

**T.C.
IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI**

**MÜKELLEFLERİN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE
KULLANMA EĞİLİMİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HÜSEYİN ÖZTÜRK

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Suat TEKER

İSTANBUL, 2020

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MÜKELLEFLERİN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİ VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

HÜSEYİN ÖZTÜRK

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi



Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi



Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

Işık Üniversitesi



ONAY TARİHİ: 09.06.2020

ÖZET

MÜKELLEFLERİN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın amacı; Türkiye’de mükellefler tarafından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) Kullanım Eğilimlerinin ortaya konulması, SMİYB kullanımının yol açtığı sorunların tespiti ve etkileri, SMİYB kullanım eğilimini engelleyebilmek için hangi çözüm önerilerinin sunulabileceğine ilişkindir.

Çalışmamızda Türkiye Ekonomisi’nin kanayan yarası olan SMİYB kullanım eğilimlerinin sebepleri, etkileri ve konu hakkındaki çözüm önerileri işlenecektir. Mükelleflerin neden SMİYB kullandıkları, SMİYB kullanımının mükelleflere KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından ne gibi faydalar sağladığı değerlendirilmiş olup sahte belge kullanımının ülke ekonomisine, kamu idarelerine ve toplumumuza zararları belirtilmiştir. SMİYB kullanımının yaptırımları Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu açısından değerlendirilmiş ve gerek vergi denetimi açısından gerekse yargı organları açısından ne gibi iş yüküne sebep olduğundan bahsedilmiştir. Mükelleflerin SMİYB kullanımının nasıl engellenebileceğine ilişkin çözüm önerilerinin tespiti amacıyla anket çalışması yapılmış katılımcıların çözüm önerilerine ilişkin görüşleri belirlendikten sonra görüşler derlenerek katılımcılar tarafından en çok dikkat çekilen önerilere çalışmanın sonucunda yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramları, Mükelleflerin SMİYB Kullanım Nedenleri, Çözüm Önerileri

ABSTRACT

TENDENCY TO USE FAKE OR MISLEADING DOCUMENTS AND SOLUTION PROPOSALS FOR TAXPAYERS

The aim of the study; Counterfeit and Ingredient by taxpayers in Turkey laying down as of Misleading Documents Usage Trends, identifying the problems caused by the fake or misleading documents (fmd) use and its effects, which is that people can offer suggestions for solutions to prevent FMD usage trends.

In our study, causes of Economy bleeding wound with Turkey FMD usage trends, impacts and solutions on topics will be covered. It was evaluated why taxpayers used FMD, what benefits FMD provided to taxpayers in terms of VAT, Income and Corporate Tax, and the damages of the use of fake documents to the country's economy, public administrations and our society were stated. The sanctions on the use of FMD have been evaluated in terms of the Tax Procedure Law and the Turkish Penal Code, and it has been mentioned what workload has caused both in terms of tax auditing and judicial bodies. In order to determine the solution suggestions about how to prevent the use of FMD by taxpayers, a questionnaire study was carried out and after the opinions of the participants about the solution suggestions were determined, the opinions were compiled and the suggestions that attracted the most attention were given as a result of the study.

Key words: Tax Procedure Law, Concepts of fake or misleading documents, Reasons of Taxpayers Use of FMD, Solution proposals

ÖNSÖZ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesi gerek de kullanılması maalesef ki ekonomimizde çokça yer edinmiştir. Ülkemizin içinde bulunduğu gelişmekte olan ekonomi süreci sebebiyle sahte belge kullanımına geçmişten beri bazen iktidarlarca göz yumulmuş olmakla birlikte belge kullanımı hayali ihracat, kara para aklama, yolsuzluk gibi durumları örtmek için kullanılarak hem vergilerimiz hem de adalet sistemimiz darbe almıştır. Kimi mükellefler vergi kaçırmak, kimileri vergi iadesi alabilmek, kimileri piyasada rekabet edebilmek, kimileri kayıt dışı faaliyetlerini belgelemek gibi maksatlarla smiyb kullanma durumunda kalmıştır. Mükelleflerin smiyb kullanım eğilimlerinin engellenebilmesi amacıyla neler yapılabileceği hususunda alanında uzman; vergi inceleme elemanları, vergi dairesi personeli ve SMMM, YMM'lerin görüşleri anket çalışması ile alınarak çözüm için öneriler sunulmuştur.

Bu çalışma sürecinde, değerli bilgilerini ve zamanını benden esirgemeyerek tecrübesiyle ve yapmış oldukları yapıcı eleştirileriyle çalışmama ışık tutan değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Suat TEKER başta olmak üzere çalışmamın gerek şekillenmesi ve gerek sonuçlanmasında zaman ayırarak değerli görüşleri ile desteklerini esirgemeyen amcam SMMM/Bağımsız Denetçi Sami ÖZTÜRK'e, eğitim hayatım boyunca bana her türlü desteği sağlayan anne ve babam ile son olarak bu süreçte yeteri kadar vakit ayıramadığım kıymetli eşim Sevda ÖZTÜRK ve biricik oğlum Muhammed Asaf ÖZTÜRK'e teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın değerli okuyuculara faydalı olmasını diliyorum.

İSTANBUL, 2020

Hüseyin ÖZTÜRK

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLO LİSTESİ.....	vii
GRAFİK LİSTESİ.....	viii
BELGE LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM.....3

BELGE KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGELER.....3

1.1. Belge Kavramı

1.1.1. Sözlük Tanımı

1.1.2. Hukuki Tanımı

1.1.3. Belgeyi Geçerli Yapan Özellikleri

1.1.3.1. Yazılı Olması.....

1.1.3.2. Düzenleyen Tarafın Bilinmesi.....

1.1.3.3. Delil Olabilmesi.....

1.1.3.4. Hukuki Bir Hüküm İfade Etmesi.....

1.1.3.5. Hukuken Geçerli Olması.....

1.1.4. Belgede Asıl, Suret, Nüsha ve Fotokopi Kavramları.....

1.1.4.1. Asıl.....

1.1.4.2. Suret.....

1.1.4.3. Nüsha.....

1.1.4.4. Fotokopi.....

1.2. Vergi Hukuku Açısından Belgeler.....8

1.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Verilen Belgeler.....8

1.2.1.1. Fatura.....9

1.2.1.2. Fatura Yerine Geçen Vesikalar.....17

1.2.1.2.1. Perakende Satış Vesikaları.....17

1.2.1.2.2. Gider Pusulası.....18

1.2.1.2.3. Müstahsil Makbuzu.....	19
1.2.1.3. Serbest Meslek Makbuzu.....	21
1.2.1.4. Diğer Vesikalar.....	23
1.2.2. Vergi Hukuku'nda Düzenlenen Diğer Belgeler	32
İKİNCİ BÖLÜM.....	39
VERGİ KANUNLARI VE TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI.....	39
2.1. Vergi Kanunları Açısından Sahte Belge Kavramı	39
2.2. Vergi Kanunları Açısından Yanıltıcı Belge Kavramı.....	49
2.3. Türk Ceza Kanunu Açısından Sahte veya Yanıltıcı Belge Kavramları.....	54
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	61
SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN NEDENLERİ VE SMİYB KULLANILMASININ ETKİLERİ.....	61
3.1. Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanma Eğiliminin Nedenleri	61
3.1.1. Vergi Matrahını Azaltmak	61
3.1.2. Kayıt Dışı Harcamaları Belgelemek.....	66
3.1.3. Gerçek Dışı Faaliyetlerin Gizlenmeye Çalışılması	69
3.1.4. KDV İadesi Almaya Çalışmak.....	71
3.1.5. Piyasa Şartları ve Diğer Nedenler	74
3.2. Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanılmasının Etkileri.....	80
3.2.1. Sosyal, Ekonomik ve Mali Açıdan Etkileri.....	80
3.2.2. Denetim Açısından Etkileri.....	87
3.2.3. Diğer Etkileri.....	98
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	100
SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA.....	100
4.1. Mükelleflerin Smiyb Kullanma Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Yapılması Gerekenlere İlişkin Çözüm Önerileri Hakkında Bir Anket Çalışması	100
4.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	100

4.1.2. Araştırmanın Modeli.....	101
4.1.3. Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitlesi.....	101
4.1.4. Anket Formunun Hazırlanması ve Uygulanması.....	102
4.1.5. Anket Soru ve Cevaplarının Değerlendirilmesi.....	103
4.1.5.1. SMİYB Kullanma Eğiliminin Engellenmesine İlişkin Katılımcıların Görüşleri Hakkında Bilgiler.....	103
4.1.5.2. Katılımcılar Hakkında Genel Bilgiler.....	122
4.2. Genel Değerlendirme.....	127
SONUÇ.....	142
KAYNAKÇA.....	144
Özgeçmiş	156

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa No.</u>
Tablo 1.1: Bölümde Adı Geçen Belgelerin Özellikleri	35
Tablo 3.1: SMİYB Kullanma Nedenleri	79
Tablo 3.2: 2018 ve 2019 Yılları Bütçe Gelir Gerçekleşmeleri	81
Tablo 3.3: İnceleme Türüne Göre Dağılım (Sayısal ve Oransal)	91
Tablo 3.4: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	93
Tablo 3.5: 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Unvana Göre İş Gücü Dağılımı	94
Tablo 3.6: 2012-2018 Yılları Arasında Tamamlanan İnceleme Türlerine Göre Dağılım (Sayısal ve Oransal) ve 2025 Yılına Kadar Analizi	95
Tablo 3.7: 2012-2018 Yılları Arasındaki Verilerden Ortalama Artış Oranını Hesaplama	96
Tablo 4.1: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi	104
Tablo 4.2: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Cezaların Etkisi	107
Tablo 4.3: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Eğitim ve Öğretimin Etkisi	110
Tablo 4.4: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi	114
Tablo 4.5: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Diğer Çözüm Önerileri	118
Tablo 4.6: Katılımcıların Mesleklerine İlişkin Dağılım	123
Tablo 4.7: Meslekte Kıdem Durumuna İlişkin Dağılım	124
Tablo 4.8: Katılımcıların Öğrenim Durumlarına İlişkin Dağılım	125
Tablo 4.9: Katılımcıların Yaş Durumlarına İlişkin Dağılım	126
Tablo 4.10: Çözüm Önerileri	141

GRAFİK LİSTESİ

	<u>Sayfa No.</u>
Grafik 3.1: 2019 Yılı Vergi Gelirleri İçerisinde Vergi Türlerinin Oransal Gösterimi	82
Grafik 3.2: İncelenen Mükellef Sayısı	92
Grafik 3.3: İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı	93
Grafik 4.1: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükellefler Üzerindeki Vergi Denetimi Artırılmalı mı?	105
Grafik 4.2: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi İnceleme Elemanlarına Re'sen İnceleme Yetkisi Verilmeli mi?	106
Grafik 4.3: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Çeşitli Müesseseler Kurulmalı mı?	106
Grafik 4.4: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Dairelerindeki Konu Hakkında Uzman Personele İnceleme Yetkisi Verilmeli mi?	107
Grafik 4.5: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Cezaları ve Adli Cezalar Artırılmalı mı?	108
Grafik 4.6: Cezaların Para Cezasına Çevrilmesinin veya Ertelenmesinin SMİYB Kullanım Eğilimi Karşısındaki Durumu	109
Grafik 4.7: SMİYB Kullanma Fiilini İşleyenlere Hapis Cezasından Ziyade Topluma Faydalı Olabilecekleri Alanlarda Zorunlu Hizmet Cezası Verilmeli mi?	109
Grafik 4.8: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarında Vergi ve Cezalara İndirim Uygulanmamalı mı?	110
Grafik 4.9: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi İdaresi Personelinin Eğitim Düzeyi Artırılmalı mı?	111
Grafik 4.10: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla MEB'ce Okullarda Tiyatro ve Oyun Tarzında Faaliyetlerle Konu Hakkında Farkındalık Meydana Getirmeli mi ve Müfredata Vergi Dersi Eklenmeli mi?	112

Grafik 4.11: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla DİB’ce Müslüman ve Gayrimüslim Vatandaşlara Bilgilendirme Yapılmalı mı?	113
Grafik 4.12: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükelleflerin Vergi Bilinci ve Ahlakı Çeşitli Eğitim ve Sempozyumlarla Artırılmalı mı?	113
Grafik 4.13: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlanmalı mı?	115
Grafik 4.14: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Sistemindeki Eksiklikler Giderilmeli mi?	115
Grafik 4.15: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Oranları Azaltılmalı mı?	116
Grafik 4.16: Sık Çıkarılan Vergi Affı Kanunları Mükelleflerin SMİYB Kullanım Eğilimini Artırıyor mu?	116
Grafik 4.17: Vergi Ödemede Adalet ve Eşitlik Sağlanması SMİYB Kullanım Eğilimini Engeller mi?	117
Grafik 4.18: Ödeme Kaydedici Cihazların Geliştirilerek Mükelleflerin İşlemlerinin Takip Edilmesi SMİYB Kullanım Eğilimini Azaltır mı?	117
Grafik 4.19: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla SM, SMMM ve YMM’lerin Sorumluluğu Artırılmalı mı?	119
Grafik 4.20: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Maliye Bilim Kurulu Kurulmalı mı?	119
Grafik 4.21: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla HMB Sosyal Platformları Kullanarak Bilgilendirmeler Yapılmalı mı?	120
Grafik 4.22: Öncelikle SMİYB Düzenleyenler Tespit Edilerek Bunlarla İlgili Çalışmalar mı Yapılmalı?	121
Grafik 4.23: Kayıt Dışı Faaliyetin ve Haksız Rekabetin Engellenmesi SMİYB Kullanım Eğilimini Azaltır mı?	121
Grafik 4.24. : Ekonomik ve Mali İstikrar Sağlanması Durumunda SMİYB Kullanım Eğilimi Azalır mı?	122
Grafik 4.25. : Katılımcıların Mesleklerine İlişkin Dağılım	123
Grafik 4.26. : Katılımcıların Meslekte Kıdem Durumuna İlişkin Dağılım	124
Grafik 4.27. : Katılımcıların Öğrenim Durumlarına İlişkin Dağılım	125
Grafik 4.28. : Katılımcıların Yaş Durumlarına İlişkin Dağılım	126

BELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa No.</u>
Belge 1.1: Fatura örneği	15
Belge 1.2: e-Fatura örneği	16
Belge 1.3: e-Arşiv Fatura örneği	16
Belge 1.4: Perakende Satış Fişi örneği	18
Belge 1.5: Gider Pusulası örneği	19
Belge 1.6: Müstahsil Makbuzu örneği	21
Belge 1.7: Serbest Meslek Makbuzu örneği	22
Belge 1.8: Sevk İrsaliyesi örneği	24
Belge 1.9: İrsaliyeli Fatura örneği	25
Belge 1.10: Taşıma İrsaliyesi örneği	26
Belge 1.11: Yolcu Listesi örneği	28
Belge 1.12: Günlük Müşteri Listeleri örneği	29
Belge 1.13: Ücret Bordrosu örneği	30

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

DVK: Damga Vergisi Kanunu

CMK: Ceza Muhakemesi Kanunu

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

HK: Harçlar Kanunu

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

ÖTVK: Özel Tüketim Vergisi Kanunu

SMİYB: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TCK: Türk Ceza Kanun

TDK: Türk Dil Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Geçmişten günümüze köklü bir sorun olarak ticari ve toplumsal hayatın gerçeği olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (smiyb) ile mücadele etmek ve bunun doğal sonucu olarak da belge kullanılmasına kalıcı bir çözüm üretmek, yalnızca bir kurumun ya da özelde münhasıran Hazine ve Maliye Bakanlığının tek başına mücadele edebileceği ve yüklenebileceği bir görev değildir.

Smiyb kullanımı, mükelleflerin mevzuatta yer alan vergi ve hapis cezalarını göze alarak birincil olarak vergi kaçırmak amacıyla başvurduğu bununla birlikte geniş çaplı bir uygulama alanı bulan bir metot olarak ekonomimizde işlenir hale gelmiştir. Vergi denetimi smiyb kullanımı yönünde her ne kadar yoğunlaşmış olsa bile vergi inceleme elemanı sayısının yetersizliği, cari dönemlerde inceleme yapılamaması, incelenme oranının düşüklüğü ile vergi dairesinin problemin çözümü için yeterli olarak kullanılamaması gibi etkenler de smiyb kullanımını artırmaktadır. Ayrıca kayıt dışı çalışılması, vergi oranlarının yüksek olması, sürekli vergi aflarının yürürlüğe girmesi, vergi sisteminin mükelleflerce anlaşılabilmekten uzak olması, mükellefler arasında haksız rekabete sebep olunabilmesi, vergi ahlak ve bilincinin toplumda yerleşmemiş olması ve ekonominin iyi yürütülememesi vb. sebepler de mükelleflerin smiyb kullanımına neden olmaktadır.

Smiyb ile mücadelede Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerinin yapacak olduklarından artı olarak daha geniş zeminde Milli Eğitim Bakanlığına, Diyanet İşleri Başkanlığına, devletin diğer ilgili kurumlarına ayrıca toplumda sözü geçen akademisyen, bilim adamı ve sanatçılara, meslek mensupları ile ahlaklı yaşamayı şiar edinmiş tüm vatandaşlarımıza ihtiyaç duyulmaktadır. Sorunun çözümünde yetkin tüm kurum, kuruluş ve şahıslar ortak bir paydada buluşup kalıcı kararlar alıp kararların uygulanması aşamasında saydığımız kişilerden faydalanarak bu kararları devlet ve millet politikası şeklinde uygulayıp problemin üstesinden hep birlikte gelinmelidir.

Çalışmamızda amaç edindiğimiz, smiyb kullanım eğiliminin engellenebilmesi için etkili çözüm önerileri belirlenir ve ekonomimizde uygulanırsa, kayıt dışı ekonomi, işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik, vergi kaçakçılığı problemleri büyük oranda halledilebilecek olup vatandaşların devlete olan güveni artacaktır. Ayrıca denetim birimlerinin ve yargı organlarının iş yükü hafifleyecek ve zaman açısından tasarruf sağlanmasına imkân tanınacaktır. Binaenaleyh daha nitelikli, daha fazla sektöre ve

daha fazla mükellefe ulaşabilecek şekilde vergi incelemeleri yapılabilir, inceleme elemanları da kendilerini farklı konularda geliştirebilecek yapılan incelemeler sebebiyle vergi kayıp kaçağı azalacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; belge kavramı açıklanmış ve belgenin geçerli olabilmesi için hangi özellikleri ihtiva etmesi gerektiğinden bahsedilmiş olup daha sonra VUK'ta ve vergi hukukunda yaygın olarak kullanılan belgelere yer verilmiştir. İkinci bölümünde smiyb kavramları gerek vergi kanunları itibariyle gerek de TCK itibariyle örnek yargı kararları ve olaylarla birlikte açıklanmıştır. Üçüncü bölümde mükelleflerin neden smiyb kullandıklarına ilişkin açıklamalar getirilmiş olup bu tür belgelerin kullanımının Türkiye üzerinde ne gibi etkilere sebep olduğu özellikle vergi denetimi ve VDK açısından irdelenmiştir. Dördüncü ve son bölümünde ise mükelleflerin smiyb kullanım eğilimlerinin engellenmesi amacıyla neler yapılabilirine ilişkin uzman kişilerin görüşleri anket usulüyle alınmış ve çoğunluğun bildirmiş olduğu görüşler çözüm önerisi olarak değerlendirilmiştir. Bunun sonucunda da hem devlet kurumlarına hem de vatandaşlara düşen sorumluluklara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BELGE KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN

BELGELER

Mükellefler tarafından smiyb kullanılabilmesi için öncelikle bir belgenin hukuken geçerli olarak düzenlemiş olması gerekir. Hukuken geçerli olabilmesi içinde belirli şartları ihtiva etmelidir. Çalışmamızın bu bölümünde belgenin tanımı, geçerliliği için gerekli olan şartlar ve vergi hukukunda yer verilen belgeler ele alınacaktır.

1.1. Belge Kavramı

1.1.1. Sözlük Tanımı

Belge kavramı, Türk Dil Kurumunun (TDK) internet sitesinde; “*Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, vesika, doküman, film vb.*”¹ olarak tanımlanmıştır. Tanımın içeriğinde yer alan vesika kelimesi “*Bir hâlin, bir hadisenin veya bir sözün doğruluğunu gösteren, inandırıcı şey.*”² şeklinde ifade edilmiş olmakla birlikte, doküman kelimesi ise dilimize Fransızcadan (document) geçmiş olup ‘belge’ anlamına gelmektedir.³

Tanımlardan anlaşılacağı üzere yazı, fotoğraf, film, vesika, senet, yazılı kâğıt evrak yani bir olayın gerçekliğini belgeleyen yazılı, sesli veya görsel her türlü gereç belge olarak kullanılabilir.

1.1.2. Hukuki Tanımı

Belgenin hukuki tanımı, 6100 sayılı “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun (HMK) 199. maddesinde; Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.” şeklinde yapılmıştır.⁴

Yargıtay 11. Ceza Dairesi belgeyi; “Belge, hukuki bir hüküm ifade eden, üzerinde bir hakkın doğumuna, bir olayın kanıtlanmasına yarayan yazıların bulunduğu, bez, kâğıt, levha ve plaka gibi nesne olarak tanımlanmaktadır. Hiçbir hukuki önemi olmayan, bir olayı ispata yaramayan hukuki sonuç doğurmayan bir yazı,

¹http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c875cde198fd8.71884510, Erişim: [12.03.2019]

²<https://www.luggat.com/index.php#ceviri>, Erişim: [12.03.2019]

³<https://www.nisanyansozluk.com/?k=dok%C3%BCman>, Erişim: [22.03.2019]

⁴6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Madde 199.

hukuki anlamda ‘kanıt’ niteliğinde olamayacağı için ‘belge’ niteliğine de sahip değildir.⁵” şeklinde, Yargıtay 6. Ceza Dairesi ise “Belge ise içeriği olan, hak doğurucu, kaldırıcı ve kanıt aracı olan bir yazıdır. Belgenin hukuken geçerli bulunması zorunludur.⁶” şeklinde tanımlamıştır.

Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) belge kelimesinin tanımına yer verilmemiş olup resmi belge ile özel belge ayırımına gidilmiş ve ilgili belgelerin sahte olarak düzenlenmesi, bozulması, yok edilmesi ve gizlenmesi durumlarında karşılaşılabilecek cezai müeyyideler yer verilmiştir.⁷ Konusu emtia olan özel belgede sahtecilik suçlarında, ilgili “Kanun’un 210. maddesine” göre resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.⁸

1.1.3. Belgeyi Geçerli Yapan Özellikleri

Belgenin gerek sözlük ve hukuki tanımını içeriğinden gerekse öğretide bulunan diğer kaynaklardan tespit edilen özellikleri aşağıda sıralanmıştır.

1.1.3.1. Yazılı Olması

Yargıtay 11. Ceza Dairesi belgeyi; Bir hakkın meydana gelmesine, bir vakanın kanıtlanmasına yarayan ve hukuki bir hüküm ifade eden üstünde yazıların yer aldığı, bez, kâğıt ve levha gibi nesne olarak tanımlamıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ‘yazıların bulunduğu’ yani yazılılık nitelemesi belgenin olmazsa olmaz özelliğidir. Sözlü bir ifadenin daha sonradan yazıya dökülmesi ile baştan itibaren yazılı bir belgenin bulunması arasında herhangi bir fark yoktur.

Yazı, geniş manada, bir istek izharı veya ifadesinin, bunu ortaya koyacak salih bir araç olan harflerle ifade olunması demektir.⁹ Harflerle ifade olunması yazının elle, bilgisayar ortamında ve daktilo ile yazılabileceğini göstermektedir. Yazının bir hüküm ifade edebilmesi için okunaklı ve yazıdan sonuç çıkarabilecek kesimlerce idrak edilebilir olması ayrıca bez, kâğıt, levha vb. üzerine yazılmış olması yani kolay bir

⁵Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Esas No:2015/6131 Karar No:2016/6856 Tarih:10.10.2016, https://yk.lebibiyaalkin.com.tr/belge?esasNo=2015_6131&kararNo=2016_6856&query=hukuki%20bir%20h%C3%BCk%C3%BCm%20ifade%20eden,%20bir%20hakk%C4%B1n%20dogmas%C4%B1na%20ve%20bir%20olay%C4%B1n%20kan%C4%B1lanmas%C4%B1na%20yarayan%20yaz%C4%B1, Erişim: [20.03.2019]

⁶Yargıtay 6. Ceza Dairesi, Esas No:1981/6282 Karar No:1981/7084 Tarih:09.11.1981, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/6-cd-e-1981-6282-k-1981-7084-t-09-11-1981>, Erişim:[20.03.2019]

⁷5237 sayılı TCK’nın 204-208. maddeleri.

⁸TCK Madde 210- “(1) Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.”

⁹Erman,, S. (2011). “Evrakta Sahtekarlık Suçlarında ‘Varaka’ Mefhumu. Journal of Istanbul University Law Faculty, 15 (1), 167-197. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/iuhfm/issue/9130/114353>”

şekilde iletilebiliyor olması gerekir. Bununla birlikte irade izhar ve beyanını ele aldığımızda bir kişi(gerçek-tüzel) tarafından düzenlendiğinin anlaşılabilir olması yani kişiye özel imza, unvan, e-imza vb. taşınması gerekir ki hukuki ve ekonomik anlamda sonuçlara mahal verebilsin.

1.1.3.2. Düzenleyen Tarafın Bilinmesi

Belgenin düzenlenmesiyle bir kişi veya kurum arasında düzenleyici olduğuna ilişkin bağ kurulamıyorsa yazılı olsa bile belge niteliğinde olduğu kabul edilmez. Yazıdaki irade beyanı bir makamı veya kişiyi temsil etmeli yani belgeyi düzenleyen kişinin belli olması gerekir.¹⁰ Yazılı belgede bir irade izhar ve beyanının bulunması yani gerçek veya tüzel kişi tarafından düzenlendiğinin anlaşılabilir olması gerektiği ve kişiye özel imza, unvan, e-imza vb. taşınması gerektiği hususlarını belirtmiştik. Belgenin düzenleyicisinin bilinmesi demek; tanzim edilen belgenin hukuki olarak ortaya çıkardığı sonuçlara düzenleyicinin de taraf olduğu ve düzenlemiş olduğu belgeden ötürü ortaya çıkacak sonuçlara katlanması gerektiği anlamını doğurmaktadır.

TCK “204. madde gerekçesi şöyledir; *Bir kişinin, düzenlediği belgeye başkasının adını yazması ve belgeyi imzalaması durumunda da bir belge vardır; ancak, bu belge sahtedir. Belge altında adı yazılan ve adına imza konulan kişi, gerçek veya hayali bir kişi olabilir. Bunun, belgenin varlığına bir etkisi bulunmamaktadır.*¹¹” Bu durum belgenin hukuki ve ekonomik anlamda doğduğunu ve sonuç doğuracağını göstermektedir. Ancak bu demek değildir ki düzenlenmiş sahte belge sonucunda adli ve idari bir yaptırım uygulanmasın, sahte belgenin doğuracak olduğu sonuçlara uygulanacak yaptırımlara Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TCK’da yer verilmiştir.

1.1.3.3. Delil Olabilmesi

Belge uyuşmazlık konusu olayları ispata elverişli olmalıdır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda, “*İlgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetlerle diğer yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgelerin, aksi ispatlanıncaya kadar kesin delil sayılacağı belirtilmiş,*¹²” ayrıca “*Taraflardan birinin, kendisi tarafından düzenlendiği iddia edilen bir belgedeki yazı veya imzayı inkâr etmesi durumunda da, sahtelik iddiasında bulunması gerektiği; aksi hâlde belgenin, aleyhine delil olarak kullanılacağı*¹³”

¹⁰Erman, S., (a.g.e.) s.174-176, <http://dergipark.gov.tr/uhfm/issue/9130/114353>, Erişim:[22.03.2019]

¹¹5237 sayılı TCK 204. Madde Gerekçesi.

¹²6100 sayılı HMK 204. madde.

¹³6100 sayılı HMK 208. madde.

hükmüne yer verilerek belgenin ispat ve delil aracı olarak kullanılabilirdiği vurgulanmıştır.

Ceza Hukuku yönünden belge ispat gücünü taşımalı ve belgenin içeriğinde kanıtlama aracı(ispat vasıtası) olma gücü bulunmalıdır.¹⁴

1.1.3.4. Hukuki Bir Hüküm İfade Etmesi

Belgenin uyuşmazlık konusu olayları ispata elverişli olması gerektiğinden bahsetmiştik. Aynı zamanda delil olarak kullanılabilmesi için hukuki anlamda hüküm ifade etmelidir. Bir belgenin varlığından bahsedebilmek için, belgenin yazılı olduğu kâğıt, levha vb. üzerindeki yazının içeriğinin bir hükme sebebiyet vermesi ve hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir.¹⁵ Hukuki bir sonuç doğurması ve hukuki bir hüküm ifade etmesinden maksat, belgenin tanzim edildikten sonra belirli bir konu itibarıyla değişikliğe sebep olması, bir şeyleri meydana getirmesi, bir şeyleri bozması, bazılarını borç altına sokması ve tüm bunların hukuki anlamda sonuca mahal vermesi ve belgeden kaynaklanan yerine getirilmesi gereken zorunlulukların yerine getirilmemesi durumunda hukuki yaptırımların uygulanabilmesidir. Örneğin; Bir askerin annesine yazmış olduğu mektup, bir belgedir ancak hukuki anlamda bir hükme mahal vermez. Bununla birlikte bir alışveriş sonucunda düzenlenen fatura da belgedir ve içerdiği hususlar dolayısıyla satıcı ve alıcı arasında bir hüküm ifade eder.

1.1.3.5. Hukuken Geçerli Olması

Yargıtay 6. Ceza Dairesinin “Sahtecilik suçunun oluşabilmesi için sahte belgenin usûlüne uygun bir biçimde düzenlenmesi, hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması gerekmektedir. ...imzasının mevcut olup olmadığının araştırılması, imzasının bulunmaması halinde belgenin hukuken geçersiz olduğunun ve bu nedenle sahtecilik suçunun kanunî unsurunun olmadığı kabulü gerekirken eksik inceleme ve soruşturmaya dayanılarak hükümlülük kararı verilmesi, yasaya aykırıdır.¹⁶” kararından anlaşıldığı üzere, belgede hukuken bulunması gereken unsurların bulunmaması durumunda belgenin usulüne uygun bir şekilde düzenlenmediği

¹⁴Erman, S., “Sahtekârlık Cürümleri, 3.bası, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1970, s.316.”

¹⁵5237 sayılı TCK 204. Madde Gereğesi.

¹⁶Yargıtay “6.Ceza Dairesi’nin 16.12.1983 tarih ve E:9992, K:8182 sayılı Kararı Sahtecilik suçunun oluşabilmesi için sahte belgenin usûlüne uygun bir biçimde düzenlenmesi, hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması gerekmektedir. ...imzasının mevcut olup olmadığının araştırılması, imzasının bulunmaması halinde belgenin hukuken geçersiz olduğunun ve bu nedenle sahtecilik suçunun kanunî unsurunun olmadığı kabulü gerekirken eksik inceleme ve soruşturmaya dayanılarak hükümlülük kararı verilmesi, yasaya aykırıdır. (Gündüz, R., Gültaş, V., 5237 sayılı TCK İle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Bilge Yayınevi, Ankara, 2008, s.106.)”

dolayısıyla da hukuken geçerli olmadığı sonucuna varılmaktadır. Ancak belgedeki usul eksikliği belgenin nispi olarak sakat olmasına da sebep olabilir böyle durumlarda belge, geçersiz sayılıncaya kadar hüküm ifade edebilir. Hüküm ifade etmesi de belge üzerinde sahtecilik suçunun işlenebileceği anlamına gelmektedir.¹⁷

1.1.4. Belgede Asıl, Suret, Nüsha ve Fotokopi Kavramları

VUK'un "359. maddesinin (b) fıkrasında ise belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar" ibaresi yer almaktadır. TCK'nın "Belgede Sahteciliği Düzenleyen 204-212. maddelerinde" asıl ile suretin ayrımı yer almamış, belgelerin ister aslında ister suretinde sahtecilik yapılmış olsun öngörülen ceza bakımından herhangi bir ayrım yapılmamıştır.¹⁸ Ayrıca 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda da asıl, suret ve nüsha kavramlarından bahsedilmiş ancak kanun içeriğinde tanımları yapılmamıştır.

1.1.4.1. Asıl

TDK "Bir şeyin kendisi, örnek, kopya karşısı - Kök, köken, kaynak" olarak tanımlamıştır.¹⁹ Belgenin aslı; ilk olarak düzenlemesi gereken kişi veya kurum tarafından tanzim edildiği anlamına gelir. Asıl belge birden fazla düzenlenebilir.

1.1.4.2. Suret

TDK "Yazı veya resim kopyası" olarak tanımlamıştır.²⁰ Öğretide; aslının sahip olduğu nitelik ve özelliklerin aynısını taşıyan sadece aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygundur, aslı gibidir kaşelerini barındıran kâğıtların suret olduğu ifade edilmektedir. Yani 'aslı gibidir, aslının aynısıdır' şerhini taşıyan onaylı örnek, surettir. Suretlerin geçerli olabilmesi için 'aslının aynısıdır' tasdikinin yapılmış olması gerekir.

Yargıtay "11. Ceza Dairesi Esas No:2015/9126 Karar No:2017/6149 kararında, Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 gün ve 232/250 sayılı kararında açıklandığı üzere, aslı ele geçirilmeyen ve onaysız fotokopi niteliğinde olup suret belge özelliği taşımayan belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı ve aldatıcılık yönünden inceleme yapılması imkânı bulunmadığı ve bu nedenle suçun

¹⁷Çetin, E., Malkoç, İ., "Uygulamada Sahtekarlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat, Ankara, Adalet Yayınevi", 1995, s. 134-135.

¹⁸Cengiz, S., Evrakta Sahtekarlık Suçları, US-A Yayıncılık, Ankara, 2007, s.30.

¹⁹http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cac3b9464b466.49166390, Erişim: [09.04.2019]

²⁰<https://sozluk.gov.tr>, Erişim: [30.12.2019]

unsurları itibarıyla oluşmadığı cihetle;” şeklinde görüş bildirerek belgenin suret olabilmesi için onaylı olması gerektiğini bildirmiştir.

1.1.4.3. Nüsha

Türk Dil Kurumu “Birbirinin tıpkısı olan yazılı şeylerin her biri. Benzer, aynı, kopya.” şeklinde tanımlamıştır.²¹ VUK’un 141.maddesinde “Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.” denilmiştir. İlgili tutanağın bir örneğinin de incelemeyi yapan yetkilide kaldığı düşünülecek olursa, nüshanın asıl olarak düzenlenmiş birden çok belgenin bir tanesi olduğu ortaya çıkmaktadır.

60 Seri No.lu DVGT; “*Damga Vergisi Kanunu uygulamasında, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/ taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri nüshadır. Bu kapsamda nüshalar, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere bağımsız ve aynı zamanda farklı mekânlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kâğıtları ifade etmektedir.*” şeklinde yer verilmiştir.

1.1.4.4. Fotokopi

Türk Dil Kurumu “Tıpkıçekim.” şeklinde tanımlamıştır.²² 19 No.lu Damga Vergisi Sirküleri; “Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de ‘aslına uygundur’ ya da ‘Aslı gibidir’ şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret” olduğunu belirtmiş olup aynı zamanda fotokopilerin kâğıdın düzenlenmesine sebep olan kişi/kurumlarca ayrıca imza edilmesi durumunda ise nüsha olarak kabul edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Fotokopi olan bir kâğıt damga vergisine tabi değildir. Çünkü hukukta bir hususu ispat etmekte suretten daha zayıf olmakla birlikte genel olarak da delil sayılmazlar.

1.2. Vergi Hukuku Açısından Belgeler

1.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Yer Verilen Belgeler

213 sayılı VUK’un ikinci kitabının üçüncü kısmının ikinci bölümünde 229-235 madde aralığında ‘Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar’ ele alınmış, takip eden üç, dört ve beşinci bölümünde 236-mükerrer 242 madde aralığında da diğer makbuz, belge ve evraklardan bahsedilmiştir.

VUK’ta belge kavramının tanımından ve özelliklerinden bahsedilmemiştir. Lâkin çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere belgenin yazılı

²¹<https://sozluk.gov.tr>, Erişim: [30.12.2019]

²²<https://sozluk.gov.tr>, Erişim: [30.12.2019]

olması, düzenleyenin belli olması, hukuki bir sonuç doğurabilmesi ve bir hüküm ifade etmesi hükümleri gereğince VUK'ta yer verilen belgelerin de aynı özellikleri taşıması gerekir.

VUK'ta yer verilen belgeler, mükelleflerin gerek iç işlemlerinde gerek diğer mükelleflerle olan ticaretlerinde gerekse vergi idaresinin denetim yapmasını sağlamak amacıyla düzenlenen, tutulan ve kullanılan belgelerdir. Defter kayıtlarının bu belgelere göre tutulması, kayıtların ilgili beyanlara aktarılması gerektiğinde vergi idaresinin kayıtları kontrol etmesi bu belgelerin tanzim edilmiş olması durumunda söz konusu olur. Kabataslak anlatmak gerekirse, örneğin; Bir mükellefin elinde bulunan malları merkezinden deposuna taşıdığını, bu malları daha sonra sattığını, satışı muhasebe birimine bildirdiğini düşünelim. Üç aşamalı bu süreç eğer belgelendirilmez ve kayıtlara aktarılmazsa; Mükellef hangi depoya hangi malı taşıdığını bilemez. Kime, ne kadara, kaç adet mal sattığını bilemez. Bu satış sonrasında kâr mı etti, yoksa zarar mı etti kayıtlara aktarmazsa bilemez. İşte bu nedenle VUK'ta düzenlenmesi gereken belgeler hem basiretli satıcılar ve alıcılar açısından hem de vergi idaresi açısından önem teşkil etmektedir.

1.2.1.1. Fatura

Çalışma konumuz itibariyle değerlendirilecek asıl belge 'fatura' olması hasebiyle fatura üzerinde diğer belge türlerinden daha fazla durulacak ve faturaya daha fazla yer verilecektir.

6102 sayılı "Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 21. maddesinde; *(1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*

(2) Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır." denilerek faturanın mal satımı, üretim, iş görme veya menfaat sağlama sonrasında düzenleneceği belirtilmiş olup sekiz gün içerisinde alınan faturaya itiraz edilmemesi durumunda faturanın kabul edilmiş olduğuna değinilmiş fakat faturanın tanımı yapılmamıştır.

VUK'un "229. maddesinde faturanın tanımı; *Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."* şeklinde yapılmış olup Kanun'un 230-232 maddelerinde de faturanın taşıması gereken şekil şartları(faturanın

şekli), faturanın nasıl düzenlenmesi gerektiği(faturanın nizamı) ve hangi mükelleflerin fatura kullanmak zorunda olduğundan(fatura kullanma mecburiyeti) aşağıdaki gibi bahsedilmiştir.

“Faturanın şekli:

Madde 230 – (Değişik: 30/12/1980-2365/34 md.)

Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- 1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;*
- 2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*

3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;

4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5. (Değişik: 4/12/1985-3239/19 md.) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)

Fatura nizamı:

Madde 231 – (Değişik: 30/12/1980-2365/35 md.)

Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. (Değişik: 4/12/1985-3239/20 md.) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.(1)

6. (Ek: 4/12/1985-3239/20 md.) Bu Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Fatura kullanma mecburiyeti: (3)

Madde 232 – Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle(2) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara(2)
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

(Değişik: 23/6/1982-2686/28 md.) Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (1.400 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (1.400 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

(Dördüncü fıkra mülga: 4/12/1985-3239/136 md.).²³

TTK ve VUK'ta yer alan fatura hükümleri birlikte değerlendirildiğinde iki kanunun da birbiriyle örtüştüğü görülmektedir.

²³VUK madde 230-232, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

VUK ve TTK hükümlerinden anlaşılacağı üzere faturayı düzenleyebilmek için öncelikle tüccar yani vergi mükellefi olmak gerekir. Faturanın iş ifası veya mal satımı sonrasında alıcının borçlandığı tutarı göstermek üzere satıcı tarafından düzenlenmesi gerekir. Düzenlenen faturaya alıcı(müşteri) tarafından sekiz gün içinde itiraz edilmediği takdirde fatura ve içeriği kabul edilmiş sayılır ve bu durumda alıcının ilgili tutarı ödemesi gerekir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün dilekçeye verilen 25.12.1996 tarihli ve B.07.0.GEL.0.29/2921-229-99/61932 cevabı “..... *Bu hükme göre, müşterinin borçlandığı miktar kadar fatura düzenlenmesi gerekmektedir.*²⁴” ile düzenlenen fatura tutarının ne kadar olması gerektiği belirtilmiştir.

Fatura satıcı ile alıcı arasında ticari bir ilişkinin olduğunu ispat eden önemli bir vesikadır. Fatura satıcının gelirini alıcının giderini gösterir.

VUK’a uygun olarak tanzim edilen fatura; Mal veya hizmeti satan açısından gelirini, müşteri(alıcı, nihai tüketici vs.) açısından ise giderinin tevsik edici(belgelendirici) niteliğiyle birlikte, tutulması zorunlu defter kayıtlarına esas kaynak teşkil eden belgedir.²⁵

VUK’taki vergilendirme amacına uygun olarak düzenlenen fatura, kanuni defterlere yapılan kayıtları tevsike yarayan ve işlemle ilgili mükellefleri alakadar eden bir belge olması hasebiyle vergiye esas alınacak matrahın tespitinde önem arz etmektedir. Fatura; mükelleflerin, kayıtlarının belgelendirilmesine, gelir ve giderlerinin ispatlanmasına nihayet vergi matrahının tespitine yarayan belgedir. Başka bir yönüyle de fatura, düzenlenmesinin sebebi olan alışverişin icrasının belgelendirilmesini sağlayan bir vesikadır.²⁶

VUK’un “Defter ve Vesikaları Muhafaza başlıklı 253. maddesinde; *Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*” ayrıca Kanun’un Defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza ödevi başlıklı 254. maddesinde de; “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya*

²⁴Kumkale, R., “Hukuki ve Mali Yönleriyle FATURA, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.26.”

²⁵Güçlü, S., “Belge Düzenlemeksizin Yapılan İndirimli Satışlar” Yaklaşım Dergisi, Sayı.133, Ocak 2004, s.109.”

²⁶Özyer, M. A., “Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2008, s.333-334.”

meçbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye meçburdurlar.” denilerek, mükelleflerin ister defter tutsun ister tutmasın faturanın ve diğer ispat edici vesikaların tanzimini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafazasının meçbur olduğu belirtilmiştir. TTK'nın 82. maddesine göre ise defter ve belgelerin saklanma süreci on yıldır.

VUK'un 227/3. maddesi «İspat Edici Kağıtlar» ile kanunda yer verilen gerekli unsurları ihtiva etmeyen belgelerin vergi kanunları açısından hiç tanzim edilmemiş kabul edileceği hükme bağlanmıştır.²⁷

VUK'un “Mükerrer 242'nci maddesi ile *Elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.”* Maliye Bakanlığına yetki verilerek e-fatura hayatımıza girmiştir. İlgili Kanun maddesinde elektronik cihazlarla düzenlenen belgelerin bu Kanuna uygun olarak tanzim edilmiş belge olduğu ifade edilmiştir. Yani e-Fatura, yeni bir niteliğe sahip belge olmayıp kâğıt fatura ile aynı özellikleri ihtiva etmekte ve hukuki açıdan aynı sonuçları yansıtmaktadır.²⁸

E-Fatura sistemi, faturaların saklanabileceği, gönderilip alınabileceği, istenilen zamanda görüntülenebileceği ve bu nitelikleriyle de mükelleflere kağıt masrafları açısından avantaj sağlayan elektronik fatura sistemidir. Bununla birlikte e-Arşiv fatura sistemi ise e-Fatura mükellefi olmayan kişi ve işletmelere yapılan satışlar sonrasında düzenlenen faturaların dijital ortamda gönderilme sistemidir. Mükelleflerce e-

²⁷Ticaret hukukunda uygulanan fatura bedelinin tahsil edilmediği durumlarda satıcı imzasının faturanın üst tarafında yer aldığı açık fatura ve fatura bedelinin ödendiği durumlarda düzenleyenin imzasının faturanın altında olduğu kapalı fatura ayrımı için bkz. Özyer, M. A., a.g.e., s.402-403.

²⁸397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

Faturayla birlikte e-Arşiv fatura da kullanılarak yalnızca e-Fatura kullanıcılarına değil, bütün müşterilere elektronik ortamda fatura kesme imkânı getirilmiştir. Örneğin; bir e-Ticaret sitesine sahipsiniz ve e-Fatura mükellefisiniz, müşteriniz e-Fatura mükellefi değilse sizden alışveriş yaptığında göndereceğiniz fatura e-Arşiv faturasıdır. Eğer faturayı başka bir firmaya kesiyorsanız ve bu firma e-Fatura mükellefiyse göndereceğiniz fatura e-Faturadır.²⁹

Mali mühür ve nitelikli elektronik sertifika(e-imza) ile e-Faturanın veri bütünlüğü güvenlik altına alınmaktadır. Elektronik imza ve mali mührün doğruluk ve geçerliliğine ilişkin kontroller sadece elektronik ortamda yapılabildiği için e-Faturanın kâğıt ortamında düzenlenerek saklanması söz konusu değildir. Binaenaleyh mükellefler, satışları sonrasında tanzim ettikleri ve alışları sonrasında kendilerine gönderilmesi gereken e-Faturaları, ihtiva ettiği mali mühür veya elektronik imzaya ilişkin bilgileride gösterecek şekilde, kanuni süreler boyunca bünyelerindeki elektronik ortamlarda muhafaza etmeye ve idare tarafından talep edilmesi durumunda elektronik ve optik araçlar vasıtasıyla ibraz etmeye sorumlu ve zorunludurlar.³⁰

²⁹<https://www.uyumsoft.com/e-arsiv-faturanin-e-faturadan-farki-nedir>, Erişim: [05.01.2020]

³⁰416 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

Belge 1.1: Fatura örneği

Ticaret Sicil No: 190734 Sermayesi : 50.000 TL
Mersis No: 1252865 - 128212 - 22155

FİRMA BİLGİLERİ

UFUK BİLGİSAYAR LİMİTED ŞİRKETİ
Şirinevler Mahallesi Fetih Caddesi 5 Sokak No:1/1
Bahçelievler İSTANBUL

Vergi Dairesi : Kocasinan Vergi Dairesi
Vergi Numarası : 0123456789

FATURA

SERİ : A

SIRA 1907

Sayın : **KAFKASYA LİMİTED ŞİRKETİ**
Şirinevler Mahallesi Fetih Caddesi 2
Sokak No:2/5 Bahçelievler İSTANBUL

Müşteri V.D.	KOCASINAN V.D.
Vergi No	1234567890
Düzenleme Tarihi	01.01.2...
Filii Sevki Tarihi	01.01.2...
Düzenleme Saati	19:07

AÇIKLAMA	MİKTARI	BİRİM FİYATI	TUTARI
DEL BİLGİSAYAR İ7	1 Adet	2.000 TL	2.000 TL

• BU BELGENİN SEVK EDİLEN MALLA BİRLİKTE BULUNMASI HALİNDE AYRICA SEVK İRSALİYESİ ARANMAZ.	TOPLAM	2.000 TL
Teslim Eden	KDV %..18.....	360 TL
Teslim Alan	G. TOPLAM	2.360 TL

Yalnız: **İkibinüçyüzaltmış Türk Lirası**

Basım Yeri:

Kaynak: <http://www.muhasibesitesi.com/fatura.html>, Erişim: [05.01.2020]

1.2.1.2. Fatura Yerine Geçen Vesikalar

VUK'un 229-232 madde aralığında faturanın tarifi, şekli, nizamı ve kullanma mecburiyeti anlatıldıktan sonra Kanun'un 233-235 madde aralığında fatura dışındaki fatura yerine geçen diğer belgelere yer verilmiştir.

1.2.1.2.1. Perakende Satış Vesikaları

VUK'un 233. maddesi "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde³¹ olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.*

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir." ile ilgili belgelerin neler olduğu, nasıl düzenlenmesi gerektiği, belgelerin içeriğinde nelerin bulunması gerektiği, kaç adet düzenlenmesi gerektiği ve belgelerin düzenlenmesinin zorunluluğundan bahsedilmiştir.

Perakende Satış Fişi: Yapılan satış veya sunulan hizmetin "VUK'un 232. maddesinde" yazılı sınırın altında kalması sebebiyle fatura tanzim edilmesinin mecburi olmadığı durumların tevsikinde kullanılan belgedir.³²

³¹513 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre 2020 yılı için fatura kullanma mecburiyeti 1.400,00-TL'dir.

³²Dündar, H., "VUK'a Göre Fatura Yerine Geçen Belgeler, Maliye ve Sigorta Yorumları, S.417,1 Haziran 2004, s.192."

Belge 1.4: Perakende Satış Fişi örneği

FİRMA İSMİ Adres:.....	 35	PARAKENDE SATIŞ FİŞİ SERİ : A SIRA :
Müşteri:/...../200.	
CİNSİ	MİKTARI	TUTARI
Perakende malzeme		700,00
Yalnız : YEDİYÜZ TL TL.		
K.D.V.	DAHİLDİR.	
TOPLAM	700,00	

Kaynak: <http://www.fatihcavus.net.tr/perakende-satis-fisi-adisyon-duzenleme-siniri.html>,
Erişim:[05.01.2020]

1.2.1.2.2. Gider Pusulası

VUK'un 234. maddesinde “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle(1) defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

1. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

2. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

3. Vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf(1) tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

(Ek: 30/12/1980-2365/37 md.) Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.” gider pusulasının tanımı yapılmış olup ayrıca vergiden

makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalıyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatılarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.”

“Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;

2. (Değişik: 30/12/1980-2365/38 md.) Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi;

3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi;

4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir.

(Ek: 30/12/1980-2365/38 md.) Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.” ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) göre defter tutmayan çiftçilerden³⁴ satın alınan emtianın bedeli ödendiği anda, satın alan tarafından müstahsil makbuzu düzenleneceği belirtilmiş olup VUK’un madde içeriğinde belgenin fatura yerine geçtiğine vurgu yapılmıştır.

³⁴GVK’nın Zirai Kazançta Vergileme başlıklı 53.maddesi ile; “(4369 sayılı Kanunun 34 üncü maddesiyle değişen madde Geçerlilik; 1.1.1998, Yürürlük: 29.7.1998) Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94’ üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54’üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi aynı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Belge 1.6: Müstahsil Makbuzu örneği

ÖRNEK
ET VE ET
ÜRÜNLERİ
SANAYİ LTD.

MÜSTAHSİL MAKBUZU
SERİ : A SIRA

ÖSTektir
MALİYE
KANUNU
35

Tarih : / / 20.....

Müstahsilin : **VERGİYE TABİ OLMAYAN**
Adı, Soyadı :
Adresi : **TARIMSAL VEYA HAYVANSAL**
ÜRÜN SAHİBİ

CİNSİ	ADET	KILO	FIYATI	TUTARI
BÜYÜK BAŞ	5		3.500	17.500
HAYVAN				
			Yekün	17.500
			Stopaj % 2	350
			%.....	
			KESİFİYETSİZLİK	350
			Net Miktar	17.150

Yalnız **ONVEDİBİN YÜZ ELLİ TL**

TESLİM EDENİN İMZA VE MÜHÜRÜ
TESLİM EDENİN İMZA VE MÜHÜRÜ

TESLİM ALANIN İMZA VE MÜHÜRÜ
TESLİM ALANIN İMZA VE MÜHÜRÜ

ÇİFTÇİ **ÖRNEK LTD.**

Kaynak: <https://vergidosyasi.com/2017/05/26/mustahsil-makbuzu-nedir-kim-duzenler-ne-zaman-duzenlenir-duzenlenme-usul-ve-esaslari/>, Erişim:[12.01.2020]

1.2.1.3. Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 236. maddesinde 'Makbuz mecburiyeti' başlığı altında; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." serbest meslek erbaplarının mesleki faaliyetleriyle alakalı tahsilatlarında serbest meslek makbuzu tanzim etme mecburiyetlerinden bahsedilmiş ve Kanun'un 237. maddesinde de "Serbest meslek makbuzlarına:

1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;

2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;

3. Alınan paranın miktarı;

4. Paranın alındığı tarih;

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.” makbuzun içeriğinde bulundurması gereken şekil ve nizam şartlarına yer verilmiştir.

Serbest meslek faaliyetinin tanımı “GVK’nın 65. maddesinde; *sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*” şeklinde yapılmış olup serbest meslek erbabına GVK’nın 66. maddesinde “*Serbest meslek faaliyetini mütat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*” yer verilmiştir.

Serbest meslek makbuzu: yukarıdaki şekilde mesleki faaliyetini icra eden serbest meslek erbabının bu faaliyetiyle alakalı tahsil etmiş olduğu tutarları belgelendirmek amacıyla düzenlemek zorunda olduğu belgedir. Kanun makbuzun düzenlenmesi, alınması ve verilmesi aşamasında herhangi bir keyfiyete yer vermemiş ve durumu zorunlu kılmıştır.

Maliye Bakanlığının 19.07.1993 tarih ve GEL.0.451446-236-53 sayılı özelgesinde; serbest meslek makbuzlarının geçerli bir belge olarak kabul edilmesi için VUK mad. 237’deki bilgileri ihtiva etmesi ve Notere tasdik ettirilmiş olması gerektiği belirtilmiştir.³⁵

Belge 1.7: Serbest Meslek Makbuzu örneği

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR Mehmet OKUYUCU				SERBEST MESLEK MAKBUZU	
Atatürk Caddesi 14/7 Kızılay-ANKARA Mithatpaşa V.D. 1780055555		06		Seri : A Sıra 255 Tarih : 20 / 02 / 2006	
Sayın : Polat KIRKURT Necatibey Cad. 4/14 Sıhhiye - Ank Mithatpaşa 1640044444					
Ücretin ne için alındığı	Brüt Ücret				250
Ocak-2006 Muhasebe ücreti	Stopaj %				55
	Net ücret				195
	KDV %				45
	Net Alınan				240
Yalnız : İkiyüzlük				TL. dir. www.dersmuhasebe.com	
<small>Basım Yeri: Kurumun Matbaası Sın. Tic. LTD.ŞTİ. Okul Cad. No: 14/7 Esentepe/ANKARA Keçiören V.D. 1550055555</small>					

Kaynak: <https://dersmuhasebe.com/belgeler/serbest-meslek-makbuzu.html>, Erişim:[21.01.2020]

³⁵Kızılot, Ş., Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt 3, S:980, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

1.2.1.4. Diğer Vesikalar

Sevk İrsaliyesi: “VUK’un 230. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin” parantez içi hükmünde; “*Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.*

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.” sevk irsaliyesinden bahsedilmiş, faturanın nizam ve şekil şartlarına tabii olduğu belirtilmiştir.

Yargıtay 9. Ceza Dairesi 31.5.1994 tarih ve E:1994/1972, K:1994/3014 sayılı kararında “Herhangi bir mal satışı ve bağımsız kazanç sağlanması söz konusu olmasa bile, işyeri kapsamına giren depodan ekonomi içerisindeki mal hareketlerini düzenli bir şekilde izlemek ve ticari emtianın nakli sırasında kolayca kontrol edilmesini belgelendirmenin daha sağlıklı biçimde islemesini sağlamak amacıyla sevk irsaliyesi düzenlemek zorunludur.³⁶” herhangi satış olsun olmasın işletmenin ticari faaliyeti ile ilgili ürünlerin taşınması durumunda mal hareketlerinin tespitini sağlamak ve izlemek amacıyla sevk irsaliyesinin düzenlenmesinin zorunlu olduğunu belirtmiştir.

173 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; “*d) Bazı mükelleflerin başka mükelleflere teslim edilmek üzere üçüncü şahıslara talimat vererek mal sevkettirmesi durumunda sevk irsaliyesi aşağıdaki örnekte açıklandığı şekilde düzenlenecektir.*

Örnek: Toptancı (A) müşterisi olan perakendeci (C) ye teslim edilmek üzere imalatçı (B) ye talimat vererek kendi adına mal sevkiyatı yapılmasını istemektedir. Bu

³⁶Ela, H., (2010) Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi.

örnekte (C) ye karşı esas satıcı (A) dir. (B) ise (A) ya karşı satıcı durumundadır. Ancak, malı (A) yerine (C) ye teslim etmektedir.

Buna göre, 167 sıra sayılı VUK Genel Tebliğinin 6/a maddesinde açıklandığı gibi, malın alıcı (C) ye teslim edilmek üzere (B) tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde (B), bir nüshası kendinde kalacak ve diğer nüshası (C) ye gönderilecek şekilde sevk irsaliyesi düzenleyecek ayrıca kendinde kalan nüshasının bir (örneğini) fotokopisini de (A) ya gönderecektir. Sevk irsaliyesinin müşteriler bölümüne ise '(A) adına (C) ye teslim edilmek üzere' ibaresini yazacaktır.

Daha sonra, (B) tarafından (A) ya ve (A) tarafından da (C) ye düzenlenecek satış faturalarına, (B) tarafından düzenlenmiş sevk irsaliyesinin tarih ve numarası yazılmak suretiyle, mal alım satımına ilişkin belgeler düzenlenmiş olacaktır." yer verilmiştir.

Belge 1.8: Sevk İrsaliyesi örneği

ışık tarım ürünleri

SEVK İRSALİYESİ

SERİ A
SIRA NO: 0342

Tanzim Tarihi: 28.01.2010
Fili Sevk Tarihi: 28.01.2010
SİP. NO :
SATICI NO :

Sayın; Okuyucular Ticaret İşletmesi

Müş. V.D. ve No.:

Mal Kodu	C i n s i	MİKTARI	FİYATI
15001001	ORG. KR ÜZÜM	5,00 KG	
15001007	ORG. KR ÜZÜM NO:	5,00 KG	
15002012	ORG. KR KAYISI	5,00 KG	
15052002	ORG. İÇ BADEM	15,00 KG	
15055003	ORG. İÇ CEVİZ	5,00 KG	
15004004	ORG. KR ELMA	5,00 KG	
15006004	ORG. KR ERİK	5,00 KG	
15014003	ORG. KURU ARMUT	5,00 KG	
15073002	ORGANİK KURU DUT	10,00 KG	

SEVK ADRESİ : 1069

Yukarıda evsafı ve miktarı yazılı emteayı tam ve sağlam olarak teslim aldım

TESLİM EDEN

TESLİM ALAN

ET.O. Üyesi


İFOAM Üyesi

Örneğin 12 kolu

Kaynak: <http://www.muhassebeuygulama.com/uygulamada-sevk-irsaliyesi.html>, Erişim:[22.01.2020]

Taşıma İrsaliyesi: VUK'un "240. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler" başlıklı maddesinde; "Taşıma işletmeleri ile otel motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar." şeklinde Taşıma İrsaliyesi düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiş ve "A) Taşıma İrsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için, 209 ncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar." madde devamında açıklık getirilmiş olup "173 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği" ile de sevk irsaliyesi ile taşıma irsaliyesinin farklı belgeler olduğu şu şekilde ifade edilmiştir: VUK'un 230'uncu maddesine göre "Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının sevk irsaliyesi, 240'ıncı maddesine göre de ücret karşılığında eşya taşıyanların (götürü usulde vergiye tabi olanlar dahil) ise taşıma irsaliyesi düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır." malı sevk edenlerin veya mal sevk ettirenlerin sevk irsaliyesi, herhangi bir ücrete mukabil mal taşıma hizmeti verenlerin ise taşıma irsaliyesi tanzim etmeleri gerekmektedir.

Belge 1.10: Taşıma İrsaliyesi örneği

				TAŞIMA İRSALİYESİ	
APEX MAKİNA SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ. 19 Mayıs Mah. Güneşli Sok. Ümit Apt. No:25/C Kadıköy / İSTANBUL Tel: 0216 350 90 63 - Fax: 0216 410 33 53 Erenköy V.D.: 0710734091 - Tic. Sic. No: 162065-5		IL KODU 34 SERİ: A		SIRA	
Yükün Yüklendiği Yer : _____		Sevk Tarihi :/...../20.....		Düz. Tarihi :/20.....	
Yükü Taşıtırıcının Adı ve Ünvanı : _____		Düz. Tarihi :/20.....		Filli Sevk Tarihi :/20.....	
Yükün Teslim Edildiği Yer : _____		Hes. No: _____			
Müşteri V.D. : _____					
Adresi : _____					
YÜKÜN CİNSİ		MİKTARI		AMBALAJ NEVİ	
Araç Plakası : _____					
Şoförün Adı ve Soyadı : _____					
İmzası : _____					
Taşıtırın Ücreti : _____					
Yukarıda yazılı malı noksansız ve iyi durumda teslim aldım					
Tarih : _____					
Malı Teslim Alanın Ünvanı : _____					
İmzası : _____					
Tutarı : _____					

1 Asıl 2 Surettir.

Kaynak: <https://www.zevkamatbaa.com/tr/services/tasima-irsaliyesi>, Erişim:[05.04.2020]

Yolcu Listesi: VUK'un "240. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler" başlıklı maddesinde; *"Taşıma işletmeleri ile otel motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar."* şekliyle Yolcu Listesi düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiş ve *"B) Yolcu listeleri: Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında 233 üncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kişiler tarafından saklanır.*

Yolcu listelerinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

- 1. Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi,*
- 2. Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası.*


- 3. Taşıtların plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati.*

- 4. Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı."*

madde devamında konuya açıklık getirilmiştir.

VUK'un 233. maddesine göre; Şehirlerarası yolcu taşıma faaliyetinde bulunan yolcu bileti kesmek zorunda olan mükellefler taşıtların seferleri için sıralı olarak yukarıda yazılı şartları ihtiva eden yolcu listesi tanzim ederler. Tanzim edilen listenin bir adedini yolculuk bitene kadar taşıtta ve diğer adedini de işyerinde bulundurmak zorundadırlar.

Belge 1.11: Yolcu Listesi örneği

DÜZENLEYEN XYZ SEYAHAT A.Ş. Atatürk Bulv. Nu:57/4 Ulus V.D. Nu:8420069977 Tel: 315 22 63 Ulus/ANKARA		YOLCU LİSTESİ SERİ : A SIRA NO : 8 PERON NO : 23.....																																																															
Gidileceği Yer : İSTANBUL Sefer Tarihi : 9/5/2006 Hareket Saati : 10.00 Plaka No : 06 KL 760																																																																	
<table border="1"><thead><tr><th colspan="2">KAPTAN</th></tr></thead><tbody><tr><td>1</td><td>40</td></tr><tr><td>5</td><td>40</td></tr><tr><td>9</td><td>40</td></tr><tr><td>13</td><td>40</td></tr><tr><td>17</td><td></td></tr><tr><td>21</td><td></td></tr><tr><td>25</td><td></td></tr><tr><td>29</td><td></td></tr><tr><td>33</td><td></td></tr><tr><td>37</td><td></td></tr><tr><td>41</td><td></td></tr><tr><td>45</td><td></td></tr><tr><td>49</td><td></td></tr></tbody></table>		KAPTAN		1	40	5	40	9	40	13	40	17		21		25		29		33		37		41		45		49		<table border="1"><thead><tr><th colspan="2">TUTARI</th></tr></thead><tbody><tr><td>3</td><td>40</td></tr><tr><td>7</td><td>40</td></tr><tr><td>11</td><td>40</td></tr><tr><td>15</td><td>40</td></tr><tr><td>19</td><td>20</td></tr><tr><td>23</td><td>24</td></tr><tr><td>27</td><td>28</td></tr><tr><td>31</td><td>32</td></tr><tr><td>35</td><td>36</td></tr><tr><td>39</td><td>40</td></tr><tr><td>43</td><td>44</td></tr><tr><td>47</td><td>48</td></tr><tr><td colspan="2">Bilet Satış 509</td></tr><tr><td colspan="2">KDV % 18 91</td></tr><tr><td colspan="2">Genel Toplam 600</td></tr><tr><td colspan="2">Otobüscüye ---</td></tr></tbody></table>		TUTARI		3	40	7	40	11	40	15	40	19	20	23	24	27	28	31	32	35	36	39	40	43	44	47	48	Bilet Satış 509		KDV % 18 91		Genel Toplam 600		Otobüscüye ---	
KAPTAN																																																																	
1	40																																																																
5	40																																																																
9	40																																																																
13	40																																																																
17																																																																	
21																																																																	
25																																																																	
29																																																																	
33																																																																	
37																																																																	
41																																																																	
45																																																																	
49																																																																	
TUTARI																																																																	
3	40																																																																
7	40																																																																
11	40																																																																
15	40																																																																
19	20																																																																
23	24																																																																
27	28																																																																
31	32																																																																
35	36																																																																
39	40																																																																
43	44																																																																
47	48																																																																
Bilet Satış 509																																																																	
KDV % 18 91																																																																	
Genel Toplam 600																																																																	
Otobüscüye ---																																																																	
Listeyi Düzenleyen Kemal KOÇ İmza																																																																	
Belgeyi basan matbanın bilgileri ve anlaşma numarası yazar.																																																																	

Kaynak: <http://www.muhasbeuygulama.com/yolcu-listesi-nasil-duzenlenir.html>, Erişim:[05.04.2020]

Günlük Müşteri Listeleri: VUK'un "240. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler" başlıklı maddesinde; "Taşıma işletmeleri ile otel motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar." şeklinde Günlük Müşteri Listesi düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiş ve "C) Günlük müşteri listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.

Bu listelerde aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
2. Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
3. Düzenleme tarihi."

madde devamında konuya açıklık getirilmiştir. Listenin adından da anlaşılacağı üzere günlük olarak düzenlenmesi ve doğal olarak işletmede bulunması gerekir.

Belge 1.12: Günlük Müşteri Listeleri örneği

Oda No.	Müşterinin Adı ve Soyadı	Oda No.	Müşterinin Adı ve Soyadı	Oda No.	Müşterinin Adı ve Soyadı
1 Tek Yatak		5 Tek Yatak		9 Tek Yatak	
2 Tek Yatak		6 Tek Yatak		10 Tek Yatak	
3 Tek Yatak		7 Tek Yatak		11 Tek Yatak	
4 Çift YATAK		8 Tek Yatak		12 Tek Yatak	

Günlük Müşteri Listesinin basıldığı Maliye ve anlaşmalı matbaanın adı, adresi ve anlaşma numarası:

Kaynak: <https://www.muhasabedersleri.com/ticari-belgeler/gunluk-musteri-listesi.html>,

Erişim:[05.04.2020]

Ücret Bordrosu: VUK'un "Ücret Bordrosu başlıklı 238'inci maddesinde; İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret (...) (1) üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarına en az aşağıdaki malûmat yazılır.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);

4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;

5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. Bir aya ait bordro ertesini ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İş verenler ücret bordrolarını, yukarıki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.³⁸ ” hükmüne yer verilmiştir.

Belge 1.13: Ücret Bordrosu örneği

S.No Sigorta No	Adı-Soyadı T.C.Kimlik No	İşe Gir.Tar. Ücret Şekli	Çl. Hs. Gn. Gn.	Gen Ücr Tat. İzin	Üzr İzin	Şh. İzin	Yıl. Mz. Siz. Siz.	Ücr. Pr.Gn. Saati	Gn.Br.Üc. Kanun	Brüt Ücret No.Brüt	Fazla Toplam	Mesai Sair	Vergi Ödeme	Matrahı Dev.Ver.Mat.	Sigorta Danga Ver.	Mat. Ver.	Geçir. Ver. As. Geçir. ind.	Sigorta Kes. İşy. SGK Kes.	Gelir Ver. İst. İşy. SGK İst.	Vergi İnd. Sair Kes.	Net Ücret Ödenecek	İmza
1			25	5	1	0	0	0	0	31	30	60,66	1.819,79	0,00	1.546,82	1.819,79	232,02	254,77	0,00	0,00	1.301,00	
										225	05510	1.819,79	0,00	1.546,82	1.819,79	232,02	254,77	0,00	0,00	1.301,00		
TOPLAM :										30		1.819,79		1.546,82	1.819,79	232,02	254,77			1.301,00		
										225		1.819,79		1.546,82	1.819,79	232,02	254,77			1.301,00		

Grup İcmali

Personel Grubu	Adet	Prim Günü	Aylık Ücret	Fazla Mesai	Sair Ödeme	Brüt Toplam	Vergi Matrahı	Sigorta Matrahı	Gelir Vergisi	Sigorta Kesintisi	İşy. Sig. Kesintisi	Danga Vergisi	Sair Kesinti	Vergi İndirimi	Asgari Geçim İndirimi	Ödenecek Tutar	Sigorta Primi İşveren	İşsizlik Sigortası İşveren	Toplam SGK Primi	Gelir Vergisi İstisnası	Danga Vergisi İstisnası	İşveren SGK İstisnası
NORMAL	1	30	1.819,79			1.819,79	1.546,82	1.819,79	232,02	254,77	18,20	13,81			123,53	1.424,53	373,06	36,40	682,43			90,99
TOPLAM :		1	30	1.819,79		1.819,79	1.546,82	1.819,79	232,02	254,77	18,20	13,81			123,53	1.424,53	373,06	36,40	682,43			90,99

TAHAKKUK BİLGİLERİ			
Aylık Ücretler Toplamı	1.819,79	Ödenecek Net Ücretler	1.424,53
Fazla Mesai Toplamı		Ödenecek SGK Primi	627,83
Sair Ödemeler Toplamı		Ödenecek SGD Primi	
İşveren SGK Hissesi	373,06	Ödenecek Gelir Vergisi	108,49
İşveren İşsizlik Sig. Kesintisi	36,40	Ödenecek Danga Vergisi	13,81
		Ödenecek İşsizlik Sig. Kesintisi	54,60
		Sair Kesintiler	
TOPLAM	2.229,25	TOPLAM	2.229,26

Toplam SGK Primi	682,43	İndirilecek Gelir Vergisi	
İndirilecek SGK İşveren Payı	90,99	İndirilecek Danga Vergisi	
Net Ödenecek SGK Primi	591,44	Asgari Geçim İndirimi Tutan	123,53

Kaynak: <https://i.hizliresim.com/D47X3v.png>, Erişim:[05.04.2020]

Muhabere Evrakı: VUK’un Muhabere Evrakı başlıklı 241’inci maddesinde; *“Tüccarların her nev’i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap hülasaları dahil) muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir.”* şeklinde açıklanmıştır.

TTK’nın Beşinci Kısımının ‘Ticari Defterler’ başlığı altında 64/2. maddesi; *“Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.”* şeklindedir.

Ayrıca VUK’un mükerrer 241. Maddesinde; *“Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanısıra aşağıdaki hususları da ihtiva etmesi zorunludur.*

1. Müteselsil seri ve sıra numarası.

³⁸VUK 38. Madde, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası.

Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Adisyon: Sunulan hizmet ile malın miktarı ve türünü belli etmek amacıyla hizmet işletmelerince tanzim edilen belgedir. “183 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği” ile vergi sistemimizde düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında yerini almış olup “185, 200, 298 ve 299 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği” ile adisyon kullanımına ilişkin esaslar belirlenmiş bulunmaktadır. Kısaca ilgili tebliğlerde; “*VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane işletmeleri ile kurumlar veya gerçek usulde gelir vergisi yükümlüsü olanlar tarafından işletilen şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya pastane, kulüp ve benzeri işletmeler adisyon düzenlemek ve kullanmak zorundadır.*”³⁹ kimlerin düzenlemek zorunda olduğuna yer verilmiştir.

VUK’un 242. Diğer Vesikalar başlıklı maddesi ile de; “*Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.*

Damga resmi mükellefleri, gazete ve sair neşriyatın pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye’de tanzim edilip doğrudan doğruya ecnebi memleketlere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye’de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tesbitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderlerini tevsik edecek vesikaları saklamaya mecburdurlar.

Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler, vergi matrahının tesbitinde nazara alınacak giderlerini

³⁹<http://www.melipos.com/adisyon-nedir/>, Erişim:[06.04.2020]

isbat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedirler.” diğler belgelere yer verilmiştir.

Ayrıca VUK’un “Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme başlıklı mükerrer 242.” maddesinde; *“1.Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanılmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir.”* şeklinde açıklama yapılarak elektronik cihazlarla düzenlenen belgelerin VUK’ta yer alan ve kâğıt ortamında düzenlenen belgelerden bir farkı olmadığı belirtilmiştir.

Ambar Tesellüm Fişi: “206 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’nde” belirtilen esaslara göre nakliyat ambarları tarafından kendilerine teslim edilen mallar karşılığında düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

1.2.2. Vergi Hukuku’nda Düzenlenen Diğler Belgeler

Esas olarak VUK’ta düzenlenen belgeler dışında Kanun’un 257. maddesindeki yetkiye dayanılarak VUK Genel Tebliğleri ile açıklanan bazı belgelerde Vergi Hukuku mevzuatında yerini almıştır. Bunlardan bazıları aşağıda açıklanacaktır. Bunların dışında GVK, KVK, KDVK, 4760 sayılı ÖTVK, 488 sayılı DVK, 492 sayılı HK, 7338 sayılı VİVK ve 6183 sayılı AATUHK’da yer alan belgeler de tevsik unsuru olarak kullanılmaktadır. Bu belgelere örnek olarak; esnaf muafılığı belgesi, kâr ve zarar ortaklığı belgesi, vergi beyannameleri ve ekleri, teşvik ve yatırım indirimi belgesi, sanayi sicil belgesi, portföy yöneticiliği yetki belgesi, dahilde işleme izin belgesi, yatırım teşvik belgesi, damga vergisi kanununda sayılan değerli kağıtlar, harçlar kanununda yer alan belgeler, vaset ilamı, ilişik kesme belgesi, ödeme emri, haciz varakası, amme alacağını ödeyen kefile verilen belge, vadesi geçmiş borcun bulunmadığına dair belge sayılabilir.

Döviz Alım ve Döviz Satım Belgeleri: VUK’un 257/1’inci maddesindeki yetkiyi kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığınca Merkez Bankasının konuya ilişkin (1-M) sayılı genelgesi ile belirlenen esasları taşıması şartıyla VUK uyarınca döviz alım ve döviz satım belgelerinin kullanımını mecburi kılınmıştır.

Bu belgelerle hakkındaki usul ve esasa ilişkin hükümler Merkez Bankası tarafınca bildirilmektedir.⁴⁰

Döviz alım/satım yetkisine sahip kurum ve kuruluşlar tarafından döviz satın alındığı takdirde döviz alım belgesi, döviz sattıkları takdirde de döviz satım belgesi düzenlenir.

Kıymetli Maden Alım ve Satım Belgesi: 379 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yer verildiği üzere “*Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2006- 32/32 No.lu Tebliğ ile kendilerine kıymetli maden alım/satım yapma yetkisi verilen yetkili müesseselere, 1/3/2008 tarihinden geçerli olmak üzere, kıymetli maden alımında Kıymetli Maden Alım Belgesi, satımında da Kıymetli Maden Satım Belgesi*” belgelerin VUK gereğince tanzim edilmesi gereken belgeler kapsamında sayılması gerektiği belirtilmiştir.

“385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği” ile de; “*mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, 01/09/2008 tarihinden itibaren isteyen mükellefler tarafından döviz ve kıymetli maden alımında Döviz ve Kıymetli Maden Alım Belgesi, satımında da Döviz ve Kıymetli Maden Satım Belgesi adı altında tek belge olarak düzenlenmesi imkânı getirilmiş, mükelleflerin faaliyetleriyle ilgili olarak 1/9/2008 tarihinden itibaren Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi düzenlemelerinin yanı sıra, bundan böyle döviz alım/satım belgesi ve kıymetli maden alım/satım belgesini ayrı ayrı da düzenleyebilecekleri.*”⁴¹ belirtilmiştir.

İkrazatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmeler: İkrazatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmelere “243 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde” şöyle yer verilmiştir: “*Hazine Müsteşarlığınca 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 8’inci maddesinde, sözü edilen yönetmelik hükümleri uyarınca İkrazatçılık faaliyetinde bulunanların bu işlemleri için düzenlemek zorunda oldukları ‘ödünç sözleşmelerinin’ müteselsil seri numarası taşıyacağı ve Maliye Bakanlığınca kabul edilen matbaalarda bastırılacağı belirtilmiştir.*”

⁴⁰Seviğ, V., “Döviz ve Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi”, Referans Gazetesi, 05 Ağustos 2008.

⁴¹05/08/2013 tarih 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—1184 sayı ve “Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi” konulu, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Özelgesi.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca ikrazatçıların borç verdikleri gerçek ve tüzel kişilerle yapacakları "ödünç sözleşmeleri" tanzim edilmesi mecburi belgeler kapsamında sayılmıştır. (VUK Genel Tebliği, sıra no:243) Bununla birlikte İkrazatçılar, ödünç para vermeleri durumunda lehlerine doğacak olan her türlü faiz, masraf ve diğer tutarlar için ayrıca fatura tanzim etmek zorundadırlar.⁴²

Sigorta Şirketleri ile Acenteleri Tarafından Düzenlenen Belgeler: Sigorta şirketleri tarafından tanzim edilen poliçeler ve ek belgeler(zeyilnameler) 243. Seri No.lu VUK Tebliği ile VUK'ca tanzim edilmesi mecburi olan belgeler kapsamında belirtilmiş olup sigorta şirketlerinin poliçe ve ek belgelere konu işlemlerde yer alan tutarlarla ilgili ayrıca fatura düzenlemesi gerekmemektedir.

Söz konusu Tebliğ'de Sigorta Komisyon Gider Belgesi'ne de yer verilmiş olup, sigorta acente ve prodüktörleri tarafından ilgili sigorta firmalarına verilen hizmetler sebebiyle ödenen komisyon bedellerini göstermek amacıyla düzenlenen belge olduğu belirtilmiştir. Bu bedeller için ayrıca fatura düzenlenmeyecek olup sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedilecektir.⁴³

Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Tarafından Düzenlenecek Belgeler: SP aracı kuruluşları tarafından düzenlenecek belgeler "VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin" Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak "243 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde" açıklanmıştır. Buna göre;

"Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan, yukarıda belirtilen (V) seri/6 Numaralı Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve kayıt Düzeni Hakkında Tebliğin 6'ncı maddesi ile aracı kuruluşlar tarafından düzenlenmesi öngörülen 'işlem sonuç formları' VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Söz konusu form; menkul kıymet alım-satımlarına aracılık faaliyetinde bulunan kurumlar tarafından menkul kıymet alım-satım ve aracılık işlemleri ile ilgili olarak düzenlenecek belgedir.

Aktiflerinde bulunan menkul kıymetleri aracı kurumlar vasıtasıyla satan gerçek usulde gelir ve kurumlar vergine tabi mükellefler, bu satışları için ayrıca fatura veya diğer herhangi bir belge düzenlemek zorunda olmayacak bu satışlarını aracı kurumlar tarafından kendilerine verilecek olan belgelerle belgelendireceklerdir. Ancak bu

⁴²Kumkale, R., a.g.e., s.171,172.

⁴³Kumkale, R., a.g.e., s.199,200.

mükelleflerin doğrudan alıcıya yapacakları menkul kıymet satışları için VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgeleri düzenlemek ve vermek zorunda olacakları tabiidir.”⁴⁴

Çalışmamızın birinci bölümünde VUK’ta düzenlenen, ilgili VUK Tebliğlerinde açıklaması yapılan ve VUK dışında diğer bazı vergi kanunlarında adı geçen belgeler ve bu belgelerin kullanımına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Ancak piyasada en çok kullanılan, vergisel işlemlerde en çok adı geçen, mükellef olmasak bile yaptığımız alışverişlerin bazılarında tarafımıza verilen belge muhtemeldir ki faturadır. Binaenaleyh, smiyb olarak kullanılan belge de çoğunlukla, diğer belgelere nazaran fatura olmaktadır. Bu sebeple birinci bölümde faturaya daha ayrıntılı yer verilmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın izleyen bölümlerinde smiyb kavramları, bu belgelerin kullanılmasının nedenleri ve piyasadaki bu probleme ilişkin çözüm önerilerine yer verilecektir.

Tablo 1.1: Bölümde Adı Geçen Belgelerin Özellikleri

<i>Belgeler</i>	<i>İhtiva Ettiği Zorunlu Unsurlar</i>	<i>Kullanmak Zorunda Olanlar</i>	<i>En Az Düzenlenme Adedi</i>
<i>-Fatura(VUK 229-232) -e-fatura ve e-arşiv fatura(VUK Mükerrer 242-397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği) -İrsaliyeli fatura(211 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)</i>	<i>-Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, -Düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, -Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, -Malın veya işin nevi, miktarı fiyatı ve tutarı, -Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, -Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namuna imzaya mezun olanların imzası bulunur.</i>	<i>-Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; 2. Serbest meslek erbabına; 3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara; 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere; 5. Vergiden muaf esnafa. Satılmaları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.</i>	<i>-Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir.</i>
<i>Perakende satış vesikaları(VU K 233)</i>	<i>-Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir, -Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.</i>	<i>-Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur. 1. Perakende satış fişleri; 2. Makineli kasaların kayıt ruloları; 3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.</i>	<i>-Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir.</i>
<i>Gider pusulası(VUK 234)</i>	<i>-Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder</i>	<i>-Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: 3. Vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.</i>	<i>-İki nüsha olarak tanzim edilir. Bir nüshası işi yapana veya mali satana tevdi olunur.</i>

⁴⁴“243 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği”

Müstahsil makbuzu(VUK 235)	-Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur: 1. Makbuzun tarihi; 2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı ve unvanı; 3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâhi adresi; 4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli. -Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.	-Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada kullanılır.	-İki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar.
Serbest meslek makbuzu(VUK 236)	-Serbest meslek makbuzlarına: 1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; 2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; 3. Alınan paranın miktarı; 4. Paranın alındığı tarih; Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.	-Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için tanzim etmek zorundadır.	-İki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.
Sevk irsaliyesi(VUK 230)	-Fatura ile aynı unsurları ihtiva eder.	-Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. -Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir.	-Fatura ile aynı adet sayısınca düzenlenir.
Taşıma irsaliyesi(VUK 240,209)	-Malın ambara giriş tarihi, -Malın cinsi, -Malın miktarı, -Malın kim tarafından tevdi edildiği, -Malın nereye ve kime gönderildiği, -Alınan nakliye ücreti tutarı, -Sürücünün ad, soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva etmek zorundadır.	-Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için irsaliye kullanmak zorundadır.	-Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır.
Yolcu listesi(VUK 240,233)	-Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi, -Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası. -Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati. -Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.	-Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında 233 üncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için yolcu listesi düzenlerler.	-İki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. -Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır.
Günlük müşteri listesi(VUK 240)	-Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, -Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, -Düzenleme tarihi.	-Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.	-Tek nüsha düzenlenir.
Ücret bordrosu(VUK 238)	-Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü,	-İşverenler her ay ödedikleri ücretler için düzenlemeye mecburdurlar.	-Bordronun bir nüshası işçiye

	<p>-Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası, -Birim ücreti, -Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, -Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı. Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. İşverenler ücret bordrolarını, yukardaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.</p>		<p>imzalatılır ve işçide kalır.</p>
<p>Muhabere evrakı(VUK 241,Mükerrer 241)</p>	<p>-Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası</p>	<p>-Tüccarların her nev'i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap hülasaları dahil) muhabere evrakını teşkil eder. -Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi vb. kıymetli evrak.</p>	-
<p>Adisyon(185,2 00,298 ve 299 Seri No.lu VUK Genel Tebliği)</p>	<p>-Mükellefin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası (sicil numarası), -Hizmetin ve emtianın cinsi, miktarı, -Adisyonun düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası -Adisyonun basıldığı matbaa ile ilgili bilgiler.</p>	<p>-Bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane işletmeleri ile kurumlar veya gerçek usulde gelir vergisi yükümlüsü olanlar tarafından işletilen şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya pastane, kulüp ve benzeri işletmeler</p>	<p>-Adisyonlar, kopyalı en az iki örnek olarak düzenlenecektir. İlk örneği fatura veya perakende satış fişi ile birlikte müşteriye verilecek, ikinci örneği ise işletmede kalacaktır.</p>
<p>Ambar tesellüm fişi(173 ve 206 Seri No.lu VUK Genel Tebliği)</p>	<p>-Makbuzu düzenleyen taşıma ambarının, adı, soyadı varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, -Malı tevdi edenin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, -Malın ambara giriş tarihi, -Malın nev'i ve miktarı, -Malın nereye ve kime gönderildiği (Alıcının adı ve adresi), -Alınan taşıma ücreti, -Makbuzun düzenlenme tarihi, -Malı tevdi eden tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin müteselsil seri ve sıra numarası.</p>	<p>-Nakliyat ambarları tarafından kendilerine teslim edilen mallara karşılık verilir.</p>	<p>-Nakliyat ambarları üç nüsha ambar tesellüm fişi düzenleyeceklerdir. -Bu şekilde fiş düzenlenmesi halinde fişin bir nüshası malı taşıtıran, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir nüshası da nakliyat ambarlarında saklanır. Fişin taşıtıran nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi örneği yerine geçer.</p>
<p>Döviz alım/satım belgeleri(VUK Mükerrer 257-Merkez Bankası)</p>	<p>-Döviz alan/satan kuruluş ile ilgili bilgiler, -Belgenin seri ve sıra no.su, -Döviz alanın/satanın adı soyadı, unvanı, uyruğu, vergi dairesi, -Belgenin tarihi, -Dövizin cinsi, miktarı, TL karşılığı -Belgenin basıldığı matbaa bilgileri.</p>	<p>-Döviz alım ve satım yetkisine sahip kuruluşlar tarafından düzenlenir.</p>	<p>-Döviz alım ve satım belgeleri en az iki örnek olarak düzenlenecektir.</p>
<p>Kıymetli maden alım/satım belgeleri(VUK Mükerrer 257-379 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)</p>	<p>-Kıymetli maden alan/satan kuruluş ile ilgili bilgiler, -Belgenin seri ve sıra no.su, -Kıymetli maden alanın/satanın adı soyadı, unvanı, uyruğu, vergi dairesi, -Belgenin tarihi, -Kıymetli madenin cinsi, miktarı, TL karşılığı, --Belgenin basıldığı matbaa bilgileri.</p>	<p>-Kıymetli maden alım/satım yapma yetkisi verilen yetkili müesseseler düzenler.</p>	<p>-En az bir asıl bir örnek olarak düzenlenecektir.</p>
<p>İkrazatçılar tarafından düzenlenecek sözleşmeler(VUK Mükerrer 257-243 Sıra</p>	<p>-Anlaşmalı matbaa bilgileri, -Faaliyette bulunanın adı soyadı, vergi dairesi ve hesap numarası, -Ödünç para alanın bilgileri.</p>	<p>-İkrazatçılık faaliyetinde bulunanlar tarafından düzenlenir.</p>	<p>-En az iki örnek olarak düzenlenecektir.</p>

<i>No.lu VUK Genel Tebliği)</i>			
<i>Sigorta şirketleri ile acenteleri tarafından düzenlenen belgeler(VUK Mükerrer 257-243 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)</i>	<i>-Faaliyette bulunanın adı soyadı, vergi dairesi, -Police seri ve sıra no.su, -TTK uyarınca bulunması gerekli bilgiler.</i>	<i>-Sigorta şirketleri ile acenteleri tarafından düzenlenir.</i>	<i>-En az iki örnek olarak düzenlenecektir.</i>
<i>Sermaye piyasası aracı kuruluşları tarafından düzenlenecek belgeler(VUK Mükerrer 257-243 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği)</i>	<i>-Aracı kuruluşun unvanı, vergi dairesi ve vergi no.su, şube kodu, -Alıcı/satıcının adı soyadı, unvanı, -Konu menkul kıymetin nevi, ihraç eden kuruluşun adı, birim fiyatı, adedi, -İşlem tarihi, -Aracı kurum yetkilisinin adı ve imzası.</i>	<i>-Sermaye piyasasında aracılık faaliyetinde bulunan kuruluşlar tarafından düzenlenir.</i>	<i>-En az iki örnek olarak düzenlenecektir.</i>

Kaynak: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim:[05.04.2020]

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARI VE TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi hukukunda yer alan belgeler sayılmıştır. Bu belgelerin VUK'un 359. maddesinde sayılan suç unsurlarını ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi durumunda smiyb kavramları karşımıza çıkar. Bu bölümde smiyb kavramlarına hem VUK açısından değinilecek hem de TCK'da kavramlara nasıl yer verildiğini belirtip, konuya örnek yargı kararları ile açıklık getirilecektir.

2.1. Vergi Kanunları Açısından Sahte Belge Kavramı

VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359. maddesinde" sahte belgenin tanımı şöyle; "*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*" yapılmıştır. Sahte Belge: "Vergi kanunlarına göre tanzim edilen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi muamele yapılan belgeyi", ifade eder.⁴⁵

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde adı geçen belgeler sahte belge olarak düzenlenebilir. Örnek vermek gerekirse; Fatura, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Sevk İrsaliyesi, Ücret Bordrosu, Yolcu Listesi, İrsaliyeli Fatura, Döviz Alım-Satım Belgesi, Müstahsil Makbuzu, Poliçe, Bono, Çek, Senet gibi belgeler vergi kanunlarımız açısından ispat edici vesika olarak kabul edilen belgeler olduğundan bu belgelerin sahte belge olarak düzenlenmesi olasıdır.

VUK'un 3/B maddesinde; "*vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu*" belirtilmiştir. VUK 359 ile birlikte değerlendirildiğinde, muamelelerde kullanılan belgelerin geçerliliği, yasal şekil şartlarına uygun olarak tanzim edilmelerine ve gerçek durumu yansıtmalarına bağlı kılınmıştır.

Fiiliyatta bir işlem(alış, satış, sevk vb.) olmadığı halde bu işlemler varmış gibi davranarak bir belge meydana çıkarılması durumunda bu durum işlemin gerçek mahiyetine aykırılık teşkil edecektir. Bu işlem sonucunda düzenlenen belgenin de gerçek bir olaya dayanmadığı lâkin bu durum varmış gibi düzenlenmesi durumunda sahte belge olarak değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

⁴⁵"T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan 20/02/2015 tarihli Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge madde 4/1"

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 28 Seri No.lu Genel Tebliği'nde; *“hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler ‘sahte belgeler’ olarak nitelendirilmiş ve bu çerçevede;*

1. *Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,*
2. *Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,*
3. *Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.”*⁴⁶ sahte belgeden bahsedilmiştir.

Aynı zamanda bir belgenin gerçekliği dışında muhteviyatında bulunanlar, yasal düzenleme şekli, yetkili organlarca basılmış olması, belgeyle ilişkisi bulunan kişiler için bir sonuç doğurması gibi nitelikler de belgenin sahte olup olmadığı hususunda özellik arz eden durumlardır. Belge basıldığı andan itibaren silsile halinde sonuç doğurmaya devam ederek adına basıldığı mükellef tarafından düzenlenmesi, imzalanması, işleme taraf olan diğer kişiye veya kuruma verilmesi, defter ve kayıtlara alınarak beyan edilmesi, gerektiğinde ibraz edilmesi gibi çeşitli aşamalardan geçerek bir hüküm ifade eder.

KDVK “84 Seri No.lu Genel Tebliği'nde; mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgelerin sahte belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir.⁴⁷”

Peki, bir belgenin sahte olduğu nasıl tespit edilecektir. Söz konusu hususa “KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E/3.1 bölümünde” aşağıdaki gibi açıklama getirilmiştir.

“Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;

- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/taahhüt vb. kanıtlarla tespiti,

- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

⁴⁶01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁷23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Muhasebecisine yönelik tespitler,
 - Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler,
 - Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,
 - Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği,
- gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.⁴⁸”*

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde bahsettiğimiz gibi fatura VUK'ta düzenlenmiş olan belgeler arasında en önemli yere sahip olan ve genellikle sahte belge olayına konu olan belge olduğundan sahte belgeden bahsederken daha çok sahte fatura ve naylon fatura kavramları kullanılmaktadır.

Naylon fatura, sahte faturaya piyasada verilen addır. TDK naylon faturayı; “Faturası olmayan bir mal için alıcıya verilen veya birini harcama yapmış gibi göstermek amacıyla yasa dışı olarak düzenlenen faturanın halk arasındaki adı” şeklinde tanımlamıştır.⁴⁹ Gerçeğe aykırı olarak vergi kaçırmak gayesiyle giderleri fazla göstererek aslında karşılığında herhangi bir ödeme yapılmayan ancak ödeme yapılmış gibi gösteren faturaya naylon fatura denir.⁵⁰ Yasalarımıza göre naylon faturayı düzenleyen de alan da suçlu kabul edilir.⁵¹

Sahte belge kullanımına ilişkin örnek vermek gerekirse;

Yapılan Vergi İncelemesi ile aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1- X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin mal satış faturaları arasında ve defter kayıtlarında bulunmadığı halde Ba/Bs formuyla X İnş. Tic. Ltd. Şti.'den mal aldığını beyan eden Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. ile ilgili;

- Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. ile karşıt tespit incelemesi yapılarak söz konusu alışları X İnş. Tic. Ltd. Şti.'den yapıp yapmadığı, faturaların X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin unvanı altında düzenlenip düzenlenmediği ve gerekli şekil ve içerik şartlarının sağlanıp sağlanmadığı, faturaların basım işlemlerini hangi matbaa vb. yetkili kurumun yaptığı, ödemelerin kime ve nasıl yapıldığı, mal alımı ile ilgili sevk irsaliyesi düzenlenip düzenlenmediği hususları sorularak işlemin sahte olup olmadığı konusunda tespit yapılmaya çalışılır. Ayrıca söz konusu faturalarda

⁴⁸KDV Genel Uygulama Tebliği

⁴⁹<https://sozluk.gov.tr>, Erişim:[10.04.2020]

⁵⁰Kılıç, Y., “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler, Diyalog, Sayı: 165, Ocak 2002, s. 99-100.”

⁵¹Kumkale, R., Vergi Sözlüğü, As Yayınları, Ankara, 2001.

basım bilgisi yer alan matbaa ile ilgili tespit yapılarak belirtilen faturaları basıp basmadığı ve X İnş. Tic. Ltd. Şti. adına basılmış faturaları varsa bunların seri ve sıra numarası ile adet bilgileri vb. hususlar tespit edilmeye çalışılır.

Tespitler sonrasında Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti.'nin beyan ettiği faturaların X İnş. Tic. Ltd. Şti. adına basılan faturalarla matbaa bilgilerinin seri ve sıra numaralarının uyuşmadığı, faturalarda bilgileri yer alan X İnş. Tic. Ltd. Şti. ile düzenleyen kişilerin birbirlerinden tamamen farklı kişiler olduğu, düzenlenen sevk irsaliyelerinin seri ve sıra numaraları ile X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin bastırıldığı sevk irsaliyelerinin numaralarının uyuşmadığı, ödemelerin X İnş. Tic. Ltd. Şti.'ye yapılmadığı hususları toplu değerlendirilerek söz konusu faturaların X İnş. Tic. Ltd. Şti. unvanı taklit edilerek basılan sahte belgeler olduğu anlaşılır. Ayrıca düzenlenen sevk irsaliyeleri de sahte belge olarak değerlendirilir. Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. hakkında taklit/sahte belge kullanmaktan vergi incelemesi talep edilir.

2- Yukarıda bahsettiğimiz örnekte X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin ilgili vergi dairesi müdürlüğünce mükellefiyet tesis ettirdiği, fatura ve diğer belgelerini Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda bastırıldığı, bir iş yeri sahibi olduğu Sosyal Güvenlik Kurumuna çalışanlar beyan ettiği ve başka mükelleflere gerçekten mal/hizmet satışında bulunduğu varsayımıyla; herhangi bir mal teslimi yapmadan Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. adına fatura düzenleyerek defter, beyan ve form Ba/Bs bildirimlerine işlemesi, bu halin de yapılan Vergi İncelemesi sonucunda tespit edilmesi durumunda, X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. adına düzenlediği faturaların da sahte belge olarak değerlendirilmesi gerekir. Aynı şekilde Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. hakkında sahte belge kullanmaktan vergi incelemesi talep edilir. Burada X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin faaliyetinin büyük bir kısmının gerçek olmasına rağmen sahte fatura düzenleme işlemini nadiren yapmış olması bu durumu değiştirmemektedir.

3- Yukarıda bahsettiğimiz örnekteki X İnş. Tic. Ltd. Şti. gider pusulası düzenleyerek bazı kişilerden yalnızca Çin'de üretilen ve Türkiye'de satılmayan lazer sensörü aracılığıyla uzaklık ölçülebilen bir metreten 100 adet aldığını belgelendirmiştir. Gider pusulalarında satıcı olarak imza atıp adı geçen kişiler vergi inceleme elemanı tarafından büroya davet edilerek kendileriyle ifade tutanağı düzenlenmiş olup; bu metreleri kaç paraya sattıkları, tahsilatı nasıl yaptıkları, metrelerin Türkiye'ye nasıl sokulduğu, kendilerinin Çin'e gidip gitmedikleri hususlarını belgeleriyle ispat etmeleri talep edilmiştir. Söz konusu durumu belgeleri ile birlikte ispat edemeyen metre

satıcıları gerçekte böyle bir satış olmadığını beyan ve ifade etmişlerdir. Binaenaleyh X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin düzenlemiş olduğu gider pusulalarının sahte belge olduğu fiiliyatta böyle bir alış/satış işleminin gerçekleşmemiş olduğu tespit edilir.

4- Yukarıda bahsettiğimiz örnekte X İnş. Tic. Ltd. Şti.'nin mal teslimini Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti.'ye gerçekten yaptığı lâkin satış hasılatının ve kdv'sinin yüksek çıkmasını örtülemek maksadıyla kendi unvanına ait olmayan başka bir firma adı altında düzenlenen faturaları Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti.'ye mal ile birlikte teslim ettiği tespit edildiğinde, malı satan mükellef ile faturaları tanzim eden mükellefin farklı olması sebebiyle mal teslimi gerçek olsa dahi söz konusu faturalar sahte belge olarak değerlendirilir ve Y Seyahat Turizm. Ltd. Şti. hakkında sahte belge kullanmaktan vergi incelemesi talep edilir.

Gerçek bir işlemin başkası tarafından tanzim edilmiş faturalarla belgelenmesi halinde de fatura sahte olarak değerlendirilir. Konuya ilişkin bir Yargıtay kararı "*Belgesiz yapılan satın almanın, başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, belgeyi verenle belgeyi alan arasında gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerekir.*"⁵² bu şekildedir.

Danıştayca verilen bir kararda; "*Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 'Vergi Mahremiyeti' başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında; alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanısıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir*

⁵²Yargıtay "11. Ceza Dairesinin, Tarih:22.01.2001, E. 2000/5899, K. 2001/409, Kızılot, Ş., Kızılot, Z., Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, Ankara."

mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.⁵³” mükelleflerin alış yaptığı firmaların vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini bilememesinin olağan olduğu bu nedenle de yapılan alışların bilerek sahte belge kullanma olarak tespitler yapılmadığı sürece değerlendirilemeyeceği yönünde karar verilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığına intikal eden ve yapılan incelemeler sonucu tespit edilen sahte belge kullanma konusu ile ilgili olarak belgelerin bilerek veya bilmeden kullanılması durumunda bir ayırım yapıp yapılmayacağı, bilmeden sahte belge kullanımı durumunun VUK’un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçu kapsamına girip girmediği ve VUK’un 367.⁵⁴ maddesine göre bu kişiler hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilerek yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine gerek olup olmadığı hususları ihtilaflara sebep olmuştur. Konuyla ilgili olarak Bakanlık “306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’ni” yayınlanarak, söz konusu Tebliğle; *“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.*

⁵³Danıştay “9. Dairesi, Esas No:2008/7281 Karar No:2012/2865 Tarih:23.5.2012, <https://www.adaletbiz.com/danistay-kararlari/alis-faturalarinin-sahte-olmasi-satis-faturalarinin-sahte-oludugunu-gostermez-h10931.html>,” Erişim: [12.04.2020]

Aynı yönde kararlar: Dan. “9. D.’nin 16.04.2009 tarih ve E.2008/3446, K.2009/1800 sayılı Kararı, Kızılot, Ş., Kızılot, Z., a.g.e.”

Dan. “9. D.’nin, 18.12.2009 tarih ve E.2008/1565, K.2009/4934 sayılı Kararı, <https://kanberkilinc.com.tr/sahteciligin-somut-olarak-ortaya-konulmasi-geregi.htm>,” Erişim:[12.04.2020]

⁵⁴213 sayılı VUK 367. Madde, “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul, Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(1) 4369 sayılı Kanunla(2) 29/07/1998 tarihli ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak kaçakçılık fiili olarak belirlenmiş ve bu belgeleri düzenlemek yada bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyana neden olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 uncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların 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 maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai 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 ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tebliğ olunur.” şeklinde açıklama yapma ihtiyacı hasıl olmuştur.

Yukarıda bahsettiğimiz ve söz konusu Tebliğ’de ifade edilen bilerek sahte belge kullanma; Mükellefin, bilerek ve isteyerek yani kast⁵⁵ ederek sahte belge kullanmış olmasını ifade eder. TCK’nın 21’inci maddesi suçun oluşmasını kastın varlığına bağlı tutmuştur ve vergi kaçakçılığı suçu kasti suçlardan olup taksirle işlenmesi mümkün

⁵⁵5237 sayılı TCK 21. Madde, Kast “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

(2) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleştirilebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.”

değildir.⁵⁶ Tebliğ’de kastın tespitine ise vergi incelemesine yetkili olanlarca elde edilen bulgular sonucunda yapılan değerlendirmeye göre karar verileceği belirtilmiştir. Sahte belge kullanmaya kast eden mükellef VUK’un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlemiş olur ve VUK’un 367. maddesine göre hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilerek yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekir. VUK’un şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sebebiyle de VUK madde 351, 352 ve 353’e göre Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezaları uygulanır. Ayrıca bilerek sahte belge kullanımı sonucu vergi ziyasına sebep olunması durumunda da mükellef hakkında vergi ziyası cezası VUK’un 341.⁵⁷ ve 344/2.⁵⁸ maddelerine göre üç kat uygulanır. Bilmeden sahte belge kullanma ise; Mükellefin, sahte belge kullanma işleminde kastının bulunmamasını ifade eder. Kastı bulunmayan mükellef herhangi bir kaçakçılık suçuna sebebiyet vermediği için VUK’un 359. maddesine göre cezalandırılmaz ve hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilmez. Hakkında VUK’un şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sebebiyle VUK madde 351, 352 ve 353’e göre Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezaları kesilir. Ayrıca vergi ziyasına sebep olmuşsa hakkındaki vergi ziyası cezası “VUK’un 341. ve 344/1.” maddelerine göre bir kat uygulanır.

Sahte belge kullanma fiilinin meydana gelebilmesi için belge, yasaların gerektirdiği şartlara uygun olarak düzenlenmiş olmalı ve vergisel işlemlerde kullanılmış olmalıdır. Kullanmadan kasıt ise ülkemizde beyan esaslı vergilendirme sistemi geçerli olduğu için belgenin beyannameye dahil edilip vergi dairesine beyan edilmesidir.⁵⁹ Eğer belge düzenlenirken öngörülen zorunlu bilgileri taşııyorsa

⁵⁶Yiğit, U., “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, 1.bası, Beta Basım, 2004, İstanbul, s.159.”

⁵⁷213 sayılı VUK 341. Madde, Vergi Ziyası “Vergi ziyası, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyası hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

⁵⁸213 sayılı VUK 344. Madde, Vergi Ziyası Cezası “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir.

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

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

⁵⁹Yiğit, U., a.g.e. s.148.

VUK'un 227/3.⁶⁰ maddesine göre vergi kanunları bakımından hiç tanzim edilmemiş sayılacak bu da belgenin fiiliyatta düzenlenerek sonuç vermesinin imkânsız olduğunu ve sahte belge kullanma suçunun işlenmemiş olduğunu gösterecektir.

Sahte belge kullanma ile ilgili örnek yargı kararlarına aşağıda yer verilmiştir:

“ Ele geçirilen faturanın VUK'un 230. Maddesindeki zorunlu bilgilerden tarih, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi yazılmayan ve düzenleyenin imzasını da içermeyen, suça konu faturanın sanık tarafından verildiğini belirleyen kesin deliller mevcut olmadığı gibi kullanılmayan bu faturanın aynı Kanun'un 227/3. Madde ve fıkrası uyarınca faturanın vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği, buna göre de yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı anlaşılmıştır.”⁶¹

Gider kaydedilen faturalardan bir kısmının gerçek mal alımı ve hizmet karşılığı olmadığı, yüzde karşılığı fatura satışı yapılanlardan alındığının anlaşıldığı, içeriği itibariyle yanıltıcı olan bu faturaları kullananın vergi kaçırma kastı olmadığı düşünülemeyeceği.”⁶²

“Naylon fatura kullanarak müstahsilden aldığı zirai ürünü tüccardan almış gibi gösteren mükellefin vergi kaçırma kastı olduğu.”⁶³

Faturaların biçimsel koşullara uygun olarak düzenlenmesi sevk irsaliyesi, kantar tartı fişine dayanılarak mal girişi kaydedilmesi, bir kısım ödemelerin çekle yapılması, borsaya tecil ettirilmesi gibi işlemler, faturalarda gösterilen ürünlerin gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen şahıslardan satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü gerçeğe aykırı fatura düzenlendiği gibi sevk irsaliyesi de

⁶⁰213 sayılı VUK 227. Madde, İspat Edici Kağıtlar “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.)

Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”

⁶¹Y.11.CD., 22.11.2001-10045/10776, Ok N., Gündel A., Vergi Kaçakçılığı Suçları, 1. bası, Seçkin Yayıncılık, 2002, Ankara, s. 315.

⁶²Dan. “3. D.’nin, 29.05.1990 tarih ve E.1989/1660, K.1991/1943 sayılı Kararı, Candan T., Vergi Suçları ve Cezaları, Süryay Sürekli Yayınlar, Kasım 2004, İstanbul.”

⁶³Dan. “3. D.’nin, 12.03.1992 tarih ve E.1990/3605, K.1992/1063 sayılı Kararı, Candan T., a.g.e.”

düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp, daha sonra paranın geri alınması da mümkün olacaktır.⁶⁴

Davacı şirket yetkilisinin faturanın emtiayı almış olduğu kişiden başka tanımadığı bir kişi tarafından verildiğini ifade etmiş olması karşısında; gerçeğe aykırı olarak düzenlenen faturayı bilerek kullandığının kabulü gerekeceği.⁶⁵

Eylül 1998 dönemindeki gümrük çıkış beyannameleri ile ilgili kullandığının tespitler ve bazı gümrük çıkış beyannamelerine konu ihracatların incelemeye alınması üzerine davacı ve ortağı olduğu şirketlerin faaliyet adreslerini terk etmeleri, iş hacmine uygun düşmeyecek ölçüde yüksek bedelli faturalar düzenleyen ancak, bildirimlerine bu belgeleri dahil etmeyen mükelleflerden alış yapılması, davacının doğrudan alış yapmak yerine müdürü olduğu şirketlerin kayıtlarına girmiş emtia faturalarına dayanarak işlem yapması, bu şirketlere fatura düzenleyen şirketlerin de gerçek bir emtia teslimine dayanmaksızın fatura düzenlemeleri, davacının ve müdürü olduğu şirketlerin kayıtları ile beyanlarının birbirine uymaması karşısında faturaların katma değer vergisi iadesi almak ve indirim konusu yapmak amacıyla temin edildiği ve faturalarda gösterilen vergiler gerçekte yüklenilmediğinden indirim ve iadeye konu yapılamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.”⁶⁶

2.2. Vergi Kanunları Açısından Yanıltıcı Belge Kavramı

213 sayılı VUK’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359. maddesinde” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı şöyle; “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.” yapılmıştır.

KDVK “28 Seri No.lu Genel Tebliği’ne; Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası ‘tahrif’ suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

⁶⁴Dan. “3. D.’nin, 21.09.1995 tarih ve E.1994/2857 K.1995/2561 sayılı Kararı, <http://www.basarmevzuat.com/dustur/danistay/vuk/95-2561.htm>,” Erişim: [03.01.2020]

⁶⁵VDDGK., “15.03.2002, E.2002/7, K.2002/106, Candan T., a.g.e.”

⁶⁶VDDK., 03.04.2009, E.2008/809, K.2009/159,

https://www.lebilyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/vergi/katma-deger-vergisi-mevzuati_kdv_yuksek-mahkeme-kararlari_kdv_3065h-000_danistay-karari-k.-no.-2009-159.html, Erişim: [03.01.2020]

*belge olarak kabul edilecektir.*⁶⁷” göre denilmiş olup KDVK “84 Seri No.lu Genel Tebliği’nde” de bu durum ikrar edilerek;

“- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,

- alıcı veya satıcısı, 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.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir.⁶⁸” muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı açıklanmıştır.

Kanun’dan ve ilgili tebliğlerden anlaşıldığı üzere, belgenin miktar itibariyle gerçek duruma aykırılık teşkil etmesi, tutar ya da miktarın eksik veya fazla gösterilmesidir. Belgenin mahiyet yönünden gerçeğe aykırılığı ise, fiiliyattaki işlem ya da durumun konusu veya tarafları bakımından farklılığa sebep olmayacak şekilde düzenlenmiş olmasıdır. Düzenlenen belgenin yanıltıcı nitelikte olabilmesi için ortaya çıkmasına sebep olan işlemle gösterdiği miktarlar arasında dengesizlik olması gerekir.⁶⁹ Örneğin; çamaşır makinası satan işletmenin faturada malın cinsini bulaşık makinası olarak göstermesi durumunda düzenlenen bu belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sayılacaktır.

Mükellefin gerçek muamele veya durumu, yasal yollardan elde etmiş olduğu belgelerle belgelendirmesi gerekir. Yasal yollardan elde ettiği belgelerle belgelendirmezse, işlem veya durum gerçek olsa bile düzenlenen belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelenemez. Bu durumda, sahte belgenin kullanılması fiili gündeme gelecektir.⁷⁰

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler gerçek faaliyeti olan mükelleflerce düzenlen, hakiki bir işleme dayanan, lâkin işlem veya durumun gerçek mahiyetini yansıtmayan belgelerdir. Örneğin; 1.000.000,00-TL tutarındaki tıbbi solunum cihazı satışı için, malın miktarı ile fiyatı vb. unsurlar farklı gösterilerek faturanın 800.000,00-TL olarak düzenlenmesi gibi. Gerçekten yapılan bu satış işlemi sonucunda bir fatura düzenlenmiştir fakat işlemi gerçeğe aykırı yansıtılmıştır. Bu nedenle de belge yanıltıcı

⁶⁷“01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı Resmi Gazete’de” yayımlanmıştır.

⁶⁸“23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de” yayımlanmıştır.

⁶⁹Oktar, S. A., “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:144, Eylül 2000, s.83.

⁷⁰Ok, N., Gündel, A., a.g.e., s. 315.”

belge niteliğindedir. Yani belge sahte değildir ancak kapsadığı bilgiler fiili durumu yansıtmamaktadır.

Belgede miktarın ve tutarın gerçek olmayan biçimde yazılmasıyla bir kısım muamele belgelendirilmeyerek vergi idaresinin bilgisinden gizlenmiş olmaktadır. Adına yanıltıcı belge düzenlenen nihai tüketici olmadığı takdirde, belgeyi alan mükelleflerin zincirleme olarak durumu devam ettirmesi gerekmektedir ki böylece kısmen kayıt dışı⁷¹ ekonomi ortamı oluşmaktadır.⁷²

Alışverişin konusu ve tarafları arasında gerçek işlemde farklı mükelleflerin bilgilerinin bulunması durumunda, yanıltıcılıktan söz edilemez. Böyle bir durumda belge sahte olarak tanzim edilmiş olur. Ayrıca belgenin, gerçek alışveriş konusu dışında farklı bir konuyu içermesi durumunda da sahte olarak düzenlendiği varsayılacaktır.⁷³ Bunun dışında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ile düzenlendikten sonra üzerlerinde çeşitli değişiklikler yapılan belgelerin de birbirlerine karıştırılmaması gerekir. Yanıltıcı belge tanzim edildiği ilk andan itibaren bu niteliktedir. Belgenin tanzim edildikten sonra üzerinde rakam değiştirme, silme, alıcı ve satıcının isimlerinin üzerinde değişikliğe gitme vb. durumlarda belgenin yanıltıcı belge haline gelmesi söz konusu olmaz.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin nasıl tespit edileceği ile alakalı olarak “KDV Genel Uygulama Tebliği’nin IV/E/4.1” bölümünde aşağıdaki gibi açıklama yapılmıştır.

Buna göre;

- “ - *Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,*
- *Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,*
- *Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,*
- *Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,*
- *Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği,*

⁷¹“Türkiye’de ki kayıt dışılık oranı 2012’de yapılan tahminde %27,7’dir. 29 Avrupa ülkesinin ortalaması %19,6’dır. Dızman, Ş., Yanık, R. (2016), Türkiye’de Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Açısından Ekonomik Kalkınmaya Etkilerinin Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı:1, s.337-368.”

⁷²Ok, N., Gündel, A., a.g.e., s. 314.

⁷³Ok, N., Gündel, A., a.g.e., s. 316.

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu söylenemeyeceği belirtilmiştir.⁷⁴ ”

Yukarıda ‘Vergi Kanunları Açısından Sahte Belge Kavramı’ başlıklı bölümde yer verdiğimiz “306 Seri No.lu VUK Tebliği’nde” ifade edilen bilerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili; Mükellefin, bilerek ve isteyerek yani kast ederek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmış olmasını ifade eder. TCK’nın 21’inci maddesi suçun oluşmasını kastın varlığına bağlı tutmuştur ve vergi kaçakçılığı suçu kasti suçlardan olup taksirle işlenmesi mümkün değildir.⁷⁵ Tebliğ’de kastın tespitine ise vergi incelemesine yetkili olanlarca elde edilen bulgular sonucunda yapılan değerlendirmeye göre karar verileceği belirtilmiştir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya kast eden mükellef VUK’un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlemiş olur ve VUK’un 367. maddesine göre hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilerek yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekir. Ayrıca bilerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı sonucu vergi ziyasına sebep olunması durumunda da mükellef hakkında vergi ziyası cezası “VUK’un 341. ve 344/2.” maddelerine göre üç kat uygulanır. Bilmeden yanıltıcı belge kullanma ise; Mükellefin, yanıltıcı belge kullanma işleminde kastının bulunmamasını ifade eder. Kastı bulunmayan mükellef herhangi bir kaçakçılık suçuna sebebiyet vermediği için VUK’un 359. maddesine göre cezalandırılmaz ve hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilmez. Ayrıca vergi ziyasına sebep olmuşsa hakkındaki vergi ziyası cezası “VUK’un 341. ve 344/1.” maddelerine göre bir kat uygulanır.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin meydana gelebilmesi için belge, yasaların gerektirdiği şartlara uygun olarak düzenlenmiş olmalı ve vergisel işlemlerde kullanılmış olmalıdır. Kullanmadan kasıt ise ülkemizde beyan esaslı vergilendirme sistemi geçerli olduğu için belgenin beyannameye dahil edilip vergi dairesine beyan edilmesidir.⁷⁶ Eğer belge düzenlenirken öngörülen zorunlu bilgileri taşıyorsa VUK’un 227/3. maddesine göre vergi kanunları bakımından hiç tanzim edilmemiş kabul edilir. Bu da belgenin fiiliyatta düzenlenerek sonuç vermesinin imkânsız olduğunu ve yanıltıcı belge kullanma suçunun işlenmemiş olduğunu gösterir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili örnek yargı kararlarına aşağıda yer verilmiştir:

⁷⁴KDV Genel Uygulama Tebliği

⁷⁵Yiğit, U., a.g.e., s.159.

⁷⁶Yiğit, U., a.g.e., s.148.

Danıştay “7. Dairesi; ..yasal defterlerdeki 4 kaydın ve bu kayıtların dayanağı olan faturaların düşük tutarlı düzenlenmesi suretiyle hasılatın azaltılması, hasılatın bir bölümünün vergi dışında bırakılması istek ve iradesi olmadan yapılması olanaksız eylem niteliğinde olduğundan, vergi kaçırma kastının göstergesidir. Dolayısıyla, olayda, vergi kaçırma kastı açık bulunan davacı hakkında düşük tutarlı düzenlenen faturalar yönünden re'sen yapılan tarhiyat nedeniyle kaçakçılık cezası kesilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”⁷⁷” bu şekilde karar almıştır.

Danıştay “9. Dairesi'nin 27.01.2010 tarihli kararı; *Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir.*⁷⁸” bu şekildedir.

Danıştay “9. Dairesi'nin 10.11.2014 tarihli kararı; *3065 sayılı Kanunun 29. maddesine göre mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalardaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilirler. Ancak, 213 sayılı VUK' 3. 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. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Bu madde hükümlerine göre mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım satımı karşılığı düzenlenmesi gerekmektedir. Mükelleflerce indirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin fatura ve benzeri belgelerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı ve düzenlenen belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu hususlarının vergi dairesince, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak inceleme sonucu açık ve somut bir*

⁷⁷Dan. “7. D.'nin 18.11.2003 tarih ve E.2000/8161 - K.2003/4804 sayılı Kararı, nakl., Uğurlu, U., Fatura Bedelini Düşük Gösterenlere 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Var, Şubat 2011, Sayı.86, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-subat-sayi-86_mdergi_8843a-00_fatura-bedelinin-dusuk-gosterilmesinde-ceza.html.”

⁷⁸Dan. “9. D.'nin 27.01.2010 tarih ve E.2009/2070, K.2010/269 sayılı Kararı, <http://www.alomaliye.com/2015/09/11/danistay-kararlari-isiginda-sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-smiyb/>,” Erişim: [14.04.2020]

şekilde tespit edilmesi durumunda, indirim konusu vergilerin reddi ve re'sen vergi tarhiyatına konu yapılabileceği açıktır.⁷⁹” bu şekildedir.

2.3. Türk Ceza Kanunu Açısından Sahte veya Yanıltıcı Belge Kavramları

TCK'da, VUK'daki gibi sahte belge veya yanıltıcı belge şeklinde ayrı ayrı kavramlar bulunmamaktadır. Belgelerdeki sahtecilik, resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik kavramlarıyla kanunda yer almaktadır. Resmi ve özel belgede sahtecilik Kanun'un 204-210. maddeleri aralığında şekliyle;

“Resmi belgede sahtecilik

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

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

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

Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek

Madde 205- (1) Gerçek bir resmi belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

Resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan

Madde 206- (1) Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.

Özel belgede sahtecilik

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

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

⁷⁹Dan. “9. D.’nin 10.11.2014 tarih ve 2014/7354 sayılı Kararı.”

Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek

Madde 208 - (1) Gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Açığa imzanın kötüye kullanılması

Madde 209- (1) Belirli bir tarzda doldurulup kullanılmak üzere kendisine teslim olunan imzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kağıdı, verilme nedeninden farklı bir şekilde dolduran kişi, şikayet üzerine, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) İmzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kağıdı hukuka aykırı olarak ele geçirip veya elde bulundurup da hukuki sonuç doğuracak şekilde dolduran kişi, belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılır.

Resmi belge hükmünde belgeler

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

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

Resmi belgenin ihtiva etmesi gereken unsurlar;

- 1- kamu görevlisince düzenlenmesi gerektiği,
- 2- kamu görevi gereği düzenlenmesi gerektiği,
- 3- herhangi bir şekil ve usul öngörülmüşse şekil ve usul kurallarına uyulması gerektiği,

şeklinde açıklanmaktadır.⁸⁰ Bu şekil ve düzenlenme şartlarını taşıyan belgeler TCK'ya göre resmi belge olarak düzenlenmiş sayılır.

Özel belge; resmi belge gibi yukarıda belirtilen gerekli şekil ve düzenlenme unsurlarını taşımayan belgedir. Bununla birlikte belge olduğu kabul edilebilmesi için özel belgenin de belgenin ihtiva ettiği gerekli şartları taşıması gerekir. Çalışmamızın birinci bölümünde 'Belgeyi Geçerli Yapan Özellikleri' başlığı altında bu şartları belirtmiştik. Sonuç olarak; belge olmanın şartlarını taşıyan bir evrakın, kamu

⁸⁰Tezcan, D., Erdem, M. R., Önok, M., "Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 6. Basi, Ankara 2008, s. 678, nakl., Gökcan, H. T., Özel Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2010/1."

görevlisince ve görevi gereği tanzim edilmemiş olması durumunda özel belgenin varlığından söz edilecektir.⁸¹ Örnek verirsek; mükelleflerin düzenlemiş olduğu faturalar, sevk irsaliyeleri, serbest meslek makbuzları, gider pusulası vb. ile alıcı ve satıcının aralarında düzenlemiş olduğu mal/hizmet alış-veriş sözleşmeleri, teslim tutanakları... vesaire özel belge sayılmaktadır.

Öte yandan kamu personelinin tanzim ettiği her evrak resmi evrak niteliğine sahip değildir, kamu personelinin göreviyle ilgilisi olmayan evrak düzenlemesi durumunda bu belge özel belge sayılır. Özel belgelerle işlenen suçların suçun konusunu teşkil edebilmesi için, belgenin hukuk alanında yeni bir durumun meydana çıkmasına sebebiyet vermesi gerektiği kabul görmektedir.⁸² Örneğin; sahte veya yanıltıcı fatura alan bir mükellef ilgili faturayı beyanlarına yansıtmadığı, defterlerine kaydetmediği yani kullanmadığı sürece fatura hukuki bir sonuç doğurmaz.

Kanun'un 210. maddesinde taşıdığı şekil ve düzenlenme şartlarıncı resmi belge olarak kabul edilmesi mümkün olmadığı halde, bazı özel belgeler kanunda tahdidi sayılarak resmi belge gibi korunmuş, belgelere resmi belge hükmü verilmiştir. Bu belgelerin, resmi belge kabul edilebilmesi için, yasada belirtilen şekil ve düzenlenme şartlarını mahiyetinde bulundurması gerekir.

Sonuç olarak TCK'nın ilgili maddeleri incelendiğinde hem resmi belge hem özel belge olsun aşağıdaki şekillerde tanzim edilen belgeler sahte belge niteliğindedir.⁸³

-Tamamen sahte evrak tanzim etmek

Bu şekilde düzenlenen evrak meydana gelen bir olayı veya durumu temsil etmemektedir. Bir işlem olmadığı halde düzenlenen evrak veya başka bir evrakın taklit edilmesi şeklinde düzenlenen evraklar bu niteliktedir.

-Gerçek bir evrakın değiştirilmesi, bozulması

Bununla da, daha önce gerçek olarak düzenlenmiş bir belgenin mahiyetini oluşturan bilgilerin değiştirilmesi, kazıntı, silinti ve eklemeler yapmak gibi fiillerle başkalarını aldatarak ve gerçeklikten saptıracak şekilde düzenlenmesi ifade edilmektedir.

-Sahte belgeleri kullanmak

⁸¹Gökcan, H. T., a.g.m.

⁸²Kaylan, K., Belgelerde Sahtecilik Suçları, s. 173, nakl., Gökcan, H. T., a.g.m.

⁸³Gündel, A., "Zimmet Sahtecilik Hırsızlık Gasp Dolandırıcılık Emniyeti Suiistimal Suçları, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1998, s.197, 242."

Belgelerin sahte olduğunu bilerek bu belgeleri kullanmanın resmi ve özel belgede sahtecilik suçu kapsamına girdiği ve hapis cezası gerektirdiği belirtilmiştir. Bilerek kullanma ile ifade edilen ise Kanun'da ve çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde belirtilen ceza hukukunun temel kusurluluk şekli olan manevi unsur, kast unsurudur. Çünkü TCK 21. maddeye göre; *“Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”* ifade edilmiştir.

4369 sayılı Kanunla, smiyb kullanma fiillerinde, “bilerek” kelimesi kaldırılmış olup bu değişiklik, suçun tekemmül edebilmesi için kastın aranıp aranmayacağı hususunu gündeme getirmiştir. Konuyla ilgili “306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği” yayınlanarak açıklığa kavuşturulmuş ve bilerek ifadesinin kalkmasının kastın aranmasına engel olmadığı anlaşılmıştır. Çünkü kast her suç tipi için genel kusurluluk şeklidir ve içinde bilme ve isteme unsurlarını taşır. İdare ve yargı kararları ile de birlikte bakıldığında manevi unsur bakımından yapılan değişiklik uygulama da bir değişikliğe mahal vermemiştir. Zaten suçta kastın aranmaması ceza hukukunun temel ilkelerine ve suç genel teorisine aykırılık teşkil eder.⁸⁴

VUK'un 359. maddesine göre smiyb kullanma kaçakçılık suçu sayılmış ve bu suçu işleyenler hakkında Kanun'da vergi ziyayı cezası ve hapis cezası öngörülmüştür. Vergi ziyayı cezası bakımından “VUK'un 341 ve 344.” maddelerine göre hem sahte belge kullananlara hem de yanıltıcı belge kullananlara kaybına sebep oldukları vergi aslının üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna karşılık hapis cezası açısından ayrıma gidilmiş olup sahte belge kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırken, bu süre yanıltıcı belge kullanmada on sekiz aydan üç yıla kadar belirlenmiştir.

VUK'ta uygulanacak hapis cezalarına ilişkin süre aralıkları belirlenmiş lâkin cezaların nasıl uygulanacağına dair herhangi bir hüküm belirtilmemiştir.

Bu iki fiilin hapis cezası açısından birbirinden net bir şekilde ayrılması gerekliliği TCK'nın 51.⁸⁵ maddesinde yer verilen “Hapis Cezasının Ertelenmesi” ile

⁸⁴Akdeniz, D., Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 1 (Sf. 102)

⁸⁵5237 sayılı TCK 51. Madde, Hapis cezasının ertelenmesi “(1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin; a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması, b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 231.⁸⁶ maddesinde yer alan "Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması" müesseselerinin hükümlerinin uygulanmasıyla konu açıklığa kavuşmakta ve iki fiilin neticesinin birbirinden kati bir şekilde ayrıldığı ortaya çıkmaktadır.

TCK'nın 51. maddesinde "işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına çarptırılan kişinin cezasının belli şartlarla ertelenebileceği" belirtilmiştir. CMK'nın 231. maddesine göre ise "sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan cezanın, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması durumunda; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebileceği" belirtilmiştir.

VUK'ta sahte belge kullanmak üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektirirken, bu sürenin yanıltıcı belge kullanmada on sekiz aydan üç yıla kadar düzenlendiğini belirtmiştik. Bu durumda erteleme müessesesinden, sadece iki yıldan daha az süreyle hapis cezasına çarptırılmış yanıltıcı belge kullananların yararlanabileceği görülmektedir. Sahte belge kullanımına dair cezanın alt sınırı ise üç yıl olduğu için cezanın ertelenmesi sahte belge kullanıcıları için söz konusu olmayacaktır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinden ise yanıltıcı belge kullanıp da iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına çarptırılanların faydalanabileceği anlaşılmakta olup sahte belge kullananlar açısından ise böyle bir alternatif mevcut değildir. Binaenaleyh belgenin sahte belge mi yoksa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi olduğu hapis cezalarının uygulanabilirliği açısından önem arz etmektedir.⁸⁷

pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, Gerekir."⁸⁶5271 sayılı "CMK 231. Madde, Hükmün açıklanması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması (1) Duruşma sonunda, 232 nci maddede belirtilen esaslara göre duruşma tutanağına geçirilen hüküm fıkrası okunarak gerekçesi ana çizgileriyle anlatılır. (2) Hazır bulunan sanığa ayrıca başvurabileceği kanun yolları, mercii ve süresi bildirilir. (3) Beraat eden sanığa, tazminat isteyebileceği bir hâl varsa bu da bildirilir. (4) Hüküm fıkrası herkes tarafından ayakta dinlenir. (5) Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl(2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder. Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,
b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,
c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi,

gerekir. Sanığın kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez. (7) Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükümde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez....."

⁸⁷<http://www.ferhatgokce.com/sahte-belge-ile-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-ayrimi/>, Erişim: [14.04.2020]

İki belge arasındaki en belirgin özellik, yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanması lâkin bu muamele veya durumun mahiyet ve miktar itibarıyla belgeye, gerçeğe aykırı şekilde yansıtılmasıdır. Sahte belge ise fiiliyatta var olmayan bir işlemin yansıtıldığı belge olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸⁸

Yargıtay, bu ayrıma işaret ederek, “sanığın, M.Y.’ye ait faturayı, herhangi bir şekilde karşılıksız olarak temin edip düzenlemek veya düzenlenmiş olarak almak suretiyle ticari defterlerine geçirmek biçimindeki eyleminin 213 sayılı Yasanın 359/b-1 maddesinde öngörülen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunu oluşturduğuna, anılan belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kabulü ile 359/a-2 madde ve bendinin uygulanmasının yasaya aykırı olduğuna⁸⁹” karar vermiştir.

Smiyb kullanma ile ilgili örnek yargı kararlarına aşağıda yer verilmiştir:

Yargıtay’a göre fatura; “ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları ya da ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup, ticari bir belge⁹⁰” niteliğindedir.

Sanık hakkında düzenlenen iddianamede; “satın aldığı malı gerçek değerinin altında düzenlenen faturaları kullanarak vergi kaybına neden olduğunun belirtilmesi karşısında tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiş, sanığın satın aldığı av tüfeklerini o yıl içinde satamadığı, gerçek bedellerini düşük gösterip katma değer vergisi ziyana sebep olduğu ve suçun tamamlandığı gözetilmeden yazılı şekilde kaçakçılığa teşebbüs suçundan hüküm kurulması aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamış, hüküm fıkrasında uygulama maddesinin 359/a-2 olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür.... Suçun sabit olmadığına ilişkin ve yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün istem gibi ONANMASINA, oy birliği ile karar verildi.⁹¹”

Yargıtay 15. Ceza Dairesi’nin 2017/31705 E. , 2019/3522 Kararında “...faturayı içeriği gerçeğe aykırı şekilde tanzim ederek 28/07/2009 tarihinde icra takibine koyarak sahte belgeyi kullandığı, bu şekilde özel belgede sahtecilik suçunu işlediği, iddia edildiği olayda;.....sanığın hileli hareketlerle haksız menfaat temin ederek dolandırıcılık ve özel belgede sahtecilik suçlarını işlediğinin sabit olmasına

⁸⁸Parlar, A., Demirel, G., Açıklamalı İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları, 1.Basım, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, syf. 314.

⁸⁹Y.11.CD., 25.10.2001, 9238-9989, Parlar A., Demirel G., a.g.e., syf. 314.

⁹⁰Yar. İçt. Bir. HGK, 27.06.2003, 2001/1-1, in YKD, C. 30, S. 1, Ocak 2004, s. 15, Ağar, S., Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sayı.58, Ankara.

⁹¹Y.11.CD., 27.09.2001, 6986-8763, Parlar, A., Demirel, G., a.g.e., syf. 320-321.

rağmen, sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat hükmünün tesisi, Kanuna aykırı olup.... hükümlerin BOZULMASINA...⁹²”

Yargıtay “11. Ceza Dairesi’nin 29.01.2001- 6277/525 sayılı kararında; Sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia edilen faturayı düzenleyenLtd. Şti. hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporu ile şirket müdürü hakkındaki suç duyurusu raporlarının onaylı örneklerinin getirilip, şirket yetkilisi hakkında dava açılmış olup olmadığının araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyası celp ile incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, ... faturayı düzenleyen şirket ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde, bu faturanın gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelin ticari teamüle uygun bir şekilde ödendiğine ilişkin belgeler ve ödemelerin şirket hesaplarıyla uyumlu olması, şirkete yeterli mal girişi olup olmadığı, bilirkişi incelemesi yapılmadan verilen beraat kararı yasaya aykırıdır.⁹³”

Yargıtay “11. Ceza Dairesi’nin 13.06.2001 tarih, E.2001/6053, K.2001/6820 sayılı kararında, belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği belirtilmiştir.⁹⁴”

Yargıtay “11. Ceza Dairesi’nin 29.01.2001- 6277/525 sayılı kararında; Öte yandan sanığın, vergi denetmenine verip imzasıyla da doğruladığı ifadesinde, bu kadar fazla alış yaptığı firmanın yetkililerini tanımadığını bildirmesi ve yaptığı ödemelere ilişkin herhangi bir belge almaması da hayatın olağan akışı ile geçerli ticari teamüllere uygun değildir. Bütün bu belirlemelere göre sanığın savunmalarının gerçeğe uymadığı, alışlarının karşılığı olarak gösterdiği H.A. firması adına düzenlenmiş faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalar olduğu anlaşılmaktadır.⁹⁵”

“Sanık tarafından sahte faturaların bilerek kullanılmadığı savunulmuş ise de; faturaların sayısı, miktarı, alındıkları firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek bir mal/hizmet alışverişinin olmaması birlikte değerlendirildiğine, savunmanın dosya içeriğine uygun olmayıp soyut inkârdan baret olduğu.⁹⁶”

⁹²Y.15.CD., 2017/31705 E. , 2019/3522 K.

⁹³Y.11. CD., 29.01.2001- 6277/525.

⁹⁴Y.11.CD., 13.06.2001- E.2001/6053, K.2001/6820.

⁹⁵Y.CGK. 20.02.2001-11-17/22.

⁹⁶Y.CGK. 16.10.2001-11-213/219, nakl., Ok N., Gündel A., a.g.e., s. 248.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN NEDENLERİ VE SMİYB KULLANILMASININ ETKİLERİ

Sahte veya yaniltıcı belge kullanma eğiliminin engellenebilmesi amacıyla çözüm önerisi sunabilmek için öncelikle mükelleflerin neden bu tür belgeleri kullandıkları tespit edilmeli ve çalışmalar ona göre yapılmalıdır. Ayrıca bu belgelerin kullanılmasının ülkemizde gerek vergi denetimi açısından, gerekse ekonomik ve sosyal açıdan etkilere ve bölüm içeriğinde belirteceğimiz diğer etkilere de yol açtığı aşikârdır. Smiyb kullanımının nedenleri ve etkileri çalışmamızın bu bölümünde tespit edilmeye çalışılacak olup bu tespitlere ilişkin çözüm önerilerine son bölümde yer verilecektir.

3.1. Sahte veya Yaniltıcı Belge Kullanma Eğiliminin Nedenleri

Smiyb kullanan mükelleflerin karşı karşıya kaldığı yaptırımlar çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Özetle bu belgeleri kullananlar hakkında;

- VUK'un şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sonucunda usulsüzlük cezaları uygulanması,
- Gelir Vergisi ya da Kurumlar Vergisi yönünden, tarhiyat yapılarak, vergi ziyayı cezası uygulanması,
- KDV yönünden, tarhiyat yapılarak, vergi ziyayı cezası uygulanması,
- Vergi Suçu Raporu ile olayın Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirilmesi.

Yaptırımlar bu denli ciddi ve ağır iken mükellefleri smiyb kullanmaya iten sebeplerin neler olduğuna çalışmamızın takip eden kısmında yer vereceğiz bununla birlikte özetle; Mükellefler için giderleri fazlaştırıp matrahı düşürerek vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak gibi sebepler bunlardan bir kaçıdır.

Bu nedenle sahte belge kullanmak aslında mükelleflerin bir amacı değil, söz konusu amaçlara ulaşmak için kullandığı araç olarak yerini almaktadır.⁹⁷

3.1.1. Vergi Matrahını Azaltmak

Smiyb kullananların bu fiilleri işlemelerinin en önemli nedeni 'vergi kaçırma' amacıdır. Hem gelir üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi

⁹⁷Ok, N., Gündel, A., a.g.e., s. 222.

yönünden hem de KDV yönünden olsun belgeleri kullananlar veri kaçakçılığı yapmış olmaktadır.⁹⁸

Smiyb kullanan mükellefler verginin doğuşuna sebep olan faaliyetin mahiyetini değiştirerek veya miktarı gerçekten farklı göstererek bir kısım gelirin azaltılması veya giderin artırılması yoluyla vergi matrahının düşürülmesine sebep olmaktadır.⁹⁹ Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olanlar smiyb kullanarak giderlerini yükseltmekte netice olarak da vergi matrahlarını düşürüp vergi ziyanına sebep olmaktadır.

Sattığı mallar ya da yaptığı hizmetlerin tümünü belgelendirmek zorunda kalan firmaların satışlarının yüksek olması sebebiyle vergi matrahları yüksek hesaplanmaktadır. Firmalar bunu aşağıya çekmek maksadıyla yüksek tutarlı alış ve gider belgeleri temin etmek gayesiyle smiyb kullanma yoluna giderler. Örnek vermek gerekirse, sürekli olarak devlete mal satan ve hizmet ifa eden mükelleflerin başvurduğu yollardan biri budur.¹⁰⁰

Gayri safi kurum kazancından indirilecek giderlere GVK'da ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) yer verilmiştir. İlgili kanunlarda ifade edilenler dışındaki herhangi bir harcamanın gider olarak kabul edilmesine imkân verilmediği gibi yapılan mal/hizmet alışlarının ve harcamaların hangi belgelere dayanması gerektiği de VUK'da açıkça düzenlenmiştir. İlgili mevzuat hükümlerine ve çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde yapmış olduğumuz açıklamalara göre smiyb dayanılarak yapılan giderlerin reddi gerekir.

KDV'deki şekil şartları ile indirim mekanizmasının aksine smiyb kullanma söz konusu olduğunda gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi idaresinin re'sen maliyet takdirinde bulunma yetkisi vardır. Yani idarede mal/hizmet alışlarının ve bir takım gider ve harcamaların gerçekten yapıldığı kanaati hasıl olursa bu harcamaları kendiliğinden dikkate alıp gider olarak kabul edebilir.¹⁰¹

“Nitekim Danıştay Üçüncü Dairenin 20.05.2003 tarih, 2000/3266 Esas, 2003/3100 sayılı Kararı ile kurum kazancını gerçeğe aykırı belge ile azalttığı saptanan mükellefin vergilendirmeye esas alınacak kazancının belirlenmesinde faaliyet gösterdiği sektördeki karlılık oranının dikkate alınması gerektiği yolunda karar vermiştir.¹⁰²”

⁹⁸Kızılot, Ş., Kızılot, Z., a.g.e., s.53.

⁹⁹Ok, N., Gündel, A., a.g.e., s. 314.

¹⁰⁰Kızılot, Ş., Kızılot, Z., a.g.e., s.54.

¹⁰¹Demir, G., “Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum, Vergi Raporu, S.217, Ekim 2017.”

¹⁰²Dan. “3. D.’nin 20.05.2003 tarih, 2000/3266 Esas, 2003/3100 Kararı, nakl., Demir, G., a.g.m.”

Açıklamak gerekirse, bazı durumlarda smiyb içeriğinde yazılı olan malın alındığının veya hizmetten yararlanıldığının gelir ve kurumlar vergisi açısından "gider" ya da "malîyet" unsuru olarak, kabul edilebilme imkânı olup, KDV açısından aynı şey söz konusu olmamakta faturada belirtilen KDV tutarının tamamının indirimi reddedilmektedir. Bununla birlikte "müteselsil sorumluluk" hükümlerine göre, bu KDV tutarı kastın varlığı durumunda üç kat vergi ziyayı cezası ile kast söz konusu değilse bir kat vergi ziyayı cezası ile sahte faturayı kullanarak KDV indiriminden faydalanandan talep edilmektedir. Tabii bu söylediğimiz mükellefin ödenecek KDV'si çıkması durumundadır. Eğer mükellefin devreden KDV'si fazla ise devreden azalışı yapılır herhangi bir vergi ziyaya sebep olmadığı içinde vergi ziyayı cezası kesilmez. Örneğin; Bina inşaatında, fatura içeriğinde belirtilen demir vb. ürünün kullanıldığının ispat edilebilmesi durumunda, gelir ya da kurumlar vergisi yönünden faturanın maliyeti kabul edilir lâkin KDV yönünden indirimleri reddedilir ve vergi ziyaya sebep olunmuşsa kastın durumuna göre vergi ziyayı cezası uygulanır.¹⁰³

¹⁰³Turanlı, D. A., "Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçlarında Hapis Cezası Süresi Artırıldı, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2008, Sayı:57, https://www.lebbyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-eylul-sayi-57_mdergi_8872a-00_/sahte-ve-yaniltici-belge-sucundan-hapis-cezasi.html."

KDVK'nın 29.¹⁰⁴ ve 34.¹⁰⁵ maddesi ile "VUK'un 3. Maddesi" uyarınca bir mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili işlemde KDV'nin indirilebilmesi için;

- Mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekten olması,
- Fatura ve benzeri vesikalarda indirim konusu yapılacak kdv'nin ayrıca gösterilmesi,
- Bu vesikaların kaydedilmesi ise vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılını aşmamalıdır. Bu üç şartın birlikte gerçekleşmesi durumunda KDV indirimi kabul edilir.

VUK'un 3. maddesine göre; "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti*" esas olduğunu çalışmamızın geçmiş kısımlarında belirtmiştik. Bu madde gereğince mükelleflerin kdv indiriminden faydalanabilmelerinin ön şartı, indirimin kaynağı işlemle alınan vesika arasında ilişki olması yani belgenin düzenlenme sebebinin olayla bağlantılı olarak gerçeği yansıtması ve dolayısıyla bu mal/hizmet alışverişi sebebiyle tanzim edilen belgenin ihtiva ettiği kdv'nin gerçekten ödenmesi gerektiğidir. Başka bir ifade ile mükellefler tarafından

¹⁰⁴213 sayılı VUK Madde 29, Vergi İndirimi "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) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer 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 (...) indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanıca 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. 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 tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığınca, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir...."

¹⁰⁵213 sayılı "VUK Madde 34, İndirimin Belgelendirilmesi, 1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde Vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur."

kullanılan belgenin sahte olmaması gereklidir.¹⁰⁶ “Gerçek bir alışveriş sonucunda tanzim edilmeyen faturanın; VUK’un şekil şartlarına sahip olsa bile, sahte belge olarak değerlendirilmesi gerekir. Fiiliyatta olmayan bir mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle ödenmiş KDV’de olamayacağından, ödenmemiş KDV’nin sahte faturayı alan işletme tarafından indirilecek KDV olarak defter ve belgelere kaydedilmesi mümkün değildir.¹⁰⁷”

KDVK’ya göre, indirim müessesesi şöyle çalışmaktadır. Mükelleflerin yaptığı teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV’den, mal ve hizmet alışları nedeniyle ödenen KDV’nin indirilmesi suretiyle ödenecek KDV hesaplanır. Yani indirilecek KDV hesaplanan KDV’den büyükse mükellef KDV ödemez, aradaki fark sonraki döneme devreder. Eğer hesaplanan KDV büyükse mükellef aradaki farkı vergi dairesine öder. İndirilecek KDV’nin tutarını elverdikçe yüksek tutan mükellefler netice itibariyle KDV ödemesi yapmazlar.¹⁰⁸ Bu durumda mükelleflerin daha çok smiyb kullanmalarına sebep olur.

Danıştay tarafından verilen aşağıda yer alan kararlarda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge üzerinde gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı saptanmıştır.

“- VUK’un kayıt düzeni ile ilgili hükümlerine uyularak düzenlenen faturaların mahiyetleri itibariyle gerçeği yansıtmadıkları yolunda vergi dairesince tespitler yapılması durumunda, bu faturalara dayanılarak kdv indirimi yapılamayacağı¹⁰⁹; Kullanılan sahte faturalarda ödenmiş gibi gösterilen kdv’nin tahsil edilen kdv’den indirilmesinin mümkün olmadığı¹¹⁰; Faturaların gerçeği yansıtmadığı, dolayısıyla kanunun öngördüğü anlamda bir mal tesliminin ve kdv ödemesinin söz konusu olmaması hasebiyle kdv indiriminin kabul edilemeyeceği.¹¹¹”

GVK’nın “94. maddesinde Vergi Tevkifatı” başlığı altında gelir vergisi stopajı düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında sayılan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin maddenin bent ve alt bentlerindeki işlemler sebebiyle alış yapmaları durumunda “ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya

¹⁰⁶Demir, G., a.g.m.

¹⁰⁷Cengiz, A., (2014) Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi.

¹⁰⁸Günday, M., Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önenebilir mi?, Vergi Sorunları, Sayı.141, Mart 2000, s.59.

¹⁰⁹DVDDGK, 09.03.1990 tarih ve 1990/12 sayılı Kararı.

¹¹⁰Dan. 7. D.’nin, 17.04.1992 tarih ve 1992/1142 sayılı Kararı.

¹¹¹Dan. 7. D.’nin, 18.04.1989 tarih ve 1989/940 sayılı Kararı.

hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” vergi mükellefi adına tevkifat yaparak sorumlu sıfatıyla ödemek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Genellikle mal veya hizmeti satanlar veya kiralayanlar kendilerine ödeme yapacak kişilerle net tutar üzerinden anlaşmakta, ödemeyi yapan kişi bunu yasal defter kayıtlarına gider olarak yansıtmakta brüt tutar üzerinden vergi kesintisi yaparak vergiyi ödemektedir. Yani verginin yükü ödemeyi yapan üzerinde kalmaktadır. Bu durumda, satıcıya yapılan ödeme ile söz konusu ödemeyi yapacak olan alıcının katlandığı gider veya maliyet farklı olmaktadır. Gerekli yükümlülükleri yerine getirmemek amacıyla söz konusu ödemeler belgesiz olarak yapılmakta veya düşük tutarlı gösterilmektedir. Bunun sonucunda da vergi matrahı azaltılmaktadır. Bu durumda meydana gelen açık da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak kapatılmaktadır.¹¹² Örneğin; İş yeri kira bedelini net olarak mal sahibine ödeyen mükellef, söz konusu gelir stopaj vergisini brüt tutar üzerinden tevkif edip vergi dairesine ödemesi gerekir, kiracı stopaj vergisi yükünü azaltabilmek için mükellefle anlaşarak kirayı düşük gösterip bir kısmını elden mal sahibine öder. Bunun sonucunda da vergi matrahı azaltılmış olur. Kiracı elinden çıkan parayı da smiyb kullanarak belgelendirmeye çalışır. Bu işlem kayıt dışı harcamaları belgelemek maksadıyla da yapılabilir.

3.1.2. Kayıt Dışı Harcamaları Belgelemek

Gelir ya da kurumlar vergisi mükellefleri gerçekte belgesiz olarak yapmış oldukları harcamaları(mal/hizmet alımı vb.) işletme kayıtlarına yansıtabilmek amacıyla başka bir mükelleften herhangi bir mal/hizmet alımı yapmadan smiyb kullanıp harcamalarını belgelendirmektedir.¹¹³

Ayrıca gider olarak kabul görmeyen bazı harcamaları mesela kanunen kabul edilmeyen(kkeg) bazı bağışları sonrasında bağışın giderleştiremediği kısmı için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak harcamalarını belgelendirme yoluna gidebilir.

GVK'nın 94. maddesine göre yapılması gereken tevkifat tutarını ödememek için üzerinden tevkifat yapılması gereken ödemeler kayıt dışı yapılabilir veya düşük gösterilebilir. Örneğin; ücretler nedeniyle yapılan gelir vergisi stopajının aslında

¹¹²Polat, İ., (2004) “Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.”

¹¹³Kızılot, Ş., Kızılot, Z., a.g.e., s.54.

işverenler üzerindeki vergi yükü olduğundan bahisle bunun bir “istihdam vergisi” olduğu iddia edilmektedir.¹¹⁴ İşverenler çalışanlarının maaşlarını düşük göstererek veya kayıt dışı çalıştırarak gelir vergisi stopajı ve sosyal güvenlik primleri açısından ödeme yapmayarak vergi matrahını azaltmış olur aynı zamanda işveren işçilere kayıt dışı ödemiş olduğu paraları da sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak para çıkışı gösterip belgelendirmeye çalışır. Bununla birlikte serbest meslek erbabına yapılan ödemelerde de aynısı söz konusudur. Muhasebeciye veya bir avukata yapılan ödemenin belgelendirilmemesi durumunda söz konusu para çıkışını belgelendirebilmek için mükellefler smiyb kullanarak ilgili kayıt dışı harcamalarını belgeye dayandırmak isteyebilirler.

Aynı zamanda iş gücü istihdamının maliyetlerinin yüksek olması ve bazı giderlerin kkeg kapsamında değerlendirilmesi gibi durumlarda, mükellefler “vergi kayıp ve kaçağına neden olma” amacıyla olmasalar bile, en azından “belgelendiremedikleri giderleri” için farklı yollarla belge temin ederek ödenmesi gereken vergiyi ödediklerine inanmaktadırlar.¹¹⁵ Mükelleflerin bazıları kanunun gider olarak yazılmasına izin verdiğinin üstünde yardım ve bağışlarda bulunmakta, ödedikleri bu tutarla bir anlamda “ödeyecekleri vergi ile mahsuplaşabileceklerini” düşünmektedirler. Bunu gerçekleştirmek amacıyla da kanunun öngördüğü yardım ve

¹¹⁴İstanbul Sanayi Odası, “Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi, İstanbul, ISO Yayınları No:2001/4, nakl., Polat, İ., a.g.t.

¹¹⁵Yalçın, H., Belgelendirilemeyen Giderler, Vergi Muhasebeciyle Diyalog, Sayı.159, Temmuz 2001, s.40, Y.11.C.D.’nin 19.9.2001 tarih, E:2001/8204, K:2001/8426 sayılı Kararı,Petrol hakkındaki vergi tekniği raporunda ‘mal alışlarının tamamının sahte fatura düzenleyen veya mükellefiyet kaydı olmayan kişilerden oluştuğu, alınan mallarının tek araçla sevkinin mümkün olmaması nedeniyle sevk irsaliyelerinin gerçeği yansıtmadığı, nakliye giderine ilişkin belge ve kayıtların olmadığı, 25 milyon litre akaryakıt ,435 fiçı ,1080 teneke yağ satışı yapıldığı halde hiçbir nakliye faturası alınmadığı ,trilyonluk mal alışını yapacak ne sermayesi ne de depolayacak fiili kapasitesinin bulunmadığı ... Petrol hakkındaki basit raporda da mal alışlarının tamamının, sahte fatura düzenleyen veya mükellefiyet kaydı olmayan kişilerden oluştuğu, emtia alışlarına yönelik bir ödeme belgesi ibraz edemediği ,sabit iş yeri bulunmadığından faaliyetini tanker kiralayarak sürdürdüğünü belirtmekteyse de ,kiralamaya ilişkin muhtasar beyannamesinin olmadığı , stok için tank ve depo bulunmadığı üç adet işçisinden ikisini isminin bilmediği, banka hesabının ve adına kayıtlı gayrimenkulün bulunmadığı, mükellef’un 3.kişiler tarafından paravan olarak mükellefiyet kaydının yaptırıldığı ,gerçek anlamda ticaret yapmadığı ,sahte faturalar düzenleyerek komisyon geliri elde ettiği” tespit ve açıkladığı, yüksek meblağ içeren fatura bedellerinin hiçbir belge alınmadan elden ödendiğine ilişkin savunmanın ticari temüle ve kanıtlama gereksinimine uygun bulunmaması nedeniyle geçerli sayılmasının mümkün bulunmadığı cihetle münsnet suçun tüm unsurları itibariyle sübuta erdiği suç çokluğu da nazara alınarak sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden ,birliğin isabetsiz ve yetersiz raporu esas alınarak beraat hükmü tesisinin kanuna aykırı olduğu hk.” nakl., Cengiz, A., a.g.t.

bağış oranlarının üzerinde veya kanuna uygun yapılmayan bağış ve yardımlar için sahte belge arayışına girmektedirler.¹¹⁶

Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler faaliyeti sonucunda ortaya çıkan mal/hizmetleri genellikle piyasa şartlarından çok ucuza doğal olarak belgesiz bir şekilde piyasaya satacaktır. Lâkin söz konusu mal/hizmeti alan ve vergi mükellefiyeti olan alıcı bu alışlarını belgelendirme ihtiyacı duyacaktır. Bu da piyasada herhangi bir faaliyeti bulunmayan sadece sahte ve muhteviyatı itibariyle belge düzenleyip piyasaya sunan mükelleflerle aracılığıyla sağlanmaktadır. Böylece de kayıt dışı yapılan harcamalar başka bir mükelleften belge temini ile birlikte belgelendirilerek kayıtlara geçirilmektedir. Örneğin; bir mobilyacı mükellefiyeti olmayan ve piyasanın çok altında fiyat veren keresteciden mal alışı yaptığında bunları piyasa fiyatlarına göre belgelendirme ihtiyacı duyacaktır. Bu belgeleri de piyasada fiili olarak faaliyeti bulunmayan lâkin mükellefiyeti olan smiyb düzenleyicisi mükelleften temin ederek kullanacaktır.

Bunun dışında bazı mükellefler faaliyeti dışındaki mal/hizmeti piyasadan çok daha makul fiyatlara belgesiz bir şekilde alıcıya temin edebilmektedir. Böyle durumlarda da satıcı faaliyeti ile alakalı olmayan satış sebebiyle alıcıya piyasadan ya kendisi fatura tedarik etmekte veyahut da alıcı piyasadan fatura temin ederek kayıt dışı alışlarını belgelendirme yoluna gitmektedir.

Genellikle kayıt dışı çalışma imkânı olan sektörlerde; hırdavat, tarım, inşaat, tekstil vb. sahte veya muhteviyatı yanıltıcı belge kullanma ihtiyacı daha çoktur. İlgili sektörlerde faaliyette bulunanlar satışlarını belgelendiremedikleri için bunlardan mal/hizmet alışı yapan alıcılar kayıt dışı harcamalarını belgelendirerek kayda geçirme ihtiyacı duymaktadır. Bu nedenle de mükellefler smiyb kullanma yolunu seçmektedir.

Gümrük vergisi ödememek vb. nedenlerle yurt dışından kaçak yollarla ülkeye sokularak piyasaya sunulan malların yurt içinde satışı sırasında belge düzenleme ihtiyacı söz konusu olabilmektedir. Satışı için belge düzenlenen malın alışına dair herhangi bir belge de bulunmadığından, bu faaliyetle uğraşan mükellefler kaçak yollarla yurt dışından getirmiş oldukları malları sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirmeye çalışmaktadır. Bu kişiler, satışları için başka yerlerden sahte belgeler temin ederek isteyen müşterilerine verebilir. Bu durumda

¹¹⁶Bakır, T., “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge III, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2004, Sayı:8, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-agustos-sayi-8_mdergi_8921a-00_/sahte-veya-yaniltici-belge-hk.html.”

kendileri değil, kendilerinden mal alan mükellefler sahte belge kullanmak durumunda kalmaktadır. Bunlardan belgesiz olarak mal alanların da, piyasadan bizzat, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler temin ederek alışlarını belgelendirmeleri söz konusu olabilmektedir.¹¹⁷

3.1.3. Gerçek Dışı Faaliyetlerin Gizlenmeye Çalışılması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin smiyb kullanmadaki gayelerinden biri de gerçekte ortaklarına kullandırmış olduğu ve karşılığında herhangi bir gelir elde etmediği paraların, yani kazanç dağıtımının vergi idaresi tarafından tespit edilememesini sağlamak amacıyla takibini örtülemek, gizlemektir. Mükellef kurum ortaklarının aslında işletmenin parasını kullanmış olması lâkin bu işlemin KVK 13. maddeye göre “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” sayılması ve basiretli bir işletmenin tüm işlemlerinde kâr amacı güderek gelir elde etmeyi amaç edinmesi gerektiğinden mükellef kurumca ortaklara kullandırılan paralara adet(faiz) hesaplanması icap etmekte ve faiz geliri olarak kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi istilzam etmekte ayrıca ortaklara kullandırılan tutarlar sebebi ile gelir stopaj vergisi hesaplanması lazımdır. İşletme bu para çıkışını örtülemek amacıyla sahte belge kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemeye çalışmakta ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak da tutarları düşük gösterebilmektedir.¹¹⁸

Özellikle belediyeler ve iktisadi kuruluşlarında, kamu kurumlarında, büyük şirketlerde, meslek odalarında, dernek veya vakıflarda, kooperatiflerde yöneticilerinin ve üyelerinin kişisel giderlerine ait belgeleri alıcısı bu kurumlar olarak düzenlettirilerek veya bir takım işlerin bedelini olduğundan fazla gösterebilmek için belge tanzim ettirilerek veyahut da zimmetlerine geçirdikleri paraları örtülemek için smiyb kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemektedir.

Kısa süreli finansman sıkıntısı ile boğuşan veya mali kriz içerisinde bulunan bazı mükellefler, yüksek faiz karşılığında tefeci olarak tanımlanan kişilerden borç para almaktadır. Bazen de mükellefler, işlerinin görülebilmesi maksadıyla çeşitli nedenlerle bazı görevlilere rüşvet vermektedir. Bu para çıkışlarının doğal olarak belgelendirilmesine imkân yoktur. Böyle durumlarda gerçek dışı faaliyetlerin gizlenmesi maksadıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının nedenlerinden biri sayılabilir. Bunun dışında firmaların ekonomik durumlarının

¹¹⁷Polat, İ., a.g.t.

¹¹⁸Öncel, M., “Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 1978, s.4, nakl., Kızılot, Ş., Kızılot, Z., a.g.e. s.54.”

kötülüğünü gizleyerek bankalardan kredi kullanabilmek amacıyla mali tablolarını olduğundan farklı gösterme çabalarını gerçekleştirebilmek için ve bazı sektörlerde çokça elde edilen kara paranın aklanması maksadıyla da smiyb kullanılabilir. 119

Kamuca verilen yatırım indirimi desteklerinden yararlanmak amacıyla da smiyb kullanımı söz konusudur. Bu durum, özellikle vergi kanunlarında düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet düzenlemeleri çerçevesinde de sonuç yaratmaktadır. Bu destekler, büyük ölçekli yatırımlar, önemli yatırımlar ve bölgelere göre teşvik uygulamaları çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında verilmektedir.¹²⁰ Yatırım indirimi, esas olarak kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilen yatırımlardan, Bakanlıklar tarafından belirlenen sektör veya konularda, belirli tutarlarda gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin, yine belirli konulardaki harcamaların, vergi matrahından indirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu çerçevede, özellikle teşvik belgesi edinilerek, hem teşvik niteliğinde avantajlı yatırım kredisi kullanılması, hem de vergi kolaylığından yararlanılması için smiyb kullanılması fiillerine başvurulmaktadır.¹²¹ Ancak teşvik belgesi kapsamında projelerin yapılacağı coğrafi alanlarda herhangi bir faaliyette bulunulmadığı; bu olanaktan faydalanan mükelleflerin mevcut olmadığı şeklinde tespitler de yapılmıştır.

Vergi sistemimizin tam manasıyla oturtulmamış olması, kayıt dışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçığının önemli boyutlarda olması, mükelleflerin yatırım indirimi vb. vergisel teşvikleri teşvik olarak nitelendirememelerine neden olmaktadır.¹²²

Aynı şekilde ihracatın arttırılması amacıyla kullanılan ihracat teşvik kredileri ile mükelleflerin ihracatında belli bir süre içinde belirli bir tutara ulaşmalarını amaçlandırarak, söz konusu hedefleri gerçekleştirenlere kredi sağlanır. Firmalar da hedefleri gerçekleştirebilmek maksadıyla hayali ihracat yapma yoluna giderler. Bu hayali ihracatı da kullanılan smiyb ile yerine getirirler.

¹¹⁹Polat, İ., a.g.t.

¹²⁰İstanbul YMMO, "Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamaları, <http://istanbulymmo.org.tr/Data/pdf/YatirimTevsikUygulamaları.pdf>," Erişim:[20.04.2020].

¹²¹Kızılot, Ş., "Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Vergi Dünyası Dergisi Eki, No:188, Nisan:1997 s.18, nakl., Polat, İ., a.g.t."

¹²²Duran, M. S., Aydın, B. "Türkiye'de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği, Vergi Sorunları Dergisi, No.137, Şubat 2000, s.113, nakl., Polat, İ., a.g.t."

3.1.4. KDV İadesi Almaya Çalışmak

Çalışmamızın bu kısmına kadar smiyb kullanılmasındaki amaç, vergi matrahını azaltmak, kayıt dışı harcamaları belgelendirmek ve gerçek dışı faaliyetlerin gizlenmeye çalışılması şeklinde ve devletin kasasına girecek olan tutarların azaltılması maksadıyla yapılan faaliyetlerdi. Lâkin bu bölümde devletten haksız yere vergi iadesi alınması amacıyla kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler yoluyla hazineden para çıkışına sebep olunması durumunu açıklayacağız.

Öncelikle KDVK'nın 29. maddesinde mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifasında hesapladığı kdv'nin mal/hizmet alımında yüklendiği yani ödediği kdv'den küçük olması durumunda ilgili tutarın devreden kdv olarak bir sonraki döneme devredeceği ve iade edilmeyeceği belirtilmiştir. Lâkin Kanun'un 'Mal ve Hizmet İhracatı' başlıklı 11.¹²³ maddesi ile mal ve hizmet ihracatının, bavul ticaretinin, yolcu beraberinde yurt dışına çıkarılan eşyanın ve ihraç kayıtlı teslimlerin kdv'den istisna olduğu belirtilerek söz konusu satışların bazılarında kdv hesaplanmayacağı bazılarında hesaplanıp tahsil edilmeyeceği, bazılarında da hesaplanan ve tahsil edilen kdv'nin alıcıya iade edileceği ilgili kdv tebliğleri ile birlikte açıklanmıştır.

KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetleri gerçekleştiren mükellefler söz konusu teslim ve hizmetin konusu oluşturan ürünleri alırken yüklenmiş oldukları

¹²³3065 sayılı KDVK Madde 11, Mal ve Hizmet İhracatı, "1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,[1]

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

Türkiye'de İkametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi yapımcılara iade olunur.

Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.[2]

c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur....."

kdv'yi satarken kdv istisnası söz konusu olduğu için kdv hesaplamayacak ve tahsil etmeyecektir. İhracatçı satışa konu olan ürünleri alırken yüklenmiş olduğu kdvlerini indirim yoluyla telafi edemezse ilgili kdv tutarlarını iade alma hakkı doğacaktır.

İhracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar, teslim aşamasında kdv'yi tahsil etmeyecek tarh ve tahakkuk ettirip beyan edecektir. Vergi dairesi de ilgili vergiyi tahsil etmeyip tecil edecektir. İhracatçı tarafından ihracat şartlarına uygun bir şekilde gerçekleşince vergi dairesi imalatçı adına tecil edilen kdv'yi terkin edecektir.

Aşağı yukarı bahsettiğimiz, ihracatta vergi iadesi uygulaması; ihracatı teşvik eden, ihracat yapan mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünü alan ve dış rekabet koşullarından korunmasını amaçlayan yapıya sahiptir. Ancak bu uygulamada sahte belge organizatörlerince sömürülmüştür.¹²⁴

Sahte belge organizatörleri bilgisiz bazı kişiler adına mükellefiyet tesis ettirip üzerlerine paravan şirketler kurmuşlar, kuruluşlarından itibaren hem sahte fatura düzenleyip hem de kullanarak sahte belge ticareti yapmışlar, sonuç olarak haksız vergi iadesi almak amacıyla organizasyonları faaliyete geçirmişler.¹²⁵ Ayrıca ihracatta vergi iadesi uygulaması, tüketim toplumu olan ve üretim çeşitliliği ve imkânları sınırlı ülkemizde birçok mükellef tarafından yaygın olarak kullanılmış olup, bazı mükelleflerce kdv iade sistemi hazinenin aleyhine kullanılarak hayali ihracat gerçekleştirip, sonucunda haksız katma değer vergisi iadesi alınmaktadır.¹²⁶

Genellikle sahte belgeleri, ihracat yapacak firmalar mal alışı yaparken kullanmakta yani fiiliyatta herhangi bir alış yapmamakta, kdv ödememekte veya mükellefiyeti bulunmayan birinden yapmış olduğu belgesiz alışları, başka bir mükellefin faturaları ile belgelendirerek, ihracat faturalarının altına sahte faturalarla doldurarak ihracat yapmakta ve bunun sonucunda da hazineden kdv iadesi talebinde bulunmaktadır. Görüldüğü gibi mükellefler ihraç ettikleri malın kdv'sini ödemediği halde iade alma yoluna gidebilmektedir. Bazen de fiiliyatta mal ihracı olmadığı halde hayali ihracat belgeleri ile ihracat yapılmış gibi gösterilerek katma değer vergisi iadesi talebinde bulunmaktadır. Hayali ihracat ülke geçmişimizde daha çok duyulan, daha çok basına yansıyan ve daha çok tercih edilen bir yöntem olarak hazineyi büyük

¹²⁴Tekin, C., "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak Suretiyle Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılması, Yaklaşım, Sayı.146, Şubat 2005, s.94, nakl., Cengiz, A., a.g.t."

¹²⁵Erdim, A., "Hayali İhracat Naylon Fatura, Maliye Postası, Sayı.473, 2000, s.39-40, nakl., Cengiz, A., a.g.t."

¹²⁶Karayılan, İ., "Eximbank Kredileri, Sahte Belge ve Hayali İhracat İlişkisi, Yaklaşım, Sayı.112, Nisan 2002, s.78, nakl., Cengiz, A., a.g.t."

kayıplara uğratmıştır. Hayali ihracat yoluyla yurt dışından ülkeye döviz girişi sağlanmış ve zamanında bunlara göz yumulmuştur. Lâkin yurtdışından ülkeye getirilen döviz yine hayali ithalat yoluyla yurt dışına çıkarılmıştır.¹²⁷

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişi Sezai Kaya tarafından tanzim edilen 05.01.2017 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'nda hayali ihracat yöntemleri ile ilgili tespitler yapılmıştır. İlgili Rapor'da hayali ihracat yöntemleri şöyle sıralanmıştır:

- “-Kayıt dışı kargo, bavul ticareti kapsamı mallara ihracat beyannamesi açılması
- İhracat kıymetinin yüksek gösterilmesi
- Gümrük sahasında başkasına ait mallar için ihracat beyannamesi açılması
- Miktar üzerinde oynamalar yapılması”

“-Kırmızı hat muayene kriterine düşen eşya için yeni bir ihracat beyannamesi düzenlenmesi

-Beyannamede belirtilen eşya ile yurt dışı edilen eşyanın farklı eşyalar olması¹²⁸”

Söz konusu rapor içeriğinden ve çalışmamızdan anlaşılacağı üzere hayali ihracat yapabilmek için kişiler farklı yöntemlere başvurmaktadır: İhraç edilen malların fiyatının ve miktarının üzerinde değişiklikler yapılması, değersiz malların değerli mal gibi ihraç edilmesi, kayıt dışı kargolara ve bavul ticareti kapsamında Türkiye'den aldığı ürünü yanında götüremeyen ve kargo ile talep eden turistlerin mallarına ihracat beyanı açılması, düşük vergi iadesine konu olan malın yüksek vergi iadesi sağlayacak mal gibi gösterilmesi, ihraç edilmesi gereken eşya yerine başka bir eşyanın gönderilmesi vb. yöntemler kullanılarak işlemler yapılmaktadır. Bu işlemlerin ekseriyetinin gümrük görevlilerinin yardımı olmadan gerçekleşmesi mümkün değildir. Aksi bir durumda zaten tespiti kolay olacak ve işlemin sonuçlandırılma imkânı bulunmayacaktır.¹²⁹ Hayali ihracat yaparak, sadece haksız yere kdv iadesi alınması söz konusu değildir aynı işlemle hem kdv iadesi alınabilir, hem de kara paranın aklanması söz konusu olabilir. Hayali ihracatın ülkemizde yaygın olduğu 1980'li yıllarda yapılan uyuşturucu madde ihracıyla hem kara para aklanmakta, hem de vergi iadesine hak kazanılmaktaydı.¹³⁰

¹²⁷Akgüç, Ö., Ekonomide Gerçeği Arayış, İstanbul, Bağlam, 1990, s.142-144, nakl., Polat, İ., a.g.t.

¹²⁸Kalaycı, A. O., İşte O Rapor İşte O Yeni Yöntemler, 1 Ağustos 2017, <http://www.etkihaber.com/iste-o-rapor-iste-o-yeni-yontemler-1151yy.htm> Erişim:[20.04.2020]

¹²⁹Çetin, B., Soygun “hayali ihracatın boyutları”, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1988, s.31-38., nakl., Polat, İ., a.g.t.

¹³⁰Yetim, S., “Karaparanın Aklanması, Boyutları ve Mafyokrasi, İstanbul, Nesil Matbaacılık, 2000, s.122.”

Bütün bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, hayali ihracat sadece kdv iadesi için yapılan bir faaliyet değil aynı zamanda kara para aklama niyetiyle de yapılmakta olup sonuçları vergi idaresiyle sınırlı kalmamakta işin yargısal ve idari boyutu da oluşmaktadır.

Hayali ihracat dışında mükellefler ihracatlarının desteklenmesi amacıyla Eximbank'tan kullanmış oldukları kredilerini kapatmak amacıyla sanki ihracat yapmış gibi gösterebilmek için ihracata konu malların alımının sahte fatura ile belgelendirilmesi yöntemine de başvurmaktadır.

Günümüzde ihraç mallarının satın alınmasından başlayarak yurt dışına gönderilmesine kadar devam edegelen tüm olaylar gümrük idaresi ve vergi idaresinin ortaklaşa çalışmaları sonucunda mevzuat ile sıkı bir şekilde denetlenmekte olup bir aksaklık çıkması durumunda sistem kendiliğinden işlemez hale gelmekte, iade prosedürü kesintiye uğramakta ve doğal olarak da kdv iadesi söz konusu olmamaktadır.¹³¹ Lâkin toplumun içerisinde vicdani duyarlılığı olmayan, ahlaki değer yargıları düşük, kul hakkına, helale harama dikkat etmeyen insanlar olduğu müddetçe sistemler her zaman tahrip edilecektir.

3.1.5. Piyasa Şartları ve Diğer Nedenler

Mükelleflerin smiyb kullanma fiilini işleme nedenlerinin başında; toplumun sosyal, ekonomik ve mali durumu gelmektedir. Piyasada koşulların kötü olduğu ekonomik darboğazın yaşandığı dönemlerde mükelleflerin vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih etmeleri ve bazen de bu kaçınmanın suç oluşturan eylemler olarak ortaya çıkması mümkündür.¹³²

Bazı toplumlarda vatandaşlar toplumsal kuralları kendileri için bağlayıcı hissetmez, bazıları kendilerini toplumun üstünde görebilir, bazıları da kötü niyetle hareket ediyor olabilir. Hatta kendileri gibi düşünen başka kişilerle birlikte toplanıp faaliyetlerini organizasyon halinde gerçekleştirebilir. Dünyanın neresinde olursa olsun devlet idaresinin koymuş olduğu normlara uymayan, sistemi işlevsiz hale getirmek isteyen, sistemi kendi çıkarları doğrultusunda kullanmak isteyen insanlar mevcuttur. Ahlaki değerlere önem vermeyen bu tarz insanlar için, norm düzenini vatandaşlarına iyi bir şekilde benimsetememiş ve örgütlenmesi yetersiz kalmış toplumlarda,

¹³¹Sevinç, E., Hayali İhracat ve KDV İadesi, <http://www.ymm.net/hayali-ihracat-ve-kdv-iadesi.php> Erişim:[20.04.20 20].

¹³²Donay, S., "Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım, İstanbul 2008, s.7, nakl., Cengiz, A., a.g.t."

amaçlarına ulaşmak ve başarılı olmak daha kolaydır. Ülkemizde de sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının yaygınlığını yalnızca ahlaki değerlere önem vermeyen, kötü niyetli yurttaşların varlığı ile yani sadece kişilerin bireysel durumuna göre açıklamak sorunun çözümü olmayacaktır. Tabii ki kötü niyetli mükellefler olmasa sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmez ve kullanılmaz lâkin söylediğimiz gibi böyle insanların toplumda olma olasılığı oldukça yüksektir. Bunun dışında devletin de bu tarz insanların etkinliğini düşürmek onlara bir hareket alanı bırakmamak amacıyla vergi sisteminin eksikliklerini gidermesi ayrıca siyasi gücünü ve diğer devlet kurumlarını da bağlantılı bir şekilde kullanması gerekmektedir. Bünyesinde adalet, hukuk ve sosyallik ilkelerini bulunduran bir devletin yapması gereken şey de budur. Ancak geçmişten beri gelişmekte olan ülkemizde genellikle bu ilkeler yürürlük bulamamış ve sistemimiz genellikle siyasi, idari ve yargısal denetim yönünden zayıf kalmıştır.¹³³

Mesela gelişmekte olan ülkelerde yatırım için sermaye gücü lazımdır ve ülke olarak hem gelir dağılımında adaleti hem büyümeyi savunur ve isterseniz, birinden feragat etmek zorunda olmanız muhtemel olarak karşılaşacağınız sonuçtur. Ülkemiz yıllardır, sermayeyi bazı kesimin elinde toplayıp, yatırımları arttırmak, artan yatırımla işsizliği azaltmak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak sonucuna varmak istemiş lâkin sermayedar sahipleri bu döngüyü hep kendi lehlerine kullanarak kendileri daha zengin olurken işçiyi daha da fakirleştirmiştir. Sonuç olarak da zengin olmaya çalışan insanlar ve daha da zenginleşenler ticari hayat içerisinde devletten ve toplumdan daha çok vergi kaçırarak, zengin olmanın hayaliyle gerek kara para aklamak, gerek hayali ihracat yapmak ve gerekse yolsuzluk yapmak amacıyla smiyb düzenleyip, kullanmış ve bu belgeleri düzenleyip kullanmayı bir teşvik unsuru olarak görmüşlerdir.¹³⁴

Bunun dışında Türkiye'nin uluslararası ekonomide söz sahibi olduğu sektörlerden biri olan tekstilde emek yoğun bir üretim tarzı söz konusudur. Uluslararası piyasada tutunabilmenin ve rekabet edebilmenin yolu maliyetleri düşürmekten geçmektedir. Ancak uluslararası ticarete her zaman devlet desteği söz konusu değildir. Bu sektörde maliyetleri düşürmenin en kolay yolu ise ucuz iş gücüdür. Ancak yürürlükteki mevzuata (vergi, sigorta primi vb.) uymak iş gücü maliyetlerini

¹³³Gürboğa, E., "Sahte Belge Olgusunun Özel ve Nesnel Koşulları, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2001, Sayı:103, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2001-temmuz-sayi-103_mdergi_8958a-00_/sahte-belge-ve-kosullari.html."

¹³⁴Gürboğa, E., a.g.m.

yükseltmektedir. Bu nedenle çoğunlukla işçileri kaçak çalıştırmak maliyetleri düşürmenin yolu olmaktadır. Ancak az da olsa işçilere ödenen ücretler belgelendirilemediği için bu gerçek giderleri sahte belgelerle tevsik etmek çıkar yol olmaktadır. Bununla birlikte tekstil sektöründeki girdilerin çoğunluğunun tarımsal üretimden geldiği aşikâr olarak bilinmektedir. Ancak tarım sektöründe belgeli faaliyetin çok az olduğu, belgelendirerek vergilendirmenin sağlanamadığı düşünüldüğünde, tekstil sektöründe sahte belge kullanımının yaygın olması anlaşılabilir bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³⁵

Mükelleflerin ekonomik sürecin gidişatına göre durumun avantajlarını ve dezavantajlarını idrak edebilme şeklinin vergi kaçırma arzusunun azalması veya artması üzerinde etki gösterdiği anlaşılmaktadır.¹³⁶ Örneğin; ülkemizde son yıllarda inşaat alanında karşı karşıya kaldığımız hızlı ve kontrolsüz büyüme kayıt dışı istihdamın artmasına sebebiyet vermiştir. Oluşan aşırı kârlar, belgelendirilemeyen işçi giderleri ve diğer giderler sebebiyle mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla smiyb kullanımına yönelmiştir. Ayrıca kamu sektörüne iş yapan mükellefler üzerine düşen sorumluluğu yerine getirerek fatura düzenledikten sonra hakediş bedelini kamu kuruluşundan alması gerekirken, ilgili ödemeyi alamamış olsa bile hakedişle ilgili katma değer vergisini ve gelir vergisi kesintisini ödemek zorunda kalmakta olup bunun dışında ihaleleri alabilmek için yapılan ve belgelendirilemeyen illegal giderler, mükellefler açısından maliyet oluşturmaktadır. Bu durumda da bu maliyetlerden kurtulmanın yöntemi olarak smiyb kullanmak söz konusu olmaktadır.¹³⁷

İnşaat, tekstil ve tarım gibi sektörlerde mükellefler birbirleri ile rekabet etmek amacıyla gelirlerini arttırmak için çeşitli yolları denerler. Bazıları gelirlerini arttırabilir lakin bazıları gelirini arttıramaz ve piyasa ile rekabet etme çabası içerisinde illegal yollara başvurabilir. Genellikle kayıt dışı istihdama yönelen mükellefler bu yöntemle arttırmış oldukları gelirlerini de devletle paylaşmak istemez ve daha da güçlenmek ister bu nedenle de artan gelirleri sonrasında giderlerini arttırması gereken mükellefler sahte belge kullanarak fiiliyatta olmayan giderler yapıp vergi matrahını azaltır. Bunun sonucunda da kayıt dışı faaliyet gösterenlerin elde ettiği yüksek kazançlar kayıtlı çalışanlarında kayıt dışına yönelmesine sebep olur. Smiyb kullanımının yaygınlığı ve düzenleyen ve kullananlara fiili işlediği dönemlerde yaptırım uygulanamaması bu

¹³⁵Gürboğa, E., a.g.m.

¹³⁶Tuncer, M., "Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye, Vergi Dünyası, Sayı.249, Mayıs 2002, s.18."

¹³⁷Cengiz, A., a.g.t.

düşünce tarzına sebebiyet vermektedir.¹³⁸ Ayrıca vergi oranlarının artışı veya yüksekliği mükelleflerin psikolojisini etkilemekte mükellefler yüksek vergi oranlarına göre hesaplanacak olan vergileri ödemek istememeleri sebebiyle arayışlar içerisine girmekte, kayıtlı ekonomiden kayıt dışına yönelip smiyb kullanmalarına sebep olmaktadır. Vergi artışlarındaki negatifliği gidermeye çalışan mükellefler ekonomideki küçülmeden çok, yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomide küçülmeye sebep olur.¹³⁹

Vergi oranlarının yükselmesi ile birlikte vergi denetim sisteminin gerek oto kontrol sistemi gerekse vergi idaresinin yapacağı denetimler etkin olarak kullanılamazsa sahte belge kullanma oranları, vergi oranları yükseldikçe artacaktır.¹⁴⁰ Bununla birlikte vergi gelirlerinin güvenlik altına alınabilmesi için vergi denetiminin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Vergi denetiminin oldukça büyük bir çoğunluğu vergi idaresinin görevlendirdiği vergi inceleme elemanları ile gerçekleştirilmektedir. Vergi inceleme elemanları görevli oldukları mevzuat kapsamında mükelleflerin vergi doğuracak her türlü işleminin sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırıp, tespit edip ve beyan edilmeyen vergi kaynaklarının beyanını sağlamaktadır.¹⁴¹

Vergi mevzuatımızda yer alan çok sayıda kanun, yönetmelik, tebliğ ve normlar hiyerarşisinde takip eden diğer düzenleyici işlemler vergi mevzuatının mükellefler açısından anlaşılabilirliğini zorlaştırmakta verginin belirlilik ilkesinden uzaklaşmasına sebep olmaktadır. Mükelleflerin ötesinde, vergi ile uğraşan kamu personelinin ve özel sektörde yer alan konu uzmanlarının dahi takip etmekte zorlandığı karışık ve anlaşılabilirlikten uzak mevzuat, vergi idaresinin etkinliğini azaltmakta ve vergi suçlarının işlenmesine zemin hazırlamaktadır. Bununla birlikte var olan mevzuata yeni vergilerin eklenmesi mükelleflerin idareye olan güvenini azalttığı gibi, sahte belge kullanılmasına da sebep olmaktadır. Verginin belirlilik ve kanunilik ilkesine göre ödeyeceği verginin zamanını ve tutarını bilen mükellef, bu vergileri kabullenmişken

¹³⁸Yılmaz, G., (1998). “Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.14, 483-501.”

¹³⁹Güler, K., “Uluslararası Bölgelere Göre Karaparaya Kaynak Teşkil Eden Fiiller (Öncül Suçlar), Karapara ve Karapara Aklama Suçu, Vergi Dünyası, Sayı.266, Ekim 2003, s.169, nakl., Cengiz, A., a.g.t.”

¹⁴⁰Doğan, H., “Ekonomik Yaşamın Kayıtdışı Kalması Devlet Tarafından Teşvik Edilmekte, Vatandaş Kayıtdışı Kalmaya Yasa ve Uygulamaları ile Zorlanmaktadır. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.239, Temmuz 2000, s.12-21.”

¹⁴¹Özer, M., Denetim 1, Ankara, 1997, s.89.

ödeme döneminde farklı bir tutar veya yeni bir vergi ile karşılaşması durumunda bu belirsizliğe tepki göstermekte ve sırtına yüklenen vergi yükü¹⁴² sebebiyle bazı mükellefler smiyb kullanma fiilleri ile suça yeltenebilmektedir.¹⁴³

Piyasanın enflasyonist ortamlarda içine düşmüş olduğu istikrarsızlık ve belirsizlik nedeniyle mükellefler büyük oranda yatırımlarını durdurmakta ve ellerinde bulunan kaynakları bankalardaki yüksek faiz getirisine aktarmakta bunu da vergi dışı bırakmak istemeleri sebebiyle gerçekte olmayan mal/hizmet alışlarıyla para çıkışını belgelendirmektedir. Ayrıca enflasyon nedeniyle satmış oldukları mal/hizmet fiyatlarındaki artış mükelleflerin kârını artırmakta olup söz konusu enflasyon kaynaklı kârın vergisini ödemek istemeyen mükellefler, sahte belge kullanarak mali tablolarında yer alan görsel kârı düşürmeye çalışmaktadır.

Factoring firmalarının fonksiyonundan faydalanarak piyasaya kullandırdığı finansmanlardan yararlanmak isteyen ancak piyasadan sahte belge kullanarak mal alan ve herhangi bir mal veya hizmet satışında bulunmayan mükelleflerin sahte fatura düzenleyerek durumdan bihaber factoring firmalarına bunları devretmek ve karşılığında kredi kullanmak amacıyla da işlem yapılabilmektedir.¹⁴⁴

Ayrıca şirket, banka ve işletme yöneticileri para çıkışı varmış gibi gösterip sahte fatura kullanarak, kendilerine menfaat sağlayıp güveni kötüye kullanabilir.¹⁴⁵

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde bahsettiğimiz kara para aklama amacının dışında kamu kurumlarındaki kaynakların başka alanlara aktarılması veya yöneticilerin zimmetine geçirilmiş olması durumlarında, yolsuzlukları perdelemek amacıyla da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılabilir.

Tıpkı kara para gibi, kara malda hırsızlık, yağma, gümrük kaçakçılığı yoluyla bir suç işlenerek elde edilen maldır. Bu malların kaynağını gizlemek için de sahte fatura kullanılabilir.¹⁴⁶

Bazı mükelleflerin kamu harcamalarının toplumun beklentilerini karşılayacak şekilde yapılmadığını düşünmesi, kaynakların verimsiz kullanıldığını düşünmesi, devleti yöneten idarecilerin de yolsuzluk yaparak kaynakları zimmetine geçirdiklerini

¹⁴²“Objektif vergi yükü ise kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin aynı dönemde elde ettikleri gelire oranını ifade eder.” <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/>, Erişim:[25.04.2020]

¹⁴³Cengiz, A., a.g.t.

¹⁴⁴Sarısoy, T., Sahte Belge Kullanımı ve Doğurduğu Sonuçlar, Vergi Raporu, Sayı.120, Eylül 2009.

¹⁴⁵Baykara, B., “Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku. 1. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009, s.313.”

¹⁴⁶Baykara, B., “Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku. 1. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009, s.313.”

düşünmesi gibi durumlarda, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde doğal olarak azalış meydana getirmektedir. Ülke için önemli olan ekonomik ve sosyal gelişim, yatırımların ihtiyaç duyulan alanlara yönlendirilmesi ve uygun seviyede gerçekleştirilmesi, eğitim, adalet, savunma ve sağlık gibi konularda problem yaşanmaması gibi amaçlar, gereksiz ve toplumun gözünde lüks olan harcamalarla gerçekleştirilememekte olduğu zaman, mükellefler vergi ile devlete aktardığı kaynakların iyi yönetilemediğini, kendilerine bir dönüşü olmadığını ve savurganlık yapıldığını düşünmeleri durumunda vergi ödeme arzusu yerini vergi kaçırma amacına yönelmektedir. Genellikle bu gibi durumlarda da smiyb kullanarak vergi kaçırma söz konusu olmakta kötü kullanılan kaynaklara herhangi bir ilave yapılmak istenmemektedir.¹⁴⁷

Tablo 3.1: SMİYB Kullanma Nedenleri

Vergi Matrahını Azaltmak	<i>-Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi ile KDV mükellefleri smiyb kullanarak giderlerini ve İnd. Kdv matrahlarını yükseltmekte netice itibariyle de vergi matrahlarını aşağıya çekip vergi ziyana sebep olmaktadır.</i>					
Kayıt Dışı Harcamaları Belgelemek	<i>-Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi ile KDV mükellefleri gerçekte belgesiz olarak yapmış oldukları harcamaları (mal/hizmet alımı vb.) işletme kayıtlarına yansıtılabilmek amacıyla başka bir mükelleften herhangi bir mal/hizmet alımı yapmadan smiyb kullanıp harcamalarını belgelemektedir.</i>	<i>-Ayrıca kkeg sebebiyle giderleştiremediği i harcamaları için smiyb kullanarak harcamalarını belgelemektedir.</i>	<i>-Kayıt dışı çalıştırılan işçilere ödenen ücretleri giderleştirebilmek maksadıyla smiyb kullanılır.</i>	<i>-Kaçak yollarla yurda sokulan malların belgelendirilebilmesi amacıyla smiyb kullanılır.</i>		
Gerçek Dışı Faaliyetlerin Gizlenmesi ve Çalışılması	<i>-Kurumlar gerçekte ortaklarına kullandırılmış olduğu ve karşılığında herhangi bir gelir elde etmediği paraların çıkışını örtülemek amacıyla sahte belge kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.</i>	<i>-Yöneticiler zimmetlerine geçirdikleri paraları örtülemek için smiyb kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemektedirler.</i>	<i>-Verilen rüşvetleri, tefecilerden alınan paralara ödenen faizleri, elde edilen kara parayı belgelendirme imkânı olmayan mükellef smiyb kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizler.</i>			
KDV İadesi Almaya Çalışmak	<i>-Mükellefler belgesiz olarak aldıkları malları ihrac etmesi durumunda kdv talebinde bulunabilmek için smiyb kullanır ve ihrac ettikleri malın kdv'sini ödemediği halde iade alma yoluna gider.</i>	<i>-Bazen de fiiliyatta mal ihracı olmadığı halde hayali ihracat belgeleri ile ihracat yapılmış gibi gösterilerek kdv iadesi talebinde bulunulur.</i>				

¹⁴⁷Çiçek, H., "Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), ISMMMO Yayın No:65, İstanbul, 2006, s.72., nakl., Cengiz, A., a.g.t."

Piyasa Şartları ve Diğer Nedenler	- Piyasada koşulların kötü olduğu dönemlerde mükellefler vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih etmeleri sebebiyle smiyb kullanılır.	-Bünyesinde yapısal bozukluklar bulunduran ve belgeli faaliyetlerin az olduğu tarım, tekstil ve inşaat sektörlerinde harcamalarını belgelendirmek isteyenler smiyb kullanırlar.	-Birbirleri ile rekabet etmek isteyen mükellefler illegal yollara başvurarak smiyb kullanır.	-İdarenin cari dönem denetimleri yapamaması sebebiyle smiyb kullanılır.	-Artan vergi yükü sebebiyle smiyb kullanılır.	-Vergi mevzuatının anlaşılır olmaması durumunda smiyb kullanılır.	-Mükellefler kaynakların israf edildiğini düşündüğünde vergi ödememek için smiyb kullanır.
--	---	---	--	---	---	---	--

3.2. Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanılmasının Etkileri

Smiyb kullanılmasının nedenlerine çalışmamızın bir önceki bölümünde yer verdik. Belge kullanımının tespiti sonucunda vergi tarhiyatları yapıldığını, usulsüzlük cezaları, vergi ziyai cezaları ve hapis cezaları uygulanabileceğini de üst bölümlerde belirttik. Bununla birlikte, belgelerin kullanımının ülkemize ne gibi bir etkisi olacağı, ne gibi aksaklıklara sebep olacağı, idare ve yargı üzerindeki etkilerinin neler olacağı belgeleri kullanmayan mükelleflerin durumunu etkileyip etkilemeyeceği hususlarına da bu bölümde değineceğiz.

3.2.1. Sosyal, Ekonomik ve Mali Açından Etkileri

Sahte belge kullanma fiilleri ile çiğnenen aslında; toplumun sosyal, ekonomik ve mali değerleridir. Mükelleflerin piyasadaki şartların kötü olduğu dönemlerde bazen vergi ödemekten kaçınmaları ve bu kaçınmanın bazı durumlarda suç oluşturan vergi kaçakçılığı eylemine yönelmesi ihtimal dahilindedir.¹⁴⁸ Bunun zıttı da kaim olup mükellefler geliri arttıkça da vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih edebilir.

Toplumdaki insanların farklı olması sebebiyle, insanlar arasında çıkar farklılıkları, istek ve dürtülerinden kaynaklanan ve bastıramadığı uyarımlar vb. nedenlerle insanların davranışları ve fiilleri de farklılaşır ve normlara karşı farklı tepkiler ve ihlaller geliştirilebilir. Yaygınlaşan norm ihlalleri nedeniyle devlet etkinliğini yitirir ve bunun sonucunda da yeni kanunlar eksikliği kapatmak için süreci izler. Kanunlara uyanların sayısı normal şartlar altında ve piyasa koşulları uygunken kanunları ihlâl edenlere göre daha fazladır. İnsanların kanunlara uyması, kanunun kendileri için ifade ettiği psikolojiye ve ihlâl ettiği durumda karşılaşılabileceğini bildiği cezai yaptırımın ağırlığına göre değişir. Ancak kanunlara uymayanlara çok ağır

¹⁴⁸Donay, S., a.g.e.

yaptırımlar öngörülse bile, kanunlar yoğun bir şekilde ihlâlâ uğrayabilir ve zaman geçtikçe etkinliğini yitirebilir.¹⁴⁹ Aynı zamanda toplumsal değişimin hızı ile birlikte fertler ve kurumlar açısından normlara uyma konusunda da sorunlarla karşılaşabilmektedir.¹⁵⁰ Uyum sorunlarının en aza indirilerek uyumun istikrarlı bir şekilde artırılması ancak hukuk sisteminin topluma benimsetilmesi ve güçlendirilmesi ile mümkün olacaktır.¹⁵¹ Toplumsal gelişim ve hukuk sisteminin benimsetilmesi ile birlikte vergi sistemi de gelişmekte ve mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu artmakta, vergi bilinci¹⁵² ve vergi ahlakı¹⁵³ oluşmakta, vergiyi ödeme gayreti içerisindeki mükelleflerin vergi suçu işlememe konusunda özenli ve dikkatli oldukları gözlenebilmektedir. Vergi ahlakı ve bilincine sahip olan ülkelerde vergi kayıpları az olmakta ve devletin eline geçen vergi yeterli olmakta, dolayısıyla devlet kamu hizmetlerini daha etkin şekilde gerçekleştirebilmektedir.¹⁵⁴

Hiç kuşkusuz sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının ülkemize en büyük etkisi ekonomik ve mali açıdan olup vergi gelirlerinin tahsilatının noksanlığına yol açmasıdır. Devletin gelir kaynakları içerisinde en büyük paya sahip gelir, vergi gelirleridir. Aşağıdaki tabloda vergi gelirlerinin gerçekleşen bütçe gelirleri içerisindeki payı görülmektedir.

“Tablo 3.2: 2018 ve 2019 Yılları Bütçe Gelir Gerçekleşmeleri

BÜTÇE GELİRLERİ			
Milyar TL	2018	2019	
	Yıllık Gerç.	Yıllık Gerç.	Değişim Oranı (%)
Bütçe Gelirleri	757.996	875.796	15,5
Genel Bütçe Gelirleri	729.063	848.386	16,4
Vergi Gelirleri	621.536	673.315	8,3
Gelir Vergisi	138.992	162.695	17,1
Kurumlar Vergisi	78.673	78.828	0,2
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	56.354	55.449	-1,6
Özel Tüketim Vergisi	133.906	147.129	9,9
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	18.184	22.669	24,7
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	122.262	124.867	2,1

¹⁴⁹Fındıkoğlu, Z. F. (1968). Hukuk Sosyolojisi, Cilt 3, İstanbul, s.48.

¹⁵⁰Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.199., nakl., Cengiz, A., a.g.t

¹⁵¹Erginay, A. (1998). Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, s.18., nakl., Cengiz, A., a.g.t

¹⁵²Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir. Akdoğan, A. (2006). Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s.180.

¹⁵³Mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir. Türkay, İ. (Ocak 2019). Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörler¹, Vergi Raporu, Sayı:232.

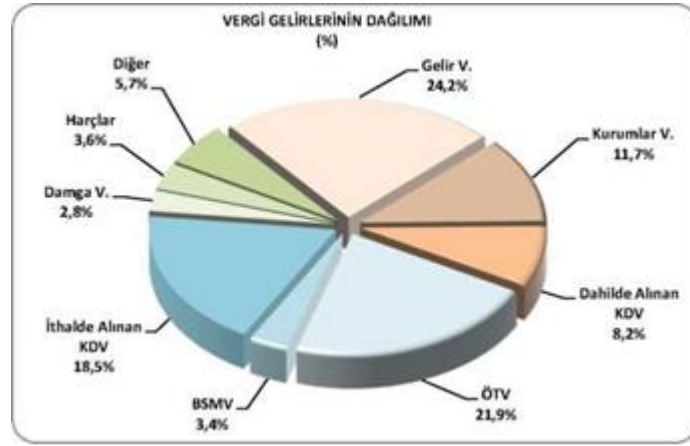
¹⁵⁴Türkay, İ., a.g.m.

Damga Vergisi	16.961	18.850	11,1
Harçlar	21.689	24.128	11,2
Diğer	34.514	38.701	12,1
Vergi Dışı Diğer Gelirler	107.526	175.071	62,8
Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	23.761	20.748	-12,7
Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	5.173	6.663	28,8

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan verilerden yararlanılmıştır. URL: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf
Erişim:[24.04.2020]”

Söz konusu tabloda görüldüğü üzere vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payı 2018 yılında % 82 iken, 2019 yılındaki payı ise % 77’dir.

Grafik 3.1: 2019 Yılı Vergi Gelirleri İçerisinde Vergi Türlerinin Oransal Gösterimi



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan verilerden yararlanılmıştır. URL: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf
Erişim:[24.04.2020]

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere vergi gelirleri içerisinde en büyük paya % 26,7’lik oranıyla KDV sahiptir.

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde bahsettiğimiz üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını sonucunda mükellefler genellikle kdv açısından vergi ziyasına sebep olmakta olup gelir veya kurumlar vergisi itibariyle maliyetlerin kabul edilme durumu söz konusu olabilmekte lakin kdv açısından böyle bir şey mümkün olmayıp sahte belgedeki kdv tutarı kadar vergi, belgeyi kullanan mükellefin indirilecek kdv’lerinden çıkarılarak mükelleften talep edilmekte veya devreden azalışı yapılmaktadır. Bunlar tespit edilenler için geçerlidir, tespit

edilemeyen kayıt dışı ekonomi içerisinde kalan sahte belge kullanma fiillerinin de mevcut olduğu ve vergi idaresinin denetiminin hepsine yetemeyeceği muhtemeldir. Hal böyle iken smiyb kullanımı ile aşındırılan KDV'deki % 1'lik bile bir kayıp ülkemiz için 1 Milyar 803 Milyon TL verginin tahsil edilememesine sebep olacaktır.

Kayıt dışı ekonominin, kayıtlı ekonomideki mükellefleri de cezbediğini, kayıt dışı çalışan mükelleflerin haksız rekabete sebep olduğu ve kayıtlı mükelleflerin rekabet edebilmek maksadıyla buraya kaydığını çalışmamızda belirtmiştik. Bununla birlikte kayıt dışı ekonominin varlığı toplumu aynı zamanda manevi yönden de etkileyecektir, zira smiyb kullanmayan mükellefler, kullanan mükelleflerin haksız ve kolay yoldan para kazandığını gördüğünde kendileri de bu yola başvuracak ve bu durum ticari ahlakın bozulmasına neden olacaktır.¹⁵⁵ Ayrıca smiyb kullanımı vb. nedenlerle meydana gelen kayıt dışı ekonomi verileri, tespit edilemediğinden resmi rakamlara göre ortaya çıkan ekonomik göstergeler (enflasyon, işsizlik ve büyüme oranları vb.) gerçekteki durumundan farklı hesaplanacaktır. Çünkü resmi olarak hesaplanmış rakamlar sadece kayıtlı ekonominin göstergeleridir. Bu verilerin fiili duruma ilişkin bilgi vermemesi sebebiyle ekonominin durumu hakkında doğru bilgi sahibi olunamayacak ve netice itibariyle yürürlüğe konulacak politikalardan beklenen sonuçlar hasıl olmayacaktır.¹⁵⁶

Smiyb kullanımının yaygın olması sebebiyle ekonomimizde vergi ödemeyen veya noksan ödeyenlerin sebebiyet verdiği vergi kayıp miktarı, vergi kanunlarına uyan vergilerini eksiksiz ödeyen mükellefler üzerinden yeni vergi türleri itibariyle, vergi oranlarının artırılması yoluyla veyahut tahsilatı gelir üzerinden alınan vergilere göre daha kolay olan dolaylı vergiler aracılığıyla yapılmakta yani vergisini ödeyen mükellef üzerindeki vergi yükü daha da artırılmaktadır. Bu durumun vatandaşlara hissettirilmek istenilmemesi durumunda ise yeni vergi koymak yerine açığı kapatmak için dış borçlanma yoluna gidilmekte bu da uzun vadede yine vatandaşlar üzerinde külfete sebep olarak, gelir dağılımında ve vergilemede adaletsizliğe neden olmakta,¹⁵⁷ ayrıca toplum içinde bir sosyal adaletsizliğe ve mükellefler tarafından eğer farkına varılırsa, siyasi tepkiye sebep olacak bazen de sorumluluklarının bilincinde olan mükellefleri dahi vergi kaçırma isteğine yönlendirecektir. Bu durumda ülkede hasıl olacak belirtiler

¹⁵⁵Şeker, S., (1995). "Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri. Yaklaşım Dergisi, Sayı.25. Ankara.

¹⁵⁶Sarılı, M.A., (2002). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler" Bankacılar Dergisi, Sayı:41."

¹⁵⁷Şeker, S., a.g.m.

ise ekonomi açısından önemli problemlere yol açabilecek¹⁵⁸ ve halkın devlete ve rejime duyduğu güveni de sarsacaktır.¹⁵⁹

Ülkemizdeki kayıt dışı istihdam oranı 2018 yılı SGK verilerine göre tarım sektöründe % 82,73, tarım dışı sektörlerde % 22,28, sanayide % 20,29, hizmette % 21,46, inşaat sektöründe % 34,39 ve genel olarak da % 33,42'dir.¹⁶⁰ Bu oranlara sebep olan ve kayıtsız işçi çalıştıran mükelleflerin smiyb kullanarak az da olsa yapmış oldukları giderleri sahte belgelerle belgelendirerek gider yazdıklarını çalışmamızda belirtmiştik. Bu mükellefler faaliyetlerini gerçekleştirirken SGK giderleri, vergi kesintileri, ücret ödemeleri vb. vergi makasını¹⁶¹ oluşturan diğer giderleri kısımaya çalışmakta bu nedenle de daha ucuz ve kayıtsız çalışabilecek iş gücüne başvurmaktadır. Ucuz iş gücü ise genellikle uzak doğu ülke vatandaşları, Suriye vatandaşları ve emekli olup maaşı ile geçinemeyen kesimden oluşmakta olup mükellefler bu kişileri kayıt dışı çalıştırarak ülkemiz iş gücü içerisinde yer alan vatandaşlarımıza iş vermemektedir. Bu durum da ülkemizde işsizliğe ve kayıt dışı çalışmaya sebep olmaktadır.

Smiyb kullanımını mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da etkiler. Vergiye gönüllü uyum ile belirtilmek istenen, "mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi" şeklindedir.¹⁶² Vergiye gönüllü uyum, günümüzde verginin tahsilatı açısından bakınca devlet bütçesi için oldukça büyük bir öneme sahiptir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörleri genişletmek mümkün olmakla beraber, kısaca şöyle özetlenebilir; -Vergi oranlarının arttırılması ve yeni vergi uygulamaları, -Sosyal faktörler, -Vergi denetimine tabi olma olasılığı ve önceki denetimler, -Vergi uzmanlarının etkisi, -Ahlaki düşünce, -Vergi sisteminin

¹⁵⁸Kapusuzoğlu, A., "Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi, Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2008, Cilt:1, Yıl:9, Sayı:16."

¹⁵⁹Tecim, B. A. H., (2008). "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi."

¹⁶⁰Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) verileri, Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdam Oranları, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani, Erişim:[25.04.2020]

¹⁶¹"Ayrıca çalışanlar üzerinde mevcut olan vergi makası da kayıt dışı istihdamı teşvik etmektedir. Buna göre vergi makası kavramı; çalışan kesimin net ücretleri ile bu kesimi istihdam etmenin maliyeti arasındaki farkı ifade etmektedir. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K., Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl:2017/3, Sayı:28, S.325-336."

¹⁶²Şentürk, S. H. (2014). "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık, 9(3), nakl., Kahrıman, H. Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. Adnan Menderes Üniversitesi, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt.12, Sayı.1, 2016."

belirsizliği, karışıklığı ve vergi affı, -Haksız rekabet koşulları, -Devlete olan güven kaybı, -Eğitim durumu gibi. Araştırmalar neticesinde, mükelleflerin gelirlerinin artması ile birlikte vergi kaçırma isteklerinin de arttığı gözlenmiş, bunun sebebi olarak ise gelir düzeyi yükseldikçe artan oranlı gelir vergisi tarifesi nedeniyle yüksek vergi oranları ile karşı karşıya kalınmakta olunması gösterilmiştir. Mükelleflerin verginin adaletli olarak salındığına psikolojik olarak inanması da uyum konusunda teşvik sebebidir. Belirttiğimiz gibi vergi sistemindeki anlaşılmazlık, belirsizlik sebebiyle ve sürekli tekrarlanarak yürürlüğe giren vergi af kanunları ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenmektedir.¹⁶³ Medeni hal, mesleki çevre, eğitim durumu gibi sosyal ve demografik faktörler de vergide uyuma etki eden önemli unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Araştırmalar yoluyla, erkeklerin kadınlara nispeten, evlilerin ise bekârlara nispeten daha fazla vergi kaçırma eğiliminde oldukları tespit edilmiştir.

Vergi denetimleri ise vergi ve hapis cezaları doğurması hasebiyle mükellefler üzerinde caydırıcı olmakta ve mükellefleri vergi kanunlarına uygun harekete etmeye zorlamaktadır. Buna rağmen kanunlara uymayıp vergi kaçırarak mükellef sayısı da yadsınamaz miktardadır. Vergi danışmanları bazı durumlarda mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olmayan davranışlarını fark edip onları gönüllü uyuma sevk ederken, bazen de kasti hareketleri ve telkinleriyle eksik veya hatalı beyanda bulunmalarına sebep olmaktadır.¹⁶⁴ Örneğin; sahte belge düzenleme organizasyonu içerisinde yer alan bir mali müşavir doğal olarak mükellefini de yanlışa yöneltme ve vergi kaçırma isteğiyle hareket edebilecektir. Ayrıca aynı piyasa şartlarında ticaret yapan mükelleflerden biri sahte fatura kullanarak kdv ve gelir/kurumlar vergileri açısından avantaj sağlarken, bunun farkında olan ve vergiye uyumlu bir şekilde ticaretini devam ettirmeye çalışan diğer mükellefler, sahte fatura kullanan mükellefe vergi idaresi tarafından herhangi bir yaptırım uygulanmadığını ve çıkan vergi affı yasalarıyla ilgili mükelleflerin matrah ve vergi artırımından faydalanarak herhangi bir vergi ziyayı cezası ve hapis cezası ile karşılaşmadığını, ayrıca zamanında ödenmeyen vergilere ayrılacak tutarları kullanarak haksız rekabete sebep olduklarını görünce

¹⁶³Çelikkaya, A. (2002). "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu. e-akademi (Hukuki Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>," Erişim:[26.04.2020]

¹⁶⁴Kahriman, H. "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. Adnan Menderes Üniversitesi, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt.12, Sayı.1, 2016."

vergiye uyumlu olan mükelleflerde smiyb kullanarak söz konusu vergi uyumundan vazgeçebilirler.

Vergiye uyumlu mükelleflerin bu yola başvurmalarının sebepleri arasında; piyasada rekabetten geri kalmak, vergi idaresinin denetimde yetersiz kalması veya cari dönemde denetim yapamaması ayrıca çıkarılan vergi affi yasalarıyla da suç işleyen mükelleflerin adeta affedilmesi gibi adaletsizliğe yol açan pek çok neden sayılabilir.

Siyasi, sosyal ve ekonomik nedenlerle sık sık vergi affi kanunlarının çıkarılması da kanun ve nizamlara uygun bir şekilde ticari hayatını idame ettiren mükelleflerin, vergisini ödemeyen, vergi kaçakçılığı yapan ve vergi suçu işleyen mükelleflerin korunduğu ve ödüllendirildiği algısına kapılmasına sebep olmakta nasılsa af yasaları çıkıyor, vergiyi kaçırırsak da ondan faydalanırız düşüncesiyle kanunlara uyan mükellefleri de vergi yasalarını ihlâl etmeye yöneltmekte¹⁶⁵ ve bu nedenle de smiyb kullanımını arttırmaktadır. Ödenmeyen ve mükelleflerden kaynaklı sebeplerle tahsil edilme imkânı olmayan vergilerin küçük bir kısmını kısa zaman içerisinde tahsil etmek, vergi davalarının sayısını azaltarak yargının ve vergi denetim birimlerinin yükünü azaltmak ve devlet ile mükellef arasında uzlaşmacı bir anlayış görüntüsü vermek ülke yöneticilerinin başvurabileceği bir yöntem olsa da, vergilendirmede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu tahribat ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde bırakmış olduğu olumsuz etki ekonominin ve toplumun gelecek dönemlerine daha çok zarar vermektedir.¹⁶⁶

Ayrıca uyuşturucu ticareti, hayali ihracat, kara para aklama ve yolsuzluk gibi kanunsuz faaliyette bulunanların elde ettikleri gelirleri piyasaya sürebilmek amacıyla yararlandıkları yöntemlerden birinin de smiyb kullanmak olduğunu çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirttik. Bu faaliyetlerin bu kadar kolay yapılıyor olduğunu görenler, bu alanlara yönelerek devleti sadece ekonomik açıdan değil sosyal, siyasal ve adli açıdan da etkileyecektir.

Görünen o ki ahlaksız ve kötü niyetli, milli bilinç ve şurdan uzak sadece kendi cebini düşünen kişilerin fiillerinin yanında devletin de bu konuda eksiklerinin olduğu yadsınamayacaktır. Sahte fatura kullanımı nedeniyle sebep olunan vergi kayıp kaçağını kapatmak isteyen devlet yönetimi yeni vergilerin konulmasıyla, vergi

¹⁶⁵Doğan, Z., Besen, R., “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri, Ankara, SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2008-1, <http://static.dergipark.org.tr:8080/article-download/c825/82ca/7a01/5d1eff0df07c4.pdf>,” Erişim:[23.04.2020]

¹⁶⁶Dönmez, R., “Vergi Hukukunda Vergi Affi Kavramına Yer Yok Mudur?, Yaklaşım, Sayı.117, Eylül 2002, s.48.”

adaletsizliğine, sosyal adaletsizliğe, kanunlara uyan ve vergilerini ödeyen mükellefleri kanunlara uymamaya, kayıt dışı çalışmaya, ekonomik büyümenin yavaşlamasına, gelir dağılımında adaletsizliğin ortaya çıkmasına ve fiyat istikrarının bozularak uluslararası rekabet gücünün azalmasına sebep olacaktır.¹⁶⁷

Tüm bu etkiler, kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi denetiminin yetersiz olması, yolsuzluk, işsizlik, vergi adaletsizliği, haksız rekabet ve diğer nedenler sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının sonucunda meydana çıkan etkiler değildir. Suç ekonomisi¹⁶⁸ olarak tabir edilen ekonomik, mali ve adli sonuçları olan, nitelikli diğer suçların da olması durumu daha da perçinlemektedir.

3.2.2. Denetim Açısından Etkileri

Ekonomide vergi kaçakçılığının olması, etkin ve yeterli vergi denetiminin olmaması, bu fiilleri işleyenlerle ilgili cezalandırma işlemlerinin, zamanında veya hiç yapılmaması, cezaların caydırıcı olmaması, teşvik ve istisna gibi uygulamaların çokluğu sebebiyle kolay anlaşılabilmesi ve günümüzdeki vergi sistemlerinin genellikle beyan esasına dayanması gibi etkenler bu fiilleri gerçekleştirmek amacıyla olan kişilere gerekli ortamı sağlamakta ve bu fiillerin artmasına neden olmaktadır. Bu etkenlerin varlığı, mükelleflerde vergi idaresine olan güvenin zedelenmesine, vergi denetiminin adaletsiz yapıldığı veyahut da hiç yapılmadığı düşüncelerinin oluşumuna sebep olmakta ve kurallara uyan mükellefleri de suç sayılan fiilleri işlemeğe teşvik etmektedir. Bu duruma sebep olan etkenlerin başında hızla gelişen ve küreselleşen ekonomik ve sosyal yapı içerisinde, sisteme adapte olamayan bireylerin kendi ahlaklarınınca uygun gördüğü bir anlayış ve bu anlayış sonucunda ortaya çıkan davranışları gelmektedir. Mesela enflasyonun yüksek olduğu toplumlarda verilen sözlerin tutulmadığı ve herhangi bir iyileşme olmadığı görüldüğünde borçlanma anlayışı ve ticari ahlak etkilenip, değişmiştir. Vergi ödeme bilinci ve ahlaki törpülenerek “devletin malı deniz” anlayışı yaygınlaşmıştır.¹⁶⁹

Denetimin ifade ettiği genel anlam, gerçekleştirilen faaliyetlerin, önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunu araştırmak ve tespit edilen sonuçları bildirmek amacıyla, adaletli bir şekilde delil toplayan ve toplanan delilleri kurallara göre değerlendiren sistemli bir süreç olarak tanımlanmıştır.¹⁷⁰

¹⁶⁷Aktan, C. (2000). “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi. Ankara: TOSYÖV Yayınları, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergidisi/kavram.htm,” Erişim:[24.04.2020].

¹⁶⁸Özsoylu, A. F. (1998). Suç Ekonomisi, İstanbul: TÜGİAD.

¹⁶⁹Özsoylu, A. F. (1995). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, s.113-115, İstanbul: Bağlam.

¹⁷⁰Güredin, E. (2000). Denetim. 10.Baskı, S.5, Beta.

Vergi mükelleflerinin hata sonucu veya bilerek vergi kaçırma eğilimi karşısında, vergi idaresinin en yüksek verimlilikle vergi tahsil etme çabası ve gerekliliği, vergi denetimi ihtiyacını doğurmuştur. Vergi denetimi; vergiye tabi olan mükelleflerin ve kurumların vergi kanunlarını ve alt normlarını tam olarak kavrayabilmesi ile vergi idaresinin mükelleflerin mevcut kanun ve nizamlara uygun davranıp davranmadığını tespit etmeye yönelik olarak yaptığı işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.¹⁷¹ Vergi kayıp ve kaçakları kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için lüzumlu finansmanı azaltmakta olup buna karşılık vergi denetimi sayesinde bu kayıp ve kaçaklar önlenebilir ve finansman kaybı engellenebilir.¹⁷²

Mükelleflerin yükümlülüklerini eksiksiz bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediği denetim sayesinde anlaşılmaktayken, denetim aynı zamanda vergilerin tam ve doğru olarak zamanında ödenip ödenmediğini tespit ederek vergilemede adalet ve eşitlik unsurlarını da sağlayıcı etkiye sahiptir.¹⁷³ Mükelleflerin denetlenebileceklerini hissetmeleri onların daha dikkatli davranmalarını sağlayacaktır. Vergi denetimi sayesinde, vergi kayıp ve kaçakları en az seviyelere indirilerek kayıt dışılık azaltılacaktır.¹⁷⁴ Modern vergi sistemlerinde uygulanagelen beyan esasına dayalı vergilendirmenin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için sistemin kendi içindeki bütünlüğü, iyi bir yönetim ve etkin bir vergi denetiminin varlığı ile sağlanabilir.¹⁷⁵

Ülkemizde vergi denetimi genellikle “T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)” bünyesinde yapılmaktadır. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de VDK’nın, “*doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)*” oluşacağı belirtilmiş olup Kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“a) *Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,*

¹⁷¹Maliye Hesap Uzmanları “Derneği, Denetim İlke ve Esasları”. 5.Baskı, 1.Cilt, s.95.

¹⁷²Gez, H. (2011). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.”

¹⁷³Erdem, M. B. (1978). Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi. <http://libra.anadolu.edu.tr/tezler/1978/99645.pdf>, Erişim:[29.04.2020]

¹⁷⁴Akgül Yılmaz, G. (2006). “Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları. İstanbul: İSMMO, s.73.”

¹⁷⁵Can, İ., “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Eleştirisi. Maliye Dergisi, Sayı.53, Eylül-Ekim 1983, s.65.”

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,

ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,

ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.”

178 sayılı “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK’nın Ek 29’uncu maddesine” dayanılarak hazırlanan VDK Yönetmeliğinin 57.¹⁷⁶ maddesi ile “Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında” Yönergenin 11.

¹⁷⁶Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği Madde 57 – (1) Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir. (2) İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir. (3) Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur. (4) Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.

maddesinde sahte belge kullanma fiili nedeniyle mükellefler hakkında tanzim edilecek raporun Vergi İnceleme Raporu¹⁷⁷ olduğu belirtilmiştir. VUK'un 140'inci maddesi ile 178 sayılı KHK'nın 20'nci maddesine dayanılarak hazırlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 3'üncü maddesinde vergi incelemesinin tanımı şöyle; "*Vergi incelemesi: İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*" yapılmış olup söz konusu maksada VUK'un 134'üncü maddesinde de yer verilmiştir. Vergi incelemesinin maksadının içeriğinde iki önemli fonksiyon mevcuttur. Biri araştırma, diğeri ise önleme fonksiyonudur. Araştırma ile ifade edilmek istenen vergi incelemesinin öncelikli olarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırması olup önleme ise incelenme ihtimali ve inceleme sonucunda uygulanacak cezalar nedeniyle, mükelleflerin vergi kaçırma veya hileli yollara başvurma hareketi önlenmiş olmasıdır.¹⁷⁸ VUK'un takip eden 135.¹⁷⁹ maddesinde de incelemeye yetkililer sayılmış olup, madde içeriğinden anlaşılacağı üzere vergi inceleme yetkisi VDK personeli dışında Defterdarlara, Vergi Dairesi Başkanları ve Müdürlerine, Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara verilmiştir.

"Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde" vergi incelemelerinin tam ve sınırlı olmak üzere iki çeşit olduğu, tam incelemenin; "*Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi*" olarak tanımlandığı sınırlı incelemenin ise; "*Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*" olduğu belirtilmiştir. Sadece ticari ve zirai kazancı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir takvim yılında veya birden fazla takvim yılında iki kazanç türünden birden elde etmiş olduğu gelirlerin ve yaptığı giderlerin incelenmesi tam incelemeye örnek verilebilir veyahut bir firmanın sahte belge düzenleme yönünden tüm faaliyetlerinin(alışları, satışları, amortismanları, banka hesap hareketleri vb. üzerinden) kurumlar vergisi, geçici vergi ve kdv gibi faaliyetini ilgilendiren vergi türleri itibarıyla incelenmesi yine

¹⁷⁷Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3.maddesine göre Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapora Vergi İnceleme Raporu denir.

¹⁷⁸Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.96.

¹⁷⁹İncelemeye yetkililer: Madde 135–Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

tam incelemenin konusuna girer. Bunun dışında mükellefin (şahıs veya kurum) yapmış olduğu alışın sahte olup olmadığı (sahte belge kullanma) ile ilgili kdv yönünden veya kdv, gelir/kurumlar vergisi yönünden yapılan vergi incelemesi sınırlı vergi incelemesi olacak, ayrıca bir mükellefin sadece yapmış olduğu arsa veya bina satışlarının tapu harcı yönünden incelenmesi sınırlı incelemeye örnek verilebilecektir. Bununla birlikte incelemeye yetkili olanlar kendilerine tebliğ edilen iş emrinde belirtilen konu ve dönemin dışına çıkmadan vergi incelemesi yapmak zorundadır.¹⁸⁰

VUK'un "140/6.¹⁸¹ maddesinde tam incelemenin süresi en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin süresi ise en fazla altı ay olarak belirlenmiş olup incelemelerin zamanında bitirilemeyeceği anlaşıldığında ek süre talep edilebilecektir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilecek, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Nezdinde inceleme yapılan, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından yazılı olarak bildirileceği" belirtilmiştir.

VDK 2018 yılı faaliyet raporunda 31.12.2018 tarihi itibarıyla tamamlanan vergi incelemelerine, inceleme türleri itibarıyla "tam ve sınırlı" olarak aşağıdaki gibi yer vermiştir.

Tablo 3.3: İnceleme Türüne Göre Dağılım (Sayısal ve Oransal)

Yıllar	Sayısal Dağılım		Toplam İnceleme Sayısı*	Oransal Dağılım	
	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme		Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme
2014	111.692	37.355	149.047	% 75	% 25
2015	129.209	30.291	159.500	% 81	% 19
2016	144.820	40.642	185.462	% 78	% 22
2017	92.034	26.992	119.026	% 77	% 23
2018	101.422	33.681	135.103	% 75	% 25

¹⁸⁰"Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 6/3-Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez."

¹⁸¹VUK madde "140/6-İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar."

* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

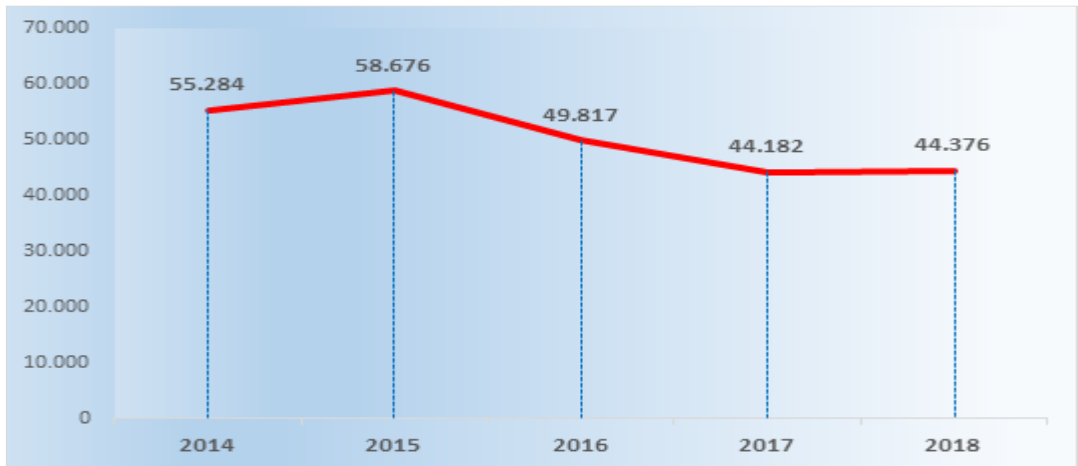
Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2018 yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır. URL: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:[20.02.2020]

Tablodaki verilerde görüldüğü üzere VDK'nın yaptığı incelemeler genellikle sınırlı vergi incelemeleridir.

Smiyb kullanma incelemelerinin sınırlı vergi incelemesi olduğu VDK'nın çalışma ve tanıtım videoları ile iç mevzuatında yer alan 'vergi incelemelerinde uyulacak esaslar' yazılarında belirtilmektedir.¹⁸² Her sınırlı vergi incelemesi smiyb kullanma incelemesi değildir lâkin smiyb kullanma incelemeleri büyük bir çoğunlukla sınırlı vergi incelemeleridir. 101.422 adet sınırlı vergi incelemesinin iyi ihtimalle (kötü ihtimal büyük bir çoğunluğu sahte belge düzenleme ile birlikte yaklaşık % 90¹⁸³) % 70'inin smiyb incelemesi olduğu düşünülürse bir yılda 70.995 adet smiyb kullanma incelemesinin tamamlandığı görülmektedir. Bu demek oluyor ki yaklaşık olarak bir yıl boyunca yapılan vergi incelemelerinin (70.995/135.103)=% 53'ünü smiyb kullanma incelemeleri oluşturmaktadır ki bazı kaynaklarda bu oranın sahte belge düzenleme incelemeleri ile birlikte % 90'ını bulduğu belirtilmektedir.

Aşağıdaki grafikten görüleceği üzere; 2018 yılında 44.376 mükellef incelenmiştir. İncelenen mükellef sayısını yukarıdaki yaklaşık olarak tespit ettiğimiz oranla karşılaştırdığımızda bir yıl içinde incelenen mükelleflerin 22.188 adedinin smiyb kullanma nedeni ile incelendiği tahmin edilmektedir.

Grafik 3.2: İncelenen Mükellef Sayısı



¹⁸²Bir mükellefin sahte belge kullanımına yönelik vergi incelemesi sınırlı incelemedir. <https://youtu.be/3QKmapSJras>,

¹⁸³Urak, E., Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?. Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos 2015.

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2018 yılı Faaliyet Raporu'ndan alınmıştır. URL: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:[20.02.2020]

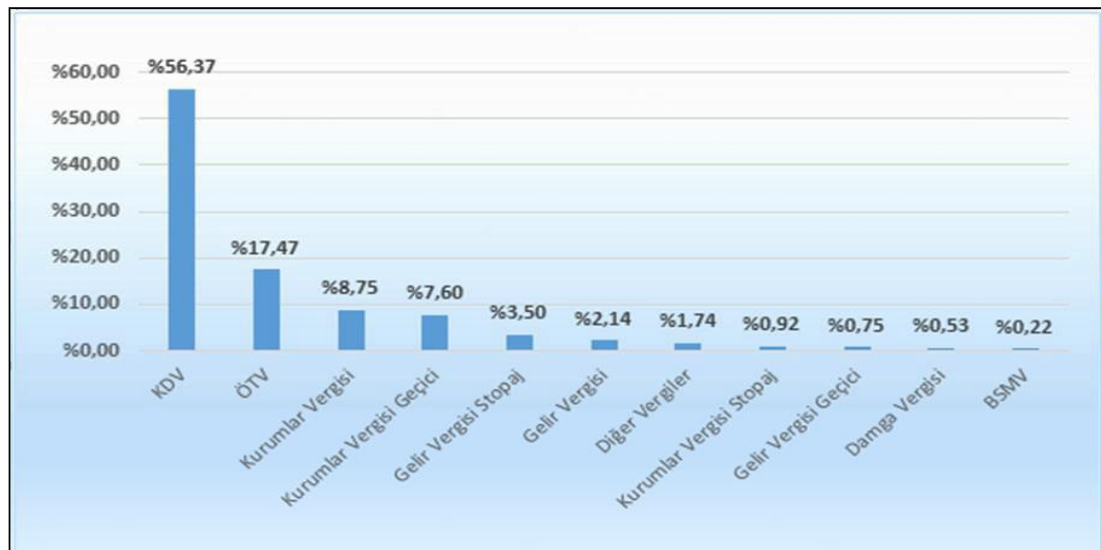
Tablo 3.4: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Faal Gelir ve Kurumlar Vergileri Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2018 yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır. URL: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:[20.02.2020]

Tabloda görüldüğü üzere zaten düşük olan inceleme oranının % 53'lük kısmı $(1,63 \times 0,53) = \% 0,86$ 'lık bir oranla smiyb kullanma incelemelerine gitmektedir. Yani yaklaşık olarak bin mükellefin 16'sı incelenirken bunun 9'u smiyb kullanma yönünden incelenmektedir. Kalan 7'nin içerisinde smiyb düzenleme incelemeleri de mevcuttur.

Grafik 3.3: İnceleme Sonuçlarının Tarhi İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2018 yılı Faaliyet Raporu'ndan alınmıştır. URL: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:[22.02.2020]

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere incelemeler sonucunda önerilen tarhiyatların % 56,37'si KDV'dir. Demek oluyor ki yapılan incelemelerin yarısından fazlası KDV tarhiyatına ilişkin incelemelerdir. Bunun sebebi de yukarıda belirttiğimiz gibi VDK'nın yaptığı vergi incelemelerinin büyük bir çoğunluğunun smiyb kullanımı ile ilgili olmasından kaynaklanmaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıkladığımız üzere smiyb kullanılmasının tespiti durumunda mükelleften sahte fatura ile indirimlerine dahil ettiği KDV tutarı talep edilmektedir. Mükellefin ilgili faturayı bilerek veya bilmeden kullanması vergi aslını değiştirmemekte vergi ziyai cezası açısından farklılık oluşturmaktadır. Oysaki gelir ve kurumlar vergileri yönünden her zaman tarhiyat yapılmamakta genellikle mükellefin gerçekten malı/hizmeti aldığı kabul edilerek maliyetler kabul edilmektedir. Böylece de yukarıdaki grafikte açıklanan oranlar zaten beklenen bir durum olarak karşımıza çıkmakta olup KDV tarhiyatının neden fazla olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.5: 31.12.2018 Tarihi İtibariyle Unvana Göre İş Gücü Dağılımı

Unvanı	Vergi İncelemesi Yapmaya Hazır İş Gücü	Ücretsiz İzinli+Yurt Dışında Bulunan+İdari Görevli+Yetkisiz Vergi Müf. Yrd. vb.	TOPLAM
Vergi Başmüfettişi	125	95	220
Vergi Müfettişi	1.752	1.088	2840
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.651	120	4771
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	-	431	431
TOPLAM	6.528	1.734	8262

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2018 yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır. URL: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:[23.02.2020]

Yukarıdaki tablodan görüleceği 31.12.2018 tarihi itibarıyla aktif olarak vergi incelemesi yapabilecek inceleme elemanı sayısı 6.528 kişidir, yani beşeri sermayenin (6.528/ 8.262 =) %79'una tekabül etmektedir. Kurumun bünyesinde bulundurduğu 1.734 adet (% 21) inceleme elemanı çeşitli sebeplerle vergi incelemesi yapacak pozisyonda değildir. Bu veriler yılın son günü itibarıyla verilmiş olan verilerdir. Lâkin yılbaşından itibaren inceleme yapmaya hazır iş gücü sayısı aşağı yukarı aynı olup çok büyük farklılıklar olmayacaktır. Dönem içinde 18-21 Haziran 2018 tarihlerinde yapılan 1. yetki sınavında 157, 2. yetki sınavında da 3 Vergi Müfettiş Yardımcısı yetki sınavını başarı ile tamamlayarak re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkilerini elde etmiştir. Sınav tarihine ilişkin bilgiler verilmişken sınav sonuçlarının ne zaman açıklandığına ve ilgili personelin yetkilerini ne zaman aldığını dair bir bilgiye faaliyet raporunda yer verilmemiştir. Bu nedenle söz konusu kişilerde 2018 yılbaşından itibaren aktif olarak inceleme yetkisine haiz kişiler olarak ele alınacaktır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere 2018 yılı içerisinde yapılan toplam inceleme sayısı 135.103 adetti ve bunun %53'ünün iyimser bir oranla 70.995 adedinin smiyb kullanma incelemesi olduğunu ele almıştık. Ayrıca incelenen mükellef sayısının 22.188 adedinin smiyb kullanma nedeniyle incelendiğini farz etmiştik. Demek oluyor ki faal iş gücünün $6.528 \times 53\% = 3.460$ 'ı bir yıl boyunca sadece smiyb kullanma yönünden mükellef incelemiş ve başka herhangi bir inceleme yapamamıştır. Bu veriler aynı zamanda bir vergi inceleme elemanının 1 yılda $70.995/3.460 = 21$ adet smiyb kullanma incelemesini tamamladığını göstermekte olup, 2018 yılı aktif çalışma gün sayısı 250^{184} olarak kabul edildiğinde ve bir inceleme elemanının 20 gün iznini kullandığı varsayılarak bir yılda ortalama $(250-20=)230$ gün çalıştığı dikkate alındığında, bir vergi inceleme elemanın $230/21=11$ iş gününde 1 smiyb kullanma inceleme görevini tamamladığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.6: 2012-2018 Yılları Arasında Tamamlanan İnceleme Türlerine Göre Dağılım (Sayısal ve Oransal) ve 2025 Yılına Kadar Analizi

Yıllar	Sayısal Dağılım		Toplam İnceleme Sayısı	Oransal Dağılım	
	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme		Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme
2012	88.737	17.024	105.761	84%	16%

¹⁸⁴<https://is-gunu.hesaplama.net/hesaplama.do>, Erişim:[29.04.2020].

2013	130.546	32.821	163.367	80%	20%
2014	111.692	37.355	149.047	75%	25%
2015	129.209	30.291	159.500	81%	19%
2016	144.820	40.642	185.462	78%	22%
2017	92.034	26.992	119.026	77%	23%
2018	101.422	33.681	135.103	75%	25%
2019	121.706	40.417	162.124	75%	25%
2020	146.048	48.501	194.548	75%	25%
2021	175.257	58.201	233.458	75%	25%
2022	210.309	69.841	280.150	75%	25%
2023	252.370	83.809	336.179	75%	25%
2024	302.844	100.571	403.415	75%	25%
2025	363.413	120.685	484.098	75%	25%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2012-2018 yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. URL: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, Erişim:[29.04.2020]

Tablo 3.7: 2012-2018 Yılları Arasındaki Verilerden Ortalama Artış Oranını Hesaplama

Yıl	Artış Oranı
2012	-
2013	54,47%
2015	7,01%
2016	16,28%
2018	13,51%
Genel Toplam	91,27%
Ortalama Artış Oranı	$91,27/4=22,82\%$
Kabul Edilen Ortalama Artış Oranı	% 20

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sitesinde yer alan VDK 2012-2018 yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. URL: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, Erişim:[29.04.2020]

Söz konusu analizi yaparken 2012 yılından 2018 yılına kadar inceleme sayılarındaki artışları bir önceki yıl ile oranladık, çıkan oranları toplayıp, yıl sayısına bölerek ortalama bir artış oranı belirledik. Vergi affı vb. sebeplerle inceleme yapılamaması yüzünden 2014 ve 2017 yıllarında artış oranları eksi olarak çıkmıştır. Bu nedenle ilgili yıllar genel artış oranı hesaplanırken hesaba katılmamıştır. Örneğin; 2012 yılından 2013 yılına artış oranını; “(2013 yılı toplam inceleme sayısı-2012 yılı toplam inceleme sayısı)/2012 yılı toplam inceleme sayısı=Artış Oranı” şeklinde, 2013 yılından 2014 yılına artış oranını; “(2014 yılı toplam inceleme sayısı-2013 yılı toplam

inceleme sayısı)/2013 yılı toplam inceleme sayısı=Artış Oranı” şekliyle hesapladık. Veriler, 2013 yılı için (163.367-105.761)/105.761=54,47% , 2014 yılı için -8,77% , 2015 yılı 7,01% , 2016 yılı için 16,28% , 2017 yılı için -35,82% , 2018 yılı için 13,51% olarak karşımıza çıktı. Ortalama artış oranını da yukarıda belirttiğimiz gibi sadece pozitif çıkan yılların değerleri üzerinden % 22,82 olarak hesaplayıp kabul edilen ortalama artış değerini % 20’ye sabitledik.

Çıkan sonuca göre 2025 yılında VDK tarafından tamamlanabilecek inceleme sayısı 484.098 adet olup bunun 363.413 adedi sınırlı incelemeden oluşmaktadır. Söz konusu sınırlı incelemeler içindeki smiyb kullanma oranının hiç değişmediğini varsayarsak 2025 yılındaki smiyb kullanma incelemesi sayısı 256.572 adet olacaktır. Söz konusu aktif inceleme elemanı sayısının değişmediğinden bahisle yine aynı oran korunarak $6.528 \times 53\% = 3.460$ adet inceleme elemanının yıl boyunca sadece smiyb kullanma yönünden mükellef incelemiş olması şartıyla 1 yıl içinde 1 inceleme elemanının $256.572 / 3.460 = 74$ adet inceleme yapmış olması gerekir ki 256.572 adet inceleme tamamlanmış olabilsin. Aktif çalışma gününü yine 230 gün alırsak $230 / 74 = 3$ iş gününde 1 smiyb kullanma inceleme görevinin tamamlanması durumunda 256.572 adet inceleme yapılmış olacaktır. Böyle bir şey imkânsızdır, ya vergi inceleme elemanı sayısı arttırılacak ki o da bir anda yapılabilecek bir şey değildir. Söz konusu kadronun açılması, sınav ilanının verilmesi, sınavın yapılması, kazanma, kuruma alınma vb. süreçlerden sonra yaklaşık 3 yıl içinde vergi inceleme yetkisi alınabilir. Bu ise smiyb kullanımını azaltmak için bir çözüm önerisi olarak yine yetersizdir, çünkü hali hazırda vergi inceleme elemanlarının % 53’ü smiyb kullanma incelemesi yapmaktadır lâkin incelemelerin sayısının çokluğuna bir etki etmemektedir. Önemli olan bu problemin daha çıkış aşamasında önlenmesi yani sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının en aza indirilebilmesi veyahut da belge kullanımlarının incelemeye dönüştürülmeden diğer idari yöntemlerle çözüme kavuşturulmasıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde yer verilen tablolar ve grafikler üzerinden yapılan toplu değerlendirmeler sonucunda, smiyb kullanımının denetim birimine etkileri özetle aşağıda derlenmiştir:

-VDK’nın elinde bulunan inceleme yetkisine haiz personelin büyük bir çoğunluğunun smiyb kullanma incelemesi yapması denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını negatif etkilemektedir,

-Söz konusu incelemeler sebebiyle, daha nitelikli, farklı mükellef gruplarının ve farklı sektörlerin vergi inceleme ve araştırmalarına vakit ayıramamakta ve beşeri

sermayenin bu tarz vergi incelemeleri ile vakit harcayarak kendini geliştirmesine engel olunmaktadır,

-Türkiye’de vergi inceleme oranının 2018 yılı faaliyet raporu verilerine göre binde 16 olduğu ve bununla 9’unun smiyb kullanma yönünden incelendiği, kısıtlı vergi inceleme oranının farklı incelemeler yaparak daha çok mükellef inceleyerek kullanılması gerekirken iş gücünün bu alanda kullanılarak etkisizleştirildiği,

-Bir mükellefin smiyb kullanmadığını varsayarsak incelenme ihtimalinin binde 7 gibi çok düşük bir oran olduğu,

-Piyasada bulunan diğer mükellefler VDK’nın genellikle smiyb kullanma yönünden incelemeler yaptığının farkındaysa farklı vergi kaçırma yöntemlerine başvurarak zaten az olan incelenme oranının dışında rahat bir hareket alanı bulacak ve vergi ziyana sebep olabilecektir,

-Smiyb düzenleme incelemelerinin de hesaba katılması durumunda, durum şöyle şekillenecektir. Tamamlanan bir düzenleme incelemesi neticesinde havuzdaki smiyb kullanma görevlerinin sayısında artış meydana geleceği aşikârdır. Yani bitirilen her bir sahte belge düzenleme incelemesi neticesinde inceleme havuzundaki smiyb kullanma görev sayısı azalmamakta aksine artacaktır. Örneğin; Neticelenen her bir smiyb düzenleme incelemesi ile ortalama olarak ilave 10 smiyb kullanma görevi olduğu gözlemlense işin vahameti daha da ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, vergi incelemelerinde etkinliğin, verimliliğin ve niteliğin artırılması, belirlenen sayısal hedeflere ulaşabilmek amacıyla ilke ve standartlara uygun ve etkili yöntemlere başvurarak, kurumsal bütünlükle bir plan dahilinde hareket ederek, denetim ayağı dışındaki diğer devlet kurumlarıyla iş planlaması yapılarak, smiyb kullanımının engellenmesine ilişkin gerekli önlemler alınmalıdır.

3.2.3. Diğer Etkileri

Ekonomide gerek smiyb kullanımını kaynaklı gerek diğer nedenlerle olsun vergi kaçakçılığının olması, vergi sisteminin yeteri kadar gelişmemiş ve vergi kaçırmaya müsait olması, fiillere uygulanacak cezaların caydırıcı olmaması bu fiilleri işleyenlerle ilgili cezalandırma işlemlerinin zamanında veya hiç yapılmaması, vergi affı ve genel af yasalarının çıkarılması gibi etkenler; vergi kaçırma amacıyla olan kişilere gerekli ortamı sağlamakta ve bu fiillerin artmasına neden olmaktadır. Bu etkenlerin varlığı, adalet ve vergi sistemine olan güvenin zedelenmesine, toplumdaki ahlaki değerlerin

bozulmasına ve suç işlemeye meyletmeye yol açmakta ve suç sayılan faaliyetlerde bulunmak adeta meşru hale gelmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi durumunda sebep olunan problem sadece vergi ziyayı değil kaçakçılıkla birlikte yatırım azalacak, üretim azalacak, kayıt dışı ekonomi oluşacak, işsizlik artacak bunun sonucunda da suç ve suçlu sayısında artış meydana gelecek toplumun psikolojik yapısı bozulacaktır.¹⁸⁵

Smiyb kullanımı ve diğer vergi kaçırma yöntemleri, yasalara uyumlu mükellefler karşısında sağladığı avantajlar nedeniyle, gelirlerini bu yöntemlere başvurarak çoğaltmak isteyen mükelleflerin sayısının artmasına sebep olmaktadır. Ayrıca kişiler bu fiillerini gerçekleştirebilmek için ikametgâhlarını gizlemeye, başka kişiler üzerine mükellefiyetler tesis ettirmeye, devlet idaresine verilmesi gereken bazı bilgileri gerekli yerlere vermekten kaçınmaya ve gerekirse bulunmamaya çalışmaktadır. Bu durum ise kamunun güvenliğini tehdit etmekte, adres kayıt sistemlerin doğru oluşturulmasını engellemekte, seçmen kütüklerinin yanlış oluşturulmasına sebep olmakta, yargının etkin işlememesine ve iş yükünün artmasına sebep olmakta, nüfus sayımı ve diğer istatistiki verilerin yanlış oluşmasına etki etmektedir.

Bununla birlikte smiyb'nin bilerek kullanımı durumunda yani fiilin VUK'un 359. maddesi kapsamında işlenmesi halinde vergi inceleme yetkisine haiz olanlar VUK'un 367. maddesine göre fiili işleyen kişiler hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim ederek yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına durumu bildirirler. Ancak yargı organlarının yaptığı yerindelik denetimi smiyb kullanımını kesin olarak engelleyememektedir. Çünkü yargı organları problemin çözümüne ilişkin herhangi bir yol üretmez, işlenen fiilin suç olup olmadığını araştırıp bunu ortaya koyar ve gerekli cezayı uygular.

Bu demek oluyor ki smiyb kullanımının azaltılması yargı organlarına intikal eden dosyaların da azalmasını sağlayarak iş yükünü hafifletecektir. Belki caydırıcı bir sopa olarak hapis cezası mükelleflerin karşısında durmaktadır, lâkin fiilin tam manasıyla işlenmesini engelleyebilecek asıl çözüm organı değildir.

¹⁸⁵Altuğ, O. (1993). "Kayıt Dışı Ekonomi, Asomedyâ Dergisi, Aralık, s.29., nakl., Kapusuzoğlu, A., Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi, Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2008, Cilt:1, Yıl:9, Sayı:16."

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANMA EĞİLİMİNİN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Çalışmamızın önceki bölümlerinde smiyb kavramları açıklanmış olup mükelleflerin belge kullanma sebepleri ve belge kullanımının Türkiye üzerindeki etkileri irdelenmiştir. Bu bölümde ise belge kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla ne gibi adımlar atılması gerektiği anket çalışması aracılığıyla belirlenmeye çalışılmıştır.

4.1. Mükelleflerin Smiyb Kullanma Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Yapılması Gerekenlere İlişkin Çözüm Önerileri Hakkında Bir Anket Çalışması

Konu hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olup, problemin çözümüne öneri sunabilecek kişilerle yapılan anket araştırmasının dökümünde; öncelikle araştırmamızın amacı, kapsamı ve yöntemi ifade edildikten sonra bu hususla ilgili tespit edilen bulgular değerlendirmeye alınacaktır.

4.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Sahte belge kullanımı, ekonomimizde yer edinen ve çözümü bir türlü bulunamayan konu olarak, oldukça büyük öneme sahiptir. Mükelleflerin belge kullanımı aracılığıyla, devletin gelirleri arasında en yüksek oranı ihtiva eden, vergi gelirlerini azalttığı görülmektedir. Devletin vergi gelirlerindeki azalma sebebiyle kamu hizmetleri aksayacak, ekonomik istikrar bozulacak, yeni vergi türleri ortaya çıkacak, vergi yükü artacak, mükellefler arasında haksız rekabet hasıl olacak, vergi denetiminin ve yargı organlarının iş yükü artacak, vergi tahsilatında eşitlik ve adalet sağlanamayacak bunun sonucunda da vatandaşların devlete olan güveni azalacaktır. Bu sebeplerle belge kullanımı mükelleflerin sadece vergi kaçırarak gelir elde ettiği bir konu olmayıp aynı zamanda ekonomide çeşitli problemlere yol açması sebebiyle devlet açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de hali hazırda yürürlükte bulunan mevzuattan kaynaklanan ve aynı zamanda mükelleflerin sebep olduğu sorunların neler olduğunun tespitinin yapılması ve belge kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla neler yapılabileceğini saptayarak, çözüm önerileri sunmaktır.

4.1.2. Araştırmanın Modeli

Çalışmamız çözüm önerilerinin tespitinin yapılmasını sağlamaya dayalı tanımlayıcı bir araştırmadır. Tanımlayıcı araştırma modeli, sorun ve sorunla ilgili değişkenler arasındaki bağların tanımlanarak çözüme ilişkin ileriye dönük tahminler yapılabilmesidir. Çalışmamızda faydalanılan araştırma tekniği nitel araştırmadır. Nitel araştırma: “*gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, alguların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik bir sürecin izlendiği araştırma türüdür.*¹⁸⁶”

Türkiye Ekonomisi’nde mükelleflerin smiyb kullanımının engellenmesi için hangi çözümlerin sunulabileceğine ilişkin kaynak oluşturma aracı olarak anket yöntemi seçilmiştir. Ankette yer alan çözüm önerilerinin oluşturulması sırasında bu alanda yapılmış çeşitli akademik çalışmalar, kitaplar, makaleler ve muhtelif kaynaklardan faydalanılmıştır. Ayrıca anket formunda yer alan çözüm etkilerinin, anlaşılır olmasına ve herhangi bir yönlendirmeye mahal vermemesine itina edilmiştir. Araştırmanın konusu ve kapsamı da dikkate alınarak hazırladığımız anket formu: “*TÜRKİYE’DE MÜKELEFLERİN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIM EĞİLİMLERİNİN ENGELLENMESİ AMACIYLA YAPILMASI GEREKENLERE İLİŞKİN ARAŞTIRMA*” çalışmamıza EK yapılmıştır.

4.1.3. Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitle

Araştırmamızın belirli bir süre zarfında tamamlanması gerekliliği ve konuya vakıf tüm kişilerin zaman ayırıp anketimize katılma imkânı olmaması, ayrıca ilgili kişilere ulaşabilmenin külfetli olması sebebiyle araştırma evreninin tamamının araştırmaya dahil edilebilme ihtimali yoktur.

Bu sebeplerle araştırma konumuza vakıf olan ve smiyb kullanımından bir türlü etkilenen (gerek meslek, gerek sorumluluk olarak) kişiler arasından alanı temsil eden küçük bir topluluk (örnekleme) ele alınarak, bu topluluk üzerinden anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışmamızın ana kütlesini Türkiye’de smiyb kullanımı hakkında iş gereği bilgi ve tecrübe sahibi olan, bunları kullanan mükelleflerle irtibat halinde olan, bu belgelerin kullanılma sebeplerini bilen ve bu sebepler doğrultusunda çözüm üretebilecek; Vergi İnceleme Elemanları, Vergi Dairesi Personelleri, SMMM ve YMM’ler oluşturmaktadır. Ancak konu hakkında çözüm önerisi sunabilecek tüm

¹⁸⁶Arslan, M. (2012). Araştırma Yöntem ve Teknikleri. Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksek Okulu, s.12.

kişilere ulaşmak mümkün olmadığı için örnekleme yapılması ihtiyacı hasıl olmuştur. Örnekleme yöntemleri “Olasılıksız Örnekleme Yöntemi” ve “Olasılıklı Örnekleme Yöntemi” olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır.¹⁸⁷ Bu araştırmamızda olasılıksız örnekleme yöntemleri içerisinde yer alan “Yargısal Örnekleme Yöntemi” kullanılmıştır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda evrenin sorunla en yakın ilişkili olan belirli bir bölümünü gözlem konusu yapmaya yargısal örnekleme denir.¹⁸⁸ Konumuzun; iş tecrübesi, bilgi birikimi, empati kurabilme, ileri görüşlülük ve ekonomiye farklı bakış açıları yani bir konuda uzmanlık gerektirmesi sebebiyle anket çalışmamızda mükelleflerin smiyb kullanım sebepleri hakkında bilgi sahibi olan, birebir mükellefleri inceleyen, mükelleflere defter ve belge tutma hizmeti ve danışmanlık hizmeti veren problem hakkında fikir sahibi olması sebebiyle çözümün de bir parçası olarak rol oynayacak deneklerin seçilmesine dikkat edilmiş ve araştırma sonucu elde edilecek verilerin güvenilirliği açısından özen gösterilmiş olup bu nedenle yargısal örnekleme yöntemi seçilmiştir. Bu sebeple anket çalışmamızın alanı, çalışmamıza ilişkin ihtisaslaşmış yeterli sayıda deneye ulaşılabilmesi ve smiyb kullanımının en yoğun olduğu illerden olması sebebiyle geneli temsil edebilme yeteneği güçlü olan ağırlıklı İstanbul ili olarak belirlenmiştir. Örnek kitlesinin içeriğini ise smiyb kullanımının sebepleri konusunda uzmanlaşmış ve belge kullanımının engellenmesine ilişkin çözüm önerisi sunabilecek yargısal örnekleme yöntemi ile seçilen Vergi İnceleme Elemanları, Vergi Dairesi Personeli ve SMMM, YMM’ler oluşturmaktadır. Uygulanabilirliği yüksek çözüm önerilerine ulaşabilmek ve verilerin güvenilirliğini sağlayabilmek amacıyla mesleki deneyimi 5 yıl ve daha fazla olan katılımcılar ile anket gerçekleştirilmiş olup, deneyimi 5 yıldan az olan katılımcılar örnek kitemizin dışında bırakılmıştır.

4.1.4. Anket Formunun Hazırlanması ve Uygulanması

Türkiye’de smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla sunulan çözüm önerileri ile ilgili anket formumuz öncelikle katılımcılara ilişkin profil bilgilerinin yer aldığı (Meslek, Kıdem, Öğrenim Durumu, Yaş) 4 sorudan oluşmaktadır. Daha sonra 5 ana başlık (etki) altında ve toplamda 24 seçenekten oluşan çözüm önerileri kısmı gelmektedir. İlk başlık altında, belge kullanımında “A-Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi”ne ilişkin katılımcılara 4 adet çözüm önerisi yöneltilmiş, ikinci başlık

¹⁸⁷Kazan, H. (2016). Bilimsel Araştırma Teknikleri. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, İstanbul, s.99.

¹⁸⁸Sencer, M. (1989). Toplum Bilimlerinde Yöntem. İstanbul: Beta, s.386.

altında “B-Cezaların Etkisi”ne ilişkin katılımcılara 4 adet çözüm önerisi yöneltilmiş, üçüncü başlık altında “C-Eğitim ve Öğretimin Etkisi”ne ilişkin katılımcılara 4 adet çözüm önerisi yöneltilmiş, dördüncü başlık altında “D-Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi”ne ilişkin katılımcılara 6 adet çözüm önerisi yöneltilmiş ve son olarak beşinci başlık altında “E-Diğer Çözüm Önerileri”ne ilişkin katılımcılara 6 adet çözüm önerisi yöneltilmiş olup, toplamda katılımcıların 24 çözüm önerisine ilişkin görüşleri hakkında bilgiler elde edilmiş, ayrıca farklı önerilerde gelmiştir.

Çözüm önerilerine ilişkin verilecek cevaplar “1-Hiç Katılmıyorum, 2-Biraz Katılıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum” şekliyle ölçeklendirilmiştir. Sonuçta; katılımcıların belge kullanımının engellenmesine ilişkin çözüm önerisi olarak yapmış oldukları tercihler ışığında veriler şekillendirilmiştir.

Bu çalışma için 37 Vergi İnceleme Elemanı, 14 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir, 13 Vergi Dairesi Personeli yargısal örnekleme yöntemi ile ağırlıklı İstanbul ilinden konuya vakıf olan kişiler arasından, titizlikle seçilmiştir. Anketin uygulanması ülkemizin içinde bulunduğu koronavirüs pandemisi sebebiyle telefonla ve e-posta yoluyla katılımcılarla iletişim kurmak suretiyle cevaplandırılması şeklinde olmuştur.

4.1.5. Anket Soru ve Cevaplarının Değerlendirilmesi

Araştırmamızda kullandığımız tümevarım metodu ile uygulanması gereken tanımlayıcı bir çerçeve belirlendiğinden, çözüm önerileri üzerinde verilen cevaplara ilişkin pasta grafikleri ile yüzdeler dağılımlardan faydalanılmıştır.

4.1.5.1. SMİYB Kullanma Eğiliminin Engellenmesine İlişkin Katılımcıların Görüşleri Hakkında Bilgiler

Ankette bulunan çözüm önerilerine ilişkin 64 katılımcı 24 çözüm önerisinin her biri için “1-Hiç Katılmıyorum, 2-Biraz Katılıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum” ölçekleri arasından seçimde bulunarak mükelleflerin sahte belge kullanım eğilimlerinin engellenmesi amacıyla hangi çözüm önerilerinin daha etkili olacağı hususunda seçenekleri değerlendirmiştir.

Bununla birlikte her bir katılımcı için anketin sonunda ‘Ayrıca Katkıda Bulunmak İstediyiniz Bir Husus Var mı?’ diye sorulmuş ve bazı katılımcılar aşağıdaki öneriler üzerine yoğunlaşmıştır:

* Mükelleflere yapmış oldukları giderlerin tamamını indirebilme imkânı getirilmeli (mesela harcamış olduğu emek, yolda geçen vakit bunlar da gider yazılmalı)

* Herhangi bir sınıf ve sınır ayrımı olmadan tüm mükelleflerin vergiyle ilgili işlemleri (defter tutma, belge düzenleme vb.) elektronik ortamda yapılmalıdır. İdare ile mükellefler arasında senkronize bir elektronik sistem kurulmalı yani bir mükellefin sattım dediği işlemi karşı taraf aldım dediği halde banka kayıtlarında ve mal mevcudunda (stoklarında) giriş-çıkış işlemi gözüküyorsa idareye kayıtlar uyarı göndermeli

* Sahte belge düzenleyicileri üzerine yapılacak katı çalışmalar sahte belge kullanımının da önüne geçecektir. Vergi dairesince yoklamalar artırılmalı, yeni mükellefiyet açılışlarında açılış sermayeleri yüksek tutarlarda olmalı ve tamamı açılış esnasında ödenmiş olmalı, ticari faaliyeti gerçekleştirecek kişilerin o konuda yetkinliği var mı, ortakların suç dosyası var mı, gibi önlemler alınmalı.

Katılımcılar tarafından verilen açık uçlu cevaplar dikkate alındığında genellikle mükelleflerin yapmış oldukları giderlerin tamamını indirebilmesi gerektiği, ticari işlemlerin tamamıyla elektronik ortama aktarılması gerektiği ve öncelikle sahte belge düzenlenmesinin önüne geçilmesi gerektiği buna istinaden de yoklamaların artırılması, yeni mükellefiyet açılışlarının zorlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

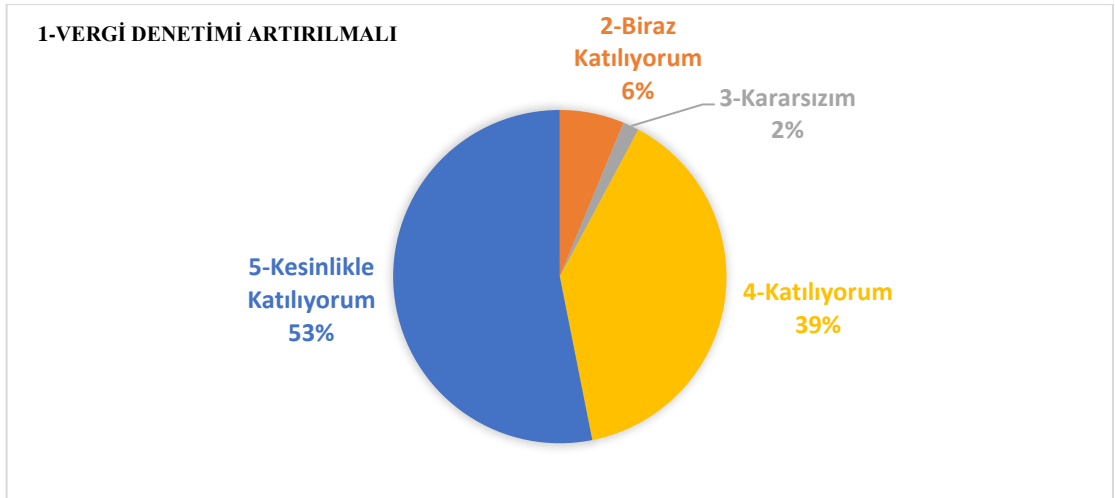
Tablo 4.1: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi

A-Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi	KİŞİ SAYISI					TOPLAM		Yüzde (%)				
	1-Hiç Katılmıyorum	2-Biraz Katılıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	Oran	1	2	3	4	5
1-Mükellefler üzerindeki vergi denetimi artırılmalı		4	1	25	34	64	100%	0%	6%	2%	39%	53%
2-Vergi inceleme elemanlarına re'sen inceleme yapabilme yetkisi verilmeli	13	4	8	26	13	64	100%	20%	6%	13%	41%	20%

3-İzaha davet müessesesi gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümü için daha aktif olunmalı	4	3	5	29	23	64	100%	6%	5%	8%	45%	36%
4-Vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmeli	11	4	9	14	26	64	100%	17%	6%	14%	22%	41%
TOPLAM						64	100%					

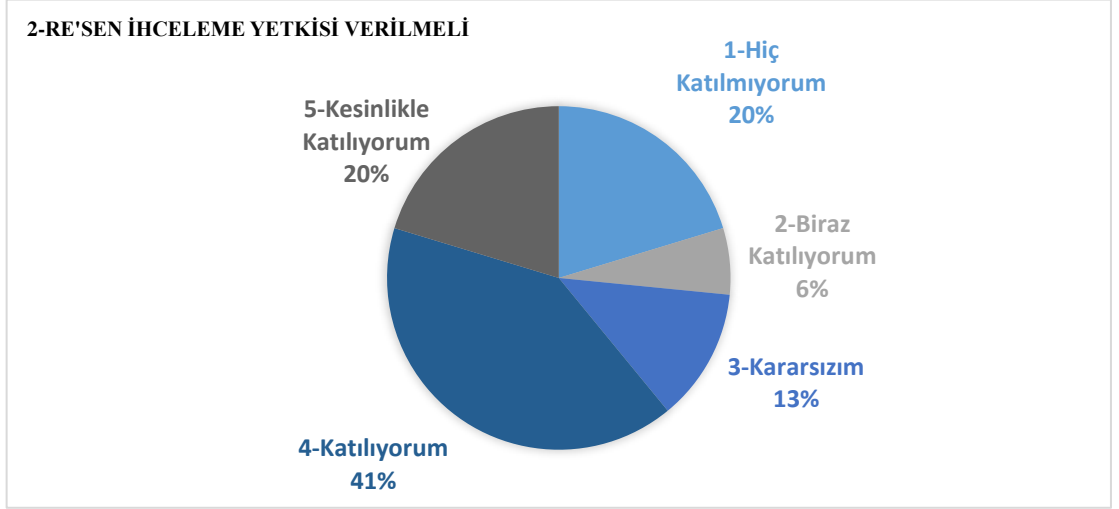
Yukarıdaki tablodan çıkan yüzdesel sonuçların her çözüm etkisi için pasta grafikleri aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4.1. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükellefler Üzerindeki Vergi Denetimi Artırılmalı mı?



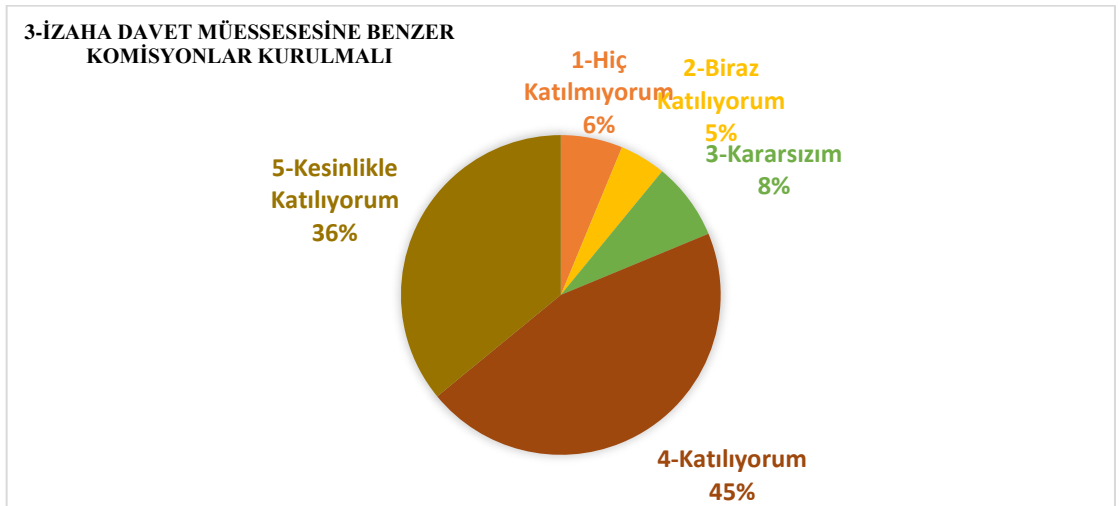
Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %98'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) daha fazla vergi denetimi artırılarak smiyb kullanımının engellenebileceğini ifade etmiştir.

Grafik 4.2. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi İnceleme Elemanlarına Re'sen İnceleme Yetkisi Verilmeli mi?



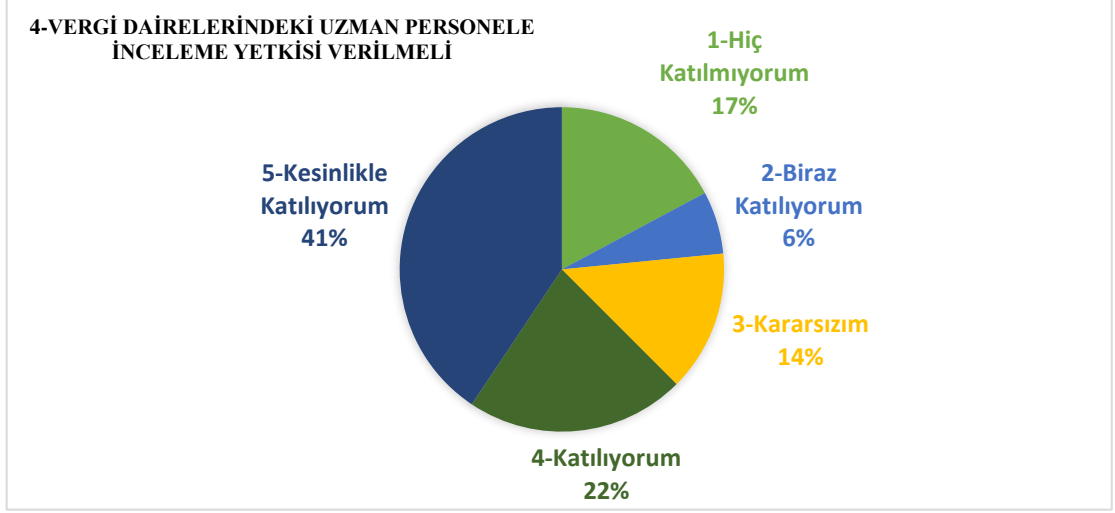
Şekle göre katılımcıların %67'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) vergi inceleme elemanlarına re'sen inceleme yetkisi verilmesinin faydalı olabileceğini düşünürken, %20'lik bir orandakilerde re'sen inceleme yetkisi verilmesinin smiyb kullanma incelemelerinin engellenmesi için bir çözüm olacağını düşünmemekte, %13'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

Grafik 4.3. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Çeşitli Müesseseler Kurulmalı mı?



Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %86'sı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) izaha davet gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümünde yardımcı olacağını düşünmektedir.

Grafik 4.4. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Dairelerindeki Konu Hakkında Uzman Personele İnceleme Yetkisi Verilmeli mi?



Şekle göre katılımcıların %69'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmesinin faydalı olacağını düşünürken, %17'lik bir kesim inceleme yetkisinin verilmemesi gerektiğini belirtmiş, %14'lük orandakilerde bu konuda kararsız olduklarını ifade etmiştir.

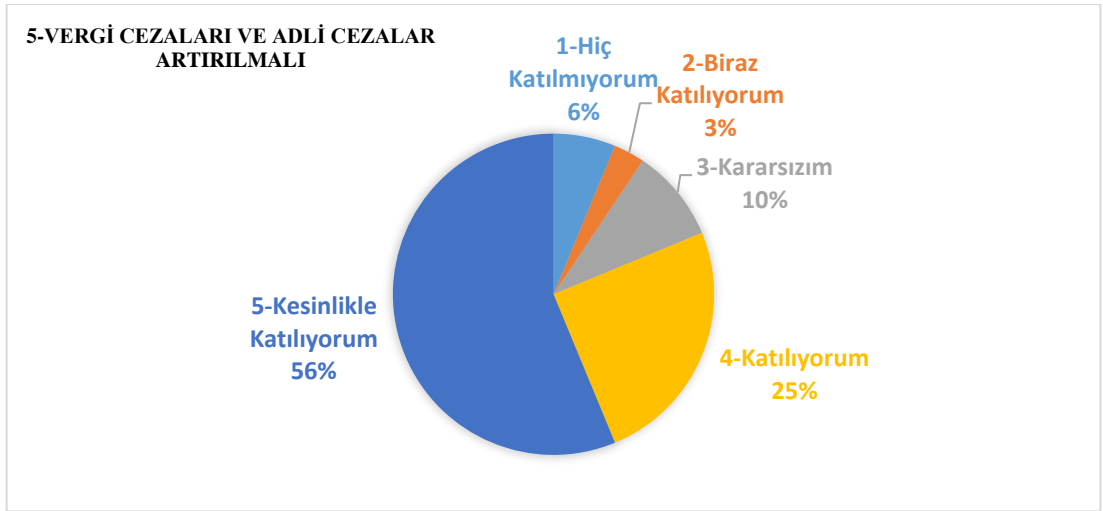
Tablo 4.2: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Cezaların Etkisi

B-Cezaların Etkisi	Kişi Sayısı					TOPLAM		Yüzde (%)				
	1-Hiç Katılmıyorum	2-Biraz Katılmıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılmıyorum	Sayı	Oran	1	2	3	4	5
5-Kanun'da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı	4	2	6	16	36	64	100%	6%	3%	9%	25%	56%
6-Cezalar para cezasına çevrilmemeli veya ertelenmemeli	10	1	5	21	27	64	100%	16%	1%	8%	33%	42%

7-Fiilleri işleyenlere hapis cezalarından ziyade devlete ve topluma faydalı olabilecekleri alanlarda zorunlu hizmet cezası verilmeli	12	5	15	12	20	64	100 %	19 %	8%	23 %	19 %	31 %
8-Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezalarında indirim uygulanmamalı	7	9	7	25	16	64	100 %	11 %	14 %	11 %	39 %	25 %
TOPLAM						64	100 %					

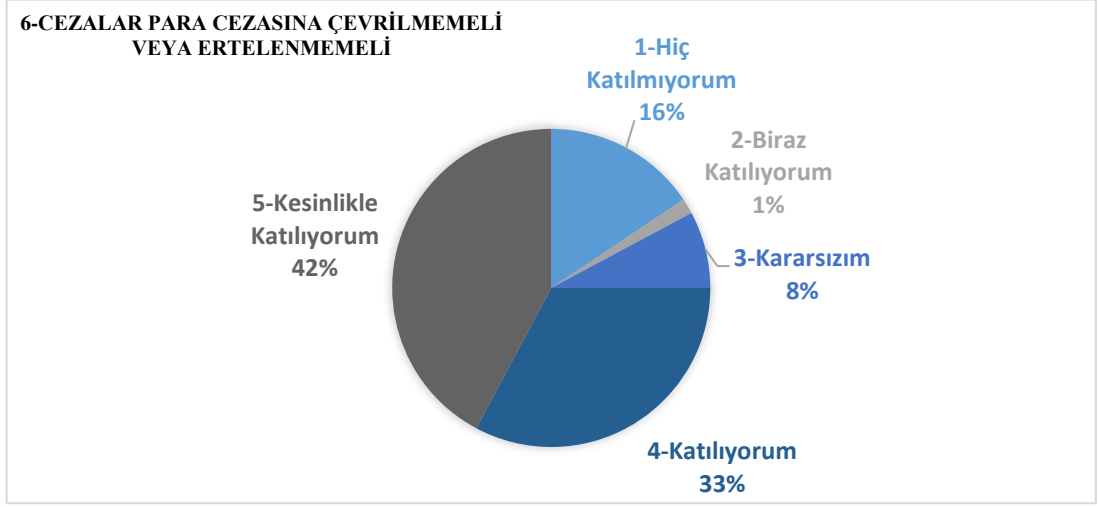
Yukarıdaki tablodan çıkan yüzdesel sonuçların her çözüm etkisi için pasta grafikleri aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4.5. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Cezaları ve Adli Cezalar Artırılmalı mı?



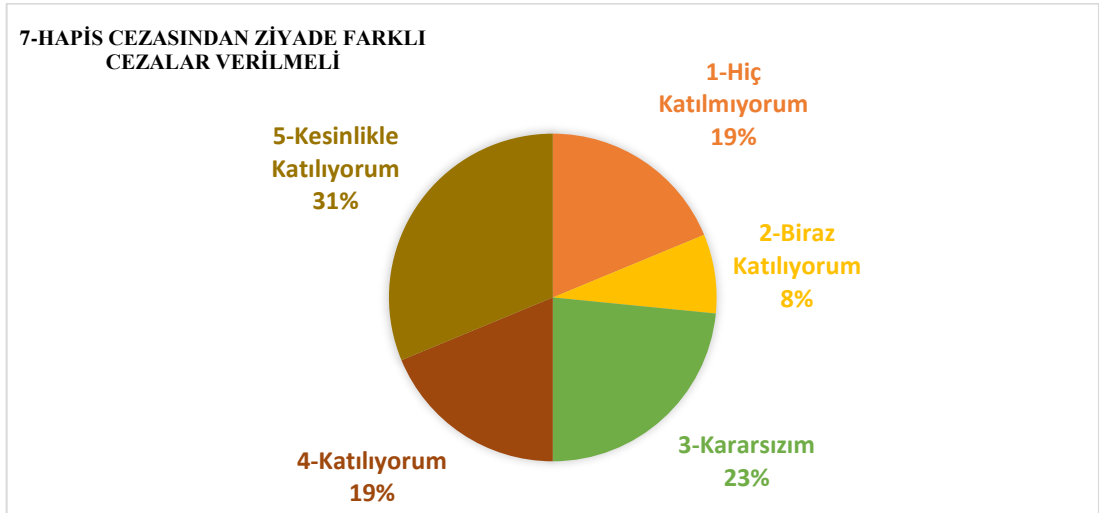
Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %84'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) uygulanan vergi cezaları ve adli cezaların yetersiz olduğunu düşünerek artırılması gerektiğini beyan etmiştir. %10 gibi bir oranda bu konuda kararsız kalmıştır.

Grafik 4.6. Cezaların Para Cezasına Çevrilmesinin veya Ertelenmesinin SMİYB Kullanım Eğilimi Karşısındaki Durumu



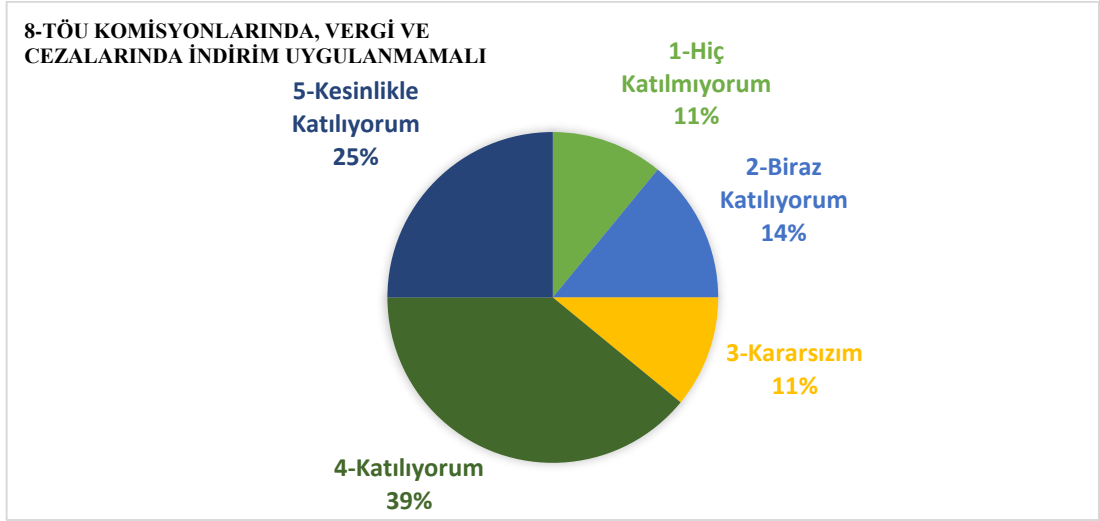
Şekle göre katılımcıların çoğunluğu %76'sı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) belge kullanımı sonrasında hükmedilen cezaların para cezalarına çevrilmemesi veya ertelenmemesi gerektiğini düşünmektedir. %16'lık kesim ise bu fikre katılmadığını ifade etmiştir.

Grafik 4.7. SMİYB Kullanma Fiilini İşleyenlere Hapis Cezasından Ziyade Toplumla Faydalı Olabilecekleri Alanlarda Zorunlu Hizmet Cezası Verilmeli mi?



Şekle göre katılımcıların %58'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) hapis cezası yerine bu tarz cezalar verilebileceğini belirtirken, %23'lük bir kısım kararsız kalmış, %19'luk orandakilerde böyle bir uygulama yapılmaması gerektiğini ifade etmiştir.

Grafik 4.8. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarında, Vergi ve Cezalarında İndirim Uygulanmamalı mı?



Şekle göre katılımcıların çoğunluğu %78'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) smiyb kullanan mükelleflere tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında indirim uygulanmaması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca %11'lik kısım kararsız kalmış, geri kalan %11'lik kısımda uzlaşma hükümlerinden faydalanmaları gerektiğini belirtmiştir.

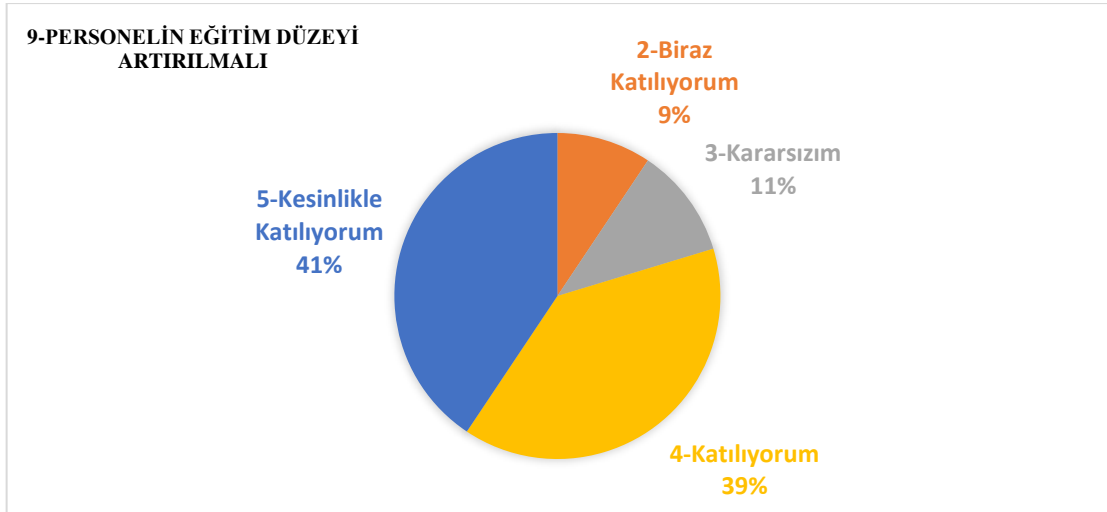
Tablo 4.3: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Eğitim ve Öğretimin Etkisi

C-Eğitim ve Öğretimin Etkisi	KİŞİ SAYISI					TOPLAM		Yüzde (%)				
	1-Hiç Katılmıyorum	2-Biraz Katılıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	Oran	1	2	3	4	5
9-Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi artırılmalı		6	7	25	26	64	100%	0%	9%	11%	39%	41%
10-Milli Eğitim Bakanlığı okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında çocukluk çağından itibaren bir farkındalık meydana getirmeli,	1	4	4	15	40	64	100%	2%	6%	6%	23%	63%

müfredata vergi dersi eklenmeli													
11-Diyanet İşleri Başkanlığı aracılığıyla Cuma hutbelerinde smiyb kullanma fiilinin devletten vergi kaçırmak olduğu anlatılmalı, gayrimüslim vatandaşlar da kendi dinlerine uygun bir şekilde bilgilendirilmeli	4	7	4	20	29	64	100%	6%	11%	6%	31%	45%	
12-Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlaki çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılmalı			1	21	42	64	100%	0%	0%	2%	33%	66%	
TOPLAM						64	100%						

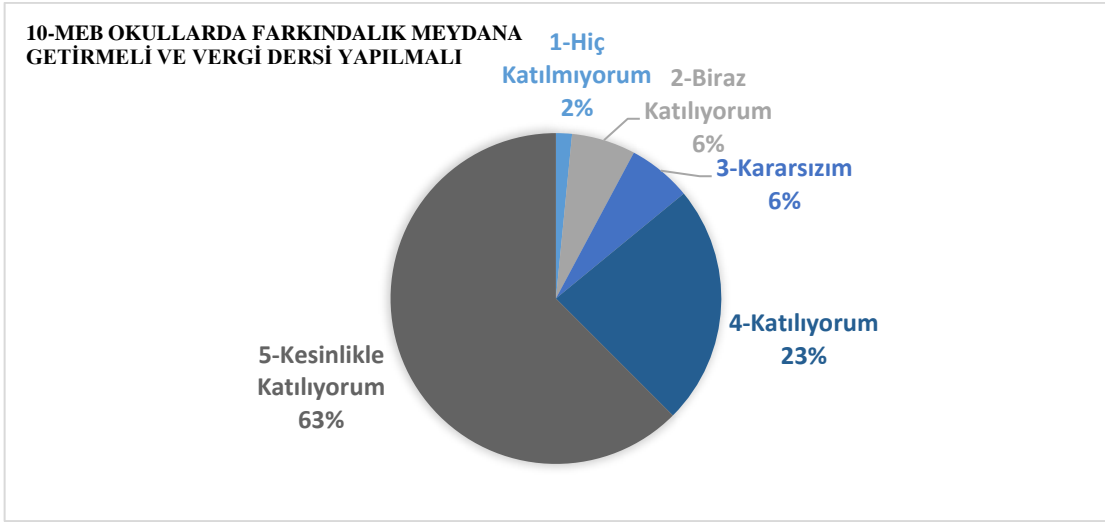
Yukarıdaki tablodan çıkan yüzdesel sonuçların her çözüm etkisi için pasta grafikleri aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4.9. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi İdaresi Personelinin Eğitim Düzeyi Artırılmalı mı?



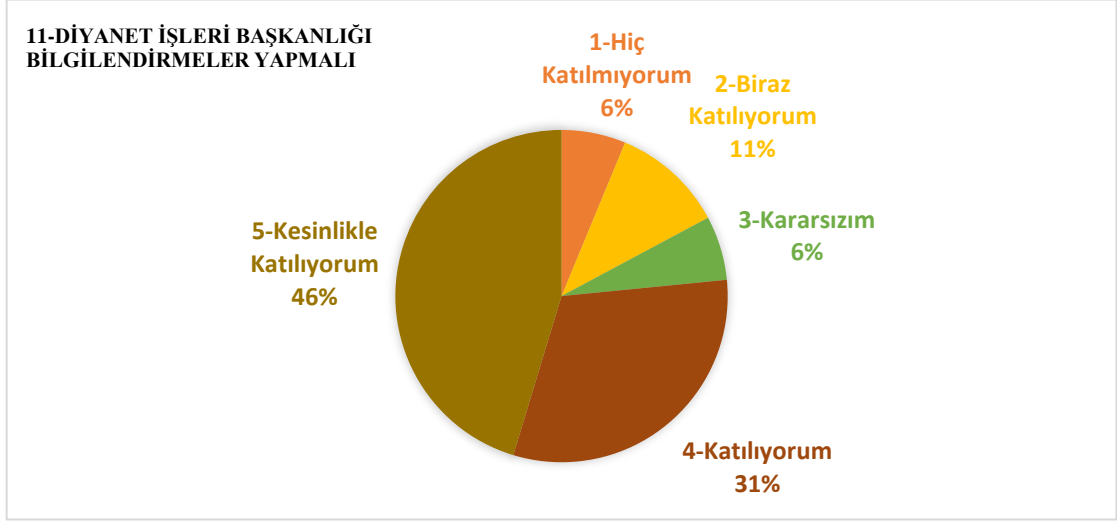
Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %89'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin artırılması gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır.

Grafik 4.10. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla MEB’ce Okullarda Tiyatro ve Oyun Tarzında Faaliyetlerle Konu Hakkında Farkındalık Meydana Getirilmeli mi ve Müfredata Vergi Dersi Eklenmeli mi?



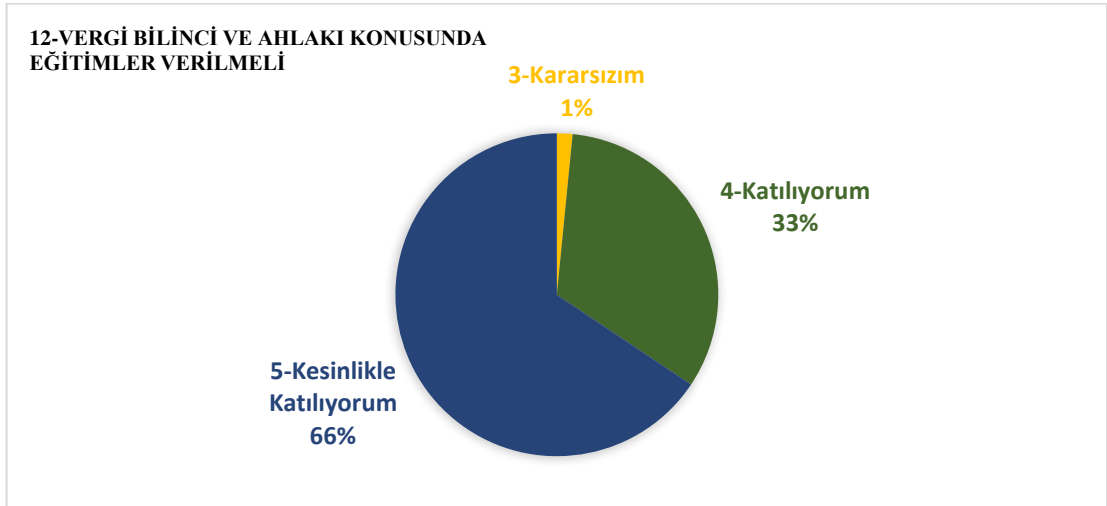
Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %92'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) Milli Eğitim Bakanlığı tarafından okullarda tiyatro ve oyun tarzında eğitimler verilmesi ve müfredata vergi dersi eklenmesi gerektiğini belirtmiştir.

Grafik 4.11. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla DİB’ce Müslüman ve Gayrimüslim Vatandaşlara Bilgilendirme Yapılmalı mı?



Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %88’si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) Diyanet İşleri Başkanlığı aracılığıyla smiyb kullanma fiilinin devletten vergi kaçırmak olduğunun vatandaşlara anlatılması gerektiğini, aynı zamanda konu hakkında gayrimüslim vatandaşların da bilgilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Grafik 4.12. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükelleflerin Vergi Bilinci ve Ahlakı Çeşitli Eğitim ve Sempozyumlarla Artırılmalı mı?



Şekle göre katılımcıların neredeyse tamamı %99’u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla mükelleflerin vergi

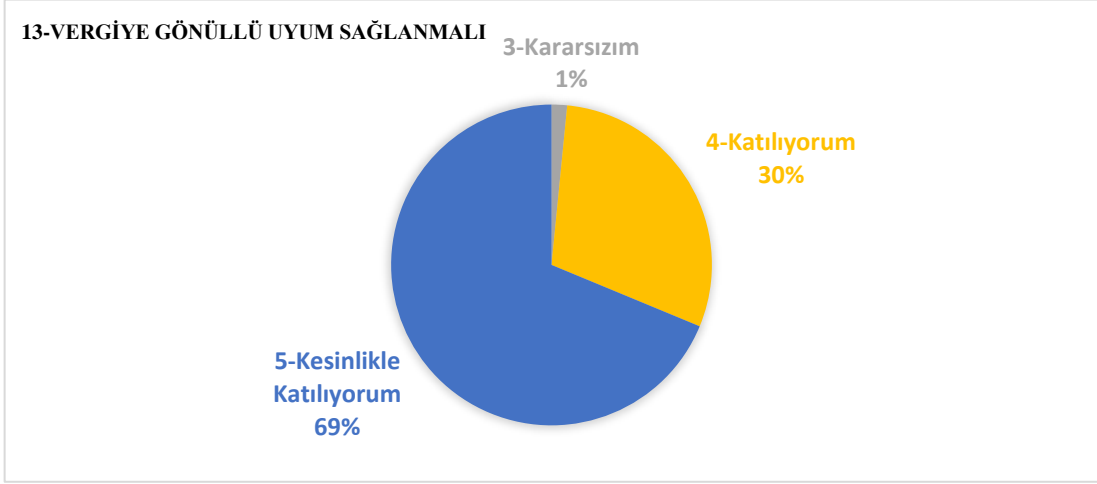
bilinci ve ahlakının çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılması gerektiğini savunmuştur.

Tablo 4.4: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi

D-Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi	Kişi SAYISI					TOPLAM		Yüzde (%)				
	1-Hiç Katılmıyorum	2-Biraz Katılıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	Oran	1	2	3	4	5
13-Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalı			1	19	44	64	100%	0%	0%	2%	30%	69%
14-Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli		2	2	17	43	64	100%	0%	3%	3%	27%	67%
15-Vergi oranları yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılmalı	1	3	13	17	30	64	100%	2%	5%	20%	27%	47%
16-Sık sık vergi affı kanunları çıkarılarak mükellefler bir beklenti içine sokulmamalı		1	2	9	52	64	100%	0%	2%	3%	14%	81%
17-Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı				8	56	64	100%	0%	0%	0%	13%	88%
18-Ödeme kaydedici cihazlar geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize çalışıp mükelleflerin işlemleri anlık takip edilmeli		1	4	18	41	64	100%	0%	2%	6%	28%	64%
TOPLAM						64	100%					

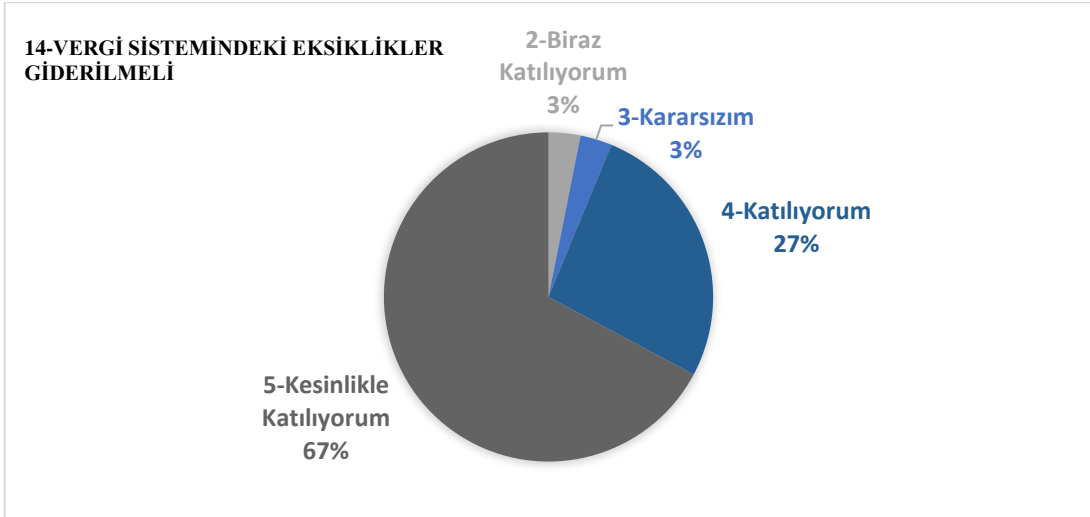
Yukarıdaki tablodan çıkan yüzdesel sonuçların her çözüm etkisi için pasta grafikleri aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4.13. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmalı mı?



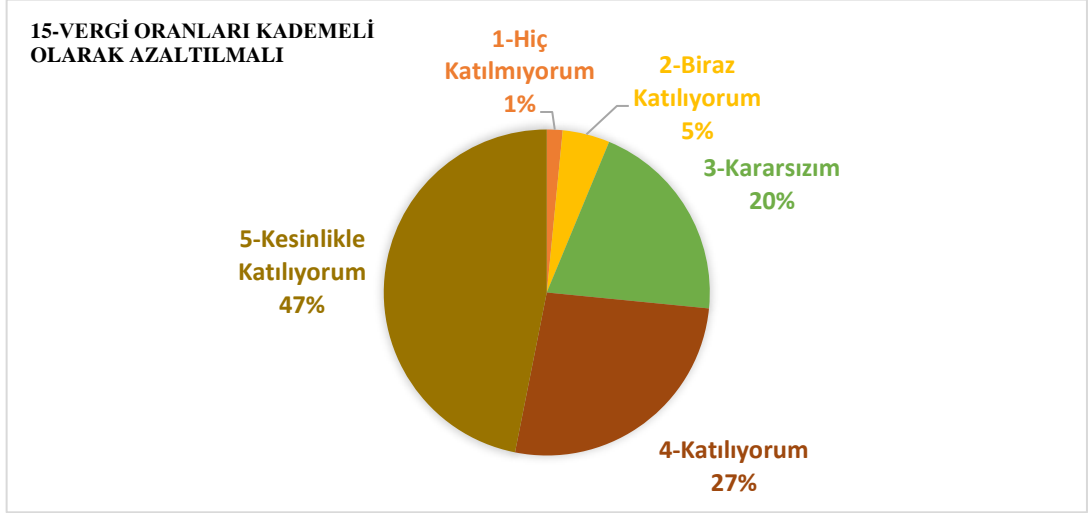
Şekle göre katılımcıların neredeyse tamamı %99'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gerektiğini belirtmiştir.

Grafik 4.14. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Sistemindeki Eksiklikler Giderilmeli mi?



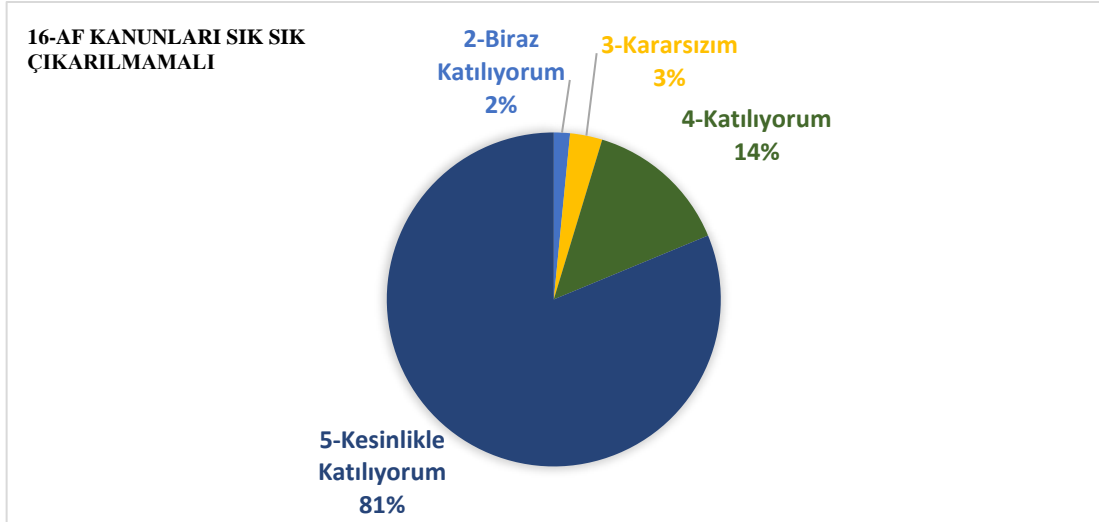
Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %97'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) vergi sisteminden kaynaklanan eksikliklerin giderilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Grafik 4.15. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Vergi Oranları Azaltılmalı mı?



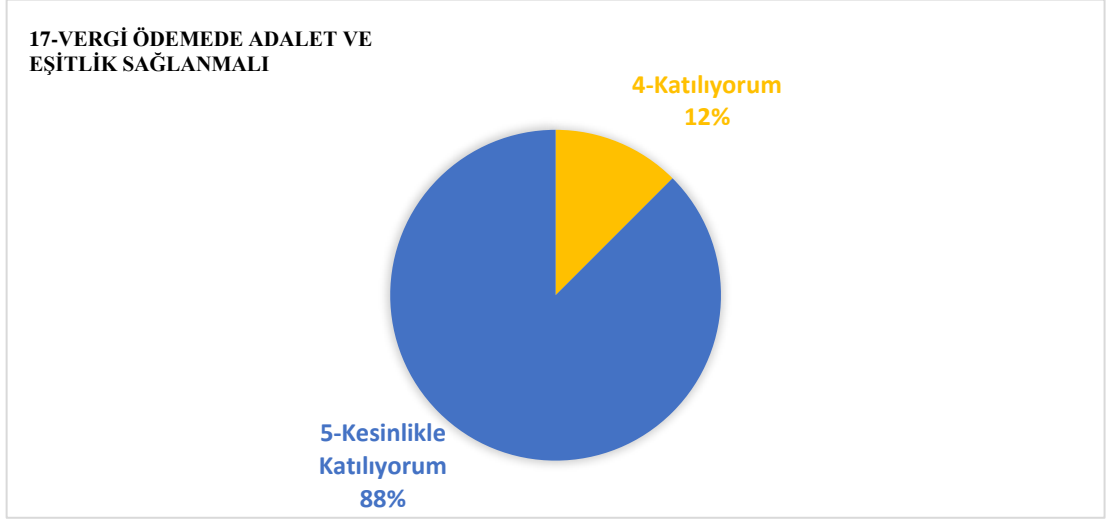
Şekle göre katılımcıların çoğunluğu %79'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) vergi oranlarının kademeli olarak azaltılması gerektiğini savunurken, %20'lik bir kısım bu konuda kararsız kalmıştır.

Grafik 4.16. Sık Çıkarılan Vergi Affı Kanunları Mükelleflerin SMİYB Kullanım Eğilimini Artırıyor mu?



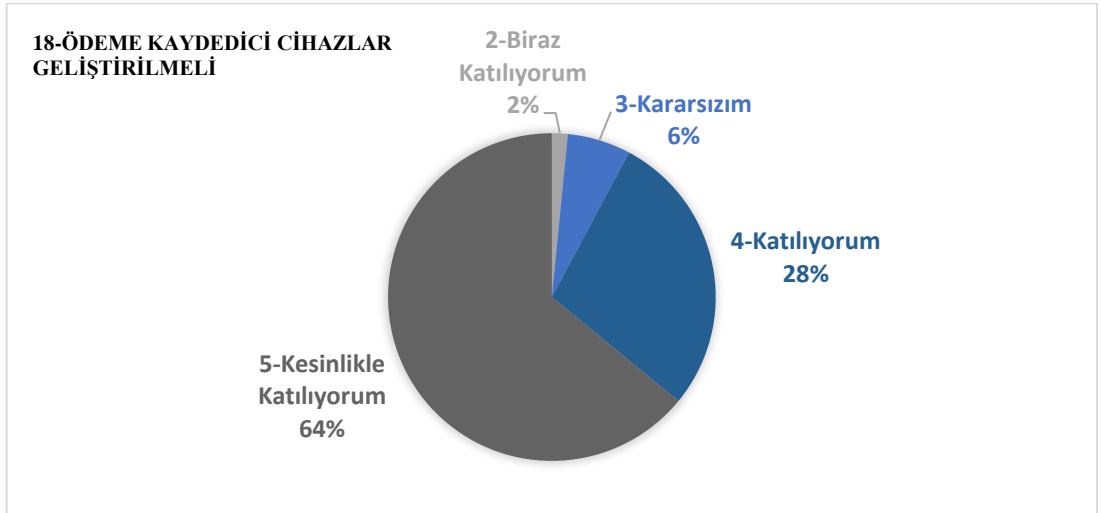
Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %97'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) sık sık vergi affı kanunları çıkarılarak mükelleflerin bir beklenti içine sokulduğunu ve bu beklenti sebebiyle smiyb kullanım eğiliminin arttığını belirtmiştir.

Grafik 4.17. Vergi Ödemede Adalet ve Eşitlik Sağlanması SMİYB Kullanım Eğilimini Engeller mi?



Şekle göre katılımcıların tamamı %100'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanması durumunda smiyb kullanımının önleneceğini ifade etmiştir.

Grafik 4.18. Ödeme Kaydedici Cihazların Geliştirilerek Mükelleflerin İşlemlerinin Takip Edilmesi SMİYB Kullanım Eğilimini Azaltır mı?



Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %94'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) ödeme kaydedici cihazların geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize bir sistem oluşturulup mükelleflerin

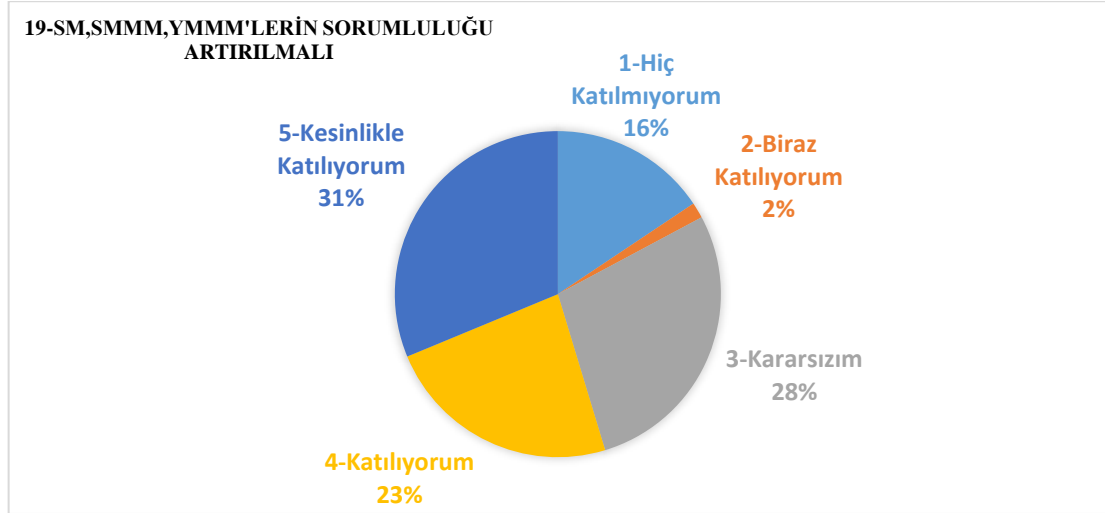
işlemlerinin anlık takip edilmesi durumunda smiyb kullanım eğiliminin azalacağını belirtmiştir.

Tablo 4.5: SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesinin Çözümünde Diğer Çözüm Önerileri

E-Diğer Çözüm Önerileri	1-Hiç Katılmıyor	2-Biraz Katılıyor	3-Kararsız	4-Katılıyor	5-Kesinlikle Katılıyor	TOPLAM		Yüzde (%)				
						Sayı	Oran	1	2	3	4	5
19-Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu artırılmalı	10	1	18	15	20	64	100 %	16 %	2 %	28 %	23 %	31 %
20-Maliye Bilim Kurulu kurularak, konu hakkında uzman kişilerle ortak kararlar alınmalı ve bunlar ekonomide uygulanmalı(Corona salgını sebebiyle kurulan Bilim Kurulu gibi)	1	2	7	23	31	64	100 %	2%	3 %	11 %	36 %	48 %
21-Hazine ve Maliye Bakanlığı ile alt organları tarafından sosyal medya, sosyal platformlar kullanılarak vatandaşlar ve mükellefler üzerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının vergi kaçırmak olduğuna ilişkin bilgilendirmeler yapılmalı	1	1	1	35	26	64	100 %	2%	2 %	2%	55 %	41 %
22-Öncelikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmalar yapılmalı	1		7	27	29	64	100 %	2%	0 %	11 %	42 %	45 %
23-Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler kayıt altına alınmalı ve haksız rekabet ortadan kaldırılmalı				14	50	64	100 %	0%	0 %	0%	22 %	78 %
24-Ülkede ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı			1	15	48	64	100 %	0%	0 %	2%	23 %	75 %
TOPLAM						64	100 %					

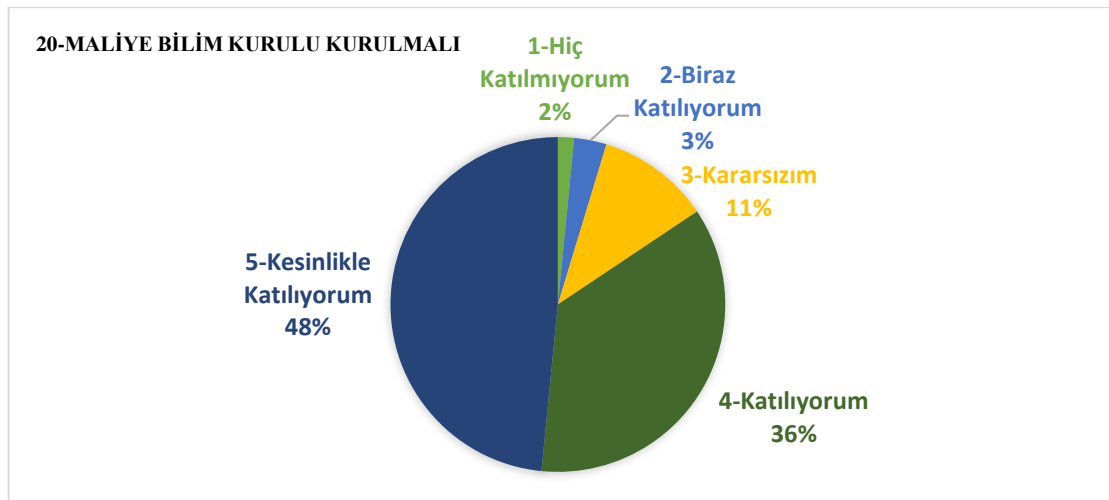
Yukarıdaki tablodan çıkan yüzdesel sonuçların her çözüm etkisi için pasta grafikleri aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4.19. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla SM, SMMM ve YMM'lerin Sorumluluğu Artırılmalı mı?



Şekle göre katılımcıların %56'sı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) SM, SMMM ve YMM'lerin sorumluluğunun artırılması gerektiğini belirirken, %28'lik bir kısım bu konuda kararsız kalmış, %16'lık orandakilerde böyle bir uygulama yapılmasının smiyb kullanılmasını engellemeyeceğini ifade etmiştir.

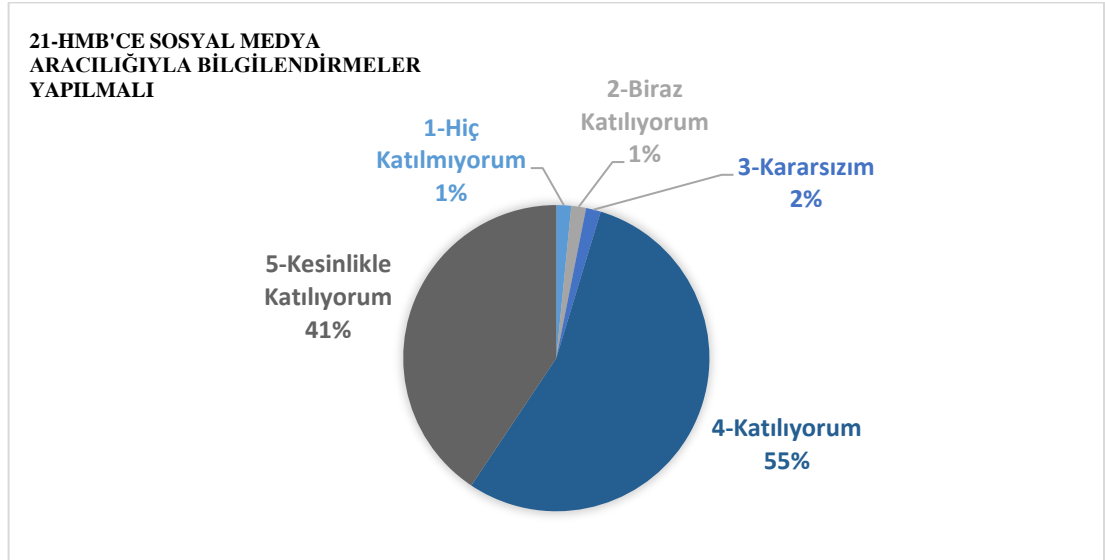
Grafik 4.20. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla Maliye Bilim Kurulu Kurulmalı mı?



Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %87'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) Maliye Bilim Kurulu kurularak, konu hakkında

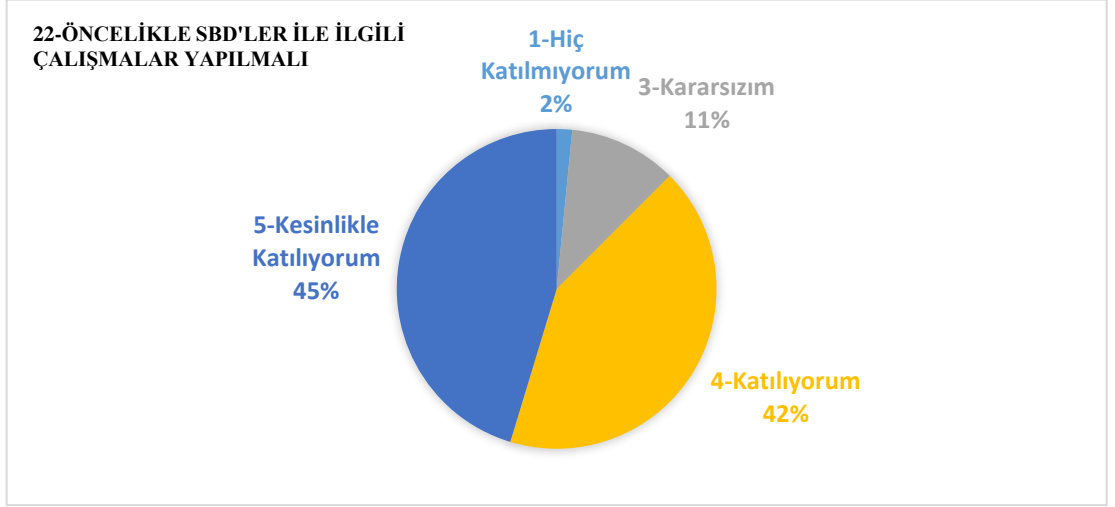
uzman kişilerle ortak kararlar alınması ve bu kararların ekonomide uygulanması gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim de kurula ihtiyaç olup olmadığı hususunda kararsız kalmıştır.

Grafik 4.21. SMİYB Kullanım Eğiliminin Engellenmesi Amacıyla HMB Sosyal Platformları Kullanarak Bilgilendirmeler Yapılmalı mı?



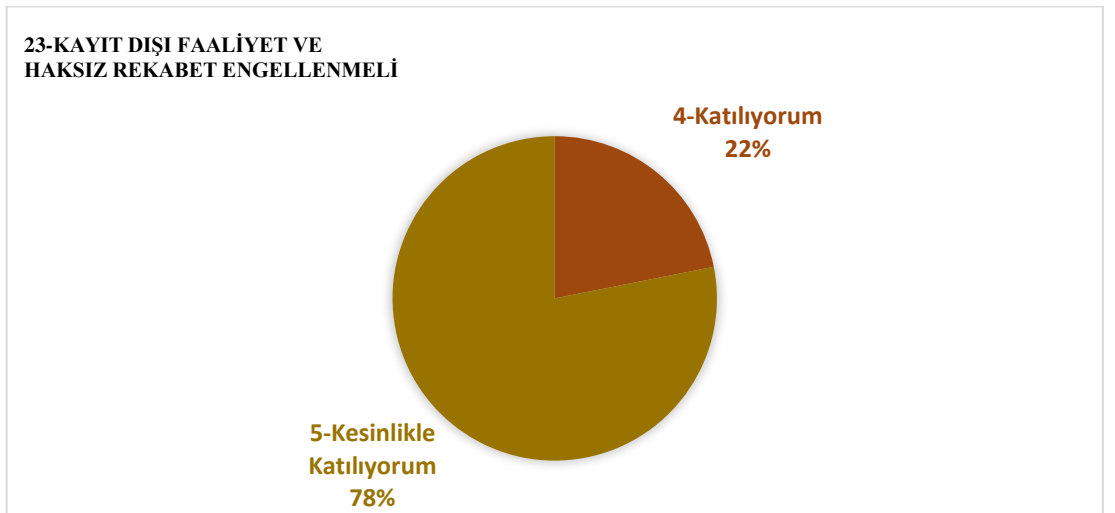
Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %96'sı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum + biraz katılıyorum) Hazine ve Maliye Bakanlığı ile alt organları tarafından sosyal medya ve sosyal platformlar kullanılarak vatandaşlar ile mükellefler üzerinde smiyb kullanımının vergi kaçırmak olduğuna ilişkin bilgilendirmeler yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Grafik 4.22. Öncelikle SMİYB Düzenleyenler Tespit Edilerek Bunlarla İlgili Çalışmalar mı Yapılmalı?



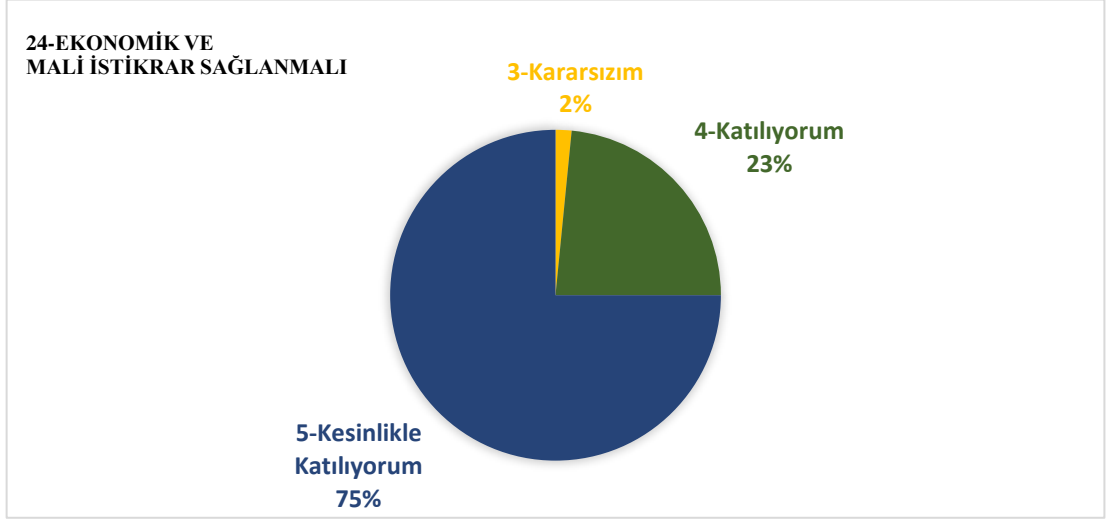
Şekle göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu %87'si (katılıyorum + kesinlikle katılıyorum) öncelikle smiyb düzenleyenlerin tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmaların yapılması gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır.

Grafik 4.23. Kayıt Dışı Faaliyetin ve Haksız Rekabetin Engellenmesi SMİYB Kullanım Eğilimini Azaltır mı?



Şekle göre katılımcıların tamamı %100'ü (katılıyorum + kesinlikle katılıyorum) kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt altına alınması ve haksız rekabetin ortadan kaldırılması durumunda smiyb kullanımının önleneceğini ifade etmiştir.

Grafik 4.24. Ekonomik ve Mali İstikrar Sağlanması Durumunda SMİYB Kullanım Eğilimi Azalır mı?



Şekle göre katılımcıların oldukça büyük bir çoğunluğu %98'si (katılıyorum + kesinlikle katılıyorum) ülkede ekonomik ve mali istikrarın sağlanması durumunda smiyb kullanım eğiliminin azalacağını ifade etmiştir.

4.1.5.2. Katılımcılar Hakkında Genel Bilgiler

Anketin başlangıcında katılımcıların profilini ölçebilmek amacıyla yönlendirilen dört soru içeriğinde; mesleği, meslekteki kıdem durumları, öğrenim durumları ve yaşları ile ilgili genel bilgiler, anketi yanıtlayanlara sorulmuş ve katılımcıların tamamı tarafından tüm sorular cevaplandırılmıştır.

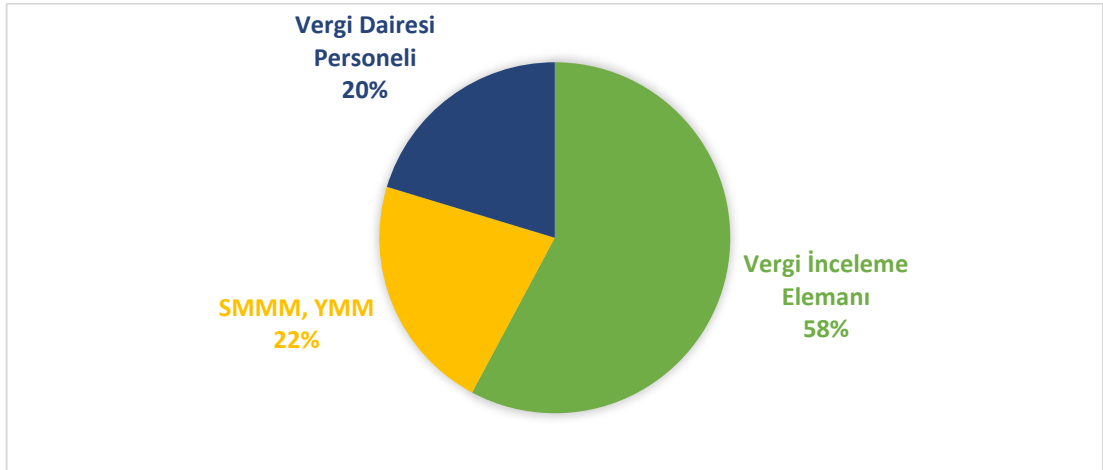
Dört sorudan sonra 'Türkiye'de Mükelleflerin Smiyb Kullanım Eğilimlerinin Engellenmesi Amacıyla Yapılması Gerekenler' tablosu altında 24 çözüm önerisi sunulmuş ve 64 katılımcının tamamı tarafından öneriler değerlendirilmiştir.

Katılımcıların mesleklerine ilişkin dağılıma Tablo 4.6. da yer verilmiştir. Buna göre anketi yanıtlayanların %58'i Vergi İnceleme Elemanı, %22'si SMMM ve YMM, %20'lik kısmı da Vergi Dairesi Personelinden oluşmaktadır. Bu sonuçlara bakıldığında anketi yanıtlayanların, smiyb kullanım probleminin çözümü ile ilgili hem kamudan bakılan gözlerle hem de dışardan bakılan gözlerle ne gibi çözümler sunulabileceğine vakıf kişilerden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 4.6: Katılımcıların Mesleklerine İlişkin Dağılım

Mesleğiniz nedir?	Frekans	Yüzde (%)
Vergi İnceleme Elemanı	37	58%
SMMM, YMM	14	22%
Vergi Dairesi Personeli	13	20%
TOPLAM	64	100%

Grafik 4.25. Katılımcıların Mesleklerine İlişkin Dağılım

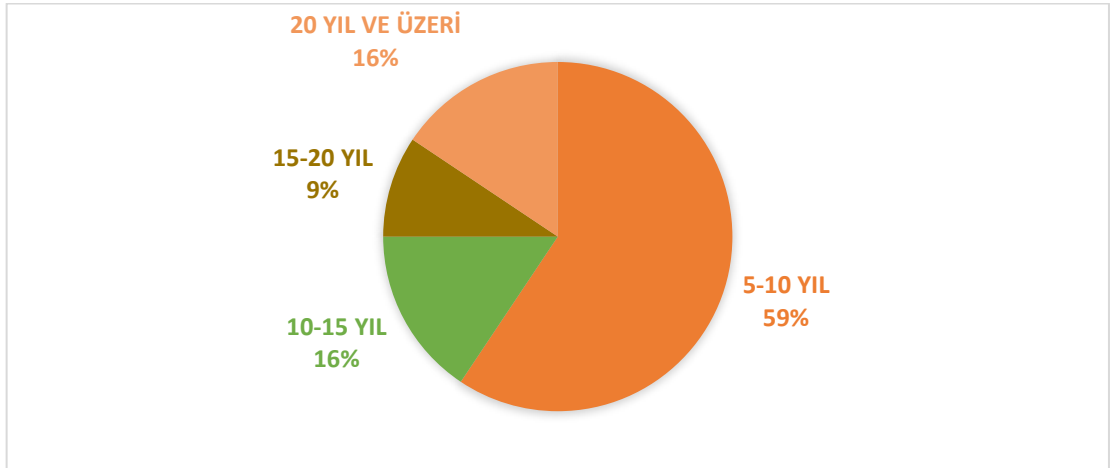


Katılımcıların meslekte kıdem durumuna ilişkin dağılıma Tablo 4.7. de yer verilmiştir. Buna göre anketi yanıtlayanların %59'u "5-10" yıl arası, %16'sı "10-15" yıl arası, %9'u "15-20" yıl arası ve %16'sı "20" yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Araştırma konusunun ihtisaslaşmayı gerektirmesi ve güvenilir sonuçlara ulaşabilmek gayesiyle meslekteki tecrübesi 5 yıl ve daha fazla olan katılımcılar tercih edilmiş olup, katılımcıların mesleklerinde yeterli deneyime haiz olduğu görülmektedir.

Tablo 4.7. Meslekte Kıdem Durumuna İlişkin Dağılım

Meslekte kıdem durumunuz nedir?	Frekans	Yüzde (%)
5-10 YIL	38	59%
10-15 YIL	10	16%
15-20 YIL	6	9%
20 YIL VE ÜZERİ	10	16%
TOPLAM	64	100%

Grafik 4.26. Katılımcıların Meslekte Kıdem Durumuna İlişkin Dağılım

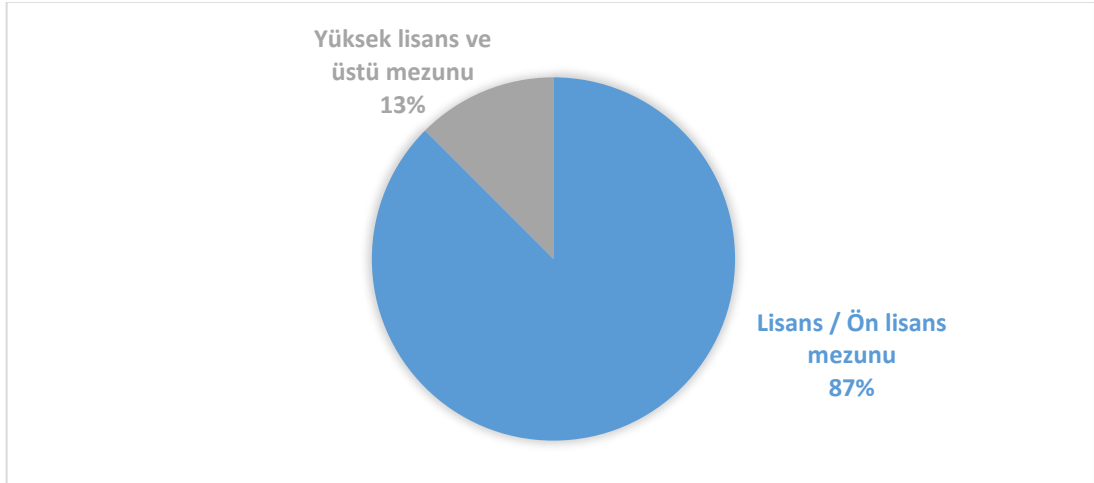


Katılımcıların öğrenim durumlarına ilişkin dağılıma Tablo 4.8. de yer verilmiştir. Buna göre anketi yanıtlayanların %85'i "Lisans / Ön lisans mezunu", olup katılımcılar arasında ilkökul, ortaokul, lise ve dengi okul mezunu bulunmamaktadır. Yüksek lisans ve üstü mezunu olan kişilerin oranı ise %15'dir.

Tablo 4.8. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına İlişkin Dağılım

Öğrenim durumunuz nedir?	Frekans	Yüzde (%)
Ortaokul ve altı mezunu		
Lise ve dengi okul mezunu		
Lisans / Ön lisans mezunu	56	88%
Yüksek lisans ve üstü mezunu	8	13%
TOPLAM	64	100%

Grafik 4.27. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına İlişkin Dağılım

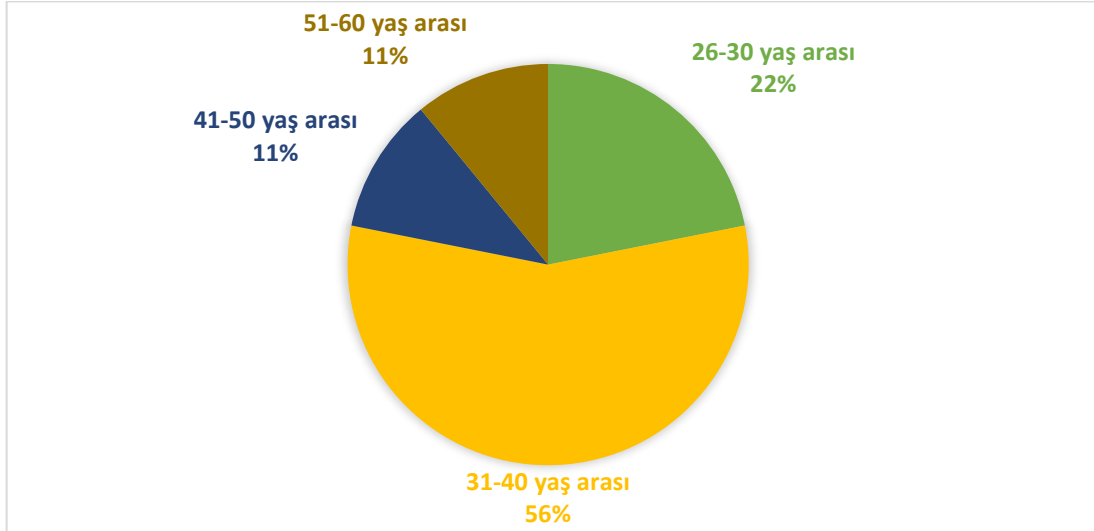


Katılımcıların yaş durumlarına ilişkin dağılıma Tablo 4.9. da yer verilmiştir. Buna göre anketi yanıtlayanların %22'si “26-30” yaş aralığında, %56'sı “31-40” yaş aralığında, %11'i “41-50” yaş aralığında, %11'i “51-60” yaş aralığında bulunmakta olup 20-25 yaş arası ve 61 yaş ve üzeri katılımcı bulunmamaktadır.

Tablo 4.9. Katılımcıların Yaş Durumlarına İlişkin Dağılım

Yaşınız?	Frekans	Yüzde (%)
20-25 yaş arası		
26-30 yaş arası	14	22%
31-40 yaş arası	36	56%
41-50 yaş arası	7	11%
51-60 yaş arası	7	11%
61 yaş ve üzeri		
TOPLAM	64	100%

Grafik 4.28. Katılımcıların Yaş Durumlarına İlişkin Dağılım



4.2. Genel Değerlendirme

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde mükelleflerin neden bu fiili işlediklerinden ve bu fiilin işlenmesinin Türkiye üzerindeki etkilerinden bahsettik. Bu etkilerin çözümü için uygulama bölümünde yapmış olduğumuz anket ile Türkiye’de mükelleflerin smiyb kullanım eğilimlerinin engellenmesi amacıyla yapılabileceklerin neler olduğu saptanarak bu hususlara ilişkin çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Ulaşılan sonuçların doğru ve güvenilir olması açısından anketler, yargısal örnekleme yöntemi ile alanında uzman, 5 yıl ve daha fazla mesleki deneyime sahip olan katılımcılarla yapılmıştır.

Anketi yanıtlayan katılımcılardan elde edilmiş olan cevaplar ile aşağıdaki sonuçlara ve yorumlara ulaşılmıştır:

• Anketi yanıtlayan katılımcılar, ‘A-Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi’ başlığı altında sunulan çözüm önerileri içerisinde:

1-Mükellefler üzerindeki vergi denetimi artırılmalı önerisine; %98 oranında bir katılımı vergi denetiminin artırılması durumunda smiyb kullanımının engellenebileceğini savunan görüş bildirmişlerdir. Denetimin artması doğal olarak fiil işlenmeden önce önleyici bir görevi ifade edecektir. Yani fiili işlemesi durumunda inceleneceğini bilen mükellef belge kullanmaktan vazgeçecek ve caydırıcılık artacaktır. Aynı zamanda fiil işlendikten sonra da yapılan denetimler sonucunda verilen cezalar mükellefleri pişmanlığa itecek ve tekrar aynı fiili işleme arzusunu giderecektir. Lâkin vergi denetiminin artırılması uzun bir süreç ister, çalışmamızın 3. bölümünde bahsettiğimiz üzere vergi inceleme elemanları zaten hali hazırda çok büyük bir oranda smiyb kullanma incelemesi yapmaktadır. Denetimlerin artırılması demek mevcut inceleme elemanı sayısının artırılması demektir. Bir inceleme elemanının mesleğe girişinden itibaren ortalama 3 yılda, inceleme yetkisini eline aldığı düşünülürse, vergi denetimlerinin artırılması görüşünün kısa vadede sonuç vermeyeceği görülmektedir. Kaldı ki işe yeni alınan her vergi inceleme elemanı için bütçe ayırmak gerekmektedir, bu nedenle de maliyet fayda analizinin iyi yapılması gerekir ve kararların idare tarafından buna göre alınması gerekir.

2-Vergi inceleme elemanlarına re’sen inceleme yapabilme yetkisi verilmeli önerisine; katılımcıların %67’si bu yetkinin verilmesinin smiyb kullanımının engellenmesinde faydalı olabileceğini beyan etmiş, %20’lik kesim ise yetkinin verilmesinin smiyb kullanımını engellemeyeceğini savunmuş, %13’lük kesimde

kararsız kalmıştır. Tam anlamıyla katılımcıların ortak fikir görüşüne varamadığı görülmektedir. Vergi inceleme elemanları şu andaki mevzuat hükümlerine göre re'sen inceleme yapamamaktadır. Re'sen inceleme kısaca, inceleme elemanlarının idareden emir almadan kendi başlarına inceleme yapmaya karar verme yetkisine sahip olmalarına denebilir. Bir vergi inceleme elemanı günlük alışverişler sırasında tespit ettiği bir belgesiz satışı/alışı anında tutanağa alarak ilgili mükellefe vergi cezası kesebilecek durumda olursa, mükellefler her alışveriş için bu tedirginlikle birlikte belge düzenlerken daha dikkatli ve özenli olacaktır. Bu da mükellefler açısından caydırıcı bir nitelikte olabilir. Ancak ülke ekonomisinde smiyb kullanımının etkileri ve yaygınlığı düşünüldüğünde inceleme elemanına re'sen inceleme yetkisi verilmesi devde kulak olarak kalacaktır. Bu nedenle de yayılım alanı daha fazla ve daha etkili çözümler bulmak gerekir.

3-İzaha davet müessesesi gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümü için daha aktif olunmalı önerisine; katılımcıların %86'sı smiyb kullanımı ile mücadelede çeşitli komisyonların kurulmasının fiili engelleyeceğini savunmuştur. Yani smiyb kullanan mükelleflerin vergi denetimine alınmadan çeşitli komisyonlar vasıtasıyla belge kullanımı sebebiyle faydalanmış olduğu vergi indirimlerini mükelleften isteyebilen bir komisyon kurulmasının, belge kullanımının engellenmesi açısından çözüm olacağı düşünülmektedir. Belki vergi denetimine alınmayacağını düşünen mükelleflerin komisyonlarca tespit edilip sürecin daha hızlı işlemesi mümkündür lâkin belge kullanımını ne oranda azaltacağı çok muğlaktır. Ancak komisyonların kurulmasının vergi denetimi üzerindeki iş yoğunluğunu alacağı muhakkaktır. İş yoğunluğu eksilen vergi inceleme elemanları daha fazla mükellefi daha farklı konularda inceleyebilecektir. Bu nedenle de incelenme ihtimali artan mükellefler smiyb kullanma eğiliminden vazgeçebilir.

4-Vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmeli önerisine; katılımcıların %69'u bu yetkinin verilmesinin smiyb kullanımının engellenmesinde faydalı olabileceğini beyan etmiş, %17'lik kesim ise yetkinin verilmesinin smiyb kullanımını engellemeyeceğini savunmuş, %14'lük kesimde kararsız kalmıştır. Katılımcılar arasında fikir birliğinin olmadığı görülmektedir. Vergi dairelerinde konu hakkında tecrübe sahibi olan ve ihtisaslaşmış personele sadece smiyb kullanma incelemesi yapabilme yetkisi verilmesi hem VDK'nın iş yükünü azaltıp hem de daha fazla mükellefin incelenmesine imkân tanıyacağı muhakkaktır. Elde hazır olarak bulunan personelden bu şekilde faydalanmak yeni personel almaktan

daha mantıklı olarak gözükmetedir. Bunun sonucunda da incelenme ihtimali artan mükellefler belge kullanma eğilimlerini azaltacaktır.

‘Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi’ başlığı altında smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen çözüm önerileri içerisinde en yüksek oranda fikir birliğine varılan; %98 oranı ile mükellefler üzerindeki vergi denetiminin artırılması gerektiğidir. Ancak yukarda da belirttiğimiz gibi vergi denetimlerinin artırılması kısa vadede sonuç verecek bir çözüm önerisi olmadığı gibi yeni personel istihdamına ve bunların yetiştirilmesine ihtiyaç duymaktadır. Eğer vergi denetimi vergi dairelerindeki uzman personele verilecek sadece smiyb kullanma inceleme yapabilme yetkisi ile birlikte artırılırsa hem kısa vadede sonuç doğurabilecek hem de devlet için daha maliyetsiz bir denetim artışı söz konusu olacaktır. Aynı zamanda denetimi mükelleflerin geneline yayabilmek için eldeki iş yoğunluğunun azaltılması gerekecektir bunu da izaha davet tarzında müesseseler kurarak sağlama imkânı kullanılabilir bir çözüm önerisi olmaktadır. Sonuç olarak komisyonların vergi denetimindeki iş yükünü azaltmasıyla birlikte hem vergi dairelerindeki hazır beşeri sermaye kullanılarak hem de yeni inceleme elemanları alınarak yetiştirilmesi smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi için çözüm önerisi olabilir.

• Anketi yanıtlayan katılımcılar, ‘B- Cezaların Etkisi’ başlığı altında sunulan çözüm önerileri içerisinde:

5-Kanun’da smiyb kullanma fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı önerisine; %84 oranında bir katılımcı uygulanan vergi cezaları ve adli cezaların yetersiz olduğunu düşünerek artırılması gerektiğini beyan etmiştir. %10 gibi bir oranda bu konuda kararsız kalmıştır. Dünyanın neresinde olursa olsun bir fiilin cezası artırılırsa insanlar o fiili işlemekten kendilerini alıkoyarlar. İçinde bulunduğumuz koronavirüs pandemisi sebebiyle sokağa çıkma yasaklarına ceza uygulanmaması durumunda, bilinçsiz insanları evde ne tutabilecektir. VUK’un 341,344 ve 359. maddelerinde smiyb kullanma fiiline uygulanacak cezalara yer verilmiştir. Örneğin; mükellefin bilerek belge kullanması durumunda vergi ziyası cezası 3 kat değil de 5 kat uygulanması veya hapis cezasının artırılması durumunda muhtemeldir ki Kanun’da cezanın arttığını görenler fiili işlemekten kendilerini biraz da olsa alıkoyacaktır. Bu nedenle uygulanan cezaların artırılması smiyb kullanımını engellemede bir çözüm olarak sunulabilir tabi ki cezaların uygulanabilirliğinin sürdürülmesi durumunda bu söz konusudur.

6-Cezalar para cezasına çevrilmemeli veya ertelenmemeli önerisine; %76 oranında bir katılımcı smiyb kullanımı sonrasında hükmedilen cezaların para cezalarına çevrilmemesi veya ertelenmemesi gerektiğini düşünmektedir. %16'lık kesim ise bu fikre katılmadığını ifade etmiştir. Çoğunluğun fikir birliğine vardığı bu konuda, zaten hali hazırdaki mevzuatımıza göre çalışmamızın önceki bölümlerinde de bahsettiğimiz gibi sahte belge kullanımı durumunda hapis cezaları ertelenmemekte lâkin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında hapis cezaları ertelenebilmektedir. Bunun dışında Ceza Kanunumuza göre kısa süreli hapis cezaları para cezasına çevrilebilir. Kısa süreli hapis cezaları da 1 yıldır. Smiyb kullanımında VUK'da önerilen cezaların alt sınırı 1 yıldan fazla olduğu için bu fiilin işlenmesi sebebiyle verilen hapis cezalarının, zaten para cezasına çevrilemediği görülmektedir. Demek ki bu önerinin uygulanması sadece yanıltıcı belge kullanımını etkilemekte olup sahte belge ile ilgili bir çözüm önerisi sunamamaktadır. Bu nedenle de cezaların para cezasına çevrilmemesi veya ertelenmemesi önerisi belge kullanım eğilimini azaltan bir çözüm önerisi değildir. Burada önemli olan cezaların uygulanmasına sadık kalmak ve af kanunlarıyla hukuka olan güveni yıpratmamaktır ki bunun bilincinde olan mükellef de bir beklenti içinde olarak bu tarz fiilleri işlemeye meyil etmesin.

7-Fiilleri işleyenlere hapis cezalarından ziyade devlete ve topluma faydalı olabilecekleri alanlarda zorunlu hizmet cezası verilmeli önerisine; %58 oranında bir katılımcı hapis cezası yerine bu tarz cezalar verilebileceğini belirtirken, %23'lik bir kısım kararsız kalmış, %19'luk orandakilerde böyle bir uygulama yapılmaması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcılarımızın görüşlerinden de anlaşılacağı üzere büyük oranda bir fikir birliği oluşmamıştır. Ceza sistemimizde böyle bir uygulamaya başvurmak mükelleflerin smiyb kullanım eğilimlerini azaltabilecek bir çözüm önerisinden ziyade daha da artması durumunu gün yüzüne çıkarabilir ve bu durumda mükellefleri cezbeden bir hal alabilir. Aynı zamanda kaçakçılık suçu işleyerek devletten vergi kaçıran birisine böyle bir ceza vermek katılımcıların gözünde adaletli bir hukuk uygulaması olarak görülmemiştir.

8-Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında, vergi ve cezalarında indirim uygulanmamalı önerisine; %78 oranında bir katılımcı smiyb kullanan mükelleflere, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında indirim uygulanmaması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca %11'lik kısım kararsız kalmış, geri kalan %11'lik kısımda uzlaşma hükümlerinden faydalanmaları gerektiğini belirtmiştir. VUK'un Ek 11. maddesinde, VUK'un 359. maddesine göre işlenen suçlar sebebiyle vergi ziyana sebep olunması

durumunda mükelleflerin uzlaşma hükümlerinden faydalanılamayacağından bahsedilmiş ve VUK 359 kapsamı dışında vergi ziyana sebep olunması durumunda vergi aslı ve ziyat için uzlaşma yapılabileceğine yer verilmiştir. Mevzuata göre bilerek smiyb kullanılması durumunda uzlaşma hükümlerinden faydalanılamaz lâkin bilmeden smiyb kullanılması durumunda uzlaşmadan faydalanılabilir. Katılımcılarımızın %78 oranı ile fikir birliğine vardığı, bilmeden smiyb kullanan mükelleflerin de tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanmaması gerektiğidir. Katılımcılar eğer bu şekilde olursa mükelleflerin smiyb kullanım eğiliminin azalacağını belirtmiştir.

‘Cezaların Etkisi’ başlığı altında smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen çözüm önerileri içerisinde en yüksek oranda fikir birliğine varılan; %84 oranı ile Kanun’da smiyb kullanma fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezaların artırılması gerektiğidir. Aynı zamanda katılımcılar, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden faydalanma imkânının ortadan kalkması durumunda da smiyb kullanım eğiliminin azalacağını öngörmektedir.

• Anketi yanıtlayan katılımcılar, ‘C- Eğitim ve Öğretimin Etkisi’ başlığı altında sunulan çözüm önerileri içerisinde:

9-Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi artırılmalı önerisine; %89 oranında katılımcı smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin artırılması gerektiğini belirtmiş, %11’lik kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır. Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin artırılması şüphesiz ki mükelleflerle olan ilişkilerinde pozitif bir etki olarak yansıtacaktır. Lâkin mükelleflerin smiyb kullanmalarındaki sebep personelin eğitiminin yetersiz olması değildir. Personelin konu hakkında eğitim alması smiyb kullanım eğilimini azaltır mı tartışılır ancak yadsınamayacak gerçek şudur ki eğitilmiş personel smiyb kullanan mükelleflerin denetimi konusunda daha başarılı olacaktır. Bu da denetim açısından artı bir değer olarak yansıtacak lâkin problemin engellenmesi açısından çözüm üretmeyebilecektir.

10-Milli Eğitim Bakanlığı okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında çocukluk çağından itibaren bir farkındalık meydana getirmeli, müfredata vergi dersi eklenmeli önerisine; katılımcıların %92’si MEB tarafından okullarda tiyatro ve oyun tarzında eğitimler verilmesinin ve müfredata vergi dersi eklenmesinin smiyb kullanım eğilimini azaltacağını belirtmiştir. Geleceğimizin garantörü olan bugünün çocukları ve gençlerinin iş hayatına atılana kadar veyahut da üniversite

eğitimi alana kadar vergi konusunda hiçbir eğitim almaması eğitim sistemimizde önemsenmesi gereken bir eksiklikler. Henüz küçük yaşlarda vergi konusunda eğitim alan bireyler, verginin kutsallığı ve kamu hizmetlerinin devam edebilmesi amacıyla vergilerin ödenmesi gerektiği ve vergi kaçırılmaması gerektiği hususunda bilgi sahibi olur. Küçük yaşlardan itibaren vergi konusunda tiyatro, oyun, münazara vb. etkinliklerle eğitim alan bireylerin eğilimi, vergi kaçırmaktan ziyade verginin bir dev olduğu konusuna meyil ederek smiyb kullanımının engellenmesi sağlanabilecektir.

11-Diyanet İşleri Başkanlığı aracılığıyla Cuma hutbelerinde smiyb kullanma fiilinin devletten vergi kaçırmak olduğu anlatılmalı, gayrimüslim vatandaşlar da kendi dinlerine uygun bir şekilde bilgilendirilmeli önerisine; katılımcıların %88'si DİB aracılığıyla smiyb kullanma fiilinin devletten vergi kaçırmak olduğunun vatandaşlara anlatılması gerektiğini, aynı zamanda konu hakkında gayrimüslim vatandaşların da bilgilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Toplumda yaşayan insanların büyük çoğunluğu davranışlarını kanunlar, görgü kuralları ve dini zorunluluklara göre şekillendirir. Bu nedenle de insanların bir davranışa karar vermeden önce bunu belirttiğimiz kurallar çerçevesinde tartıp ona göre hareket ettiği düşünülür. Dinin insanlar üzerindeki etkisi yadsınamaz bir gerçektir bunun farkında olan idare DİB aracılığıyla vergi kaçırmanın dine uygun bir davranış olmadığı hususunu Cuma hutbelerinde, dini sempozyumlarda, Kuran kurslarında ve çeşitli toplantılarda her yaştan vatandaşlarımıza anlatabilir bu bilgilendirmeler toplumdaki gayrimüslim vatandaşlarımıza da yapılarak insanların konu hakkında teyakuzda olması sağlanabilirse smiyb kullanımının engellenmesine bir nebze de olsa üzüm oluşturulabilir.

12-Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakı çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılmalı önerisine; katılımcıların %99'u smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakının çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılması gerektiğini savunmuştur. Bu demek oluyor ki mükellefler vergi ahlakı ve bilinci konusunda istenilen seviyede değildir. Peki, bunu artırmak için yapılması gereken nedir? 10. ve 11. zm önerilerinde belirttiğimiz hususlar mükelleflerin vergi bilinç ve ahlakını geliştirecek unsurlardan bazılarıdır ayrıca günümüz sosyal medya çağını düşünürsek toplum üzerinde söz sahibi olan ilim adamı, devlet büyükleri, sanat ve aydın insanlarla videolar çekerek bunları internet üzerinden yayınlamak, vatandaşlar üzerinde etkili olabilir. Valilikler ve belediyeler aracılığıyla vergi haftalarında vergi kaçırmanın suç olduğuna ilişkin toplumu yönlendirecek ve bilincini

artıracak ilan panoları hazırlanmalı, toplantı ve söyleşiler yapılmalıdır. Ayrıca ülkemizde mükellefler vergi ile ilgili herhangi bir eğitim almadan, verginin konusunu, doğuşunu, ödenmesine ilişkin yükümlülükleri bilmeden ve yapacak olduğu ticari faaliyet konusunda eğitim ve tecrübesi var mı yok mu sorgulanmadan, mükellefiyet açabilmektedir. Bütün bunlar üzerine HMB’ce verilecek eğitimlerle mükellefler vergi konusunda bilinç sahibi olabilir. Böylece vergi konusunda bilince ulaşan, sorumluluklarının farkında olan, vergiye ilişkin görevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin, vergi ahlakı gelişmiş olacak ve bu bireyler doğal olarak ülkenin müreffeh bir seviyeye ulaşmasına vesile olacaktır. Vergi bilinç ve ahlakının gelişmemiş olduğu toplumlarda ise vergi kaçırmak sıradan bir davranış olarak algılanacaktır. Bu nedendir ki smiyb kullanımının engellenmesinde en önemli çözümlerden birisi mükelleflerin vergi ahlak ve bilincinin geliştirilmesi gereğidir.

‘Eğitim ve Öğretimin Etkisi’ başlığı altında smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen çözüm önerileri içerisinde en yüksek oranda fikir birliğine varılan; %99 oranı ile mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakının geliştirilmesi gerektiğidir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bu bilinci artırmak için HMB dışında devletin diğer kurumları da etki alanları çerçevesinde aktif olarak bilgilendirme ve eğitimler düzenleyerek vergi kaçırmanın suç olduğu, uygun bir davranış olmadığı ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi açısından vergi ödemenin bir ödev ve sorumluluk olduğunu vatandaşlara benimsetebilir.

• Anketi yanıtlayan katılımcılar, ‘D- Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi’ başlığı altında sunulan çözüm önerileri içerisinde:

13-Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalı önerisine; katılımcıların %99’u smiyb kullanım eğiliminin engellenmesi amacıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Vergiye gönüllü uyum tek başına düşünülecek bir kavram değildir. Mükelleflerin uyumlu olabilmesi için vergi bilincinin ve vergi ahlakının da gelişmiş olması gerekmektedir. Vergiyi beyan edip ödeme konusunda isteksiz ve uyumsuz olan mükellef yüzünden hiç şüphe yoktur ki devletin vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Devletin vergilerin nerelerde kullanıldığı konusunda kamuoyu ile şeffaf bir ilişki içerisinde olması, kamu hizmetinin sürdürülebilirliği için vergilerin gerekliliği hususunda gerekli bilgilendirme ve etkinliklerin yapılması ile mükelleflere kamu hizmetlerinde paydaş olduklarının hissettirilebilmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili problemlerinde danışabileceği bir vergi idaresinin olduğunu bilmesi, vergisini ödeyen mükelleflere çeşitli teşekkür belgeleri

verilerek onların gönlünün hoş tutulabilmesi gibi faktörler mükelleflerin vergiye uyumunu artıracaktır. Vergiye uyumu artan mükellef de doğal olarak devletten vergi kaçırmak yerine, vergisini ödeme yolunu seçerek doğru bir davranış içerisinde olduğunu düşünecektir. Bu nedenle smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla çözüm önerisi olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu son derece önemli bir kavram olup katılımcıların neredeyse tamamı tarafından bu ikrar edilmiştir.

14-Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli önerisine; katılımcıların %97'si vergi sisteminden kaynaklanan eksikliklerin giderilmesinin smiyb kullanım eğilimini azaltacağını belirtmiştir. İyi bir vergi sistemi mükellefler açısından basit, anlaşılır ve istikrarlı olmalıdır. Mükellef ödeyeceği vergiyi kendisi hesap edebilmeli, aklına takılan bir husus olduğunda kendisi mevzuatta çözümünü bulabilmeli, sık değişen vergi kanunları, getirilen ve kaldırılan istisna ve muafiyetler, vergi oranlarının değişmesi vb. unsurlar vergi konusunda kesinliğin olmadığını gösterir ki, belirsizlik olan ortamda da doğal olarak mükelleflerin devlete olan güveni azalır. Bu da vergi kaçırma yollarının arayışına sebebiyet vererek smiyb kullanım eğilimini artıracaktır.

15-Vergi oranları yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılmalı önerisine; katılımcıların %79'u vergi oranlarının kademeli olarak azaltılmasının smiyb kullanımını engelleyeceğini düşünürken, %20'lik bir kısım bu konuda kararsız kalmıştır. Vergi her ne kadar devlet için bir gelirse da üzerinden tahsil edildiği vatandaşlar için bir yükü ifade etmektedir. Bu yükü devlet uygulayacağı vergi oranlarıyla optimal olarak ayarlayamazsa mükellefler vergi ödemekten ziyade vergi kaçırma yollarına başvuracaktır. Mesela pilot bölge veya sektörler belirleyerek vergi oranları belli bir kademe düşürülüp, vergi tahsilatı ve kayıp kaçağı geçmiş yıllara göre takip edilerek, uygulamanın başarıya ulaşması durumunda da yurt geneline yayılabilir. Ancak, oranlar düşürülürken vergi sistemi etkinleştirilmeli, mükelleflerde vergi ahlakı ve bilinci geliştirilmeli, vergiye gönüllü uyum artırılmalı ve vergilemede adalet ve eşitlik sağlanmalıdır. Tüm bunlar birlikte sağlandığında mükellefler vergi kaçırmak yerine vergi ödeme yolunu seçecektir.

16-Sık sık vergi affi kanunları çıkarılarak mükellefler bir beklenti içine sokulmamalı önerisine; katılımcıların %97'si sık vergi affi kanunları çıkarılarak mükelleflerin bir beklenti içine sokulduğunu ve bu beklenti sebebiyle smiyb kullanım eğiliminin arttığını belirtmiştir. Son yıllarda oldukça sık uygulana gelen vergi affi, borç yapılandırma, matrah ve vergi artırımları vb. kanunlar ile mükelleflere oldukça fazla imkânlar tanınmış hatta vergi ve matrah artırımında bulunan mükellefe vergi

incelemesine alınmama garantisi bile verilmiş ve bazılarında ödeme şartı uygulanamamıştır. Konu böyle olunca mükellefler vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemekten ziyade nasılsa af çıkıyor diyerek ötelemeye ve kaçırma yollarına başvurmaktadır. Sık çıkarılan vergi afları aynı zamanda vergi sistemine, vergide adalet ve eşitliğe, vergide gönüllü uyuma vurulan bir darbedir. En azından smiyb kullanmak suretiyle devletten vergi kaçırdığı tespit edilenlerin veya haklarında vergi inceleme raporu tanzim edilenlerin vergi af kanunlarından faydalandırılmaması gerektiği şüphesizdir.

17-Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı önerisine; katılımcıların %100'ü vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanması durumunda smiyb kullanımının engellenebileceğini ifade etmiştir. Vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanabilmesi için toplumdaki kişilerin mali güçleri doğrultusunda kamu hizmetlerinin finansmanına katılması ve aynı ekonomik zenginliğe sahip olanların aynı vergi oranları ile vergilendirilmesi gerekir. Gelir üzerinden alınan vergilerde dilimlerin artırılarak verginin tabana yayılması ve gelir durumu düşük olanların daha düşük vergi ödemesi sağlanabilir. İnsanların temel gıda, barınma, giyinme ve yaşama ihtiyaçlarını karşılayacak tutar her il bazında hesaplanarak bu tutarın üstündeki gelirler vergilendirilebilir. Mükelleflerin şahsi özellikleri ve ailevi durumları dikkate alınarak vergi ödemeleri sağlanabilir.(sağlık durumu, engellilik durumu, bakmakla yükümlü olduğu kişilerin durumu vb.) Mükellefler arasında haksız rekabete yol açacak istisna ve muafiyetlerden, af kanunu gibi kanunlardan, çeşitli sübvanselerden vb. vazgeçilebilir. Bununla birlikte bazı mükellefler smiyb kullanılmasını rekabet eşitliğini sağlamak amacıyla bir hak olarak görmekte, smiyb kullanımının yaygınlığı ile düzenleyen ve kullananlara cari dönemlerde yaptırım uygulanamaması veya çeşitli af kanunlarından bu fiilleri işleyen mükelleflerin de faydalandırılması bu fikir tarzını doğurmakta ve diğer mükellefleri de bu yola itmektedir. Bu nedenle de vergi ödemede eşitlik ve adaletin sağlanması durumunda vergi kaçakçılığının önleneceği muhtemeldir.

18-Ödeme kaydedici cihazlar geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize çalışıp mükelleflerin işlemleri anlık takip edilmeli önerisine; katılımcıların %94'ü ödeme kaydedici cihazların geliştirilmesi ve vergi daireleri ile birlikte senkronize kullanılarak mükelleflerin işlemlerinin takip edilmesinin smiyb kullanım eğilimini azaltacağını belirtmiştir. Şüphe yok ki vergi kaçakçılığı genellikle kayıt dışı çalışılan ve nakit çalışılan alanlarda yoğunluk göstermektedir. Bu nedenle ödemeler

artık elektronik ortamda yapılmalı, nakdi para kullanımını temel gıda maddeleri alımı vb. dışında kısıtlanmalı, ödeme kaydedici cihazdaki anlık alışverişler mükelleflerin işlemleri olarak form Ba-Bs bildirimleri ile birlikte vergi idaresi kayıtlarında otomatik kontrol edilmeli, mükelleflere de çipli kimlikler verilerek işletmenin tüm gelir ve gider işlemleri o kimliklerle yapılmalı, gelirleri ile harcamaları karşılaştırılarak bu elektronik sistem üzerinden kontrol edilmeli ve ödemelerin ödeme kaydedici cihazlar üzerinden yapılması zorunlu hale getirilmelidir. Bu gibi tedbirler doğal olarak vergi kaçakçılığını önleyecek olup smiyb kullanımının engellenmesi açısından önem arz edecektir.

‘Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi’ başlığı altında smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen çözüm önerileri içerisinde en yüksek oranda fikir birliğine varılan; %100 oranı ile mükelleflerin vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanması durumunda smiyb kullanım eğiliminin engelleneceği ve %99 oranı ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gerektiğidir. Ayrıca %97 oranı ile vergi sistemindeki eksikliklerin giderilmesi ve sık vergi af kanunlarının çıkarılmaması bununla birlikte %94 oranı ile ödeme kaydedici cihazlar geliştirilerek mükelleflerin işlemleri yoğun bir şekilde takip edilmeli önerisi ve son olarak %79 oranı ile vergi oranlarının yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılması katılımcılar tarafından tercih edilmiştir. Baktığımızda bu çözümlerin her birisi tek tek uygulansa smiyb kullanımının engellenmesi için yeterli olamayacağı görülmektedir. Bu nedenle de önerileri bir politika halinde birlikte uygulamak vergi kaçakçılığını önlemede daha başarılı bir yol olacaktır.

• Anketi yanıtlayan katılımcılar, ‘E- Diğer Çözüm Önerileri’ başlığı altında sunulan çözüm önerileri içerisinde:

19-Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu artırılmalı önerisine; katılımcıların %56’sı SM, SMMM ve YMM’lerin sorumluluğunun artırılması gerektiğini belirtirken, %28’lik bir kısım bu konuda kararsız kalmış, %16’lık orandakilerde böyle bir uygulama yapılmasının smiyb kullanılmasını engellemeyeceğini ifade etmiştir. Belirtilen meslek mensupları mükelleflerin belgelerini defterlerine kaydettikleri ve bu kayıtlar doğrultusunda beyannamelerini verdikleri için mükelleflerin işlemleri hakkında oldukça fazla bilgi sahibidir. Bu bilgi sebebiyle yapmış oldukları meslek sadece mükellefe karşı değil topluma karşı da sorumluluk arz eden bir meslektir. Lâkin neticede meslek mensuplarına ödemeyi devlet değil mükellefler yapmaktadır. Hiçbir aklı başında

mükellef kendisine fazla vergi ödeten meslek mensubu ile çalışmak istemez bu nedenle de meslek mensupları çoğu zaman mükellefin istekleri doğrultusunda hareket etmekte ve smiyb olduğundan şüphe duyduğu belgeleri idareye bildirmemektedir. Bunun yanında mükelleflerin razı olmadığı durumlarda defter ve belgelerini alarak başka bir meslek mensubu ile çalışma imkânına sahip olması, meslek mensuplarının son yıllarda sayılarının çok artması bu durumları ortaya çıkarmış ve mükellefe karşı meslek mensubunun elini güçsüzleştirmiştir. Devletin öncelikle meslek mensubu ile mükellef arasındaki bu ilişkiyi dengelemesi ve meslek mensubunun eline güçlendirmesi gerekir. Eğer sorumluluk artırılacaksa bu, şu anda smiyb kullanımının engellenmesinin çözümü için doğru bir öneri değildir.

20-Maliye Bilim Kurulu kurularak, konu hakkında uzman kişilerle ortak kararlar alınmalı ve bunlar ekonomide uygulanmalı (Corona salgını sebebiyle kurulan Bilim Kurulu gibi) önerisine; katılımcıların %87'si MBK'nın kurularak, konu hakkında uzman kişilerle ortak kararlar alınması ve bu kararların ekonomide uygulanması durumunda smiyb kullanım eğiliminin azalacağını belirtmiş, %11'lik kesim de kurula ihtiyaç olup olmadığı hususunda kararsız kalmıştır. Smiyb kullanımı ve düzenlenmesi sebebiyle vergi kaçakçılığının ülke geneline yayılması, VDK'nın denetim gücünün çoğunu bu alanlara aktarması, ülkede gelir dağılımında adaletsizlik ve ekonomide kayıt dışılık artması gibi nedenlerle toplum ve ekonomi üzerinde etkin kararlar alıp bunları uygulayabilecek bir kurula ihtiyaç hasıl olmuştur. Kurulun alacak olduğu kararları devletin tüm kurumları harfiyen uygulayarak smiyb kullanım eğilimi ile mücadele tek başlılık ve kararlılık yerine getirilecektir.

21-Hazine ve Maliye Bakanlığı ile alt organları tarafından sosyal medya, sosyal platformlar kullanılarak vatandaşlar ve mükellefler üzerinde smiyb kullanımının vergi kaçırmak olduğuna ilişkin bilgilendirmeler yapılmalı önerisine; katılımcıların %96'sı HMB ile alt organları tarafından sosyal medya ve sosyal platformlar kullanılarak vatandaşlar ile mükellefler üzerinde smiyb kullanımının vergi kaçırmak olduğuna ilişkin bilgilendirmeler yapılması gerektiğini belirtmiştir. Yapılan araştırmalara göre insanların çoğu günde 4 saatini sosyal medyada geçirmektedir. Bunun farkında olan bir vergi idaresi vatandaşlara ve mükelleflere yönelik çeşitli videolar, yarışmalar, anketler ve oyunlar düzenleyerek insanların dikkatlerini smiyb kullanma konusuna çekebilir, insanlar üzerinde farkındalık meydana getirebilir ve insanların vergi bilincini geliştirerek smiyb kullanımının engellenmesini bir nebze de olsa sağlayabilir.

22-Öncelikle smiyb düzenleyenler tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmalar yapılmalı önerisine; katılımcıların %87'si smiyb kullananlardan ziyade öncelikle smiyb düzenleyenlerin tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmaların yapılması gerektiğini belirtmiş, %11'lik kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır. Bu çözüm önerisinin etkin olup olmayacağını, şu soruya cevap bularak yanıtlayabiliriz. Smiyb düzenleyenler olduğu için mi kullanıcılar vardır, yoksa kullanmak isteyen mükellefler olduğu için mi düzenleyiciler mevcuttur? Bizce buradaki problem smiyb düzenlenmesi değil, bu belgeleri kullanmak isteyen mükelleflerin varlığıdır. Belgenin kullanılmak istenmesi hasebiyle önce smiyb'ye ihtiyaç duyulur ve piyasada arayış içine girilir, sonrada sahte fatura ihtiyacını karşılamak amacıyla bir mükellefiyet oluşturularak veya mevcut mükellefler tarafından smiyb düzenlenmeye başlanır. Yani her talep kendi arzını meydana getirir. İllaki smiyb düzenleyicilerine köklü yaptırımlar uygulamak probleme çözüm sunabilir lâkin asıl üzerinde durulması gereken belge kullanımının engellenememesidir.

23-Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler kayıt altına alınmalı ve haksız rekabet ortadan kaldırılmalı önerisine; katılımcıların %100'ü kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt altına alınması ve haksız rekabetin ortadan kaldırılması durumunda smiyb kullanımının önleneceğini ifade etmiştir. Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde de bahsettiğimiz üzere smiyb kullanımının en yaygın olduğu alanlar, kayıt dışı faaliyetlerin olduğu alanlardır. Ülkemizde de kayıt dışı ekonomi hatırı sayılır seviyelere ulaşmıştır. Toplumda hem hiçbir mükellefiyet açmadan kayıt dışı çalışılabilir, hem de ticari faaliyet içerisinde bazı işlemler belgesiz ve kayıt altına alınmadan yapılabilir, ikisi de kayıt dışı faaliyetin kapsamına girmektedir. Faaliyetlerinin bir kısmı kayıt dışı olan mükellefler, mecbur olarak smiyb ihtiyacı duymaktadır. Bununla birlikte piyasada rekabet arttıkça mükellefler gelirlerini artırmanın ve daha az vergi ödemenin yollarını ararlar, bunun sağlanması da smiyb kullanmaktan geçer. Piyasadaki bazı mükellefler bu şekilde fatura temin ederek haksız rekabete yol açtıkça, diğer mükelleflerde rekabet edebilmek maksadıyla aynı yollara başvurarak smiyb kullanacaktır. Bu nedenle hem kayıt dışı ekonomiyi azaltmak hem de haksız rekabeti önlemek muhtemeldir ki smiyb kullanımını engelleyecektir.

24-Ülkede ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı önerisine; katılımcıların %98'si ülkede ekonomik ve mali istikrarın sağlanması durumunda smiyb kullanım eğiliminin azalacağını ifade etmiştir. Ekonomik ve mali istikrarın olmaması vergi kaçakçılığının yoğun bir şekilde yapılmasına sebebiyet vermektedir. Ülkede, büyüme

oranlarında artış yoksa istihdam sorunu çözülemiyorsa, hane halkı geliri oldukça düşükse, gelir dağılımında adaletsizlik varsa, sürekli enflasyon problemi yaşıyorsa, üretimden ziyade tüketime dayalı bir dolaylı vergilendirme sistemi ile vergi geliri sağlanıyorsa, ülkenin ekonomik ve mali yapısı bozuktur denebilir. Bu yapının bozuk olması durumunda da vergi kaçakçılığı daha yaygın hale gelir. Geliri düşük olan vatandaş ve mükellef de yeni gelir kaynakları arayışı içine girerek kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelir, bunun sonucunda da kayıt dışı ekonomi içerisinde sahte belge ticareti ve kullanımı yaygınlaşır. Binaenaleyh ülkede ekonomik ve mali istikrarın sağlanması durumunda, smiyb kullanımının azalması beklenecektir.

‘Diğer Çözüm Önerileri’ başlığı altında smiyb kullanımının engellenmesi amacıyla katılımcılara yönlendirilen çözüm önerileri içerisinde en yüksek oranda fikir birliğine varılan; %100 oranı ile kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt altına alınması ve haksız rekabetin ortadan kaldırılması, %98 oranı ile ülkede ekonomik ve mali istikrarın sağlanması, %96 ile HMB’ce sosyal medya ve platformların kullanılarak mükelleflerin bilgilendirmesi ve %87 oranı ile de konu hakkında gerekli kararların alınıp yaptırımların uygulanabilmesi ve politikaların kati bir şekilde tek elden yürütülebilmesi amacıyla Maliye Bilim Kurulunun kurulması gerektiği önerileri smiyb kullanımının engellenmesi için çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır.

• Bunlarla birlikte anketi yanıtlayan katılımcılara çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz gibi ‘Ayrıca Katkıda Bulunmak İstedığınız Bir Husus Var mı?’ diye sorulmuş ve bazı katılımcılardan aşağıdaki öneriler gelmişti:

-Mükelleflere yapmış oldukları giderlerin tamamını indirebilme imkânı getirilmeli (mesela harcamış olduğu emek, yolda geçen vakit bunlar da gider yazılmalı),

Mükellefler genellikle yapmış oldukları giderleri indiremediğinde smiyb kullanma yolunu seçerek gerçekte yapmadıkları mal/hizmet alışlarını yapmış gibi göstererek giderleştiremediği harcamaları belgelemek ve gelirlerinden indirmek ister. Eğer mükelleflere tüm giderlerini indirme imkânı verilirse sahte belge kullanma yolunu tercih etmeyecekleri görülmektedir. Bu nedenle giderlerin tamamını indirebilme hakkı verilmesi smiyb kullanımının engellenmesinde çözüm önerisi olarak kullanılabilir.

-Herhangi bir sınıf ve sınır ayrımı olmadan tüm mükelleflerin vergiyle ilgili işlemleri (defter tutma, belge düzenleme vb.) elektronik ortamda yapılmalıdır. İdare ile mükellefler arasında senkronize bir elektronik sistem kurulmalı yani bir mükellefin

sattım dediği işlemi karşı taraf aldım dediği halde banka kayıtlarında ve mal mevcudunda (stoklarında) giriş-çıkış işlemi gözüküyorsa idareye kayıtlar uyarı göndermeli,

Günümüzde vergi idaresi kademe kademe elektronik ortama geçerek hem çağa uygun bir belgeleme ve kaydetme yöntemini seçmekte hem de mükelleflerin işlemlerini karşılıklı kontrol ederek daha kolay bir denetim sağlamaktadır. Lâkin bu işlemler tüm mükellefler için geçerli değildir. Elektronik belgeleme ve kayıt sistemini mükelleflerin geneline uygulamak, mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin devamlı surette idare kayıtlarına girdiğinin farkında olması şüphesiz takip edildiğinin farkında olan bir mükellef için tedbirli olması gerektiği anlamına gelecek ve gerçekte olmayan mal/hizmet alışları sebebiyle smiyb'nin kullanılmasına engel olacaktır.

-Sahte belge düzenleyicileri üzerine yapılacak katı çalışmalar sahte belge kullanımının da önüne geçecektir. Vergi dairesince yoklamalar artırılmalı, yeni mükellefiyet açılışlarında açılış sermayeleri yüksek tutarlarda olmalı ve tamamı açılış esnasında ödenmiş olmalı, ticari faaliyeti gerçekleştirecek kişilerin o konuda yetkinliği var mı, ortakların suç dosyası var mı, gibi önlemler alınmalı.

22 numaralı çözüm önerisinde de belirttiğimiz üzere, buradaki problem smiyb düzenlenmesi değil, bu belgeleri kullanmak isteyen mükelleflerin varlığıdır. Belgenin kullanılmak istenmemesi durumunda smiyb düzenleyen mükelleflerin belgelerini kimse kullanmayacak yani böyle bir talep oluşmayacak dolayısıyla da belge düzenlenmeyecektir. Smiyb düzenleyicilerine katı yaptırımlar uygulamak probleme çözüm sunabilir ancak bu çözüm önerisi yeterli bir öneri olarak karşımıza çıkmamaktadır. Bunun dışında mükellefiyet açılışları esnasında kişilerin yapacak oldukları ticari faaliyet konusunda yetkin olup olmadıklarının denetimi hem smiyb düzenlenmesinin engellenmesi hem de kullanılmasının engellenmesi açısından çözüm oluşturabilir, ayrıca faaliyette bulunacak kişilerin daha önceden sicillerinde benzer suçlardan dolayı bir hüküm varsa bu kişilere mükellefiyet açılışları oldukça zorlaştırılabilir. Bununla birlikte yapılacak faaliyette ihtiyaç duyulacak sermaye tutarlarının piyasa emsallerine uygun olması mükelleflerden talep edilebilir. Vergi idaresince sık yapılacak yoklamalarla stok takibi, faaliyet takibi vb. konularda mükelleflere her an denetim altında olduğu hissettirilebilir.

Özetle; katılımcıların çözüm önerileri değerlendirildiğinde mükelleflerin ticari faaliyeti ile alakalı yapmış olduğu giderlerin tamamını indirebilmesi gerektiği, ticari işlemlerin tamamıyla elektronik ortama aktarılması gerektiği, mükelleflerin

işlemlerinin yoklamalarla sık sık kontrol edilmesi gerektiği ve mükellefiyet açılışlarının zorlaştırılması gerektiği çözüm önerisi olarak belirtilmiştir.

Tablo 4.10: Çözüm Önerileri

Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi	<i>Vergi dairesi personeli kullanılarak vergi denetimi yapılmalı</i>	<i>VDK'ca vergi denetimi artırılmalı, bunun için de yeni personel istihdam edilmeli</i>	<i>Çeşitli komisyonlar kurularak vergi denetimindeki iş yükü hafifletilmeli, smiyb kullanımları komisyonlar vasıtasıyla tespit edilerek çözüme kavuşturulmalı</i>			
Cezaların Etkisi	<i>SMİYB kullanma fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı</i>	<i>Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından smiyb kullanan mükellefler faydalandırılmamalı</i>				
Eğitim ve Öğretimin Etkisi	<i>Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlaki çeşitli eğitimlerle artırılmalı</i>	<i>MEB'ce müfredata vergi dersi eklenmeli, tiyatro ve oyunlar sergilenmeli, vergi ile ilgili münazaralar yapılmalı</i>	<i>DİB'ce tüm vatandaşlarımız için programlarda ve sohbetlerde vergi kaçırmanın dine uygun bir davranış olmadığına ilişkin bilgilendirmeler yapılmalı</i>			
Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi	<i>Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı</i>	<i>Vergiye gönüllü uyum teşvik edilmeli</i>	<i>Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli</i>	<i>Vergi af kanunları sık çıkarılmamalı</i>	<i>Ödeme kaydedici cihazlar daha etkin kullanılmalı</i>	<i>Vergi oranları kademeli olarak azaltılmalı</i>
Diğer Çözüm Önerileri	<i>Kayıt dışı faaliyet ve haksız rekabet engellenmeli</i>	<i>Ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı</i>	<i>Sosyal medya uygulama ve politikalarıyla mükellefler bilgilendirilmeli</i>	<i>Maliye Bilim Kurulu adı altında bir kurul oluşturularak uygulanacak çözüm önerileri tek elden yönetilmeli ve kesin surette mücadele edilmeli</i>		
Katılımcıların Önerileri	<i>Mükellefler ticari faaliyeti ile alakalı giderlerin tamamını indirebilmeli (yolda geçen zaman vb. dahil)</i>	<i>Ticari işlemler tamamıyla elektronik ortama aktarılmalı</i>	<i>Mükelleflerin işlemleri yoklamalarla sık sık kontrol edilmeli</i>	<i>Mükellefiyet açılışları zorlaştırılmalı</i>		

SONUÇ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının sıklığı ve yaygınlığı ekonominin, idarenin, yasalara uyan mükelleflerin ve yargı organlarının malumudur. Vergi idaresinin önemli bir kısmı enerjisini bu fiil kaynaklı problemleri çözmeye harcamakta, konuyla ilgili cari dönem vergi denetimleri yapılamamakta, keza yargı organlarında iş yükü sebebiyle davalar artmakta, smiyb kullanarak avantaj sağlayan mükelleflerin yanında rekabet dışı kalan diğer mükelleflerde piyasada rekabet edebilmek maksadıyla smiyb kullanma eğilimine yönelmekte, ekonominin kötü gittiği dönemlerde mükellefler kazancını devletle paylaşmak istememekte, kdv iadesi alabilmek ve hayali ihracat yapmak maksadıyla smiyb araç olarak kullanılmakta, kayıt dışı ekonomide talep görmekte vb. sebepler yüzünden ekonomide smiyb kullanım eğilimi oldukça fazlaşmıştır. Bu eğilimi azaltabilmek maksadıyla çözüm önerileri sunabilmek için konu hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olan SMMM, YMM ile Vergi İnceleme Elemanları ve Vergi Dairesi Personelleriyle yapmış olduğumuz anket çalışması ile birlikte özetle aşağıda sıralanan çözüm önerilerine ulaşılmıştır:

* Smiyb kullanımının denetimi öncelikli olarak elde bulunan vergi dairesi personeli kullanılarak ve aynı zamanda VDK'ya yeni inceleme elemanı istihdam edilerek artırılmalı ve bunun yanında denetimin yükü çeşitli komisyonlarla azaltılarak smiyb kullanımı inceleme yapılmadan da büyük oranda sonuçlandırılabilir,

* Smiyb kullanım fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı aynı zamanda tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden faydalanma imkânı smiyb kullanan mükellefler için ortadan kaldırılmalı,

* Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakı geliştirilmeli, bu ahlak ve bilinç geliştirilirken HMB dışında, MEB'ce okullarda çeşitli tiyatro, oyun ve eğitimler düzenlemeli ayrıca vergi dersi müfredata eklemeli, bunun dışında DİB'ce hutbelerde, programlarda ve sempozyumlarda vergi kaçırmanın uygun bir davranış olmadığı ile ilgili bilgilendirmeler yapılmalı,

* Bir politika halinde birlikte uygulanacak çözüm önerileri; İdarece vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmeli, vergi sistemimizde yer alan eksiklikler giderilmeli, vergi af kanunları sık çıkarılmamalı, ödeme kaydedici cihazların kullanımı yaygınlaştırılarak mükelleflerin

işlemleri yoğun bir şekilde kontrol edilmeli ve son olarak pilot bölge ve sektörlerde yapılacak çalışmalarla mükellefler üzerindeki vergi oranları kademeli olarak azaltılmalı ve vergi tahsilatı takip edilmeli,

* Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler kayıt altına alınmalı ve haksız rekabet ortadan kaldırılmalı, ülkede ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı, HMB'ce uygulanacak sosyal medya uygulama ve politikalarıyla mükellefler bilgilendirilmeli ve smiyb kullanımını engellemek maksadıyla Maliye Bilim Kurulu vb. adı altında bir kurul oluşturularak uygulanacak çözüm önerileri tek elden yönetilmeli ve kesin surette kararlılıkla mücadele edilmeli,

* Mükellef ticari faaliyetini icra ederken yapmış olduğu giderlerin tamamını indirebilmeli, ticari işlemler tamamıyla elektronik ortama aktarılmalı, mükelleflerin işlemleri yoklamalarla sık sık kontrol edilmeli ve mükellefiyet açılışları zorlaştırılmalı.

Bu çalışmamızda elde ettiğimiz sonuçlar, ağırlıklı İstanbul ilinde bulunan, smiyb kullanılmasının nedenleri konusunda bilgi ve ihtisas sahibi olup probleme çözüm sunabilecek; SMMM/YMM, Vergi İnceleme Elemanı ve Vergi Dairesi Personeli ile sınırlı bir araştırmaya dayandığından, smiyb kullanılması eğiliminin nedenleri ve eğilimin engellenmesi için sunulacak çözüm önerilerine yönelik Türkiye genelinde yapılacak benzer çalışmalarla, bu konudaki değerlendirmelerin daha da anlam kazanacağı aşikârdır.

KAYNAKÇA

- Ağar, S.** (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. TBB Dergisi, Sayı.58.
- Akdeniz, D.** Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.5, Sayı.1.
- Akdoğan, A.** (2006). Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ankara: Gazi.
- Akgüç, Ö.** (1990). Ekonomide Gerçeği Arayış. İstanbul: Bağlam.
- Akgül Yılmaz, G.** (2006). Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları. İstanbul: İSMMMÖ.
- Aktan, C.** (2000). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi. Ankara: TOSYÖV, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergidisi/kavram.htm
- Altuğ, O.** (Aralık 1993). Kayıt Dışı Ekonomi. As medya Dergisi.
- Arslan, M.** (2012). Araştırma Yöntem ve Teknikleri. Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksek Okulu.
- Bakır, T.** (Ağustos 2004). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge III. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı.8, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-agustos-sayi-8_mdergi_8921a-00_/sahte-veya-yaniltici-belge-hk.html
- Baykara, B.** (2009). Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku. 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Can, İ.** (Eylül-Ekim 1983). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Eleştirisi. Maliye Dergisi, Sayı.53.
- Candan, T.** (Kasım 2004). Vergi Suçları ve Cezaları. İstanbul: Süryay.
- Cengiz, A.** (2014) Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cengiz, S.** (2007). Evrakta Sahtekârlık Suçları. Ankara: US-A.

- Çelikkaya, A.** (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu. e-akademi (Hukuki Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>
- Çetin, B.** (1988). Soygun “hayali ihracatın boyutları”. Ankara: Bilgi.
- Çetin, E., Malkoç, İ.** (1995). Uygulamada Sahtekârlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat. Ankara: Adalet.
- Demir, G.** (Ekim 2017). Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum. Vergi Raporu, Sayı:217.
- Dızman, Ş., Yanık, R.** (2016). Türkiye’de Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Açısından Ekonomik Kalkınmaya Etkilerinin Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı:1.
- Doğan, H.** (Temmuz 2000). Ekonomik Yaşamın Kayıtdışı Kalması Devlet Tarafından Teşvik Edilmekte, Vatandaş Kayıtdışı Kalmaya Yasa ve Uygulamaları ile Zorlanmaktadır. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.239.
- Doğan, Z., Besen, R.** (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. Ankara, SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.
- Donay, S.** (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: Beta.
- Dönmez, R.** (Eylül 2002). Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok Mudur?. Yaklaşım, Sayı.117.
- Duran, M. S., Aydın, B.** (Şubat 2000). Türkiye’de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği. Vergi Sorunları Dergisi, No:137.
- Dündar, H.** (Haziran 2004). VUK’a Göre Fatura Yerine Geçen Belgeler. Maliye ve Sigorta Yorumları, S.417.
- Ela, H.** (2010) Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erdem, M. B.** (1978). Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi. <http://libra.anadolu.edu.tr/tezler/1978/99645.pdf> Erişim:[29.04.2020]
- Erdim, A.** (2000). Hayali İhracat Naylon Fatura. Maliye Postası, Sayı.47.
- Erginay, A.** (1998). Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara: Savaş.
- Erman, S.** (1949). Evrakta Sahtekârlık Suçlarında «Varaka» Mevhumu. İstanbul: İsmail Akgün.

- Erman, S.** (1970). Sahtekârlık Cürümleri. 3.Bası, İstanbul.
- Fındıkoğlu, Z. F.** (1968). Hukuk Sosyolojisi, Cilt 3, İstanbul.
- Gez, H. (2011).** Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Gökcan, H. T.** (2010). Özel Belgede Sahtecilik Suçu. Ankara Barosu Dergisi, Sayı.2010/1.
- Güçlü, S.** (Ocak 2004). Belge Düzenlemeksizin Yapılan İndirimli Satışlar. Yaklaşım Dergisi, Sayı.133.
- Güler, K.** (Ekim 2003). Uluslararası Bölgelere Göre Karaparaya Kaynak Teşkil Eden Fiiller (Öncül Suçlar), Karapara ve Karapara Aklama Suçu. Vergi Dünyası, Sayı.266.
- Günday, M.** (Mart 2000). Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?, Vergi Sorunları, Sayı.141.
- Gündel, A.** (1998). Zimmet Sahtecilik Hırsızlık Gasp Dolandırıcılık Emniyeti Suiistimal Suçları. Ankara: Seçkin.
- Gündüz, R., Gültaş, V.** (2008). 5237 sayılı TCK İle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları. Ankara: Bilge.
- Gürboğa, E.** (Temmuz 2001). Sahte Belge Olgusunun Öznel ve Nesnel Koşulları, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:103, https://www.lebibiaykin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2001-temmuz-sayi-103_mdergi_8958a-00_/sahte-belge-ve-kosullari.html
- Güredin, E.** (2000). Denetim. 10.Baskı, Beta.
- İstanbul Sanayi Odası.** Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi. İstanbul, ISO Yayınları No:2001/4.
- İstanbul YMMO.** Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamaları.
- Kahriman, H.** (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. Adnan Menderes Üniversitesi, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt.12, Sayı.1.

- Kalaycı, A. O.** (2017, 1 Ağustos). İşte O Rapor İşte O Yeni Yöntemler.
- Kapusuzoğlu, A.** (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi, Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:1, Yıl:9, Sayı:16.
- Karayılan, İ.** (Nisan 2002). Eximbank Kredileri, Sahte Belge ve Hayali İhracat İlişkisi. Yaklaşım, Sayı.112.
- Kaylan, K.** (2004). Belgelerde Sahtecilik Suçları, Türk Ceza Kanunu Reformu. İkinci Kitap, Ankara: TBB.
- Kazan, H.** (2016). Bilimsel Araştırma Teknikleri. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, İstanbul.
- Kılıç, Y.** (Ocak 2002). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler. Diyalog, Sayı.165.
- Kızılot, Ş.** Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt 3. Ankara: Yaklaşım.
- Kızılot, Ş.** (Nisan 1997). Vergi Hukukunda Naylon Fatura. Vergi Dünyası Dergisi Eki, No.188.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z.** (Ekim 2009). Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları. Ankara: Yaklaşım.
- Kumkale, R.** (2001). Vergi Sözlüğü. Ankara: As.
- Kumkale, R.** (2003a). Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler. Ankara: Seçkin.
- Kumkale, R.** (2003b). Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura. Ankara: Seçkin.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği.** Denetim İlke ve Esasları. 5.Baskı, 1.Cilt.
- Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K.** (2017/3). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları” Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:28.
- Ok, N., Gündel, A.** (2002). Vergi Kaçakçılığı Suçları. 1.Bası, Ankara: Seçkin.
- Oktar, S. A.** (Eylül 2000). Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler. Vergi Sorunları Dergisi.
- Öncel, M.** (1978). Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermay. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Özer, M.** (1997). Denetim 1, Ankara.
- Özsoyly, A. F.** (1995). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi. İstanbul: Bağlam
- Özsoyly, A. F.** (1998). Suç Ekonomisi. İstanbul: TÜGİAD.

- Özyer, M. A.** (2008). Açıklamalı ve Örnekleriyle VUK Uygulaması. 4.Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Parlar, A., Demirel, G.** (2002). Açıklamalı İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları. 1.Basım, Ankara: Adil.
- Polat, İ.** (2004). Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sarılı, M.A.** (2002). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler” Bankacılar Dergisi, Sayı:41.
- Sencer, M.** (1989). Toplum Bilimlerinde Yöntem. İstanbul: Beta.
- Seviğ, V.** (2002, 15 Nisan). Gider Pusulasının Kullanım Alanı. Dünya Gazetesi.
- Seviğ, V.** (2008, 5 Ağustos). Döviz ve Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi. Referans Gazetesi.
- Sevinç, E.** Hayali İhracat ve KDV İadesi.
- Sarısoy, T.** (Eylül 2009). Sahte Belge Kullanımı ve Doğurduğu Sonuçlar. Vergi Raporu, Sayı.120.
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) verileri.** Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdam Oranları, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani Erişim:[25.04.2020]
- Şeker, S.** (1995). Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri. Yaklaşım Dergisi, Sayı.25. Ankara.
- Şentürk, S. H.** (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık.
- Tecim, B. A. H.** (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tekin, C.** (Şubat 2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak Suretiyle Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanılması. Yaklaşım, Sayı.146.
- Tezcan, D., Erdem, M. R., Önok, M.** (2008). Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku. 6.Bası, Ankara: Seçkin.
- Tuncer, M.** (Mayıs 2002). Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye. Vergi Dünyası, Sayı.249.

- Turhan, S.** (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz.
- Türkay, İ.** (Ocak 2019). Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler1. Vergi Raporu, Sayı:232.
- Turanlı, D. A.** (Eylül 2008). Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçlarında Hapis Cezası Süresi Artırıldı. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:57, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-eylul-sayi-57_mdergi_8872a-00_/sahte-ve-yaniltici-belge-sucundan-hapis-cezasi.html
- Uğurlu, U.** (Şubat 2011). Fatura Bedelini Düşük Gösterenlere 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Var. Sayı.86, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-subat-sayi-86_mdergi_8843a-00_/fatura-bedelinin-dusuk-gosterilmesinde-ceza.html
- Urak, E.** (Temmuz-Ağustos 2015). Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?. Mali Çözüm.
- Yalçın, H.** (Temmuz 2001). Belgelendirilemeyen Giderler. Vergi Muhasebeciyle Diyalog, Sayı.159.
- Yetim, S.** (2000). Karaparanın Aklanması, Boyutları ve Mafyokrasi. İstanbul: Nesil.
- Yılmaz, G.** (1998). Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.14.
- Yiğit, U.** (2004). Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları. 1.Bası, İstanbul: Beta.
- <http://www.basarmevzuat.com/dustur/danistay/vuk/95-2561.htm>
- http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c875cde198fd8.71884510
- <https://www.luggat.com/index.php#ceviri>
- <https://www.nisanyansozluk.com/?k=dok%C3%BCman>
- https://yk.lebibyalkin.com.tr/belge?esasNo=2015_6131&kararNo=2016_6856&query=hukuki%20bir%20h%C3%BCk%C3%BCm%20ifade%20eden,%20bir%20hakk%C4%B1n%20dogmas%C4%B1na%20ve%20bir%20olay%C4%B1n%20kan%C4%B1tlanmas%C4%B1na%20yaranan%20yaz%C4%B1

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/6-cd-e-1981-6282-k-1981-7084-t-09-11-1981>

<http://dergipark.gov.tr/iuhfm/issue/9130/114353>

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cac3b9464b466.49166390

<https://sozluk.gov.tr>

<https://www.uyumsoft.com/e-arsiv-faturanin-e-faturadan-farki-nedir>

<http://www.muhasibesitesi.com/fatura.html>

<https://vergidosyasi.com/2017/11/24/temel-fatura-ticari-fatura-ayrimi>

<https://www.parasut.com/blog/e-fatura-hakkinda-20-yanlis-bilgi>

<http://www.fatihcavus.net.tr/perakande-satis-fisi-adisyon-duzenleme-siniri.html>

<https://isbasi.com/blog/gider-pusulasi-nedir-hangi-durumlarda-ve-nasil-duzenlenir>

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf

<https://vergidosyasi.com/2017/05/26/mustahsil-makbuzu-nedir-kim-duzenler-ne-zaman-duzenlenir-duzenlenme-usul-ve-esaslari>

<https://dersmuhasabe.com/belgeler/serbest-meslek-makbuzu.html>

<http://www.muhasabeuygulama.com/uygulamada-sevk-irsaliyesi.html>

<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/verusulteb211ek.html>

<https://www.zeykamatbaa.com/tr/services/tasima-irsaliyesi>

<http://www.muhasabeuygulama.com/yolcu-listesi-nasil-duzenlenir.html>

<https://www.muhasabedersleri.com/ticari-belgeler/gunluk-musteri-listesi.html>

<https://i.hizliresim.com/D47X3v.png>

<http://www.melipos.com/adisyon-nedir>

<https://sozluk.gov.tr>

<https://www.adaletbiz.com/danistay-kararlari/alis-faturalarinin-sahte-olmasi-satis-faturalarinin-sahte-oldugunu-gostermez-h10931.html>

<https://kanberkilinc.com.tr/sahteciligin-somut-olarak-ortaya-konulmasi-geregi.htm>

<http://www.basarmevzuat.com/dustur/danistay/vuk/95-2561.htm>

<http://www.alomaliye.com/2015/09/11/danistay-kararlari-isiginda-sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-smiyb>

<http://www.ferhatgokce.com/sahte-belge-ile-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-ayrimi/>

<http://istanbulymm.org.tr/Data/pdf/YatirimTesvikUygulamaları.pdf>

<http://www.ymm.net/hayali-ihracat-ve-kdv-iadesi.php>

<http://www.etkihaber.com/iste-o-rapor-iste-o-yeni-yontemler-1151yy.htm>

<http://static.dergipark.org.tr:8080/article-download/c825/82ca/7a01/5d1eff0df07c4.pdf>

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf

<https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-kavramlari/>

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>

<https://is-gunu.hesaplama.net/hesaplama.do>

<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/111/Iyi+Bir+Vergi+Sistemi+Icin++On+Kilavuz+Ilke+>

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarısı ve Gerekçesi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

19 No.lu Damga Vergisi Sirküleri

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

243 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

416 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

513 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

KDV Genel Uygulama Tebliği

28 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

60 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

05/08/2013 tarih 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—1184 sayı ve “Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi” konulu, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Özelgesi

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan 20/02/2015 tarihli “Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge”

Vergi Denetim Kurulu 2012-2018 Yılı Faaliyet Raporları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

EK

TÜRKİYE’DE MÜKELEFLERİN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIM EĞİLİMLERİNİN ENGELLENMESİ AMACIYLA YAPILMASI GEREKENLERE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Meslek İtibariyle Konuya Vakıf Olmanız Sebebiyle Bilgi ve Tecrübelerinize Dayanarak Mükelleflerin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanım Eğilimlerinin Engellenmesi Amacıyla Aşağıdaki Çözüm Önerilerinden Hangilerinin Uygulanmasının Daha Verimli Olacağını Size Uygun Gelen Cevabı Seçerek Cevaplayınız.

Seçimlerinizi Boş Kutucukların İçerisine **X** İşareti Koyarak Yapabilirsiniz. Teşekkür Ederiz.

Ankete başlamadan önce katılımcı profilini ölçebilmek için aşağıdaki sorulara lütfen cevap veriniz.

1-Mesleğiniz nedir?

SMMM, YMM	
Vergi İnceleme Elemanı	
Vergi Dairesi Personeli	

2-Meslekte kıdem durumunuz nedir?

5-10 YIL	
10-15 YIL	
15-20 YIL	
20 YIL ve üzeri	

3-Öğrenim durumunuz nedir?

Ortaokul ve altı mezunu	
Lise ve dengi okul mezunu	
Lisans / Ön lisans mezunu	
Yüksek lisans ve üstü mezunu	

4-Yaşınız?

20-25		41-50	
26-30		51-60	
31-40		61 ve üzeri	

TÜRKİYE'DE MÜKELEFLERİN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KULLANIM EĞİLİMLERİNİN ENGELLENMESİ AMACIYLA YAPILMASI GEREKENLER	1-Hiç Katılmıy orum	2-Biraz Katılıy orum	3-Karars ızım	4-Katılıy orum	5-Kesinlikl e Katılıyo rum
A-Vergi Denetiminin ve İdaresinin Etkisi					
1-Mükellefler üzerindeki vergi denetimi artırılmalı					
2-Vergi inceleme elemanlarına re'sen inceleme yapabilme yetkisi verilmeli					
3-İzaha davet müessesesi gibi çeşitli müesseseler kurularak bu fiilin çözümü için daha aktif olunmalı					
4-Vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmeli					
B-Cezaların Etkisi					
5-Kanun'da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline uygulanan vergi cezaları ve adli cezalar artırılmalı					
6-Cezalar para cezasına çevrilmemeli veya ertelenmemeli					
7-Fiilleri işleyenlere hapis cezalarından ziyade devlete ve topluma faydalı olabilecekleri alanlarda zorunlu hizmet cezası verilmeli					
8-Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında, vergi ve cezalarda indirim uygulanmamalı					
C-Eğitim ve Öğretimin Etkisi					
9-Vergi idaresi personelinin eğitim düzeyi artırılmalı					
10-Millî Eğitim Bakanlığı okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında çocukluk çağından itibaren bir farkındalık meydana getirmeli, müfredata vergi dersi eklenmeli					
11-Diyanet İşleri Başkanlığı aracılığıyla Cuma hutbelerinde smiyb kullanma fiilinin devletten vergi kaçırmak olduğu anlatılmalı, gayrimüslim vatandaşlar da kendi dinlerine uygun bir şekilde bilgilendirilmeli					
12-Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakı çeşitli eğitim ve sempozyumlarla artırılmalı					
D-Vergi Uygulama ve Politikalarının Etkisi					
13-Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalı					
14-Vergi sistemindeki eksiklikler giderilmeli					
15-Vergi oranları yapılacak çalışmalarla kademeli olarak azaltılmalı					
16-Sık sık vergi affı kanunları çıkarılarak mükellefler bir beklenti içine sokulmamalı					

17-Vergi ödemede adalet ve eşitlik sağlanmalı					
18-Ödeme kaydedici cihazlar geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize çalışıp mükelleflerin işlemleri anlık takip edilmeli					
E-Diğer Çözüm Önerileri					
19-Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu artırılmalı					
20-Maliye Bilim Kurulu kurularak, konu hakkında uzman kişilerle ortak kararlar alınmalı ve bunlar ekonomide uygulanmalı(Corona salgını sebebiyle kurulan Bilim Kurulu gibi)					
21-Hazine ve Maliye Bakanlığı ile alt organları tarafından sosyal medya, sosyal platformlar kullanılarak vatandaşlar ve mükellefler üzerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının vergi kaçırmak olduğuna ilişkin bilgilendirmeler yapılmalı					
22-Öncelikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler tespit edilerek bunlarla ilgili çalışmalar yapılmalı					
23-Kayıt dışı faaliyette bulunan mükellefler kayıt altına alınmalı ve haksız rekabet ortadan kaldırılmalı					
24-Ülkede ekonomik ve mali istikrar sağlanmalı					

Ayrıca Katkıda Bulunmak İstedığınız Bir Husus Var mı?

.....
.....
.....
.....

Özgeçmiş

18 Nisan 1988 tarihinde Trabzon'da doğdu. Lise öğrenimini Sürmene Hasan Sadri Yetmişbir Anadolu Lisesinde tamamladı. 2011 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye bölümünden mezun oldu. 2013 yılında Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavını kazanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında göreve başladı. 2018 yılında meslek içi yeterlilik sınavında başarı göstererek Vergi Müfettişliğine atanmaya hak kazanmıştır. Halen bu görevini sürdürmektedir.