

Duyuru Tarihi : 13.07.2009
Duyuru No : DUYURU/2008-134
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / ARALIK 2008 / SAYI : 192, SAYFA : 127 - 130

Erdoğan Sağlam
Yeminli Mali Müşavir
BDO DENET

SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMANIN AĞIR SONUÇLARI

Kamuoyunda “naylon fatura” olarak adlandırılan “sahte veya muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge” düzenleme veya kullanma fiilinin çok ağır müeyyideleri vardır.

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, **muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgedir**.

Muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgelere 84 no.lu KDV Genel Tebliğinde şu örnekler verilmiştir:

- Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren belgeler,
- Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş belgeler,
- 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 yaniltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilir.).

1. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMI PARASAL CEZA (VERGİ ZİYAI CEZASI) KESİLMESİNİ GEREKTİRİR :

Bilindiği gibi vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun Dördüncü Kitabında yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.

Kanunun 344 üncü maddesine göre, 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına¹ sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere **üç kat**, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

¹ Vergi ziyai, 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 ziyai hükmündedir. Yukarıda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel teşkil etmez.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı 359 uncu maddede kaçakçılık fiilleri arasında sayıldığından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında parasal vergi cezası uygulanır. Görüldüğü üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak parasal vergi cezasını üç kat artırmaktadır.

Vergi ziyasına neden olunduğunda vergi ziyası cezasının yanı sıra ayrıca ziya uğratılan verginin (yani vergi aslının) ve Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesine göre hesaplanan gecikme faizinin de (halen aylık % 2,5) ödenmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi kesilen vergi ziyası cezalarının, uzlaşma hükümlerinden yararlanılarak kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması mümkün bulunmaktadır. Bu yolla ihtilaflar yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözüme kavuşturulabilmektedir. VUK'nun 359 uncu maddesindeki kaçakçılık fiilleri ağır fiiller olduğundan, bu fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği hallerde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma imkânından yararlanılması mümkün değildir. (Daha detaylı bilgi için 2008/54 sayılı Sirkülerimize bakılabilir.) Görüldüğü üzere ağır bir fiil olan, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı, normalin üç katı ceza uygulanmasının yanında yargı yoluna gitmeden uyuşmazlığı çözme olanağını da ortadan kaldırmaktadır.

2. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMI HAPİS CEZASINI GEREKTİRİR:

2.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Halinde Hükmolunacak Hapis Cezası:

VUK'nun 359 uncu maddesinde belirtilen suçların işlenmesi, İdarenin üç kat vergi ziyası cezası uygulamasının yanı sıra yargı mercilerince hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilmesine de yol açmaktadır. Söz konusu maddede hapis cezası, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı bakımından farklılaştırılmış, sahte belge için daha ağır bir ceza öngörülmüştür.

Maddeye göre,

- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri için 18 aydan ² 3 yıla kadar,
- Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri için ise 3 yıldan 5 yıla kadar,

hapis cezasına hükmolunur.

Kaçakçılık suçu sayılan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bunlar için parasal vergi cezası (vergi ziyası cezası) kesilmesi, bu fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi halinde hapis cezasının, VUK'nun 333 üncü maddesi gereğince **fiilleri işleyenler** hakkında hükmolunması gerekir. Ancak uygulamada bu konu üzerinde titizlikle durulmadığı ve genellikle kanuni temsilciler (anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdürler) hakkında suç duyurusunda bulunulduğu gözlenmektedir.

Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi:

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanımının halinde hapis cezasının paraya çevrilmesi imkânı yoktur. ³ Çünkü bu cezaların alt sınırı 18 ay ve 3 yıl olarak belirlenmiş olup, Türk Ceza Kanununa göre sadece 1 yıl ve daha kısa süreli hapis cezalarının paraya çevrilebilmesi

² 5904 sayılı Kanunla 3.7.2009 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmeden önce alt sınır 1 yıl idi.

³ 5904 sayılı Kanunla, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı halinde cezanın alt sınırı 1 yıldan 18 aya çıkarılmadan önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar hakkında verilen hapis cezaları 1 yıl veya daha kısa süreli ise paraya çevrilebilmekteydi.

mümkündür. Paraya çevirme, Türk Ceza Kanununun 52 nci maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılmaktadır.

Hapis Cezasının Ertelenmesi:

Türk Ceza Kanununun 51 inci maddesine göre, 2 yıl ve daha kısa süreli hapis cezalarında hapis cezasının ertelenebilmesi mümkündür. Söz konusu maddeye göre, 18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyükler için 3 yıla kadar (3 yıl dahil) hapis cezasına mahkumiyet halinde hapis cezasının ertelenmesi imkanı vardır.

Bu nedenledir ki, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında, hükmedilen ceza 2 yıl veya daha kısa ise hükümlünün yaşı ne olursa olsun, 3 yıl ise sadece 18 yaşından küçüklerle 65 yaşından büyükler için cezanın ertelenmesi söz konusudur. Sahte belge kullanımında ise 18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyükler için cezanın 3 yıl olarak hükmedilmesi durumunda ertelenmesi imkanı vardır. Hükümlünün 18-65 yaş arasında olması halinde hapis cezasının ertelenmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Ceza Muhakemeleri Kanununun 231/5 inci maddesi gereğince, hükmolunan cezanın 2 yıl veya daha az süreli olması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması imkanı da mevcuttur.⁴

Suçun Oluşumunda Kasıt Unsurunun Aranıp Aranmayacağı:

Bu konuda üzerinde durulması gereken hususlardan biri de, 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 düzenlenmeyeceğidir. 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“...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 ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının

⁴ Y. Burak ASLANPINAR, “**Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hapis Cezasının Paraya Çevrilmesi ve Ertelenmesi**”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2008, Sayı: 191, Sayfa:282-286.

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 ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziya cezası kesilmesi gerekmektedir.”

Özet Tablo:

Yukarıda yapılan açıklamaları aşağıdaki tablo ile özetleyebiliriz:

| Fiil | Öngörülen hapis cezası | Paraya veya diğer yaptırımlara çevrilme imkânı | Erteleme imkânı |
|--|------------------------|--|---|
| Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma | 18 aydan 3 yıla kadar | Yok. | 2 yıl ve daha kısa süreli hapis cezalarında var. (18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyüklerde 3 yıllık hapis cezalarında da var.) |
| Sahte belge düzenleme veya kullanma | 3 yıldan 5 yıla kadar | Yok. | 18 yaşından küçükler ile 65 yaşından büyüklerde var, diğerlerinde yok) |

3. SAHTE VEYA YANILTICI BELGE KULLANIMI KARA LİSTEYE GİRİLMESİNE VE KDV İADE TALEBİNİN AĞIRLAŞTIRILMIŞ ÖZEL ESASLARA GÖRE ALINMASINA NEDEN OLUR:

Bilindiği gibi KDV iade talepleri 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş esaslara göre sonuçlandırılmaktadır. Bu Tebliğde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması halinde iadenin genel esaslara göre değil, Tebliğin II. bölümünde düzenlenmiş olan ağırlaştırılmış özel esaslara göre yerine getirileceği açıklanmıştır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar, uygulamada “kara liste” olarak adlandırılan, Kod Listesine (Kod 2) alınmaktadır. Bunun anlamı yukarıda belirtildiği üzere, iade taleplerinin özel esaslara göre sonuçlandırılmasıdır. Bu durumdaki mükelleflerin sadece kendilerinin KDV iadesi talepleri değil, bunlardan mal veya hizmet satın alan müşterilerinin KDV iade taleplerinde de sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bunun ticari açıdan yaratacağı olumsuzlukları ifade etmeye gerek yoktur.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma raporu bulunduğu için Kod 2'ye alınan mükelleflerin genel esaslara dönüşü için,

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma raporlarına istinaden yapılan tarhiyatın gecikme faizi ve cezası ile birlikte tamamen ödenmesi veya bunlar için teminat gösterilmesi,
- Ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmez ise, vergi dairesine olumlu vergi inceleme raporunun intikal etmesi veya,
- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi gerekmektedir.

Sürekli olarak nakden veya mahsuben iade talebinde bulunan mükelleflerin kendilerinin ve müşterilerinin iade taleplerinin sorun yaşanmadan yerine getirilebilmesi için, yapmaları gereken en önemli işlem 84 no.lu Tebliğde açık ve net olarak belirtilmiştir.

İADE TALEP EDEN MÜKELLEFLERİN MAL VEYA HİZMET SATIN ALDIKLARI MÜKELLEFLERE ÖDEMELERİNİ, MÜTESELSİL SORUMLULUKTAN KURTULACAK ŞEKİLDE YAPMALARI HALİNDE İADE TALEBİ GENEL ESASLARA GÖRE YERİNE GETİRİLECEĞİNDEN, SORUN

YAŞANMAYACAKTIR. YANİ SORUN YAŞAMAMANIN YOLU ÖDEMELERİN BANKA KANALIYLA VEYA ÇEKLE YAPILMASIDIR.

84 no.lu KDV Genel Tebliğinin III. Bölümüne göre, müteselsil sorumluluktan kurtulacak şekilde ödeme yapmış sayılmak için, KDV dahil toplam işlem bedelinin,

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya katılım bankaları vasıtasıyla ödenmesi ve banka veya katılım bankalarına yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı - soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya katılım bankasındaki hesap numarası ve vergi kimlik numarasının doğru olarak yazdırılması veya,
- Ödemelerin çekle yapılmış olması halinde, Türk Ticaret Kanununun 697 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlenmesi ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasının yazılması gerekmektedir.

Banka sistemi içinde kaldığı müddetçe bir mal veya hizmet bedelinin müşterinin kendi çeki ya da ciro ettiği bir çek ya da beyaz ciro ile teslim ettiği bir çek ile ödenmesi imkan dahilindedir. Çekin tam ciro ve beyaz ciro ile devri mümkün bulunmaktadır.

Sattıkları mal veya hizmet bedellerini müşterilerinden aldıkları çeklerle tahsil eden ve ödemelerini de yine bu çeklerle yapan mükelleflerin çeklerini ciro etmelerinde uymaları gereken hususlar 1 sayılı VUK Sirkülerinde aşağıda gibi açıklanmıştır. (Uygulamada vergi dairelerinin genellikle bu Sirküleri dikkate almadıkları gözlenmektedir.)

"Mal veya hizmet karşılığı alınan çekin tam ciro yapılması halinde çekin arkasında isim, unvan, vergi kimlik numarası ve adresinin yazılması yeterli olacaktır. Hamiline düzenlenen çekde aynı şekilde ciro edilebilecektir.

Mal veya hizmet bedellerini beyaz ciro ile tahsil edenler, bu çekleri için "çek alım bordrosu" düzenlemelidirler. Bu bordroda çeki düzenleyen yada çeki devredenin adı,soyadı,vergi kimlik numarası ile imza ve kaşesinin bulunması gerekmektedir.

Öte yandan, 82 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere çekle yapılan ödemelerde müteselsil sorumluluk uygulamasına muhatap tutulmamak bakımından çekin tam ciro ile devri gerektiği tabiidir.

Çek alım bordrosu düzenledikten sonra bu çekler, satın alınan mal ve hizmet bedelleri karşılığı beyaz ciro ile verildiğinde "çek teslim bordrosu" düzenlenecektir. Bu bordrolarda da kendisine ciro yapılan satıcının veya yetkilisinin adı,soyadı vergi kimlik numarası ile imza ve kaşesinin bulunmasına zorunludur.

Çek alım veya teslim bordrosunda birden fazla çekin bulunması halinde çeki keşide veya son ciro edenlerin isim ve unvanları ile çek tutarları bordroya ayrı ayrı yazılmalıdır."

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ödemelerin bu şekilde yapılmış olduğunun tevsiki ile KDV iadesinin genel esaslara göre alınması, iade talep eden mükellef ile varsa bu mükellefin KDV iadesini tasdik eden veya tam tasdikini yapan YMM'nin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. İadenin genel esaslara göre nakden veya mahsuben yerine getirilmesinden sonra yapılan bir vergi incelemesinde, iadenin haksız alındığının anlaşılması halinde iade talep eden mükellef hakkında haksız iadeye sebebiyet

vermekten dolayı cezalı tarhiyat yapılabilir ve eğer YMM'sinin sorumlu olmasını gerektirecek tespitler yapılmışsa, YMM hakkında da işlem yapılması mümkündür. Çünkü, 84 no.lu Tebliğ sadece KDV iade taleplerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılmasına ilişkindir. Ödemelerin yukarıda belirtildiği şekilde yapılması, iadenin sorunsuz alınmasının yan ısıra müteselsil sorumluluk uygulamasını önleyebilir. Ancak, vergi incelemesine istinaden yapılacak cezalı tarhiyata mani olamaz.

BANKA ARACILIĞI İLE ÖDEME KDV İADESİNDEKİ SIKINTILARI ORTADAN KALDIRABİLİR, ANCAK SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KULLANIMINDAN DOLAYI MÜKELLEFİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ TUTULMaktan VE CEZALI VERGİ TARHİYATINDAN TEK BAŞINA KURTARAMAZ. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGEDEN KORUNMAK İÇİN İZLEYEN BÖLÜMDE BELİRTECEĞİMİZ ÖNLEMLERİN DE ALINMASI ÖNEM TAŞIMAKTADIR.

Bir diğer önemli nokta da, halen geçerli olan yorum ve uygulamaya göre, satıcılara yapılan ödemelerin küçük bir kısmının dahi tevsik şartına uyulmayarak (örneğin nakit) yapılması halinde, KDV iadesi açısından, söz konusu satıcıya yapılan ödemelerin tamamının nakit yapılmış gibi değerlendirilmesidir. Bizim anlayışımıza göre, tevsik şartına uyulmak suretiyle ödenen kısım için ödeme şartının sağlandığı kabul edilmelidir.

4. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGEDEN KORUNMANIN YOLLARI:

Vergi kaçırmak amacıyla, bilinçli ve kasıtlı olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların cezalandırılmaları doğaldır.

Buna mukabil, hüsnüniyetli mükellefler, farkında olmaksızın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmış duruma düştüklerinde, suç işlemediklerini ve bu nedenle ceza almamaları gerektiğini düşünmektedirler.

Bu düşünce çok haklı olmakla beraber, yukarıda açıkladığımız **ağır sonuçları önleyememektedir.**

O halde HÜSNÜNİYETLİ MÜKELLEFLERİN MAL VEYA HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN BELGELERİNİN SAĞLIKLI OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA ÇOK DİKKATLİ OLMALARI GEREKMEKTEDİR.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kaydına almış duruma düşmekten korunmak için, hangi tedbirler alınabileceği sıklıkla sorulmakta olan bir husustur. Üzülerek ifade ediyoruz ki, Ülkemizdeki tüm mükellefleri, tüm dikkat ve tedbirlerine rağmen böyle bir duruma düşmekten kurtaracak SİHİRLİ BİR FORMÜL YOKTUR, başka bir anlatımla bu riskin sıfıra indirilmesi mümkün değildir. Ancak, aşağıdaki tavsiyelerimize uyulduğunda, bu risk minimize edilebilir veya risk tezahür ettiğinde İYİNİYETLİ olduğu izah ve ispat olunabilir:

- Öncelikle, başta satın alma ve mali işler ile görevli personel, firmanın üst düzey yöneticileri ve ortakları olmak üzere, tüm firma ilgilileri, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye maruz kalınmasının getireceği vahim sonuçlar ve önleme tedbirleri konusunda yeterince bilgilendirilmeli yani firma olarak **sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sonuçları konusunda bilinçli olunmalıdır.**
- Bir **satın alma yönetmeliği** hazırlanmak veya mevcut satın alma yönetmeliği revize edilmek suretiyle, mal ve hizmet alımlarında **sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden korunma esasları belirtilmeli** ve bu esaslara uymayan ilgili departman görevlilerinin olaydan **sorumlu tutulacakları** açıklanmalıdır. Bu yönetmelik **yönetim kurulu kararı** ile yürürlüğe konulmalıdır. Aynı şekilde, evrakın kayda alınmasıyla görevli muhasebe personeline de dikkatli olmaları bildirilmeli ve korunma tedbirlerinden uygun olanlarını tatbik etmeleri istenmelidir.

- Piyasadaki emsallerine göre, **bariz şekilde ucuz** olan malların belgesinin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olma ihtimalinin daha yüksek olduğu bilinmelidir. **Mal ve hizmet alımında** kalite, ucuzluk ve diğer faktörlerin yanı sıra, **belgenin sağlıklı olması da vazgeçilmez bir faktör olarak dikkate alınmalıdır.**
- Mallar mümkün olduğunca **ithalatçı** veya **imalatçı firmalardan** temin edilmelidir. Hizmet alımlarında da aynı anlayışla hareket edilmelidir. Mesela mal taşıtılacaksa, taşımayı yapanda olumlu niteliklerin aranmasına, rastgele kimselere taşıma işlemi yaptırılmamasına özen gösterilmelidir.
- Mal ve hizmet alımlarında **satıcı firmanın genel durumu** önemlidir. Satıcı firmaların güçlü, varlıklı, müesseseseleşmiş, vergi ödevlerini yerine getirdiği konusunda kuşku uyandırmayan, tedariklerini de ithal yoluyla veya sağlam firmalardan yapan firmalardan olmasına özen gösterilmelidir.
- **MALIN NAKLİYESİ**, işlemin gerçekliğinin ispatı açısından önemli bir unsurdur. Bu nedenle satın alınan **mal, alıcı tarafından muteber nakliyecilere taşıtırılmalı ve taşımayı tevsik eden belgeler** (taşıma faturası, taşıma irsaliyesi) **mal alış faturası ile irtibatlandırılmalıdır.** (Mal satıcı tarafından alıcıya getirildiğinde veya alıcının kendi aracı ile alındığında nakliye belgesi oluşmadığı için, mal hareketinin gerçekliğini ispat açısından olumsuzluk meydana gelmektedir.)
- Malın tartı hizmeti veren bir firma tarafından tartıldığı hallerde, **tartı fişi** ile mal faturasının ilişkilendirilmesi de önemli bir ispat aracıdır. Dahili belgeler olsa da **kapı giriş ve ambar teslim** fişleri de önemlidir. Keza teslim alınan malların **dahili tartı ve kalite kontrol** fişleri de saklanmalıdır.
- Mal alımına karar verilmeden önce, **malın faturası sorgulanmalı** malı satan ile **faturayı kesen firmanın aynı firma olması** üzerinde durulmalı, **faturanın hemen kesilmesi** sağlanmalıdır.
- Fatura konusunda hassas olduğu satıcıya hissettirilmeli, **ödeme işlemi** kısmen veya tamamen fatura alındıktan ve faturanın sağlıklı konusunda emin olunduktan **sonra yapılmalıdır.**
- Satın alma elemanlarının alım işlemini uzaktan uzağa yapmak yerine **satıcı firma ile yakın temasa girerek ve onun işyerini görerek** yapması sağlanmalıdır.
- **Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının yaygın olduğu mal ve hizmetlerde** daha dikkatli olunmalıdır.
- **İlk defa mal veya hizmet alınacak olan tanınmamış firmalar** açısından çok daha titiz davranılmalıdır.
- Faturayı kesenin vergi dairesinde kaydı bulunan, beyanname veren bir mükellef olduğunu anlamak ve kestiği faturadaki KDV yi beyan ettiğini görmek bakımından, faturanın kesildiği aya ait KDV tahakkuk fişinin örneğini istemek ve ödemenin bir kısmını bu şarta bağlamak, isabetli bir tedbir olabilir.
- **Satıcının Maliyenin kara listesinde** bulup bulunmadığı da **YMM'ler aracılığıyla sorgulanabilir.**
- **Ticaret borsasında tescil** suretiyle alınıp satılmakta olan mallarda alımın, borsada tescil edilerek yapılması tercih edilmelidir.
- Mal alımının gerçekliğini ispatta, alıcı firmanın bu mala ilişkin **miktar dengesinin** (dönem başı mal + dönem içi alışlar – dönem içi satış ve sarflar – fireler = dönem sonu mal miktarı) sağlanmış olması önemlidir.

- **ÖDEMENİN faturayı kesene yapıldığının tevsiki** çok önemlidir. Bu tevsikin sağlanması bakımından özellikle büyük **ödemelerin kasadan NAKİT VERİLMEK SURETİYLE YAPILMAMASI** (nakit olarak yapılan küçük ödemelerde ise, faturayı kesenin vereceği tahsil makbuzunun aranması) uygun olacaktır. Ödemenin **banka kayıtlarında iz bırakacak şekilde** ve faturayı keseni muhatap alacak tarzda ve hatta mümkünse **faturayı kesen firma adına açılmış bir banka hesabına** havale çıkarmak suretiyle yapılmasına dikkat edilmelidir.
- **Hamiline yazılı çeklerle ödeme yapmaktan mümkün mertebe kaçınılmalıdır.**

Özetlemek gerekirse aslolan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye maruz kalmamak için bilinçli ve tedbirli olunmasıdır. Buna rağmen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge alıp kayda geçmiş duruma düşüldüğünde, faturaya konu işlemin gerçekliğini (kasıtlı olunmadığını) ispat için banka, ticaret borsası, nakliye firması gibi üçüncü şahıslar nezdinde iz bırakacak yöntemler uygulanması ve yukarıdaki tavsiyelerimize mümkün olduğunca uyulması gerekmektedir.

Saygılarımızla.