

DEVLET DESTEKLEME ÖDEMELERİNİN SAHTE VEYA YANILTICI BELGELER ile SUİSTİMALİ ve ALINACAK ÖNLEMLER

ABUSE OF STATE AID BY USING FALSE OR MISLEADING
DOCUMENTS, AND MEASURES TO BE TAKEN



Hakan KAVAK*

ÖZ

Belge kavramı, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, vesika, doküman olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge ise, başta Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Kanunlar, belgede sahtecilik suçları için farklı yaptırımlar veya cezalar öngörmüş olup, bu çalışmamızda, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belge kavramını ve belgede sahtecilik suçlarını tanımlayıp, bu belgeler yoluyla Devlet destekleme ödemelerinin hangi yöntemlerle suistimal edilmeye çalışıldığını/çalışılabileceğini, alınması gereken önlemleri anlamaya ve anlatmaya çalışacağız.

Anahtar Sözcükler: Sahte Belge, Yanıltıcı Belge, Devlet Desteklemeleri

ABSTRACT

The concept of document is defined as document, document which witnesses a truth. The document is named with different names in many laws in the sense of word meaning. The counterfeit document is included in the Turkish Criminal Law and the Tax Procedure Law. Laws, for the crime of documentary crime foresaw different sanctions or penalties. In this study, we will define the concept of the document in the Tax Procedure Law and the crimes of documentary fraud, and through these documents we will try to understand / tell the ways in which state subsidies are tried to be abused / worked the precautions to be taken.

Keywords: False document, misleading document, state aid

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 08.04.2018 / M.K.T.: 24.07.2018

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227’nci maddesi aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğunu belirtmektedir.

Vergi kanunları vergisel ilişkileri açıklamaya çalışırken en önemli ispat aracı olan faturayı kullanmaktadır. Ancak fatura; kullanma mecburiyeti bulunanlara, işi yapanın mükellefiyet türüne, mal veya hizmeti satın alanın kim olduğuna ve benzer hususlara göre farklı kavramlarla ifade edilmektedir. Bu kavramlarda mahiyetine göre fatura yerine geçen vesikalar olarak adlandırılmaktadır.

İlerleyen bölümlerde fatura ve fatura yerine geçen vesikalar ilgili mevzuat açısından açıklanacak, bu ispat araçlarının, amacından saptırılarak nasıl ve hangi amaçlarla kötü niyetli kullanıldığına değini- lecek, alınması gereken tedbirlere yer verilip bir sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.

2- FATURA ve FATURA YERİNE GEÇEN VESİKALAR ile SAHTE/MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

2.1- Fatura Kavramı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 21’inci maddesi faturaya ilişkin hükümler içermektedir. Mezkur maddenin 1’inci fıkrası; 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 isteyebileceğini, 2’nci fıkrası ise bir fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren 8 (sekiz) gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağını ifade etmektedir.

Bu hükümlere göre faturanın; tacir tarafından, yaptığı iş ile sattığı mal karşılığı, ilgisine düzenlen- nen bir vesika olduğu belirtilmektedir.

Vergiye doğuran işlemlerin tevsikinde kullanılacak belgelerin şekli ve muhteviyatı esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun II’nci Kitabının 3’üncü Kısmında düzenlenmiştir. Kanunun 229’uncu maddesinde fatura satılan emtia ya da yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun anılan hükümleri dikkate alındığında bir vesikaya fatura diyebilmek için aşağıdaki unsurların varlığını aramak gerekecektir.

Söz konusu unsurlar:

- a- Ortada satılan bir emtia veya yapılan işin olması,
 - b- Faturanın satılan bu emtia veya yapılan iş karşılığı düzenlenmesi,
 - c- Faturanın müşterinin borçlandığı bir meblağı göstermesi,
 - d- Faturanın emtiayı satan veya işi yapan tarafından düzenlenmesi,
 - e- Faturanın emtiayı alan veya adına iş yapılan şahsa (müşteriye) verilmesi,
- Şeklinde sıralanabilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Faturanın Şekli” başlıklı 230’uncu maddesine göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyeninin 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 nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;
5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,

Ayrıca Kanunun 230/1-5 maddesinin 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 bulundurulmasının şart olduğu; 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 gerektiği, bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231'inci madde hükmünün uygulanacağı ve irsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiğinin ayrıca belirtileceği; son olarak da 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 aranmayacağı ifade edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Fatura Nizamı" başlıklı 231'inci maddesine göre 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. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 (yedi) gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.
6. Bu Kanunun 232'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı 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.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesi uyarınca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

2.2-Fatura Yerine Geçen Vesikalar

213 sayılı Vergi Usul Kanununda; perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi fatura yerine geçen vesikalar da bulunmakla birlikte bizim ilgileneceğimiz vesika türü müstahsil makbuzudur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Müstahsil Makbuzu” başlıklı 235’nci maddesi uyarınca da; 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 iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak 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 makbuzlarında 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 ikametgâhı adresi;
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Yukarıda ifade edilen 233’üncü, 234’üncü ve 235’inci maddelerde geçen vesikaların tümü, fatura yerine geçen belgeleri ifade etmekte olup, faturanın doğruduğu hüküm ve sonuçlara haiz bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253’üncü maddesi defter ve vesikaları muhafaza sorumluluğundan bahsetmektedir. Mezkur maddede, bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 (beş) yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları ifade edilmektedir.

Ayrıca Kanun’un 256’ncı maddesi gereği mükellefler muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için gerekli olan tüm defter, belge, karne, bilgi ve benzerlerini arz etmek zorundadırlar.

2.3- Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesi kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenlemektedir.

Anılan maddenin (a) fıkrasına göre; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- 2- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında 18 (on sekiz) aydan 3 (üç) yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. 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.

Anılan maddenin (b) fıkrasına göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler, sahte belgedir. Ayrıca yine aynı fıkarda vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenlerin veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanların veya hiç yaprak koymayanların veya

belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin veya bu belgeleri kullananların 3 (üç) yıldan 5 (beş) yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmektedir.

Anılan maddenin (c) fıkrasına göre de; bu Kanunun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar 2 (iki) yıldan 5 (beş) yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

Son olarak madde metninin son fıkrası uyarınca, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması sırasında, 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu çerçevede;

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi olmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler

Sahte belge olarak kabul edilecektir.

Ayrıca sahte belge düzenlemeye ilişkin, 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan tebliğ de; "Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın karinesi olduğu ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı" hükümleri mevcut bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesine göre, 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.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi gereği; 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin 1 (bir) katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza 3 (üç) kat, bu fiillere iştirak edenlere ise 1 (bir) kat olarak uygulanır.

3- SAHTE BELGE DÜZENLEME ve KULLANMA NEDENLERİ

Vergi bilincinin yeterince yerleşmemiş olması, bazı vergi oranlarının göreceli yüksek olması, sahte belgeler ile menfaat temin edebilmenin alternatif maliyetinin yüksek olması ve benzer birçok nedenden ötürü mükellefler vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede yeterince hassas davranmamaktadırlar.

Vergi uygulamalarında, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının nedenlerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 1- Mal ve hizmet satışlarından doğan hâsılatı gizleme imkânı bulunmayan ve kanuni defterlerine yansıtmak zorunda kalan bazı mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisine esas olacak safi kazançlarını azaltma istekleri,
- 2- İndirilecek katma değer vergisi (KDV) tutarını arttırmak suretiyle, ödenecek KDV'yi azaltmak ve hatta sonraki dönemlere devreden KDV beyan ederek, KDV ödemekten kaçınmak,
- 3- KDV iade ve mahsup imkânından yararlanan mükelleflerin KDV iade tutarını yükselterek hak ettiğinden fazla KDV iadesi almak veya ödenecek diğer vergilere veya kamuya olan borçlarına mahsup etmek,

- 4- Mükelleflerin çeşitli nedenlerle tevsik edemedikleri giderlerini ve bazı hallerde gelirlerini belgelendirmek,
- 5- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre yapılacak vergi tevkifatından kaçınmak,
- 6- Paravan firmalar kurmak suretiyle gerçek ilişki ve işlemleri gizlemek,
- 7- Bir emtia gibi görülen sahte belge satışından **komisyon kazancı** elde etmek,
- 8- Devletten haksız veya usulsüz olarak **destekleme geliri** elde etmek,
- 9- Toplumsal vergi bilincinin eksik olması,
- 10-Kamu kurum ve kuruluşlarından, yasaya aykırı kazanç sağlamak.

Bu itibarla yukarıda ifade edilenler ışığında sahte belge düzenleyenler ile sahte belge kullananlar arasında karşılıklı menfaat birliği bulunmaktadır. Sahte belge düzenleyenler; söz konusu faturaları belli bir bedel karşılığında satmakta, kullananlar ise bu faturalarla, belgelendiremedikleri alımlarını belgelendirmekte, maliyetlerini yükseltmekte ya da herhangi bir emtia satışı karşılığı olmaksızın düzenledikleri faturalara ilişkin emtia girişlerini göstermelik olarak söz konusu bu faturalarla kayıt altına almakta, ayrıca yüklenmedikleri KDV'yi haksız yere indirim konusu yapmak suretiyle vergi ödememe gibi yollara başvurmaktadırlar.

Danıştay, T:26.12.1994, E:1988/5040, K:1989/4407 sayılı Kararında; naylon fatura düzenleme karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği ve elde edilen kazancın fatura tutarının %2'si olduğu ifade edilmiştir.

Sahte belge ticaretinde komisyon kazancı, her ne kadar %2 gibi genel kabul görmüş bir oran üzerinden hesaplanıyor olsa dahi piyasa koşullarında %5'lere kadar ulaşan ticari bir sektör halini almış bulunmaktadır.

Söz konusu ticaretin ekonomi üzerinde yarattığı etkiler inanılmaz boyutlar almakta olup tek başına bu çalışmanın konusu olmadığından dolayı değinilmeyecektir. Bizim üzerinde duracağımız husus bu bölümde yer alan 7 ve 8 numaralı komisyon kazancı ve destekleme primlerinden haksız yarar sağlamaya dönük olacaktır.

4- SAHTE BELGE ile DESTEKLEME ÖDEMELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bu bölümde sistemi anlamak için öncelikle tarımsal destekleme ödemelerinin nasıl verildiğine değinilecek, sahte belgelerin (müstahsil makbuzu) ödeme sürecindeki yerine ilişkin açıklamalar yapılacaktır, destekleme alım süreci ile ekonomik birimler bir bütün olarak analiz edilecek ve sahte belgeden elde edilecek komisyon kazancında sahte belge düzenleyicilerinin yeni kazanç kaynağı üzerinde durulacaktır.

4.1- Devlet Destekleme Ödemesinde Sürecin İşleyişi¹

Tarımsal destekleme almak isteyen üreticiler öncelikle Çiftçi Kayıt Sistemi (ÇKS)'ne kaydını yaptırmak zorundadır. Bu işlem sırasında sahibi olduğu tarlaları ve bu tarlalarda üretim yapacağı ürünleri beyan eder ve matbu evraklarla birlikte İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerine başvurur.

¹ Sistemin işleyişi ile ilgili ayrıntılı bilgiler; 27.05.2014 tarih ve 29012 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Çiftçi Kayıt Sistemi Yönetmeliği ve 17.09.2017 tarih ve 30183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Bitkisel Üretim Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ'de yer almaktadır.

Başvurusu alınan üreticinin bu bilgileri, Tarım Bilgi Sistemi'ndeki çiftçi kayıt kısmına kaydedilir. Daha sonra üretimini beyan ettiği ürün ile ilgili destekleme başvurusunu yapar. Bu başvuru sırasında istenilen evrakları hazırlar ve dosya halinde İlçe Gıda Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerine teslim eder.

Yağlı tohumlu bitkiler ve hububat baklagil fark ödemeleri desteğine başvuru yapan bir üretici, başvuru dosyasında, başvuru dilekçesi, taahhütname, üretimini yaptığı ve satımını gerçekleştirdiği ürünün müstahsil makbuzunu ve satış işleminin gerçekleştirildiği ticaret borsasından borsa tescil beyannamesi ile müracaatını yapar. İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünde görevli dosya alım personelleri bu evrakları inceler. Bu evraklardan özellikle ticaret borsa beyannamesinin, ıslak imzalı olup olmadığı veya fotokopi ise aslı gibidir yapılmış örneğinin, mühürlü ve ıslak imzalı olup olmadığını kontrol eder. Ayrıca müstahsil makbuzunun da asıl nüshalardan olup olmadığına bakılır.

Mükellefler tarafından tanzim edilen müstahsil makbuzlarından 1 (bir) tanesi üretici tarafından İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğüne destekleme amacıyla verilir. Dosya kabulü yapıldıktan sonra, İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünün evrak kayıtlarına girerek resmiyet kazanır.

İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünde bu üretimlerle ilgili olarak parsel bazlı olmak üzere uydu görüntüleri ve coğrafi bilgiler sistemi kullanılmak suretiyle ürün ekilişlerinin yapıp yapılmadığı kontrol edilir. Ürün ekilişleri yapılmış ise, veri giriş görevlilerine bilgiler verilir. Eğer gerçek üretim yapılmamış ise destekleme ödemesi yapılmaz.²

Veri giriş görevlileri Tarım Bilgi Sistemi'nde Bakanlıkça destekleme işlemleri zamanı geldiğinde sisteme bu destekleme dosyaları ile ilgili girişlerini yapar. Veri giriş görevlileri, sisteme müstahsil makbuzu ile ilgili kısma veri girişi yapmadan önce, müstahsil makbuzunu kesen firmanın vergi kimlik veya T.C. kimlik numaraları ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca, Maliye Bakanlığı sistemi ile entegre olan ve firmaların üreticilerinin beyanının olduğu web adresinden firmanın/üreticinin adı soyadı, satışın yapıldığı ürünün miktarını ve bu ürüne karşılık gelen stopaj vergi tutarını kontrol eder. Üreticinin adı soyadı firma tarafından beyan edilmişse sisteme bu müstahsil makbuzunun bilgileri girilir. Eğer beyanı yoksa üreticinin vermiş olduğu müstahsil makbuzu sisteme girilmez.

Daha sonra İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünde veri giriş görevlisi olarak görev yapan teknik personel bu üretime ait üretim alanlarını (uydu görüntüleri ve coğrafi bilgiler sisteminde tespiti yapılan) sisteme girer.

Tüm üreticilerin veri girişleri yapıldıktan sonra İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünde görevli İl Sistem Sorumlusu tarafından tüm ilçelerin destekleme askı icmallerini (İcmal-1) sistemden alarak, İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerine gönderir. İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlükleri bu askı icmallerini Muhtarlıklarda ve İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerinde 5 (beş) gün süreyle askıya çıkarak üreticilere ilan eder. Askı sonrasında itirazlar değerlendirilir ve nihai icmaller (İcmal-1 ve İcmal-2) İl Sistem Sorumlusu tarafından alınarak İlçe Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerine gönderilir.

İlçeler bu icmalleri İlçe Tahkim Komisyon Kararına bağlamak suretiyle imza altına alarak İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüklerine gönderir. İl Müdürlükleri de il icmalini (İcmal-3) alarak İl Tahkim Komisyon Kararına bağlamak suretiyle imza altına alarak, ödenmek üzere Bakanlığa gönderir.

² Sahteciler açısından uydu görüntüleri sorunu, uygulamada çim gibi hızlı büyüyen ve temini külfetsiz olan bitkiler yoluyla çözümlenmektedir.

Destekleme alım sürecinde Gıda, Tarım Hayvancılık Bakanlığı il ve ilçe teşkilatları üzerine düşen sorumluluklar kabaca yukarıda anlatıldığı gibidir. Sistemin temel ayağı kesilen stopaj tutarı ve dolayısıyla da düzenlenen müstahsil makbuzudur.

4.2- Sahte Belgenin Sistem İçindeki Yeri³

Önceki bölümlerde sahte belge düzenleyenler ile kullananlar arasında karşılıklı menfaat birliği bulunduğu söz etmiştik. Şimdi bu menfaat birliğinin ne olduğu ve tarafların bundan nasıl çıkar sağladıkları ortaya koyulacaktır.

Sahte belge düzenleyicileri, mal ve hizmet satın almadan düzenledikleri müstahsil makbuzlarını komisyon karşılığı sözde çiftçilere satmaktadırlar.⁴ Ayrıca sahte belge ile sözde çiftçiden satın alınan mallar, düzenleyici mükellefler için daha sonra satılacak olan mallar olarak aktiflerinde yer almaktadır.

Düzenleyiciler böylelikle, daha sonra piyasaya sürecekları sahte belgelerin maliyetlendirilmesini yaparak hem sahte belgeyle satın alınan maldan hem de sahte belge (fatura) ile satılacak maldan komisyon kazancı elde etmektedirler.

Konuya diğer bir ekonomik birim olan çiftçi açısından bakacak olursak durum çok daha farklı haller almaktadır.

Birinci durum; gerçekten ürün üreten ancak destekleme ödemesinin geç gelecek olmasından dolayı, sahte belge temin ederek üretilecek olan ürün satışını belgelemektir.

İkinci durum; icar olarak verilen veya başka yöntemlerle üretici dışındakilerce ekim yapılan arazi-den sahte belge temin ederek arazi sahibinin destekleme almasıdır.⁵

Üçüncü durum ise; henüz üretilmemiş veya kısmen üretilmiş ürünlerden daha fazla destekleme alabilmek için muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenen müstahsil makbuzu kullanılmasıdır.

Burada belirtilen 3 (üç) varyasyonun 2 (iki) ortak özelliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki temin edilen müstahsil makbuzlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesi kapsamında değerlendirileceği ikincisi ise her üç durumda da müstahsil makbuzlarında yer alan stopaj gelir vergisi tutarlarının beyan edileceği hususlarıdır.

4.3- Konuya İlişkin Bir Örnek

Sahte belge düzenleyicisi (S), sözde çiftçi (Ç)'den 100.000,00 TL tutarında sahte belge (müstahsil makbuzu) karşılığında ziraat mahsul aldığını varsayalım.⁶ Söz konusu mahsullerden destekleme alınabilmesi için bu alışverişin ticaret borsaları aracılığı ile yapılması gerekmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi

3 Müstahsil makbuzu düzenleyicileri ve kullanıcıları için bu bölümde yapılacak analizler tamamen sahte belge düzenleme ve kullanımına yöneliktir. Burada anlatılan hususlar muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge için de geçerli olacaktır. Müstahsil makbuzunun tamamen sahte belge olarak dikkate alınmasının nedeni sadece anlatımda kolaylık olması açısından. Bölümde geçen sahte belgeden anlaşılması gereken de sahte müstahsil makbuzudur.

⁴ Sözde çiftçiden; üretim yapmadan çim ve benzeri kolay büyüyen ürünler eken, kiraladığı veya farklı şekillerde değerlendirdiği arazisinden, üretim yapıyor gibi destekleme talep edenler anlaşılmalıdır.

⁵ Bir mülk sahibinin başka bir tarafa belirli bir süre ve bedel karşılığında mülkün kullanımına izin vermesine "icar" denir.

⁶ Çiftçi (Ç)'nin ürün satışını gerçekleştirmeden önce, (4.1) bölümünde açıklanan, destekleme ödemesine hak kazanmak adına gerekli tüm işlemleri yerine getirdiği kabul edilecektir.

Kanununun 94/11-b-i alt bendi uyarınca mahsulden %1 oranında (1.000,00 TL), (Ç) adına gelir vergisi stopajı yapılacak olup, uygulamada bu tutarın ödenmiş olma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Ancak stopaj tutarı ödense dahi gerçekte böyle bir alışveriş olmadığından dolayı, 1.000,00 TL tutarında ki stopaj bedeli, (Ç)'den tahsil edilmekte ve onun adına ödenmektedir.

(S), belge tutarının %2'si oranındaki (2.000,00 TL), sahte belgeye dayalı komisyon kazancını ayrıca tahsil etmektedir. Böylece, daha sonra sahte belgeye dayalı olarak satışını gerçekleştirecek olduğu ürünlerin maliyetlendirilmesini de sahte belge ile yapmış hem de bu maliyetlendirme karşılığında komisyon kazancı (çifte kazanç) elde etmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla da ödenecek vergi cüzû miktarlarda olmaktadır.

(Ç)'ye baktığımızda ise %2 veya %3 sahte belge komisyon gideri karşılığında, ilgili dönem yönetmelik ekinde yer alan, üretim destekleme birim fiyatlarına göre destekleme ödemesine hak kazanmaktadır.

5- ALINACAK ÖNLEMLER ve DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Konuyla ilgili alınacak önlemlere ve dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin önerilere aşağıda başlıklar halinde yer verilecektir.

5.1- Denetim Sürecine Yönelik Alınacak Önlemler⁷

Etkin bir denetim sisteminin önemli parçalarından birisi, ekonomik sonuçlar yaratabilecek olaylara hızlı müdahale edilebilmesidir. Bu hızı da şüphesiz eş zamanlı denetime geçilmesiyle ulaşılabilecektir. Eş zamanlı denetimin sağlanabilmesi ise günümüzde, teknolojiden yararlanmak suretiyle gerçekleşecektir. Hali hazırda kamu kurum ve kuruluşları ile diğer ekonomik birimler elektronik ortamın getirilerinden yararlanmaya devam etmektedirler. Güvenli bir elektronik sistemin üzerine inşa edilen ve yüksek oranda e-ortama taşınabilen denetimin iyi sonuçlar vermesi kaçınılmaz olacaktır.

Eş zamanlı denetim yanında, ekonomideki risk faktörlerini doğru ve yerinde analiz ederek zamanında müdahale edebilmek de denetim sürecinin olmazsa olmaz unsurudur. Bunun sağlanmasının ilk koşulu, gerek kamu kurum ve kuruluşları gerekse de denetim birimleri arasındaki entegrasyondan geçmektedir. Birimler arasındaki bu entegrasyon kanunlarda yer alan mahremiyet hükümlerine zarar vermeyecek şekilde genişletilmelidir. Bu sayede hızlı karar alma ve uygulama süreci önündeki engeller kaldırılarak denetimin etkinliği sağlanmış olacaktır.

5.2- Borsa Tasdikleri Sırasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

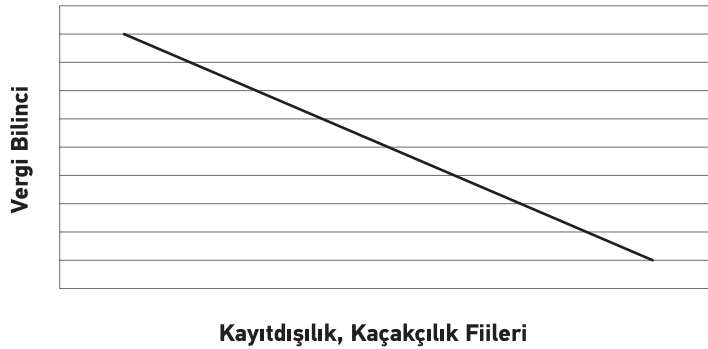
Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere desteklemeye hak kazanabilmenin şartlarından birisi de Ticaret Borsaları tarafından ürünlerin tasdik edilmesidir. Ancak uygulamada, ürünlerin fiili kontrolü sağlanmadan Ticaret Borsaları tarafından tasdik edilmektedir. Bu durum ise hem ödemelerde suistimale hem de üretim istatistiklerimizde hatalı sonuçlar oluşmasına sebebiyet vermektedir. Kısaca bu ürünlerin Ticaret Borsaları tarafından satış sırasında mahallinde kontrol edilmesi sağlanmalıdır.

⁷ Özellikle bu bölümde alınacak tedbirler, orta ve uzun vadeli çözüm önerilerini içermektedir.

5.3- Sosyal Sorumluluk ve Adalet İlkesi Kapsamında Alınacak Önlemler

Sosyal sorumluluk alanında öneride bulunmadan önce vergi bilincinin tanımlanması gerekmektedir. Vergi bilinci; kamu hizmetlerinin sunulması amacıyla yapılan harcamaların vergi gelirleri ile finansmanı sağlanan kısmına, ülkedeki fertlerin, gönüllü uyum düzeyi olarak ifade edilebilir. Vergi bilinci toplumun tümüne işlenip gönüllü uyumun en yüksek seviyeye geldiği noktada kaçakçılık, kayıtdışılık gibi zararlı fiillerin en alt seviyelere geldiği görülecektir.

Grafik 1: Vergi Bilinci ile Kayıtdışılık ve Kaçakçılık Fiilleri Arasındaki Negatif Eğimli İlişki⁸



Yukarıda grafikte gösterilmeye çalışıldığı üzere, vergi bilinci ile kaçakçılık fiilleri gibi vergide ahlak ilkesi ile bağdaşmayan unsurlar arasında ters orantı olduğu ortaya koyulmaktadır. Vergi bilincinin artırılması noktasında; vergide adaletsizlik sorununa kesin çözümler üretilmesi, eğitimin daha nitelikli hale getirilmesi, vergi ödememenin yol açacağı sorunlar ve vergi alınarak gerçekleştirilenler daha etkin anlatılması, cezaların caydırıcılığının artırılması, toplumsal farkındalık yaratılması gibi hususlar alınması gereken önlemlerden bazılarıdır.

6- SONUÇ

Önceki bölümlerde anlatılanlar doğrultusunda, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi kanunlarında ağır yaptırımı bulunan suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu fiillerin ortadan tamamen kaldırılması, kısa vadeli dönemde mümkün bulunmamaktadır. Bireyleri bu suç şekillerine iten nedenlerden olan komisyon kazancı ve üretime katkısı bulunmayan destekleme ödemelerinin ortadan kaldırılabilmesi amacıyla 5'inci bölümde birtakım öneri ve önlem amaçlı değerlendirmelerde bulunduk. Bunlar, sadece çözümün bir parçası olabilecek hususlardan bazılarıdır ve kısa vadede sonuç alınabilecek olması açısından önemlidir.

Suç unsurlarının bütünüyle ortadan kaldırılması için daha nitelikli, kapsamlı altyapı oluşturulması ile koordinasyonu öngören ekonomik, politik ve mali aktörlerin tam bir bütünlük içerisinde hareket etmesi kaçınılmazdır.

⁸ Hakan Kavak, Kayıt Dışı Ekonominin İktisadi Büyümeye Etkisi (Effect Of Informal Economy On Economic Growth), Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Şubat 2016, s.70.

Son olarak, uygulamaya yön vermesi açısından, problemlerin odak ve çözüm noktaları belirlenmiş olup hem kısa vadede hem de orta ve uzun vadede sonuç alınması, ülke ekonomisinin güçlenmesi ve daha sağlam yapıya kavuşması için yapılacaklar ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.
- 5488 sayılı Tarım Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 17.09.2017 Tarih ve 30183 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanarak Yürürlüğe Giren 2017/39 Numaralı Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ.
- 27.05.2014 Tarih ve 29012 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanarak Yürürlüğe Giren Çiftçi Kayıt Sistemi Yönetmeliği.
- 306 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- KAVAK, H. (2016). Kayıt Dışı Ekonominin İktisadi Büyümeye Etkisi (Effect Of Informal Economy On Economic Growth), Vergi Raporu Dergisi, Sayı 197, s. 65-76.