VERGİ DENETİM KURULU

VDK REHBER

1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN)

Mükellef ve Meslek Mensupları Rehberi

VERSİYON 1.0

Versiyon No	Değişiklik	Tarih
1.0	İlk Uygulama	01.10.2025

1 Ekim 2025 Sahte Belgeyle Mücadele Stratejisi - Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) Rehberi

Değerli Mükellef ve Meslek Mensuplarımız,

Sahte Belge ile Mücadele Stratejisi olarak 1 Ekim 2025 tarihinin yeni bir dönemin başlangıcı olacağı konuya ilişkin yazılı ve görsel medyanın ilgisi ve Sayın Hazine ve Maliye Bakanımız Mehmet ŞİMŞEK'in demeçleri ile beraber kamuoyu tarafından öğrenilmiş, sonrasında konu vergi ve denetim gündeminin odak noktasına yerleşerek çeşitli boyutlarıyla tartışılır hale gelmiştir. 1 Ekim 2025 tarihi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının sahte belge ile mücadelede, denetim algı ve pratiğinin değiştiği önemli bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. Konunun tarafı ve paydaşı olarak görülen tüm kişiler nezdinde konunun anlaşılabilir kılınması adına bilgilendirme çalışmaları yürütülmekte olup işbu politika ve stratejisi belgesi de bundan sonraki sürece ışık tutması ve mükelleflere ve meslek mensuplarına rehberlik etmesi adına hazırlanmıştır.

Sahte belge, mali sistemin; onlarca yıllık, kanıksanmış, yapısal ve kendi kendini türeten bir sorunudur. Her yıl milyarlarca lira kamu zararına, mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine, kayıt dışılığa ve bazı suçların gizlenmesine neden olmaktadır. Hepsinden önemlisi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının iş yükünün önemli kısmını oluşturarak müfettişler gibi özenle yetiştirilmiş ve nitelikli bir beşeri sermayenin yıpranmasını beraberinde getirmektedir. Katma değeri yüksek işlere kanalize edilen müfettişlerin, 2024 ve 2025 yılı gibi iki rekor iş performansından görülebileceği üzere, kamusal faydaya sağlayabileceği katkının bir üst sınırı bulunmamaktadır.

Sorunun mucizevi ve tek kalemde sonuç alınabilecek bir çözümünün olamayacağı, buna karşın çok kapsamlı ve çok yönlü tedbirler zinciri ile beraber güçlü bir stratejinin uygulanması gerektiği herkes tarafından aşikardır. Yeni dönem politika ve stratejisi de bu gerçeklik göz önünde bulundurularak oluşturulmaya çalışılmıştır. 2023 yılının sonu itibariyle felsefi altyapısı oluşturulan yeni dönem stratejisi; teknik geliştirmelerin belirli bir aşamaya ulaşması, değiştirilecek mevzuat yönünden belirliliğin sağlanması ve mücadeleyi destekleyecek organizasyon yapısına karar kılınması ile beraber saha uygulamasına hazır hale getirilmiş ve kamuoyunu bilgilendirme evresine geçilmiştir.

Meslek mensupları mücadelenin bir paydaşı olarak yeni dönemde önemli bir konumda bulunmakta, mükelleflere doğru yönlendirmede bulunmada ve rehberlik etmede kendilerine önemli görevler düşmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulduğu günden bu güne meslek mensuplarına altından kalkamayacakları bir sorumluluk yüklememiş ve gerçekleştirilmesi zor beklentiler içinde olmamıştır. Aksine vergi, denetim ve muhasebe ekosistemin gelişmesinde meslek mensupları ile konuları sürekli istişare edip geri dönüşleri değerlendirerek uygulamalarını güncelleyen bir kurum kimliğine sahip bulunmaktadır. Rehberde yer alan bilgilerin değerlendirilmesinin meslek mensuplarının süreç yönetimine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Mükelleflerin yeni döneme mümkün olan en yumuşak geçişi sağlayabilmeleri açısından gerekli tüm tedbirler alınmış, kamuoyu olabilecek tüm kanallardan bilgi sahibi kılınmaya çalışılmış, mevzuat düzenlemeleri dahil tüm tedbirler devreye alınarak mükelleflerin hak ve hukukları güvence altına alınmıştır. Yeni dönemin bir bileşeni olan Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) bir vergisel risk analiz sisteminden öte bir erken uyarı sistemi mahiyetindedir. Mükelleflerin olası risklerden haberdar olarak kendi tedbirlerini almaları ve kendi risk değerlendirmelerini yaparak kendileri için en iyi kararı verebilecekleri inancına dayanmaktadır. Aslında bir politika bileşeni olan KURGAN sahaya açılması ile beraber en çok soru alan başlık haline gelmiştir. Rehberde yer alan bilgiler ve rehber sonunda cevaplanan sorular mükellefler açısından tüm sürece açıklık getirecektir.

Bilgi edinilmesi rica olunur.

– 1 Ekim 2025 –

Sahte Belge ile Mücadelede Yeni Dönem

Çok Katmanlı Yaklaşım

İş Felsefesi	Mevzuat	Risk Analizi	Organizasyon	Sinyalleme	İnceleme	Raporlama
• OECD Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlke • Kurumsal Hafıza	• Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri • SMİYB Kullanma İncelemesi Genelgesi	• KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz) • Vergi İstihbarat Sistemi	• Kaçakçılık Daire Başkanlıklarının Yeniden Organizasyonu • Cevik Denetim Ekipleri	• Bilgilendirme Yazıları • Müfettiş Görüşmeleri • Bilgi isteme	• Cari Denetimler • Teminat Değerlendirme Sistemi	• Rapor Otomasyon Sistemi

SAHTE BELGE İLE MÜCADELE İŞ STRATEJİSİ

Sahte Belge ile Mücadelede 1 Ekim 2025 tarihinden sonra uygulamaya konulacak iş stratejisi aşağıda başlıklar altında özetlenmiştir. Politika metninin ilerleyen kısmında bu başlıklar ayrıntılı şekilde açıklanacaktır:

İş Felsefesi

1- İş stratejisinin en önemli ayağını sahte belge ile mücadelede felsefi altyapının geliştirilmesi oluşturmaktadır. Bu başlıkta OECD'nin Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Global İlkesinden ve Kurum Hafızasından yararlanılmış, başarılı ülke uygulamaları gözlemlenmiş ve yeni dönem stratejisi bu temeller üzerine kurgulanmıştır.

2- Sahte belgede kök sorunu düzenleyici mükellefler oluşturmakta, mevcut mücadele yöntemleri gerçek faile ulaşmakta önemli zorluklar barındırırken arka plandaki organize suç örgütlerinin faaliyetleri sonlandırılamamaktadır.

3- OECD İlkeleri ile de paralel şekilde sahte belge düzenlemenin öncül suç olarak ele alınması suretiyle teknik takip dahil bir takım polisiye yetkilerin kullanılarak suç örgütleri ile daha etkin mücadele edilmesi yoluna gidilecektir.

4- Müsadere, el koyma, dondurma gibi tedbirlerin kullanılması yoluyla bu suçun ekonomik boyutuna darbe indirilmesi ve suç örgütlerinin finansman kaynağının kesilmesi öngörülmektedir.

Mevzuat Değişiklikleri

5- 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 140/A maddesinin eklenmesi suretiyle vergi incelemesi ile vergi suçu soruşturmasının birbirinden ayrılması hedeflenmektedir. Böylece olağan bir vergi incelemesi ile konusu suç teşkil eden fiillerde takip edilecek usul ve esaslar birbirinden ayrılacaktır.

6- Sahte belge ile mücadele aynı zamanda talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır. Bu yaklaşım, kast unsurunun değerlendirilmesini gerekli kılmakla beraber 306 no.lu VUK Genel Tebliği hükümlerini ortadan kaldırması söz konusu değildir. Aksine sahte belge kullanma incelemelerinde kanun ve tebliğ hiyerarşisine uygun bir değerlendirme sürecinin cari olacağını vurgulamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, değerlendirme, mükellefin bilmeden kullandığının ispatıdır.

7- Kast unsurunun değerlendirilmesinin objektif temellere oturtulması ve daha katı değerlendirme süreçlerinin devrede olacağı yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanmış ve değerlendirme kriterleri net olarak belirlenmiştir. Kast unsuru belirlenirken bu kriterlere yönelik tek tek çalışmalar yürütülecek müfettişlerin kanaati bu çalışmalardan elde edilen veriler ışığında şekillenecektir. Böylece mahkemelerin eksik araştırma yapılması boyutuyla raporlara getirdikleri eleştirilerin önüne geçilecek ve SBK raporları daha nitelikli raporlar haline getirilecektir.

Risk Analizi

8- Sahte belge ile mücadele, çağdaş risk ve veri analizi tekniklerinin kullanılmasını gerekmektedir. Bu kapsamda olabilecek en cari verilerle çalışan, işlem riskini ölçen KURGAN (Kuruluş Gözetimli Analiz) gibi risk analiz sistemleri devreye alınarak sahtecilik gibi işlem riskleri kısa sürede tespit edilecektir.

9- Sahtecilik fiilleri ile bir şekilde temas eden mükelleflerin sistemde aktif olarak takip edilmesini sağlayacak bir başka sistem Vergi İstihbarat Sistemi adıyla devrede olacak KURGAN sisteminin önemli bir girdisini oluşturacaktır.

Organizasyon

10- İşgücünün ve teşkilatın yeni dönem stratejisine uyum sağlayabilecek şekilde yeniden organize edilmesi gerekmektedir. Daire Başkanlıkları, rapor otomasyonu, cari risk analiz sistemleri, cari denetim süreçleri ile çalışabilecek şekilde yeniden dizayn edilecektir.

11- Cari risk analiz sistemleri, risk analizine dayalı cari denetimleri mümkün kılmaktadır. Sahte belge kullanıldığına yönelik bir işlem riskli bulunduğunda çevik bir denetim ekibinin kısa sürede işyerinde tespitlerde bulunması sahte belgenin dayandığı dinamikleri sarsmakta, mükellef algısını ciddi şekilde etkilemektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla organizasyon ve koordinasyon çalışmaları yürütülecektir.

Sinyalleme

12- KURGAN Sisteminin beslediği, yoklamalar suretiyle yürütülen saha denetimleri dışında kalan cari denetimlerin diğer kısmını, bilgi isteme yetkisine dayanan karşıt incelemeler oluşturmaktadır.

13- Bilgi isteme yazıları, edinilen bilgiler ve mükellefler görüşmeleri risk analiz sisteminin bir girdisi olarak kullanılmakta, mükelleflerin belgeyi kayıtlarına almama, düzeltme beyannamesi verme eylemleri tespit edilerek gereksiz bir denetiminin önüne geçilmektedir.

14- Bilgi isteme yazıları aynı zamanda mükelleflerin kendi risk durumlarından haberdar olmasını da sağlarken, kendi risk değerlendirmelerini yapmalarına imkan vererek düzeltme beyannamesi verme gibi tercihte bulunmaları yoluyla olası bir denetim sürecinin dışında kalmasına da yardımcı olmaktadır.

15- KURGAN Sisteminin gözetim aşamasını oluşturan dönemde mükelleflere risk durumları ile ilgili bu sinyallemeler aktif olarak yapılacak ve mükelleflerin hak ve hukukların gözetildiği kendileri menfaatine bir uygulama ile inceleme evresine ulaşan vakaların sayısı ve SBK iş yükü azaltılmaya çalışılacaktır.

İnceleme

16- Yeni dönemde, rapor otomasyonu ve cari denetimler gibi tedbirlerle inceleme evresi düzenleyiciler açısından kısalırken tüm sinyallemelere rağmen kullanıcı olma şüphesiyle inceleme aşamasına ulaşmış mükelleflerin adil bir değerlendirmeye tabi olmasını sağlayacak şekilde kullanma incelemeleri nitelikli hale getirilecek ve kendisine uygun süreler tahsis edilecektir.

17- Sahte belge fillerinin incelenmesinde iş akışı düzenleyiciden kullanıcıya olmak yerine KURGAN ve cari denetimlerin katkısıyla öncelikle cari kullanıcılardan başlamak üzere cari düzenleyiciye olacak şekilde yeniden kurgulanacaktır. Rapor otomasyon sisteminin de katkılarıyla sahte belge kullanmanın denetim zamanının uzunluğundan kaynaklı avantajı ortadan kaldırılacaktır.

18- Müfettişler VUK 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden fiillerinin tespiti ve vergi alacağının güvende olmadığına kanaat getirdiği takdirde mükelleflerden teminat istenebilecektir. Teminat istenecek mükelleflerin geçmiş denetimleri, sahte belge ile ilgili geçmiş kullanımları, bulunduğu sektör gibi çok sayıda risk kriteri göz önünde bulundurulacak ve teminat isteme değerlendirmesi yazılımı devam eden Teminat Değerlendirme Sisteminin skorlamasına bağlı olarak gelişecektir. İlk uygulama itibariyle sistem devreye girene kadar teminat istenmeksizin denetim süreçleri işletilecektir.

Raporlama

19- Raporlama süreçlerinin uzunluğundan suç örgütleri istifade etmekte, defter ve belge ibraz etmeme yoluyla müfettişlerin gerekli araştırmaları yapmasının önüne geçilmesine çalışılmakta, denetim çalışmalarında muhatap bulunması zorlaştırılmakta ve bu durum müfettişler nazarında ciddi bir emek israfına neden olmaktadırlar.

20- Rapor Otomasyon Projesi ile raporlarının önemli bir kısmının makineye yazdırılması suretiyle müfettişlere karar desteği sağlanacak, raporlama evresi kısalacak, hızlı bir şekilde kullanıcılara erişilebilmesinin önü açılacaktır. Sistem onlarca veri kaynağından beslenerek el yordamıyla yapılacak birçok analizi kısa sürede gerçekleştirirken müfettişlere hazır bir rapor formatı sunmaktadır.

Kültür Değişimi ve Algı Yönetimi

21- Öngörülen tüm tedbir, politika ve stratejiler özünde sahte belgeye yönelik kültürün ve algının yeniden şekillendirilmesini hedeflemektedir. Sahte belgeyle mücadelede en önemli denetim aracı algı yönetimidir.

22- Kurul Başkanlığının sahte belgeye yönelik değişen yeni denetim pratiğinin tüm paydaşlar tarafından bilinir olması sağlanacak ve ilgili tüm mecra ve kanallardan bu kişilerin bilgi sahibi olması temin edilecektir.

23- Yargı, Kolluk, TÜRMOB, GİB, Sanayi ve Ticaret Odaları gibi paydaşlar ile ortak çalışmalar yürütülerek tüm paydaşların süreç katılımcısı olarak mücadeleye destek vermesi yönünde çaba gösterilecektir.

SAHTE BELGE İLE MÜCADELEYE YÖNELİK POLİTİKA BİLEŞENLERİ

İş stratejisinin uygulama temelini ve araçlarını oluşturan politika bileşenleri aşağıda başlık başlık açıklanmıştır.

A-VERGİ SUÇLARI İLE MÜCADELEDE 10 GLOBAL İLKE VE KURUMSAL HAFIZA

İlkeler, 2017 yılında yayınlanan ve 2021 yılında güncellenen "Fighting Tax Crime – Ten Global Principles" belgesine dayanmakta ve vergi suçlarıyla mücadelede izlenmesi önerilen hususları bünyesinde barındırmaktadır.



1- **Vergi Suçlarının Suç Olarak Tanımlanması:** Vergi kanunlarının ihlallerine yönelik eylemlerin tarafları itibariyle suç olarak tanımlaması, etkin cezalar uygulanması, tüzel kişilerde yaptırım uygulanabilmesi, bu suçları kolaylaştırıcı faaliyetlerde bulunan profesyonellerin cezalandırılması önerilmektedir.

2- **Vergi Suçlarına Yönelik Strateji Geliştirilmesi:** Sağlıklı bir stratejisinin kurgulanması, risklerin tanımlanması, uygulama etkinliğinin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekli mekanizmaların oluşturulması üzerinde durulmaktadır.

3- **Görevli Makamlara Yeterli Soruşturma ve Kovuşturma Yetkisi Sağlanması:** İlgili makamların vergi suçlarını tespit etmek, soruşturma ve kovuşturma yapmak noktasında gerekli yetkilere sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır.

4- **Varlıkları Dondurma, El Koyma, Müsadere Etme Yetkisi Bulunması:** Vergi suçlarından kaynaklı gelir ve varlıkların; dondurma, el koyma ve müsadere gibi tedbirlere maruz bırakılmasını sağlayabilecek yetkilere Ulusal hukuk düzenlemeleri içerisinde yer verilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

5- **Kurumsal Yapı ve Sorumlukların Tanımlanması:** Vergi suçları ile mücadelede kamu kurumları arasındaki görev ve sorumlulukların net bir şekilde belirlenmiş olmasına atıf yapmaktadır.

6- **Mücadeleye Kaynak Sağlanması:** Organizasyonun kurulması ve devamlılığın sağlanması, personel eğitimlerinin temin edilmesi ve teknoloji yatırımlarının gerçekleşebilmesi adına gerekli kaynakların suçla mücadele eden birimlere sunulmasını tavsiye etmektedir.

7- **Vergi Suçlarının Öncül Suç Olarak Tanımlanması:** Vergi suçlarının kara paranın aklanmasına yönelik mevzuat içerisinde önemli bir yer tutan öncül suç olarak tanımlanması gerektiğini belirtmektedir.

8- **Ulusal Kurumlar Arasında İşbirliğinin Tesis Edilmesi:** Vergi idaresi ile emniyet, mali istihbarat birimleri gibi kurumlar arasında bilgi paylaşımı, ortak görev grupları, personel ödünç verme ve koordinasyon gibi ortak çalışmanın tesis edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.
9- **Uluslararası İşbirliği Mekanizmalarının Sağlanması:** Vergi suçlarında, bilgi paylaşımı, adli yardım, varlıkların iadesi gibi uluslararası işbirliği mekanizmalarının kurgulanması gerektiği üzerinde durmaktadır.
10- **Şüphelilerin Haklarının Korunması:** Masumiyet karinesi, savunma hakkı, avukata erişim gibi bireysel ve temel yargısal hakların korunması gerektiğini vurgulamaktadır.

OECD'nin Vergi Suçları ile Mücadelede On Global İlkesi, bu kapsamda hazırlanan dokümantasyonla birlikte kapsamlı bir rehberlik sunmaktadır. Ülkemiz vergi uygulaması açısından en önemli başlıkların; görev tanımlarının netleştirilmesi, ulusal işbirliği, vergi suçlarının öncül suç sayılması, dondurma, el koyma, müsadere gibi tedbirlerin uygulanabilirliği olduğu açıktır. Ayrıca etkin bir mücadele stratejisinin kurgulanması da temel bir hedef olarak ortaya çıkmaktadır.

2023 yılının sonu itibariyle sahte belge ile mücadeleye yönelik gerekli politika ve stratejilerin kurgulanması amacıyla çalışmalara başlanmıştır. Çalışmaların belli bir olgunluğa erişmesi ile beraber politika bileşenlerinin diğer kurumlarla tartışılması amacıyla ilgisine göre MASAK, GİB, TÜRMOB, Emniyet ve Jandarma gibi kurumlarla görüşmeler yapılmıştır. Söz konusu görüşmelerde politika bileşenleri kısım kısım ele alınarak tartışmaya açılmıştır.

Yargı mensupları ile konunun tartışılabilir olmasını sağlamak adına ayrıca çalıştaylar organize edilmiştir. Sahte belge ile ilgili fiillerin yargı ve denetim tarafı üzerinde oluşturduğu iş yükü, bu yükün iki taraf için nasıl hafifletilebileceği, dava konusu raporların idare aleyhine sonuçlanmasına sebep olan unsurlar masaya yatırılmıştır. VEDAP projesi gibi raporlarla ilgili savunma safhasını güçlendirecek projeler hayata geçirilmiş, özet tablo uygulaması ve mahkemeler tarafından kağıt ortamında istenen belgelerin elektronik ortamda alınabilmesi gibi zamanla saha uygulamasında yerlerini alacak bir takım kolaylaştırıcı uygulamalara yönelik ilke kararları alınmıştır.

Suçla mücadelede ulusal işbirliğinin sağlanması amacıyla konunun en önemli tarafı olan Kolluk birimleri ile görüşmeler başlatılmış, Vergi Kaçaklığı Analiz Şubesinde yer alan uzmanlık masaları, kolluk birimlerindeki uzmanlaşmayı da temsil edecek şekilde yeniden yapılandırılmıştır. Etkin bilgi paylaşımı ve birlikte çalışma metodolojisi üzerinde önemli mesafe kat edilmiştir. Yeni metodoloji ile yürütülen çalışmalar, önemli bir kısmı ulusal basına da yansıyacak şekilde, kaçak sigara, alkol, parfüm, saat vb. emtialar özelinde yapılan başarılı denetimlere ve operasyonlara dönüşerek sahada karşılık bulmuştur.

Vergi suçları ile mücadelede başarılı ülke örnekleri tek tek gözden geçirilmiş İtalya, Hollanda gibi ülkelerin vergi idareleri ile çeşitli düzeylerde toplantılar gerçekleştirilerek organizasyon yapıları ve mücadele araçlarının etkinliği kavranmaya çalışılmıştır. En iyi uygulama örnekleri ve bu uygulamaların ülkemizde devreye alınabilirliği ayrıca tartışma konusu yapılmıştır.

Sahtecilik fiilleri ile fikri ve pratik anlamda en kapsamlı kurumsal hafızaya sahip Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının geçmiş tüm projeleri, raporları, çalışmaları taranmış hangi girişimin ne aşamada akamete uğradığı, geçmiş uygulamalarda neden başarısız olunduğu ayrıntılı şekilde analiz edilmiştir.

Tek başına mevzuat değişikliği ve teknoloji projeleri ile soruna mucizevi bir çözüm getirilemeyeceği, Kurul Başkanlığı dışındaki çözüm arayışlarının zaman aldığı ve genelde akamete uğradığı, çok sayıda tarafın ikna edilmesi gerekmesinin süreçleri uzattığı, bürokrasideki değişimlerin ve müfettişlerin özel sektöre geçme, emekli olma durumlarının devamlılık sorunları doğurduğu gibi birçok sorun net bir şekilde tespit edilmiştir.

Nihayetinde, stratejik anlamda “eylemli olmak”, çözümü Kurul Başkanlığının kendi uygulamaları üzerinden şekillendirmek, tek başlıkta toplanan tedbirler yerine çok yönlü ve çok boyutlu tedbirler geliştirmek, diğer kurum ve kuruluşları işbirliğine davet etmek ve harekete geçirmek, mücadelede zaman alan tüm evreleri kısaltmak, kamuoyunda konuya ilişkin farkındalık oluşturmak, aynı şeyleri yaparak farklı sonuçlar doğmasını beklemekten ziyade kültürü değiştirmek, tüm aşamalarda mükelleflerin hak ve hukukunu korumak bu suçlarla etkin mücadelede başarının anahtarı olarak görülmüştür.

B- MÜCADELEYE YÖNELİK MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ

Vergi suçlarıyla mücadele etkin bir mücadelenin ortaya konulmasının en önemli boyutlarından birisini de ilgili mevzuatın mücadele stratejisine imkân verecek yetkileri sağlaması veya uyarlanabilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgede kök sorunu düzenleyici mükellefler oluşturmakta, mevcut mücadele yöntemleri gerçek faile ulaşmada önemli zorluklar ihtiva ederken arka plandaki organize suç örgütlerinin faaliyetleri sonlandırılamamaktadır.

Başkalarının üzerine basit bir şekilde kurulan, birkaç ay içerisinde milyonlarca fatura düzenleyerek kamu ekonomisini fevkalade zarara uğratan işletmelerle; bunların görünürdeki varlık, yönetici ve ortakları üzerinden mücadele edilmeye çalışılması bataklık metaforunu ortaya çıkarmıştır. Arka planda faaliyet gösteren aktörlere ulaşılmadan sahte belgeye yönelik suçlara son verilmesi olasılık dışıdır.

Uluslararası uygulamalara bakıldığında, vergi denetimi (tax audit) ve vergi soruşturmasının (tax investigation) birbirinden ayrıldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde sayılan fiillerin bir suç organizasyonu dahilinde, yerine göre gerçeğin meydana çıkmasını engellemek amacıyla her türlü hileli düzenek, tertibat, donanım veya yazılım kullanılarak, işlendiğine yönelik makul bir şüphenin oluşması durumunda yürütülen denetim faaliyetinin vergi suçu soruşturmasına evrilmesi ve olağan vergi inceleme süreçlerinden ayrılması gerekmektedir.

Gerekli ayrımın yapılabilmesi adına 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Vergi Kaçakçılığı Soruşturması başlığı ile 140/A maddesinin eklenilmesi için mevzuat taslağı hazırlanmış ve konunun muhatabı tüm taraf, üst makam ve merciler ile görüşmeler başlatılmış ve önemli bir aşamaya gelinmiştir. Bu konudaki çalışmalar devam etmekte olup süreç kararlılıkla takip edilmektedir.

Vergi Kaçaklığı soruşturması ile beraber iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması, gizli soruşturmacı görevlendirilmesi, teknik araçlarla izleme gibi 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda yer alan birtakım tedbirlerin kullanılabilmesi gerçek faillere ulaşılabilmesinin önünü açacaktır.

Sahte belge, genel görünümleri itibariyle komisyon karşılığı düzenlendiğinden suç geliri boyutunun ayrıca ele alınması gerekmektedir. Düzenlenen faturalar bir yandan kamu ekonomisini zarara uğratırken diğer yandan suç örgütlerinin kasasına girmektedir. Söz konusu suç gelirinin silah ve uyuşturucu kaçakçılığı, terör suçları gibi başkaca suçların finansmanında kullanılıp kullanılmadığı belirsizliğini korumaktadır.

Sahte belge, basit ekonomik bir suçtan ziyade diğer suçlar için katalizör vazifesi gören bir suç mahiyetindedir. Suçtan gelir elde edilmesinin ve bu gelirin çeşitli şekillerde aklanmasının önüne geçilmeksizin finansman bulmaya devam eden örgütler faaliyetlerini devam ettirecektir. OECD İlkeleri ile de paralel şekilde sahte belge düzenlemenin öncül suç olarak ele alınması bu anlamda önem arz etmektedir. Müsadere, el koyma, dondurma gibi tedbirlerin kullanılması yoluyla bu suçun ekonomik boyutuna darbe indirilmesi ve suç örgütlerinin finansman kaynağının kesilmesi öngörülmektedir.

Sahte belge ile mücadele diğer yandan talebin baskılanmasını da gerektirmektedir. Bu amaca ulaşmak için bilerek kullanmanın esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu bir yaklaşım devrede olacaktır. Bu yaklaşım kast unsurunun vergi müfettişleri tarafından değerlendirilmesi uygulamasının son bulacağı anlamına gelmemektedir. 306 no.lu VUK Genel Tebliğini hükümlerini ortadan kaldıran bir mevzuat değişikliği söz konusu değildir. Aksine sahte belge kullanma incelemelerinde kanun ve tebliğ hiyerarşisine uygun bir değerlendirme sürecinin cari olacağını vurgulamaktadır. Bu açıdan bakıldığından değerlendirme, mükellefin bilmeden kullandığının ispatıdır.



Mücadele stratejisinin her aşamasında mükellef hak ve hukukunun korunması öncelikli bir hedef olarak ele alınmaktadır. Kullanıcılar açısından suçun işlenilmesine devam edilebilmesinin başka bir boyutunu da suçluların kendilerini masum mükellefler arasında kamufle edebilmesi oluşturmaktır. Salt VTR ve kısıtlı kriterlere dayanılarak yazılan kullanma raporlarının suçluların işlerine yaradığı ve Kurul Başkanlığının suçla mücadelesini kötü göstermekte kullanıldığı aşikardır. Bu kapsamda kast unsurunun belirlenmesinde teamülen uygulanan kriterler yerine net kriterlerin ortaya koyulmasının bir gereklilik olduğu anlaşılmıştır.

Kast unsurunun değerlendirilmesinin objektif temellere oturtulması ve daha katı değerlendirme süreçlerinin devrede olacağı yeni dönemde mükellef hak ve hukukunun korunması adına, 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanmış ve değerlendirme kriterleri net olarak belirlenmiştir.

Kast unsuru belirlenirken bu kriterlere yönelik tek tek çalışmalar yürütülecek ve müfettişlerin kanaati bu çalışmalardan elde edilen veriler ışığında şekillenecektir. Böylece mahkemelerin eksik araştırma yapılması boyutuyla raporlara getirdikleri eleştirilerin önüne geçilecek ve SBK raporları daha nitelikli raporlar haline getirilecektir.

Uygulamalarda masum mükellefler ile suçluların birbirinden ayrılması esastır. Müfettişlerin kanaati bir veya daha fazla kesin delil mahiyetindeki kriterler üzerinden şekillenebilecek olmasına karşın diğer kriterlere yönelik gerekli araştırmaların yürütülmesi değerlendirme sürecine temel teşkil etmektedir.

C- İŞLEM RİSKİNİ ÖLÇEN RİSK ANALİZ SİSTEMLERİ (KURGAN VE VİS)

Sahte belge etkin ile bir şekilde mücadele edilebilmesi için bu işlemlerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Cari denetimler ve fiili tespitler yapılmasına imkân sağlayacak bir risk analiz sistemine ihtiyaç olduğunun görülmesi ile beraber 2024 yılı başından itibaren Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) projesi Kurul Başkanlığı Risk Analiz Merkezinde geliştirilmeye başlanmıştır. KURGAN mükelleflerin kuruluş aşamasına odaklanan, sıfırıncı gün mantığına göre çalışan, cari verilerle hesaplamalar yapan ve işlem riskini ölçen bir vergisel risk analiz sistemidir.

KURGAN, Hazine ve Maliye Bakanlığı Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü tarafından kurulmuş olan büyük veri platformu ile entegre edilmiş durumdadır. E-belge verileri gibi anlık veya günlük olarak raporlanan ve Kurul Başkanlığının erişimi bulunan, olabilecek en cari veriler üzerinde çalışmak üzere tasarlanmıştır. Sistemde farklı veri türlerinden milyarlarca veri analiz edilmektedir.

Sistemin çok sayıda kriterden oluşan analiz tarafı işlem risklerini ölçmektedir. İşlemlerin gerçeklikten uzak olması, miktar veya mahiyet itibariyle gerçek durumu doğru yansıtmaması en temel işlem risklerini barındırmaktadır. Ayrıca mükelleflerin ilişkili mükelleflerle emsaline aykırı düşecek şekilde mal veya hizmet alım veya satımında bulunması da riskli bir işlemdir. Sistem şimdilik işlemlerin gerçekliğine odaklı analizler yürütmektedir.

KURGAN, mümkün olan en kısa sürede sahte belgeyi tespit etmeye çalışmaktadır. Cari denetimlerin yapılmasına imkân sağlaması ve bilgi isteme yazıları ile mükelleflere risk durumlarına yönelik sinyalleme yapması açısından değerli bir uygulamadır. Bir yandan mükelleflere kendi risk durumları ile ilgili değerlendirme yapma imkânı sağlarken diğer yandan mükelleflerinin kendi eylemlerine bağlı olarak denetim planları dışında kalması neticesinde Kurul Başkanlığının iş yükünün azaltılmasında etkili bir sistem olması amacıyla geliştirilmiştir.

Sistem geçmiş veriler üzerinde de çalışabilmekte ve geçmiş verilerden makine öğrenmesi teknikleri kullanılarak çıkarımlarda bulabilmektedir. Kısacası geçmişe dönük skorlama yapmasının önünde de bir engel bulunmamaktadır. Bu kapsamda, 1 Ekim 2025 tarihi öncesindeki işlemler skorlanarak SBK yönünden Kurul Başkanlığının denetim planlarında yer alan mükelleflere KURGAN referanslı bilgi isteme yazıları gönderilmeye başlanmıştır. Söz konusu uygulama, Sahte Belgeyle Mücadele Gözetim Programı adıyla sahaya indirilmiş bulunmaktadır. Böylece, kendi risk durumlarını değerlendirerek denetimlerin dışında kalabilecekleri bir alan mükellefler açısından yaratılmış bulunulmaktadır.

KURGAN, kendisiyle benzer şekilde 2024 yılına kurulan bir başka sistem olan Vergi İstihbarat Sisteminin (VİS) çıktılarını risk analiz girdisi olarak ele almaktadır. VİS, ilk uygulama itibariyle, Kurul Başkanlığının sahtecilikle ilgili tüm denetim deneyiminin elektronik ortama sistemli bir şekilde aktarımından oluşmaktadır. Ancak başka vergisel ve istihbarı amaçlarla kullanılması bir engel bulunmamaktadır.

VİS, sahtecilik fiilleri ile herhangi bir şekilde temas etmiş kişilerin, olayların, eylemlerin bir örüntü ağıdır. Mükellef nezdinde cebri bir yansıması olmayıp dışa kapalı bir sistem olarak sahtecilikle ilgili işlem örüntülerinin araştırılması ve ortaya konulmasına hizmet etmektedir. Geleneksel yöntemlerle ve ilişkisel veritabanları üzerinden verilerin izlenmesinden ziyade grafik veritabanlarının desteği ve örüntü eşleme sorgularıyla arka planda kalmış suç örüntüleri ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır.

Sahtecilikle ilgili organizasyonlarda büyük resmin görülmesine imkan sağlayacak sistemin söz konusu görselliği sağlayacak şekilde müfettişlere açılmasına yönelik geliştirme çalışmalarına devam edilmekte olup belli bir evreye gelmesi ile beraber çıktıları saha uygulaması ile bütünleşecektir.

Ç- KURUL BAŞKANLIĞININ TEŞKİLAT VE ORGANİZASYONU

Sahte belge ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için iş yükünün adil ve verimli bir şekilde dağılması, süreçlerin hızlandırılması, cari denetimin gereklerinin yerine getirilmesi ve çevik çalışma metodolojisinin hayata geçirilmesi elzemdir. Bu yönüyle sahte belge ile mücadele bir daire başkanlığının değil tüm müfettişlerin görev ve sorumluluğu niteliğindedir. Kurul Başkanlığının 2025 yılı içerisinde yürüttüğü tüm gözetim programlarında aynı kolektif çaba ile hareket edilmiş ve uygun düştüğü ölçüde misyon tüm daire başkanlıklarına dağıtılmıştır. 1 Ekim 2025 öncesindeki fiillerde SBK denetimleri yüküne sünger çekmesi arzu edilen Sahte Belge ile Mücadele Gözetim Programında da yine aynı yaklaşımla hareket edilecektir.

Problemin özü bir veya daha fazla daire başkanlığının isminin değiştirilmesi ile kavranacak durumda değildir. Sorun tanımı kaçakçılık fiilleriyle bağlantılı olacak şekilde yapısaldır. Soruna bir çözüm getirilememesi katma değeri düşük ve yıpratıcı bir iş yükü doğurmaktadır. Mevcut çalışma şekil ve metodolojileri ile bu iş yükünün altından kalkılması mümkün olmazken aynı iş yükü sürekli verimsiz bir alanda çaba sarf eden Kurul Başkanlığının yaratıcı bir çözüm bulmasını zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla mevcut çalışma metodolojisi sonu gelmeyen bir sarmalın ve denetim paradoksunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Kurul Başkanlığının organizasyon yapısına ilişkin çalışma komisyonları 2023 yılının sonundan itibaren oluşturulmuş ve yakın tarihe kadar çalışmalarını devam ettirmişlerdir. Optimal teşkilat yapısının ortaya konulması ise Kurul Başkanlığının daimî tartışma konularından birisidir. Problemler şekil değiştirdikçe çözümlerin de bu süreci kavrayacak şekilde doğal seleksiyon süreci içerisinde olması beklenir. Mükemmeli aramaktan ziyade çağın gereklerini karşılayacak ve problemin çözümüne katkı sağlayacak teşkilat yapısında karar kılınması ise esastır. Daire Başkanlıklarının yeni denetim stratejisine uyum sağlayacak şekilde yeniden organize edilmesi gerekmektedir.

D-MÜKELLEFLERİN RİSK DURUMLARINDAN HABERDAR EDİLMESİ (SİNYALLEME)

Yeni dönemin bir başka değerli politika bileşenini mükelleflerin risk durumlarından haberdar edilmesi uygulaması oluşturmaktadır. KURGAN sistemi cari ve geçmiş verileri analiz ederek mevzu bahis sinyallemeyi mükelleflerin işyeri adreslerinde gerçekleştirilen fiili denetimler ve bilgi isteme yazıları düzenlenmesi suretiyle gerçekleştirmektedir. KURGAN, sayısal ve elektronik veriler ile çalışan merkezi bir vergisel risk analiz sistemidir. Merkezi bir risk analizi ile mükelleflerin belgeyi kanuni defterlerine kaydetmemesi, beyanlarına dâhil etmemesi veya düzeltme beyannamesi vermek suretiyle kayıtlarından çıkarması gibi görünümlere vakıf olunması mümkün değildir. Bu görünümler sistem açısından mutabakat riskleri olarak tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun verdiği bilgi isteme yetkisine dayanılarak karşıt inceleme formatındaki bir yazı ile mükelleflerin riskli addedilen işlemlerine yönelik bilgi isteme amaçlı olarak gönderilmektedir. Söz konusu yazılar bir yandan mükelleflere kendi risk durumlarına yönelik bir değerlendirme yapma imkânını sunarken diğer yandan mutabakat risklerini bertaraf ederek gereksiz bir incelemenin sahaya indirilmesinin önüne geçmektedir. Mükelleflerin ekonomik gerçekliklerle paralel kendi menfaati açısından en doğru tercihte bulunacağı değerlendirilmektedir. Her koşulda mükelleflerden alınan yanıtlar KURGAN risk analiz sisteminin bir girdisini oluşturacak ve mükelleflerin denetim planlarında yer alıp yer almayacağı konusunda belirleyici olacaktır.

Bu noktada, 1 Ekim 2025 öncesi ve sonrasında gerçekleşen fiillere yönelik düzenlenen bilgi isteme yazılarını birbirinden ayırmak gerekir. Önceki dönemlere yönelik fiillerde de mutabakat riskleri geçerli olmakla beraber kendisine yazı tebliğ edilen mükellefler halihazırda risk analiz sisteminde, kurul görev havuzunda, daire başkanlığı havuzunda bulunup denetim sırasını bekleyen mükellefler görünümünde olabilir. KURGAN sistemi, söz konusu mükelleflerin geçmiş dönemli işlemleri üzerinde çalıştırılarak risk skorları tespit edilmiştir. Ancak yine mutabakat risklerine bağlı olarak mükelleflerden bilgi istenmiş ve verecekleri yanıtlara bağlı olarak denetim planları dışında kalmalarını sağlayacak bir fırsat elde etmişlerdir. Daha önce de ifade edildiği üzere Mükelleflerin hak ve hukukunu gözeten bu uygulama Sahte Belge ile Mücadele Gözetim Programı olarak adlandırılmış ve sahaya indirilmiştir.

Mükelleflere yapılan tüm sinyallemelere rağmen denetim patikasına giren tüm mükelleflerde masumiyet karinesinin korunması ve adil muamele görmeleri uygulamanın taşıyıcı sütunlarından birini oluşturmaktadır. Bu durumda, vergi müfettişlerinin 306 sayılı Vergi Usul Kanununu Genel Tebliği ve 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelgenin gereğini uygulayacağı tabidir.

E- İNCELEME GÖREV AKIŞININ DEĞİŞİMİ VE TEMİNAT DEĞERLENDİRME SİSTEMİ

Kurul Başkanlığının sahtecilik fiilleriyle olan deneyimi, bu suçların organize olarak işlenen ve tasarlanan suçlar olduğunu göstermektedir. Düzenleyiciden düzenleyicilere düzenlenen faturalarla katmanlaştırma yoluna gidilerek nihai kullanıcıya denetimin erişim süresi uzatılmaya çalışılmaktadır. Ayrıca denetim ve raporlama sürelerinin uzamasından suç örgütleri fayda sağlamaktadır. Kurul Başkanlığı bariz bir şekilde suni bir iş yükü altında bırakılmaktadır. Tarh zaman aşımının en eski uçlarındaki düzenleyici mükelleflerle uğraşan bir denetim metodolojisinin bu suçlarla mücadelede başarılı olma şansı bulunmamaktadır.

Denetimin rassallığı, mükelleflerin ancak belirli bir kısmının kurumsal kapasiteye bağlı olarak denetlenebilir olması, matrah artırımı beklentileri, bilmeden kullanma değerlendirmesi, yargılama sürelerinin uzunluğu ile enflasyonist dönemler bir araya geldiğinde paranın zaman değeri sahte belge kullanımına yönelik ciddi bir teşvik unsuru haline gelmektedir. Dolayısıyla kullanıcı mükellefler açısından sahte belgenin cazibesinin azaltılması ile erken tespit edilmesi arasında pozitif bir korelasyon bulunmaktadır.

Denetim iş akışının ekonomik gerçekliklerle uygun düşecek şekilde cari nihai alıcıdan en yakındaki satıcıya olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. KURGAN risk analiz sistemi cari denetimleri şekillendirirken Rapor Otomasyon Sistemi gibi sistemler düzenleyici mükellefler nezdindeki raporlama sürelerini kısaltarak sahte belge kullanmanın denetimin rassallığı, kapasitesi ve zamanı yönünden sahip olduğu avantajı ortadan kaldırılacaktır.

Kısa sürede tespit edilen fiiller mükelleflerin sahte belge ile ilgili algısını değiştirerek kolaylıkla tespit edilebilir fiiller olduklarını vurgulayacaktır. Cari düzenleyicilerin denetimlerine, kullanıcılar nezdinde gerçekleştirilen cari ve fiili tespitlerle beraber eş zamanlı olarak veya kısa süre sonrasında başlanabilecektir.

Yeni dönemin en önemli getirilerinden birisi, kullanıcı mükellefler yönünden kast değerlendirilmesi yapılırken 13 farklı kritere dayalı olarak değerlendirme yapılabilmesidir. Söz konusu kriterler 18.04.2025 tarihli genelge ile ortaya konulmuş ve bu konudaki belirsizlik ortadan kaldırılmıştır.

Yeterli delil bulunması durumunda düzenleyici mükelleflerin nezdinde düzenlenecek vergi tekniği raporunun beklenmesine gerek duyulmazken, vergi tekniği raporunun varlığı mutlak suretle kullanıcı şüphesi ile denetime alınmış mükelleflerin bilerek belge kullandığı yönündeki kast değerlendirilmesini zorunlu kılmamaktadır. Belirlenen kriterler bir bütün olarak ele alınmalı ve mükelleflerin hak ve hukuku gözetilmelidir.

Sahte belgeyle mücadeleye yönelik uygulamaya konulan stratejinin bir başka önemli bileşeni olarak vergi müfettişleri VUK 359 md.de sayılan hallere temas eden fiillerinin tespit ettiği ve vergi alacağının güvende olmadığına kanaat getirdiği takdirde mükelleflerden teminat isteyebilecektir. Özellikle kullanıcıdan düzenleyiciye dönen incelemelerde ve kısmi sahtecilikte teminat isteminin efektif bir uygulama aracı olduğu değerlendirilmektedir.

Teminat istenecek mükelleflerin geçmiş denetimleri, sahte belge ile ilgili geçmiş görünümleri, indirim ve giderleri içerisindeki oranı, bulunduğu sektör gibi çok sayıda kriter teminat istenmeden önce değerlendirilmek zorundadır. Teminat istemenin mükellef hukuku açısından neticeleri göz önünde bulundurularak sürecin risk analizine bağlı olarak bir skorlama neticesinde gerçekleştirilmesi planlanmıştır. Bu kapsamda, teminat istenebilirlik yönünden mükelleflerin risk durumlarını değerlendiren **Teminat Değerlendirme Sisteminin** yazılımına başlanmış ve geliştirme süreci devam etmektedir.

Teminat Değerlendirme Sisteminin tamamlanıp müfettişlerin kullanımına sunulmasına kadar zorunluluk arz eden durumlar dışında mükelleflerden teminat istenmeyecektir. Teminat isteme süreçlerinin objektif kurallara ve risk değerlendirilmesine bağlanması ile beraber bir yandan kamu alacağı güvence altına alınırken diğer yandan bir risk primi olarak sahte belge kullanmanın maliyeti mükellefler açısından artacaktır.

F- SAHTE BELGE İNCELEMELERİNDE RAPORLAMA (RAPOR OTOMASYON SİSTEMİ)

Denetim süreçlerinin uzunluğu sahte belge fiilleriyle mücadelede önemli bir handikap oluşturmaktadır. Özellikle düzenleyici mükellefler nezdinde yapılan araştırmalar kayda değer zaman almakta ve raporlama süreci uzamaktadır. Raporlama sürelerini kısaltmak ve müfettişlere raporlama aşamasında karar desteği sunmak üzere Kurul Başkanlığı Risk Analizi Merkezi ve Dijital Uygulamalar Şube Müdürlüğü tarafından Rapor Otomasyon Sistemi geliştirilmiştir.

Sistem onlarca farklı veri kaynağından topladığı verileri analiz ederek mükerrerlik arz eden raporlara hızlı bir şekilde dönüştürebilmektedir. Böylece hem çok farklı ekran ve sistemlerde gezinmek ve/veya yazışma yapmak suretiyle gerçekleştirilen araştırmalar kısalmakta hem de bu bilgiler sistemli ve yeknesak şekilde rapor metinlerine dönüşmektedir. Otomasyona tabi raporların rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirilme süresi de aynı ölçüde kısalacaktır.

Rapor Otomasyon Sistemi öncelikli olarak 160/A mükelleflerinin raporlarının tanzim edilmesi için devreye alınmış olmakla beraber diğer tüm rapor türlerinde kullanılmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Sistem, belirli rapor türlerinde %90 ve üzerinde otomasyon sağlamakla beraber yarı otomasyon şeklinde nihai değerlendirmeyi müfettişlere bırakmaktadır.

KURGAN ile güçlendirilen ve cari denetimlerle beslenen Rapor Otomasyon Sistemi, düzenleyicilerin önemli bir kısmı ile ilgili denetim sürecini günlerle sınırlı hale getirmektedir. Bu başlıktan tasarruf edilen işgücünün kullanma incelemelerine kanalize edilmesi gerekmektedir. Kullanıcı incelemeleri olabildiğince nitelikli hale getirilmeli ve mükelleflerin hak ve hukukları gözetilmelidir.

G-SAHTE BELGE İLE İLGİLİ KÜLTÜR DEĞİŞİMİ VE MÜKELLEF ALGISI

Sahte belge ile mücadelede her şeyden bir kültür değişimini gerektirmektedir. Söz konusu kültür, alt başlıklar olarak denetim, ticaret ve iş yapma, rekabet ile muhasebe boyutlarını içerisinde barındırmaktadır. Sahte belge kullanımının kanıksanmış bir gerçek olmaktan ziyade yadırganan bir durum haline gelmesi gerekmektedir. Bu tarz bir değişim süreci yaşanmadan finansal bir kanser haline gelen sahte belgeden ülke ekonominin kurtulması olası değildir.

Tarih, her nesle büyük bir sorumluluk yüklemektedir. Dünün, bugünün sorunu olan bir başlığın gelecek nesillere aktarılmaması bizlerin elindedir. Yıllarca bu problemle başarılı bir mücadele vermiş, geride bırakılan iki yılda üst üste cumhuriyet tarihin en yüksek performans göstergelerine ulaşmış Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının sahte belgeye meydan okuması kaçınılmaz bir evredir.

Her dönem için büyük bir meydan okuma sayılacak bu mücadelenin itici gücü ve odak noktası ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve vergi müfettişleridir. Başarıya giden yol Kurul Başkanlığının sahte belgeye yönelik değişen yeni denetim algı ve pratiğinin tüm paydaşlar tarafından bilinir olmasından geçmektedir. Başta mükellefler olmak üzere tüm paydaşların mümkün olan tüm mecra ve kanallardan bilgilendirilmesi sürece katkı sağlayacaktır.

Ğ- DİĞER BİLEŞENLER

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının sahte belge ile mücadele stratejisi ve politika bileşenleri sıralanan başlıklardan ibaret olmayıp kullanıcıların finans kurumları nezdindeki finansal itibarını, mesleki erbaplarının aracılık rollerini ele alan çok farklı tedbirler de geliştirilmeye devam etmektedir. Bu ve benzeri politika bileşenleri belli bir olgunluğa eriştiğinde sahadaki yerlerini almalarında gecikme gösterilmeyecektir.

Uygulamaya koyulan her yeni bileşenle beraber suç örgütlerinin bu bileşene yönelik pozisyon alacağı beklenilen bir durumdur. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte suçların görünümleri değişirken bu suçlarda kullanılan veya söz konusu suçların gizlenmesi amacıyla yararlanılan araçların çeşitliliği de artmaktadır. Etkin bir mücadelede suçlulardan ziyade idarenin birkaç adım önde olması gerekmektedir. Teknik, pratik ve psikolojik üstünlük elde edilmeli ve korunmalıdır.

Hangi strateji uygulanırsa uygulansın yeniliğin terk edildiği ve kendi kendini tekrar eden hale gelen iş yapma süreçlerini içeren metodolojilerin benimsendiği durumda bu stratejinin zaman içerisinde eskiyeceği ve çalışmaz hale geleceği açıktır. Bu sebeple yeni dönem stratejisi vergi müfettişlerini yeni bileşenlerin bulunması ve geliştirilmesi yönünde teşvik etmekte ve önünü açmaktadır.

SORU - CEVAP

Aşağıda yer alan soru ve cevaplar yeni dönem stratejisi ve politika bileşenlerine yönelik olarak mükellefler ve meslek mensupları tarafından sıklıkla sorulan soruları temsil etmektedir. TÜRMOB ve TOBB ile birlikte gerçekleştirilen toplantılarda yöneltilen sorular ile farklı mecralardan gelip sıklık arz eden sorular derlenerek cevaplanmaya çalışılmıştır. KURGAN yazılarının düzenlenmeye başlanmasıyla KURGAN soruları ağırlık kazandığından bu soruların cevaplanmasına öncelik verilmiştir:

Soru 1: Kuruluş Gözetimli Analiz (KURGAN) nedir?

Cevap 1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Merkezi tarafından geliştirilen, cari veriler ile çalışan, işlem riskini ölçen, büyük veri analitiğini kullanarak ekonomideki işlemleri anlık olarak tarayan bir vergisel risk analiz sistemidir.

Soru 2: Sistemin taradığı ifade edilen işlemler nelerdir?

Cevap 2: Mükelleflerin mal veya hizmet alım veya satımları birer işlemdir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda işlem tanımı içerisinde tanımlanan işlemler genel olarak işlem tanımının içerisinde tutulmuş ve geniş kapsamlı bir belirleme yapmıştır.

Soru 3: İşlem riskinin ölçülmesi ne anlama gelmektedir?

Cevap 3: Tüm mükelleflerin mal ve hizmet alış ve satış işlemleri anlık olarak taranmakta, çok sayıda kriter ve veri kaynağından toplanan bilgiler üzerinden işlemlerin risk puanları hesaplanmaktadır. Bir işlemin riskini ölçmek için işleme taraf mükelleflerin geçmiş ve günümüzdeki bilgileri sorgulanarak analize tabi tutulmaktadır. Ortaya çıkan veriler işlem riski olarak atanmaktadır. Dolayısıyla sistem, işlem taraflarına bir risk puanı atamaktan ziyade işleme bir risk puanı atamaktadır.

Soru 4: Mükelleflerin riskinin ölçülmesi ile işlem riskinin ölçülmesi arasındaki fark nedir?

Cevap 4: Sistem mükelleflere risk puanı atayarak örneğin ne işlemin tarafı olan alıcıyı ne de satıcıyı riskli mükellef olarak ilan etmemektedir. Alıcı sahte belge kullanıcısı, satıcı sahte belge düzenleyicisi olarak kodlanmamakta veya kendilerine bu şekilde bir risk puanı atanmamaktadır. Sadece işlemin riski ölçülmeye çalışılmaktadır. KURGAN sisteminin çıktıları olarak gönderilen bilgi isteme yazılarında da mükelleflerin riskli olduğuna yönelik bir ifade bulunmamakta ve işlem riski konusunda uyarılarda bulunulmaktadır. Bunun temel bir sonucu olarak, mükellefe bir risk puanı atanarak mükellefin tüm alışları ve satışları riskli bulunarak tüm alıcılara veya satıcılara yazı gönderilmesinden ziyade yüksek risk skoru bulunan sınırlı sayıda işlemlere yönelik yazılar gönderilmektedir.

Soru 5: Cari verilerle çalışılması ne anlama gelmektedir ve risk durumunu nasıl etkilemektedir?

Cevap 5: Sistemin cari verilerle çalışmasının iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan ilki ekonomide düzenlenen e-faturalar gibi çok kısa gecikmelerle Vergi İdaresinin erişimi olan verilerle sistemin analiz yapmasıdır. İkinci boyutu ise mükellefin veya mükellefle ilişkili kişilerin bazı eylemleri ile çeşitli kaynaklardan alınan verilerdeki değişikliğe bağlı olarak işlem riskinin değişebilmesidir. Yeni elde edilen bir veri işlem riskini düşürebilir veya yükseltebilir. Ayrıca mükellefin denetim havuzunda sıra bekleyen denetimlerinden elde edilen sonuçlar işlem riskini etkileyebilir. KURGAN yazılarını alan mükelleflerin vermiş olduğu cevaplar ise risk analiz sisteminin bir girdisi olarak kullanılmaktadır.

Soru 6: Mükelleflere iletilen yazıların mahiyeti nedir?

Cevap 6: KURGAN yazıları 213 Vergi Usul Kanununun 148. Maddesine dayanılarak yazılan bilgi isteme yazılarıdır. Yazılar, karşıt inceleme mahiyetindedir. Yazılara verilen cevaplar risk analiz sistemin bir girdisi olarak kullanılmaktadır. Mükelleflere elektronik ve dijital veriler üzerinden tespiti mümkün veya kolay olmayan fiillere yönelik hususlar sorulmaktadır. Örneğin riskli işlemlere dayalı belgelerin defter kayıtlarına alınıp alınmaması, beyanlara dâhil edilip edilmemesi veya sonrasında bir düzeltme beyannamesi verilerek kayıtlardan çıkarılması durumu mükelleften bilgi istenen başlıklar arasındadır. Bu bilgiler sistemin vakıf olamadığı mutabakat riskleri olarak adlandırılmaktadır. KURGAN yazıları denetimin kendisi değil olası bir denetimin habercisidir.

Soru 7: KURGAN yazıları neden işleme taraf olan alıcılara gönderilmektedir?

Soru 7: Mutabakat riskleri daha çok alıcı tarafında bulunmaktadır. Dijital sistemler açısından satıcı tarafı ile veriler daha net olarak görülebilmektedir. Mutabakat risklerinin varlığı işlem risk puanını doğrudan etkilememektedir. Buna karşın mükelleflerin denetim süreçlerine dâhil edilmesi önünde belirsizlik oluşturmaktadır. Örneğin mükelleflerin riskli işleme yönelik düzeltme beyanı vermiş olması mükellefle ilgili gereksiz bir incelemenin sahaya indirilmiş olması sonucunu doğuracaktır. KURGAN yazıları ile mükellefler risk durumlarından bilgi sahibi edilmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir personel suiistimaline bağlı olarak riskli belge mükelleflerin kayıtlarına girmiş olabilir. Böyle durumlarda mükellefler kendi risk durumlarını değerlendirilerek sonuçları çok ağır olacak herhangi bir inceleme geçirmeden pozisyon alabilmektedir. KURGAN aynı zamanda, vergi mükelleflerinin hak ve hukukunun korunduğu bir güvenlik katmanı olarak işlem görmektedir.

Soru 8: KURGAN yazısı alan alıcı mükellef ne yapmalıdır?

Cevap 8: Bu yazıları alan mükellefler riskli olduğu yazı ile bildirilen işlemleri gözden geçirmelidir. Mükelleflerin kendi risk değerlendirmelerini kendileri yapması gerekir. Risklilik algısı Vergi İdaresi ile aynı düzeydeyse hukuk düzleminde kayıt veya beyanlarını düzeltme yoluna gidip İdareyi bu konuda cevabi bir yazıyla haberdar etmelidir. Yazının tebliğ edilmesinden çok daha önce bu tarz işlemlerde bulunulmuşsa benzer şekilde bilgi verilebilir. Eğer işlem riskinin Vergi İdaresi ile aynı düzeyde olmadığı kanaatine varılmışsa işlem hangi açıdan riskli bulunmuşsa o alanda araştırmalarını yoğunlaştırıp savunma yapacak delilleri toplaması önemlidir. KURGAN sisteminde ilk gönderilen yazılar işlemlerin gerçekliğine odaklandığından muhtemel bir denetim sürecinde işlemlerin gerçekliğini ispata yönelik delillerin toplanması gerekir. Bu kapsamda yayınlanan 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge vergi müfettişleri tarafından değerlendirme konusu yapılan hususlara açıklık getirmektedir. Bu yönüyle KURGAN yazıları cebri nitelikte yazılar değildir. Mükellefler istedikleri şekilde davranmakta özgür bırakılmıştır. Herhangi bir şekilde veya herhangi bir yöntemde düzeltme yapması veya beyanname vermesine yönelik bir talep içermemektedir. Ayrıca işlem riskinden bahsedilerek olası bir denetimde yapılması gereken hususlara ilişkin olarak mükelleflere bilgi verilmektedir. Sadece yazıların mahiyeti bilgi isteme yazısı olduğundan istenilen bilgilere tebliğ tarihinden itibaren süresi içerisinde cevap verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda VUK 355'inci maddede yer alan özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olabilecektir. Bu uygulama Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının tüm bilgi isteme yazılarında benimsenen bir uygulama olup sadece bilgi verilmemesi fiiline cezalandırmaya yönelik KURGAN dışında yazılan tüm bilgi isteme yazılarında kendisine yer bulmaktadır.

Soru 9: 1 Ekim 2025 sonrasında bilerek kullanma esas bilmeden kullanmanın istisna olduğu kamuoyu ile paylaşılmıştır. KURGAN yazılarını almalarına karşın İdare ile aynı risk algısına sahip olmayan alıcılar incelemeye alındığında bilerek kullanmanın esas olduğundan yola çıkılarak kendileri hakkında otomatik suç duyurusunda bulunulup 3 katı vergi ziyası mı önerilecektir?

Cevap 9: Kaçakçılık suçları Vergi Usul Kanunu ile tanımlanmış 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği düzeyinde bu suçlara bazı görünümler için istisnalar getirilmiştir. Dolayısıyla "bilerek kullanmanın esas, bilmeden kullanmanın istisna" olması normlar hiyerarşisinin ve uygulamanın ruhunu yansıtmaktadır. Mevzuatla paralel daha sıkı bir kast değerlendirmesi süreci yürütüleceğine dikkat çekilmektedir. Alıcı mükelleflere ilişkin otomatik olarak sahte belge kullanıcısı olma yönünden işlem yapılması vergi müfettişlerinin sahte belge kullanma incelemelerinde kast değerlendirmesi yapmayacağı anlamına gelmektedir. Bu yönde bir açıklanma Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hiçbir zaman yapılmamıştır. 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği halen yürürlüktedir. Aksine 18.04.2025 tarihli SMYİB Kullanma ve 160/A İncelemelerine Yönelik Genelge yayınlanarak kast unsurunun nasıl değerlendirileceğine yönelik 306 sıra no.lu Tebliğde vergi müfettişlerinin tasarrufuna bırakılmış değerlendirme süreci için bakılması gereken 13 net ve objektif kriter belirlenmiştir. Alıcı mükelleflerin incelemeye alınması durumunda vergi müfettişleri bu 13 kritere tek tek bakıp araştırma yaparak mükellefle ilgili kanaatlerini oluşturmaya çalışacaktır.

Soru 9: Satıcı neden KURGAN ile ilgili bir yazı almamaktadır?

Cevap 9: Satıcı tarafında mutabakat riskleri bulunmamaktadır. İşlem riskleri satıcı tarafında doğrudan denetime dönüşebilecek durumdadır.

Soru 10: KURGAN yazıları satıcı için ne anlam ifade etmektedir?

Cevap 10: Sistem işlem risklerini ölçerken cari veriler kadar geçmiş verilerden de yararlanmakta, denetim geçmişine bakmakta ve risk analiz, merkez inceleme havuzu, daire başkanlığı havuzu, cari inceleme ve rapor değerlendirme gibi denetim evrelerinde bulunan mükelleflerle ilgili de bağlantı kurmak suretiyle denetim için seçilecek mükellefleri belirlemeye çalışmaktadır. Satıcı rolünde işleme taraf olan mükellefler bu görünümlerin herhangi birisinde bulunabilir. KURGAN yazıları satıcı mükellef için denetim KURGAN yazılarının cevaplarının ve KURGAN sisteminin tespitlerinin de dikkate alınacağı bir denetim süreci geçirdiğinin ve geçirebileceğinin habercisidir. Satıcı mevcutta kendi üzerinde bir denetim olmadığından, eski denetimlerin sonuçlarından yola çıkarak herhangi bir kanaate varmamalı ve işlem yürütmemelidir.

Soru 11: KURGAN yazıları satıcıların denetim sürecine nasıl dâhil edilecektir?

Cevap 11: KURGAN yazıları 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 148. Maddesinin verdiği bilgi isteme yetkisine dayanılarak yazılan karşıt inceleme mahiyetindeki yazılardır. Karşıt incelemeler yargı aşamasında mahkemelerin vergi inceleme raporlarını değerlendirirken en çok değer verdiği deliller arasında yer almaktadır. Özellikle sahtecilik yönünden yapılan incelemelerde vergi müfettişlerinin mükelleflerle bir kanaate varmadan önce olabildiğince çok karşıt inceleme yapması mahkemeler tarafından istenmektedir. Dolayısıyla alıcılar nezdinde yapılan karşıt incelemeler doğrudan satıcılar nezdinde yapılacak değerlendirmeyi güçlendirerek satıcı mükelleflerin halk ve hukukunu gözeten bir uygulama olarak ortaya çıkmaktadır.

Karşıt inceleme özünde bilgi isteme yetkisine dayandığından bir inceleme görevinin olup olmadığına veya hangi aşamada olduğuna bakılmaksızın idarenin bilgi edinme ihtiyacına bağlı olarak mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden istenmektedir. Bu açıdan karşıt inceleme yapılabilmesi için satıcı mükellefler nezdinde düzenlenen bir vergi tekniği raporu bulunmasına da gerek bulunmamaktadır. Alınan bilgiler öncelikle mutabakat riskini ortadan kaldırmakta ve risk analiz sisteminin bir girdisi olarak kullanılarak öncelikle alıcılar nezdinde bir denetim ihtiyacı olup olmadığına açıklık getirmektedir. Alıcılardan alınan cevaplar ise satıcılar nezdinde yürütülen incelemelerde düzenlenen raporlara eklenecektir. Böylece satıcılarla ilgili olarak vergi müfettişlerinin kanaatinin oluşmasında delil teşkil edecektir. 1 Ekim 2025 tarihi öncesi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının iş yükünü eritmek ve mükellefleri kendi risk durumlarından haberdar ederek mükellef hak ve hukukunu gözetmek adına toplu bir karşıt mahiyetindeki bir süreç işletilmiş ve Kurul Başkanlığının iş süreçlerinin hızlandırılması amaçlanmıştır. Bu süreç müfettişler tarafında Sahte Belge İle Mücadele Gözetim Programı adıyla sahaya indirilmiştir.

Soru 12: **KURGAN yazılarını alan alıcılar, satıcılar nezdinde hangi işlemleri yürütmelidir?**

Cevap 12: Alıcılar, KURGAN yazılarına verilen cevapların satıcılar için yürütülecek denetimlerde kullanılacağını göz önünde bulundurmalıdır. Riskli görülen işlemlere yönelik gerekli araştırmaları yapmak dışında satıcılar nezdinden bir eylemde bulunmaları gerekmemektedir. KURGAN daha önceki cevaplarda da belirtildiği gibi işlem riski ölçen ve cari verilerle çalışan bir sistemdir. Satıcıyı ve alıcıyı riskli addetmekten ziyade işlemin riskliliğine dikkat çekmektedir. Satıcılar nezdinde yürütülen denetim veya denetimlerin sonuçlarına bağlı olarak işlem riski düşebilir veya yükselebilir. Satıcıların sahte belge düzenlediği veya alıcıların sahte belge kullandığına yönelik bir bilgi KURGAN yazılarında yer almamaktadır. Bu yüzden KURGAN yazılarına cevap vermek dışında mükelleflerin satıcılar nezdinde bir kanaate varmaksızın riskli olduğu ifade edilen işlemlere yönelik araştırmalarını yoğunlaştırması önem arz etmektedir.

Soru 13: KURGAN yazıları alan meslek mensupları ne şekilde hareket etmelidir?

Cevap 13: KURGAN yazıları alan meslek mensuplarından herhangi bir bilgi istenmemekte, kendilerine herhangi bir sorumluluk yüklenmemekte veya kayıtlara işledikleri işlemlerin gerçekliğine yönelik araştırma yapmaları beklenmemektedir. Yazıların muhatabını, alış işlemini gerçekleştiren mükellefler oluşturmaktadır. KURGAN yazılarını alan meslek mensuplarından beklenti süreçten haberdar olmaları ve mükelleflere risk durumları ilgili rehberlik etmeleridir.

Soru 14: KURGAN yazıları kapsamında MASAK bildirimi yapılması gerekmekte midir?

Cevap 14: Yazıların hiçbir yerinde böyle bir zorunluluktan bahsedilmemektedir. MASAK mevzuatı ve Vergi Mevzuatı iki ayrı mevzuattır. KURGAN yazılarında meslek mensuplarından böyle bir bildirimde bulunmaları beklenmemektedir. KURGAN sistemi vergisel bir risk analiz sistemi olarak vergisel risklere odaklıdır.

Soru 15: KURGAN sisteminin devreye alınmasına neden ihtiyaç duyulmuştur?

Cevap 15: KURGAN sistemi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının sahte belge ile mücadele stratejisinin bir parçası ve bir politika bileşenini oluşturmaktadır. İşlem risklerinin olabilecek en kısa zamanda tespit edilmesi ve mükelleflerin uyarılmasını hedeflemektedir.

KURGAN dışında mevzuat değişiklileri ile beraber düzenleyiciler için vergi denetiminin vergi suçu soruşturmasının birbirinden ayrılacağı, suç örgütlerinin elde ettiği varlık ve gelirlere el koyulabileceği ve bu gelirin müsadere edilebileceği, dinleme ve teknik takip gibi suç örgütleri nezdinde bir takım tedbirlerin kullanılabileceği, Rapor Otomasyon Sistemi gibi teknolojik yeniliklerin devreye alınarak denetim süreçlerinin hızlanacağı yeni bir dönemin mükellefleri beklemektedir. Özellikle teknolojik yatırımlar sahte belgenin tespiti ve denetimini yıllarca süren süreçlerden günlere kısaltmış ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının karşısına bu durumdan haberdar olmayan binlerce potansiyel kullanıcıyı çıkarmıştır. Mükelleflerin bu durumdan haberdar olmasını sağlamak adına 1 Ekim 2025 tarihi bir farkındalık tarihi olarak ilan edilmiştir. Ayrıca KURGAN sistemi devreye alınarak mükelleflerin durumdan haberdar olması ve potansiyel bir incelemenin olası sonuçlarından kendi değerlendirmelerine bağlı olarak korunabilmeleri hedeflenmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının denetim algı ve pratiği değişmeden olası denetim süreçlerinin işletilmesi teknolojik gelişimlerden haberdar olmayan birçok mükellefin sürece hazırlık yakalanmasına neden olacağından hem kültürel bir değişim yoluna gidilmiş hem de mümkün olduğunca mükellefler süreçten haberdar edilmeye çalışılmıştır.

Soru 16: 1 Ekim 2025 tarihi sonrasında işlenen tüm fiillerde mi teminat istenecektir?

Cevap 16: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun teminat isteme yetkisine yönelik müfettişlere yetki vermektedir. Ancak teminat istemede objektif kriterler belirlenmeli, bu kriterler risk analizine dayanmalı ve yüksek riskli görülen mükelleflerde teminat istenmelidir. Teminat istenecek mükelleflerde belirlilik sağlamak adına Teminat Değerlendirme Sistemi geliştirilmeye başlanmıştır. Bu sistem müfettişlere açılana ve sistem teminat istenebileceğini işaret edinceye kadar mükelleflerden teminat istenmeyecektir. Dolayısıyla teminat isteme müfettiş değerlendirmesinden önce merkezi bir karar mekanizmasının geliştirilmesine ve bir kontrol mekanizmasına bağlanmış ve mükelleflere güvence sağlanmıştır.

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

2025 AİLE YILI

Sayı : E-55935724-010.06-7361 18.04.2025
Konu : Genelge

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA İNCELEMELERİ İLE VUK'UN 160/A MADDESİ KAPSAMINDAKİ İNCELEMELER HAKKINDA GENELGE

Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin vergi incelemelerinde raporların düzenlenme ve değerlendirme aşamalarında, kamu yararı ile birlikte mükellef haklarının da korunması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Başkanlığımızca aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359/b maddesi kapsamında kaçakçılık suçunun oluşması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmasına; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın varlığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, sahte belge kullanan mükellefe gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda öncelikli olan iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin içeriğinde yer alan mal ve hizmeti gerçekten alıp almadığının araştırılması, sahte belgeyi kullanan mükellefin kayıtlarına yansıttığı maliyet ve giderlerinin kabul edilip edilmeyeceğinin ortaya konulmasıdır.

Sahte belgede yer alan mal ve hizmetin gerçekten alındığı ve sahte belge tutarının maliyet /gider olarak kabul edildiği durumlarda, mükellefin kullandığı sahte belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmediğinin araştırılması, dolayısıyla sahte belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi önem arz etmekte olup tespit edilen duruma ve olaya özgü değerlendirme yapılması esastır.

Bu kapsamda yapılan vergi incelemelerinde, belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilirken 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar ve Türk Ceza Kanunundaki kast unsuruna ilişkin hükümler göz önünde bulundurularak aşağıda belirtilen araştırmaların yapılması ve bu araştırmalar sonucu tespit edilen hususların değerlendirilerek varılan kanaatin açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

1.1. Sahte belgeyi düzenleyen mükellef hakkında tanzim edilmiş olan Vergi Tekniği Raporunda söz konusu belgenin bilerek kullanıldığına yönelik bir tespit bulunup bulunmadığı,

1.2. Kullanılan sahte belge içeriği mal ve/veya hizmetlerin mükellefin faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığı, sahte belge içeriğinde yer alan mal ve/veya hizmetlere ilişkin giderlerin mükellefin faaliyetini sürdürmek için katlanması gereken giderlerden olup olmadığı,

1.3. Sahte belge tutarının hangi maliyet/gider hesaplarında izlendiği ve bu hesaplar içerisindeki oranı, sahte belgeye istinaden indirim konusu yapılan KDV tutarının toplam indirilecek KDV tutarı içerisindeki oranı,

1.4. Mükellefin, kullanılan sahte belgeyi düzenleyen mükellef ile ilişkili kişi kapsamında olup olmadığı, ayrıca aynı meslek mensubundan hizmet alımı vb. verisinin bulunup bulunmadığı, mali

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Belge Doğrulama Kodu: TVCX5793S1LDAJM Belge Doğrulama Adresi: Belge Doğrulama: https://ebelge.vdk.gov.tr/Ebelge/

Çukurambar Mahallesi Dumlupınar Bulvarı No: 33 Çankaya ANKARA
Telefon No: (0312) 253 51 76 Faks No: 0(312)253 50 80
e-Posta : mevzuat@vdk.gov.tr İnternet Adresi : www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi
KEP Adresi : vdk@hs01.kep.tr
Bilgi için: Fatih GÖZÜTOK
Gelir Uzmanı
Telefon No: 0(312)253 54 68

müşavirlik sözleşmesinin feshedildiğine ilişkin tespit bulunması durumunda mali müşavirin sözleşme feshine ilişkin ifadeleri,

1.5. Mükellefin içinde bulunduğu sektör ve faaliyet konusuna göre tespit edilebildiği ölçüde karlılık oranı, iş hacmi ve cirosuna göre tahakkuk eden vergi durumu (sürekli zarar veya devreden KDV beyan edip etmediği ya da çok düşük tutarlarda ödenecek vergi beyan etmesi, vergiye uyumu vb.),

1.6. Kullanılan sahte belgelerin birden fazla mükelleften alınıp alınmadığı,

1.7. Mükellefin kullandığı sahte belge içeriğindeki mal miktarını depolayabilecek kapasitesinin olup olmadığı,

1.8. Kullanılan sahte belge içeriğinde yer alan malların sevkiyatına yönelik olarak sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, teslim tesellüm belgesi vb. belge ibraz edilip edilmediği, ibraz edilmiş ise bu belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, sevkiyata ilişkin plaka takip sistemi kayıtlarıyla sevkiyat güzergahının uyumlu olup olmadığı ya da nakliye vasıtası olarak belirtilen plakaların ait olduğu araçların motosiklet, binek oto ve tescili terk edilmiş araç niteliğinde olup olmadığına ilişkin tespitler,

1.9. Kullanılan sahte belge tutarlarına ilişkin ödemelerin nasıl gerçekleştiği, yapılan ödemenin fiktif olup olmadığı, yapılan ödemenin mükellefe iade edilip edilmediği, ödeme belgelerinin gerçek olup olmadığı, çek ile yapılan ödemelerde ciro silsilesi ve çekin kim tarafından tahsil edildiği, çeki tahsil eden ile çeki düzenleyen mükellef arasında bir ilişki olup olmadığı, ödemeler yapılırken doğrudan borçlandırma sisteminin (DBS) kullanılıp kullanılmadığı,

1.10. Mükellef nezdinde daha önce yapılmış yoklamalarda, sahte belgede yer alan emtiaya ya da benzer nitelikli emtiaya ilişkin bir tespit bulunup bulunmadığı,

1.11. Mükellefle ilgili daha önce vergi incelemesi yapılmışsa bu incelemelerdeki sonuçlar, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma sıklığı (kaç farklı mükelleften alındığı, takvim yılı/ vergilendirme dönemlerine yaygınlığı vb.) daha önceki yıllarda kast unsuru ortaya konulan bir sahte belge kullanma raporunun bulunup bulunmadığı,

1.12. Mükellefin ortak veya yöneticileri ile mükellefin ortak veya yönetici olduğu mükelleflerle ilgili daha önce yapılan sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma tespitleri,

1.13. Kullanılan sahte belgelerin düzenlenme tarihleri ile elektronik imza tarihlerinin uyumlu olup olmadığı.

Diğer taraftan sahte belgeyi kullanan mükellef tarafından, sahte belgede yer alan mal ve hizmetin gerçekten hiç alınmadığının tespit edildiği, belgeye dayanak olarak kayıtlara yansıtılan tutarların maliyet ve gider olarak kabul edilmediği durumlarda bu belgenin kasten ve bilerek kullanıldığı tabiidir.

Ayrıca, bilerek sahte belge kullanma sonucuna ulaşılan durumlarda, kullanılan sahte belgelere isabet eden maliyet ve/veya giderlerin karlılığa etkisi değerlendirilerek maliyet ve/veya giderlerin buna göre yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

2. VUK'un 160/A maddesi kapsamında mükellefiyet kaydı terkin edilen mükellefler nezdinde yürütülen sahte belge düzenleme gerekçeli incelemelerde; mükellef hakkında işe başlama yoklaması dışında faal olduğuna dair herhangi bir yoklama tutanağı olmaması ve mükellef tarafından düzenlenen belgelerin e-arşiv, e-fatura olması durumunda; mükellefin mal/hizmet satış faturası düzenlediği kişilere ilişkin MBR ve/veya GİB sistemlerinde yer alan ayrıntılı bilgilere Vergi Tekniği Raporunda yer verilmesi halinde karşıt tespit yapılma şartının sağlandığı kabul edilecektir. Ayrıca, vergi incelemesini yapan Vergi Müfettişince gerek görülmesi durumunda ilgili mükellefler nezdinde defter ve belgeler üzerinden karşıt tespit yapılacaktır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Muhsin ATCI
Vergi Denetim Kurulu Başkanı

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Belge Doğrulama Kodu: TVCX5793S1LDAJM Belge Doğrulama Adresi: Belge Doğrulama: https://ebelge.vdk.gov.tr/Ebelge/

Çukurambar Mahallesi Dumlupınar Bulvarı No: 33 Çankaya ANKARA
Telefon No: (0312) 253 51 76 Faks No: 0(312)253 50 80
e-Posta : mevzuat@vdk.gov.tr İnternet Adresi : www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi
KEP Adresi : vdk@hs01.kep.tr
Bilgi için: Fatih GÖZÜTOK
Gelir Uzmanı
Telefon No: 0(312)253 54 68

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: TVCX5793S1LDAJM Belge Doğrulama Adresi: Belge Doğrulama: https://ebelge.vdk.gov.tr/Ebelge/

Çukurambar Mahallesi Dumlupınar Bulvarı No: 33 Çankaya ANKARA
Telefon No: (0312) 253 51 76 Faks No: 0(312)253 50 80
e-Posta : mevzuat@vdk.gov.tr İnternet Adresi : www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi
KEP Adresi : vdk@hs01.kep.tr

Bilgi için: Fatih GÖZÜTOK
Gelir Uzmanı
Telefon No: 0(312)253 54 68