



İNCELEMAYA BAŞLAMA TUTANAĞI DÜZENLENME TARİHİNİN PİŞMANLIK MÜESSESESİ PARALELİNDE KAÇAKÇILIK SUÇ ve CEZALARINA ETKİSİ

Mesut UÇAK(*)

1 - GİRİŞ

Vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun¹ 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Vergi incelemesine tabi tutulan mükellefin hukuku niteliği, faaliyet gösterdiği sektör, incelemenin konusu gibi birçok husus incelemenin niteliğini belirlemekle birlikte, tüm Vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler V.U.K.'un 14'üncü maddesi kapsamında verilen en az 15 günlük yasal süre içerisinde yasal defter ve belgelerini incelenmek üzere inceleme elemanına ibraz etmek zorundadırlar. Verilen bu süre sonunda defter ve belgelerin incelenmek üzere ibraz edilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendinde hüküm altına alınan gizleme fiili ve suçu işlenmiş olacaktır. Bu fiili işleyenler hakkında ise Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulacaktır. Diğer taraftan defter ve belgelerin ibraz edilmesi halinde mükellefle birlikte, ibraz edilmemesi halinde ise mükellefin gıyabında incelemeye başlama tutanağı tanzim edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri hâlinde belirli kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezasının kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Pişmanlık müessesesi olarak ifade edilen bu müessesesinin getiriliş amacı niyetli mükellefleri korumaktır.

(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Yapılan yeni düzenlemelerin her biri ayrı ayrı özellik arz etmekle birlikte, biz yazımızın konusu itibarıyla “**İncelemede Uyulacak Esaslar**” başlıklı 140’ıncı maddenin 2 numaralı bendinde hüküm altına alınan ve ayrıntıları Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte² düzenlenen incelemeye başlama tutanağının düzenlenme tarihinin pişmanlık müessesesine etkisi bu müessesesinin ise kaçakçılık suç ve cezalarına etkisini değerlendirmeye çalışacağız.

2- İNCELEMEDE UYULACAK ESASLARLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

2.1- İnceleme Usul ve Esaslarıyla İlgili Genel Açıklama:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi İnceleme usul ve esaslarının düzenlendiği “**Vergi İncelemesi**” başlıklı ikinci bölümünün “**Maksat**” başlıklı 139’uncu maddesinde vergi incelemesinin amacı; “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır...*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresinin vergi incelemesinden beklediği asıl amaç vergi mükelleflerinin beyan ettiği veya beyan etmesi gerektiği vergi matrahlarının ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken vergilerin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulgular neticesinde doğruluğunun saptanmasıdır. Bu durum ise vergi incelemesi ile mümkün olmaktadır.

Diğer taraftan vergi incelemesiyle ilgili usul ve esaslar içeren Vergi Usul Kanunu’nun “**İncelemede Uyulacak Esaslar**” başlıklı 140’ıncı maddesinde 6009 sayılı Yasa ile aşağıda yer vereceğimiz çok köklü değişiklikler yapılmıştır. İlgili maddenin birinci fıkrasında, vergi incelemesi yapanların yaptıkları inceleme sırasında ilgili madde ile getirilen esaslara riayet etmelerinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi incelemesi yapanların riayet etmek zorunda oldukları esaslar ise bentler itibarıyla aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

1. *İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*
2. **(6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2011) Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.**
3. *Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);*
4. *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.*
5. **(6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2011) Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.**
6. **(6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2011) İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır...**

² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4 üncü maddesiyle değişen fıkraya Yürürlük; 10.07.2011) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir..."

Yapılan düzenlemelerden görüleceğı üzere bugüne kadar çeşitli varsayımlar altında çözüme kavuşturulmaya çalışılan birçok konu netliğe kavuşturulmuştur.

Vergi inceleme müessesesinde esaslı değişiklikler yapan 6009 sayılı Kanunun genel gerekçesinde³, mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliğı sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapıldığı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz ve büyük bir çoğunluğu 6009 sayılı yasa ile getirilen düzenlemeler incelendiğinde, incelemeye başlama tutanağının yasal bir statü kazandığı, vergi incelemesine yetkili olanların vergi incelemelerinde hangi yasal ve idari düzenlemelere riayet etmeleri gerektiğı, incelemelerin tam ve sınırlı inceleme olarak ikili bir ayırıma tabi tutulduğu, tam ve sınırlı incelemelerin tamamlanması gereken azami sürenin belirlendiğı, düzenlenen raporların değerlendirilmesi amacıyla rapor değerlendirme komisyonlarının teşkil edildiğı, vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporların rapor değerlendirme komisyonlarınınca değerlendirilmesi gerektiğı, sonuçları çıkmaktadır.

Tüm bu yeni düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemesine tabi olan mükelleflerin incelemenin ilk başlangıç tarihinden son tarhiyat aşamasına kadar olan süreçte hak ve hukukunu korumaya yönelik çok önemli düzenlemelerin yapıldığı görülecektir.

Öte yandan 6009 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan köklü değişiklikler paralelinde Vergi Usul Kanunu'nun 140 ıncı maddesi ile vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları belirlemesi için Maliye Bakanlığı'na yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir. Bakanlık verilen bu yetkiye istinaden yayımladığı "**Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**" ile (yazımızın ilerleyen bölümlerinde yönetmelik olarak ifade edilecektir) mezkur kanunun 140'ıncı maddesinde belirlenen esaslar çerçevesinde vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarla ilgili geniş kapsamlı düzenlemeler yapmıştır. Belirlenen bu düzenlemeler mükelleflere yaptırımlar yüklemek yanında onların hak ve hukukunu da korumaktadır. İlgili yönetmelikle yapılan düzenlemelerin yazımızın konusunu ilgilendirilen kısımlarına ilerleyen bölümlerde yer vereceğiz.

2.2- İşe ve İncelemeye Başlama Tutanağı:

Mezkûr kanun'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi ile vergi incelemesi yapanların, vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan verecekleri, ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğere örneğini de ilgili vergi dairesine gönderecekleri yasal hüküm altına alınmıştır. Yani vergi incelemesine başlama aşamasında tutanak alınması yasal zorunluluk haline getirilmiştir.

³ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf>

İncelemeye başlama tutanağı düzenleme zorunluluğu getiren 6009 sayılı kanun'un madde hükmü gerekçesinde "**Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları, vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır. Bu çerçevede, yapılması öngörülen düzenlemeyle vergi incelemesine başlandığını gösteren tutanağın düzenlenerek mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması kuralı getirilmektedir**"...

Kanunun genel gerekçesi ile ilgili madde gerekçesinden de fark edileceği üzere ilgili yasal düzenlemelerin getirilme amacı, vergi incelemesinin ilk başlangıç aşamasından son tarhiyat aşamasına kadarki sürecin net kriterlere bağlanarak temel de mükellef hak ve hukukun korunmasıdır.

Söz konusu maddenin son fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile konu, çok daha ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

Mezkûr yönetmeliğin "**Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar Tarafından Uyulması Gereken Usuller**" ana başlıklı üçüncü bölümünün "**İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık**" alt başlıklı 7'nci maddesinde Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlayacakları, bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durumun gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirileceği, ilgili birimin işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebileceği, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerin işe başlanıldığını gösterdiği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenlemelerden de görüleceği üzere kendisine vergi inceleme görevi verilen bir Vergi Müfettişi, önce bir hazırlık çalışması yapar. Bu kapsamda nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile mükelleflerin vergi dairesindeki tarh dosyalarını tetkik eder. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle, bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinir. Yapılan bu çalışmalar mükellef nezdinde işe başlanıldığını göstermektedir. Bu faaliyetlerin ek süreler dâhil 20 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak getirilen bu düzenleme idarenin kendi iç disiplini ve işleyişiyle ilgili olup, aşağıda da açıklayacağımız üzere incelemeye başlama süresine her hangi bir etkisi yoktur.

Anılan Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde "**İncelemeye Başlama**" konusu düzenlenmiştir. Bu kapsamda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün⁵ içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

⁴ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf>

⁵ İncelemeye başlama süresi olan 30 gün işe başlama süresini de kapsamaktadır. Yani inceleme elemanı, görevlendirmenin yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde hem işe başlamak (ilk 10 gün) hem de incelemeye başlamak zorundadırlar.

6009 sayılı yasal düzenleme sonrası incelemeye başlama tutanağı ve incelemeye başlama süresi yasal düzenleme altına alınmıştır. Diğer ifadeyle incelemeye başlama tarihi net olarak belirlenmiştir. İlgili düzenleme öncesi incelemeye başlama tarihi herhangi bir yasa maddesi ile düzenlenmediği için net olarak tespit edilememektedir. Aşağıda yer vereceğimiz özel yasal düzenlemeler ile idarenin görüşü doğrultusunda idari işlem tesis edilmektedir. Son düzenleme ile yıllardır sürüncemede kalan bir konu netliğe kavuşturulmuş oldu. 6009 sayılı yasal düzenleme öncesi incelemeye başlama tarihinin tespitiyle ilgili düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.

- a) 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun'un⁶ 4 üncü maddesinin son fıkrasında; **incelemeye başlama: "bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce mükellef nezdinde işe başlama tutanağının alınması, mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmesi hallerini kapsar"** şeklinde hüküm altına alınmıştır. 3787 sayılı Kanun'da yapılan belirlemelerin 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun⁷ 5 inci maddesinin 8 inci bendi ve en son 6111 sayılı Kanun'un⁸ 4 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde de aynen tekrarlandığı görülmektedir. İlgili kanunlar af hükümlerini düzenlemekte olup, bu kanunlarla yapılan düzenlemeler sadece ilgili Kanun kapsamındaki işlemlere ilişkindir. Bu nedenle, genel olarak vergi incelemesinin başlangıcı ile ilgili bir düzenlemeyi ifade etmemektedir.
- b) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007 tarihli "**Tüm Yönleri ile Vergi İncelemesi**" isimli broşürünün 10 uncu sayfasında vergi incelemesinin başlama tarihi "**Her vergi incelemesi, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlar**" şeklinde belirlenmiştir. Vergi idaresince 6009 sayılı yasa düzenlemesine kadar vergi incelemesine başlama tarihi bu şekilde uygulanmıştır.

Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "**İncelemeye Başlama Tutanağı**" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılabilecek şekilde teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

Vergi incelemesine tabi mükellefe ulaşıldığında mükellefle birlikte (mükellef nezdinde) incelemeye başlama tutanağı düzenlenmektedir. Ancak bu her zaman mümkün olmayabilir. Bazı durumlarda mükellefle temasa geçilemeyebilir, mükellef davete icabet etmeyebilir, davete icabet etmekle birlikte düzenlenen tutanağı imzadan imtina edebilir. Bu durumlarda incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeyecek midir? Hayır. Düzenlenecektir. İlgili yönetmelikle bu tür durumlarda nasıl bir yol izleneceği aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

⁶ 03.04.1992 tarih ve 21191 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁷ 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'nde yayımlanmıştır.

⁸ 25.02.2011 tarih ve 27857(1.Mük) sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

1. Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya
2. İlgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ya da
3. İncelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi,

gibi hallerde incelemeye ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarından yararlanılarak devam edileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen nedenlerle tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir.

Bu düzenleme ile mükellefler tarafından dillendirilen bana ulaşamazlarsa incelenmem ve hiçbir tarhiyata maruz kalmam tezi çürütülmüş olmaktadır. Diğer ifadeyle mükellefe ulaşılamaması veya mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağını imzalamaktan imtina etmesi durumu vergi incelemesinin başlamasına ve incelemenin sürdürülüp neticelendirilmesine engel değildir.

Diğer taraftan mezkûr yönetmeliğin "**İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı**" başlıklı 11'inci maddesinde İncelemeye başlama tutanağında yer alması gereken asgari hususlar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,
- b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- c) İncelemeye alınma gerekçesi,
- ç) İncelemenin konusu,
- d) İnceleme dönemi,
- e) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,
- f) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,
- g) Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi

Yukarıda ayrıntısına yer verdiğimiz yasal düzenlemeler, kanunun gerekçesi ve yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin temel bir mükellef hakkı olduğunu düşünmekteyiz. İnceleme elemanı ile incelenen mükellef arasında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi, mükellefin incelemeye dair birçok konuda bilgi sahibi olmasını sağlayacaktır. Mükellefler; öncelikle kendisi hakkında incelemeyi kimin yaptığını görecekler, incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi alabilecekler, incelemenin konusunu, dönemini, türünü (tam-sınırlı), hangi gerekçe ile incelemeye alındığını öğreneceklerdir. Ayrıca incelemenin kendi işyerlerinde mi, yoksa vergi müfettişinin dairesinde mi yapılacağına karar vereceklerdir.

Yazımızın yukarıda yer alan bölümlerinde vergi incelemesine tabi mükelleflerin incelemenin ilk başlayış tarihinden son tarhiyat aşamasına kadar geçecek süreçteki hak ve sorumlulukları noktasında 6009 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeler öncesi ve sonrası hükümlere yer vermiş bulunmaktayız.

Yapılan düzenlemelerden ve düzenlemelerin gerekçelerinden görüleceği üzere vergi incelemesine başlama tarihi hem mükellef açısından hem de idare açısından birçok hukuki sonuç doğurmaktadır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde yer verdiğimiz üzere mükellefler açısından birçok hakkın kazanılması veya kaybedilmesi anlamına gelmektedir.

3- VERGİ USUL KANUNUNUN 371'İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA PİŞMANLIK MÜESSESİNE ETKİSİ

Pişmanlık müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde ile pişmanlık müessesesinden yararlanma hakkı belirli kural ve şartlara bağlanmıştır. İlgili madde incelendiğinde;

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

- 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).*
- 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından **mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı** veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*
- 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.*
- 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.*
- 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödemesi, şartları getirilmiştir.”*

Mükellefler yukarıda yer alan şartların tamamını sağlamaları halinde pişmanlık hükümlerinden faydalanabileceklerdir. İlgili madde ile belirlenen düzenlemeler incelendiğinde vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin, haklarında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmediği sürece, her zaman pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecekleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Mükellef nezdinde veya gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmediği sürece görevlendirme yazısının denetim elemanına tevdi edilmesi, defter ve belgelerin mükelleften alınıp incelenmeye başlanması, harici araştırmaların yapılması mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engellemeyecektir.

6009 sayılı kanun ve bu paralelde yayımlanan yönetmelik ile yapılan düzenlemeler sonrası, vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin, yasal defter ve belgelerinin ibrazı ile incelemeye başlama tutanağını imzalamaları için yapılan tebligat sonrası, verilen 15 günlük süre içerisinde incelemeye başlama tutanağını imzalamadığı sürece inceleme konusuyla ilgili V.U.K.'un 371'inci maddesi kapsamında pişmanlık müessesesinden yararlanma imkânları doğmuştur.

Bu durum iyi niyetli olmayan mükellefler için bir suiistimal aracı olarak kullanılabilir. Şöyle ki; mezkur kanunun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için diğer şartların yanında, ilgili maddenin birinci fıkrasının ikinci bendiyle pişmanlık ve ıslah dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, mükellef hakkında aynı konuda herhangi bir ihbarın yapılmamış olması veya mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olmasının gerektiği hüküm altına

alınmıştır. İncelemeye başlama tarihi ise V.U.K.'un 140'ıncı maddesi ile mezkur yönetmelik kapsamında mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarih veya mükellefin gıyabında düzenlenen tutanağın vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih olarak belirlenmiştir. Bu nedenle mükelleflerin defter belge ibrazı ve incelemeye başlama tutanağını imzaya davet yazılarını aldıkları tarihten itibaren pişmanlık ve ıslak hükümlerinden yararlanabilecekleri 15 günlük bir süre ortaya çıkmaktadır. Diğer ifadeyle mükellefler haklarında vergi incelemesi olduğunu öğrendikleri tarihten, incelemeye başlama tutanağını imzalayacakları tarih arasında her zaman pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanabilecekler ve vergi ziyat cezasını ödemekten kurtulabileceklerdir. Bu durum ise yukarıda da belirttiğimiz gibi iyi niyetli olmayan mükelleflere ilgili müessesenin getiriliş amacına uygun olmayan bir hak sunmaktadır.

Yüksek yargı konuyla ilgili bir kararında⁹; **“Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu bu durum, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen “faal nedamet hali”nden başka birşey değildir. Hukuk Düzeninde, “nedamet” duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz”** şeklinde değerlendirme de bulunmuştur. Yüksek yargıda ilgili müessesenin getirilme amacını iyi niyetli mükelleflerin kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden, dıştan herhangi bir baskı, tehdit ve korku gelmeden dürüst bir mükellef gibi davranarak bildirmeleri esasına bağlamıştır.

Yukarıda da açıkladığımız üzere vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler kanuna aykırı fiillerini yapılan defter ve belge ibraz yazısı tebliğiyle öğrenmekte ve inceleme aşamasında karşılaşılabilecekleri ağır müeyyide baskısından kurtulmak amacıyla pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmaktadır. Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin ilgili müesseseden faydalanması ne ilgili maddenin getiriliş amacına ne de yüksek yargının kararlarına uygundur.

4- VERGİ USUL KANUNU'NUN 359'UNCU MADDESİ KAPSAMINDA KAÇAKÇILIK SUÇ ve CEZALARINA ETKİSİ

Yazımızın yukarıda yer alan bölümünde de belirttiğimiz üzere vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler nezdinde veya gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmediği sürece mükelleflerin pişmanlık müessesesinden yararlanma hakları devam etmektedir.

Bilindiği üzere V.U.K.'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmiştir. İlgili maddede belirtilen fiilleri işleyenler hakkında fiilin niteliğine göre değişik sürelerde hapis cezası hükümlenmektedir. Ayrıca ilgili madde ile 371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Diğer ifadeyle kaçakçılık suçu teşkil eden fiili işleyenler durumu 371'inci madde şartlarına uygun olarak ilgili makamlara bildirmeleri halinde kaçakçılık cezasıyla muhatap olmayacaklardır.

⁹ Dn. 7. D'nin, 27.11.2002 tarih ve E. 2002/248, K. 2002/3792 sayılı Kararı. (www.kararevi.com/karars/246026)

Konunun daha iyi anlaşılması ve bütünlük arz etmesi için ilgili madde ile hüküm altına alınan düzenlemelere yer verelim.

213 Sayılı V.U.K.'un "**Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**" başlıklı 359'uncu maddesinde; "

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

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

2) **Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,**

Hakkında (5904 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) on sekiz aydan() üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.**

b) **Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.**

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

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

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

Yasal düzenlemelerden görüleceği üzere defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunmaktadır. Gizleme ise varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Her ne kadar varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgeleri vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etmeyenler hakkında hapis cezasının hükmolunacağı belirlenmiş olmakla birlikte yine aynı madde ile durumu 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan aynı kanunun 371'inci maddesinin 2'nci bendinde yer alan " ... **mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı** veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden

evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması” hükmünün parantez hükmü “Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce” 359’uncu madde de yer alan hükmü destekler niteliktedir. Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin yasal defter ve belgelerini ibraz edememesi veya etmemesi fiili denetim elemanlarınca genellikle ilgili yasal defter ve belgelerin istenildiği hususunun tebliğ edildiği tarihten sonraki 15 gün sonunda öğrenilmekte, diğer ifadeyle tespit edilmektedir. Defter ve belgelerini ibraz edemeyecek mükellefler kendilerine tanınan 15 günlük yasal süre içerisinde vergi dairesine bizzat verecekleri veya posta yoluyla gönderecekleri dilekçe ile aynı kanunun 371’inci ve 359’uncu maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecekler ve hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtulabileceklerdir.

Diğer ifadeyle vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler, nezdinde veya gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden kaçakçılık suçu teşkil eden fiili işlediklerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde haklarında inceleme elemanınca kaçakçılık suçu yönüyle rapor yazılmayacak ve ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacaktır. Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin 359’uncu madde kapsamında kaçakçılık suçu fiilini işledikleri büyük çoğunlukla defter ve belge ibraz yazılarının tebliği neticesinde verilen 15 günlük kanuni süre sonrası ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi sonucu tespit edilmektedir. 6009 sayılı yasa sonrası mükelleflerin incelemeye başlama tutanağını imzalamadan kaçakçılık suçu teşkil eden fiili işlediklerini ilgili makamlara bildirerek bu cezadan kurtulmaları mümkündür. İdarenin iyi niyetli olmayan mükelleflerce kullanılacak bu yasa boşluğunu doldurmaya yönelik düzenlemeler yapması iyi niyetli mükellefler açısından da vergi adaletini sağlama anlamında elzemdir.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun başlığını taşıyan 6009 sayılı Kanun ile mükellef haklarının korunması ana gerekçesi çerçevesinde inceleme süresinin belirliliği, incelemeye başlama tarihinin belirliliği ve usulü noktasında esaslı değişiklikler yapılmıştır.

Mezkûr kanunla yapılan tüm değişikliklerin her biri tek tek özellik arz etmekle birlikte, tüm inceleme sürecinin başlangıç noktası olması ve mükelleflerin bazı haklarının bu tarihe bağlanması incelemeye başlama tutanağına ayrı bir önem yüklemektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 140’ıncı maddesi ve bu madde paralelinde yayımlanan yönetmelik birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlama tutanağı düzenlemeleri gerektiği, vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek **“İncelemeye Başlama Tutanağı”** ile başlanacağı, incelemeye başlama tarihinin mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise incelemeye başlama tarihinin tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Mükellef hak ve hukukunun korunması amacıyla getirilen yasal düzenlemeler içerisinde, önemli bir yer teşkil eden incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi, mükellefler açısından birçok hakkın kullanılması veya kaybedilmesi noktasında çok önemli bir yere sahiptir. Şöyle ki; Mükellef vergi incelemesine tabi tutulsa dahi nezdinde veya gıyabında vergi inceleme tutanağı düzenlenmediği süre-

ce V.U.K.'un 371'inci maddesinde düzenlenen şartların tamamını yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinden faydalanabilir.

Diğer taraftan yine V.U.K.'un 359'uncu maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçu teşkil eden fiilleri işlediğini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükellefler hakkında inceleme elemanınca kaçakçılık suçu yönüyle rapor düzenlenmeyecek ve ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacaktır.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde incelemeye başlama tutanağı düzenleninceye kadar mükelleflerin pişmanlık müessesesinden faydalanma hakları devam etmekle birlikte, idarenin iyi niyetli olmayan mükelleflerce kullanılacak bu yasa boşluğunu doldurmaya yönelik düzenlemeler yapması iyi niyetli mükellefler açısından da vergi adaletini sağlama noktasında bir gerekliliktir.

Bu nedenlerle iyi niyetli olmayan mükelleflere, pişmanlık müessesesinin getirilme amacını aşan bir imkân sunduğu için mevcut 371'inci maddenin 2'nci fıkrasındaki "**mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı**" ibaresinin "**incelemesi olduğu hususunun mükellefin ıtılama girdiği**" şeklinde değiştirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Aslında V.U.K.'un 371'inci madde hükümlerinin 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi dönemdeki inceleme usul ve esasları düşünülerek hazırlanmış hususu da göz önünde bulundurulduğunda bunun bir gereklilik olduğunda ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında
- 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Dn. 7. D.'nin, 27.11.2002 tarih ve E. 2002/248, K. 2002/3792 sayılı Kararı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2007 Tarihli Tüm Yönleri ile Vergi İncelemesi Rehberi
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf>