



PIŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESİNİN SAHTE BELGE KULLANAN MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*EVALUATION OF THE INSTITUTION OF
REPENTANCE AND CORRECTION IN TERMS
OF A USER OF FORGED DOCUMENTS*

Çağrı İlker ATICI^(*)

ÖZ

Sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler ilgili vergi dairesi müdürlükleri tarafından 84 sayılı KDV genel tebliğine göre özel esaslara alınmakta ve bu mükellefler özel esaslardan çıkıp, tekrar genel esaslara tabi olmak için kullandıkları sahte belgeleri kayıtlarından çıkarmak amacı ile düzeltme beyanı vermektedirler. Bu düzeltme beyanları bazen pişmanlık talepli olarak da verilmektedir. Ancak 213 sayılı vergi usul kanununun 371. madde pişmanlık ve ıslah müessesesi başlığında hangi hallerde bu müesseseden yararlanılamayacağı anlatılmıştır. Şartlarını taşımadığı halde mükellefin vermiş olduğu pişmanlık talepli beyannameleri hiç verilmemiş kabul edilerek duruma göre (bir kat veya üç kat) vergi zıyayı cezası kesilerek incelenme sonlandırılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Pişmanlık ve ıslah, özel esaslar, sahte belge, düzeltme beyanı, vergi zıyayı

ABSTRACT

Taxpayers who use false documents are treated by the tax offices as per the special rules provided by the VAT General Communiqué no. 84 and these taxpayer must declare that they no longer use false documents by adjusting their books and submitting adjustment returns thereby being removed from the list and treated under general rules again. Sometimes, these adjustment returns are submitted along with notation of repentance. However, under which conditions taxpayer cannot benefit from this right is clearly explained in Article 371, titled "repentance and correction", of the Tax Procedure Law no. 213. The fact that adjustment returns are submitted along with notation of repentance even though taxpayer do not comply with the Law would be regarded that it has never been submitted, and accor-

^(*) Vergi Müfettişi

dingly tax examination must be ended by imposing -a single or double- tax loss penalty depending on the state of taxpayer.

Key Words: Repentance and correction, special rules, forged document, adjustment statement, tax loss

1- GİRİŞ

213 sayılı vergi usul kanununun 371. pişmanlık ve ıslah ile ilgili maddesinin giriş bölümü aşağıda ki şekildedir.

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı 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 ziyayı cezası kesilmez.”

Öncelikle bir halin pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabilmesinin iki şartı bulunmaktadır. 1.vergi ziyasını gerektiren bir halin olması, 2.vergi verginin beyana dayalı olması gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanununun 40/1 maddesinde *“Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.”* denilerek bu verginin beyana dayalı bir vergi olduğunu hükme bağlanmıştır.

213 sayılı vergi usul kanununun 30/4. ve 30/6. maddelerinde re’sen vergi tarhını gerektiren haller anlatılmış ve bu hükümlere göre mükellef kurum tarafından sahte belge kullanılmış olması (sahte belge muhteviyatında gösterilen tutarların mükellef tarafından yasal defterlerine kayıt edilip, beyannamelelerine intikal ettirmesi şartı ile) verginin re’sen tarhını gerektiren bir haldir.

213 sayılı vergi usul kanununun 341. maddesinde vergi ziyasının tanımı aşağıda ki şekilde yapılmıştır.

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”

Bu halde mükellef tarafından sahte belge kullanılmış olması vergi ziyasını doğuran bir haldir. Aynı kanunun 344. maddesinde *“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”* hükmü mevcuttur

Bu halde mükellefler tarafından sahte belge kullanımı vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren bir haldir.

Sahte belge kullanan bir mükellefin kullandığı sahte belgelerin muhteviyatında gösterilen indirilecek Katma Değer vergisinin reddedilmesi ve ortaya çıkacak vergi aslının bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan bütün hükümler bir arada değerlendirildiğinde, sahte belge kullanan mükelleflerin 213 sayılı vergi usul kanununun 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanabilmesi gerekmektedir. Ancak aynı kanunun diğer hükümlerinin de ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

2- PİŞMANLIK ve ISLAH HÜKÜMLERİNDEN YARARLANABİLMENİN KOŞULLARI

2.1- Vergi İncelenmesine Başlanmaması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmenin bazı koşulları vardır. 213 sayılı vergi usul

kanununun 371/2. maddesindeki hüküm “*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği gündün evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*” şeklindedir. Hakkında vergi incelenmesine başlanmış bir mükellefin bu madde hükümlerinden faydalanarak pişmanlık talepli beyanname vermesine dolayısı ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmasına olanak yoktur.

Aynı kanununun 135. maddesinde vergi incelemesi yapabilecekler, “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirden vergi inceleme yetkisini haizdir.*” denilmek suretiyle sınırlandırılmıştır.

Mükellef nezdinde incelemeye başlama tutanağı ile başlanır. Bu husus aynı kanununun 140/2. maddesinde “*Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*” denilmek suretiyle hükme bağlanmıştır.

T.C. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan; vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğinin (Tarih: 31 Ekim 2011 ve Sayı: 28101) İncelemeye başlama başlıklı 9/3. maddesinin hükümleri aşağıda gösterildiği şekildedir.

“(3) 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.”

O halde mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesinin şartlarından biri, ilgili hakkında herhangi bir vergi incelenmesine başlanmaması gerekliliğidir. Bu hususta mükellef nezdinde incelenmeye başlanmışsa ki burada incelenmeye başlama zamanının tespiti çok önemlidir. Mükelleflerin pişmanlık talepli beyanname vermesine olanak yoktur.

Nezdinde inceleme başlandığı için, mükellefler 213 sayılı vergi usul kanununun 344. maddesi “*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır*” hükmü gereği bir düzeltme beyannamesi de veremez.

Örnek 1:

A vergi dairesi müdürlüğünün 123 vergi kimlik numaralı mükellefi olan A Ltd. Şti. Hakkında 03.01.2014 tarihinde konusu sahte belge kullanma olan incelenme talepli bir iş evrakı düzenlenmiş ve bu iş evrakı 06.01.2014 tarihinde ilgili vergi müfettişine tebliğ edilmiştir. İlgili vergi müfettişi, 03.02.2014 tarihinde mükellef kuruma ulaşamadığından gıyabında incelemeye başlama tutanağı düzenlemiş ve bu tutanağı bir üst yazı ile aynı gün ilgili vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmiştir. Evrak 05.02.2014 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmiştir. İncelemeye başlama tutanağının bir örneği 03.03.2014 tarihinde mükellef kurum temsilcisine tebliğ edilmiştir.

Burada incelemeye başlama tarihi kanun ve yönetmeliğe uygun olarak incelemeye başlama tutanağının ilgili vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihtir. Örneğimize göre mükellef kurum 05.02.2014 tarihinden itibaren pişmanlık talepli beyanname veremez. 371. madde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaz.

Örnek 2:

A vergi dairesi müdürlüğünün 123 vergi kimlik numaralı mükellefi olan A Ltd. Şti. Hakkında 03.01.2014 tarihinde konusu sahte belge kullanma olan incelenme talepli bir iş evrakı düzenlenmiş ve bu iş evrakı 06.01.2014 tarihinde ilgili vergi müfettişine tebliğ edilmiştir. İlgili vergi müfettişi 13.01.2014 tarihinde mükellef kurum temsilcisi ile birlikte inceleme tutanağını imzalamış ve incelemeye başlamıştır.

Burada incelemeye başlama tarihi, kanun ve yönetmeliğe uygun olarak incelemeye başlama tutanağının mükellef kurum temsilcisi ile birlikte imzalandığı 13.01.2014 tarihidir. Mükellef kurum bu tarihten itibaren pişmanlık talepli beyanname veremez. 371. madde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz.

2. 2- İdarenin Haber Alma Hususu

213 sayılı vergi usul kanununun 371/1. maddesindeki hüküm “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.)” şeklindedir.

Bu hüküm (kanun maddesi) lafzı ve ruhu ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kanunda böyle bir hükmün bulunmasının gerekçesi idare tarafından bir fiilin vergi zıyanına sebebiyet verdiği artık bilinir olduysa bu konuda artık bir pişmanlık ve ıslaktan bahsedilemeyeceğidir. Bu bilinirlik sadece vergi dairesi tarafından değil, kanunda “herhangi bir resmi makama” denilmek suretiyle geniş tutulmuştur. Yani vergi zıyanına sebebiyet verildiği hususu emniyet teşkilatınca artık bilinir olduysa (tefecilikten elde edilen hâsılada olduğu gibi) pişmanlık ve ıslah müessesinden bahsedilemez.

Bu konuda diğer bir husus ise vergi zıyanına sebebiyet verilen fiilin bilinir olması yeterlidir. Yani bu hususun kesinleşmesi ya da kesinleşmesine yönelik herhangi bir vergi incelenmesine başlanılmış olmasına gerek yoktur. Tek husus bu fiilin idarece öğrenilmiş olmasıdır.

Sahte belge kullanımı; bir belgenin sahte olduğu yapılan bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporu ile tespit edilir. Bu raporun içeriğinde düzenlenen sahte belgeler ve bu belgeleri kullanan mükellefler tespit edilerek sahte olarak düzenlenen bu belgeleri kullanan mükelleflerin sahte belge kullanma yönünden incelenmesi gerektiği belirtilir. Vergi tekniği raporu tanzim edildikten sonra ilgili vergi dairelerine de gönderilir.

84 seri no’lu katma değer vergisi genel tebliğinin II. özel esaslar bölümünde “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri bu bölümdeki özel esaslara göre yerine getirilir.” Denilmektedir. İlgili vergi tekniği raporunun vergi dairelerine gönderilmesi ile bu mükellefler özel esaslar listesine alınır ve artık iş ve işlemleri özel esas hükümlerine göre yerine getirilir.

Bu aşamada bir fiilin vergi zıyanına sebebiyet verdiği artık idare tarafından bilinir hale gelmiştir, idare iş ve işlemlerini artık bu hususları göz önüne alarak yapmak zorundadır. İdare tarafından vergi zıyanına sebebiyet verdiği bilinen bir fiil nedeniyle 213 sayılı vergi usul kanununun 371. maddesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmasına imkân yoktur.

Vergi daireleri tarafından ilgili vergi tekniği raporu kendilerine ulaştıktan sonra, bu raporda sahte belge kullanma yönünden incelenmesi gerektiği belirtilen mükelleflere, artık 84 seri no’lu katma değer

vergisi genel tebliğinde yer alan özel esaslara tabi oldukları ve tekrar genel esaslara geçmek istemeleri takdirde yapmaları gereken hususlar bildirilir. Bu durumda mükellef 213 sayılı vergi usul kanununun 344. maddesi "*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır*" hükmü gereği nezdinde herhangi bir vergi incelenmesi başlanılmadan önce bir düzeltme beyannamesi verebilir. Bu düzeltme beyannamesi ile kullanmış olduğu sahte belgeleri kayıtlarından ve beyanlarından çıkarabilir. Bu durumda kanun hükmü gereğince %50 vergi zıyayı cezası ödemesi gerekmektedir.

Örnek 3:

A vergi dairesi müdürlüğünün 123 vergi kimlik numaralı mükellefi olan A Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 02.01.2014 tarihli vergi tekniği raporunda A Ltd. Şti. tarafından düzenlenen bütün faturaların sahte olduğu ve B. Ltd. Şti. nin bu faturaların bir kısmını kullandığı tespit edilmiş ve bu husus aynı tarihte ilgili vergi dairesine bildirilmiştir. İlgili vergi dairesi 03.01.2014 tarihinde bu hususu mükellef B Ltd. Şti. ye bildirmiştir. Aynı hususla ilgili olarak mükellef kurum nezdinde 10.01.2014 tarihinde vergi incelenmesine başlanmıştır.

Burada mükellef kurum vergi zıyayı sebebiyet verdiği fiilin tespit edildiği 02.01.2014 tarihine kadar 213 sayılı vergi usul kanununun 371. maddesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması mümkündür. Ancak bu tarihten sonra pişmanlık talepli verdiği beyannameler kabul edilemez. Mükellef kurum fiilin öğrenildiği 02.01.2014 tarihinden nezdinde vergi incelenmesine başlandığı 10.01.2014 tarihine kadar kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi verebilir. Bu durumda ilgili kurumun yüzde 50 vergi zıyayı cezası ödemesi gerekmektedir.

2.3- Beyannamenin 15 Gün İçerisinde Verilmesi

213 sayılı vergi usul kanununun 371/3. maddesindeki hüküm "*Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içerisinde tevdi olunması*" şeklindedir.

213 sayılı vergi usul kanununun 371/4. maddesindeki hüküm ise "*Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi*" şeklindedir.

Sahte belge kullanan mükellefler açısından bu kanunun 371/3. maddesinden ziyade 371/4. maddesi daha fazla önem arz etmektedir. Çünkü sahte fatura kullanan mükellefler bu faturaları daha önceden bir beyannamede indirim konusu yapmış olmaktadır. Zaten bu faturaların sadece alınmış olması, yani mükellefler tarafından defterlerine ve beyannameye intikal ettirilmemiş olması, bu faturaların kullanılmadığını gösterir ve kullanılmayan bir sahte fatura bir vergi zıyayı sebebiyet vermez.

Bir faturanın sahte olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulabilmesi için bunun bir vergi tekniği raporu ile ortaya konulmasının şart olduğunu ve vergi tekniği raporu yazıldıktan sonra sahte belge kullanan mükellefler tarafından kullandıkları sahte faturalar için pişmanlıkla beyanname verilemeyeceğini daha önceki bölümlerde işlemiştik. Kullandıkları bir faturanın sahte olduğunu bilmeyen bir mükellefin bu hususu vergi tekniği raporu yazılmadan kendiliğinden bildirmesi ve buna uygun olarak pişmanlıkla beyanname vermesi mümkün değildir. Ancak mükellefler kullandıkları faturanın

sahte olduğunu vergi tekniği raporu hazırlanmadan önce öğrendikleri takdirde bu hususu bir dilekçe ile idareye haber verip on beş gün içerisinde pişmanlık talepli düzeltme beyannamesi verebilirler. Bu on beş günlük süre dolduğu takdirde her ne kadar mükellef haber vermiş dahi olsa artık pişmanlık talepli düzeltme beyannamesi vermesine imkân yoktur.

2.4- Verginin 15 Gün İçerisinde Ödenmesi

213 sayılı vergi usul kanununun 371/5. maddesindeki hüküm *“Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi”* şeklindedir.

Kanun maddesinden de açıkça anlaşılacağı üzere pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin pişmanlık talepli olarak vermiş olduğu beyannamelerde ortaya çıkan vergileri haber verme tarihinden itibaren on beş gün içerisinde yasal faizi (gecikme zammı) ile birlikte ödemesi gerekmektedir. Bu ödemenin zamanında yapılmaması halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinde faydalanılmasının imkânı yoktur.

3- HAKSIZ OLARAK VERİLEN PIŞMANLIK TALEPLİ DÜZELTME BEYANNAMELERİ

Mükellefin 213 sayılı vergi usul kanununun 371. pişmanlık ve ıslah ile ilgili maddesi şartlarını taşımadığı halde vermiş olduğu pişmanlık talepli beyannameleri hiç verilmemiş kabul edilerek duruma göre (bir kat veya üç kat) vergi zıyayı cezası kesilerek incelenme sonlandırılmalıdır. Mükellef pişmanlık talepli vermiş olduğu düzeltme beyannamesi nedeniyle ödediği bir tutar bulunuyorsa bu tutar daha sonra ilgili vergi dairesince talep halinde mükellefin borçlarına mahsup edilebilir.

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yapılan inceleme sonucu gerçek bir ticari işleme dayanmadığı vergi tekniği raporu ile tespit edilen faturalar sahte belge olarak kabul edilir. Bazı mükellefler bu sahte faturaları vermiş oldukları pişmanlık talepli düzeltme beyannameleri ile kayıtlarından çıkarmak isteyebilirler. Yazının I. bölümünde açıklandığı üzere mükelleflerin bu faturaları pişmanlık talepli olarak beyanlarından çıkarmalarında hiçbir mahsur bulunmamaktadır. Ancak yazının 2.1 bölümünde açıklandığı üzere bir vergi incelenmesine başlanılmış olması kanunda açıkça belirtildiği üzere pişmanlık talepli düzeltme beyanının verilmesine engel teşkil eder. Burada önemli olan ve dikkat edilmesi gereken husus yazının 2.2 bölümünde açıklandığı üzere idarenin haber alma hususudur. Bir faturanın gerçek bir ticari muameleye bağlı olmadan düzenlenen sahte fatura olduğu bir inceleme raporu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu inceleme raporunda hangi faturaların sahte olduğu ve bu faturaların kimler tarafından kullanıldığı dahi tespit edilmektedir. Hatta bu rapora uygun olarak ilgili vergi daireleri tarafından sahte fatura kullanan mükellefler 84 seri no’lu katma değer vergisi genel tebliğine uygun olarak özel esaslara alınmakta iş ve işlemleri özel esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Bu aşamada bir fiilin vergi zıyayına sebebiyet verdiği artık idare tarafından bilinir hale gelmiştir. İdare tarafından vergi zıyayına sebebiyet verdiği bilinen bir fiil nedeniyle 213 sayılı vergi usul kanununun 371/1. maddesi gereği pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmasına imkân yoktur. Ayrıca pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak isteyen

mükelleflerin yazının 2.3 ve 2.4 bölümündeki beyanname verilmesi ve verginin ödenmesi gereken zamanlara da dikkat etmesi gerekmektedir. Haber verme keyfiyetinden sonra 15 gün içerisinde beyanname verilmemiş olması veya bu beyannameye göre tahakkuk eden verginin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmemesi durumunda 213 sayılı vergi usul kanununun 371. maddesinde bulunan pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılmasına imkân yoktur.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 84 seri no'lu Katma Değer Vergisi genel tebliği
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı: 28101