

VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLANDIKTAN SONRA VERİLEN DÜZELTME BEYANNAMELERİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

LEGAL POSITION OF CORRECTION RETURNS GIVEN
AFTER THE COMMENCEMENT OF TAX EXAMINATIONS



Muhammet Ali YENİ*

Öz

Türk vergi sisteminde mükelleflerin vergi beyanlarının gerçeği yansıtip yansıtmadığının ortaya çıkartılmasında en etkili kontrol yöntemi vergi incelemesi yoluyla yapılandır. Vergi mükellefleri tarafından beyan edilmiş olan matrah ve vergi tutarlarının gerçek ve doğruluğunun tespitine yarayan vergi inceleme müessesesi vergi mükelleflerine bazı hak ve yükümlükler sağladığı gibi bazı kısıtlamaları da beraberinde getirmektedir. Vergi incelemesinin mükellefe getirdiği kısıtlayıcı hususlardan birisi de vergi incelenmesine başlandıktan sonra mükelleflerin düzeltme yoluyla beyanname verip veremeyeceği hususudur. Bu çalışmamızda vergi incelemesine başlandıktan sonra mükelleflerin pişmanlık talepli veya pişmanlık talepli olmaksızın düzeltme beyannamesi yoluyla vergi beyanlarını düzeltip düzeltemeyeceği konusu işlenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Pişmanlık ve İslah, Düzeltme Beyannamesi, İncelemeye Başlama

ABSTRACT

The most effective way to determine whether tax returns are consistent with Turkish Tax System is tax examination. Tax examinations, which determine whether taxpayers' calculation of tax base and tax amount are true and right, provide certain rights and responsibilities for taxpayers, as well as some restrictions. One of these restrictions is that taxpayers cannot resubmit an adjusted tax return once tax examination has begun. This study explores whether taxpayers are entitled to resubmit an adjusted tax return by benefiting from Repentance and Correction article of Tax Procedure Law.

Keywords: Tax examination, repentance and correction, amendment tax return, starting examination

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türk vergi sistemi esas itibarıyla beyan esasına dayanır. Beyan esasına ise mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin vergi idaresine bildirmesine dayalı bir sistemdir. Bu sistemde vergi matrahı mükellef tarafından saptanıp belli dönemler halinde vergi beyannamesiyle ilgili vergi dairesine bildirilir.

Vergi mükellefleri tarafından mükellefin vergi idaresine bildirdiği beyanlar üzerinde ilgili vergi daireleri tarafından gerekli tarhiyatlar yapılır. Mükellefin beyanname yoluyla bildirdiği vergi matrahlarının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi idaresi tarafından kontrol edilir. Vergi idaresi tarafından yapılan kontroller neticesinde mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti hallerinde vergi, vergi idaresince tarh edilir.

Mükellef tarafından beyan edilmiş olan vergi beyannamelerinde vergi matrahlarının gerçekliğinin tespiti amacıyla kanuni zamanaşımı süresi içerisinde vergi idaresinin yetkili elemanları vasıtasıyla vergi incelemesi yapılabilir. Mükellefin hesap ve işlemleri üzerinde vergi incelemesi yapılması aşamasında vergi mükellefleri düzeltme beyannamesi verebilirler.

2- VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLANDIKTAN SONRA PİŞMANLIKLA BEYANNAME VERİLEBİLİR Mİ?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 341. maddesinde; vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış olup; ziyaa uğratılan verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği, “Vergi ziyayı suçu ve cezası” başlıklı 344. maddesinde; vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için ziyaa uğratılan verginin %50’si tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, “Pişmanlık ve ıslah” başlıklı 371. maddesinde ise; 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 kesilmeyeceği ve eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Pişmanlık ve ıslah, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin bilgisi dahilinde olmayan bir olayın kendiliğinden dilekçe ile ilgili makamlara haber verilmesi üzerine uygulanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde “...*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi 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...*” pişmanlık hükümlerinde yararlanarak beyanname vermenin şartlarından biri olarak sayılmıştır.”

Aynı Kanun’un “Yetki” başlıklı Mükerrer 257. maddesinin 5’inci fıkrasında ise;

Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya

¹ 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği ve bu iletinin tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

351 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde² elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişilere elektronik ortamda iletileceği ve bu iletinin tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçeceği belirtilmiştir.

368 sıra no'lu VUK Genel Tebliği³ ile elektronik ortamda verilen beyannamelerdeki eksikliklerin ya da hataların giderilmesi maksadıyla verilen beyannamelerin hiçbir suretle ek beyanname olarak verilmeyeceği, tamamının düzeltme beyannamesi şeklinde, daha önce verilen beyannamedeki bilgileri de kapsayacak şekilde ve mutlaka internet üzerinden verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Bununla birlikte, konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 23.03.2007 tarihinde yayımlan “Düzeltilme Beyannamelerinin E-Beyanname Sistemi Aracılığıyla Gönderilmesi” ile ilgili duyuruda;

05.03.2007 tarihinden itibaren 368 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin düzeltme beyannamelerin de elektronik ortamda alınacağı;

Daha önce verilen beyanname veya beyannamelerdeki bilgileri kapsayacak ve beyanı artırıcı verilen beyannamelerde bir önce verilen tahakkukun farkı kadar bir tahakkuk fişi düzenleneceği;

Elektronik ortamda gönderilecek düzeltme beyannamelerinin daha önce verilen beyanname ve beyannameleri kapsayacak şekilde mevcut Beyanname Düzenleme Programı (BDP) ile düzenlenip, paketlenileceği; Paket gönderilip kontrol edildikten sonra onay aşamasında “ÖZEL” işaretlenip “DZT” seçilerek “ÖZEL ONAY” butonuna tıklanarak işlemin tamamlanacağı;Gönderilen düzeltme beyannamesi süresinden sonra ise “DZT” seçeneği yanısıra Kanunu Süresinden Sonra (KSS) veya Pişmanlık Talepli (PIS) seçeneklerinden birisi seçilerek “ÖZEL ONAY” butonuna tıklanarak işlem tamamlanacak süresinden sonra olması nedeniyle ihbarname aşamasına geçileceği belirtilmiştir.

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine işlem yapılırken, söz konusu beyannamenin “Kanuni süresinden sonra” ya da “Pişmanlık talepli beyanname” niteliği taşıyıp taşımadığı değerlendirilerek bu iki durumdan birine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu ayırımın, uygulanacak cezanın kesilmesi yönünden önemi vardır. Şayet kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi VUK’un 371. maddesine göre pişmanlıkla verilirse, vergi ziyaı cezası kesilmeyecek, pişmanlık talebi olmadan Kanuni süresinden sonra verilen beyanname niteliğinde ise vergi ziyaı cezası kesilecektir.

213 sayılı VUK’un 371. maddesinde yapılan kanuni düzenlemenin bir sonucu olarak mükellefler beyana dayanan vergilerle ilgili olarak vergi incelemesine başladıktan sonra pişmanlık hükümlerinden faydalanarak beyanname veremeyeceklerdir.

Kanun metninden de açıkça anlaşılacağı üzere incelemeye başladıktan sonra mükelleflerin inceleme konusuyla alakalı veya başka bir hususla alakalı olarak pişmanlık hükümlerinden faydalanamayacağıdır. İncelemenin tam veya sınırlı olması hususu uygulanacak müeyyideyi değiştirmeyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus vergi incelemesi, pişmanlığı tüm vergiler itibarıyla engellerken takdire sevk işleminde pişmanlık talebi sadece ilgili vergi türü itibarıyla önlenmiş olur.

² 13.10.2005 tarih ve 25965 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 01.03.2007 tarih ve 26449 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

213 sayılı VUK'un 371. maddesinde vergi incelemesi ile ilgili olarak yapılan kanunî düzenlemeye göre inceleme süreci ile alakalı iki tane önemli husus ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi incelemeye başlamanın ne vakit hüküm ifade edeceğidir. Vergi incelemesi hukuki bir süreç olduğuna göre, bu sürecin ne zaman başladığının bilinmesi mükelleflerin yararlanabilecekleri bazı vergisel kolaylıklar, hem de vergi incelemelerinin tamamlanması Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6009 sayılı Kanunla⁴ belli bir süreye bağlandığından inceleme sürecinin başlangıcının tespiti yönünden önem taşımaktadır.

213 sayılı VUK'da vergi incelemesinin başlangıcıyla ilgili 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle vergi incelemesi yapanların yaptıkları incelemeler sırasında uyacakları esasları düzenleyen 140. maddenin birinci fıkrasının 1. bendinde yer alan; "İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamanadan evvel açık olarak izah ederler." şeklindeki düzenleme ile yine aynı fıkra 6009 sayılı Kanunla eklenerek teselsül ettirilen 2. bentteki; "Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler." düzenlemesidir. Bu düzenlemeler ışığında incelemeye başlamanın hüküm ifade edeceği tarih olarak incelemeye başlama tutanağının düzenlenmiş olduğu tarih esas alınacaktır. 6009 sayılı Kanun öncesi vergi incelemesinin ne zaman başlayacağına ilişkin olarak 213 sayılı VUK'da düzenleyici herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu durum özellikle mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalanıp faydalanamayacağı açısından büyük sorunlara yol açmaktaydı. 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanarak sözkonusu tutanağın bir örneğinin mükellefe verileceği diğer örneklerininse ilgili birime ve vergi dairesine gönderileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda incelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olacaktır. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilecek ve bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilecektir.

İkinci önemli husus ise incelemeye başlanmış olması halinde sadece inceleme dönemi için mi veyahut inceleme dönemi/yılı haricindeki dönemler içinde pişmanlıkla beyanname verilir verilemeyeceği hususudur. Buradan iki farklı görüş doğabilir. Birinci görüşe göre mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmış olunması halinde inceleme dönemi dışındaki dönem/yıl veya konularda mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmü çerçevesinde pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engelleyen bir hüküm yoktur denilebilir. İkinci görüşe göre ise herne şekilde olursa olsun incelenmeye başlanmış olması mükelleflerin pişmanlıkla beyanname verme haklarını ortadan kaldırır. Bizim de katıldığımız birinci görüşe göre pişmanlıkla ilgili olarak engelleyici husus inceleme yılıyla/dönemiyle alakalı olmalıdır. Çünkü Kanun metninde inceleme dönemi veya yılı ile alakalı bir belirleme yapılmamıştır. Zira vergi inceleme elemanı gerekli görmedikçe, incelemeyi görevlendirme yazısında belirtilen inceleme konusu ve dönemi ile sınırlı tutmak durumundadır. Vergi inceleme elemanı incelemenin konusunu ve kapsamını genişletmek amacıyla bağlı bulunduğu birimden talepte bulunmadıkça mükellefin diğer dönemler/yıllar ile ilgili olarak inceleme süreci başlamış olmayacağından mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerekir. Zira vergi inceleme elemanı tarafın-

⁴ 01.08. 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dan düzenlenmiş olan incelemeye başlama tutanağında incelemenin kapsamı (tam, sınırlı), dönemi belirtilmek zorundadır. Vergi inceleme sürecinin 6 ay veya 1 yıl gibi uzun zaman alması, incelemenin konusuyla pişmanlık talebi arasında illiyet bağının bulunmaması gibi durumlarda mükelleflerin söz konusu haktan mahrum bırakılmaması gerekir. Keza inceleme süreci devam ederken incelemenin yılıyla/dönemiyle ilgisi bulunmayan durumlarda mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaması, bazı durumlarda devletin vergi kaybına da neden olabilir. Bu nedenle bazı incelemelerin çeşitli nedenlerle birkaç yıl sürdüğü de dikkate alındığında mükellefin pişmanlık talebi dikkate alınmazsa iyi niyetli mükellef mağdur edilmiş olur. Bu gibi durumlarda, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek amacıyla düzeltme beyannamesi verilip verilemeyeceği konusundaki yetki ve sorumluluğun incelemeyi yürüten vergi inceleme elemanına ait olduğu söylenebilir. Bu nedenle vergi dairesinin pişmanlık dilekçesini kabul edip edilemeyeceği konusunda incelemeyi yürüten inceleme elemanından görüş alması yerinde bir değerlendirme olacaktır. Vergi dairesinin bilgisi dışında kalan incelemelerde ise pişmanlık talebinin kullanılmasını engelleyen yasal bir hüküm bulunmamaktadır.

3- VERGİ İNCELEMESİ ESNASINDA VERİLEN NORMAL veya EK VERGİ BEYANNAMESİ

Vergi incelenmesine başlanmış olması 213 sayılı VUK'un 371. maddesine istinaden pişmanlık hükümlerinden faydalanılarak beyanname verilmesine engel teşkil etse de mükelleflerin normal veya ek beyanname yoluyla beyanname vermesine engel teşkil etmemektedir.

Zira 213 sayılı VUK'un 30. maddesinin 4. fıkrasında *"Vergi beyannamesini kanuni süre geçtikten sonra vermiş olanlara, bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz."* hükmüne yer verilmiştir.

Kanun koyucu yapmış olduğu bu düzenlemeyle mükelleflere beyana dayanan vergilerde kanuni süresi geçmiş olan dönemlere ait beyanda bulunma imkânı tanımış ve bu beyannameler için mükellefi vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk gibi prosedürler dışında bırakmıştır. Ancak mükellefle ilgili vergi incelemesi başladıktan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapıldıktan sonra mükelleflerin düzeltme yoluyla ek beyanname vermesi halinde ise bu madde hükmü uygulanmaz ve mükellefle ilgili olarak gerekli işlemlere devam edilir. Mükellef hakkında vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işlemi devam ettirilerek mükellefin düzeltme beyannamesi yoluyla beyan ettiği beyanlarda dikkate alınarak gerekli ilave tarhiyatlar yapılır. Mükellefin beyanı ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararında belirtilen matrah farkları uyuşuyorsa ilave bir tarhiyat önerilmez. Mükellef beyanı ile takdir komisyonu veya vergi incelemesi sonucu bulunmuş farklar arasında bir farklılık varsa söz konusu ilave farklar için gerekli tarhiyatlar önerilir.

Mükellef tarafından vergi incelemesine başlandıktan sonra verilen düzeltme beyannameleri için beyannamelerin verildiği tarih itibarıyla gecikme faizi cezası hesaplanır. Geç verilen beyannamenin incelemeye başlandıktan veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkten sonra verilmesi halinde, vergi ve gecikme faizi için tahakkuk fişi düzenlenecektir. Ayrıca ceza için ceza ihbarnamesi düzenlenecektir. Vergi ziyai cezasında esas alınacak oran, verginin bir katı olacaktır.

Mükellef tarafından yapılan düzeltme beyannamelerine uygulanacak cezaya gelince; verilen düzeltme beyannamesinin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmasından önce verilmesi halinde kendiliğinden verilen beyanname olduğu için bu beyannameler

takdire sevk edilmez ve birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının yüzde 50'si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır ceza kesilir.

Mükellef tarafından yapılan düzeltme beyannamesinin vergi incelemesine başlanılmasından veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmesi halinde, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası mukayese edilerek tutar olarak daha fazla olan ceza kesilir. Mükellefe kesilecek vergi ziyai cezası için ihbarname düzenlenir. Kanuni süresinden sonra ek olarak verilen düzeltme beyannameleri için ise usulsüzlük cezası kesilmez.

Mükellef tarafından verilen düzeltme beyannamesinin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmesi halinde, inceleme elemanınca/takdir komisyonunca tespit edilen matrah veya verginin beyan edilenden fazla olması durumunda bu fark üzerinden vergi salınır ve vergi ziyai cezası kesilir.

Mükellefler verilen düzeltme beyanları üzerine adına kesilecek vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak bu beyanları üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunamazlar ve dava açamazlar.

4- SONUÇ

Mükellef hakkında vergi incelenmesine başlanmış olması mükelleflere bazı hak ve sorumluklar yüklediği gibi mükellefler bazı kısıtlamalarla da karşılaşabilmektedirler. 213 sayılı VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesi mükelleflerin hangi hallerde pişmanlık hükümlerinden faydalanarak beyanname verebileceklerini hüküm altına almışken bazı kısıtlamalar da getirerek vergi incelemesine başlanmış olması halinde de mükelleflerin pişmanlıkla beyanname vermelerini engellemiştir. Ancak söz konusu maddede yapılan düzenleme sadece pişmanlıkla verilen beyannameleri kapsamakta olup mükelleflerin beyana dayanan vergilerle alakalı ek veya normal düzeltme beyannameleri vermelerine engel bir tutum teşkil etmemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi incelemesi esnasında normal veya ek beyanname yoluyla her zaman düzeltme beyannamesi verebilme imkânı mevcuttur.

Beyana dayanan vergilerde vergi incelemesine başlandıktan sonra kanuni süresinden sonra normal veya ek bir beyanname verilebilmesinin mükellefe sağlamış olacağı kazanç hem vergi için hesaplanacak gecikme faizinin hesaplanma süresinin durdurulması hem de vergi ziyai cezasının hesaplanmasında kullanılan gecikme faizinin hesaplanma süresinin durdurulması olacaktır.

Bunun sonucunda mükellefler vergi incelemesinin sonucunu beklemeksizin beyanda bulunarak ödeyecekleri gecikme faizi ve vergi ziyai cezasının tutarını azaltabileceklerdir. Ancak bu durumda mükelleflerin hem tarhiyat öncesi uzlaşmaya girme hakları hemde dava açma hakları ortadan kalkmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 351 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 368 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6009 Sayılı Kanun