

VERGİ USUL KANUNU'NUN 160/A MADDESİNİN UYGULAMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ TASLAĞI ÜZERİNE GÖRÜŞ ve ÖNERİLER

OPINIONS AND SUGGESTIONS ON THE DRAFT COMMUNIQUE ON THE IMPLEMENTATION OF ARTICLE 160/A OF THE TAX PROCEDURE LAW



Ömer Faruk ARSLAN*



Önal AKÇAY**

ÖZ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanunun 24. maddesi ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi, vergiye uyum seviyesinin yükseltilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliğin artırılması amaçlarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) 160/A maddesi ilave edilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemenin uygulamasına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığınca tebliğ taslağı hazırlanarak katkıda bulunulması amacıyla görüş ve öneriye açılmıştır. Sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesinde zaman faktörü çok önemli bir unsur olmasına rağmen, tebliğ taslağıyla getirilmesi düşünülen düzenlemenin hiçbir aşamasında bağlayıcı sürelerle yer verilmemiştir. Sürec

ABSTRACT

With Article 24 of the Law Amending the Digital Service Tax No. 7194 and the Decree Law No. 375 and some Laws, Article 160 / A was added to the Tax Procedure Law (TPL) No 213 in order to effectively fight counterfeiting and use of forged documents, to increase the level of tax compliance and to increase efficiency in the fight against the informal economy. A draft communiqué has been prepared by the Revenue Administration for the implementation of this legal regulation and has been opened to opinions and suggestions in order to contribute. Although the time factor is a very important factor in preventing forged document editing activity, no binding periods have been included in any phase of the regulation which is intended to be brought with the draft communiqué. The fact that the units

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, omer.faruk.arslan@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-1530-3448.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, onal.akcay@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7698-8380.

Arslan, Ö.F., Akçay, Ö. (Haziran 2020). Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler, *Vergi Raporu*, 249, (11-22).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 21.05.2020 / M.K.T.: 22.05.2020

adımlarını uygulamakla görevli olan birimlerin, kendi görev alanlarıyla ilgili görevlerinin ifasında herhangi bir süreye bağlı olmamaları re'sen terk sürecinin uzamasına ve sahte belge düzenleme faaliyetinin daha uzun süre devam etmesine neden olacaktır. Bu durumun önlenmesi adına süreç adımlarının tamamında bağlayıcı sürelerle yer verilmesi uygun olacaktır. Ayrıca söz konusu tebliğde belirtilen işlem adımlarının etkin bir şekilde yürütülmesini koordine etmek amacıyla merkezi bir koordinasyon biriminin kurulması gerekmektedir. Yine söz konusu düzenlemenin diğer bir ayağı olan vergi inceleme sürecine ilişkin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından farklı inceleme yöntemlerinin geliştirilerek uygulanması önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: VUK 160/A Maddesi
Tebliğ Taslağı, 7194 Sayılı Kanun, Teminat

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H2.

GİRİŞ

Geleneksel denetim ve inceleme yöntemleri ile sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma faaliyetlerinin önlenmesinde yeterli düzeyde etkinlik sağlanamaması üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yeni yöntemlerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda 7194 sayılı Kanun¹ ile VUK'un² 160/A maddesine eklenen yeni düzenlemeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi unsurlar çerçevesinde yapılan risk analizi neticesinde, sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli bulunan mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilerek bunlar nezdinde

responsible for implementing the process steps are not bound by any deadline in the performance of their tasks related to their respective fields will cause the ex officio cancellation process to be prolonged and the forged document editing activity to continue for a longer period of time. It would be appropriate to include binding periods in all of the process steps in order to prevent this situation. In addition, a central coordination unit should be established to coordinate the effective execution of the transaction steps mentioned in the communiqué. Again, it is important to develop and implement different methods of investigation by the Tax Audit Board regarding the tax review process, which is another pillar of the regulation.

Keywords: Draft Communiqué Of Article 160/A Of VUK, Law No. 7194, Guarantee

Jel Classification Codes: K34, H2.

yoklama yapılması, yoklamayı müteakiben vergi dairesinin görüşü üzerine vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayıyla mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi hükmü getirilmiştir.³ Bu şekilde mükellefiyeti sonlandırılan mükelleflerin tekrar mükellefiyet açtırabilmeleri için teminat göstermeleri zorunlu hale gelmiştir. Mezkûr yasal düzenleme ile sahte belge düzenleme yönünden riski bulunan mükelleflerin erken dönemde tespit edilip faaliyetleri sonlandırılmak suretiyle muhtemel vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin düzenlemesini içeren VUK'un 160/A maddesinin uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla

¹ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

² 10-11-12 Ocak 1961. Sayı:10703. 10704. 10705.sayı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

³ Ömer Faruk ARSLAN. "Sahte Belgeye Düzenlemeye Re'sen Terk ve Teminat Kalkanı". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 243. 2019. s. 42.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından “*Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı*”⁴ hazırlanarak www.gib.gov.tr web adresinde yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ taslağında; VUK’un 160/A maddesi kapsamında mükellefiyet kaydının re’sen terkinine yönelik analiz ve değerlendirme çalışmalarının neleri kapsadığı, çalışma sonucunun ilgili birime aktarılmasına müteakip yapılacak işlemlerin mahiyeti, değerlendirme sonuçlarına göre re’sen terk onaylarının ne şekilde gerçekleşeceği ve teminat uygulamasının işleyişi hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde taslağın geliştirilmesi ve yayımlanmaya hazır hale getirilmesi için Başkanlıkça çalışmalara devam edildiği belirtilerek mevcut taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili görüş ve önerilerin bildirilmesi talebinde bulunulmuştur. Mezkûr tebliğ taslağı ile getirilmesi düşünülen düzenlemeler ile bu düzenlemeler hakkındaki görüş ve önerilerimize bu çalışmamızda yer verilecektir.

1- TEBLİĞ TASLAĞI ile GETİRİLMESİ DÜŞÜNÜLEN DÜZENLEMELER

1.1- Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkinine Yönelik Analiz ve Değerlendirme Çalışmalarının Kapsamı ile Çalışma Sonucunda Tesis Edilecek İşlemler

Tebliğ taslağının 4.1.1. maddesinde analiz ve değerlendirme çalışmalarının kapsamına yönelik; “213 sayılı Kanunun 160/A maddesinin birinci fıkrasında, mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik Bakanlıkça yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği ve bunlar nezdinde yoklama yapılacağına hükme bağlandığı,

Sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesine yönelik yapılan analiz ve değerlendirme çalışmalarında esas olarak mükellefler tarafından verilen beyanname ve bildirimler, sicil, ortaklık, tahakkuk, tahsilat ve mükellefiyete ilişkin diğer bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlarından alınan gümrük beyannamele-ri, kapasite raporu, yatırım teşvik belgesi gibi bil- gi ve belgelere ilişkin bilgilerin dikkate alınacağı,

Ayrıca yapılan açıklamaların devamında mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, iş- yeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibarıyla üretim ve/veya ticaret/ faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor ya da tespit bu- lunup bulunmadığı, alış-satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/ kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler gibi hususlara bağlı olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılacağı hususları” ifade edilmiştir.

Tebliğ taslağının 4.1.2. maddesinde ise çalışma sonucunun ilgili birime aktarılması ve müteakiben tesis edilecek işlemlere yönelik; “Bakanlığa bağlı ilgili birimlerin re’sen ya da ihbar, şikâyet, diğer kurum ve kuruluşlar veya vergi daireleri tarafından yapılan bildirimler üze- rine yapacağı analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riski yüksek

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanununun-160/maddesinin-uygulamasina-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

olduğu tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgiler, düzenlenen bir analiz raporu ile mezkûr maddede kapsamında mükellefiyet terkin işlemlerine başlanması amacıyla Başkanlık aracılığıyla ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa/vergi dairesi müdürlüğüne aktarılacağı ve söz konusu mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği,

Analiz ve değerlendirme sonucunun ilgili vergi dairesi başkanlığının/defterdarlığının/vergi dairesi müdürlüğünün bilgisine girmesini müteakiben mükellefin bilinen işyeri adresinde yoklama yapılacağı, yoklama sonucunda, kanunî temsilcinin veya nezdinde yoklama yapılanın bilinen işyeri adresinde bulunamaması, adreste başkasının olması ya da adresteki iş yerinin boş olması gibi hallerde ikinci yoklamanın yapılacağı, yoklamalarda; bilinen işyeri adresinde faal olup olunmadığı, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla faaliyetin bulunup bulunmadığı, üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi, depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş vb. varlığı, emtia mevcudu, çalışan sayısı gibi mükellefin hakikatte ticari faaliyette bulunduğunu veya bulunmadığını ispatlamaya matuf hususların tespit edilerek düzenlenen tutanakta bu hususlara yer verileceği,

İhtiyaç duyulması halinde, mükellefin işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb. kişilerin mükellefin ticari faaliyetine yönelik ifadeleri, ilgiliye imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınabileceği,

Bakanlık ilgili birimleri tarafından yapılan analiz ve değerlendirme sonuçları ile mükellef nezdinde yapılan yoklama neticesinde tespit edilen hususların, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi nezdinde oluşturulan bir komisyon tarafından değerlendirileceği, komisyonun vergi dairelerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, başkan dâhil toplam 3 kişiden oluşacağı,

Komisyon tarafından analiz ve değerlendirme sonuçları ile yapılan yoklama neticesinde tespit edilen hususlarla birlikte tarh zamanaşımı

süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameler ve Ba-Bs bildirimleri, daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde bulunan mükelleflere ilişkin bilgiler, alış ve satış yapılan mükelleflere ilişkin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin tespitler ile vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi incelemesi bilgileri, kira sözleşmesi, elektronik ortamda bulunan bilgiler, vb) dikkate alınarak mükellefin, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari/mesleki faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin, vb.) uyumlu olup olmadığının değerlendirileceği,

Komisyon tarafından gerek görülmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama istenebileceği” hususları ifade edilmiştir.

1.2- Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar Onayı ve Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini

Tebliğ taslağının 4.2. maddesinde;

“Vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ve mükellefiyetin terkin edilmesi gerektiğine kanaat getirilmesi halinde komisyon görüşünün bir tutanağa bağlanacağı ve ilgisine göre vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayına sunulacağı,

Vergi dairesi başkanının/defterdarın onayını müteakiben, onay tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı re’sen terkin edileceği ve bu durumun mükellefe tebliğ edileceği,

Vergi dairesi başkanının/defterdarın onay vermemesi durumunda, bu aşamada herhangi bir işlem tesis edilmeyeceği ve bu durumun, gerekçeleriyle birlikte analiz ve değerlendirme sonucunu aktaran ilgili birime Başkanlık aracılığıyla bildirileceği,

Vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmadığı, dolayısıyla mükellefiyetin bu aşamada terkin edilmesinin gerekmediğine kanaat getirilmesi halinde, bu durum gerekçeleriyle birlikte tutanağa bağlanarak ilgisine göre vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayına sunulacağı,

Vergi dairesi başkanının/defterdarın onayı üzerine, mükellefiyet kaydının re'sen terkinin hususunda bu aşamada her hangi bir işlemin tesis edilmeyeceği ve bu durumun gerekçeleriyle birlikte, analiz ve değerlendirme sonucunu aktaran ilgili birime Başkanlık aracılığıyla bildirileceği" hususları hükme bağlanmıştır.

1.3- Teminat Uygulaması

Tebliğ taslağının 5. bölümünde;

- Mükellefiyet kaydının terkin tarihi itibarıyla yeniden tesisinin talep edilmesi halinde teminat uygulaması,

- Mükellefiyeti terkin edilenler ile bunlarla ilişkili olanların işe başlama bildiriminde bulunması halinde teminat uygulaması,
- Mükellefiyeti terkin edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde teminat uygulaması,
- Mükellefiyeti terkin edilenlerle ilişkili olanların işe başlama bildiriminde bulunması halinde teminat uygulaması,
- Mükellefiyet kaydı terkin edilenlerle ilişkili olanların mevcut mükellefiyetleri,
- İşe başlama bildiriminde bulunulması gerekmeyen mükellefiyet tesisleri,
- Mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyette bulunduğu tespit edilenler,

Konu başlıkları ile mezkûr düzenleme kapsamında mükellefler hakkında tesis edilecek

teminat uygulamaları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Teminat uygulamasına yönelik düzenlemeler hakkında tebliğ taslağında yapılması düşünülen düzenlemeler ayrıntılı ve ideal içeriğe sahip olduğundan bu konunun ayrıntılarına çalışmamızda yer verilmemiştir.

1.4- Diğer Hükümler

Tebliğ taslağının;

- 6. bölümünde, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora göre tesis edilecek işlemler,
- 7. bölümünde, teminat alınarak tesis edilen mükellefiyetin inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesinden önce sonlandırılması,
- 8. maddesinde vergi borcu tutarının teminat tutarının %10'unu aşması,
- 9. maddesinde tebliğin (5.1.) bölümü kapsamında mükellefiyeti yeniden tesis edilenlerin elektronik belge düzenleme ve tevsik zorunlulukları ile bunların duyurulması,

Konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Belirtilen konulara yönelik düzenlemeler hakkında tebliğ taslağında yapılması düşünülen düzenlemeler ayrıntılı ve ideal içeriğe sahip olduğundan bu konunun ayrıntılarına çalışmamızda yer verilmemiştir.

2- GÖRÜŞ ve ÖNERİLER

Tebliğ taslağı ile yapılması düşünülen düzenlemeler hakkında görüş ve önerilerimize geçmeden önce sahte belge hakkında kısaca bilgi verilmesinde fayda bulunmaktadır. Sahte belge tanımına VUK'un 359'uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.⁵ Bu itibarla bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu ol-

⁵ Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. Resmi Gazete. 26 Nisan 2014. Sayı: 28983.

maksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmiştir. Sahte belge düzenleme fiili mali anlamda sorumluluğu gerektiren bir davranış biçimi olmanın dışında VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasına göre üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektiren adli bir suç fiilidir.

Önceki paragrafta kısaca açıklanan sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesine yönelik uygulanan yöntemlerde etkinlik sağlanamaması üzerine 7194 sayılı Kanunla VUK'a eklenen 160/A maddesiyle sorunun çözümü noktasında önemli adımlar atılmıştır. Yeni düzenlemeyle sahte belge düzenleyenlerin mükellefiyetlerinin sonlandırılması, önceki mevzuatta yer alan vergi incelemesi ve gayri faal olma durumunun yanında, risk analizi neticesinde sahte belge düzenleme yönünden riskli bulunma durumunda da mümkün bulunmaktadır.

VUK'un 160/A maddesiyle getirilen düzenlemede mükelleflerin faaliyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödedikleri vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme durumu gibi hususlar dikkate alınarak vergisel uyum seviyelerinin analizi ve vergi idaresinin değerlendirmeleri neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve bunlar nezdinde yoklama yapılması hususu yer almaktadır. Düzenlemenin devamında yoklamayı müteakiben vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü üzerine vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanının, bulunmayan illerde defterdarın onayıyla riskli mükelleflerin mükellefiyet kaydının terkin edilerek durumun mükellefe bildirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca terkin işleminin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde

asgari tutardan az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyetin terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilmesi, mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilmeyen beyanname ve bildirimlerin, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde beyanname ve bildirimde bulunma imkânı verilerek tahakkuk eden vergilerin aynı sürede ödeneceğine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.⁶

VUK'un 160/A maddesinin 7. fıkrasında yer alan "*Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamındaki işlemlere ilişkin süreleri, elektronik ortamda belge düzenleme zorunluluğunun başlayacağı tarihi, bu madde kapsamındaki mükelleflerin tahsilat ve ödemelerinin tevsiki ile bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" hükmü ile yasal düzenleme yapılan söz konusu maddeye ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Yasal düzenlemenin verdiği yetkiye istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "*Vergi Usul Kanununun 160/A Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı*" hazırlanarak www.gib.gov.tr web adresinde yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ taslağında; VUK'un 160/A maddesi kapsamında mükellefiyet kaydının re'sen terkinine yönelik analiz ve değerlendirme çalışmalarının neleri kapsadığı, çalışma sonucunun ilgili birime aktarılmasına müteakip yapılacak işlemlerin mahiyeti, değerlendirme sonuçlarına göre re'sen terk onaylarının ne şekilde gerçekleştirileceği ve teminat uygulamasının işleyişi ve diğer hususlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

⁶ Ömer Faruk ARSLAN. a.g.e. s. 42.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde taslağın geliştirilmesi ve yayımlanmaya hazır hale getirilmesi için Başkanlıkça çalışmalara devam edildiği belirtilerek mevcut taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili görüş ve önerilerin bildirilmesi talebinde bulunulmuştur.

Mezkûr tebliğ taslağı ile getirilmesi düşünülen ve detaylarına bu çalışmanın birinci bölümünde yer verilen düzenlemeler hakkında görüş ve önerilerimiz aşağıda açıklanmıştır.

2.1- Analiz ve Değerlendirme Çalışmalarının Kapsamına Yönelik Görüş ve Öneriler

Tebliğ taslağının 4.1.1. maddesinde analiz ve değerlendirme çalışmalarının kapsamına yönelik düzenlemede;

Sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesine yönelik yapılan analiz ve değerlendirme çalışmalarında esas olarak mükellefler tarafından verilen beyanname ve bildirimler, sicil, ortaklık, tahakkuk, tahsilat ve mükellefiyete ilişkin diğer bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlarından alınan gümrük beyannameleri, kapasite raporu, yatırım teşvik belgesi gibi bilgi ve belgelere ilişkin bilgilerin dikkate alınacağı belirtilmesine rağmen mükellefin riskli bulunmasında dikkate alınacak yöntem hakkında bilgi verilmemiştir.

Mükellefin maddede belirtilen kriterlere hangi ölçüde takılmasının riskli bulunmak için yeterli olacağı açıklanmaya muhtaç bırakılmıştır. Bu konuda mükellefin riskli kabul edilebilmesi için önem derecelerine göre ağırlık uygulanarak kriterler üzerinde puanlama yapılabilir.

Mükelleflere risk analizinin hangi dönemde yapılacağı belirtilmemiştir. Sahte belge düzenleyenlerin faaliyetlerinin bir an önce sonlandırılması düzenlemenin etkinliği açısından büyük önem arz ettiği için mükellefiyet tesisinin ardından verilen ilk bildirim ve beyannameler üzerinde risk analizine başlanması gerekmektedir.

Maddenin devamında mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, işyeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibarıyla üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı, alış-satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler gibi hususlara bağlı olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılacağı hususları ifade edilmiştir. Belirtilen hususlar sahte belge düzenleme faaliyetinin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynayacak kriterleri içermekte olup bahsedilen kriterlerin uygulanması durumunda sahte belge düzenleme yönünden yüksek riske sahip mükelleflerin ortaya çıkarılması kuvvetle muhtemeldir. Burada ortaklara ilişkin bilgi kısmının detaylandırılmasında fayda bulunmaktadır. Zira süregelen incelemelere bakıldığında görüleceği üzere, sahte belge düzenleyicisi mükellefiyetler, genelde üzerinde hiçbir mal varlığı bulunmayan biçare insanlar üzerine açtırılmaktadır. Bunun nedeni ise mali idareye yakalanmaları durumunda elde edilen haksız kazancın Devlet tarafından geri alınmasının önüne geçme düşüncesidir. Bu kapsamda sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskin belirlenmesinde mükellefin veya şirket ortaklarının mal varlıkları ile ödeme kabiliyetlerinin bulunup bulunmadığı da kriter olarak uygulanabilir. Diğer yandan risk analizi erken dönemde yapılacağı için gerek mükellefin kendisi hakkında gerekse alış-satış yaptığı mükellefler hakkında sahte belge düzenleme ve kullanma yönünden herhangi bir olumsuz tespit bulunmama ihtimalinin çok yüksek olduğu göz önünde bulundurularak bu kritere bağlı kalınması önem arz etmektedir.

Diğer yandan çıkarılması düşünülen tebliğde, sahte belge düzenleyicisi mükelleflerin beyanna-

me ve bildirimlerini veren meslek mensuplarının risk puanlarının da kriter olarak uygulanabileceğine yönelik düzenleme yapılabilir.

2.2- Çalışma Sonucunun İlgili Birime Aktarılması ve Müteakiben Tesis Edilecek İşlemlere Yönelik Görüş ve Öneriler

Tebliğ taslağının 4.1.2. maddesinde çalışma sonucunun ilgili birime aktarılması ve müteakiben tesis edilecek işlemlere yönelik düzenlemeye;

Bakanlığa bağlı ilgili birimlerin re'sen ya da ihbar, şikâyet, diğer kurum ve kuruluşlar veya vergi daireleri tarafından yapılan bildirimler üzerine yapacağı analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde, sahte belge düzenleme riski yüksek olduğu tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgilerin, düzenlenen bir analiz raporu ile mezkûr madde kapsamında mükellefiyet terkin işlemlerine başlanması amacıyla Başkanlık aracılığıyla ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa/vergi dairesi müdürlüğüne aktarılacağı ve söz konusu mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği belirtilmiş olup ilgili maddenin bu raya kadar olan kısmına ilişkin ilave bir hususun olmadığı değerlendirilmektedir.

Maddenin devamında analiz ve değerlendirme sonucunun ilgili vergi dairesi başkanlığının/defterdarlığının/vergi dairesi müdürlüğünün ittlâına girmesini müteakiben mükellefin bilinen işyeri adresinde yoklama yapılacağı, yoklama sonucunda, kanuni temsilcinin veya nezdinde yoklama yapılanın bilinen işyeri adresinde bulunamaması, adreste başkasının olması ya da adresteki iş yerinin boş olması gibi hallerde ikinci yoklamanın yapılacağı belirtilmiş olmasına rağmen hem birinci yoklamanın hem de ikinci yoklamanın kaç gün içerisinde yapılacağı belirtilmemiştir. Sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesinde zaman faktörü önemli bir unsur olduğundan yoklamanın ivedi olarak yapılması

önem arz etmektedir. Tebliğin hazırlanma sürecinde bu hususun dikkate alınması ve her iki yoklama için bir hafta içerisinde yoklama yapılır şeklinde düzenlemeye gidilmesi etkinliğin sağlanmasına katkı sunacaktır.

Ayrıca yoklamalarda; bilinen işyeri adresinde faal olup olunmadığı, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla faaliyetin bulunup bulunmadığı, üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi, depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş vb. varlığı, emtia mevcudu, çalışan sayısı gibi mükellefin hakikatte ticari faaliyette bulunduğunu veya bulunmadığını ispatlamaya matuf hususların tespit edilerek düzenlenen tutanakta bu hususlara yer verileceği ifade edilmiştir. Diğer taraftan ihtiyaç duyulması halinde, mükellefin işyeri çevresindeki esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb. kişilerin mükellefin ticari faaliyetine yönelik ifadeleri, ilgiliye imzalatılarak ayrı bir tutanakla kayıt altına alınabileceği hususları da ilgili madde düzenlemeleri arasında yerini almıştır. Yoklamalarda söz konusu hususların yer alacağına yönelik hükümler ile çevre araştırmasına yönelik ifadeler son derece isabetli bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bakanlık ilgili birimleri tarafından yapılan analiz ve değerlendirme sonuçları ile mükellef hakkında yapılan yoklama neticesinde tespit edilen hususların, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi nezdinde oluşturulan bir komisyon tarafından değerlendirileceği; komisyonun vergi dairelerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, başkan dâhil toplam 3 kişiden oluşacağı; komisyon tarafından analiz ve değerlendirme sonuçları ile yapılan yoklama neticesinde tespit edilen hususlarla birlikte tarh zamanaşımı süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameler ve Ba-Bs bildirimleri, daha önce yapılmış yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alım-satım ilişkisi içinde olunan mükelleflere ilişkin bilgiler, alış ve satış

yapılan mükelleflere ilişkin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin tespitler ile vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi incelemesi bilgileri, kira sözleşmesi, elektronik ortamda bulunan bilgiler, vb) dikkate alınarak mükellefin, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla bildirdiği ticari/mesleki faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması halinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin, vb.) uyumlu olup olmadığının değerlendirileceği belirtilmekle birlikte analiz ve değerlendirme sonuçlarının intikali üzerine komisyonun çalışmalarını hangi tarihe kadar tamamlayıp kendi değerlendirmelerini içeren çalışmayı ilgili makama sunacakları hususu ihmal edilmiştir. Bu aşamada da geçirilen sürenin kısa tutulmasında ve makul bir süre belirlenmesinde fayda bulunmaktadır.

2.3- Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar Onayı ve Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkinine Yönelik Görüş ve Öneriler

Tebliğ taslağının 4.2. maddesinde vergi dairesi başkanı/defterdar onayı ve mükellefiyet kaydının re'sen terkinine yönelik düzenlemede;

Vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ve mükellefiyetin terkin edilmesi gerektiğine kanaat getirilmesi halinde komisyon görüşünün bir tutanağa bağlanacağı ve ilgisine göre vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayına sunulacağı, vergi dairesi başkanının/defterdarın onayını müteakiben onay tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı re'sen terkin edileceği belirtilmiş olmasına rağmen onay makamının hangi süre içerisinde kararını vermesi gerektiği yönünde bir düzenlemeye gidilmemiştir. Onay süreciyle ilgili makul bir süre belirlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde,

mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmadığı, dolayısıyla mükellefiyetin bu aşamada terkin edilmesinin gerekmediğine kanaat getirilmesi halinde, bu durum gerekçeleriyle birlikte tutanağa bağlanarak ilgisine göre vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayına sunulacağı, vergi dairesi başkanının/defterdarın onayı üzerine, mükellefiyet kaydının re'sen terkini hususunda bu aşamada her hangi bir işlemin tesis edilmeyeceği ve bu durumun gerekçeleri ile birlikte, analiz ve değerlendirme sonucunu aktaran ilgili birime Başkanlık aracılığıyla bildirileceği hususları hükme bağlanmış olup, vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon ile onay makamının aynı görüşte olmaması durumunda nasıl bir yol izleneceğine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Ayrıca çıkarılması düşünülen tebliğde, resen terk aşamasının onay makamınca tamamlanmasına müteakip, resen terkinin yapılan mükelleflerden alış bildirimi bulunan mükelleflere, almış oldukları belgelerinin sahte olma ihtimalinin bulunduğu uyarı yazısının gönderilmesine yönelik bir düzenleme yapılması isabetli olacaktır. Bu sayede bilgilendirme yapılan mükelleflere, almış oldukları şüpheli faturalarla ilgili yasal defter kayıtları ve beyannamelerinden çıkarma imkânı sunulmuş olacaktır. Bunun sonucu olarak hem hazine kaybı kısa sürede telafi edilmiş olacak hem de sınırlı olan iş gücü etkin ve verimli bir şekilde kullanılmış olacaktır.

2.4- Diğer Hususlara Yönelik Görüş ve Öneriler

Tebliğ taslağının 5. maddesinde yer alan teminat uygulamasına yönelik düzenlemeler ile 6, 7, 8 ve 9. maddeleri hakkında yapılması düşünülen düzenlemelerin ayrıntılı ve ideal bir içeriğe sahip olduğu tarafımızca değerlendirilmiş olup belirtilen konulara ilişkin tebliğ taslağında hayata geçirilmesi düşünülen farklı bir görüş sunulamamıştır.

Tebliğ taslağıyla getirilen düzenlemeler incelendiğinde, 4. madde ile ihdas edilen süreç adımlarının hiçbir aşamasında işlemin gerçekleştirilme sürelerine yer verilmemiştir. Şöyle ki; re'sen terk sürecinin ilk aşaması analiz ve değerlendirme çalışmalarının kapsamı kısmında analizin mükellefiyetin başlangıç tarihinden itibaren hangi dönemde gerçekleştirileceği belirtilmemiştir. Sürecin ikinci aşamasında analiz ve değerlendirme çalışmaları üzerine yapılan ilk yoklama ile ikinci yoklamaların hangi süre içerisinde yapılacağı taslak düzenlemede yer almamıştır. Yine bu aşamada analiz ve değerlendirme sonuçlarının intikali üzerine komisyonun çalışmalarını hangi tarihe kadar tamamlayıp kendi değerlendirmelerini içeren çalışmayı ilgili makama sunacakları hususunda da herhangi bir süre düzenlemesi yapılmamıştır. Üçüncü aşamada mükellefiyet kaydının re'sen terkinine yönelik vergi dairesi başkanı ve defterdarın onaylama süresi hakkında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Tebliğ taslağında, süreç adımlarını uygulamakla görevli olanların kendi görev alanlarıyla ilgili görevlerinin ifasında herhangi bir süreye bağlı olmamaları re'sen terk sürecinin uzamasına ve sahte belge düzenleme faaliyetinin daha uzun süre devam etmesine neden olacaktır. Bu durumun önlenmesi adına, süreç adımlarının tamamında bağlayıcı sürelerle yer verilmesi önem arz etmektedir.

Öte yandan Türkiye'de kayıt dışılığa sebep olan faktörlerin en başında sahte belge düzenleme faaliyetinin geldiği bilinen bir gerçektir. Ülke ölçeğinde ekonomik sorunlara neden olan ve maliye politikalarını etkisizleştiren bu faaliyetin engellenmesine yönelik bugüne dek yeterli düzeyde tedbirler alınmamıştır. Konunun önemine binaen VUK'un 160/A maddesinin uygulanmasına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde

eğitilmiş, özverili ve işinde uzman olan yeterli sayıda personelden oluşan bir merkezi koordinasyon birimi kurulmalıdır. Başkanlık bu birim aracılığıyla VUK'un 160/A maddesi ve bu maddenin uygulamasına yönelik çıkarılacak tebliğde belirtilen işlem adımlarının gereği gibi yürütülüp yürütülmediğini, işlem ve onayların zamanında yapılıp yapılmadığını takip ederek oluşabilecek tıkanıklıklara çözüm sunmalıdır. Ayrıca bahse konu işlemler, ilgili birim tarafından koordine ve kontrol edilmeli, denetlenmeli, raporlanmalıdır. Sunulacak raporlar ışığında, Başkanlığa gerekli idari tedbirleri alma imkânı sunulmuş olacaktır.

2.5- İnceleme Sürecine Yönelik Görüş ve Öneriler

Tebliğ taslağının 4.1.2. maddesinde VUK'un 160/A maddesine uygun olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme yönünden yüksek riske sahip olan mükellefler hakkında, re'sen terk işlemlerine başlanılacağı ve aynı zamanda söz konusu mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği belirtilmiştir.

Mükellefiyetin henüz başında yapılan risk analizi sayesinde sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli olduğu tespit edilen mükelleflerin incelemeye sevk edilmeleri halinde mevcut inceleme yöntemleriyle etkili bir sonuç alınması beklenen bir olgu değildir. Bu nedenle bahse konu mükelleflere yönelik yapılacak incelemelerde farklı yaklaşımlara ihtiyaç duyulmaktadır.

Bilindiği üzere 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin 6. maddesiyle, Sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile iş bölümünün sağlanması amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde daire başkanlıkları kurulmuştur. Bu dairelerden biri de Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığıdır.⁷ Vergi kaçakçılığı olarak bi-

⁷ Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. Resmi Gazete. 18 Nisan 2020. Sayı: 31103.

linen sahte belge düzenleme faaliyeti nedeniyle yüksek riske sahip olan mükellefler hakkında yürütülecek vergi incelemelerinin, ilgili daire başkanlığı tarafından ve özel inceleme yöntemleriyle sürdürülmesi ehemmiyet arz etmektedir. İnceleme sürecine yönelik önerilerimiz aşağıda açıklanmıştır:

- Risk analizi üzerine tespit edilen yüksek riskli mükelleflerin faaliyetlerinin kısa sürede sonlandırılması için yeterli sayıda vergi müfettişinin yer alacağı ekipler oluşturulmalı,
- Ekiplerde görevli müfettişlerin üzerinde bulunan diğer işler alınmalı ve bu müfettişlere başka hiçbir görev verilmeyerek sadece bu işlere yoğunlaşmaları sağlanmalı,
- Yüksek riskli olup incelemeye sevk edilen mükellefler hakkında inceleme yürüten müfettişlerden en kıdemlisine inceleme görevi yanında yoklama ve re'sen terk işlemlerinin işleyişine yönelik araştırma görevi tanımlanmalı,
- Ekiplerin koordinasyonu, yoklama ve re'sen terk işlemlerine yönelik araştırma görevi verilen müfettişe verilmeli,
- Yüksek riskli mükellefler hakkında ivedilikle ve eş zamanlı olarak hem yoklama ve re'sen terk işlemlerinin işleyişine yönelik ekip başkanı tarafından çalışmalar başlatılmalı, hem de ekipte yer alan diğer müfettişler tarafından vergi incelemesine başlanmalı,
- Görevlendirme kapsamındaki yüksek riskli mükellefler hakkında araştırma ve inceleme süresi kısa tutulmalı,
- Ekipte bulunan müfettişlerin performans yönünden sıkıntı yaşamamaları için gerekli tedbirler alınmalı,
- İncelemenin kısa sürede bitirilmesi için karşıt tespit vb. hususların gerekmesi durumunda görevli müfettişlere bireysel turne imkânı sunulmalı,

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından sahte belge düzenleme incelemelerine yönelik çıkarılan idari düzenlemeler yeni duruma uygun hale getirilmeli.

Yukarıda önerilen şeklide veya geliştirilecek benzer yöntemlerle sahte belge düzenleyen mükelleflerin faaliyet süreleri, gerek yoklama ve re'sen terk usulü ile gerekse inceleme yöntemi ile kısa sürede sonlandırılmak suretiyle bu mükelleflerin daha fazla süre ve tutarda sahte belge düzenlemelerinin önüne geçilmesi mümkün hale gelecektir. Ayrıca kısa süre içerisinde faaliyeti sonlandırılacak olan mükelleflerin düzenleyeceği fatura miktarı daha az olacağından bu mükelleflerle bağlantılı sahte belge düzenleyicisi ve kullanıcısı mükellefin sayısında önemli bir azalma meydana gelecek ve bu durumun doğal sonucu olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının iş yükü önemli oranda hafifleyecektir.

SONUÇ

Vergi Usul Kanununun 160/A maddesinin uygulamasına yönelik çıkarılması düşünülen tebliğ taslağında, sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesine yönelik çok önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesinde zaman faktörü çok önemli bir unsur olmasına rağmen tebliğ taslağıyla getirilmesi düşünülen düzenlemede, uygulama sürecinin hiçbir aşamasında bağlayıcı sürelerle yer verilmemiştir. Uygulama sürecini yürüten birimlerin görevlerinin ifasında herhangi bir süreye bağlı olmamaları re'sen terk sürecinin uzamasına ve sahte belge düzenleme faaliyetinin daha uzun süre devam etmesine neden olacaktır. Bu durumun önlenmesi adına süreç adımlarının tamamında bağlayıcı sürelerle yer verilmelidir. Ayrıca VUK'un 160/A maddesi ve bu maddenin uygulamasına yönelik çıkarılacak tebliğde belirtilen işlem adımlarının gereği gibi yürütülmesini koordine etmek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı

bünyesinde merkezi bir koordinasyon biriminin kurulması isabetli olacaktır. Yine söz konusu düzenlemenin diğer bir ayağı olan vergi inceleme sürecine ilişkin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından farklı inceleme yöntemlerinin geliştirilerek uygulanması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- ARSLAN, Ö. (2019). “*Sahte Belgeye Düzenlemeye Re’sen Terk ve Teminat Kalkanı*”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 243. 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanununun-160/maddesinin-uygulamasina-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi