

SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ ile MÜCADELEDE VUK'UN 160/A MADDESİNİN UYGULANMASI SORUNLAR ve ÖNERİLER

APPLICATION OF ARTICLE 160/A IN THE FIGHT AGAINST ACTION OF
ISSUING FAKE DOCUMENT AND RECOMMENDATIONS



Osman EŞGİN*

ÖZ

Vergi hukukunda suç olarak düzenlenmekte olan sahte belge düzenleme fiili ve sahte belge kullanma fiili her dönemde karşımıza çıkabilmektedir. Zaman zaman cezaların artırılması, farklı düzenlemeler ile sorun önlenmek istense de mükellefler bazen isteyerek bazen ise istemeyerek bu durum ile karşı karşıya gelmektedir. Sahte belge düzenleme fiili ile hem devletin vergi gelirleri azaltılmakta, hem de vergi sisteminde önemli tahribatlara yol açılmaktadır. Sahte belge düzenleme fiilini önleyebilmek adına Vergi Usul Kanununa 160/A maddesi ilave edilmek suretiyle idarenin bu tür fiiller ile hızlı bir şekilde ve etkin olarak mücadele etmesi amaçlanmaktadır. Özellikle son yıllarda yapılan düzenlemeler ile konunun önemi daha da artmış olup, mükelleflerin de ticari faaliyetlerini icra ederken daha dikkatli

ABSTRACT

We may come across actions of forging document and using fake document, which have been defined as tax crimes in tax law, in every period. Although these problems have been tried to be solved by either increasing the penalties or other measures, taxpayers may encounter these either voluntarily or involuntarily. Forging documents both cause a decrease in state tax revenues, and distort the tax system. By adding Article 160/A to the Tax Procedure Law, in order to prevent the act of issuing fake documents, it is aimed to fight against such actions faster and more effectively. In the recent years particularly, after these new regulations and steps, the importance of the issue has risen, therefore taxpayers must be more careful while conducting their business activities. The concept of "prudent businessman" in the Turkish Commercial Law

* Dr., Vergi Müfettişi, Kocaeli Vergi Dairesi Başkan V., Hazine ve Maliye Bakanlığı, osmanesgin@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-7109-4679

Eşgin, O. (Şubat 2021). Sahte Belge Düzenleme Fiili ile Mücadelede VUK'un 160/A Maddesinin Uygulanması Sorunlar ve Öneriler, *Vergi Raporu*, 257, (46-54).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 10.12.2020 / *M.K.T.:* 26.01.2021

olmaları gerekmektedir. Türk Ticaret Kanununda yer alan “basiretli tüccar” kavramı her zamankinden daha çok öne çıkmış, ticari faaliyette bulunanların yaptıkları ticari faaliyet yanında bu faaliyetlerden doğan hukuki ve mali sonuçları görmeleri gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Vergi Usul Kanunu, Vergi Hukuku, Vergi Suçu

JEL Sınıflandırma Kodları: J45, K20, K34.

GİRİŞ

Türk vergi hukukunda uzun yıllardır sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadele edilmekte olup, sorunun çözümü ile ilgili olarak en etkin mücadele yolu vergi incelemesi olmaktadır. Ancak vergi incelemesi gerek zaman alması gerekse de iş yoğunluğunda hızlı müdahale edilememesi nedeniyle geç kalınmış çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanununa¹ (VUK) ilave edilen 160/A maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleriyle etkin mücadele edilmesi amaçlanmaktadır. Yapılan düzenleme ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı birimlerine önemli görev ve sorumluluklar yüklenmektedir. Bu düzenleme ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri olan Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Başkanlıkların bulunmadığı illerde Defterdarlıklar belirlenmiş olan kriterlere göre yapacakları değerlendirmeler ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleriyle ilgili olarak proaktif şekilde çalışacak olup, daha hızlı ve etkin mücadele yapılabilecektir. Kanuni düzenleme 2019 yılında yürürlüğe girmiş olmakla birlikte konu ile ilgili tebliğ yayımlandığı tarihe kadar uygulama ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılamamıştır. İlgili tebliğ kanuni düzenlemeden yaklaşık bir yıl sonra 07.10.2020 tarihinde yayımlanmış ve yü-

has been more important, the businessmen are now expected to foresee the legal and fiscal outcomes of their business activities, while doing business.

Keywords: Fake document, Tax Procedure Law, tax law, tax crime

JEL Classification Codes: J45, K20, K34

rürlüğe girmiştir. Artık idare mükellef kayıtlarını yapacağı risk analiz ve değerlendirme sonuçlarına göre re’sen terkin edebilecektir. Bu işlem yapılırken mükellefiyet kayıtlarıyla ilgili birçok tespit ve araştırmalar vergi daireleri aracılığı ile yapılacak olup, vergi inceleme sonucu beklenilmeksizin sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin önüne geçilmesi öngörülmektedir. Kanun ve tebliğin uygulanması aşamasında ilgili idarelerin oldukça dikkatli olması gerekmekte olup, vergi hukuku açısından mükelleflerin haklarına riayet edilmesi gerekmektedir. Bu çalışma ile yapılan düzenlemeler ile birlikte uygulamanın daha iyi olabilmesi adına bir takım öneriler değerlendirilmektedir. Bu kapsamda kanun ve tebliğ ile getirilen düzenlemeler, komisyonların kurulması, işleyişi, vergi inceleme süreçleri değerlendirilmekte ve daha etkin çözüm yolları önerilmektedir. Mükellefler ve meslek mensupları tarafından da konu oldukça önem arz ettiğinden, yapılacak faaliyetlerin daha hassas bir şekilde ve sorumluluk bilinci içerisinde yürütülmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

1- VUK’UN 160/A MADDESİ ile YAPILAN DÜZENLEMELER

VUK’a 7194 sayılı Kanun² ile ilave edilmiş olan 160/A maddesi ile sahte belge düzenleme fiilinin önüne geçebilmek ve idari olarak hızlı işlem ya-

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

² 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ve Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

pabilmek adına yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemenin başlığı “mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin” olup, 07.12.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Buna göre belirlenmiş hususlar ile ilgili olarak mükelleflerin vergiye uyum seviyeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmakta, bunun sonucunda sahte belge düzenleme ihtimali fazla olarak belirlenen mükellefler vergi incelemesine sevk edilecek ve yoklama işlemi yapılacaktır. Maddenin uygulanmasında ilk olarak bakılacak hususlar:

- “Mükellefiyet süresi,
- Aktif ve öz sermaye büyüklüğü,
- Ödenen vergi tutarı,
- Çalışan sayısı,
- Vergisel Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği,” olarak sayılmaktadır.

Kanun maddesinde bu hususlar sayılmış olmakla birlikte cümlenin devamında “... gibi hususlar” kavramı kullanılmış olup, sayılan bu kriterler dışında kriterlerin de dikkate alınabileceği yorumlanabilmektedir. Zaten Tebliğ ile bu sayılan hususlar dışında da mükellef ve mükellefiyet ile ilgili olarak tüm verilerin dikkate alınacağı sonucu çıkmaktadır.

Yoklamanın yapılmasından sonra kanun ile belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesi tarafından sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüş oluşur ise vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde başkan, diğer yerlerde defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilmekte ve mükellefe durum tebliğ edilmektedir. Tebliğ tarihinden bir ay içerisinde VUK’un 153/A maddesi kapsamında belirlenmiş teminat tutarından az olmayacak şekilde, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun belirlendiği dönemlerde düzenlenen belgelerde yer almakta olan tutarın %10’u tutarında verilecek teminat ve

tahakkuk etmiş vergi borçlarının ödenmesi suretiyle mükellefiyet, terkin edilmiş olduğu tarih itibarıyla tekrar açılabilir.

Bu düzenlemenin yapıldığı amacı 7194 sayılı kanunun gerekçesinde³ şöyle düzenlenmektedir “sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi, vergiye uyum seviyesinin yükseltilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır”. Belirlenmiş unsurlara göre yapılacak risk analiz çalışmaları sonucunda elde edilen verilerin sayılan hedeflerin elde edilmesinde etkin olarak kullanılması amaçlanmaktadır. Yapılan analiz sonucunda, sahte belge düzenleme ihtimali yüksek olarak değerlendirilen mükellefler hakkında yapılması gereken, incelemeye sevk, mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi, faal mükellefiyet kaydının devam etmesini isteyenlerin teminat getirmesi gibi işlemler hakkında düzenlemeler yapılmaktadır.

Kanuni düzenleme yapılmış olmakla birlikte konu ile ilgili tebliğ çıkana kadar herhangi bir işlem yapılmamıştır. Konu hakkında Vergi Usul Kanunu 520 Sıra Nolu Genel Tebliğ⁴ 07.10.2020 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2- TEBLİĞ İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanunu 520 Sıra Nolu Genel Tebliğ ile uygulamanın detayları belirlenmiştir. Bu tebliğ kapsamında kanun maddesinde sayılan hususların detaylı açıklamaları ve uygulama yöntemleri hakkında düzenlemeler yapılmaktadır.

2.1- Belirlenen Kriterler

Kanun maddesinde sayılmış hususlara ilave olarak analiz ve değerlendirme çalışmalarına esas olmak üzere, Tebliğ gereğince “mükellefler tarafından verilen beyanname ve bildirimler, sicil, oraklık, tahakkuk, tahsilat ve mükellefiyete

³ 7194 sayılı Kanun Gerekçesi.

⁴ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:520) 07.10.2020 tarih ve 31267 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

ilişkin diğer bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan gümrük beyannameleri, kapasite raporu, yatırım teşvik belgesi gibi bilgi ve belgeler” esas alınacaktır. Ayrıca yine Tebliğ gereğince, “mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, işyeri taşıt makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibariyle üretim-ticaret-faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor-tespit bulunup bulunmadığı, alışı ve satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, kullanma rapor, olumsuz tespit bilgileri ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin bilgiler gibi hususlara bağlı olarak” değerlendirme işlemleri yapılabilecektir.

2.2- Bakanlık Tarafından Yapılacak İşlemler

Hazine ve Maliye Bakanlığı birimleri kendinden veya herhangi bir şikayet, diğer kurumlardan iletilen bildirimler sonucuna göre analiz ve değerlendirme çalışmalarını yapar. Bu çalışma neticesinde:

- Sahte belge düzenleme riski tespit edilemediği durumlarda herhangi bir işlem yapılmaz.
- Sahte belge düzenleme riski yüksek olduğu durumlarda, mükellefe ilişkin bilgiler mükellefiyetin terkin işlemlerine başlanılmak üzere ilgili birimlere aktarılmaktadır. Ayrıca bu mükellefler vergi incelemesine sevk edilir.

2.3- Vergi Dairesi Başkanlığı/ Defterdarlık/Vergi Dairesi Müdürlüğü Tarafından Yapılacak İşlemler

Analiz ve değerlendirme sonucu vergi dairesine intikal ettiğinde öncelikle mükellefin iş-

yeri adresinde yoklama yapılır. Yapılan yoklama sonucuna göre, geçici ayrılmalar hariç olmak üzere nezdinde yoklama yapılan mükellefin veya yetkilisinin bilinen işyeri adresinde, bulunmama, adreste başka mükellefin olması veya iş yerinin boş olması gibi sebepler ile bulunmaması durumunda ikinci yoklama yapılır. İkinci yoklama gerçek kişi mükelleflerde kendi adreslerinde, tüzel kişi mükelleflerde Başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birisinin Nüfus Hizmetleri Kanununa⁵ göre tespit edilen yerleşim/ikametgah adreslerinde yapılır. Bu yoklamalarda dikkate edilecek hususlar:

- Bilinen işyeri adresinde faal olup olunmadığının tespiti,
- İlgili dönemler itibariyle faaliyetin bulunup bulunmadığı,
- Üretim yapma, ticari faaliyet veya faaliyet kapasitelerinin belirlenmesi,
- Depo, tesis, şube, araç, makine ve teçhizat, demirbaş, diğer varlıklar vb. bulunup bulunmadığı,
- Emtia mevcudu,
- Çalışan sayısı,

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK madde:127).

Tüm bu husular düzenlenmiş olan tutanak ile mükellefin gerçek faaliyetinin bulunup bulunmadığını ispatlamak amacıyla tespit edilir. Tutanakta herhangi bir görüş veya kanaate yer verilmez. İhtiyaç duyulması halinde mükellefin işyeri çevresinde esnaf, komşu, yönetim, muhtar vb. kişilerin de ilgili mükellefin faaliyetine yönelik olarak ifadesi imza karşılığı ayrı bir tutanağa alınabilir.

2.4- Komisyon Kurulması

Bakanlıktan yapılan analiz ve değerlendirme sonuçları ile yapılan yoklamalar ile tespit edilen

⁵ 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu 29.04.2006 tarih ve 26153 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

hususların değerlendirilmesi amacıyla Tebliğ kapsamında vergi daireleri bünyesinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında ve vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilmiş Başkan dahil kurulacak komisyon üç kişiden oluşacaktır.

Komisyonunda görevli üyelerin yeterli donanım ve yetkinlikte olan personel arasından seçilmesi gerekmektedir. Kanun metninde detaylı açıklama olmamakla birlikte vergi dairesi müdürlüğünde görev yapan müdür hariç, müdür yardımcıları, gelir uzmanları veya yardımcıları, şefler, vergi hazırlama kontrol işletmenleri, yoklama memurları, icra memurları vb görevliler arasından seçilebilecektir. Bu konuda herhangi bir ünvan veya görevli belirlenmesi Tebliğ içeriğinde bulunmamaktadır. Bu durumda her birim mevcut durumuna ve personel yapısına göre komisyon üyelerini belirlemek durumunda kalmaktadır. Vergi dairelerinde özellikle iş yoğunluğu fazla olan büyükşehirde, personel ihtiyacı oldukça fazla olup, ilgili komisyonların kurulması için yeterli personel bulunmamaktadır.

Bu komisyon yapacağı değerlendirmelerde Tebliğ gereğince:

- Bakanlık analiz ve değerlendirme işlemlerinin sonuçlarının
- Yoklama sonucuna göre tespit edilen hususların,
- Mükellef tarafından verilmiş olan ilgili dönemler ile ilgili olarak verilmiş olan beyanname ve Ba-Bs bildirimlerinin,
- Dosyasında bulunan ve önceki tarihlerde yapılmış olan yoklama tutanaklarının,
- Mükellefle ilgili olarak tüm tahakkuk ve tahsilat bilgileri, varsa vergi borcu bilgilerinin,
- Ba ve Bs formlarında yer alan ve mükellef ile alış-satış ilişkisi içerisinde olan gerçek ve tüzel kişilerin bilgilerinin,
- Alış-satış yapıldığı tespit edilen mükellefler ile ilgili olarak varsa sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile ilgili olarak yapılmış olan tespitlerin,

- Vergi dairesi kayıtlarında yer alan tüm bilgiler ile tarh dosyalarında yer alan diğer tüm bilgilerin (vergi inceleme bilgileri, kira kontratları, elektronik ortamda saklanmakta olan diğer bilgi ve belgeler vb).

Tüm bu bilgiler ile birlikte komisyon tarafından mükellefin cari dönem veya tespitini ilgili bulunduğu dönem itibarıyla faaliyetin durumu, faaliyette bulunuluyor ise mükellefin faaliyet kapasitesi ile tüm vergi beyanları, gelir tablosu-bilanço bilgilerinin, hasılatını, stoklarının, maliyetlerinin uyumlu olup olmadığı tüm olarak değerlendirilir. Yapılan değerlendirme kapsamında komisyon tarafından iki yönde karar verilebilir.

2.4.1- Mükellefiyetin Terkin Edilmesi Kanaati

Komisyon tarafından yapılan değerlendirme sonucunda, mükellefin sahte belge düzenleme ihtimalinin yüksek olduğuna kanaat getirilmesi ve mükellefiyetin VUK ilgili maddesi kapsamında terkin edilmesi gerektiğine kanaat getirmesi halinde, bu görüşünü bir tutanağa bağlar ve vergi dairesi başkanı/defterdarın onayına sunar. Bu görüşün onaylanması halinde, onay tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı terkin edilmektedir. Bu işlemin sonucunda durum mükellefe tebliğ edilmektedir. Vergi dairesi başkanı/defterdarın onay vermemesi durumunda ise herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak bu durum da gerekçeleri belirtilmek suretiyle analiz ve değerlendirme sonucunu bildiren birime ilgisine göre başkanlık veya defterdarlık aracılığı ile bildirilir.

2.4.2- Mükellefiyetin Terkin Edilmemesi Kanaati

Komisyon tarafından yapılan değerlendirme sonucunda, mükellefin sahte belge düzenleme ihtimalinin yüksek olmadığı durumda ve mükellefiyetin VUK ilgili maddesi kapsamında terkin edilmemesi gerektiğine kanaat getirmesi halinde, bu görüşünü gerekçeleri ile birlikte bir tutanağa bağlar ve vergi dairesi başkanı/defterdarın onay-

na sunar. Bu görüşün onaylanması halinde, mükellefiyet kaydının terkinin ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak bu durumda gerekçeleri belirtilmek suretiyle analiz ve değerlendirme sonucunu bildiren birime ilgisine göre başkanlık veya defterdarlık aracılığı ile bildirilir. Bu görüşe onay verilmemesi halinde ise durum gerekçeleri ile birlikte komisyona bildirilir. Gerekçeler dikkate alınarak komisyon tarafından durum tekrar değerlendirilir ve değerlendirme sonucunda oluşan komisyon görüşünün tutanağa alınması ile tekrar onaya sunulur.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesinden sonra mükellefler faaliyetlerine devam etmek isterlerse, Tebliğ gereğince VUK 153/A maddesi gereğince teminat şartının ve tahakkuk etmiş vergi borçlarının ödenmesi şartları aranacaktır.

Komisyon başkanı olan vergi dairesi müdürü komisyon üyelerinin hiyerarşik amiri olduğu dikkate alınır aslında karar verme yetkisini de vergi dairesi müdüründe olduğunu kabul etmek gerekecektir. Komisyon üyesi eşitler arası bir ilişki bulunmadığı için nihayetinde vergi dairesi müdürünün kararını uygulayacaklardır. Dolayısıyla komisyon kurulmasının teknik olarak bir faydası bulunmamaktadır. Bu yetki doğrudan vergi dairesi müdürüne verilmesi de aynı şeyi ifade edecektir. Komisyon aslında sekreteryaz hizmeti görecektir.

Komisyonun Vergi dairesi başkanlıklarında grup müdürü, defterdarlıklarda defterdar yardımcısı başkanlığında ve vergi inceleme yetkisine sahip kişilerden (vergi dairesi müdürü veya müdür) oluşması daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Vergi dairesi başkanı/defterdar da vergi daireleri üzerinde hiyerarşik amir olduğundan komis-

yon görüşünün onaylanmadığı durumlarda vergi daireleri kendi görüşlerinde ısrar edebilecekleri hususu da tartışmalıdır.

3- VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi incelemesi yapılmasının amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ile sağlanmasıdır (VUK madde: 134). Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez birimleri ile taşra birimlerinde müdür kadrosu ile görev yapanların da inceleme yetkileri bulunmaktadır (VUK madde:135).

Vergi Denetim Kurulunun 646 sayılı Kararnamesi⁶ ile kurulmasından itibaren vergi incelemeleri ağırlıklı olarak Kurul tarafından yapılmaktadır.

Yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları sonucunda sahte belge düzenleme ihtimali yüksek olan mükellefler vergi dairesine bildirmekle birlikte vergi incelmeye de sevk edilmektedirler. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı genel olarak vergi incelemelerini yapmakta olup, 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁷ ise düzenlenen teşkilat yapılanmasına göre, Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığı kurulacak ve incelemeler uzmanlaşma esasına göre ilgili Daire Başkanlıkları tarafından yapılacaktır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁸ gereğince incelemeler tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak sınıflandırılmaktadır. Tam incelemeden kasıt, bir mükellef ile ilgili olarak bir veya birden fazla

⁶ 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

⁷ 60 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 18.04.2020 tarih ve 31103 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

vergi türü itibariyle veya vergilendirme dönemi-ne itibariyle mükellefin faaliyeti ile ilgili her türlü iş ve işlemlerin tüm matrah unsurlarını da içerecek şekilde yapılacak vergi incelemesini ifade ettiği düzenlenmektedir. İncelemelerin en kısa sürede bitirilmesi esas olmakla birlikte tam inceleme yapılması halinde incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren yani vergi incelemesine başlama tutanağının imzalandığı tarihten itibaren en fazla bir yıl içinde bitirilmesi gerekmektedir. Ancak bu sürenin yeterli olmadığı durumlarda en fazla alt ay ilave süre verilebilir.

Vergi incelemesi sonucunda hazırlanacak olan rapora göre vergi dairesi mükellef hakkında gerekli işlemleri yapacaktır.

Konunun vergi dairesi yönünden hızla adım atılması adına düzenlemenin yararları olmakla, birlikte sahte belge düzenleme fiilinin tespiti ile ilgili işlemin asıl sonucunun vergi incelemesi ile tespit edilmesi daha doğrudur. Bunun için de vergi dairesi işlemleri yine yapılmakla birlikte asıl olarak vergi incelemelerinin de hızlıca sonuçlandırılması ve mükellefler hakkında doğru ve gerçek işlemin hukuken teşekkül edilmesi önem arz etmektedir.

Mevcut durumda sahte belge düzenleme ihtimali üzerine yapılmakta olan incelemeler tam inceleme kapsamında değerlendirilmekte olup, vergi incelemesine başlanılmasından itibaren en az bir yıl, bitirilemediği takdirde altı aylık ek süre ilave edilmesi suretiyle ortalama olarak bir buçuk yıl süren bir süreçte tamamlanabilmektedir. Bu sürelerin aşılması durumunda dahi süreye bakılmaksızın inceleme zamanaşımı süresi olan geriye yönelik olarak beş yıl ile sınırlı olmak üzere inceleme devam edebilmektedir. Dolayısıyla mükellefler adına uzun ve belirsiz bir dönem oluşmaktadır.

Vergi Hukukunda en çok karşılaştığımız sahte belge düzenlemek, sahte belge kullanmak fiillerinin önlenmesi adına VUK'un 160/A uygulaması oldukça yerinde olup, bazı eksikliklerin giderilmesi uygulamayı daha verimli hale getirecektir. Bunun yanında aslolan vergi incelemelerin özellikle Vergi Denetim Kurulunda uzmanlaşmaya dayalı yeni örgütlenmesi içerisinde Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı veya yerine göre Denetim Daire Başkanlığı tarafından yapılması ve inceleme sürelerinin de azami üç ay ile sınırlı tutulması, hem hukuki durumun tam olarak ortaya konulabilmesi ve hem de mükelleflerin mağduriyetlerinin önüne geçilmesi için oldukça gereklidir.

4- MÜKELLEFLERİN ve MESLEK MENSUPLARININ DİKKAT ETMELERİ GEREKEN HUSUSLAR

Türk Ticaret Kanununda⁹ yer alan “basiretli tüccar” kavramı gereğince “her tacirin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.” şeklinde tanımlanmaktadır. Ticaret hukukunda da basiretli iş adamı gibi davranma yükümü, sözleşmede açık olarak öngörülen yükümlülükler haricinde, sözleşmenin amacı veya dürüstlük kuralı ile birlikte yan yükümlülük kaynağı olmak üzere belirlenmektedir¹⁰. Dolayısıyla basiretli tüccar kavramı her zamankinden daha çok öne çıkmış, ticari faaliyette bulunanların yaptıkları ticari faaliyet yanında bu faaliyetlerden doğan hukuki ve mali sonuçları öngörmeleri gerekmektedir.

VUK'un 160/A maddesi ile getirilen düzenlemeler ve 520 Sıra Nolu Genel Tebliğ ile detaylandırılan durumlar ile ilgili olarak tüm mükelleflerin iş yaptıkları kişi ve kurumların ne zamandan itibaren faaliyet gösterdiklerini, aktif ve öz sermaye tutatlarını, çalışan sayılarını, halen adresinde

⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ Mustafa Alper Gümüş, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) m.18/II'de Yer Alan Basiretli İş Adamı (Tacir) Davranışı Ölçütünün İyiniyetin (TMK m.3) Varlığının Belirlenmesindeki İşlevi. Cevdet Yavuz'a Armağan. s.1237.

olup olmadıklarını, üretim ve faaliyet kapasitelerini, depo, demirbaş, makine bilgilerini araştırmakla yükümlüdürler. Çünkü ticari ilişki içerisinde bulunduğu kişiler veya kurumlar hakkında VUK'un 160/A maddesi gereğince işlem yapılması durumunda işlemin sonuçları tüm tarafları etkileyecektir.

Mükellefler açısından; Ticaret Sicil Gazetesinden yapılacak sorgulamalar herkese açık olup (www.ticareticil.gov.tr), özellikle alım yapılan firmanın açılış tarihinin ortaklık yapısının gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ayrıca adres bilgisi ve diğer değişikliklerin belirli periyotlarda takip edilmesi, değişiklik olduğu durumlarda sebebinin araştırılması gerekmektedir. Yetkili ve ortaklık bilgilerinin takip edilmesi ileride telafisi güç zararların ortaya çıkmasını engelleyecektir.

Meslek mensupları açısından, defter tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin yukarıda kanunda ve tebliğde sayılan kriterler itibarıyla belirli periyotlarda mükellefleri ziyaret etmeleri ve duruma göre yaptıkları sözleşmeleri gözden geçirmeleri ileride kendileri adına da sorumluluk açısından yapılacak işlemlerde dikkatli olmalarını gerektirmektedir. Meslek mensuplarının tasdik sözleşmesi yaptığı kişi ve kurumlar hakkında daha sonra sahte belge düzenleme fiilinin tespiti durumunda bir çok yönden hukuki ve mali sorumlulukları göndeme gelebilmektedir.

SONUÇ

Vergi Hukukunda en çok karşılaştığımız sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma fiilleri ile etkin olarak mücadele edebilmek adına VUK'un 160/A uygulaması oldukça yerinde olup, bazı eksikliklerin giderilmesi uygulamayı daha verimli hale getirecektir.

Komisyon üyelerinin yeterli donanım ve yetkinlikte olan personel arasından seçilmesi uygulamanın başarısını da etkileyecektir. Dolayısıyla tüm birimler mevcut durumda en yetkin personelleri ile bu komisyon çalışmalarına başlama-

ları gerekmektedir. Komisyon başkanı olan vergi dairesi müdürü komisyon üyelerinin hiyerarşik amiri olduğu dikkate alınırsa aslında karar verme yetkisini de vergi dairesi müdüründe olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Komisyonun Vergi dairesi başkanlıklarında grup müdürü, defterdarlıklarda defterdar yardımcı başkanlığında ve vergi inceleme yetkisine haiz müdürlerden oluşması daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Vergi dairesi başkanı/defterdar da vergi daireleri üzerinde hiyerarşik amir olduğundan komisyon görüşünün onaylanmadığı durumlarda vergi daireleri kendi görüşlerinde ısrar edebilecekleri hususu da tartışılabilir.

Konunun vergi dairesi yönünden hızla adım atılması yönünden düzenlemenin yararları olmakla birlikte işlemin asıl sonucunun vergi incelemesi ile tespit edilmesi daha doğrudur. Bunun için de vergi dairesi işlemleri yine yapılmakla birlikte asıl olarak vergi incelemelerinin de hızlıca sonuçlandırılması ve mükellefler hakkında doğru ve gerçek işlemin hukuken teşekkül edilmesi önem arz etmektedir.

Mevcut durumda sahte belge düzenleme ihtimali üzerine yapılmakta olan incelemeler tam inceleme kapsamında değerlendirilmekte olup, vergi incelemesine başlanılmasından itibaren en az bir yıl, bitirilemediği takdirde altı aylık ek süre ilave edilmesi suretiyle asgari olarak bir buçuk yıllık süreçte tamamlanabilmektedir.

Vergi incelemelerin özellikle Vergi Denetim Kurulunda uzmanlaşmaya dayalı yeni örgütlenmesi içerisinde Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı veya yerine göre Denetim Daire Başkanlığı tarafından yapılması ve inceleme sürelerinin de azami üç ay ile sınırlı tutulması, hem hukuki durumun tam olarak ortaya konulabilmesi ve hem de mükelleflerin mağduriyetlerinin önüne geçilmesi için oldukça gereklidir.

Vergi idaresinin almakta olduğu bu tedbirler yanında mükelleflerin ve meslek mensuplarının

da konunun önemine binaen eskisinde daha dikkatli ve özenli olarak ticari ilişkilerini yürütmeleri ve daha sonra oluşacak mağduriyetlerinin önüne geçmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKARCA, A., Dr. ŞAFAK, M. "Sahte veya Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanmanın Sonuçları". Dünya Gazetesi 26.11.2009. (www.dunya.com.tr). Erişim tarihi: 14 Kasım 2020.
- GÜMÜŞ, M. A. "6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) m.18/II'de Yer Alan Basiretli İş Adamı (Tacir) Davranışı Ölçütünün İyiniyetin (TMK m.3) Varlığının Belirlenmesindeki İşlevi". Cevdet Yavuz'a Armağan. s.1237.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ve Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 60 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.
- 7194 sayılı Kanun Gereğesi.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:520).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Sitesi. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 17 Ekim 2020.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Resmi Sitesi. (www.tbmm.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Kasım 2020.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi. (www.ticaretbicil.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Kasım 2020.