

VERGİ BARIŞI KANUNLARI ile 7326 SAYILI KANUN'A GÖRE MATRAH ve VERGİ ARTIRIMINDAN KİMLER YARARLANAMAZ?

ACCORDING TO TAX PEACE LAWS AND LAW NO 7326, WHO CANNOT BENEFIT FROM THE BASE AND TAX INCREASE?



Zeyneddin ÇETİN*

ÖZ

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'a göre artırım hükümlerinden yararlanmak için bazı istisnai durumlar ve kişiler hariç mükellef olsun olmasın herkes, başvuruda bulunabilir. Ancak sahte belge düzenleyenler, terör suçundan hüküm giyenler, terör örgütlerine üyeliği, mensubiyeti, iltisak veya irtibatı bulunanlar, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler, sahte olarak düzenleme fiili yönünden haklarında vergi incelemesi devam edenler için artırım hükümlerinden yararlanamayacaklarına dair önleyici düzenlemeler bulunmaktadır. Öte yandan daha dar kapsamlı da olsa buna benzer hükümler, önceki yıllarda çıkarılan vergi barışı yasalarında da bulunmaktaydı.

ABSTRACT

According to the Law No. 7326 on the Restructuring of Certain Receivables and Amendments to Some Laws, anyone can apply, except for certain exceptional cases and individuals, whether they are taxpayers or not. However there are preventive rules that, those who issue false documents, those who are convicted of terrorist crimes, those who have membership, junction or contact with terrorist organizations, those who are requested to be examined and investigated within the scope of terrorism financing crime or money laundering crime, and and those whose tax inspection continues in terms of issuing forged documents, will not be able to benefit from the increase provisions. On the other hand, similar provisions, albeit narrower in scope, were found in the tax peace laws enacted in previous years.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, zeyneddin.cetin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.

Çetin, Z. (Eylül 2021). Vergi Barışı Kanunları ile 7326 Sayılı Kanun'a Göre Matrah Ve Vergi Artırımından Kimler Yararlanamaz?, *Vergi Raporu*, 264, (20-35).

Anahtar Kelimeler: 7326 sayılı Kanun, vergi barışı kanunları, matrah ve vergi artırım, artırım hükümlerinden yararlanamayanlar, sahte belge düzenleyenler, devam eden incelemeler, 30.09.2021 tarihi, 09.06.2021 tarihi, vergi incelemesi ve tarhiyat.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34.

GİRİŞ

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun(7326 sayılı Kanun)¹, 03.06.2021 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde yasalaşmış, 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca bu Kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 1 Seri No.lu Genel Tebliği² de, 14.06.2021 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır. Öte yandan mezkûr Kanunda yer alan başvuru ve ilk taksit ödeme süresinin uzatılmasına ilişkin olarak 4420 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı³, 27.08.2021 tarihli ve 31581 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere 2000 yılından sonra, kamuoyunda vergi affı veya vergi barışı olarak tanımlanan, birçok alanı ve alacağı kapsayan, milyonlarca vatandaş ilgilendiren beş kanun çıkarılmıştır. Bunlar;

2003 yılında çıkarılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu(4811 sayılı Kanun)⁴,

2011 yılında çıkarılan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnameler-

Keywords: Law No. 7326, Tax Peace Laws, Base And Tax Increase, Those Who Cannot Benefit From The Increase Provisions, Those Who Issue Forged Documents, Ongoing Reviews, 31.08.2021 Date, 09.06.2021 Date, Tax Review And Assessment.

JEL Classification Codes: H20, H29, K34.

de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun(6111 sayılı Kanun)⁵,

2016 yılında çıkarılan 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (6736 sayılı Kanun)⁶,

2018 yılında çıkarılan 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun(7143 sayılı Kanun)⁷,

2021 yılında çıkarılan 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun(7326 sayılı Kanun)dur.

Yukarıda adı geçen kanunlarının getirdiği imkânlar yönünden temelde çok benzeyen, hatta aynı hükümler bulunmaktadır. Ancak özellikle matrah ve vergi artırım yönünden 7326 sayılı Kanun ile 7143 sayılı Kanun’un, diğer kanunlardan ayırt edici iki özelliği bulunmaktadır. Bunlar; matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanabilmek için artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin, belirtilen süre ve şekilde ödenmesi ile kimlerin artırım hükümlerinden yararlanamayacaklarına ilişkin daha geniş ve ayrıntılı hükümler ihdas edilmesidir.

Bu yazımızda; 7326 sayılı Kanun’un ‘Matrah ve

¹ 09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

² 14.06.2021 tarihli ve 31511 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

³ 27.08.2021 tarihli ve 31581 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁴ 27.02.2003 tarihli ve 25033 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁵ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁶ 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁷ 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

vergi artırımı' başlıklı 5'inci maddesi kapsamında kimlerin artırım hükümlerinden yararlanacağı veya yararlanamayacağı ayrıca bu konuyla ilgili mezkûr Kanunun, diğer Kanunlardan farklılaşan veya benzeyen hükümlerine ve tereddüt edilen hususlara yer verilecektir. Yazımızda, yukarıda adı geçen kanunlara atıf yapılırken 'vergi barışı kanunları' olarak ifade edilecektir.

2- MATRAH VE VERGİ ARTIRIMININ KAPSAMI

Beş vergi barışı kanununda yer alan matrah ve vergi artırımı hükümleri açısından; 7326 sayılı Kanun ile 7143 sayılı Kanun küçük farklar hariç birbirine çok benzer hükümler içermekte, hatta ilgili hükümlerin yer aldığı madde numaraları ve içerikleri bile aynıdır. Diğer üç Kanun da birbirine çok benzemekle birlikte, 6111 sayılı Kanun ile 6736 sayılı Kanun neredeyse tıpatıp aynıdır.

Artırım bildiriminde 'bulunmak' ile artırımdan hükümlerinden 'yararlanmak', ilk üç yasaya göre aynı anlamda fakat son iki yasaya göre ise farklı anlamdadır. Bildirimde bulunmak, ilk üç yasaya göre artırım hükümlerinden yararlanmak için yeterli iken, son iki yasaya göre yeterli değildir. Çünkü öngörülen şartların ihlali halinde bildirimin bir hükmü kalmamakta, bildirime rağmen artırım hükümlerinden yararlanılamamaktadır.

Önceki vergi barışı yasalarında olduğu gibi 7326 sayılı Kanun'dan yararlanmak için bazı istisnai durumlar ve kişiler hariç mükellef olsun olmasın herkesin, başvuruda bulunabilmesine imkân verilmiştir. Artırım hükümlerinden yararlanabilmek için 30.09.2021 tarihine(bu tarih dâhil) kadar bildirimde bulunulması ve artırım sonucunda tahakkuk eden vergilerin, bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartı getirilmiştir. Aksi halde artırım hükümlerinden yararlanılamayacaktır. Artırım hükümlerinden yararlanmayan, yararlanamayan veya yararlanıp şartları ihlal edenler hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına engel bulunmamaktadır.

7326 sayılı Kanun'un artırım hükümleri kapsamında bulunan dönem ve vergi türleri sırasıyla; 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 dönemleri için gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ile muhtasar beyannamesinde yer alan bazı vergi türleri için gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisidir. Artırım kapsamında tahakkuk eden vergilerin ödemesi yönünden peşin veya 6 eşit taksitli iki seçenek bulunmaktadır.

Bilindiği üzere 7326 sayılı Kanunu hariç diğer vergi barışı yasalarının matrah ve vergi artırımı hükümlerinin uygulaması kalmamıştır. Ancak hatırlatmak gerekirse, ilk üç kanunun artırım hükümlerinden daha geniş kesimler yararlanabilmekteydi. Artırım hükümlerinden yararlanabilmek için artırım sonucunda tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şartı, ilk olarak 7143 sayılı Kanun'da öngörülmüş diğer kanunlarda ise öngörülmemiştir. Öte yandan artırım hükümlerinden kimlerin yararlanamayacağına ilişkin hükümler, 7143 sayılı Kanun ile 7326 sayılı Kanun'da ayrıntılı ve daha kapsamlı/geniş şekilde düzenlenmiştir.

3- ARTIRIM HÜKÜMLERİNDEN KİMLER YARARLANAMAZ?

Gerek 7326 sayılı Kanun'da gerekse önceki yıllarda çıkarılan diğer vergi barışı kanunlarında, artırım hükümlerinden yararlanmak için mükelleflerin ekseriyetine imkân tanınmış sadece belli başlı mükellef gruplarına engelleyici hükümler konulmuştur. Diğer taraftan özellikle son iki kanunda kimlerin artırım hükümlerinden yararlanamayacaklarının kapsamı genişletilmiştir. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasının (a) bendinin (2) ve (3) numaralı alt bendinde belirtilen mükellef grupları, artırım hükümleri kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunun sebebi ise 15 Temmuz 2016 yılında gerçekleşen hain darbe girişiminin etkisinin olduğu düşünülmektedir. Yine 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (13) fıkrasında belirtilen mükellef grupları, artırım

hükümleri kapsamı dışında bırakılmıştır. Aynı hüküm, ilk olarak 7143 sayılı Kanun'da ihdas edilmiştir. Söz konusu bu düzenleme, muhtemelen 6111 sayılı Kanun ile 6736 sayılı Kanun'un uygulamasında çıkan sorunlardan dolayı öngörülmüştür. Ancak bu bendin uygulanması ile ilgili başka sorunlar ortaya çıkmıştır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde bu hususa yer verilecektir.

Diğer taraftan gelecekte bunlara benzer vergi barışı kanunlarının çıkarılması halinde artırımdan yararlanamayacaklar ilişkin kapsamın daha da genişletilebileceği ihtimal dâhilindedir. Yazının ilerleyen bölümlerinde bu hususa da ayrıca değinilecektir.

Matrah ve vergi artırımını ile ilgili mevzuat; 7326 sayılı Kanun'un 'Matrah ve vergi artırım' başlıklı 5'inci maddesi ile aynı Kanun'un 'Ortak hükümler' başlıklı 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi barışı kanunlarında artırım hükümlerinden kimlerin yararlanamayacağı ile ilgili hükümler;

- 4811 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinin

(2) fıkrasında,

- 6111 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin (6) fıkrasında,
- 6736 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasında,
- 7143 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) ve (13) fıkrasında,
- 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) ve (13) fıkrasında düzenlenmiştir.

7326 sayılı Kanun'da kimlerin artırım hükümlerinden yararlanamayacakları ile ilgili maddelerin çok uzun ve ayrıntılı olması nedeniyle tamamının buraya alınmasına gerek görülmemiştir. Ancak yazımızın konusunu oluşturan alt başlıklarda gerekli görülen durumlarda ilgili fıkralara atıflar yapılacak ve önceki vergi barışı yasalarına da değinilecektir.

Beş vergi barışı kanununa göre matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamayanlar veya yararlanamayacaklar, karşılaştırmalı olarak Tablo1' deki gibidir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere, bazılarının birbirine benzer hükümler içerdiği açıkça görülmektedir.

Tablo1: Artırım hükümlerinden yararlanamayanlar

Sıra no	Artırım Hükümlerinden Yararlanamayanlar / İlgili Kanunlar	4811 sayılı Kanun	6111 sayılı Kanun	6736 sayılı Kanun	7143 sayılı Kanun	7326 sayılı Kanun
1	213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler"	faydalanamazlar	faydalanamazlar	faydalanamazlar	belli dönem şartında faydalanamazlar	belli dönem şartında faydalanamazlar
2	213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesindeki "belgeleri sahte olarak basanlar"	faydalanamazlar	-	-	-	-

3	İlgili maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesi devam edenler	-	-	-	belli şartla faydalanamazlar	belli şartla faydalanamazlar
4	213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında hakkında inceleme yapılacaktır	-	-	-	tarhiyat hariç faydalanamazlar	tarhiyat hariç faydalanamazlar
5	Terör suçundan hüküm giyenler	-	-	-	faydalanamazlar	faydalanamazlar
6	İlgili maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler	-	-	-	faydalanamazlar	faydalanamazlar

3.1- Hangi Sahte Belge Düzenleyicileri Artırım Hükümlerinden Yararlanamaz?

Tablo1'in 1'inci sırasında yer alan hususlar, 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bent aşağıdaki gibidir.

(9) *Matrah ve vergi artırımıyla ilgili aşağıdaki hükümler de uygulanır:*

a) *Aşağıda sayılan mükellefler bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar:*

1) *213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında yer alan “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler”,*

Yukarıda yer verilen yasal düzenleme, tüm vergi barışı kanunlarında aynı şekilde yer almış olup bu kapsamda sayılanların, matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanmalarına dair engelleyici düzenlemelerdir. Şüphesiz söz konusu bentte sayılanlardan; en çok karşılaşılan sahte belge düzenleyenler ile ilgili olanıdır. Madde bendinden de anlaşılacağı üzere ‘kısmen veya tamamen sahte belge düzenleyenler’ arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Ayrıca sadece bir adet belgenin bile sahte olarak düzenlendiğinin tespit edilmiş olması yeterlidir. Öte yandan belgenin; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, fatura yerine geçen POS belgesi, gider makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu veya e-belge olması fark etmemektedir.

Pratikte diğerleri(defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar) ile ilgili incelemeler, çok nadiren yapılmakta ve istatistiksel olarak çok çok düşük seviyededir. Bu nedenle söz konusu bentte yer

alan düzenlemenin, esas itibarıyla en çok ‘sahte belge düzenleyicileri’ ilgilendirdiğinden diğerleri hakkında ayrıca bir değerlendirme yapılmasına gerek görülmemiştir. Ancak sahte belge düzenleyiciler için yapılan değerlendirme ve açıklamaların, bu bentte sayılan diğerleri için de geçerli olduğu bilinmelidir.

Yukarıda yer verilen “**sahte belge düzenleyenler**” ile ilgili hükümler, her ne kadar tüm vergi barışı kanunlarında yer almış ise de uygulamada farklı şekilde değerlendirilmiştir. Mezkûr kanunlarda yer alan söz konusu düzenlemelerden ne anlaşılması gerektiği bu kanunların genel tebliğlerinde değinilmiştir. Vergi barışı kanunlarının genel tebliğlerinde⁸ yer verilen açıklamaların çok benzer, hatta neredeyse aynı olduğu görülmüştür. 7326 sayılı Kanun ve önceki vergi barışı kanunlarının genel tebliğlerinde, özetle; *ilgili hükmün uygulanmasında, bu kanunların yayımlandığı tarihten önce ilgili bentte sayılanlar hakkında vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar ile yapılan tespitlerin dikkate alınacağı* belirtilmiştir.

3.1.1- 4811 Sayılı Kanun, 6111 Sayılı Kanun ve 6736 Sayılı Kanun Yönünden

Söz konusu genel tebliğlerde yer alan bu açıklamaların ilk üç kanunun uygulamasında şu şekilde anlaşılmıştır: *Söz konusu kanunların yayımlandığı tarihten önce vergi incelemesine yetkili kişilerce düzenlenen raporlar sebebiyle, ilgili-ler hakkında kısmen veya tamamen sahte belge düzenleme yönünden tespit yapılması halinde sahte belge düzenleyicilerinin artırım hükümlerinden yararlanamayacaklarıdır.* Nitekim 4811 sayılı Kanun, 6111 sayılı Kanun ve 6736 sayılı Kanunların ilgili tebliğlerinde bu minvalde açıklamalar bulunmaktadır.

Örnek: Mükellefin 2000 dönemi hakkında 2002 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte

⁸ İlgili vergi barışı kanunlarının ayrı ayrı 1 Seri No.lu Genel Tebliği

belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılamaz.

3.1.2- 7143 Sayılı Kanun Yönünden

Öte yandan ilgili hükmün uygulanmasına yönelik olarak 7143 sayılı Kanun'un genel tebliğinde ayrıntılı ve farklı bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın(GİB) iç yazışmasıyla uygulamaya farklı bir yön verildiği bilinmektedir. Yazıda, artırım hükümleri kapsamında bulunmayan bir dönem hakkında sahte belge düzenleme yönünden olumsuz raporun olması, yararlanmaya engel olmadığı belirtilmektedir. İlgili yazının kurumlar arası iç yazışma olması ve vergi mahremiyeti nedeniyle burada tarih ve sayısına yer verilmemiştir. Sonuç olarak uygulamaya bakıldığında artırımda bulunan mükelleflerden; artırım kapsamındaki 2013, 2014, 2015, 2016 veya 2017 dönemlerinden herhangi bir dönemi için sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde 18.05.2018 tarihinden önce vergi incelemesine yetkili olanlarca haklarında raporla bir tespit yapılanlar, artırım hükümlerinden yararlanamazlar.

Örnek: Mükellefin 2000 dönemi hakkında 2002 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılabilir.

Örnek: Mükellefin 2013 dönemi hakkında 2016 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılamaz.

3.1.3- 7326 Sayılı Kanun Yönünden

7326 sayılı Kanun'da yer alan ilgili düzenlemeler ne anlaşılması gerektiği ile ilgili olarak 1 seri No.lu Genel Tebliği'nde, önceki vergi kanunlarının genel tebliğlerdeki gibi açıklama yapılmıştır. Ancak bu sefer konuyla ilgili aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek 28- (A) Ltd. Şti. hakkında 2017 yılına ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen ve 20/1/2021 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal eden vergi incelemesi raporunda, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde düzenlenen, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiilinin işlendiği tespitine yer verilmiştir. Buna göre (A) Ltd. Şti. Kanunun 5 inci maddesinde yer alan matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanamayacaktır.

7326 sayılı Kanun'un 1 Seri No.lu Genel Tebliği'nde yer verilen örnekten hareketle sahte belge düzenleyicilerden, kimlerin artırım hükümlerinden yararlanacağı veya yararlanamayacağı hususu bir nebze açıklığa kavuşturulmuş oldu. Söz konusu örnekte verilen dönemin artırım kapsamında olmayan bir dönemin olması durumunda, nasıl değerlendirme yapılacağı ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Bu konuda mutlak bir netlik olmasa da örneğin mefhum-u muhalifinden ve 7143 sayılı Kanun'un uygulamasından hareketle tespit yapılan ilgili dönemin, 2015 veya önceki dönem olması halinde artırım hükümlerinden yararlanılacağı değerlendirilmektedir.

Buna göre mükelleflerden; 09.06.2021 tarihinden önce vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tanzim edilen raporla, artırım kapsamında bulunan 2016, 2017, 2018, 2019 veya 2020 dönemlerinde sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde hakkında tespit yapılanlar, artırım hükümlerinden yararlanamazlar. Buna göre artırım hükümlerinden yararlanmaya engel şartlar, maddeler halinde aşağıdaki gibi olup bu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

- 1- Sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde bir tespit yapılması,
- 2- Tespitin, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tanzim edilen raporla olması,
- 3- Tespitin/raporun, 2016, 2017, 2018, 2019 veya 2020 dönemleri ile ilgili olması,

4- Raporun, 09.06.2021 tarihinden önce vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesidir.

Vergi kanunlarının karşılaştırılması ve konunun daha iyi anlaşılması açısından önceki örnek verileri esas alınarak, 7326 sayılı Kanun yönünden aşağıdaki örnekler verilmiştir.

Örnek: Mükellefin 2000 dönemi hakkında 2002 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılabilir.

Örnek: Mükellefin 2013 dönemi hakkında 2016 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılabilir.

Örnek: Mükellefin 2016 dönemi hakkında 2019 yılında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılamaz.

Örnek: Mükellefin 2019 dönemi hakkında 2021/5. ayında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiilinin işlendiği yönünde raporla tespit yapılmıştır. Bu durumda, artırım hükümlerinden yararlanılamaz.

3.2- Sahte Belge Basanlar, Artırım Hükümlerinden Yararlanabilir mi?

Tablo1'in 2'nci sırasında yer alan hususlar hakkında 7326 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(213 sayılı VUK)⁹ 359'uncu maddenin (c) fıkrasında " *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*" Hükümü yer almaktadır. 7326

sayılı Kanun'a göre ilgili fıkra belirtilenlerin, matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanmayacaklarına dair bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla bu kapsamda bulunanların artırımı hükümlerinden yararlanmalarına engel bir durum bulunmamaktadır. **Öte yandan önceki** vergi barışı yasalarından sadece 4811 sayılı Kanun'da "belgeleri sahte olarak basanların", artırımı hükümlerinden yararlanamayacaklarına dair önleyici düzenleme yapılmıştır.

Bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basılan belgelere, mükellefler arasında taklit belge olarak adlandırılmaktadır. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılan bildirimlerin ve beyanların karşılaştırmalı analiz ve otokontrol yöntemleri ile teknolojik gelişmeler ve e-belge uygulamaları sayesinde, yukarıda belirtilen madde hükmü kapsamında geçmişten daha az vergi incelemesi yapıldığı bir gerçektir. Ancak yine de 213 sayılı VUK' a göre 'sahte belge basanlar' ile 'sahte belge düzenleyenler' hakkındaki yaptırımlar benzer olduğundan ve caydırıcılık gücü açısından, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde belge basanlara ilişkin hükmün, vergi barışı kanunlarındaki artırımdan yararlanamayacaklara ilişkin hükümler arasında yer alması gerektiği kanaatindeyiz.

3.3- Sahte Belge Düzenleme Fiili Nedeniyle Hakkında İnceleme Devam Edenler

Tablo1'in 3'üncü sırasında yer alan hususlar hakkında 7326 sayılı Kanun'da ayrıntılı düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu madde kapsamında uygulamada en çok karşılaşılan, 'sahte belge düzenleme fiili yönünden hakkında inceleme devam edenler' ile ilgilidir. Söz konusu düzenlemelerin, çok ayrıntılı olduğundan ve ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturduğundan burada sadece ana hatlarıyla bir değerlendirme yapılacaktır.

⁹ 10/11/12.01.1961 tarihli ve 10703/10704/10405 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Konuyla ilgili değerlendirme yapmadan önce 7143 sayılı Kanun ve 7326 sayılı Kanun'da geçen **"devam eden incelemeler"** ibaresinden ne anlaşılabileceğinin açıklanması icap etmektedir. Bilindiği üzere 213 sayılı VUK kapsamında yapılan vergi incelemeleri, aynı Kanun'un 135'inci maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmaktadır. Yine aynı Kanun'un 'İncelemelerde uyulacak esaslar' başlıklı 140'ıncı maddesinde, *vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanacağı* hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin¹⁰ **'İncelemeye başlama' başlıklı 9'uncu maddesine göre vergi incelemesine, inceleme-ye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanacağı** belirtilmiştir. Ayrıca maddenin devamında inceleme-ye başlama tarihinin; *mükellefin tutanağı imzaladığı tarih, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih olarak kabul edileceği* belirtilmiştir.

Vergi barışı yasaları açısından karşılaştırıldığında, haklarında sahte belge düzenleme fiilleri nedeniyle devam eden incelemeler ile ilgili hüküm, ilk üç vergi barışı yasalarında bulunmaktaydı. Ancak uygulamada, artırımda bulunulduğu halde sadece kaçakçılık fiillerinin tespitine yönelik incelemelerin yapıldığı bilinmektedir. Bu tür incelemelerin yargıya taşınmış olması da muhtemeldir. Bu tür ihtilaflı durumlardan dolayı ilk olarak 7143 sayılı Kanun'da *sahte belge düzenleme şüphesiyle devam edilen incelemeler* ile ilgili düzenlemeler ihdas edilmiştir. Bu konuya ilişkin **hükümler, yöntem farklılığıyla olsa 7326 sayılı Kanun'da da yer almıştır.** Diğer bir değişle 7143 sayılı Kanun ile **7326 sayılı Kanun'da** bu konuyla ilgili düzenleme bulunmakla birlikte birbirinden farklı uygulamalara yer verilmiştir. Şöyle ki,

7143 sayılı Kanun'a göre **sahte belge düzenleme fiilleri nedeniyle haklarında inceleme devam edenlerin**, matrah veya vergi artırımında bulunabilmeleri için söz konusu incelemelerin tamamlanmasını beklemeleri gerekmektedir. İncelemelerin tamamlanmasından sonra ilgili mükelleflere vergi dairesince rapor veya yazı ile tebliğ yapılması gerekmektedir. Şayet inceleme sonucunda sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilmesi halinde artırım hükümlerinden yararlanılması imkân dâhilinde değildir. Ancak sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilmemesi halinde hakkında inceleme yapılanların artırım bildirimini yapmasına imkân verilmekteydi. Sonrasında yapılan artırım bildirimleri nedeniyle tahakkuk eden vergilerin peşin veya 6 eşit taksitle, belirtilen süre ve şekilde ödenmesi gerekmektedir. Aksi durumda ödeme yönünden şartların ihlal edilmesi durumunda artırım hükümlerinden yararlanılamamıştır.

7326 sayılı Kanun'a göre **sahte belge düzenleme fiilleri nedeniyle devam eden incelemelerin** tamamlanması beklenilmeden bu kapsamdaki mükelleflerin, artırım bildiriminde bulunmalarına imkân verilmiş ancak artırım sonucundaki vergilerin tahakkuk işlemlerinin bekletilmesi öngörülmüştür. Devam eden incelemelere göre sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilmemesi halinde bekletilen tahakkuk işlemlerine başlanması ve ödemelerin belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla artırım hükümlerinden yararlanılmasına imkân verilmiştir. Ancak devam eden incelemeler sonucunda sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilmesi halinde artırım hükümlerinden yararlanılması hakkı bulunulmamaktadır. Yapılan bildirimler dikkate alınmayacaktır.

7326 sayılı Kanun'a göre devam eden inceleme; inceleme-ye başlama tutanağının imzalandığı

¹⁰ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

tarihin veya gıyaben tutulması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin, 09.06.2021 tarihinden önce olmasıdır.

Örnek: A mükellefinin 2016 dönemi hakkında vergi incelemesi yapılması için 01.06.2021 tarihinde vergi müfettişine iş emri tanımlandığını varsayalım. Ertesi gün işe başlanmış olsun.

1- İncelemeye başlama tutanağı, mükellef nezdinde 07.06.2021 tarihinde tanzim edilmiş olsun. 07.06.2021 tarihinde başlanılan bu inceleme, **“devam eden inceleme” kapsamında**dır.

2- İncelemeye başlama tutanağı, mükellefe ulaşılmadığından gıyabında 07.06.2021 tarihinde tanzim edilmiş olsun. Ayrıca ilgili tutanak ertesi gün vergi dairesi kayıtlarına dâhil edilmiş olsun. 08.06.2021 tarihinde başlanılan bu inceleme, **“devam eden inceleme” kapsamında**dır.

3- İncelemeye başlama tutanağı, mükellef imzadan imtina ettiği için gıyabında 08.06.2021 tarihinde tanzim edilmiş olsun. Ayrıca ilgili tutanak 10.06.2021 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına dâhil edilmiş olsun. 10.06.2021 tarihinde başlanılan bu inceleme, **“devam eden inceleme” kapsamında değildir**.

İlk iki(1- ve 2-) durumda **sahte belge düzenleme yönünden devam eden incelemelerin** 12 ay içinde tamamlanması beklenecektir. Devam eden incelemenin sonucuna göre bir değerlendirme yapılacaktır. Buna göre,

- Haklarında sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilememesi durumunda söz konusu hususlar, vergi dairesi tarafından rapor ve yazı ile kendilerine tebliğ edilecektir. Artırım sonucunda bekletilen tahakkuk işlemleri, tebligatı izleyen aydan itibaren başlatılacak ve hesaplanan vergilerin peşin veya 6 eşit taksitte ödenmesi talep edilecektir. Söz konusu ödemenin bu kanunda öngörülen süre ve şartta ödenmesi halinde artırım hükümlerinden yararlanabilecektir. Ancak ödemenin hiç yapılmaması veya belirtilen süre ve şekilde yapılmaması halinde artırım hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

- Haklarında sahte belge düzenleme fiillerinin tespit edilmesi durumunda başvuru süresi içinde yapılan matrah ve vergi artırımları **dikkate alınmayacak ve artırım hükümlerinden yararlanılamayacaktır**.

3.4- 09.06.2021 Tarihinden(Bu Tarih Dâhil) Sonra ‘Sahte Belge’ Yönünden Yapılacak İncelemeler

Tablo1’in 4’üncü sırasında yer alan hususlar, 7326 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinin (13) fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra aşağıdaki gibidir.

(13) *Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraya hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz.*

Söz konusu **düzenleme**, ilk üç vergi barışı yasalarında bulunmamaktadır. Ancak uygulamada bazı sorunlar çıkmıştır. **Çünkü ilk üç kanun kapsamında artırımda bulunanlardan; sahte belge düzenleme şüphesiyle haklarında inceleme yapıp yapılamayacağı konusunda tereddütler oluşmuştur.** Daha açık bir ifadeyle belirtmek gerekirse, bu kanunlar kapsamında artırımda bulunanların sahte belge düzenlemeden dolayı haklarında inceleme yapılabileceğine dair bir hüküm bulunmamasına rağmen *‘213 sayılı VUK kapsamındaki kaçakçılık suçu fiillerinin tespiti yönünden’* incelemelerin yapıldığı bilinmektedir. Hukukun genel prensipleri uyarınca kanunda açıkça belirtilmeyen bir hususta, **mükellefin lehine yorumlama yapılması** gerekmektedir. Bu nedenle bu kapsamda yapılan incelemelerin yargıya taşınmış olması ihtimali yüksektir. Bu tür sorunlar nedeniyle yukarıda yer verilen ilgili hüküm, ilk olarak 7143 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş ve en son 7326 sayılı Kanun’da da aynı şekilde yer almıştır. Ancak ilgili maddenin kapsamı

çok geniş olduğundan bu sefer başka sorunlara sebebiyet verilmiştir. Söz konusu fıkrada atıf yapılan 213 sayılı VUK' un 367'inci maddesi ile bu maddenin de atıf yaptığı 359'uncu maddesi ve bunların uygulanması sırasında dikkate alınması zorunlu olan 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, çok kapsamlı ve geniş bir alanı ilgilendirmektedir. Konunun anlaşılabilmesi açısından sadece ana hatlarıyla bir değerlendirme yapılacaktır.

213 sayılı VUK' un 'Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul' başlıklı 367'nci maddesine göre, aynı Kanunun 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğinin tespiti halinde yetkililer tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Diğer taraftan 213 sayılı VUK' un 'Kaçakçılık suçları ve cezaları' başlıklı 359'uncu maddesi çok kapsamlı olup esas itibariyle söz konusu suç ve cezalardan en çok karşılaşılan, sahte veya muhteviyatı itibariyle belge düzenleme ve kullanma fiillerine yönelik incelemelerdir. Bu nedenle sadece düzenleme ve kullanma fiilleri hakkında bir değerlendirme yapılacaktır.

7326 sayılı Kanun'a göre matrah ve vergi artırımından yararlanılması, artırımında bulunulan dönemler de dâhil olmak üzere, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenip işlenmediğinin tespiti yönünden inceleme yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Yürütülen bu incelemeler sırasında söz konusu fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda, aynı Kanunun 367'nci maddesi kapsamında cumhuriyet başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Ancak bu incelemeler sonucunda matrah ve vergi artırımında bulunulan dönem ve vergi türleri yönünden tarhiyat yapılmayacaktır.

Diğer taraftan 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde, artırım hükümlerinden yararlananlar hakkında artırımda bulunulan dönem ve vergi türü itibariyle vergi incelemesi ve tarhiyatın yapılamayacağı belirtilmiştir. Doğal olarak tarhi-

yatın yapılabilmesi için önce vergi incelemesinin yapılması gerekmektedir. 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (13) fıkrasına göre artırım hükümlerinden yararlananlar hakkında artırımda bulunulan dönem için "kaçakçılık suçu fiilinin tespitine yönelik" vergi incelemesi yapılabilecektir. Bu nedenle uygulamada bazı sorunlara sebebiyet verilecektir. Sorunun esas noktası; mezkûr Kanun'un artırım hükümlerinden sadece dönem ve vergi türü itibariyle yararlanılmakta iken 213 sayılı 367'nci maddesi ve bu maddede atıf yapılan 359'uncu maddesi yönünden inceleme, vergi türü itibariyle değil kaçakçılık suçlarının tespiti ve bildirilmesidir. Diğer bir deyişle artırım hükümleri, neredeyse sadece vergi/vergi ceza kesilmesini önlemekte, ancak inceleme yapılmasını engellemektedir. Konunun daha iyi anlaşılması açısından aşağıdaki örnek üzerinden olası durumları değerlendirelim.

Örneğin; X mükellefinin 2000 yılında faaliyetine başladığını, hakkında hiçbir vergi incelemesinin bulunmadığını, 7326 sayılı Kanun kapsamında 31.08.2021 tarihinde 2020 dönemi için gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden artırımda bulunduğunu ve ödemeyi de peşin olarak yaptığını varsayalım. Mükellefin, hakkında inceleme olmadan matrah ve vergi artırımında bulunmasına ve şartları yerine getirmesine rağmen daha sonra(örneğin 2022 yılında) hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabilir mi?

İlk etapta 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (1) ve (3) fıkrasına göre mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması gerektiği değerlendirilebilir. Ancak mezkûr Kanun'un 5'inci maddesinin (13) fıkrası bu hususa bir istisna getirmektedir; vergi türü yönünden değil ama *'kaçakçılık suçu fiillerinin işlenip işlenmediğinin tespiti yönünden'* vergi incelemesi yapılabilecektir. Diğer bir deyişle artırımda bulunulan vergi türleri yönünden vergi incelemesi yapılamasa da, hasılat ve maliyet ile indirilecek veya hesaplanan kdv yönünden bir değerlendirme yapılmadan ka-

çakçılık suçu fiilinin tespiti yönünden bir değerlendirme yapılarak inceleme yapılması öngörülmektedir.

Pekâlâ, hasılat ve maliyet ile indirilecek veya hesaplanan KDV yönünden bir değerlendirme yapılamadan, belgelerin düzenlenmesinde veya kullanılmasında kaçakçılık suçunun işlenip işlenmediğinin tespiti yönünden bir değerlendirme yapılabilir mi? Bu soruya cevabımız; hem hayır hem evet denilebilir. Bu sorunun cevabı için örneğimize özel durumlar dâhil edilerek 7326 sayılı Kanun'a göre bir değerlendirmek yapmak gerekirse;

A.1- Mükellefin 2020 dönemi için **sahte belge düzenleme şüphesiyle** 2022 yılında hakkında vergi incelemesi yapılmasına engel bulunmamaktadır. Yapılacak inceleme sonucunda söz konusu fiillerin tespiti halinde mükellef hakkında suç duyurusunda bulunabilecek ancak adına gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden tarhiyat yapılamayacaktır.

A.2- Diğer taraftan 2019 dönemi hakkında **sahte belge düzenleme yönünden** 2021 yılının ocak ayında vergi dairesi kayıtlarına giren olumsuz raporun olması durumunda, zaten artırım hükümlerinden yararlanılamayacağından hakkında vergi incelemesi yapılabilecek ve adına ayrıca tarhiyat yapılabilecektir.(Bu durum, yazımızın 3.1.3- bölümüne girmektedir.)

B.1- Mükellefin 2020 dönemi için **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme şüphesiyle** 2022 yılında hakkında vergi incelemesi yapılmasına engel bulunmamaktadır.

B.2- Ayrıca 2019 dönemi hakkında **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme yönünden** 2021 yılının ocak ayında vergi dairesi kayıtlarına giren olumsuz raporun olması durumunda dahi, artırım hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Her iki olası durumda da(B.1- ve B.2-) yapılacak inceleme sonucunda söz konusu fiillerin tespiti halinde mükellef hakkında suç duyurusunda

bulunabilecek ancak adına gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden tarhiyat yapılamayacaktır.

C.1- Mükellefin 2020 dönemi için **sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma şüphesiyle** 2022 yılında hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına engel var mıdır?

C.2- Ayrıca 2019 dönemi hakkında **sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma** yönünden 2020 yılının ocak ayında vergi dairesi kayıtlarına giren olumsuz raporun olması durumunda dahi, artırım hükümlerinden yararlanılabilecektir. Hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına engel var mıdır?

Her iki olası durumda da(C.1- ve C.2-) 7326 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin (1) ve (3) fıkrasına göre vergi incelemesi yapılamayacağı belirtilmiş ise de, aynı maddenin (13) fıkrasına göre yapılabileceği belirtilmektedir. Yapılacak inceleme sonucunda söz konusu fiillerin tespiti halinde mükellef hakkında suç duyurusunda bulunabilecek ancak adına gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden tarhiyat yapılamayacaktır.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK' a göre kaçakçılık suçunun işlenmesinde ve keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesinde kasıt unsuruna bakılmaktadır. Sahte belge düzenleme fiillerinde ayrıca kasıt unsuru aranmamakta bilerek ve isteyerek düzenlediği kabul edilmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin işlenmesinde kasıt unsuru aranmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin kasıt unsuruyla(bilerek ve isteyerek) yapıldığının kanaat ve sonucuna varılabilmesi için, 213 sayılı VUK' un 367'inci ve 359'uncu maddesi ile 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirme yapılabilmesi için doğal olarak önce vergi incelemesine başlanılması gerekmektedir. İnceleme sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin bilerek ve isteyerek yapıldığının tespiti halinde 367'inci madde kapsamında suç

duyurusunda bulunulabilecek aksi durumda ilgili madde işletilemeyecektir. Hasılat ve maliyet ile indirilecek veya hesaplanan kdv yönünden bir değerlendirme yapılmadan belgelerin kasıt unsuruyla kullanıldığının tespiti yapılaması imkân dâhilinde midir?

Kanaatimiz; vergi türü yönünden ayrıca inceleme ve değerlendirme yapmadan kaçakçılık suçunun kasıt unsuruyla yapıldığının tespit edilmesi imkân dâhilinde değildir. Vergi yasalarının amacı ve öngördüğü durum ile son beş vergi barışının uygulamasından edinilen tecrübeye göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcılarına artırım hükümlerinden yararlanmalarına engel olunmamıştır. Artırım hükümlerinden yararlanmaya engel olan hükümlerin konuluş amacı, sahte belge düzenleyicilerin her hal ve şartta incelenebilmesine imkân verilmesidir. Nihayet 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi ve (ç) bendinde, sadece sahte belge düzenleyiciler ile hakkında sahte düzenleme yönünden devam eden incelemesi bulunanlar hakkında artırım hükümlerinden yararlanılmaması için engelleyici hükümler bulunmaktadır.

Sahte belge yönünden inceleme, hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma fiilini kapsamaktadır. Bu nedenle **sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma incelemelerinin kapsam dışında bırakılması açısından** 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (13) fıkrasına istisnai bir hüküm konulmuş olsaydı daha uygun olurdu. Bu fıkra istisnai bir hüküm yer almadığından, yargıya intikal edecek çok sayıda dosyanın olması ihtimal dâhilindedir. Bu nedenle ileride 7326 sayılı Kanun'un içerdiği hükümleri kapsayan vergi yasalarının çıkarılması halinde bu hususun da göz önünde bulundurulmasında fayda vardır.

Eksik veya çelişik düzenleme yapılmış olsa da 7326 sayılı Kanun'un genel amacı ve ruhu dikkate alındığında uygulamada, artırım hükümleri

kapsamında artırımda bulunulan şartları sağlanan dönemler için 'sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma incelemelerinin' yapılmaması gerektiği düşünülmektedir.

3.5- Terör Suçundan Hüküm Giyenler

Tablo1'in 5'inci sırasında yer alan hususlar, 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bentte yer aldığı üzere terör suçundan hüküm giyenler, 7326 sayılı Kanun'un artırım hükümlerinden yararlanamazlar. Bu hüküm, ilk üç vergi barışı yasalarında bulunmamakta olup ilk olarak 7143 sayılı Kanun'da yer almıştır. 7326 sayılı Kanun'un 1 Seri No.lu Genel Tebliği'nde konuyla ilgili ayrıntılı açıklama ve örneklerle yer verilmemiştir. Ancak açıklığa kavuşturulması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Örneğin herhangi bir tarihte hüküm giyenler mi yoksa "sahte belge düzenleyenler" için belirlenen kıstaslar mı esas alınacaktır? Ayrıca ilk derece mahkeme kararı mı yoksa temyiz merci sonrasındaki mahkeme kararları mı esas alınacaktır? Öte yandan mükelleflerin söz konusu suçtan hükümlü olup olmadıklarının tespiti nasıl sağlanacak? Konuyla ilgili Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) verilerinin, incelemeye yetkililer tarafından görülüp görülmediği bilinmemektedir. 7143 sayılı Kanun'daki bu hükmün uygulanması ile ilgili Maliye İdaresinin sisteminde verilerin olup olmadığı bilinmemektedir. Bu nedenle gerekli kontrollerin yapılabilmesi açısından 7326 sayılı Kanun kapsamında artırımda bulunan mükelleflerden; söz konusu suçtan hükümlü olanların bilinmesi açısından GİB sisteminin buna uygun şekilde düzenlenmesi elzemdir.

3.6- Terör Örgütleri ile Bağlantılı Olanlar

Tablo1'in 6'ncı sırasında yer alan hususlar, 7326 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (9) fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bende göre 09.06.2021

tarihi itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler, 7326 sayılı Kanun'un artırım hükümlerinden yararlanamazlar.

Yazımızın (3.5-) bölümünde açıklanan ve tereddüt edilen hususlar bu bölümde belirtilenler için de geçerlidir. Bu nedenle burada da aynı hususların tekrar edilmesine gerek görülmemiştir.

3.7- 213 Sayılı VUK' un 359'uncu Maddenin (ç) Fıkrasında Sayılanlar

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında özellikle akaryakıt sektöründeki kayıp ve kaçakçılık işlemlerinin önlenmesine yönelik 7318 sayılı Vergi Usul Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun(7318 sayılı Kanun)¹¹ çıkarılmıştır. Buna göre 2021 yılında yürürlüğe giren mezkûr Kanunla, 213 sayılı VUK ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nda önemli hükümler ihdas edilmiştir. 7318 sayılı Kanun'la getirilen 213 sayılı VUK' un 359'uncu maddenin (ç) fıkrası aşağıdaki gibidir.

ç) **(Ek:29/4/2021-7318/4 md.)** Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağ-

lantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bahse konu fıkra ile ilgili olarak 7326 sayılı Kanun'da her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu fıkra, 29.04.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 'İlgili firkada belirtilenler' ile 'sahte belge düzenleyiciler' hakkında yapılacak incelemeler ve yaptırımlar yönünden bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle ileride artırım **hükümlerinden** yararlanamayacaklara ilişkin hükümleri kapsayan vergi yasalarının çıkarılması halinde bu hususun da göz önünde bulundurulmasında fayda vardır.

3.8- Sahte Belge Düzenleyicilerin, Şahıs ve Sermaye İşletmelerinin Olması Durumu

Yazımızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere sahte belge düzenleyicileri, bazı istisnai haller haricinde 7326 sayılı Kanun'un artırım hükümlerinden yararlanamamaktadır.

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na²² göre sermeye şirketleri, tek/bir ortaklı olarak kurulabilmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza

¹¹ 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

¹² 14.01.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun¹³ 20'inci maddesinde, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı ifade edilmiştir. Cezanın muhatabı konusunda, 213 sayılı VUK'un 333'üncü maddesinde *359 ncu ve 360 ncı maddelerde öngörülen kaçakçılık suçu ve cezaları ile ilgili olarak bu fiilleri işleyenlerin suçun muhatapları olacakları* belirtilmiştir.

Buna göre hakkında olumsuz rapor bulunan bir mükellefin hem şahıs hem de sermayesinin tamamı kendisine ait bir şirketinin olması durumunda her iki işletme, bağımsız şekilde artırım hükümlerinden yararlanılabilir mi? Konunun daha iyi anlaşılması açısından örnekler üzerinden bir değerlendirme yapılacaktır. Örneğin; A mükellefinin, hem şahıs işletmesi hem de %100 hisse payına sahip ve yetkilisi olduğu A Limited Şirketi işletmesinin bulunduğunu varsayalım.

Durum1: A şahsın 2016 yılı kendi mükellefiyeti hakkında kısmen sahte belge düzenleme yönünden 2018 yılında inceleme yapılmış ve hakkında bu yönde olumsuz raporun düzenlendiğini varsayalım. Bu durumda mükellefin, artırım hükümlerinden yararlanamayacağı açıktır. Ancak A Limited Şirketi, artırım hükümlerinden yararlanabilir mi? Bu husus ile ilgili olarak Kanun ve genel tebliğlerde bir açıklama bulunmamaktadır. Kanaatimiz; suçun şahsiliği ilkesi ile gerçek ve tüzel kişi ayrımı gereği şirketin artırım hükümlerinden yararlanabileceği yönündedir.

Durum2: A Limited Şirketinin 2016 yılı hakkında kısmen sahte belge düzenleme yönünden 2018 yılında inceleme yapılmış ve hakkında bu yönde olumsuz raporun düzenlendiğini varsayalım. Doğal olarak kaçakçılık suçu fiilini işleyen şirketin tüzel kişiliği değil A şahsıdır. Yani fail A şahsıdır. Bu durumda A Limited Şirketinin, artırım hükümlerinden yararlanamayacağı açıktır. Ancak A şahsın kendi işletmesi, artırım hüküm-

lerinden yararlanabilir mi? Bu husus ile ilgili olarak Kanun ve genel tebliğlerde bir açıklama bulunmamaktadır. Uygulamada bu konuda tereddütler bulunmaktadır.

Her iki durumda da konunun iç genelgeyle açıklığa kavuşturulmasının olası sorunların çözümüne yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

7326 sayılı Kanun dâhil son 20 yılda çıkarılan tüm vergi barışı kanunlarına göre artırım hükümlerinden yararlanmak için mükelleflerin ekseriyetine imkân tanınmış sadece belli başlı mükellef gruplarına engelleyici hükümler öngörülmüştür. Matrah ve vergi artırım hükümlerinin kapsamı yönünden tüm vergi barışı kanunlarında benzer hükümler bulunmaktadır. Şu kadar ki, artırım hükümlerinden kimlerin yararlanamayacağına ilişkin önleyici düzenlemeler açısından 4811 sayılı Kanun, 6111 sayılı Kanun ile 6736 sayılı Kanun birbirine çok benzemektedir. Öte yandan 7143 sayılı Kanun ile 7326 sayılı Kanun, önceki kanunlara benzemekle birlikte ek olarak kimlerin artırım hükümlerinden yararlanamayacaklarının kapsamı genişletilmiştir.

7326 sayılı Kanuna göre sahte belge düzenleyenler, terör suçundan hüküm giyenler, terör örgütlerine üyeliği, mensubiyeti, iltisak veya irtibatı bulunanlar, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler, sahte olarak düzenleme fiili yönünden haklarında vergi incelemesi devam edenler, belli istisnai haller haricinde artırım hükümlerinden yararlanamamaktadır.

Artırım bildiriminde bulunmak; ilk üç yasaya göre artırım hükümlerinden yararlanmak için yeterli iken, son iki yasaya göre öngörülen şartların ihlali halinde bildirimin bir hükmü kalmadığından yeterli değildir.

¹³ 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Artırım hükümlerinin kapsamı ile ilgili tereddüt edilen hususlar bulunmakta olup uygulamada yargıya taşınabilecek sorunların, alt düzenlemelerle giderilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Artırım hükümlerinden yararlanamayacaklara ilişkin olarak 7143 sayılı Kanun ve 7326 sayılı Kanun'la genişletilen hükümler, uygulamada bazı sorunlara çözüm getirmiş; ancak başka yeni sorunlara yol açmıştır. Bu nedenle ileride artırım hükümleri kapsayan vergi yasalarının çıkarılması halinde artırım hükümlerinden yararlanamayacaklara ilişkin hükümlerin revize edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 1 Seri No.lu 4811 sayılı Kanun Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20.06.2021
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnameler-

de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021

- 1 Seri No.lu 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 1 Seri No.lu 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20.06.2021
- 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 1 Seri No.lu 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20.06.2021
- 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi:20 Haziran 2021
- 1 Seri No.lu 7326 sayılı Kanun Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:20.06.2021
- Cumhurbaşkan Kararı(4420) (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi:27 Ağustos 2021