



## SAHTE BELGE DÜZENLEME KONUSUNDA İNCELENECEK OLAN MÜKELEFLERDEN 6111 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MATRAH ve VERGİ ARTIRIMINDA BULUNANLARIN DURUMU

*THE STATE OF TAXPAYERS WHO ARE UNDER TAX  
EXAMINATION AND HAVE PREVIOUSLY SUBMITTED  
BASE AND TAX INCREASE DECLARATION IN  
ACCORDANCE WITH THE LAW NO. 6111*

Murat GÖKKAYA<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

6111 sayılı Kanun ile matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere vergi incelemesi ve tarhiyat dışında kalma imkanı getirilmiş olup, sahte belge düzenleyen mükelleflerin bu hükümlerden yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak sahte belge düzenleme konusunda incelenmesi gerektiğine karar verilen mükelleflerin, inceleme öncesinde bu fiilleri tespit edilemeyeceğinden matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacakları duraksamaya neden olmaktadır. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 seri no.'lu Tebliğ'e göre, 6111 sayılı Kanun'un yayımlanmasından önce sahte belge düzenlendiği yönünde yapılmış tespit bulunması durumunda vergi incelemesi yapılabilecektir. Yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenlediği tespit olunanlar 6111 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinden yararlanmadığından tarhiyat yapılabilir. Aksi durumda tarhiyat önerilemez. Diğer taraftan 6111 sayılı Kanun'un yayımlanmasından önce anılan tespit bulunmaması durumunda vergi incelemesi yapılamayacaktır. Ancak bu durumda dahi adli vergi suçunun bildirilmesine yönelik araştırma yapılmasında hukuken herhangi bir engel bulunmadığı gibi, suçun tespiti durumunda bildirilmesi yasal zorunluluktur.

**Anahtar Kelimeler:** 6111 sayılı Kanun, matrah ve vergi artırımı, vergi incelemesi, sahte belge düzenleme

### ABSTRACT

While taxpayers who have previously declared an increased tax base as per the Law no. 6111 are exempted from tax examinations as regards the declaration years, those who have issued false documents, nevertheless, are not included in this exemption. Hesitations, however, occur as to whether the taxpayers who are decided to be examined could benefit from the provisions of declaration of tax base increase, since it is impossible to detect that they have issued false documents before the tax examination. According to the General Communiqué no. 1, issued in relation to this subject, tax examinations can be

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

executed if the taxpayer had issued false documents prior to the date of issue of the Law no. 6111. Those who are identified as having committed this crime as a result of tax examination, would end up with paying more tax(es) and fine(s). Otherwise, no extra tax difference would be suggested to be imposed by the tax examiner's report. On the other side, there would be no tax examination if there is no detection of such acts being committed before the issue date of the said Law. Even in such case, the tax examiner is not bound by any legal limitations concerning the investigation of any tax crime that has been committed; the examiner is, in fact, legally obliged to notify the appropriate authorities of the existence of a tax crime.

**Key Words:** The Law no. 6111, declaration of base and tax increase, tax examination, issue of false document

## 1- GİRİŞ

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un<sup>1</sup> matrah ve vergi artırımı hükümleri ile mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin olası risklerinin ortadan kaldırılması ve vergi idaresinin denetim kapasitesini cari vergilendirme dönemlerine odaklaması hedeflenmiştir<sup>2</sup>. Matrah ve vergi artırımı hükümleri ile mükelleflere iki konuda koruma getirilmiştir. Bunlar, matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemlere ilişkin olarak ilgili vergi türleri için vergi incelemesi ve tarhiyat dışında kalma durumudur. Kanun'un 6'ncı maddesinde gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımında, 7'nci maddesinde katma değer vergisi artırımında, 8'inci maddesinde gelir (stopaj) ve kurumlar (stopaj) vergisi artırımında bulunmaları halinde; artırımda bulunulan dönemlere ilişkin olarak anılan vergi türleri için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak aynı Kanun'un 9'uncu maddesinin 6'ncı fıkrasına göre; 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki *"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"*, hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabileceği belirtilmiştir. Kanun'un genel gerekçesine göre asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgeleri kullananların, matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanmasına engel bir husus bulunmamaktadır<sup>3</sup>.

Çalışmamızda sahte belge düzenleme konusunda incelenecek mükelleflerden, 6111 sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunanların; inceleme öncesinde sahte belge düzenlediklerinin sabit olmaması nedeniyle, vergi incelemesi dışında kalıp kalmayacakları ve buna bağlı olarak kaçakçılık suçlarının bildirimine ilişkin değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

## 2- 6111 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MATRAH ve VERGİ ARTIRIMINDA BULUNANLAR HAKKINDA YAPILACAK SUÇ DUYURUSU

### 2.1- Sahte Belge Düzenleme Suçunun Tespiti Halinde Bildirilmesi Mecburiyeti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin "b" bendine göre; *"Vergi kanunları uya-*

<sup>1</sup> 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 6111 Sayılı Kanun'un Genel Gereğesi, s.110-111,

*"http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111\_say\_1\_kanun\_geregesi\_pdf.pdf"* (Erişim: 18.12.2013)

<sup>3</sup> 6111 Sayılı Kanun'un Genel Gereğesi, s.125, a.g.k.

rınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan 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 veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Aynı Kanun’un 367’nci maddesine göre; yaptıkları inceleme sırasında vergi kaçakçılığı suçunu işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri tarafından, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütaalaasıyla suçun doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun<sup>4</sup> 279’uncu maddesine göre; kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bu durumda verilen görev çerçevesinde yapılan inceleme ve araştırmalarda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti halinde, suçun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi yasal bir zorunluluktur.

## 2.2- 6111 Sayılı Kanun’un Adli Vergi Suç ve Cezalarına Etkisi

6111 sayılı Kanun’da matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma ve diğer kaçakçılık fiilleri ile ilgili olarak yapılacak adli takiplerle ilgili olarak herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Oysa daha önce benzer hükümler içeren 4811 sayılı Kanun’da adli vergi suçlarına ilişkin olarak özel hükümlere yer verilmiştir. 4811 Sayılı “Vergi Barışı Kanunu”nun<sup>5</sup> 14’üncü maddesinde; “*Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaz. soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmaz. açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılır ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararları infaz edilmez.*” denilerek adli vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak af niteliği taşıyan hükümlere yer verilmiştir.

Bu durum kanun koyucunun 6111 sayılı Kanun ile vergi suçları ile öngörülen adli soruşturmalara ilişkin herhangi bir af öngörmediğini göstermektedir. 6111 sayılı Kanun, vergi incelemesi dışında kalma güvencesi ile dolaylı olarak vergi suçları açısından da bir af etkisi doğurduğu kabul edilirse; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 87’nci maddesine uygun şekilde beşte üç oranında nitelikli çoğunlukla (330 oy) kabul edilmesi gerekirdi. Buna karşın, 6111 sayılı Kanun 272 oyla kabul edilmiştir.<sup>6</sup> Bu nedenle matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin herhangi bir şekilde sahte belge düzenleme veya sahte belge kullanma suçunu işlediğinin tespit edilmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu’nun 359 ve 367’nci maddeleri gereğince suç duyurusunda bulunulması mecburiyeti ortaya çıkacaktır.

## 3- 6111 SAYILI KANUN’UN YAYIMLANMASINDAN ÖNCE HAKKINDA SAHTE BELGE DÜZENLEDİĞİ YÖNÜNDE TESPİT veya RAPOR BULUNAN MÜKELLEFLER

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak yayımlanan 1 Seri No’lu Tebliğ’de<sup>7</sup>; 213 sayılı Kanun’un

<sup>4</sup> 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> ERDEM Tahir; “6111 Sayılı Kanun’un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011, Sayı: 271

<sup>7</sup> 12.03.2011 tarih ve 27872 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliği’nin VI/F-5 bölümü

359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "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" hakkında, 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarihten (25.02.2011) önce herhangi bir tespit yapılmış olması durumunda, bu kapsama giren mükelleflerin, matrah ve vergi artırımından yararlanmalarının mümkün olmadığı ve bu hükmün uygulanmasında, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar ile yapılan tespitlerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler matrah ve vergi artırımında bulunamayacak, matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemlerle ilgili inceleme ve tarhiyat yapılmaması olanağını elde edemeyeceklerdir<sup>8</sup>. Ancak söz konusu uygulama ile suçtan mahkumiyet giyenler ile üzerine atılı isnadlı savuşturmaya çalışanların eşit tutulduğu yönünden eleştiriler mevcuttur<sup>9</sup>.

Yer verilen düzenleme ile matrah ve vergi artırımında bulunan bir mükellef hakkında 25.02.2011 tarihinden önce sahte belge düzenlediği yönünde vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş rapor veya aynı kişilerce bu tarihten önce sahte belge düzenlediği yönünde tespit bulunması halinde vergi incelemesi yapılabileceği ve tarhiyat önerilebileceği açıkça belirtilmiş olmaktadır. İlgili mükellefler hakkında yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenledikleri sonucuna varılmış olması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 367'nci maddeleri gereğince suçun bildirilmesi gerektiği tabiidir.

#### 4- 6111 SAYILI KANUN'UN YAYIMLANMASINDAN ÖNCE HAKKINDA SAHTE BELGE DÜZENLEDİĞİ YÖNÜNDE TESPİT VEYA RAPOR BULUNMAYAN MÜKELLEFLER

##### 4.1- Bildirilecek Suç ve İlgili Diğer Mükellefler Hakkındaki Tespitlerle İlgili Olarak Yapılan Araştırma

Çalışmanın önceki bölümlerinde yer verilen yasal düzenlemelerden açıkça anlaşıldığı üzere, 6111 sayılı Kanun'un yayımlandığı 25.02.2011 tarihinden önce hakkında sahte belge düzenlediği yönünde tespit veya rapor bulunmayan mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılamaz.

Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğundan, söz konusu amaç ile ilgili olmaksızın araştırma ve tespitlerde bulunulmasına yasal olarak herhangi bir engel yoktur. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin<sup>10</sup> 38'inci maddesinde vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri arasında; Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, Maliye Bakanı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından verilen görevleri yapmak sayılmıştır.

Bu durumda, Vergi Müfettişleri tarafından vergi incelemesi dışında; ödenmesi gereken vergilerinin doğruluğunun araştırılmasına ilişkin olmayıp, bildirilmesi gereken herhangi bir adli vergi suçu bulunup bulunmadığı ve aynı zamanda mükellefin ilişkili bulunduğu diğer mükellefler hakkında tespit ve değerlendirmelere yönelik araştırma görevi yerine getirilebilecektir. Dolayısıyla 6111 sayılı Kanun

<sup>8</sup> KESKİN Kemal Serkan; "Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri 6111 Sayılı Yasadan Nasıl Etkilenir?", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2011, Sayı:211

<sup>9</sup> CERĞİBOZAN Eda; "6111 Sayılı Yasa'da Yer Alan Vergi Ve Matrah Artırımından, VUK Md. 359/B Kapsamında Sahte Fatura Düzenleyenlerin Yararlandırılmamaları", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2011, Sayı:223

<sup>10</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunmuş ve hakkında 25.02.2011 tarihinden önce sahte belge düzenlediği yönünde herhangi bir tespit veya rapor bulunmamış olması; mükellefin ilgili dönem faaliyetleri ile ilgili olarak araştırma yapılmasına, ilişkili bulunan diğer mükelleflerle ilgili tespitler yapılmasına ve tarhiyat önerisi içermeyen vergi tekniği raporları yazılmasına engel değildir<sup>11</sup>. Burada önemli olan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin<sup>12</sup> 38'inci maddesi gereğince vergi inceleme elemanına verilen görevin, araştırma görevi olmasıdır. Aksi durumda (vergi inceleme görevi verilmiş olması durumunda), bu görevin 6111 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri gereğince yerine getirilemeyeceği ve verilen görev dışında işlem tesis edilemeyeceği düşünülmektedir.

#### 4.2- Suçun Bildirilmesi

25.02.2011 tarihinden önce hakkında sahte belge düzenlediği yönünde olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükellefler hakkında yapılan araştırma sonucunda; sadece sahte belge düzenleme fiili ile sınırlı olmaksızın, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçlardan herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda, mükellef hakkında aynı Kanun'un 367'nci maddesi gereğince suç duyurusunda bulunması gerektiği düşünülmektedir.

Bu durumda 25.02.2011 tarihinden önce sahte belge düzenlediği yönünde tespit bulunan mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda; sahte belge düzenlemediği ancak kaçakçılık suçu teşkil eden bilerek sahte belge kullanma fiilinin tespit edilmesi durumunda, 6111 sayılı Kanun'un matrah ve vergi artırım hükümlerinden yararlanması nedeniyle tarhiyat önerilemeyecek olsa da, sahte belge kullanma suçunun bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellef hakkında vergi incelemesi yapılamayacak olsa da, 6111 sayılı Kanun'un adli vergi suç ve cezalarına etkisi bulunmadığından, araştırma yapılabilecek ve Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçlardan herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda bildirilmesi zarureti hasıl olacaktır.

#### 5- SONUÇ

6111 sayılı Kanun hükümleri kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerden sahte belge düzenleme konusunda incelenmesi gerekenlerle ilgili olarak;

- 25.02.2011 tarihinden önce vergi incelemesine yetkili olanlarca sahte belge düzenlediği yönünde yapılmış tespit veya düzenlenmiş rapor bulunanlarla ilgili olarak vergi incelemesi yapılabilecektir. Yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenlendiği sonucuna varılması durumunda Kanun'un ilgili hükümlerinden yararlanılamayacağından tarhiyat yapılabilecek ve tespit edilen suç bildirilecektir. Aksi durumda 6111 sayılı Kanun hükümleri kapsamında tarhiyat yapılamayacaktır.
- 25.02.2011 tarihinden önce sahte belge düzenlediği yönünde vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış tespit veya düzenlenmiş rapor bulunmayanlarla ilgili olarak vergi incelemesi yapılamaz. Ancak mükellefle ilgili olarak, bildirilecek vergi suçu ve diğer mükellefler hakkındaki tespitlere ilişkin araştırma yapılabilecektir. Bu durumda yapılan araştırma sonucunda sadece sahte

<sup>11</sup> Taner SARISOY, "Sahte Belge Düzenleyicisi Kişilerin (Gerçek ve Tüzel) 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Durumları", Vergi Raporu Dergisi, Mayıs 2011, Sayı: 140

<sup>12</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

te belge düzenleme suçu değil, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçlardan herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda aynı Kanun'un 367'nci maddesi gereğince bildirilmesinin zorunlu olduğu düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- CERGİBOZAN, Eda; "6111 Sayılı Yasa'da Yer Alan Vergi Ve Matrah Artırımından, Vuk Md. 359/B Kapsamında Sahte Fatura Düzenleyenlerin Yararlandırılmamaları", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2011, Sayı:223
- ERDEM, Tahir; "6111 Sayılı Kanun'un Af Etkilerinin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011, Sayı: 271
- KESKİN, Kemal Serkan; "Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri 6111 Sayılı Yasadan Nasıl Etkilenir?", Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2011, Sayı:211
- SARISOY, Taner; "Sahte Belge Düzenleyicisi Kişilerin (Gerçek ve Tüzel) 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Durumları", Vergi Raporu Dergisi, Mayıs 2011, Sayı: 140