VERGİ HUKUKU – BAHAR DÖNEMİ

PRATİK ÇALIŞMALAR VE ÇÖZÜMLERİ

* Faydalı olması dileğiyle...

** Bana yazın; ***av.yasindincer@gmail.com***

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi

Stj. Av. - İstanbul Barosu

(daha fazlası için bakınız; academia profilim;

https://marmara.academia.edu/YasinDinçer)

''Qui audet vincit. / Cesaret eden kazanır.''

#HaydarpaşaMarmaranındır



Önemli Not: Bu not 01.06.2018 tarihindeki mevzuat ışığında hazırlanmıştır. Ders akışına göre pratik çalışmaların özetini içermektedir. Bilgilerinize…

VERGİ HUKUKU GÜZ DÖNEMİ PRATİK ÇALIŞMALAR

1. Pratik Çalışma:

OLAY: Kimi Türk vatandaşlarının yatırımlarını Letonya bankalarında değerlendirerek bunlar üzerinde elde ettikleri yüklü miktardaki faiz gelirlerini Türkiye'de beyan etmedikleri ve böylece vergi kaçırdıkları düşüncesinde olan Gelir İdaresi Başkanlığı, bu kimselerin kimliğini ve elde ettikleri faiz gelirlerini miktarını öğrenmeye karar verir. Bu amaçla, Letonya'nın önde gelen bankalarından biri olan Z-Bank'ta yönetim kademesinde çalışan bir banka görevlisine büyük bir ödemede bulunarak, bu bankanın Türk vatandaşı müşterilerine ait bilgileri içeren bir CD'yi 01.01.2010 tarihinde satın alır.

Aynı dönemde İsviçre Hükümeti ile yapılan İdari İşbirliği Anlaşması çerçevesinde K-Bank'ta hesapları yer alan ve yine bu hesaplardaki yatırımları üzerinden elde ettikleri faiz gelirlerini bildirmeyen Türk vatandaşlarının banka hesap detaylarını içeren bir dosya, 01.03.2010 tarihinde İsviçre Vergi İdaresi tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir. Derhal CD'deki ve dosyadaki bilgileri değerlendirmeye başlayan Başkanlık, ilgili vergi dairesi başkanlıkları ile bağlantıya geçerek, her birine yetki alanları içinde bulunan bu vergi ödevlileri hakkında CD'de ve dosyada yer alan bilgileri aktarır. Bu çerçevede, yetkili vergi dairesi müdürlükleri tarafından, CD'de isimleri bulunan vergi ödevlilerinden;

- **Sporcu Bay (A)'ya bir yazı gönderilerek 2008 yılında yurtiçinde ve dışında elde ettikleri faiz gelirleri konusunda bilgi vermesi talep edilir;**
- **Tacir Bay (B), 2008 takvim yılına ilişkin elde ettiği yurtdışı faiz gelirleri yönünden sınırlı incelemeye alınır;**
- **Dosyada isimleri bulunan vergi ödevlilerinden Doktor Bayan (C) 2008 takvim yılı bakımından tam incelemeye alınır;**
- **Tacir Bay (D)'nin işyerine ise yoklama elemanları gönderilir.**

SORU-1: Letonya'dan satın alınan CD'deki bilgilerle ve İsviçre ile yapılan İdari İşbirliği Anlaşması çerçevesinde edinilen bilgilerin Türk Vergi İdaresi tarafından kullanılabilmesi mümkün müdür?

" VUK m.3 / B)

İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."

Yani VUK m.3/B uyarınca delil serbestisi vardır.

Burada bir veri transferi söz konusudur. Şüphesiz ki bu delillerin hukuka uygun elde edilmesi gerekmektedir. Ancak olayın ilk kısmına baktığınızda söz konusu bilgiler, para karşılığında elde edildiğinden buradaki deliller, **hukuka aykırı nitelikte elde edilmiştir.**

Peki, hukuka aykırı bir delile dayanarak biz daha sonradan denetim araçlarını kullanıp bir tarh gerçekleştirebilir miyiz? Yani başlangıçtaki sakatlık tarhı sakatlar mı?

AİHM'e göre özel hayatın gizliliği bakımından mali bilgiler bu kapsamda korunur. Vergilendirme bildiğiniz üzere egemenlik yetkisiyle ilgili olup dünyada vergi kaçakçılığı çok fazladır ve **AİHM bu sebeple devletlerin bu şekilde bilgilerin elde edilmesi hukuka aykırı olsa da bu bilgilere dayalı tarh gerçekleştiğinde bu tarhın hukuka uygun olduğunu görüşünü beyan etmiştir**. Yani AİHM şöyle demektedir; özel hayatın gizliliği bakımından mali bilgiler çekirdek alanı oluşturmaz. Bu hukuka aykırı bilgi ile hukuka uygun denetim yapılırsa bu tarh hukuka uygun ve geçerli olur. Ancak bunu biz kabul etmiyoruz. Zira bize göre deliller, **baştan itibaren hukuka uygun olarak elde edilmelidir.** (baştan sona hukuka uygun olmalı) Bu sorunun ilk kısmıydı.

Sorunun ikinci kısmına geçelim. Burada ise bir **İdari İşbirliği Anlaşması çerçevesinde bir bilgi elde edilmesi söz konusudur. A**ncak anlaşma 01.01.2010 tarihinde yapılmıştır.

Bu anlaşma çerçevesinde elde edilen bilgiler ışığında Doktor Bayan (C)'nin 2008 yılı takvimi için tam incelemeye alınması söz konusudur. Yani burada, anlaşma 2010 yılında yapılıyor ancak Bayan (C)'nin geriye dönük olarak bilgileri talep edilmektedir. Bu halde Bayan (C), **''Bu anlaşmanın yapılacağını bilseydim, paralarımı İsviçre'ye götürmezdim''** diyebilir mi?

AİHM'e göre, burada sen farklı beklentini şöyle değerlendiremezsin; **''Ben paramı kaçıracağım, benim hakkımda bilgi alınamaz''** diyemezsin görüşündedir. Sonuç olarak AİHM sadece mali bilgi

verilmesini özel hayatın gizliliğinin ağır ihlali olarak değerlendirmemektedir. Çünkü kimse vergi kaçırıp bilgilerinin paylaşılmamasını bekleyemez (hukuka aykırı eyleminden menfaat elde edemez).

Biz hukuki güvenlik ilkesinin ihlali niteliğinde olduğunu düşünüyoruz. Bu bakımdan bilgilerin paylaşılmaması gerektiğini düşünüyoruz. En azından **anlaşmanın yapıldığı tarihten sonraki bilgilerin verilmesi gerektiğini düşünüyoruz**. Bu sebeple geçmiş döneme ait bilgilerin verilmesi mümkün değildir.

Bilgi değişim anlaşmaları kapsamında bilgi verilmesini hukuka aykırı değerlendirmiyoruz. Olayın ilk kısmında dikkat ederseniz herhangi bir şekilde anlaşma yok ve para ile bilgilerin satın alınması söz konusudur. Bu yüzden olayın ilk kısmında elde edilen bilgilerin hukuka aykırı olduğunu söyledik.

SORU-2: Olayda vergi idaresi tarafından kullanılan denetim araçlarını tek tek tespit ederek, bu araçların hangi amaçlar ve koşullar çerçevesinde kullanılabileceğini açıklayınız.

Somut olayda denetim araçları;

- Bilgi Toplama,
- İnceleme,
- Yoklama ve
- Arama'dır.

  ✪ **Yalnızca vergilendirmeye ilişkin bilgilerin talep edilmesi söz konusudur**. Bununla birlikte bilgi verme ödevine aykırılık, özel usulsüzlük olarak düzenlenmiştir.

  ✪ Bilgi talep yazısında**, en az 15 gün içinde bilgi vermesi gerektiği, bilgi verilmediği takdirde özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılacağı bildirilmek zorundadır.**

- Mükellef buna rağmen bilgi vermemişse, bu sefer cezalandırma nasıl olacaktır? Bu konuda mükerrer madde 355'e bakalım;
- **Mükerrer 355. Madde:** "... Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine

getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır."

- Demek ki verilen süre içerisinde bilgi verilmezse, **usulsüzlük cezası 1 kat arttırılacaktır.**

✪ Yine mesela, kişiden sahip olmadığı veya çok zorlanarak elde edebileceği bilgi istenemeyecektir. Bilgi toplama ile ilgili söyleyeceklerimiz bunlardır.

✪ Yoklama somut olayda Bay (B) açısından gerçekleşiyor.

Yoklama, **mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların tespit edilmesi için yapılmaktadır**. Aslında yoklamanın temel amacı, **kayıt dışı çalışmaları tespit etmek ve önlemektir**.

✪ El defterinin bulunması halinde çifte defter tutulması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu şüphesi oluşur.

SORU-3: Olayda, hakkında işlem yapılan tüm mükellefler için bilgi kaynakları CD veya İsviçre Vergi İdaresi tarafından gönderilen dosya olmasına rağmen her birisi hakkında farklı denetim araçlarının kullanılması hukuka uygun mudur? Niçin?

✪ Burada hepsi için ele geçirilen bir takım bilgiler var ancak biz her biri için farklı denetim araçlarının uygulanmasını öngörmüşüz. **Sizce böyle bir durum mümkün müdür arkadaşlar?**

Burada, vergi idaresi kafasına göre istediği denetim aracını uygulayamaz. Bu nedenle, **temel hak ve özgürlüklere en az müdahale edenden, en çok müdahale edene doğru denetim araçlarının kullanılması gerekmektedir.** Yani ilk önce bilgi alma denetim aracının uygulanıp en son arama denetim aracının uygulanması daha doğru olacaktır.

Somut olayda da mükelleflerden birine bilgi toplama denetim aracının uygulanmasını diğerine ise arama denetim aracının uygulanmasının **eşitlik ilkesine aykırı olduğunu söyleyebiliriz.**

!!! Mesela bilgi talebinde bulunmamıza rağmen bilgi verilmediyse bu halde artık bir kaçakçılık suçunun şüphesi varsa bu haklı nedenin ispatı ile birlikte direkt olarak arama yapılması mümkündür.

OLAYIN DEVAMI: Bay (A) gelen yazıya hiçbir cevap vermez. Bunun üzerine hakkında re'sen tarh yapılarak, ihbarname ile kendisine tebliğ olunur. Ancak, ihbarnamede tarhın gerekçesine ilişkin bir açıklama yapılmaz.

SORU-4: Bay (A) hakkında yapılan resen tarhiyat hukuka uygun mudur? Niçin?

İhbarnamenin muhteviyatı;

VUK Madde 35/1-10.bent: Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icap ettiren sebepler;

Peki, bunun yokluğu esasa ilişkin bir hata mıdır?

108.maddede birtakım unsurlar sayılmıştır. Ancak, **esasa etkili olan şekil hataları bu maddede sayılanlarla sınırlı değildir.** Bu sebeple mükellefe neden re'sen tarh yapıldığına ilişkin bilgilendirme yapılmalıdır. Bu şekilde bilgilendirme yapılmazsa re'sen tarh sakatlanmış olur.

Temel hak ve özgürlüklerini sınırlandıran bir durum varsa esasa etkili bir hatadan söz edilecektir. Zira mükellef neden re'sen tarh yapıldığını bilmezse bu halde neye göre dava açacağı belirsiz olacaktır.

SORU-5: Bay (B)'nin kendisine gönderilen yazı üzerine defter ve belgeleri ibraz etmesi ihtimalinde susma hakkının gündeme gelip gelmeyeceğini açıklayınız.

İlk anda mükellefin kendisinin sahte belge düzenlendiğine ilişkin bilgiye sahip olmuş olsaydı bu halde sizce susma hakkını kullanabilir miydi?

Suç isnadı varsa susma hakkını kullanabilir. Bu halde mükellef kendisi aleyhinde beyanda bulunmaya, defter ve belgeleri ibraz etmeye elbette ki zorlanamaz.

Peki, böyle bir inceleme olmasa ve rutin bir inceleme söz konusuysa, mükellef bu durumda susma hakkını sizce kullanabilecek midir?

Burada kullanması mümkün değildir. Çünkü böyle bir durumda suç isnadı yoktur. Ancak burada delil elde edilirse hukuka aykırı bir delil söz konusu olur zira bu durumda susma hakkının kullanması engellenmiş olur.

OLAYIN DEVAMI: Bay (B)'ye ise vergi idaresinden bir yazı gönderilerek, "2008 yılına ilişkin elde ettiği yurtdışı faiz gelirleri yönünden sınırlı incelemeye alındığı, incelemenin yapılması için defter ve belgeleri 15 gün içinde vergi dairesine getirmesi, şayet incelemenin işyerinde yapılmasını istiyorsa da bunu bildirmesi" talep edilir. Talep üzerine defter ve belgelerini idareye götüren (B)'nin hesaplarının incelenmesi sırasında bir takım şüpheli mal ve para hareketlerinin inceleme elemanının dikkatini çekmesi üzerine sınırlı inceleme tam incelemeye dönüştürülür. Yapılan inceleme neticesinde hazırlanan inceleme raporu çerçevesinde (B) hakkında cezalı vergi tarhları yapılır.

SORU-6: Sınırlı incelemenin tam incelemeye dönüşmesi mümkün müdür? Eğer mümkünse incelemenin tamamlanması gereken süre nasıl hesaplanır?

Somut olayda sınırlı inceleme yapılırken bir takım bilgi ve belgeler elde edilip tam inceleme yapılmıştır.

Böyle bir şey mümkündür**. Sınırlı inceleme yapıldıktan sonra bir takım şüpheli durumlarla karşılaşılırsa, sınırlı inceleme tam incelemeye dönüştürülebilir.**

Ancak bu durumda da incelemenin tam incelemeye dönüştüğü mükellefe bildirilmelidir ve hakları kendisine söylenmelidir.

Peki, bu durumda sürenin nasıl hesaplanması gerekecektir?

Başlangıçtan itibaren 1 yıl süre ile inceleme yapılacaktır. Yani buradaki 1 yıllık süre tam incelemenin yapılmaya başlandığı andan itibaren değil, sınırlı incelemenin yapılmaya başlandığı, diğer bir ifade ile en baştan itibaren hesaplanmaya başlayacaktır.

OLAYIN DEVAMI: Kendi muayenehanesinde bağımsız çalışan Doktor Bayan (C) hakkında 01.04.2010 tarihinde başlanılan incelemede; (C)'nin yaptığı varis tedavileri karşılığında 4.000 TL kazanç elde etmesine rağmen toplam 1.000 TL'lik serbest meslek makbuzu düzenlediği, serbest meslek kazanç defterini tasdik ettirmemiş olduğu ve tatil amaçlı yurtdışı seyahat ve konaklama masraflarına ilişkin toplam 30.000 TL'lik faturayı işletme gideri olarak hesaplarına kaydettiği tespit edilir. Bu tespitlerin yanı sıra (C)'nin aynı zamanda arkadaşı da olan avukat (T)'ye 2008 yılı içerisinde toplam 6 defa her biri 200.000 TL'lik tedavi makbuzu düzenlemiş olması vergi inceleme elemanının dikkatini çeker. Bunun üzerine, inceleme elemanı, hem Doktor (C)'den hem de avukat (T)'den yapılan tedavinin mahiyeti ile bilgi talep eder. Ancak Doktor (C) hasta-doktor

mahiyetini; avukat (T) ise kendi için özel nitelikte olan bilgileri paylaşmak zorunda olmadığını ileri sürerek bilgi vermekten imtina eder. Ancak 14 ay sonra sonuçlandırılan inceleme ve bu inceleme neticesinde hazırlanan inceleme raporu çerçevesinde Doktor bayan (C)'nin matrahının düşük gösterdiği tespit edilerek cezalı tarhlar yapılır.

SORU-7: Doktor (C) hakkında yapılan tam inceleme hukuka uygun mudur? İnceleme sonrasında düzenlenen inceleme raporunun hukuki niteliği nedir? Gerekçeli olarak açıklayınız.

İnceleme 1 yıldan fazla sürede tamamlanmış ve süre uzatma talebinde de bulunulmamıştır. Bu sebeple incelemenin hukuka aykırı olarak yapıldığını söyleyebiliriz.

Biz, **inceleme raporuna karşı dava açılmasının da mümkün olmasından hareketle raporun icrai nitelikte bir idari işlem olduğunu kabul etmekteyiz.**

SORU-8: Doktor (C) ve avukatı (T)'nin hastalığın mahiyeti ile ilgili bilgi vermekten imtina etmesinin hukuka uygun olup olmadığını tespit ediniz.

VUK Madde 151: Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

Şimdi arkadaşlar, makbuzun içinde tedavinin içeriği ile ilgili bilgi yoktur. İnceleme memuru da 6 tane fatura kesildiğini ve sorun olduğunu düşündüğünden Doktordan bilgi talep edilmiştir. Doktor bu bilgiyi vermemiştir. **Bu halde ne dememiz gerekecektir?**

Hoca : Bu kısmın denetim kapsamı dışında kalması gerektiği düşüncesindedir. Bir taraftan 151. madde var ve bir taraftan da kişisel bilgilerin korunması durumu vardır. Belki de

hastanın kimse ile paylaşmak istemediği bir durumu da olabilir ve bu durumun vergi idaresi ile paylaşılmaması tabi ki normal karşılanabilir.

Bu sebeplerden ötürü, **doktordan bu şekilde bilgi istenmesini denetim kapsamı dışında bırakmamız daha doğru olacaktır. (yani 6 fatura denetim dışında kalacaktır.)**

SORU-9: Olayda Doktor (C) tarafından işlenen vergi kabahatleri nelerdir? Tespit ediniz.

İlk olarak 4.000 TL'lik varis ameliyatı yapmasına rağmen 1.000 TL serbest meslek makbuzu kesmiştir. Bu halde hangi kabahat söz konusu olacaktır?

✪ Burada özel usulsüzlük kabahati de söz konusudur. Bu husus 353. Maddede düzenlenmiştir.

Madde 353: Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu **ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi**... her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Yani burada gerçekte 4.000 TL olarak gelir elde edilmişken 1.000 TL serbest meslek makbuzu kesilmiştir.

✪ **Somut olayda eksik tahakkuk söz konusu olduğundan vergi ziyaı kabahati işlenmiştir.** Vergi ziyaı mükellefin veya sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi halinde söz konusu olacaktır.

✪ Olayın ikinci kısmında Doktor (C), serbest meslek kazanç defterini tasdik ettirmemiş ve tatil amaçlı yurtdışı seyahat ve konaklama masraflarına ilişkin toplam 30.000 TL'lik faturayı işletme gideri olarak hesaplarına kaydettirmiştir.

✪ Öncelikle şunu soralım, mesela mükellefin fiili hem özel usulsüzlük kabahati hem de vergi zıyaı kabahati kapsamına giriyorsa nasıl bir ceza verilmelidir?

Kanun koyucu da burada bütün kabahatler bakımından uygulama alanı oluşturmak istendiğinden bu halde Kabahatler Kanunu'nun uygulanması gerektiği sonucuna varmak gerekecektir.

Bu halde**, bir fiille birden fazla kabahat meydana geliyorsa en ağır olanından ceza vermek gerekecektir**. Yine, bir fiille hem suç hem de kabahat meydana gelmişse bu halde de yalnızca suçtan ötürü yaptırım uygulanması daha doğru olacaktır.

Kabahatler Kanunu'na göre sadece vergi ziyaı uygulanmalıdır. (özel usulsüzlük - vergi ziyaı birlikte ise) Pratikte ise vergi idaresi her ikisini de uygulamaktadır.

Genel usulsüzlük bakımından, eğer genel usulsüzlük vergi zıyaı ile aynı anda işlenirse bu halde dikkat ederseniz en ağır olanından ceza verilmektedir. (yani genelde vergi ziyaı uygulanır.)

✪ Serbest meslek kazanç defterinin tasdik edilmemesi genel usulsüzlük kabahatleri kapsamında düzenlenmektedir.

Madde 352/1- 8.Bent: Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);

Yani, **tasdik yaptırılmamışsa bu halde genel usulsüzlük kabahati işlenmiş olacaktır**.

✪ Bununla birlikte somut olayda Doktor (C), yurtdışı seyahat ve konaklama masraflarını işletme gideri olarak göstermiştir. Bu halde de eksik tahakkuk söz konusu olduğundan vergi zıyaı kabahatinin uygulama alanı bulacağını söylemek mümkün olacaktır. Çünkü burada giderler arttırıldığından eksik tarha sebebiyet verilmektedir.

OLAYIN DEVAMI: Taksim Nevizade'de bay (D) tarafından işletilen Y Bar'a giden yoklama elemanları ise, müşterilere yazarkasa fişi verilmediğini tespit ederler. Bay (D) ile görüşmek üzere (D)'ye ait odaya girdiklerinde ise masa üstünde bulunan el defteri ve K-Bank'a ait hesap cüzdanı dikkatlerini çeker. (D)'ye bir takım sorular yönelten ve el defteri ile hesap cüzdanına el koya yoklama elemanları, ayrıca kilitli masa çekmecesinin de açılmasını talep ederler. (D)'nin olumsuz yanıtı ve el defterlerindeki bazı şüpheli kayıtlar üzerine (D)'nin işyerinde ve evinde arama gerçekleştirilir. Yapılan arama neticesinde, gerçekte hiçbir ticari faaliyeti bulunmayan Bay (Ö) tarafından düzenlenen, tarih kısmı boş bırakılmış çok sayıda faturaya ulaşılır. Ayrıca defter ve belgelerin incelenmesi neticesinde F Ltd. Şti tarafından düzenlenen 50.000 TL'lik faturanın konusunu teşkil eden bir ton karışık çerez alımının gerçekte 10 kg olduğu ve karşılığında 500 TL ödeme yapılmadığı, ayrıca el defterinde matrahın azalmasına sebebiyet verecek bir çok kaydın

varlığı tespit edilmiştir. Bunun üzerine (D) hakkında, vergi suçu raporu düzenlenerek durum Cumhuriyet Savcılığına bildirilir ve cezalı vergi tarhları yapılır.

SORU-10: (D)'nin işyerinde yapılan yoklamada yoklama elemanlarının el defteri ve hesap cüzdanına el koyması ile kilitli çekmecenin açılması yönündeki talebini değerlendiriniz.

Çekmecenin açılması ancak arama faaliyeti kapsamında yapılabilir.

Somut olayda ise, **yoklama denetim aracının uygulanması söz konusudur.** Bu halde yoklama elemanları, yoklama yapacağı işyerine gidecek ve tespitlerde bulunacaktır. Görünen yerlerde bir takım belgeler var ise bunları inceleyecek ancak çekmecenin açılması vs. gibi bir talepte bulunması söz konusu olmayacaktır.

Şimdi sorunun ikinci kısmına geçelim. **Yoklama elemanlarının elkoyma yetkisi var mıdır?**

Öncelikle kanunumuzun 127/1-c bendini bir okuyalım.

Madde 127/1-c: Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak...

Maddenin son kısmında **''kanuni defter ve belgelerin dışında kalan diğer defter ve belgelerin alınmasından''** bahsedilmiştir.

Bu bakımdan ilgili madde somut olayda masada bulunan el defterleri bakımından yoklama elemanlarının elkoyma yetkisinin olabileceğini düzenlemiştir.

Peki bu durum hukuka uygun mudur? Yani yoklama elemanlarına böyle bir yetki verilmesi hukuka uygun mudur?

Hukuka aykırıdır. Mesela CMK'da elkoyma işleminin yapılabilmesi için hakim kararı gerekmektedir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nda arama yapıldığı sırada defter ve belgelere elkoyulabilmesi için arama kararında elkoyma yetkisinin olduğuna dair bir ifadenin arandığını söylemiştik. Her halükarda elkoymanın yapılabilmesi için sulh ceza hakimliğinin buna ilişkin bir

karar vermesi gerekecektir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde yoklama memurlarına doğrudan elkoyma yetkisinin verilmesini hukuka aykırıdır.

---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- ---- --- ---- ---- ----

2. Pratik Çalışma:

OLAY-1: İstanbul'da şehirlerarası seyahat ve turizm sektöründe faaliyet göstermekte olan (D) A.Ş'nin ortağı olan (B)'nin (Y) Limited Şirketi'nin %40 hissesine sahip olduğu ve 2015 yılında Vergi Müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda, akaryakıt dağıtım sektöründe faaliyette bulunan (Y) şirkete ile ilgili olarak sahte belge düzenleme fiili ile ilgili tespitlerin yapıldığı, konu ile ilgili olarak gerekli tarhiyatların ve Cumhuriyet Başsavcılığınca gerekli bildirimlerin yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca (D) A.Ş'nin (Y) Ltd. Şti'den mal veya hizmet alışlarının olduğu, yapılan BA-BS sorgulamasında tespit edilmiştir. Bu bilgiden hareketle (D) A.Ş. risk analizine tabi tutulmuş ve neticesinde;

- Vergi Müfettişlerince (Y) Limited şirketi nezdinde yapılan inceleme sonucunda (Y)'nin sahte fatura düzenlediği tespiti yapılmış olduğundan, (D) şirketi de ilk olarak sahte belge kullanma faaliyeti nedeniyle risk analizine takılmıştır.

- Veri ambarından alınan bilgilere göre seyahat ve turizm sektöründe karlılık oranının %15-20 bandında seyretmekte olduğu ancak (D) A.Ş.'nin 2015 yılı için karlılık oranının %7, 2016 yılı içinse bu oranın %8 olduğu tespit edilmiştir. Sektör karlılık ortalamasının oldukça altında olması nedeniyle (D) A.Ş. riskli mükellef olarak değerlendirilmiştir.

- Veri Ambarından bankalar ile ilgili olarak gelen bilgilerde de mal alımında bulunulan mükellefler ile para gönderilen kişi ve kurumların aynı olmadığı tespit edilmiş ve bu husus da (D) A.Ş.'nin risk analizine takılmasına sebep vermiştir.

Bu değerlendirmeler neticesinde Alibeyköy Otogarı'nda şehirlerarası seyahat faaliyetlerinde bulunan (D) A.Ş.'yi denetlemek üzere görevlendirilen yoklama

memurlarının, (D) A.Ş.'ye ait otobüslerin çok sayıda biletsiz yolcu taşıdığını tespit etmesi üzerine vergi elemanları, (D)'nin 2015-2016 hesap dönemleri üzerinde incelemede bulunmak üzere, işyerine gider. Yapılan inceleme neticesinde şirket genel müdürü (G)'nin, (D)'ye ait sefer ve yolcu bilgilerini, şifreli bir programla başka bir bilgisayara kaydettiği anlaşıldığından bilgisayara el konulur ve iş yerinde arama gerçekleştirilir. Bu bilgisayardaki kayıtlar incelendiğinde;

- (D)'nin her bayram döneminde ek seferler açtığı ancak bu seferlerde seyahat eden yolculara bilet kesmediği,
- (Y) Ltd. Şti'nin akaryakıt fişi almayan müşterilerinin yerine (D) şirketine ait olan otobüslerin plaka numaralarını yazarkasaya girerek çok sayıda fiş kestiği,
- 2015 ve 2016 yılında yaz aylarında üçer aylık süreyle, düzenlenen tur faaliyetlerinde kullanılmak üzere (T) Ltd. Şti'ye otobüs kiraladığı ancak bunları yasal defterlerine kaydetmediği tespit edilir.

(T) Ltd. Şti genel müdürü Bayan (S)'den kiralanan araçlar karşılığında ne kadarlık bir ödeme yapıldığı ve kayıtların ve belgelerin ibrazı için iki defa yazılı olarak bilgi istenmesine rağmen (S) bilgi vermekten kaçınır. Bunun üzerine arama yapmak üzere (S)'nin evine giden memurlar, çalışma masasının çekmecesinde otobüslerin kiralanması ile ilgili noter onaylı ancak damga vergisi ödenmemiş bir sözleşmeye ve 25.000 TL değerinde bir faturaya ulaşır. Bu tespitler üzerine (T) Ltd. Şti'de incelemeye alınır ve 15 gün içinde yasal defter ve belgelerini daireye getirmesi talep edilir. Süresinde yasal defter ve belgelerini daireye getirmeyen (T) hakkında re'sen vergi tarh edilerek durum ihbarname ile kendisine tebliğ edilir. Ayrıca gizleme suretiyle vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiğinden bahisle hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek durum Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilir.

Kendisine karşı kesilen vergi cezalarına karşı dava açan Bay (G)'nin yargılamasında bilirkişilik yapan Bay (Ü), (D) A.Ş'nin müşteri çevresine ilişkin bilgileri rakip firmalardan, (R) A.Ş'ye para karşılığı satar. Tüm bu yaşadıklarından sonra vergi idaresi ile başka bir sorun yaşamak istemeyen Bay (G) şirket defter ve belgelerini bir uzmana düzenli olarak

kontrol ettirmeye karar verir ve bu amaçla Beyoğlu Vergi Dairesi Başkanlığı'nda memur olarak çalışmakta olan Bay (J) ile anlaşır.

SORU-1: Olayda yer alan vergi türlerini ve mükelleflerini tespit ediniz.

✦ Şimdi öncelikle sınavda harcamalar üzerinden alınan vergileri sormayacağımızı söyleyelim arkadaşlar. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, MTV ve işlediğimiz diğer vergi türlerinden sorumlu olacaksınız.

Şimdi Motorlu Taşıtlar Vergisi bakımından değerlendirme yapalım. Somut olayda (D)'nin otobüsleri vardır. Bununla birlikte Bayan (S) tarafından kiralanan araçlar vardır. Bu halde (D) ve (S)'nin motorlu taşıtlar vergisi mükellefi olduğunu söyleyebiliriz.

Şimdi gelir vergisi mükelleflerine bakalım. (D) şirkete ortak olduğundan burada gelir vergisi mükellefi olarak karşımıza çıkacaktır. **Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişi olmalıdır**. Yine somut olayda genel müdür (G), memur (M), bayan (S), bilirkişi de gerçek kimse olduklarından gelir vergisi mükellefi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelelim kurumlar vergisinin mükelleflerine... **Bu halde sermaye şirketleri, iş ortaklıkları vs. kurumlar vergisinin mükellefleridir.** Somut olayda sermaye şirketleri söz konusudur. Buna göre somut olaydaki Y Ltd. Şti, T Ltd. Şti, D A.Ş ve R A.Ş kurumlar vergisi mükellefi olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

SORU-2: Risk analizi odaklı vergi denetiminin faydaları neler olabilir ve riskli mükellef tespitinde ölçüt olarak kullanılabilecek kriterler nelerdir?

✦ Risk analizleri konusuna vergi mahremiyeti hususu anlatırken değinilmişti. **Ne biliyorsunuz bu konuda?**

Öğrenci: Bir mükellefe ilişkin bilgiler birçok yerden gelebilir ve bu bilgiler bir havuzda toplanır. Bu halde mükellefe ait bilgilerin işlendiği durumlarda eğer normalden sapan durumlar tespit edilirse bu halde riskli durumdan bahsedilecektir.

Hoca: Arkadaşınız çok güzel cevap verdi. Gerçekten de bankalar, kamu kuruluşları, 3. Kişiler tarafından mükellef hakkında birçok bilgi toplanıyor ve bunlar veri havuzunda yer almaktadır.

İşte bu noktada risk tespit edilirken bazı kriterler esas alınmaktadır. Örneğin sektördeki ortalama kar oranı nedir gibi. Örneğin bir baklava sektöründe kar oranı ortalama olarak %20 olmasına rağmen siz %8 kar elde ediyorsanız bu halde risk söz konusudur ve bu kişi riskli mükellef grubuna girmektedir.

Peki bu sistemin faydaları var mıdır sizce?

Öğrenci: Hocam burada mükellefin bütün bilgileri alınmaktadır ve bu da özel hayatı, vergi mahremiyeti ilkesini çok açık bir şekilde ihlal etmektedir.

Hoca: Peki faydası var mıdır?

Öğrenci: Hocam belki pratik olduğunu söyleyebiliriz. Zaman kaybını önlemektedir. Yine suçun ya da kabahatin kolayca tespit edilmesi bakımından yararı olabilir.

Hoca: Peki hangi ölçütler kullanacaktır? Mesela bir tanesini söyledik. Sektördeki ortalama kar oranı gibi.

Bir takım kriterler belirlenmiştir. Bunu aslında size genel kültür olarak veriyoruz. Hızlıca değinelim. Dikkate alınacak kriterler;

- Sektördeki ortalama kar oranı,
- Giderlerin çok fazla gösterilmesi,
- Örtülü kazanç analizleri,
- Sahte, yanıltıcı beyanda bulunulup bulunulmadığı vs. gibi durumlar kriter olarak değerlendirilebilecektir.

SORU-3: Olayda hangi denetim araçları kullanılmıştır? Bu denetim araçlarının şartları nelerdir?

✦ Öncelikle şunu söylemek gerekir ki denetim araçları;

- Bilgi Toplama,
- İnceleme,
- Yoklama ve
- Arama

Olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilgi toplama denetim aracından başlayalım. Bildiğiniz üzere bilgi toplama VUK m.148 ve 149'da düzenlenmiştir. 148. Maddede tek seferlik bilgi isteme ve 149. Maddede de sürekli bilgi isteme hususları düzenlenmiştir.

Bilgi toplama bizzat mükellef tarafından veya 3. Kişiler tarafından istenecekse de vergilendirme ile alakalı konular bazında istenmelidir.

VUK m.149'da toplu bir bilgi isteme söz konusudur ve bu özel hayatın gizliliğini de ihlal etmektedir. Buradaki amaç, vergilendirme sürecini işletmektir. **Burada makul bir denge olmalıdır ve bu madde kapsamında ölçülülük ilkesini uygularsak, toplanan bütün bilgilerin de vergilendirme ile ilgili olmalıdır.**

Bu bakımdan bütün bilgileri topladığınızda hepsinin vergilendirme ile alakalı olduğu söylenemez. Bu bakımdan VUK m.149 Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

Yine bazı kimselerden bilgi talep edilemeyeceğini söylemiştik. Örneğin doktorlardan hastaları ile ilgili bilgiler talep edilemeyecektir. Aynı şekilde avukatların da sır saklama yükümlülüğü vardır ve kendisinden de bazı bilgiler istenemeyecektir.

Şimdi inceleme denetim aracına girelim. İnceleme işyerinde yapılmalıdır ve bu kuralın üç istisnası vardır. Buna göre,

- Mükellef ölmüş olabilir veya
- İşyeri müsait olmayabilir veya
- Mükellef bizzat başka bir yerde inceleme yapılmasını talep edebilir. Burada mükellef işyerinin inceleme için müsait olmadığını ileri sürebilecektir.

İncelemeyi kısmi inceleme ve tam inceleme olarak ikiye ayırabiliriz. **Kısmi incelemenin 6 ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Yine kısmi inceleme tam**

incelemeye çevrilebilir. Tam incelemede de 1 yıllık bir süre vardır ve bu süre de bazen uzatılabilirdi.

Yine inceleme sonucunda bir inceleme tutanağı düzenlenmektedir.

Aynı şekilde incelemeyi yapacak bazı kimseler vardır ve bu husus VUK m.135'te düzenlenmiştir. Gelir uzmanlarının inceleme yapma yetkisi yoktur ve bu önemlidir arkadaşlar.

İnceleme yapılabilmesi için bilgi toplama denetim aracından bir sonuç alınmamış olması veya bu denetim aracına başvurmanın faydasız olması da gerekir.

İnceleme memuru kendisini tanıtmalı ve neden burada olduğunu açıklamalıdır.

Öğrenci: İncelemede el koyma söz konusu olabilir mi?

Hoca: El koyma için arama kararının olması gerekmektedir. İnceleme yapılırken arama için de bir karar alınmışsa ki uygulamada bunu görüyoruz, bu halde el koyma söz konusu olabilecektir.

İncelemede aynı zamanda, **bir gerçeklik denetimi söz konusudur**. Vergi inceleme elemanı örneğin depoda ne kadar mal olduğunu ve kayıtlarda ne kadar mal göründüğünü incelemesi gerekecektir. Ancak uygulamada mükellefler defter ve belgeleri çok güzel tutmakta ve kimi zaman vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediği tespit edilememektedir. Bu sebeple inceleme memurlarının yerinde denetim yapması daha doğru olacaktır.

İnceleme sonucunda bir rapor düzenlenir ve bu rapor Cumhuriyet Savcılığına verilir. Bu halde de duruma göre soruşturma aşamasına geçilir.

Yoklama denetim aracından bahsedelim şimdi de... Bildiğiniz üzere yoklama, **yoklama memurları tarafından yapılmaktadır.** Yoklama memurlarına bazen el koyma yetkisi verebilmektedir. Tabi ki bu husus kanunda düzenlendiğinden kanuna aykırı bir durumdan bahsedemeyiz ancak hukuka aykırı diyebiliriz. Zira el koyma için mahkeme kararının varlığı gereklidir ancak kanunda yoklama memurların böyle bir yetki verilmiştir.

Yoklama VUK m.127 ve devamında düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı, mükellefin mükellefiyetlikle ilgili maddi olayları ve kayıtları tespit etmektir. Uygulamada yoklama elemanlarına mükelleflerle ilgili tespit yapılması istenmektedir. Örneğin defterler düzgün tutuluyor mu vs. gibi.

Yine yoklama memurları örneğin taşıtlarda yük irsaliyesi var mı yok mu gibi evrakları inceleyebilecektir. Böyle bir yetkileri de vardır.

Kimlerin yoklama yapacakları VUK m.128'de düzenlenmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar aynı zamanda yoklama yapmaya da yetkilidir.

Madde 128: Yoklama:

1. Vergi dairesi müdürleri;

2. Yoklama memurları;

3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;

4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;

5. Gelir uzmanları; tarafından yapılır.

Yoklama her zaman yapılabilir. Aynı şekilde yoklama sonucunda da bir rapor düzenlenir ve tespit edilen hususlar bu raporda yer alır.

Arama denetim aracına da değinelim son olarak. **Arama için bildiğiniz üzere suç şüphesi gerekmektedir. Arama için yine sulh ceza hakimliği kararı gerekmektedir.**

Arama, diğer yollardan sonuç elde edilemeyeceği anlaşıldığı durumlarda başvurulabilecek bir denetim yoludur. Bildiğiniz üzere burada bahsettiğimiz denetim araçları en hafifinden en ağırına doğru sıralanmaktadır.

En hafif denetim aracı bilgi toplamadır ve en ağır denetim aracı da aramadır. Bu bakımdan her zaman en hafif denetim aracına başvurma imkanı varsa, bu denetim aracına başvurulması daha doğru olacaktır. Bu Anayasa'daki ölçülülük ilkesine de uygundur. Bu bakımdan arama denetim aracına başvurulabilmesi için diğer denetim araçlarına başvurulması halinde herhangi bir neticenin elde edilemeyecek olması gerekir.

Bununla birlikte arama, vergi kaçakçılığı suçu şüphesi üzerine başvurulan denetim aracıdır.

Aramanın 3 ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Eğer bu süre içerisinde arama çerçevesinde ele geçirilen belgelerin incelenmesi tamamlanmayacaksa, sulh ceza hakimliğinden ek süre talep edilebilecektir.

Aynı şekilde arama neticesinde mükellefin özel hayatına ilişkin bir takım belgeler elde edilmişse, bu belge veya evrakların da mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Zira özel hayata ilişkin belgelerin, eşyaların incelenmesi söz konusu olamaz.

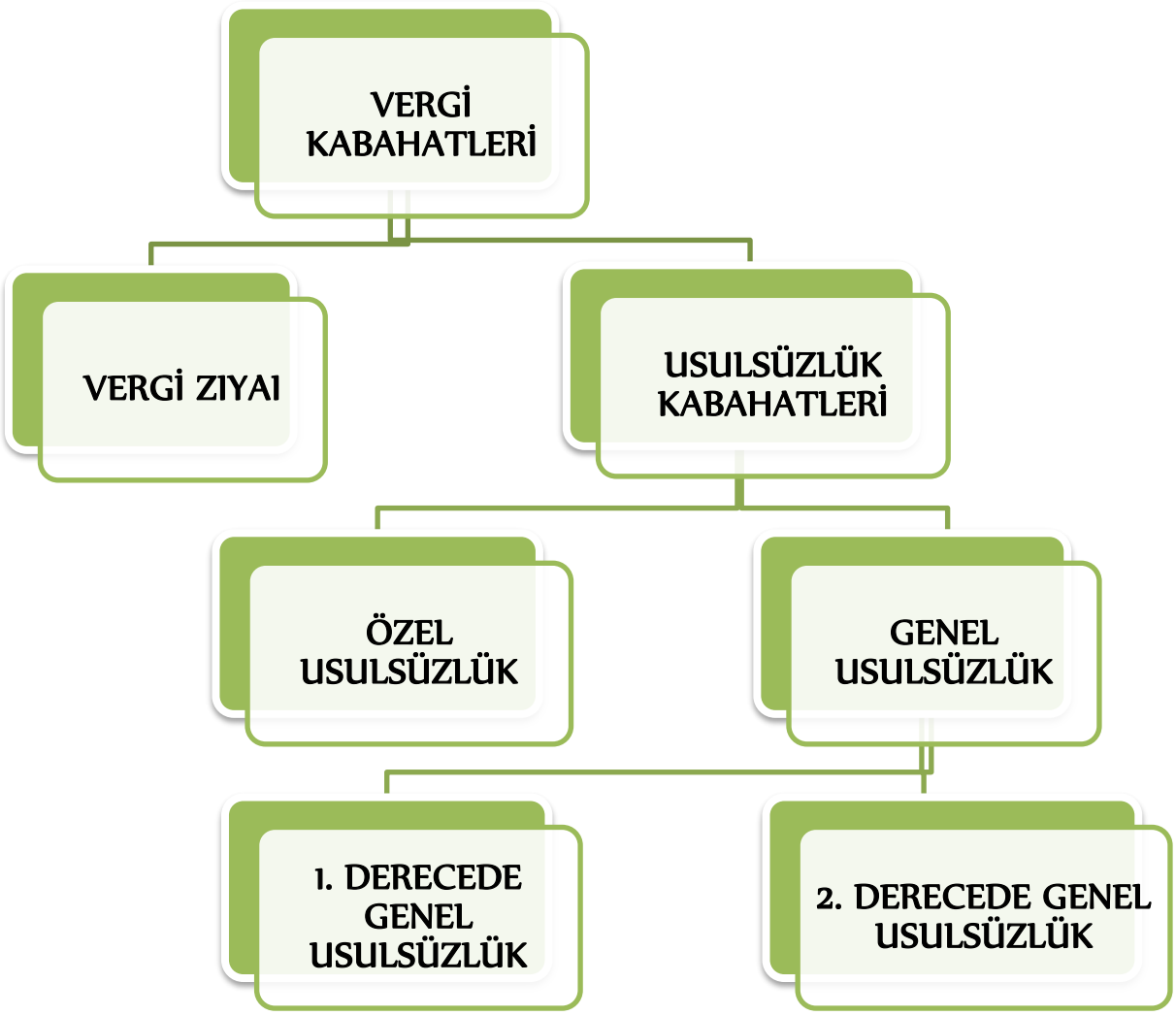
Arama ile birlikte el koyma kararının da verilmesi gerekir. Aramanın ancak vergi kaçakçılığı suçu şüphesi olduğunda yapılması gerektiği ve kanunda hüküm bulunmayan hallerde CMK'nın kıyasen uygulanması gerektiğini unutmayalım arkadaşlar.

Yine susma hakkının kullanılabilmesi için suç isnadının da bulunması gerektiğini unutmayalım arkadaşlar. Örneğin sahte belge kullandığınız tespit edildi ve sizi incelemeye geldiler varsayalım. Bu halde inceleme memurları neden incelemeye geldiğini söylemeli ve bir suç isnadının olduğunu da iletmelidir. Eğer böyle bir durum söz konusu ise mükellef elbette ki susma hakkını kullanabilecektir.

SORU-4: Olayda gerçekleşen vergi kabahatlerini ve bu kabahatlerin unsurlarını tespit ediniz.

✦ Şimdi, öncelikle kaç tür vergi kabahati olduğundan bahsedelim arkadaşlar.

Vergi kabahatlerini sıralayalım. (Daha net anlaşılması için tablo halinde verilecektir.)



Bununla birlikte, özel usulsüzlük kabahatlerini de kendi arasında ayırabiliriz. Buna göre özel usulsüzlük kabahatleri;

- ✓ Vergi Usul Kanunu m.353'te düzenlenenler,
- ✓ Damga Vergisinde Usulsüzlük Kabahati ve
- ✓ Mükerrer Madde 355'te düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahatleri.

Somut olayda kabahat teşkil eden fiilleri tespit edelim.

Vergi zıyaı kabahatinden başlayalım. Vergi zıyaı, **verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk neticesinde eksik tarhın yapılması halinde vergi zıyaı söz konusu olacaktır.** Vergi zıyaı suçu mükellef tarafından işlenebilecektir. Vergi zıyaı serbest hareketli bir kabahattir.

Kabahatler Kanunu uyarınca bir fiilden ötürü hem kabahat hem de suç oluşmuşsa bu halde en ağırı olan suçtan ceza verilecektir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinin son fıkrasında başka bir düzenlemeye daha yer verilmiştir:

Madde 359/son: Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Şimdi biz burada hangi kanun hükümlerini uygulayacağız. Burada özel kanun genel kanun çatışmasına ilişkin durumlara bakmamız gerekir.

Bildiğiniz üzere Kabahatler Kanunu daha sonra çıkarılmış bir kanundur. 2008 yılında kanunkoyucu bir düzenleme yapılıyor ve bu düzenlemede kanunda yer alan maddeler aynen tekrarlanmış ve önceki kanun, sonraki kanun durumu ile Vergi Kanununa öncelik verilmesi amaçlanmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin de görüşü farklıdır. Zira AİHM daha çok kabahatin ağırlığına bakmaktadır. Bu bakımdan belki bizde kabahat olarak düzenlenen vergi zıyaı AİHM bakımından suç olarak nitelendirilebilir.

Benzer bir düzenleme içtima bakımındandır. Bir fiilde hem vergi zıyaı hem de genel usulsüzlük söz konusu olabilir. Bu durumda kanunkoyucu daha ağır olanın uygulanması gerektiğini düzenlemektedir. Bu da genel olarak vergi zıyaı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu husus da 336. Maddede düzenlenmiştir.

Madde 336: Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi zıyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi zıyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın zıyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi zıyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir

Özel usulsüzlük için de benzer bir düzenleme vardır arkadaşlar. Bu da kanunumuzun 353. Maddenin sondan bir önceki fıkrasında düzenlenmektedir.

Madde 353: Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi zıyaı da meydana geldiği takdirde bu zıyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

Yine burada da önceki kanun sonraki kanun, özel kanun- genel kanun çatışması anlamında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu madde 2008 yılında getirilen düzenleme uyarınca tekrar edilen hükümlerden biri değildir arkadaşlar.

Bu nedenle bir fiille hem vergi zıyaı hem de özel usulsüzlük kabahati işleniyorsa bu halde de Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca en ağır olanının uygulanması daha doğru olacaktır. Bunları sınavda sorarız arkadaşlar.

Somut olaya geçelim şimdi. Öncelikle somut olayda (D) biletsiz yolcu taşımaktadır ve bu durum vergi zıyaına sebebiyet verebilecektir. Zira bilet kesilmediğinde ne KDV alınmakta ne de resmiyette gelir elde edilmiş olmaktadır.

Benzer şekilde (Y) Ltd. Şti'nin akaryakıt fişi almayan müşterilerinin yerine (D) şirketine ait olan otobüslerin plaka numaralarını yazarkasaya girerek çok sayıda fiş kesmesi de söz konusudur. Bu da vergi zıyaı kabahatine sebebiyet teşkil eden durumlardan biridir arkadaşlar. Burada ayrıca vergi zıyaına vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına neden olan eylemler sebebiyet vermiştir. Yani vergi zıyaı kabahati, vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren eylemler yapılarak meydana gelmiştir. Bu halde 3 kat daha fazla ceza ödenmesi söz konusu olacaktır. Sınavda karşınıza çıkabilir.

Öğrenci: Hocam burada ayrıca bir suç yok mudur? Zira muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler söz konusudur.

Hoca: Suç da olabilir. Ancak suç oluşması vergi kabahatine ilişkin yaptırımın uygulanmasına engel değildir.

Somut olayda ayrıca 2015 ve 2016 yılında yaz aylarında üçer aylık süreyle, düzenlenen tur faaliyetlerinde kullanılmak üzere (T) Ltd. Şti'ye otobüs kiraladığı ancak bunları yasal defterlerine kaydetmediği tespit edilir. Bunun üzerine arama yapmak üzere (S)'nin evine giden memurlar, çalışma masasının çekmecesinde otobüslerin kiralanması ile ilgili noter onaylı ancak damga vergisi ödenmemiş bir sözleşmeye ve 25.000 TL değerinde

bir faturaya ulaşır. Burada da eksik tarha sebebiyet veren bir durum olduğundan vergi zıyaı kabahati işlenmiş olacaktır.

Aynı şekilde damga vergisinin ödenmemesi de eksik tarh yapılmasına sebebiyet vereceğinden, burada da vergi zıyaı kabahatinin işlendiğini söylemek mümkün olacaktır.

Usulsüzlük kabahatlerine de değinelim.

Usulsüzlük kabahatleri, **Vergi Usul Kanunundaki şekli ve usulüne ilişkin hükümlerin riayet edilmemesi neticesinde karşılaştığımız cezalardır**. Bu kabahatlerin genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati olarak ayrıldığını ve bunların da kendi aralarında gruplara ayrıldığını söylemiştik.

Şimdi sizle ilk olarak bu maddeleri okuyalım. Zira bunları sınavda sorarız arkadaşlar. Biliyorum üzücü ancak sorumlusunuz ve sınavda karşınıza çıkabilir.

İlk olarak 353. Maddeden başlayalım. Genel usulsüzlük kabahatinin uygulaması çok az olduğundan özel usulsüzlük kabahatlerinden başlayalım.

Madde 353/1: Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Şimdi arkadaşlar, bu madde çok açık bir şekilde diyor ki; verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, halinde özel usulsüzlük kabahati söz konusu olacaktır.

Buradaki özel usulsüzlük kabahati, madde metninde sayılan evrakların verilmemesi veya alınmamasını kapsamaktadır. Dikkat ederseniz bu madde kapsamında somut olayda yer alan bilet verilmemesi hususu yoktur.

Şimdi maddeye devam edelim.

Madde 353/2: Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, **perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi** ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Evet arkadaşlar 1. Fıkrada **''gerçeğe aykırılı olarak düzenlenmesi''** ifadesine yer verilmemiştir. Ancak 2. Fıkrada bu ifadeye yer verilmiştir yani sahte belge bakımından da bu fıkra uygulanacaktır. Dolayısı ile 2. Fıkrada sayılan evrakların sahte olarak düzenlenmesi halinde de bu fıkra kapsamında özel usulsüzlük kabahati işlenmiş olacaktır. **Ancak 1. Fıkrada bu ifadeye yer verilmediğinden, 1. Fıkrada sayılan evrak veya belgelerin sahte olarak düzenlenmesi halinde, bu fıkra kapsamında özel usulsüzlük kabahatinin işlendiği söylenemeyecektir.**

Şimdi maddeyi okumaya devam edelim.

Madde 353/3: 32 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve **yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde** bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. (Ek cümle: 28/3/2007-5615/20 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

Bakın bu maddede ise daha önceki fıkralarda sayılan belge ya da evrakları almayanlar bakımından bir düzenleme getirilmiştir. Karşı tarafın fatura düzenleme yükümlülüğü olduğu gibi diğer tarafın da bu faturayı alma yükümlülüğü vardır arkadaşlar.

Yine maddenin diğer fıkralarında bir takım şekle ilişkin durumlar düzenlenmiştir. Bu fıkralara da bakalım.

Madde 353/4: Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000. 000 (240 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Madde 353/9: 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (1.200 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

Şimdi, bu maddeleri mutlaka okuyun arkadaşlar. Yine mükerrer 155. Maddede bilgi verilmemesi halinde özel usulsüzlük kabahatinin oluşacağı durumlardan bahsedilmiştir.

Elbette ki bu maddeler çok kapsamlıdır. Şu kadar ki bu maddelerle ilgili yüksek lisans dersleri verilmektedir. Bu nedenle hızlı hızlı geçiyoruz ancak lütfen siz bu maddeleri okuyun. Bazı maddeler önemlidir. Bunlar soru içerisinde karşınıza çıkar.

Yine 353/1 ile 353/2 arasındaki farkı, sahte belgeler bakımından 353/2. Madde kapsamında özel usulsüzlük kabahatinin söz konusu olacağını unutmayınız.

Şimdi akaryakıt fişinin verilmemesi veya müşterinin bu fişi almaması halinde de özel usulsüzlük kabahati söz konusu olacaktır.

Somut olayda ayrıca ibrazı gereken defterlerin ibraz edilmemesi halinde de özel usulsüzlük kabahati söz konusu olacaktır. **Elbette ki burada vergi incelemesinin de hukuka uygun yapılması gerekmektedir**.

Yine olayda damga vergisi ödenmemiş bir sözleşme vardır ve bu da özel usulsüzlük kabahati kapsamına girecektir.

Genel usulsüzlük kabahatleri bakımından beyanname verilmemesini sayabiliriz. Yine işe başlamanın bildirilmemesi de bu kapsamdadır arkadaşlar.

Gördüğünüz gibi bilmeniz gereken çok şey vardır ve bu maddeleri okumanız gerekecektir.

SORU-5: Olayda gerçekleşen vergi suçlarını ve bu suçun unsurlarını tespit ediniz.

✦Şimdi aslında somut olaya baktığımızda hemen hemen bütün suçların olduğunu söyleyebiliriz.

Örneğin vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi kaçakçılığı suçu vardır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyebilecek kişiler vardır. Bunlara bakalım.

Madde 5: Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nev'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. (Değişik: 23/6/1982-2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder.

Şimdi bu madde kapsamında sayılan kişilerin öğrendiklerini ifşa etmesi halinde vergi mahremiyeti suçu meydana gelmiş olacaktır. Bu kimselerin öğrendikleri bilgileri doğrudan kamuoyuna açıklaması şartı aranmamakta olup, tek bir kişiye söylenmiş olsa dahi vergi mahremiyetini ihlal suçu meydana gelmiş olacaktır.

Vergi mahremiyetinin ihlalinin hukuka uygun olduğu yani suç olmadığı bazı hususlar da vardır. Buna göre 5. Madde uyarınca;

- İki kurumun birbirinden bilgi talep etmesi söz konusu olabilir.
- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur.
- Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.

Burada mükelleflerin gizli kalması sırlar ve özel yaşantılarına ilişkin bilgilerin ifşa edilmemesi gerekmektedir.

Somut olayda, bilirkişi iş sebebiyle öğrendiği bilgileri rakip firmalara satmıştır ve bu halde vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmuştur.

Vergi mahremiyeti suçunun cezası, 1 yıldan 3 yıla kadar ve 5.000 güne kadar adli para cezasıdır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda her ne kadar madde kapsamında iki hareketten bahsedilmiş olsa da bu suç serbest hareketli bir suçtur. Örneğin gazeteye ilan verdiğiniz takdirde de bu suç oluşacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından ise;

- grupta, 18 aydan 3 yıla kadar
- 2. grupta 3 yıldan 5 yıla kadar ve
- 3. grupta 2 yıldan 5 yıla kadar

Hapis cezası öngörülmüştür.

Son olarak mükellefin özel işlerini yapma suçu da vardır. Bu suç uygulamada pek karşımıza çıkmamaktadır. Bu husus da 363. Maddede düzenlenmiş olup bu madde 6. Maddeye atıf yapmaktadır.

Madde 6/son: Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

Yine bu madde kapsamında bazı kimseler sayılmıştır.

Madde 6/1: Beşinci maddede yazılı olanlar:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

2. Kan veya sıhri usul ve füruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;

3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Dediğimiz gibi bu suçu işleyenler, 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına çarptırılacaktır.

Şimdi somut olayda vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren eylemlere bakalım.

Somut olayda sahte belge düzenlenmesi, sahte fatura düzenlenmesi söz konusudur. Y şirketi burada sahte fatura düzenlemiştir. Sahte belge aslında olmayan bir hukuki ilişkinin varmış gibi gösterilmesi halinde söz konusu olacaktır.

Aynı şekilde sahte belge kullanılması da söz konusudur.

Yine şifreli bir programla başka bir bilgisayara kayıtların kaydedilmesi söz konusudur. Yani burada çifte kayıt tutma suçu söz konusu olabilir. Burada, vergi matrahını azaltacak şekilde kayıt söz konusu olursa, bu halde vergi kaçakçılığı suçu meydana gelecektir. Bu eylem, vergi kaçakçılığı suçu bakımından neticenin arandığı tek eylemdir.

Bununla birlikte somut olayda, (Y) Ltd. Şti'nin akaryakıt fişi almayan müşterilerinin yerine (D) şirketine ait olan otobüslerin plaka numaralarını yazarkasaya girerek çok sayıda fiş kestiği belirtilmiştir. Burada da sahte fatura düzenlenmesi söz konusudur.

Yine (S)'nin defter ve belgeleri ibrazdan kaçınması, gizleme eylemini oluşturduğundan bu halde vergi kaçakçılığı söz konusu olacaktır. Gizleme, varlığı noter veya sair kayıtlarla ispat edilebildiği halde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde söz konusu olacaktır.

Manevi unsur kasttır. Yine olası kast da söz konusu olabilecektir.

Her fiil bakımından ilgili fıkradaki ceza ve yaptırım söz konusu olacaktır. 359. Maddeyi mutlaka çok iyi okuyun.

SORU-6: (T) Ltd. Sti' hakkında gerçekleştirilen resen vergi tarhı hukuka uygun mudur?

✦ Resen vergi tarhı VUK m.30'da düzenlenmiştir. Buna göre; resen vergi tarhı, **vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde** takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Somut olayda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumu vardır ve bu da kesin karine oluşturmaktadır. Doktrinde bu konuda bazı tartışmalar vardır. **Hocamızın görüşüne**

göre, hukuka uygun bir vergi incelemesi neticesinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde resen tarh yapılabilecektir.

Somut olayda ise **defter, kayıt ve belgeler işyerinde incelenmemiş ve mükellefin de işyeri dışında yapılmasına dair herhangi bir talebi veya rızası da olmadığından, yapılan resen tarh işleminin hukuka aykırı olduğunu söylememiz mümkündür.**

* Bu not **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi** (2017-2018 Eğitim-Öğretim yılı Bahar dönemi) 'nde görülen Vergi Hukuku dersi kapsamında hazırlanmıştır. Faydalı olması dileğiyle...

** Bana yazın; ***av.yasindincer@gmail.com***

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi / Stj. Av. - İstanbul Barosu

(daha fazlası için bakınız; academia profilim;

https://marmara.academia.edu/YasinDinçer)