

Ünite 5 – Vergi Kabahat ve Suçları

Vergi Kabahat ve Suçlarının İşlevi

Vergi sisteminin temel amacı, devlete Anayasa ile verilen görevlerin yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri sağlamaktır. Başka bir deyişle vergi borcunu (alacağını), başta kanunilik ve eşitlik ilkeleri olmak üzere hukuka uygun şekilde tespit (tarh) ve tahsil etmek, kısaca vergi toplamaktır.

Vergi ödevlisi, gelirini ve servetini fazlalaştırmak için bu ödevlere pek uymak istemez, mümkün olduğunca az vergi ödemek ister. Diğer vergi ödevlilerinin vergi kaçırdıklarını ve vergi denetimindeki zayıflıklar nedeniyle bunların çok azının yakalandığını görmek, daha az vergi ödemek için hukuka aykırı davranışlar içine girmesini iyice kolaylaştırır.

Kanun koyucu, korumak istediği hukuki yararın yüksek olması hâlinde, bu hukuki yarara karşı gerçekleştirilen filleri “suç” kabul etmektedir. Suç,

- ⇒ Hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası)
- ⇒ Adli para cezası
- ⇒ Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma,
- ⇒ Eşya müsaderesi gibi bazı güvenlik tedbirleri uygulanır.

Buna karşılık, korunmak istenen hukuki yararın yüksek bir hukuki yarar olmaması veya korunan hukuki yarara karşı önemli sayılmayacak bir ihlalin varlığı hâlinde ise burada bir “**kabahat**”ın varlığı kabul edilir ve çoğunlukla “**idari para cezası**” gibi hürriyeti bağlayıcı cezaya oranla daha basit yaptırımlar uygulanır.

Suçun işlenip işlenmediğinin tespiti **hâkim** tarafından yapılır ve eğer işlenmişse cezası da yine hâkim tarafından verilir. Karşılığında ağır yaptırımlar ve güvenlik tedbirleri uygulanmakta olduğu için, suçun soruşturulmasından kovuşturulmasına, hükmün verilmesinden ceza ve güvenlik tedbirlerinin infazına kadar tüm süreç kanunlarla düzenlenir.

Buna karşılık, bir kabahatin işlenip işlenmediğinin tespiti idare tarafından yapılır ve eğer işlenmişse cezası idare tarafından verilir. İdarenin verdiği bu karar, bir “**idari işlem**” şeklinde ortaya çıkar ve bütün idari işlemler gibi yargı denetimine açıktır.

Kabahat ve suç şeklindeki bu ikili yapı, vergi hukukunda da kabul edilmiş; vergi sisteminin işleyişi, sadece kabahatler ya da sadece suçlarla değil, her ikisiyle birlikte güvence altına alınmıştır.

Kaçakçılık suçunun özel görünüş şekilleri:

- Özel belgede sahtecilik yapma
- Özel belgeye bozma, yok etme ve gizleme suçu
- Bilişim sistemini engelleme, bozma, verileri yok etme ve değiştirme suçu

Göreve ilişkin sırrın açıklaması suçunun özel görünüş şekilleri:

- ➔ Vergi mahremiyetinin ihlali suçu
- ➔ Özel hayatın gizliliğini ihlali suçu
- ➔ Ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu

Görevi kötüye kullanma suçunun özel görünüş şekilleri:

- ➔ Mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin özel işlerini yapma suçu.

Vergi Kabahat ve Suçlarının Pozitif Hukuktaki Ana Kaynakları

Vergi suç tipleri ile cezaları, gerek vergi kabahat tipleri ile idari yaptırımları VUK’da düzenlenmişlerdir. Dolayısıyla herhangi bir davranış/hareketin bir vergi kabahati ya da vergi suçu teşkil eden bir davranış/fiil/hareket olup olmadığı, VUK’daki ilgili düzenlemeler çerçevesinde tespit edilecektir.

Vergi Suçları:

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümleri (TCK)
- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)
- 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGİK)
- Adli Sicil Kanunu, Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri
- Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun tabidirler.

Vergi kabahatleri ise

- 2575 sayılı Danıştay Kanunu,
- 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri,
- İdare Mahkemeleri
- Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabidirler.

Vergi Kabahat ve Suçlarına İlişkin Anayasal İlke Ve Esaslar

Vergi ceza hukukunu düzenleyen başlıca anayasal ilke ve esasları şu şekilde sıralamak mümkündür: “kanunilik ilkesi”, “kıyas yasağı”, “belirlilik ilkesi”, “geriye yürüme yasağı”, “lehte kanun uygulanması esası”, “ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi” ve buna bağlı olarak “kusur ilkesi”, “eşitlik ilkesi”, “ölçülülük ilkesi”, “sözleşmeden doğan yükümlülüğe aykırılık nedeniyle hapis cezası verilmesi yasağı”, “ölüm cezası ve genel müsadere cezası yasağı”, “insan haysiyetiyle bağdaşmayan ceza yasağı”, “idarenin hürriyeti bağlayıcı ceza verememesi esası”, adil yargılanma hakkı ve bu hakkın içinde yer alan “kendini ve yakınlarını suçlamama hakkı” ve “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguları delil olarak kullanma yasağı”, “hak arama özgürlüğü”, “kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkemede tarafından yargılanma hakkı”, “makul süre içinde yargılanma hakkı”, “yargılamanın açık ve duruşmalı olması hakkı”, “silahların eşitliği ilkesi”, “hakkaniyete uygun şekilde yargılanma hakkı”, “gerekçeli karar” gibi hak, yasak, özgürlük ve ilkeler ile “suçsuzluk karînesi”.

Kanunilik ilkesi gereğince, gerek hukuka aykırı kabul edilen davranışın/filin (kabahatin/suçun) ve gerek karşılığında uygulanacak olan yaptırımın kanun koyucu tarafından, yani kanunla belirlenmesi şarttır. Bu konuda yürütmenin söz yetkisi yoktur. Kanunilik ilkesi, yürütmeyi dışarıda bırakıp düzenlemenin muhakkak kanun koyucu tarafından yapılmasını emretmek suretiyle *hukuki güvenliği* en üst düzeyde sağlamaya hizmet eden bir ilkedir.

Belirlilik ilkesi, kanun ile düzenlenmesi gereken suç-ceza (adli yaptırım) ve kabahat-idari yaptırımın, kanunda açık, anlaşılır, belirsiz hukuki kavramlara yer verilmeden muğlak ifadeler kullanılmadan düzenlenmesi gerekir. Dolayısıyla kanunilik ilkesi gereğince kanunla düzenlenecek bu konular, belirlilik ilkesi gereğince açık ve anlaşılır şekilde düzenleneceklerdir.

Geriye yürüme yasağı, yapıldığı anda kanunla kabahat ya da suç olarak kabul edilmemiş olan bir davranışın/filin, -davranış/fiil gerçekleştirildikten sonra çıkartılan bir kanunla kabahat ya da suç olarak kabul edilmesi ile kabahat ya da suç karşılığında öngörülen yaptırımın, kabahat ya da suç teşkil eden davranışın/filin gerçekleşmesinden- sonra çıkartılan bir kanunla artırılmasını yasaklamaktadır. Geriye yürüme yasağına ilişkin düzenlemeden hareketle, doktrinde, *lehte kanun uygulaması* kabul edilmektedir.

Kusur ilkesi, bir kimsenin kabahatli ya da suçlu olabilmesi için, öncelikle kusurlu olması, başka bir deyişle kabahat ya da suç teşkil eden davranışı/fili kusurlu şekilde gerçekleştirilmiş olması gerekir. Cezalandırma için kusur şarttır: Kusursuz kabahat ve suç olmaz.

Vergi ödevlisinin kusurunu ortadan kaldıran yanılma ve mücbir sebep hallerinde idari yaptırım uygulanmasını açıkça yasaklamaktadır. Kusur, kast ya da taksir şeklinde karşımıza çıkar Suçlar için kast şartken kabahatlerin taksirli olarak da işlenebilmesi mümkündür.

Kast, suçun ya da kabahatin kanuni tanımındaki unsurların, bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir, **Taksir** ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesini, kusur ilkesinin doğal bir sonucu olarak değerlendirilmek gerekir. Çünkü kabahat ya da suç ancak kusurlu olarak işlenebileceğine göre, sadece bu kimseye yaptırım

uygulanması gerekir: Kabahat ya da suç ile hiçbir ilişkisi bulunmayan kimsenin kusuru olmadığına göre, cezalandırılması da mümkün değildir. Herkes, kusurlu olarak yaptığı kendi fiilinden sorumludur.

Eşitlik ilkesi, kimseye dili, ırkı, rengi, cinsiyeti, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi ve benzeri sebeplerle ayrımcı davranılmamasını; aynı kabahati/suçlu işleyen herkese, aynı idari/adli yaptırımını uygulanmasını emretmektedir.

Ölçülülük ilkesi, gerek yasaklanacak davranışın/filin seçiminde, gerek bunun kabahat ya da suç olarak nitelendirilmesinde ve gerek uygulanacak yaptırımın türü ve miktarını tespitinde önem taşıyan bir ilkedir. Kısmen ölçülülük ilkesiyle bağlantılı olarak değinilmesi gereken diğer üç ilke ise “ölüm cezası ve genel müsadere cezası yasağı”, “insan haysiyetiyle bağdaşmayan ceza yasağı” ve “idarenin hürriyeti bağlayıcı ceza verememesi esası”dır.

Suç karşılığında en fazla hapis cezası verilebilir, ama bunun ötesine geçilip vücut ve mal bütünlüğüne dokunulamaz. Kabahat karşılığında ise hapis cezası verilmesi dahi mümkün değildir, hürriyete dokunmayan yaptırımlar uygulanabilir.

Ancak, her durumda, gerek kabahat ve gerek suç karşılığında uygulanacak yaptırımın, asla insan haysiyeti ile bağdaşmaz bir ceza olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla, insan haysiyetiyle bağdaşmayan ceza yasağı, hem kabahat hem de suçlar karşılığında uygulanacak yaptırımlar bakımından bir *genel sınır* teşkil etmektedir.

Suçsuzluk karfinesi vergi suçları bakımından suçsuzluk karfinesi, aksi yönde kesinleşmiş bir mahkeme kararı ortaya çıkana kadar kişinin masum olarak kabul edilmesini; vergi kabahatleri bakımından ise ilgilinin vergi kabahati işlediği temeline dayalı idari yaptırıma (idari işleme) karşı dava açılması halinde, idari işlemin hukuka uygun olduğu şeklindeki karinenin geçerlilik taşımamasını sağlamaktadır. Adil yargılanma hakkı ise gerek vergi kabahatleri ve gerek vergi suçları bakımından, soruşturma ve kovuşturma ile idari yaptırım ve ceza uygulama usulünün, temel hak ve özgürlükler ile hukukun diğer alanlardaki kurallara uygun ve adil şekilde yürütülmesini garanti altına almaktadır.

Öngörülen İdari Ve Adli Yaptırımlar

Vergi Kabahatleri ve İdari Yaptırımları

Vergi Ziyayı Kabahati ve Yaptırımı

Mükellefin en önemli ödevi, vergi borcunu -hukukun emrettiği şekilde- ödemesidir. Çünkü en başta açıklandığı üzere, vergilendirme sisteminin temel amacı budur:

Devlete verilen görevlerin finansmanı için gerekli geliri vergiler yoluyla elde etmek. İşte, vergi ceza sisteminde yer alan bütün kabahat ve suç tipleri arasından mükellefin bu maddi ödevini yerine getirmesini sağlamaya yönelik tek hukuka aykırılık tipi, “**vergi ziyayı kabahati**”dir.

Vergi kaybı (/vergi ziyayı) ise şu hallerden birinin varlığı halinde kabul edilmektedir:

1. Tahakkukun zamanında gerçekleşmemesi,
2. Tahakkukun eksik gerçekleşmesi,
3. Tahsil edilen verginin haksız yere iadesi.

Vergi ziyayı kabahati, vergi borcunun geç ödenmesi (ya da geç tahsil) ya da eksik ödenmesi (eksik tahsil) halinde değil; aksine verginin tahsilinden önceki aşamanın (tahakkukun) geciktirilmesi ya da eksik gerçekleştirilmesi halinde mevcuttur.

Vergi ziyayı kabahati, sadece mükellefler ve vergi sorumluları tarafından işlenebilecek bir kabahattir. Vergi ziyayı kabahati işleyene, idari para cezası kesilir. Bu para cezası, kayba uğratılan verginin bir katı tutarında olur. Para cezası, kabahatin işlendiği zaman değil, aksine idare tarafından tespit edildiği zaman dikkate alınarak kesildiği için, “verginin kayba uğratıldığı zaman diliminin uzunluğu”, kesilecek ceza bakımından bir önem taşımaz. Buna karşılık, -beyannamenin, vergi incelemesine başlanmasından veya dosyanın takdir komisyonuna sevkinden sonra verilmemiş olması şartıyla-, vergi beyannamesinin kanuni

süresi geçtikten sonra verilerek tahakkukun gerçekleştirilmesi ise uygulanacak para cezasını yarı yarıya azaltan bir durumdur.

Usulsüzlük Kabahatleri ve Yaptırımları

Vergi ziyayı kabahati maddi vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamaya yönelikken usulsüzlük kabahatleri şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesini sağlamaya yöneliktir. Çünkü usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir.

Genel usulsüzlükler de kendi aralarında birinci derece genel usulsüzlükler ve ikinci derece genel usulsüzlükler olmak üzere iki gruptan oluşmaktadırlar.

Birinci derece genel usulsüzlükler şunlardır:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
2. VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
4. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
5. VUK md.215-219 arasındaki kayıt nizamına ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin hiç tasdik ettirilmemiş olması ya da kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olması,
8. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisi'nin, tarh zamanı geçtiği halde halen tarh ettirilmemiş olması,
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

İkinci derece genel usulsüzlükler ise şu şekilde sıralanabilir:

1. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, beyanname verme süresinin sonundan itibaren on beş gün içinde verilmiş olması,
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,
3. İşe başlamayı bildirmek hariç, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması,
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak on beş gün geçtiği halde alınmamış olması,
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleriyle bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uymamış olması,
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

Her iki grup genel usulsüzlük de, kural olarak *mükellef ya da vergi sorumluları* tarafından işlenebilirler. Çünkü bunlar, mükellefe ait olan ödevlerin hukuka uygun şekilde yerine getirilmemesi halinde söz konusu olan kabahatlerdir.

Genel usulsüzlükler, idari para cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Verilecek cezalar, VUK'a ekli bir cetvelde, maktu şekilde düzenlenmiştir. Birinci derece genel usulsüzlükler, ikinci derece olanlara oranla, daha ağır şekilde cezalandırılmışlardır. Cezalar, *eşitlik ilkesine aykırı şekilde* genel usulsüzlük kabahati işleyen mükellefin türüne göre (örn. sermaye şirketi veya serbest meslek erbabı veya kazancı basit usulde tespit edilen) farklı olup aynı kabahati işlemiş olan mükelleflere farklı gruplarda yer almaları nedeniyle farklı cezalar belirlenmiştir.

Özel usulsüzlük kabahat halleri:

1. Bilgi verme ödevinin ihlali
2. Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibraz edilmemesi
3. Bilirkişilik görevinin yerine getirilmemesi

4. İnceleme esnasında yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesi
5. Gayrimenkulun rayiç bedelinin tespiti esnasında yapılması gerekli ödevlerin yerine getirilmemesi
6. Maliye Bakanlığı tarafından VUK md.257 temelinde öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesi

Özel usulsüzlükler ise şunlardır:

1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya meblağlarının gerçeğe aykırı olması,
2. 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 düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile suretinde farklı meblağların yer alması ya da gerçeğe aykırı olarak düzenlenmeleri,
3. Stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin, nihai tüketicilerin, vergiden muaf serbest meslek erbabının ve diğer ücretlilerin, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almamaları (cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitini vergi incelenmesine yetkili olanlar ya da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu konuda görevlendirilmiş olanlar tarafından yapılması şarttır),
4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen def- terlere günü gününe kayıt zorunluluğuna uyulmaması, bu defterlerin işyerlerinde bulundurmamaları ve yetkili memurlara ibraz edilmemeleri (halihazırda, günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri tutma mecburiyeti mevcut değildir),
5. Levha bulundurma veya asma zorunluluğuna,
6. VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması,
7. Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde ve düzenlenecek belgelerde vergi numarasını kullanmama,
8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevinin -matbaa işletmecisi tarafından- tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi,
9. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlarca yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlar (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirilmemesi,
10. VUK md.127,gereğince, Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurumama.

Vergi Suç ve Adli Yaptırımları (Cezaları)

Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası

Kaçakçılık suçu bir hareket suçudur ve hareketin gerçekleşmesiyle birlikte suçun maddi unsurunu oluşturur.

Kaçakçılık suçu ancak vergi kanunları gereğince tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenebilecek bir suçtur. Bu bağlamda, kaçakçılık suçuna yol açan hareketleri, üç grup içinde şöyle sıralamak gerekir:

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- a. 1. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak,
2. gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
3. defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çift kayıt),
4. defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
5. defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, yani, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgeleri ibraz etmemek,
6. muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (:gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge) düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak,

- b. 1. defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
 2. defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak,
 3. belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek bu belgeleri kullanmak (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),
 - c. VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak.
- İlk gruba giren fiillerle işlenen kaçakçılık suçunun cezası on sekiz aydan üç yıla kadar; ikinci gruba giren fiillerle işlenen kaçakçılık suçunun cezası üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve üçüncü gruba giren fiillerle işlenen kaçakçılık suçunun cezası ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırların veya gizli kalması gereken diğer hususların ifşa edilmesi veya kendisinin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılmasıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bir *özgü suç* olup ancak şu kimseler tarafından işlenebilir:

1. vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu kimseler bakımından yasak, sadece görev esnasında değil, görevden ayrıldıktan sonra da devam etmektedir.

Suçun cezası, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Suçun maddi unsuru, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaktır. Yapılan iş karşılığında ücret alınmış olup olmaması önem taşımaz. Suçun manevi unsuru ise diğer vergi suçlarında olduğu gibi, kasttır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu da bir *özgü suçtur*; ancak VUK md.6, son fıkrada sayılan memurlar tarafından işlenebilir. Bunlar ise;

1. vergi muameleleri ve incelemeleri ile görevli memurlar
2. vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlardır.

Suçun cezası, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Suça yol açan hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca vergi ziyayı kabahati nedeniyle idari para cezası da verilecektir.

Vergi Kabahat ve Suçlarının Özel Görünüş Şekilleri

Teşebbüs

Teşebbüs, işlenmeye kastedilen bir kabahat ya da suçun elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icrasına başlanılmasına rağmen, elde olmayan nedenlerle tamamlanamaması halidir.

Kabahate teşebbüs kural olarak cezalandırılmaz; aksi, ancak bu konuda ilgili kanunda açık hüküm varsa mümkündür.

Bir suça teşebbüsten bahsedebilmek için;

- 1.Suç işleme kastının bulunması,
- 2.Doğrudan doğruya icraya başlanmış olması,
3. İcranın suça elverişli hareketlerle yapılması,
- 4.Elde olmayan nedenlerle suçun tamamlanmamış olması gereklidir.

İştirak

İştirak, kabahatin ya da suçun birden fazla kişinin katkısıyla işlenmesi halinde söz konusu olur.

Kabahate ya da suça iştirak için, kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir Şilin varlığı yeterlidir. Birden fazla kişinin suçun kanuni tanımında yer alan Şili birlikte gerçekleştirmesi (müşterek faillik), suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanması (dolaylı faillik), başkasını suç işlemeye azmettirmesi yahut da, suçun işlenmesine yardım etmesi halinde, iştirakin mevcudiyeti kabul edilmiştir.

Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idari para cezası verilir. Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak para cezası kesilir.

Vergi suçunun kanunî tanımında yer alan Şili birlikte gerçekleştiren kişilerin her biri ile suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi, fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası ise üçte birden yarısına kadar artırılır. Başkasını vergi suçu işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

Çocukların suça azmettirilmesi hali ile üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme hâlinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır.

Azmettirenin belli olmaması hâlinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir. Vergi suçunun işlenmesine yardım eden kişiye ise cezanın yarısı verilir.

İçtima

İçtima toplanma anlamına gelmekte olup, kabahat ya da suçların bir kişide toplanmasını ifade eder.

Başka bir deyişle, bir kişinin birden fazla kabahat ve/veya suç işlemesi söz konusudur. İçtimanın önemi, verilecek ceza bakımından ortaya çıkar. Çünkü içtimanın varlığı halinde artık birden fazla yaptırım uygulanmaz, bir kabahat ya da suç için uygulanacak yaptırım esas alınıp, onun üzerinden -işlenen diğer kabahat ve suçlar da dikkate alınarak- uygulanacak yaptırım belirlenir. TCK'de üç içtima şekli kabul edilmiştir:

- 1) Bileşik suç,
- 2) Zincirleme suç
- 3) Fikri içtima.

TCK md.42 gereğince, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça **bileşik suç** denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.

TCK md.43 gereğince **zincirleme suç**, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiille işlenmesidir. Bu durumda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır.

Fikri içtima, bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermektir. Bu durumda, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırma yapılır

Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilmeye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

Vergisel İdari ve Adli Yaptırımları Azaltan Ya Da Sona Erdiren Kimi Durumlar

Cezada İndirim

İşlenen kabahat nedeniyle karşılığında idari para cezası kesildikten sonra, suçlarda ise henüz ceza tespiti aşamasında, ilgili makamca dikkate alınması gereken ve -idari ya da adli- yaptırımı azaltan nedenlere, "cezada indirim nedenleri" denilir.

İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.” Dolayısıyla, kendisine para cezası kesilen kimse, kesilen cezayı hemen (kanun yoluna başvuru süresi içinde) öderse dava açma hakkından feragat etmese dahi, derhal dörtte bir oranında bir indirimden yararlanacaktır.

İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Eğer kesilen para cezasına karşı dava açılırsa, artık md.376’daki indirimden faydalanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, vergi suçları karşılığında verilecek nihai ceza belirlemede dikkate alınması gereken cezayı etkileyici genel nedenler, teşebbüs, iştirak, zincirleme suç, haksız tahrik, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsî sebeplere ilişkin hükümler ile takdiri indirim nedenleridir. Bunlardan bazıları, duruma göre, cezayı indirme değil, aksine somut olayda cezayı arttırma nedeni de teşkil edebilirler. Bunların haricinde özel bir ceza indirim nedeni, VUK md.360’da karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, kaçakçılık suçunun işlenişine iştirak eden suç ortağının suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

Uzlaşma

Uzlaşma, tarafların, aralarındaki “anlaşmazlığı” birlik sağlayarak ortadan kaldırmalarına yönelik bir çözüm yoludur.

Uzlaşma konusu yapılabilecek kabahat türleri bakımından bir ayırım yapılmıştır. Şöyle ki tarhiyat öncesi uzlaşma her tür vergi kabahati neticesinde kesilecek idari para cezaları (gerek vergi ziyayı kabahati ve gerek usulsüzlük kabahati nedeniyle kesilecek cezalar) bakımından mümkünken, tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyayı kabahati için kesilecek idari para cezası bakımından mümkündür. Dolayısıyla, tarhiyat sonrasında kesilen usulsüzlük cezaları için uzlaşma yolu kapatılmıştır.

Kaçakçılık suçuna yol açan bir fiille işlenmiş vergi ziyayı kabahatinin varlığı halinde uzlaşma, ne tarhiyat öncesinde ne de tarhiyat sonrasında mümkündür. Kaçakçılık suçunun varlığı, kabahatler bakımından da uzlaşma yolunu tamamen engellemektedir.

Pişmanlık

Pişmanlık, kabahati ya da suçu işleyen kimsenin, kabahatin ya da suçun tamamlanmasından *sonra* yaptığından üzüntü ve pişmanlık duyarak, *kendi serbest iradesiyle*, kabahat ya da suçun yol açacağı *zararı önlemek* ya da zarar meydana gelmişse bu *zararı ortadan kaldırmak* için harekete geçmesini teşvik etme amacına dayanır.

Pişmanlıktan yararlanmak için:

- 1) Vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçunun işlenmesinden sonra
- 2) İlgili makamların bu kabahat veya suçun varlığından haberdar olmalarından
- 3) Mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmasından ya da olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden
- 4) Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce, kabahat veya suçu işleyen mükellefin, vergi ziyayı gerektiren cezasını gerektiren fiillerin işlendiği bir dilekçe ile (yazılı olarak) ilgili makamlara kendiliğinden haber vermesi halinde kabul edilir.

Zamanaşımı

Zamanaşımı, kabahatler karşılığında soruşturma yapılıp idari para cezası verilmesini (soruşturma zamanaşımı) ve eğer ceza verilmişse bunun tahsilini (yerine getirme zamanaşımı); suçlarda ise kamu davası açılmasını (dava zamanaşımı) ve suçun cezalandırılmasını (ceza zamanaşımı) engelleyen bir durumdur.

İlgilisi tarafından ileri sürülmesi dahi, ilgili tüm makamlar tarafından re'sen dikkate alınması gerekir.

KabHK md.20 gereğince, soruşturma zamanaşımı süresi;

- a) Yüz bin TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde beş,
- b) Elli bin TL veya daha fazla idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde dört,
- c) Elli bin TL'den az idarî para cezasını gerektiren kabahatlerde üç yıldır.

Yerine getirme zamanaşımı süresi ise KabHK md.21 gereğince,

- a) Elli bin Türk Lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde yedi,
- b) Yirmi bin Türk lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde beş,
- c) On bin Türk lirası veya daha fazla idari para cezasına karar verilmesi halinde dört,
- d) On bin Türk Lirasından az idari para cezasına karar verilmesi halinde üç yıldır.

Süre, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlar.

Vergi suçları bakımından dava zamanaşımı sekiz yıl olup bu süre, "tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs hâlinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlar. Bu sürenin geçmesiyle birlikte artık kamu davası düşer. Vergi suçlarında ceza zamanaşımı ise on yıl olup süre, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır. Ceza zamanaşımı dolduktan sonra cezanın infazı artık mümkün değildir.

Ölüm

Kusur ilkesi ve buna bağlı olarak ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak ancak kusurlu şekilde kabahat ya da suç işleyenlere idari ve ya adli yaptırım uygulanabileceğinden, ölüm halinde -idari ya da adli- yaptırımın başka birine (örn. mirasçıya) geçmesi mümkün değildir. Kendisine idari para cezası kesilen kimsenin ölümü ile birlikte idari para cezaları düşer; hükümlünün ölümü ise hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Suç nedeniyle açılmış olan kamu davası sürerken sanığın ölmesi halinde, davanın düşürülmesine karar verilir.

Af

Af, işlenmiş vergi kabahat ve suçları karşılığında uygulanan idari yaptırım ve cezaların, kanun koyucu tarafından kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasıdır.

Af uygulamasının çıkardığı olumsuz sonuçlar:

- 1) Vergi ahlakını zayıflatmakta
- 2) Yeni af beklentileri yaratarak vergi ödevlerinin tamamen ya da kısmen yerine getirilmemesine yol açmakta
- 3) Af lobileri yaratmakta
- 4) Aftan yararlanamayanlarda adaletsizliğe dayalı öfke, aldatılmışlık ve aptal yerine konma duygusuna sebep olmakta
- 5) Vergilendirme ve özellikle denetim faaliyetinin etkin şekilde yapılmamasına yol açmaktadır.

Ünite 6 – Vergi Hukukunda Cebri İcra Süreci

Cebri İcra Kavramı ve Kapsamı

Cebri icra, vadenin dolmasına rağmen yükümlünün kendi iradesi ile vergi borcunu hâlâ ödememesi hâlinde, vergi idaresi harekete geçerek vergi alacağını zor (cebir) ile tahsile yönelmesidir.

Cebri icra yolu ile alınacak alacakların kapsamında , vergi ve benzeri harç, resim, idari vergi cezaları ve gecikme zam ve faizlerini kamu gücüne dayanılarak alınan diğer gelirleridir. Vergi dairesi, idare, tahsil dairesi olarak doğrudan doğruya harekete geçerek vergi alacağını ve vergi cezalarını takip etmekte ve cebren tahsil yoluyla alacaklarını tahsil etmektedir. Buna **Resen icra yetkisi denir.**

Vergi hukukunda cebri icra, devletin kamu gücüne dayanan gelirlerinin zor kullanılarak tahsil edilmesidir. Bu kuralları inceleyen vergi hukukunun alt kolu için “vergi icra hukuku” kavramı kullanılmaktadır.

Vergi hukukunda cebri icra süreci:

- ▶ Güvence önlemleri
- ▶ Cebren tahsil olmak üzere iki başlık altında incelenir.

Güvence önlemleri:

- ✘ Teminat,
- ✘ İhtiyati haciz,
- ✘ İhtiyati tahakkuk,
- ✘ Rüçhan hakkı,
- ✘ Tasarrufların iptali işlemleridir.

Cebren tahsil işlemleri ise

- ⇔ Teminatın paraya çevrilmesi,
- ⇔ Haciz,
- ⇔ İflastır.

Vergi Alacağı İçin Güvence Önlemleri

Teminat

Teminat, kaçakçılık fiillerinin tespiti, vergi ziyaı cezasının kesilme işlemlerine başlanması hâllerinde istenir. Yükümlünün Türkiye’de yerleşim yerinin olmaması yanında hareketlerinin vergi alacağının tehlikede olduğunu göstermesi hâllerinde idarenin takdiri ile istenebilir.

Teminat olarak şunlar gösterilebilir;

- ☑ Para,
- ☑ Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- ☑ Hazine Müsteşarlığı’nca çıkarılan devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- ☑ Hükümetçe belli edilecek milli esham (hisse senetleri) ve tahviller (borç senetleri) (bu hisse senedi ve tahviller, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir),
- ☑ İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına (haciz belgesi) dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır.

Yukarıdaki şekilde teminat sağlayamayanlar, muteber bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Bu kişiyi kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi serbesttir.

Kefalet, borç sözleşmelerinin özel türlerinden biridir. Bu sözleşme ile kefil, borçlunun borcuna karşılık olarak alacaklıya borcu ödeyeceğini taahhüt etmektedir.

Şahsi kefil göstermeyi gerektiren neden iki tanedir:

- Vergi borçlusunun teminat göstermesini gerektiren nedenlerden birinin olması,
- Vergi borçlusunun teminat göstermemesi veya gösterdiği teminatın kabul edilmemesidir.

Şahsi kefilin kabulünün şartları şunlardır:

- Şahsi kefilin toplumda itibarlı kişi olması gerekir,
- Ekonomik gücü ve mali durumunun kefil olmaya elverişli olması gerekir.

Kefil gösterme işlemi şöyle gerçekleşir. Tahsil dairesi tarafından kabul edileceği belirtilen kefil ile borçlu arasında noter huzurunda kefalet sözleşmesi düzenlenir.

Sözleşmede, tarafların kimlik bilgileri ve ne kadar vergi borcu için kefil olduğu belirtilir. Taraflar ve noter tarafından imzalanır. Bu sözleşme ile tahsil dairesine müracaat edilir. Kabul edilmesi hâlinde, güvence önlemi olarak kefil gösterilmiş olur. Böylece vergi alacağı güvence altına alınmış olur.

Rüçhan Hakkı

“Rüçhan hakkı” adı verilen haciz ve iflasta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından bir ayrıcalık tanınmasıdır.

- ⇒ Üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısı da takibe geçtiği takdirde hacze iştirak edebilmektedir.
- ⇒ Satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında garameten paylaşılır. **Garameten paylaşırma**, borçlunun paraya çevrilen varlıklarının, belli sıradaki alacaklılara yetmemesi durumunda, alacaklıların alacağı oranında tatmin edilmesidir. Garameten paylaşırma, borçlunun varlıklarının tüm alacaklıları tatmin edemediği hâllerde önem arz eder.
- ⇒ Kamu alacaklısının rüçhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir.
- ⇒ Vergi borçlusunun iflas yoluyla takibinde, kamu alacağının kayda değer bir rüçhan hakkından bahsetmek mümkün değildir.

İhtiyatî Haciz

İhtiyatî haciz, kanunda sayılan nedenlerin meydana gelmesi hâlinde vergi dairesi başkanı veya mahallin en büyük memurunun kararı ile borçlunun haczedilebilen malları üzerine tasarruf hakkının sınırlandırılması işlemidir. Buna göre;

- ⊕ Borçludan teminat istenilmesini gerektiren hâller varsa,
- ⊕ Borçlunun ikametgâhı bilinmiyorsa borçlu kaçmışsa ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma olasılığı varsa,
- ⊕ Belli sürelerde teminat veya kefil göstermemiş ya da gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- ⊕ Mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,
- ⊕ Borçlu hakkında para cezasını gerektiren fiili dolayısıyla kamu davası açılmışsa,
- ⊕ İptali istenen işlem ve tasarruf konusu malları elden çıkarmışsa, elden çıkarmanın da diğer malları hakkında uygulanmak üzere elden çıkarma işlemlerinin iptalini gerektirecek şartlar varsa ihtiyatî haciz yoluna gidilir.

Borçlunun sonradan teminat göstermesi durumunda ihtiyatî haciz, haczi koyan mercii tarafından kaldırılır. İhtiyatî haciz işlemine karşı yedi gün içinde vergi mahkemesinde dava açılarak ihtiyatî haciz nedenlerine itiraz edilebilmektedir.

İhtiyatî Tahakkuk

Henüz tahakkuk etmemiş yani ileride tahakkuk edecek olan bir vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk işlemine **ihtiyatî tahakkuk** adı verilir.

İhtiyatî tahakkuk, kamu alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir güvence önlemidir. Tahakkuk kavramı da vergilere özgü bir kavramdır.

İleride tahakkuk edebilecek vergi borcunun tahsilini güvence altına almak üzere **defterdarın veya vergi dairesi başkanının kararıyla** uygulanan bu önlem için gerekli olan şartlar yasada belirtilmektedir. Buna göre;

- ⊕ Teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması,

- ✎ Borçlunun belli bir ikametgâhının olmaması,
- ✎ Borçlunun kaçması, kaçma, mallarını kaçırma ya da hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması,
- ✎ Borçlunun belli süre içinde mal bildiriminde bulunmaması ya da eksik bildirimde bulunması,
- ✎ Borçlunun kamu alacağının tahsiline engel olmaya veya tahsilini zorlaştırmaya yönelik eylemlerde bulunması nedeniyle tatbikata girilmişse,
- ✎ Borçlunun işletmesinin muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesi hâlinde vergi dairesi müdürünce defterdardan ihtiyatî tahakkuk uygulaması istenebilmektedir.

İhtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz tatbik olunanlar, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15'inci madde gereğince yedi gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.

Hükümsüz Sayılan İşlemler

Kamu borçlusunun gerçekleştirdiği bir kısım temlik işlemleriyle borç taahhütlerinin, adli yargıda açılacak davalar ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere hükümsüz sayılan işlemler adı verilmektedir. Buna göre; zaman aşımı süresi içinde kalmak şartıyla

- ▽ Kamu borçlusunun yaptığı bağışlar,
 - ▽ İvazsız tasarruflar,
 - ▽ Belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip (mülkiyetine geçirilip) de bağışlama sayılan tasarruflar,
 - ▽ Kamu alacağının tahsilini imkânsız kılmak için yapılan işlemler.
- ⊗ Bu gruptaki güvence önlemleri esas itibariyle borçlunun "mal kaçırmak" üzere giriştiği işlemlerin iptaline yöneliktir.
 - ⊗ Karşılıksız bağışların iptali, kesinleşmiş vergi alacağı ödenmemesine rağmen ödeme tarihinden itibaren iki yıl içindeki bağışlarla ödeme tarihinden sonraki bağışları kapsar.
 - ⊗ Vergi borçlusunun vergi borcunu ödememesine ve mal bildiriminde bulunmamasına rağmen, vade tarihinden önceki iki yıl ve vade tarihinden sonraki bazı tasarrufları da iptal ettirilebilir.
 - ⊗ İptal davası tahsil dairesi tarafından vergi borçlusu ile ilişkide bulunan kişiler ile mirasçılara ve kötü niyetli üçüncü kişilere karşı açılabilir.
 - ⊗ İptal davası, **tasarrufun gerçekleştiği tarihten itibaren beş yıllık zaman aşımı** süresi içerisinde açılabilir.

Diğer Önlemler

- ➔ Kamu alacağını kesmek zorunda olanların sorumluluğu,
- ➔ Takasın işlerlik kazanabilmesi için vergi dairesinin kabul şartlarına bağlı kalması,
- ➔ Ödenmeyen vergi borcundan tasfiye memurunun sorumlu tutulması,
- ➔ Sermayesi paylara bölünmemiş şirketlerde şirketin feshinin istenebilmesi
- ➔ Ödenmeyen kamu borçlarından kanuni temsilcilerin kendi malvarlıklarıyla sorumlu tutulması sayılabilir.

Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için **ödeme emri** çıkarılmaktadır. Yazılı şekle tabi olan ödeme emrinde, borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerektiği bildirilir. Ödeme emrinde borcun asıl ve ikincil borçların mahiyeti ve miktarı, nereye ödeneceği belirtilir. Borç 7 gün içinde ödenmez ya da ödeme emrine karşı dava açılmazsa veya borçlu dava açıp davayı kaybederse alacağın cebren tahsili yoluna gidilir.

Eğer borçlu teminat göstermişse borç 7 gün içinde ödenmediği takdirde, teminat paraya çevrilir; kefalet söz konusu ise kefil takip edilir. Teminata bağlanan alacakların vadesinde ödenmemesi durumunda ödeme emrinin gönderilmesine gerek yoktur. Borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi hâlde teminatın paraya çevrileceği hususu borçluya bir yazı ile bildirilir. Gönderilen bu yazı, ödeme emri hükmündedir. Cebren tahsil usulünün bir başka çeşidi ise haciz ve paraya çevirmedir. Bunların yanında bir de iflas

yoluyla takip vardır. Kamu alacağıının iflas yoluyla takibi İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir.

Ödeme Emri

Kamu borçlusunun vadesinde kamu borcunu kendi iradesiyle ödememesi hâlinde, kamu alacağı hukuki cebre dayanılarak tahsil edilmektedir. Kamu borcunu vadesinde ödemeyenlere, **yedi gün** içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği “ödeme emri” ile tebliğ edilmektedir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna mal bildiriminde bulunmaktan kaçınabilir. Kamu icra hukukunda, süresinde mal bildiriminde bulunmayanların üç aya kadar hapse zorlanacağıının kamu borçlusuna ikaz amaçlı bildirilmesi gerekmektedir.

Kendine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği ya da borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleri ile tebliğ tarihinden itibaren **yedi gün** içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesinde dava açabilmektedir.

Bu davaların üç nedeni olabilir:

- ✘ Borcun olmaması (veya ödenmiş olması),
- ✘ Borcun kısmen ödenmiş olması,
- ✘ Borcun zaman aşımına uğramış olmasıdır.

Ödeme emrine karşı açılan davalar İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre çözümlenir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan kamu borçlusundan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı %10 zamlı tahsil edilir.

Haciz

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusuna **7 gün** içerisinde mal bildiriminde bulunarak borcunu ödememişse bildirdiği mallarından, mal bildiriminde bulunmamışsa tahsil dairesinin tespit ettiği mallarından borcuna yetecek kadarı **haczedilir**.

Haciz işlemleri, tahsil dairesince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin, vergi dairesi başkanı yoksa mahallin en büyük memuru (Vali) veya görevlendireceği memur tarafından tasdik edilen haciz belgesine dayanılarak yapılır.

Haciz şu unsurlardan oluşur:

- ☞ Haciz, vergi borcunu usulüne uygun olarak ödemeyen vergi mükellefinin malları üzerine uygulanır.
- ☞ Haczedilecek mal, mükellef tarafından beyan edilen mallar olabileceği gibi, idare tarafından tespit edilen mallar da olabilir. Mükellefin beyan ettiği mallar kendi menfaatine en uygun olan mallardır.
- ☞ Haczedilecek mallar mükellefin mülkiyetinde olan taşınır veya taşınmaz mal olabileceği gibi, hak veya üçüncü kişilerde bulunan mallar da olabilir.
- ☞ Haczedilecek mal miktarı, vergi borcunu karşılamaya yetecek kadar olmalıdır. Vergi borcundan fazla malın haczedilmesi, mükellefin zarar görmesine neden olacağı için kanuni değildir.
- ☞ Haczedilecek mallar kamu gücü kullanılmak suretiyle alınabilir. Vergi borçlusunun, haczedilecek mallar konusunda bir direnme göstermemesi gerekir. Direnmiş olsa bile, güvenlik güçleri aracılığı ile zor kullanılarak haciz uygulanacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesi haczedilemeyecek malların neler olduğunu 13 bent hâlinde belirtmiştir. Bu hüküm, özellikle sosyal düşüncelerle borçlunun ve ailesinin asgari yaşama şartlarının korunması amacı çerçevesinde, haczedilemeyecek malları belirtmektedir. Haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen kamu alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısmı borçlunun ödeme zamanı gelmiş borçlarına mahsup edilir. Artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş

başka daire varsa artan kısımdan evvela bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, arta kalan borçluya verilir.

Yapılan takip sonucunda, borçlunun haczedilebilir malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde, borçlu **aciz hâlinde** sayılmaktadır. Haczedilen mallar açık artırma yöntemiyle satılır. Her tahsil dairesinin belirlediği günde satılır. Bozulacak ve değer kaybedecek mallar pazarlık usulüyle de satılabilir. İhalenin ilk artırma oturumunda malların tahmin edilen bedellerinin en az %75 i teklif edilmesi gerekir. Yeterli teklif olmaması hâlinde ikinci artırmada bu şart aranmaz. Mallar satıldıktan sonra vergi alacağı tahsil edilir. Artan değer varsa bu da borçluya iade edilir.

İflas

Alacaklı kamu idaresi, kamu alacağının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde, tacir olan kamu borçlusunun iflasını isteyebilir. **İflas**, ticari işlemlerinin yapıldığı yerdeki icra dairesine müracaat edilir. Ödeme emri tebliğ edilir ve borç ödenmemiş ise ticaret mahkemesinde iflas davası açılabilir. İflas eden borçlunun, kamu borçlarının iflas masasına yazılmasını sağlamak üzere iflas idaresi, hakkında iflas açılan kimseleri bulunduğu yerdeki kamu idarelerine zamanında bildirmek zorundadır. Verginin tahsilinde doğrudan iflas yoluna gidilmemektedir. Çünkü iflas vergi mükellefi için ağır sonuçlar doğurmaktadır. Ancak özel alacaklılar iflas yoluna gitmişse kamu alacakları da iflas masasına kaydedilir.

Konkordato

Konkordato, elinde olmayan sebeplerle işleri iyi gitmeyen ve mali durumu bozulmuş olan dürüst borçluları korumak için kabul edilmiş bir müessesedir. Buna göre iflas anlaşması, **borçlunun alacaklılarının çoğunluğu ve alacakların en az 2/3' üne sahip alacaklıların onayı ile yaptığı ve icra mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir anlaşmadır.**

Konkordato hükümlerinden yararlanmak isteyen herhangi bir borçlu, icra mahkemesine başvurur. Borçlu dilekçesinde, konkordato projesini bildirir ve ayrıntılı bir bilançosunu da verir.

Konkordatonun icra mahkemesi tarafından tasdiki için şu şartların bulunması gereklidir.

- ✿ Borçlu dürüst olmalıdır.
- ✿ Asgari yüzde elli ödeme taahhüdünde bulunmalıdır.
- ✿ Teklif edilen ödeme, borçlunun malvarlığı ile orantılı olmalıdır.
- ✿ Konkordato alacaklıların üçte iki çoğunluğuyla kabul edilmiş olmalıdır.
- ✿ Borçlu, konkordatonun tasdik edilmesi hâlinde alacaklılara ödeyeceği miktar için yeterli miktarda teminat vermelidir.
- ✿ Yargılama harç ve masraflarını depo etmelidir.

İcra mahkemesi, yukarıda sayılan şartların mevcut olduğu kanısına varırsa konkordatonun tasdikine karar verir. Konkordato tasdik edilse bile kamu alacakları için bağlayıcı değildir. Bu itibarla kamu alacakları, konkordatoya bağlı olmaksızın takip edilebilir.

Ünite 7 – Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Vergi Uyuşmazlığı ve Çözüm Yolu Kavramı

Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Tanımı ve Özellikleri

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme yetkisine sahip merkezi ve yerel idarelerle yükümlü arasında, yetki ve görevlerin yerine getirilmesinde hukuk kurallarına aykırı hareket nedeniyle oluşan görüş ayrılıklarıdır.

Vergi uyuşmazlığının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Vergi uyuşmazlığından taraflardan hiyerarşik olarak alt konumda olan vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu, üst konumda olan ise devletin organı olan vergi idaresidir,
- Uyuşmazlık konusu, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdir,
- Uyuşmazlığın nedeni, hukuk kurallarına göre birbiri ile örtüşmeyen görüş ayrılıklarına göre davranılmasıdır,
- Uyuşmazlık, hukuk kurallarına aykırı davranmaktır.
- Vergi uyuşmazlığı hem yükümlü hem de vergi idaresinden kaynaklanabilir.

Uyuşmazlığın Türleri

Maddi ve biçimsel vergi yükümlülüklerine aykırı davranışlar sonucu vergi idaresi ile yükümlü arasındaki düşünce ve görüş farklılığı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkta, vergi cezası olarak ortaya çıkabilir. Bu cezalardan bir kısmı bağımsız yargı organları tarafından belirlenirken bir kısmı da vergi idaresi tarafından belirlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının bir diğer nedeni ise vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerdir. İdari işlemler düzenleyici işlem şeklinde olabileceği gibi, yönetsel işlem şeklinde de olabilir. İdarenin işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar, yasaların idareye vermiş olduğu yetki ve görevlerin kullanılması sırasında ortaya çıkar. Vergi uyuşmazlığı, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusunun vergisel ödevleri zamanında ve hukuka uygun olarak yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkabilir.

Vergi uyuşmazlığı, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusunun vergisel ödevleri zamanında ve hukuka uygun olarak yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkabilir.

İdari İşlemlerin Unsurları

İdari işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için beş hususta hukuka uygun olması gerekir. İdari işlemler bu beş hususta hukuka uygun değilse iptal nedeni olarak kabul edilmiştir. Bunlar:

- Yetki,
- Şekil,
- Sebep,
- Konu,
- Maksattır.

İdari İşlemlerde Yetki Unsuru

İdari işlemlerde yetki, idare adına irade açıklaması yapmaya yetkili kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme yeteneğidir. İdare hukukunda yetkiler istisnai niteliktedir. Yasalar açıkça yetki vermedikçe makamlar kendisi yetki kullanamaz.

İdare hukukunda yetki dört ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar kişi, konu, yer ve zaman itibarıyla yetki kurallarıdır.

Kişi Bakımından Yetki; Kişi bakımından yetki, kamu tüzel kişisi adına idari işlemi yapmaya yetkili kişiyi ifade eder.

Konu Bakımından Yetki; İdari işlemde konu, işlemin neden olduğu hukuki sonuçtur. İdari makamların görev alanları, kendilerinin varlığına imkân veren yasalarla belirtilmiştir.

Yer Bakımından Yetki; İdari makamların yetkileri, kimilerinde Türkiye genelinde olabildiği hâlde, kimilerinde de bulunduğu yerin coğrafi veya idari sınırları ile sınırlıdır.

Zaman Bakımından Yetki; Zaman bakımından yetki, idari makamların kamu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri zaman dilimini ifade eder. Bunun için sürenin başlangıç ve bitişinin iyi tespit edilmiş olması gerekir.

İdari İşlemlerde Şekil Unsuru

İdari işlemlerde şekil, idarenin iradesinin açıklanması aşamasında izlenmesi gereken usulü ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi ifade eder.

Başlıca şekil unsurları şunlardır.

- Yazılı biçim olmalıdır
- Gerekli bilgileri içermelidir
- Gerekçe ve imza içermelidir

İdari İşlemlerde Sebep Unsuru

Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkidir. İdareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten sebebin hem gerçek hem de hukuka uygun olması gerekir.

İdari İşlemlerde Konu Unsuru

İdari işlemlerde konu unsuru, işlemin hukuk düzeninde oluşturduğu sonuçtur. Tarh işlemi açısından irdelersek vergi alacağının miktar olarak tespit edilmesidir.

İdari İşlemlerde Amaç Unsuru

Amaç, idari işlemlerde ulaşılması arzu edilen sonuçtur. Amaç, idari işlem yapan kamu personelinin içinden geçirdiği ve ulaşmak istediği son merhaledir. Kamu erkinin vermiş olduğu yetki, kamu yararına hizmet etmesi için kullanılır.

Çözüm Yolu Kavramı ve Özellikleri

Vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolu, vergi yükümlüsü veya vergi idaresinin uyuşmazlığı ortadan kaldırmaya yönelik hukuki araçlardan yararlanarak hukuk zemininde anlaşmaları ya da her iki tarafın, sonucuna uymak zorunda oldukları yargı mercilerinin kararı ile anlaşmazlığı sona erdirmeye yöntemleridir.

Bu tanıma göre vergi uyuşmazlıklarının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Çözüm yolunda bir tarafta vergi yükümlüsü diğer tarafta ise vergi idaresi yer alır.
- Vergi uyuşmazlığı, vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmemesi veya vergi idaresinin bir işlemi ile ortaya çıkar.
- Çözüm yolunda uyuşmazlığın konusunu oluşturan vergi veya ceza, kısmen veya tamamen ortadan kalkar.
- Çözüm yolunda, taraflardan her ikisi de birlikte anlaşmaları gerektiğini bilir. Anlaşmamaları hâlinde yargı yoluna gidebilirler.

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi (Barışçıl Çözüm Yolları)

Vergi Hataları ve Düzeltme

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilemede yapılan hatalar yüzünden, verginin hukuka aykırı olarak fazla veya eksik istenmesi veya alınmasıdır. Yapılan hatalar yükümlünün lehine veya aleyhine olabileceği gibi vergi idaresinin lehine veya aleyhine de olabilir.

Vergi cezalarında yapılan hatalar da hata düzeltme kapsamında yer alır. VUK'un 375. maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların VUK' da yer alan vergi hataları için belirlenmiş usul ve şartlara göre, düzeltilmesi öngörülmüştür. Danıştay vergi hatalarının düzeltilmesinde vergi kavramını, gecikme faizi ve gecikme zammını kapsayacak şekilde geniş yorumlamaktadır.

Vergi hataları **hesap hataları ve vergilendirme hataları** olarak iki şekilde düzenlenmiştir.

Hesap Hataları

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları olarak tanımlanabilir.

Matrah Hataları; Verginin matrahında hata, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Miktarında Hatalar; Verginin miktarında hata, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, matrah hatalarında belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır.

Mükerrer Vergileme; Mükerrer vergileme, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme Hataları

Yükümlünün Şahsında Hata; Yükümlünün şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Yükümlülükte Hata; Yükümlülükte hata, vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf bulunduğu açık olan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır

Verginin Konusunda Hata; Verginin konusunda hata, açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan (istisna edilen) gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata; Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, istenen verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süresi itibariyle eksik ya da fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi

Vergi hataları, hatalı işlemi yapan memurun hatayı bulması veya görmesi ile üst amirlerin incelemesi sonucunda hataların görülmesi veya yükümlünün müracaatı ile ortaya çıkartılabilir.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi ilgili vergi dairesi müdürüne aittir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Düzeltme fişi, ilgili memur tarafından düzenlenerek vergi dairesi müdürüne imzalatırılır. Düzeltme sonucu ilave vergi tarhiyatına gidilmiş ise durum ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Hatanın yükümlü aleyhine yapılmış olması hâlinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise reddolunur.

Düzeltme işlemi vergi idaresince resen yapılabileceği gibi yükümlünün başvurusu üzerine de yapılabilmektedir. Yükümlüler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilmektedirler.

Düzeltme isteği vergi dairesi tarafından reddedildiği takdirde yükümlü hiyerarşik başvuru ile üst mercie gidebilir. Buna şikâyet yolu adı verilmektedir. Şikâyet yolu ile düzeltme istemi Maliye Bakanlığına karşı yapılır. Bu istemin reddine karşı açılacak davalar ise vergi mahkemelerinde bakılır.

Uzlaşma

Uzlaşma, “vergi yükümlüsü ya da ceza sorumlusu ile vergi idaresi arasında, vergi veya ceza nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeksizin çözümleyen bir anlaşmadır”.

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce, idare ile yükümlü veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır. Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tarh edilecek vergiler ile vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır. Kaçakçılık cezası ile kaçakçılık fiilleriyle işlenmiş vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışındadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu VUK kapsamındaki vergilerin tarhi ile vergi ziyai cezası kesildikten sonra, (kaçakçılık fiilleriyle işlenenler hariç olmak üzere) VUK’ ta belirtilen nedenlere dayalı olarak verilen vergi ve cezaların uzlaşma komisyonunda karşılıklı görüşülerek uyuşmazlığın kısmen veya tamamen sona erdirilmesidir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı; Tarha yetkili idare açılışından kapsama alanı içerisinde yer alan mali yükümlülükler, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu mali yükümlülüklerdir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındaki ceza, sadece vergi ziyai cezasıdır. Vergi ziyai, kaçakçılık fiilleriyle işlenmiş ise, kesilecek vergi ziyai uzlaşma kapsamı dışındadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları: Vergi dairesi müdürü başkanlığında bir müdür yardımcısı, bir gelir uzmanı veya şeften oluşur.

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları: Defterdar, komisyonun başkanıdır, kendisi bulunmadığı hâllerde vekâlet vereceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ve vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi Dairesi Başkanı, komisyonun başkanıdır. Eğer kendisi katılmıyorsa vekâlet vereceği grup müdürünün başkanlığında toplanır. Vergi dairesi başkanınca belirlenen grup müdürleri veya müdür ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Gelir idare başkan yardımcısı veya gelir idaresi daire başkanlarından birinin veya birinci hukuk müşavirinin başkanlığında kurulur. Grup başkanları ve/veya müdürlerinden oluşan iki üyeden oluşur.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Gelir idaresi başkanı, komisyonun başkanlığını yürütür. Gelir idaresi başkan yardımcısı, gelir idaresi başkanından oluşur.

Uzlaşma İstemi ve Süresi; Uzlaşma istemi, yükümlü tarafından uzlaşma komisyonuna bizzat yazılı başvurmayı gerektirir. Dilekçenin taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi de mümkündür. Buradan çıkan sonuç, tarhiyat sonrası uzlaşmada sözlü başvuru söz konusu değildir. Uzlaşma, resmi vekâleti haiz vekil aracılığı ile de talep edilebilir. Vergi yükümlüsünün küçük veya kısıtlı olması hâlinde, uzlaşma istemi kanuni temsilcisi olan veli veya vasiler aracılığı ile yapılabilir.

Uzlaşma dilekçesi, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetleri yürütmekle görevli birine verilir.

Uzlaşma başvuru süresi 30 gündür. Sürenin başlangıcı, vergi veya ceza ihbarnamesinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren başlar.

Uzlaşma sekreteryası, görüşmenin tarih, yer ve saatini, görüşme tarihinden en az 15 gün önce yükümlüye veya vekiline bildirmesi gerekir. Yükümlünün istemi hâlinde 15 günlük süreye bağlı kalınsızın daha önceki bir tarih de uzlaşma tarihi olarak belirlenebilir.

Uzlaşmanın Sonuçları; Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmadan beklenen sonuçların gerçekleşmesi adına tarafların toplanmasını gerektirir. Belirtilen yer, gün ve saatte komisyon üyeleri ve yükümlü toplanırlar.

Uzlaşma Sağlanmaması ve Sonuçları; Uzlaşma sağlanmaması, yönetmelikte “uzlaşmanın temin edilemediği” ve “uzlaşmanın vaki olmadığı” kavramları ile ifade edilmektedir.

Uzlaşmanın temin edilmemesi şu hâllerde gerçekleşmektedir: Yükümlü veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, yani belirtilen yer, gün ve saatte uzlaşma mahalline gelmemesi, komisyon toplantısına katılmasına rağmen tutanağı imzalamaması, uzlaşma tutanağını ihtirazi kayıt (çekince) koyarak imzalamak istemesidir. Bu üç hâlde uzlaşmanın temin edilmediği sonucuna varılır. Uzlaşmanın temin edilmemesi sonucunda, yükümlü tekrar uzlaşma isteminde bulunamaz.

Belediye ve İl Özel İdarelerince Alınan Vergilerde Uzlaşma

Belediye ve il özel idareleri tarafından alınan ve ikmalen, resen ve idarece tarh ve tebliğ edilen vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi zıyaı cezaları (kaçakçılık fiilleriyle işlenenler hariç) nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların komisyon ve yükümlünün anlaşmasıyla çözümlenmesine uzlaşma adı verilir.

İl Özel İdaresi Gelirleri; İl özel idareleri açısından kapsam içerisinde olan vergiler, il özel idare bütçeleri içerisinde yer alan vergi, resim ve harçlar olarak belirtilmiştir.

Belediye Gelirleri; 1 nu. uzlaşma tebliği ile belediyelerin uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harçlar ayrı ayrı gösterilmiştir.

Emlak vergisi uyarınca tahsil edilen bina ve arazi vergileri, Belediye Gelirleri Kanunu gereğince tahsilatı belediyeler tarafından yapılan vergilerdir.

Uzlaşma İstemi ve Süresi; Uzlaşma istemi, yetkili uzlaşma komisyonu başkanlığına dilekçe ile yapılır. Yükümlü kanuni ehliyete sahip ise başvuru bizzat kendisi tarafından yapılmalıdır.

Uzlaşma, tarh edilen vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde istenebilir.

Uzlaşmanın Sağlanması ve Sonuçları; Uzlaşma günü yükümlünün komisyona gelmesiyle birlikte uzlaşma görüşmelerine başlanır. Yükümlü, uzlaşma görüşmelerine, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci veya serbest muhasebeci ve mali müşavirler odasından bir meslek mensubu getirebilir. Bu kişiler uzlaşma tutanaklarına imza atamazlar. Sadece görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler.

Uzlaşmanın sağlanmamasının sonuçları şunlardır; İl özel idaresi ve belediye açısından bakıldığında, tarh ve tebliğ edilmiş vergi ve cezanın tahsilat işlemlerine başlanmasıdır. Bu aşamada koruma önlemleri ve haciz işlemlerine başlanabilecektir.

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi Yargılamasında Görevli Mahkemeler

Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak Danıştay'ın ilk derece mahkeme sıfatıyla baktığı davaların dışında kalan davalarda genel ve ilk derece mahkemesi olarak görev yapan bir yargı kuruluşudur. Bu mahkemeler, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur.

Vergi mahkemelerinin görevleri şunlardır:

- * Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler, bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- * Birinci bentte belirtilen konularda 6183 sayılı AATUHK' nin uygulanmasına ilişkin davaları,
- * Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri, kural olarak kurul hâlinde çalışmaktadır. Ancak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunlardan AATUHK' nin uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri bir milyar lirayı (2012 yılı için) aşmayan davalar tek hâkimle karara bağlanır.

Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çevresi içerisindeki idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkim tarafından verilen kararlarını itiraz mercii olarak inceleyen ve kesin karara kavuşturan mahkemelerdir. BİM yargı çevresi içindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin karara bağlar. Ayrıca, diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirirler. Bölge İdare Mahkemeleri, bölgenin coğrafi durumu ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur. Bölge İdare Mahkemeleri, genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bu mahkemeler bir başkan ve iki üyeden oluşur.

Danıştay

Danıştay, Anayasa'da yerini almış yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi yargılamasında, bazı hâllerde ilk yargı mercii olarak görev yaparken asıl önemli görevi, vergi mahkemelerinin kurul hâlinde verdiği kararları temyiz mercii olarak incelemesidir.

Danıştay biri idari daire olarak on iki tanesi de dava dairesi olarak görev yapan on üç daireden oluşur. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur. Görüşme için gereken sayı dördür. Vergi ve İdari Dava Daireleri yanında İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, Başkanlık Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu'ndan oluşur.

Vergi Yargılaması Usulü

Vergi Davasının Açılması

Hangi işlemlerin vergi davasına konu olabileceği yasada düzenlenmiştir. Bunlar, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve verginin kesilmiş olması durumlarıdır. Vergi davaları tarh aşamasında açılabilir gibi tahsil aşamasında da açılabilir. Vergi alacağını güvence altına almak için yapılan işlemler de vergi davasına konu olabilir.

Vergi Tarhının Davaya Konu Olması

Verginin tarhı, beyanname verme suretiyle yapılmış ise vergi davasına iki hâl dışında konu olmaz. Çünkü yükümlü kendi beyan etmiş olduğu matrahlara karşı dava açamaz. Vergi davasına konu olan hâllerden biri, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi; diğeri ise vergi hatasında düzeltme talebi ilgili vergi dairesince reddi ve şikâyet yoluyla bir üst merciiye yapılan hata düzeltme isteğinin Maliye Bakanlığı tarafından reddedilmesi hâlinde vergi davası açılabilir. Dava vergi mahkemesinde görülür.

Vergi Cezasının Kesilmiş Olması

Vergi davasına konu edilen ceza kesme işlemi, vergi dairesi tarafından kesilen idari cezalardır. Bu işlemler idari olması nedeniyle vergi davasına konu edilebilir. Kesilen cezanın vergi davasına konu edilebilmesi için, tebliğ edilmiş olması da şarttır.

Takdir Komisyonu Kararlarının Tebliğ Edilmiş Olması

Takdir komisyonun kararlarına karşı yükümlüler doğrudan dava açamazlar. Yükümlüler sadece, emsal bedel tespitine ilişkin kararlara karşı dava açabilirler. Bunun dışında, arsa ve arazi metre kare değer tespitine ilişkin kararlara karşı, kendilerine karar tebliğ edilen kamu kurum ve kuruluşları dava açabilmektedir. Örneğin, belediyeler, ticaret odaları gibi.

Verginin Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Alınması

Kaynakta kesilen vergilerin davaya konu edilebilmesi için, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve verginin kesilmiş olması gerekir. Bu iki şart gerçekleşmedikçe vergi davası açılmaz.

Tahsil Aşamasına İlişkin İşlemler

Tahsil aşamasında dava konusu edilebilecek işlemler ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emrinin tebliğ edilmesidir. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararlarının alınması veya uygulamaya konulması, ödeme emrinde ise ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile vergi davası açılabilir.

Yetkili ve Görevli Mahkeme

Genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezaların tarhiyat ve tahsilat işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde görülür.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

- ▼ Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- ▼ Şikâyet yoluyla hata düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- ▼ AATUHK' nin uygulanmasında, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararını alan, ödeme emrini düzenleyen,
- ▼ Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin yargı alanı içerisinde yer aldığı vergi mahkemesidir.

Dava Dilekçesi ve Dava Açma Süresi

Vergi davası, ilgili mahkeme başkanlığına yazılı ve imzalı olarak verilen bir dilekçe ile açılabilir. Dava dilekçesinin, İYUK' da öngörülen bazı unsurları taşıması gerekir.

Dava dilekçesinde bulunması gerekli hususlar şunlardır:

- ↳ Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları, unvanları ve adresleri,
- ↳ Davanın konusu, sebepleri ve dayandığı deliller,
- ↳ Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- ↳ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarda uyuşmazlık konusu,
- ↳ Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya cezanın nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve mükellefin hesap numarasıdır.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarda aksine bir hüküm olmadıkça Danıştay'da altmış; vergi mahkemelerinde 30 gündür. Ancak kanunlardaki özel süreler, bu genel sürelerin dışında kalmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarına özgü olarak, vergi kanunlarında farklı sürelerle yer verildiği hâller de bulunmaktadır. Özel dava açma süreleri şunlardır:

- ↳ Takdir komisyonları tarafından takdir edilen arsa metrekare değer tespitlerine karşı 15 gün; bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerinin tespitine karşı Resmi Gazete'de ilan edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde dava açılabilir.
- ↳ Uzlaşmanın temin edilememesi hâlinde, kalan süre 15 günden az ise 15 gün içerisinde, 15 günden fazla ise kalan süre içerisinde,
- ↳ Tahsilât işlemleri olan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, ödeme emri ve ödemeye davette (teminatın paraya çevrilmesinde) dava açma süresi 7 gündür.

Vergi Davasının Görülmesi

Vergi mahkemelerinde davanın açılması ile tahsilat ilke olarak kendiliğinden durur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilerle tahsilat işlemlerinde yürütme kendiliğinden durmaz. Vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekir.

İlk inceleme, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, davaya konu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, husumet, süre aşımı ve dava dilekçesinin düzeni, tek dilekçe ile dava açılmasının kanuna uygun olup olmadığı yönlerinden incelenir.

İlk inceleme sonucunda kanuna aykırılık görülürse;

- ☞ Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan dava reddedilir. İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın, görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,
- ☞ Dava ehliyetinin yokluğu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması, davanın süresinde açılmamış olması hâllerinde davanın reddine,
- ☞ Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması hâlinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,
- ☞ Dava dilekçesinin kanuna uygun olmadığı ya da tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olmadığı belirlenmesi hâlinde, dava dilekçelerinin kanuna uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçeler reddedilir. Bu durumda 30 gün içerisinde dava dilekçesinin yeniden düzenlenerek verilmesi gerekir. Ayrıca, fiil ehliyeti olmayan kişiler veya avukat olmayan vekilleri tarafından dava açılmış ise, 30 gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,
- ☞ İdari merci tecavüzü hâlinde dilekçelerin görevli idare merciine karar vermek üzere gönderilmesine karar verilir.

Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

İtiraz

İtiraz, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verilen nihai (son) kararlarına karşı yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine gidilen bir yargı yoludur. İtiraz yoluna, vergi mahkemesinin nihai kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren **30** gün içerisinde başvurulması gerekir.

Temyiz

Temyiz, ilk derece mahkemelerinin kurul hâlinde verdiği fakat kesinleşmemiş son kararlarına karşı, kararların hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amacıyla Danıştay'da dava açılmasıdır. Temyiz başvurusu, son kararın tebliğinden başlayarak 30 gün içinde yapılabilir. Ancak takdir komisyonlarının arsa ve araziye uygulanacak asgari ölçüde birim değer tespitlerine karşı açılan davalarda mahkeme kararından itibaren 15 gün içinde temyiz davası açılabilir.

Kanun Yararına Temyiz

BİM kararları ile vergi mahkemesinin ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yapması durumunda, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların gerekli görmesi hâllerinde veya kendiliğinden başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

Yargılamanın Yenilenmesi

Vergi mahkemesi, BİM ve Danıştay'ın kesin kararları aleyhine olağanüstü bir kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilir. Bu kararlar için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir. Dava aleyhine sonuçlanmış olan tarafa, karar kesinleşmiş olsa bile haklılığını ileri sürebilme imkânı veren bu olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi adı verilir.

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri şunlardır:

- * Zorlayıcı sebepler nedeniyle veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin, kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- * Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya resmi makam veya mahkeme önünde sahteliğinin ikrar edilmiş olması,
- * Karara esas olarak alınan bir mahkeme kararının, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- * Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

- * * * Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- * * * Vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimselerle davanın görülüp karara bağlanmış olması,
- * * * Çekinmek zorunda olan başkan, üye ya da hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- * * * Tarafları, konusu ve nedeni aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki kararın aksine bir karar verilmiş olması,
- * * * Hükmün İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin ve eki protokollerinin ihlali suretiyle verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi' nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olmasıdır. Yeniden yargılama yoluna, tarafları, konusu ve nedeni aynı olan davalarda on yıl, diğer nedenlerde ise 60 gün içinde gidilmesi gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi' nin bozma kararlarında ise yargılamanın yenilenmesi için dava açma süresi kararın tebliğinden itibaren bir yıldır. Yargılamanın yenilenmesi, kararı veren mahkeme tarafından görüşülerek karara bağlanır

Kararın Düzeltilmesi

Kararın düzeltilmesi, Danıştay'ın dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere; kararı veren mahkeme tarafından kararın tekrar gözden geçirilmesi ve varsa yanlışlıkların düzeltilmesine imkân veren olağan bir kanun yoludur. Kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflarca;

- ✦ Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- ✦ Kararda birbirine aykırı hükümlerin bulunması,
- ✦ Kararın usul ve kanuna aykırı olması,
- ✦ Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olduğu, ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenebilir.

Kararın Açıklanması

Danıştay, BİM ve vergi mahkemelerince verilen kararları yeterince açık olmayabilir ya da birbirine aykırı hükümler taşıyabilirler. Taraflardan her biri bu yola gidebilir. İlgili merciler talebi yerinde görmüş ise, kararın açıklanması ve aykırılığın giderilmesi gerçekleştirilir.

Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Tarafların, adı-soyadı, sıfatı ve hesap hataları yapılması hâlinde tarafların istemi üzerine yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna gidilebilir. Mahkeme, yanlışların düzeltilmesini kabul etmiş ise düzeltme kararın altına yazılarak düzeltilir. Düzeltme taraflara da tebliğ edilir

Ünite 8 – Uluslararası Vergi Hukuku

Uluslararası Vergi Hukukunun Konusu

Uluslararası vergi hukuku, **en geniş anlamıyla, devletlerin yabancı unsurlu mali olay ve ilişkiler hakkında uyguladıkları vergisel hukuk kurallarının bütünüdür.** Uluslararası vergi hukuku, vergi hukukunun alt dallarından birini teşkil eder. Uluslararası vergi hukukunun kaynaklarından biri, devletlerin uluslararası hukukun kavram ve kurallarına uygun olarak akdettiği vergi anlaşmalarıdır. Bu türden anlaşmalar, devletlerin vergilendirme yetkisinin karşılıklı olarak sınırlandırılması na ilişkin hükümler içerebileceği gibi, vergilendirme yetkisinin icrasında işbirliği ve yardım esaslarını da düzenleyebilir.

Uluslararası vergi hukuku, vergi anlaşmaları ağına ilaveten, uluslarüstü ekonomik bütünleşmelere katılım anlaşmalarından doğan ve çeşitli vergiler bakımından üye devletlere ulusal hukuk kurallarını uyumlaştırma mükellefiyeti getiren uluslarüstü kuralları da içerir.

Uluslararası vergi hukukunun konusu devletlerarasında yapılan vergi konulu anlaşmalarla sınırlı değildir. Devletlerin ulusal hukuklarında yer alan, ancak sınır ötesi olay ve ilişkiler bakımından hukuki sonuç doğuran vergisel iç hukuk düzenlemeleri de birer iç hukuk hükmü olmalarına karşın uluslararası vergi hukukunun inceleme alanındadır.

Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı

Uluslararası çifte vergilendirme iki (veya daha fazla) devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir. Vergi yükümlüsünün elde ettiği gelir, bir devlette sırf o devletin ülkesinde elde edildiği için, diğer bir devlette ise yükümlü ile o devlet arasında ikametgâh veya uyrukluk esasına dayalı bir ilişki bulunduğu için vergilendirilebilir. Bu durumun doğal sonucu, vergi yükümlüsünün elde ettiği aynı gelir unsurunun çeşitli devletlerin vergilendirme yetkisine konu olabilmesidir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin ayırt edici unsuru, vergilendirmenin birden fazla devlette yapılmasıdır. Bununla beraber, uluslararası çifte vergilendirmenin iki türünün bulunduğunu da ilave etmek gerekir. Uluslararası çifte vergilendirme, **uluslararası hukuksal çifte vergilendirme** ve **uluslararası ekonomik çifte vergilendirme** olarak ikiye ayrılır.

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmede, aynı vergi yükümlüsü aynı vergi konusu için iki farklı devlette vergilendirilir. Buna karşılık, uluslararası ekonomik çifte vergilendirmede, aynı vergi konusu farklı vergi yükümlülerinin elinde ve iki farklı devlette vergilendirilmektedir.

Burada ele alınan çifte vergilendirme türü uluslararası hukuksal çifte vergilendirme değildir.

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme kavramının evrensel olarak kabul gören tanımı şöyledir:

Uluslararası Çifte Vergilendirmenin

Nedenleri ve Sonuçları

Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Uluslararası hukukun iki ilkesi, devletin yer ve kişi bakımından yetkisinin çerçevesi ve niteliği konusunda bir düzen getirir:

Birincisi, bir devlet egemenliğini ancak “ülkesi üzerinde” kullanabilir. Devlet yetkilerinin yer itibariyle sınırını gösteren bu ilke “ülkesel egemenlik” olarak adlandırılır.

İkincisi, bir ulusal hukuk düzenine dâhil kuralların “kişisel egemenlik” altında bulunan kişilere uygulanabilmesidir. Devletin kişisel egemenliği altında bulunan kişiler, devlete uyrukluk (tabiiyet = vatandaşlık = yurttaşlık) bağıyla bağlı olan kişilerdir.

İkametgâh İlkesi

İkametgâh ilkesine göre vergilendirme, bir devletin “ülkesel egemenliği” altında ikamet eden kişilerin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmesidir. Vergilendirmeye temel olan ölçüt ikametgâhın bulunduğu yerdir. Bu açıdan ülkesellik genişleyerek kişisellik kazanır. Buradaki hukuksal ilişki “kişisel bağ” temeline dayanır ve kaynağını “kişisel anlamda ülkesel egemenlikten” alır.

İkametgâh ilkesine dayanan vergilendirmede kişinin hem yurt içi gelirleri hem de yurt dışı gelirleri vergilendirilir. Buradaki yükümlülük türü tam yükümlülük olarak adlandırılır.

Birçok ülke, ikametgâh ilkesini uygulayarak ülkesinde yerleşik (mukim) kişilerin hem ülke içi hem de ülke dışı kaynaklardan elde ettiği gelirleri vergilendirmektedir. Türkiye’de de gelir ve kurumlar vergilerinde tam yükümlülük bu çerçevede düzenlenmiştir.

Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesine göre vergilendirme, bir devletin “ülkesel egemenliği” altında bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olayları vergilendirmesi esasına dayanır. Bu ilkede vergilendirmeye temel olan husus, gelirin doğduğu veya malların bulunduğu yerdir. Kaynak ilkesi, bir devletin vergi yasalarını, ülkesinde bulunan yerli ya da yabancı herkese ve bütün hukuksal işlemlere uygulaması anlamına gelir. Bu ilke kaynağını “kişisel olmayan anlamda ülkesel egemenlikten” alır.

Kaynak ilkesine dayanan vergilendirmede, vergi yükümlüsünün sadece ülke içi gelirleri vergilendirilir. Buradaki yükümlülük türü dar yükümlülük olarak adlandırılır.

Kaynak ilkesi, bütün devletler tarafından vergilendirmeye esas alınan bir ilkedir. Türkiye’de de gelir ve kurumlar vergisinde ikametgâh ilkesi tam yükümlülüğün temelini oluştururken, dar yükümlülükte kaynak ilkesi benimsenmiştir.

Uyrukluk İlkesi

Uyruklu ilkesine göre vergilendirme, vergilendirme yetkisini kullanan devletin “kişisel egemenliği” altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirmesidir. Uyruklu, bir devlet ile vatandaş arasındaki siyasi bağı ifade eder. Uyruklu ilkesi, bugün çok az ülke tarafından uygulanan bir ilke niteliğindedir.

Vergilendirme Yetkilerinin Çakışması

Tam Yükümlülükler Arası Çakışma

Tam yükümlülükler arası çakışma hâlinde, iki devlet aynı kişiyi dünya çapındaki gelirleri üzerinden tam yükümlüğe tabi tutmaktadır. Bu çakışma şu şekillerde olabilir:

- ❖ Uyruklu ilkesini uygulayan bir devlet ile ikametgâh ilkesini uygulayan diğer devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması
- ❖ İki ikametgâh ilkesinin çakışması
- ❖ İki uyruklu ilkesinin çakışması

Bu durumda, devletlerden birinin mukimi olan bir kişi diğer devletten gelir elde etmektedir. İkamet devleti ikametgâh ilkesi dolayısıyla kişiyi yurt içi ve yurt dışı gelirleri üzerinden tam yükümlülük esasında vergilendirir. Diğer devlet ise kaynak ilkesi çerçevesinde, kaynak ülkesi sıfatıyla ülkesinde doğan geliri dar yükümlülük esasına göre vergilendirir. Uluslararası çifte vergilendirmenin en sık rastlanan şekli budur.

Dar Yükümlülükler Arası Çakışma

Bu durumda, her iki devlet, kendi mukimi olmayan bir kişiyi, gelirin ülkesinde elde edilmesi dolayısıyla dar yükümlülüğe tabi tutarak vergilendirir. Mukim olmayan bir kişinin, devletlerden birindeki işyerinin diğer devletten gelir elde etmesi hâlinde iki devletin de kaynak ilkesi uyarınca vergilendirme yapması bu duruma bir örnektir. Kaynak ilkesinin çakışması, devletlerin her birinin, seçtikleri farklı ölçütler nedeniyle kendisini kaynak ülkesi olarak nitelendirmesinden de doğabilir.

Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sonuçları

Bir vergi yükümlüsünün birden fazla ülkede faaliyette bulunmasının sonucu olarak elde ettiği gelirler üzerinden birden fazla devlette vergi ödemek durumunda bırakılması, hem hukuksal hem de ekonomik sonuçları olan patolojik bir durumdur. Vergi koyma yetkisinin bir iç hukuk meselesi olması, vergi adaletinin uluslararası alanda da gözetilmesi gereğini ortadan kaldırmaz. Uluslararası çifte vergilendirme, vergi yükümlülerinin mali güçlerine bağlı olarak eşit vergilendirilmesi ilkesi ile çatışan, vergi adaletine ters düşen bir olgudur.

Uluslararası çifte vergilendirme, ulusal mükellefiyetlerle karşılaştırıldığında yabancı yatırım faaliyetlerine karşı ayrımcılık yaratır. Bu nedenle de ortadan kaldırılması gereken bir olgu olarak değerlendirilir.

Uluslararası çifte vergilendirmenin bir diğer sonucu ekonomik etkilerinde görülür.

Çifte vergilendirmeden kaynaklanan vergi yükü maliyetleri arttırır ve dolayısıyla fiyatlara yansır.

Uluslararası piyasada faaliyet gösteren vergi yükümlülerinin rekabet güçlerini tahrip eden uluslararası çifte vergilendirme, küresel planda mal, sermaye, teknoloji ve insan hareketini olumsuz yönde etkiler. Bu açıdan, çifte vergilendirme, uluslararası ekonomik faaliyetlerin önünde bir engel ve ortadan kaldırılması gereken bir olgu olarak değerlendirilir.

Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Ortadan Kaldırma Yöntemleri

Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için alınan önlemlerden ilki, devletlerin tek taraşı olarak yabancı kaynaklı gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerini yasal düzenlemelerle sınırlandırmalarına dayanır. Bu önlemler vergiyi veya matrahı ölçüt olarak oluşturulabilir. Vergiyi temel alan önlemler, mahsup yöntemi ve vergi oranının indirimi olarak adlandırılır. Matrahı esas alanlar ise istisna ve matrahtan indirim yöntemidir.

Vergi Oranının İndirimi Yöntemi

Bu yöntemde, uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla gelirin tamamına veya bir kısmına uygulanan vergi oranları indirilir. Bu yöntem, devletler tarafından tek taraşı olarak

uygulanabileceği gibi karşılıklı olarak da uygulanabilir ancak vergilerin ve oranların çeşitliliği nedeniyle, bu yöntemin uluslararası çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırması tesadüfe bağlı bir şans olarak değerlendirilmektedir.

Matrahtan İndirim Yöntemi

Bu yöntemde, yabancı ülkede ödenen vergilerin dâhili vergiden değil, toplam matrahtan indirilmesi öngörülür. Bu durumda, yurt dışında ödenen vergiler, yurt dışındaki yatırıma ilişkin bir maliyet unsuru gibi indirilebilir bir gider olarak kabul edilir. Bu yolla, uluslararası çifte vergilendirme tamamen değil ancak kısmen ortadan kaldırılabilir.

Mahsup Yöntemi

Bu yöntemin ayırt edici yönü, ikametgâh ülkesinin, dış ülkede ödenen vergiyi yurt içinde ödenecek vergiden mahsup etmesidir. Bu durumda, ikametgâh ülkesi yabancı vergiye kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi muamele yapar. Dış vergi oranı iç vergi oranından düşük olduğu zaman, ikametgâh ülkesine iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenir. Dış verginin iç vergiden yüksek olması hâlinde ise ikametgâh ülkesi herhangi bir vergi tahsil etmez, fakat fazla kısım da iade edilmez.

Türk gelir vergisi sisteminde, tam yükümlülerin yurt dışında elde ettikleri kazançlar bakımından ortaya çıkabilecek uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla mahsup yöntemi kabul edilmiştir. İkametgâh esasına dayalı tam yükümlülükte kabul edilen mahsup yöntemi normal mahsup yöntemidir.

İstisna Yöntemi

Bu yöntemde, yurt dışında elde edilen gelir, ikametgâh veya kaynak ülkesinde vergiden istisna edilmektedir. Burada ikametgâh ülkesi, yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülkenin münhasır vergilendirme yetkisini kabul eder ve dolayısıyla mukimlerinin dünya çapındaki gelirlerini vergilendirme esasından vazgeçmiş olur. Kaynak ilkesini uygulayan devletler bakımından ise yabancı ülkede elde edilen gelir tamamen hesap dışı bırakılır.

Türk gelir vergisi sisteminde istisna yöntemi uygulaması sınırlı bir alanda kabul görmüştür. Bu yöntem sadece uyrukluk esasına dayalı vergilendirmede uygulanır.

Uluslararası Yöntemler

Vergi Anlaşmaları

Bir uluslararası anlaşma türü olan vergi anlaşmalarının tanımına kaynak oluşturur: Vergi anlaşması, uluslararası hukukun kişisi olan iki devletin aynı gelir üzerinde kullandıkları vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak amacıyla aralarında yaptıkları hukuksal bir işlemdir.

Vergi Anlaşması Türleri

Vergi anlaşmalarının ilk türü kapsayıcı anlaşmalardır. Bu tür anlaşmalar, bir veya daha fazla vergiye ilişkin bütün durumları kapsayan, her türlü gelir ve servetten doğan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan anlaşmalardır. Kapsayıcı anlaşmalarda, bilgi değişimi, idari yardımlaşma ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi hükümler de yer alır.

Vergi anlaşmalarının ikinci türü sınırlı anlaşmalardır. Bunlar, gelirin belirli unsurları üzerine yapılan anlaşmalardır. Bu durumda gelirin tamamı değil belirli bir kısmı üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılmasında Vergi Anlaşması Modelleri

OECD Vergi Anlaşması Modeli

Uluslararası çifte vergilendirme problemi ile ilgili uluslararası çalışmalar, ilk kez Milletler Cemiyeti tarafından 1922 yılında başlatılmış, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ile Birleşmiş Milletlerin (BM) araştırmaları ile devam etmiştir.

Modelin Yaklaşımı

OECD Modeli ikametgâh ilkesine dayanır. Modelde vergilendirme yetkisinin kullanımı ağırlıklı olarak vergi yükümlüsünün mukim olduğu devlete aittir. Kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ise vergi yükümlüsünün bu devletteki taşınmazlarından gelir elde etmesi veya bu devletteki faaliyetlerini bir işyeri aracılığıyla sürdürmesi hâllerinde kabul edilmiştir. OECD Modelinde, ikametgâh devletinin vergilendirmesi asıl, kaynak devletinin vergilendirmesi ise talidir

Modelin İçeriği

OECD Vergi Anlaşması Modeli 7 bölüm ve 31 maddeden oluşmaktadır.

OECD Modelinde yer alan hükümlerin genel içeriği aşağıdaki gibidir:

- 1.maddede**, anlaşmanın, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde veya her ikisinde mukim kişilere uygulanacağı belirtilmiştir.
- 2.maddede**, anlaşma kapsamına giren vergiler belirlenmektedir.
- 3.maddede**, “kişi”, “şirket”, “bir akit devlet işletmesi” ve “yetkili makam” gibi anlaşmada sık sık kullanılan kavramların tanımlaması yapılmaktadır.
- 4.maddede**, “mukim” kavramı hükme bağlanmaktadır.
- 5.maddede**, işyeri tanımı yapılmaktadır.
- 6.maddeye** göre, taşınmaz gelirlerinin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisini kullanacak devlet, taşınmazların bulunduğu devlettir.
- 7.maddede**, ticari kazançların vergilendirilmesi
- 8.madde**, deniz, iç suyu ve hava taşımacılığında doğan kazançların, işletmenin etkin yönetim merkezinin bulunduğu devletçe vergilendirilmesini düzenleme altına almaktadır.
- 9.madde** bağlı işletmelerin vergilendirilmesi ile ilgili maddedir.
- 10.madde** temettüleri (kâr payları) hakkında düzenleme getirmektedir.
- 11.madde**, faizlerde vergilendirme yetkisini kullanma hakkını faizlerin gerçek lehdarının mukimi olduğu devlete vermiştir.
- 12.maddeye** göre, bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri sadece hak sahiplerinin mukimi olduğu devlette vergilendirilebilir.
- 13.madde**, sermaye değer artış kazançları ile ilgilidir.
- 14.madde** serbest meslek kazançlarını düzenleyen maddedir ancak iptal edilmiştir. Bu gelirler 7.madde kapsamında değerlendirilmektedir.
- 15 ile 21.maddelerde**, çeşitli meslek gruplarının mukim oldukları devletin dışında faaliyet gösterip gelir elde etmeleri durumunda ne şekilde vergilendirme yapılacağı düzenlenmektedir.
- 22.madde** servete ilişkindir.
- 23.madde**, mahsup veya istisna yöntemlerini düzenlemektedir.
- 24.madde** ülke vatandaşları arasında yapılabilecek ayrımcılığı önlemeyi amaçlamaktadır.
- 25.madde**, anlaşmaya taraf olan devletlerin anlaşmanın uygulanmasından doğabilecek uyuşmazlıkları çözümlenme yöntemi hükme bağlanmaktadır.
- 26.maddede** bilgi alışverişi düzenlenmektedir.
- 27.maddede**, verginin tahsilinde idari yardımlaşma düzenlenmektedir.
- 28.maddede**, anlaşma hükümlerinin, diplomasi ve konsolosluk memurlarının, gerek uluslararası hukuk kurallarına ve gerekse özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarının etkilemeyeceği belirtilmiştir.
- 29.madde**, anlaşmanın uygulama alanının genişletilmesi ile ilgilidir.
- 30.madde**, anlaşmanın yürürlük tarihine ilişkin düzenlemeyi içermektedir.
- 31.madde**, anlaşmanın hangi hâllerde yürürlükten kalkacağını saptamaktadır.

BM Vergi Anlaşması Modeli

Modelin Yaklaşımı

OECD Modelinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında akdedilen anlaşmalarda yetersiz kalması nedeniyle, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını koruyacak şekilde alternatif olarak düzenlenen BM Modeli, kaynak ülkenin vergilendirmesine ağırlık vermektedir.

BM Modeline hakim olan görüşe göre, anlaşmalar, taraf devletlerin hukuki ve ekonomik koşullarını göz önüne alarak anlaşmadan elde edilecek fayda ile hazineye yüklenen fedakârlıkları dengelemelidir.

Gerçekten, sermaye ithalatçısı durumunda olan ve dış ülkelerde yatırımı bulunmayan gelişmekte olan ülkeler, vergi sistemlerini kaynak esasına dayandırır.

BM Modeli, esas olarak OECD Modeli temel alınarak hazırlanmıştır. Bu modelin referans alınmasının nedeni sadece en yakın tarihli metin olmasından değil, aynı zamanda çifte vergilendirme konusundaki bütün deneyimin bir birikimi kabul edilmesindedir. İki Model arasındaki temel yaklaşım farkına rağmen, birçok noktada ortaklık da bulunur.

Modelin İçeriği

Birçok hüküm bakımından OECD Modeli ile aynı olan bu BM Modelinin farklı noktaları şunlardır:

- 1.** İşyeri kavramının tanımı, OECD Modeline nazaran kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını arttıracak tarzda genişletilmiştir.
- 2.** Temettüelerin vergilendirilmesiyle ilgili 10.madde OECD Modelini yansıtmaktadır. Vergi oranı da ikili görüşmelerde belirlenmeye bırakılmıştır.
- 3.** BM Modeli, bir akit devlette doğan ve diğer akit devlet mukimine ödenen faizin her iki devlet tarafından da vergilendirilmesini kabul etmekle beraber, kaynak devletinde uygulanacak azami vergi oranını akit devletlerin iradesine bırakmıştır. Oysa OECD Modelinde bu oran %10 olarak belirlenmiş ve madde metninde yer almıştır.
- 4.** BM Modeli, OECD Modelinden farklı olarak gayri maddi hak bedellerine ilişkin vergilendirme yetkisini kullanma hakkını her iki devlet arasında paylaşmıştır.
- 5.** Serbest meslek kazançlarında kaynak devletinin vergilendirme yetkisini kullanmasına olanak tanıyan düzenlemeler getirilmiştir.
- 6.** Uluslararası taşımacılık kazançları için tercihli seçenekler sunulmuştur.

Türk Vergi Anlaşmaları

Türkiye'nin Vergi Anlaşmalarına Yaklaşımı

Türkiye'nin taraf olduğu ve yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarının sayısı **31 Aralık 2011 tarihi** itibarıyla **73**'tür. Türk vergi anlaşmaları, gelir ve/veya servet vergileri konusunda olup kapsayıcı anlaşma mahiyetindedir. Türkiye'nin sadece bir adet sınırlı anlaşması mevcut olup bu anlaşma hava taşımacılık gelirlerinde karşılıklı vergi muafiyetini düzenlemektedir.

Türkiye'nin vergi anlaşmalarına temel yaklaşımı şu şekilde ifade edilebilir: Türkiye ilke olarak diğer ülkelerle, Türkiye'ye üstün teknoloji, sermaye ve hizmet ithalinin veya Türkiye'den bu ülkelere sermaye, üstün teknoloji ve hizmet ihracının mevcut veya böyle bir potansiyelin olması hâlinde vergi anlaşması yapmıştır. Türkiye'nin anlaşmalardan beklentisi, anlaşmayla güvence altına alınan diğer akit devlet sermayesinin Türkiye'ye daha büyük bir öncelik vereceği düşüncesine dayanmaktadır. Türkiye, bu sayede hem yabancı işletmelerin doğrudan doğruya ödeyecekleri gelir ve kurumlar vergilerinde hem de çalıştırdıkları işçilerin ve ek kapasite yaratacakları diğer Türk işletmelerinin ödeyecekleri vergide artış beklentisi içindedir. Türkiye, akdettiği anlaşmalarla başlangıçta katlanacağı mali fedakârlığın kısa zamanda kazanca dönüşeceği anlayışındadır.

Türk Vergi Anlaşmalarının Niteliği

1982 Anayasasının 90(5).maddesine göre, "usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası

antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır". Bu çerçevede, Türkiye'nin taraf olduğu vergi antlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi kanunu hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi kanunlarına nazaran özel niteliktedir; bu nedenle vergi kanunlarına nazaran öncelikle uygulanırlar.



NorFuLL Paylaşım Mekanı
2014'