



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ YARGISI VE VERGİ USUL KANUNU
YÖNÜNDEN KESİLEN CEZALARA İLİŞKİN YARGI
KARARLARININ İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

HÜSEYİN KOCAMAN

DANIŞMAN

ÖĞR. GÖR. DR. HALİT FİKİR

İSTANBUL-2020

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargısı Ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27.01.2020

A. Kocaman

HÜSEYİN KOCAMAN

ONAY

Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- ☒ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim/Raporum sadece İstanbul Arel yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

27.01.2020

A. Kocaman

Hüseyin KOCAMAN

ÖZET
TÜRK VERGİ YARGISI VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN
KESİLEN CEZALARA İLİŞKİN YARGI KARARLARININ
İNCELENMESİ

Hüseyin KOCAMAN

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR

Ocak, 2020- 141 sayfa

Vergi ödemek, yerine getirilmesi zorunlu olan bir vatandaşlık görevidir. Dolayısıyla kimsenin vergi ödememe ya da eksik ödeme konusunda bir tercihi olamaz. Buna rağmen yükümlülerin önemli bir bölümünün vergilerini zamanında ya da eksiksiz ödemede çok da istekli olmadıkları, sahte belge düzenleme veya kullanma gibi yollara başvurarak vergi kaçırmaya çalıştıkları görülmektedir.

Vergi idaresi ise yapmış olduğu vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçığını önlemeye çalışmakta, bu konuda vergi müfettişleri aracılığıyla vergi incelemeleri yapmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda ise vergi kayıp ve kaçığına sebep olanlar hakkında kanunlarda yer alan cezai yaptırımlar uygulamaktadır.

Bu tezimizde ise vergi idaresi tarafından kesilen cezalara ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararlarda belirtilen hususlar çerçevesinde vergi incelemelerinde dikkate alınması gereken hususlara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi İncelemesi, Danıştay, Vergi Kayıp ve Kaçağı.

ABSTRACT
INVESTIGATION OF THE JUDICIAL DECISIONS RELATED TO
PUNISHED PENALTIES IN TERMS OF TURKISH TAX
JURISDICTION AND TAX PROCEDURE LAW

Hüseyin KOCAMAN

Master Thesis, Business Department

Supervisor: Lecturer Dr. Halit FİKİR

January, 2020-141 pages

Paying taxes is a compulsory citizenship duty. Thus, no one has any preference about not paying taxes or partial payment. But, it is a known situation that a significant proportion of taxpayers are reluctant to follow through on tax duties. It is seen that some taxpayers tries to evade tax by forging a document or using a forged document.

On the other hand, the tax administration tries to prevent tax losses and evasion with its tax audits and conducts tax examinations through tax inspectors. As a result of the examinations carried out, it imposes penal sanctions in the laws on those who cause tax losses and evasion.

In this thesis, the issues that should be taken into consideration in tax examinations are mentioned within the framework of the issues specified in the decisions of the Council of State regarding the penalties imposed by the tax administration.

Key Words: Tax, Tax Examination, Council of State, Tax Loss and Fraud.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	i
ONAY.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ MÜKELLEFİNİN ÖDEVLERİ

1.VERGİ KAVRAMI.....	5
2.VERGİNİN ÖZELLİKLERİ VE VERGİLEME İLKELERİ.....	7
2.1.Verginin Özellikleri.....	7
2.2.Vergileme İlkeleri.....	9
2.2.1.Adalet İlkesi.....	10
2.2.2.Genellik İlkesi.....	10
2.2.3.Eşitlik İlkesi.....	10
2.2.4.Belirlilik İlkesi.....	10
2.2.5.Açıklık İlkesi.....	10
2.2.6.İstikrar İlkesi.....	11
2.2.7.Uygunluk İlkesi.....	11
3.VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	11
3.1.Verginin Konusu.....	11
3.2.Vergiye Doğuran Olay.....	12
3.3.Vergi Mükellefi.....	12
3.4.Vergi Ehliyeti.....	13
3.5.Verginin Sorumlusu.....	13
3.5.1.Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu.....	14
3.5.2.Vergi Kesenlerin Sorumluluğu.....	16
3.5.3.Mirasçıların Sorumluluğu.....	16
3.6.Verginin Tarhı.....	16

3.6.1.Beyannameye Dayanan Tarh.....	17
3.6.2.İkmalen Vergi Tarhı.....	17
3.6.3.Re'sen Vergi Tarhı.....	18
3.6.4.Verginin İdarece Tarhı.....	19
3.7.Verginin Tebliği.....	19
3.7.1.Posta Yoluyla Tebliğ.....	21
3.7.2.İlan Yoluyla Tebliğ.....	23
3.7.3.Memur Vasıtasıyla Tebliğ.....	24
3.7.4.Dairede Tebliğ.....	24
3.7.5.Elektronik Ortamda Tebliğ.....	24
3.8.Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi.....	24
3.9.Verginin Tahsili.....	25
3.10. Verginin Zamanaşımına Uğraması.....	26
3.10.1. Tarh Zamanaşımı.....	27
3.10.2. Tahsil Zamanaşımı.....	27
3.11.Verginin Terkini.....	28
3.12.Vergi Hatası.....	28
4.VERGİ MÜKELLEFİNİN ÖDEVLERİ.....	29
4.1.Bildirimde Bulunma Ödevi.....	29
4.1.1.İşe Başlamayı Bildirme.....	29
4.1.2.Adres ve İş Değişikliğinin Bildirilmesi.....	30
4.1.3.İşi Bırakmanın Bildirilmesi.....	30
4.1.4.Bina ve Arazi Değişikliklerinin Bildirilmesi.....	31
4.2.Defter Tutma Ödevi.....	31
4.3.Vesika Düzenleme Ödevi.....	32
4.4.Defterlerin Tasdik Ettirilmesi Ödevi.....	33
4.5.Defter ve Vesikaların Muhafaza Edilmesi Ödevi.....	33
4.6.Defter ve Vesikaların İbraz Mecburiyeti Ödevi.....	34
4.7. Beyanname Verme Ödevi.....	34
4.8.Kayıt Nizamına Uyma Ödevi.....	34

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİ VE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

1.VERGİ UYUŞMAZLIĞI.....	35
2.VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI.....	36
2.1.Vergi İncelemesinin Amacı.....	37
2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar.....	37
2.3.Vergi İncelemesinin Esasları.....	37
3.VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFİN HAKLARI.....	40
3.1.Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı.....	40
3.2.İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı.....	40
3.3.DeFTER ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı.....	40
3.4.İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı...41	
3.5.Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı.....	41
3.6.Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı.....	41
3.7. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesini İsteme Hakkı.....	41
3.8.Müracaat ve Şikayet Hakkı.....	41
3.9.Dava Açma Hakkı.....	41
3.10.Uzlaşma Hakkı.....	41
4.VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	42
4.1.Vergi Suç ve Cezası Kavramı.....	42
4.2.Vergi Ceza Sorumluluğu.....	44
4.3.Vergi Cezaları.....	44
4.3.1.Vergi Ziyatı Cezası.....	44
4.3.2.Usulsüzlük Cezası.....	46
4.3.2.1.Genel Usulsüzlük Cezası.....	46
4.3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezası.....	47
4.4.Suçlar ve Cezaları.....	48
4.4.1.Kaçakçılık Suçu ve Cezası.....	48
4.4.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali.....	51
4.4.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma.....	52
4.5.Vergi Cezalarının Ortadan Kalkması Halleri.....	52

4.5.1.Ödeme.....	52
4.5.2.Yanılma ve Görüş Değişikliği.....	53
4.5.3.Pişmanlık ve Islah.....	53
4.5.4.Ölüm.....	54
4.5.5.Mücbir Sebep.....	54
4.5.6.Zamanaşımı.....	55
4.5.7. Hata.....	55
4.5.8.Uzlaşma.....	55
4.5.9.Dava Açma.....	57
4.5.10. İndirim.....	57
4.5.11.Af.....	58
4.5.12.İzaha Davet.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISI VE VERGİ DAVASI

1. YARGI KAVRAMI.....	59
1.1. Yargı ve Yargılama Kavramı.....	59
1.2.Mahkeme Kavramı.....	59
2.İDARİ YARGI.....	60
3.VERGİ YARGISI.....	61
3.1.Vergi Yargısı Kavramı.....	61
3.2.Vergi Yargısının İşlevleri.....	63
3.2.1.Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi.....	63
3.2.2.Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi.....	63
3.2.3.İçtihat Yaratma İşlevi.....	64
3.2.4.Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi.....	64
3.2.5.Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi.....	64
3.2.6.Vergi Adaleti Sağlama İşlevi.....	65
3.3.Vergi Yargısı Sistemleri.....	66
3.4.Vergi Yargılaması Usulüne Hakim Olan İlkeler.....	67
3.4.1.Re'sen Araştırma İlkesi.....	67
3.4.2.Yazılı Olma İlkesi.....	67
3.4.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	68

3.4.4. Kıyas Yasağı İlkesi.....	68
3.4.5. Delil Serbestisi İlkesi.....	69
3.4.6. Kamuya Yararlılık İlkesi.....	69
3.4.7. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	70
4. VERGİ YARGISI ORGANLARI.....	70
4.1. Vergi Mahkemeleri.....	70
4.2. Bölge İdare Mahkemesi.....	72
4.3. Danıştay.....	73
4.3.1. Vergi Dava Daireleri Kurulu.....	75
4.3.2. Vergi Dava Daireleri.....	75
5. VERGİ DAVASI.....	77
5.1. Vergi Davasının Hukuki Niteliği.....	77
5.2. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı.....	78
5.3. Vergi Davasının Tarafları.....	78
5.3.1. Davacı.....	79
5.3.2. Davalı.....	79
5.4. Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	80
5.5. Dava Açma Süreleri.....	80
5.6. Vergi Davasının Açılması.....	81
5.7. Yürütmenin Durdurulması.....	82
5.8. Davanın Karara Bağlanması.....	83
6. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI.....	84
6.1. İstinaf.....	84
6.2. Temyiz.....	86
6.3. Kanun Yararına Temyiz.....	87
6.4. Yargılamanın Yenilenmesi.....	88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ USUL KANUNA GÖRE KESİLEN CEZALARA İLİŞKİN
YARGI KARARLARININ İNCELENMESİ

1. İDARİ VE MALİ SUÇLARA İLİŞKİN YARGI KARARLARI.....	88
2. KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İLİŞKİN YARGI KARARLARI.....	93

2.1.Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi Fiiline İlişkin Yargı Kararları.....	93
2.2.Sahte Belge Düzenleme Fiiline İlişkin Yargı Kararları.....	101
2.3.Sahte Belge Kullanma Fiiline İlişkin Yargı Kararları.....	105
SONUÇ.....	120
KAYNAKÇA.....	126
ÖZGEÇMİŞ.....	132



ÖNSÖZ

“Türk Vergi Yargısı ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi” başlıklı bu tez çalışmamda vergi yargı örgütünün genel yapısı ile vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar sonucunda mükellefler ve vergi sorumluları adına yapılan vergi tarhiyatı ile kesilen vergi cezalarına ilişkin vergi yargısı alanında yüksek mahkeme konumunda bulunan Danıştay tarafından verilen kararların incelenmesi amaçlanmıştır.

Tezimiz 4 bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde vergi ve vergiye ilişkin kavramların neler olduğu ile mükelleflerin üzerine düşen ödevlerin neler olduklarına değinilmiştir.

Tezimizin ikinci bölümünde ise, vergi uyumsuzluğunun ne olduğu, vergi incelemesinin esaslarının neler olduğu, vergi incelemelerinde mükellef ve vergi sorumlularının sahip olduğu haklar ile vergi suç ve cezaların değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, vergi yargısının yapısı ve görevlerine, vergi davasına ilişkin esaslara ve vergi davalarında alınan kararlara ilişkin başvuru yollarına değinilmiştir.

Dördüncü bölümde ise Danıştay ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Vergi Usul Kanun 359’uncu maddesinde sayılan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin kararları incelenmiş ve kararlarda öne çıkan hususlara değinilmiştir.

Son olarak bu tez çalışmamın oluşmasında yardımlarını eksik etmeyen danışman hocam Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR’e teşekkürlerimi arz etmeyi borç bilirim.

GİRİŞ

Devletler ortaya çıktıkları ilk zamanlardan beri ortak giderleri olan ordu, devlet kurumları, adalet ve kamu hizmetleri için gelire ihtiyaç duymuşlardır. Devletler ilk zamanlarda bu gelir ihtiyaçlarını daha çok savaşlardan elde ettikleri ganimetlerle karşılamaktaydılar. Ancak zamanla savaşlardan elde edilen ganimetler kamu hizmetlerinin karşılanmasına yetmediğinde, devletler sağlam ve sürekli gelir kaynaklarına ihtiyaç duydular. Bu ihtiyaçtan ise günümüzde bile halen varlığını sürdürmeye devam eden gelir kaynağı olan vergi doğmuştur.

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere, bireylerden ve kurumlardan egemenlik gücüne dayalı olarak, hukuki güç altında, karşılıksız olarak almış olduğu parasal değerlerdir. Anayasamızın 73. Maddesinde de herkesin kamu giderlerinin karşılanması için mali gücü doğrutusunda vergi ödemekle yükümlü olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu ilişkide bir tarafta alacaklı olarak devlet (Vergi İdaresi), diğer tarafta ise borçlu olarak mükellef bulunmaktadır.

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirme yer almaktadır. Vergi idaresi bu ilişki içinde mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerinde getirip getirmediğini tespitini sağlamaya çalışır. Ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti ise bu konuda yapılacak denetimi gerekli kılmaktadır. Denetim sürecinin temelini ise idarenin bilgi toplaması oluşturur. İdare, bilgileri denetime aldığı mükelleflerden doğrudan elde edebileceğı gibi, başka mükelleflerden, resmi veya özel kuruluşlardan sağlayabilir.

Denetimin en çok önem arz ettiğı vergi türü, matrahları yükümlülerce beyan edilen vergilerdir. Bunun nedeni ise vergiyi doğuran olayın ve mükellefiyete ilişkin olguların mükellef nezdinde meydana gelmesi ve bunların ancak mükellefin beyanı ile idarenin haberdar edilebileceğı olgusudur. Vergi idaresinin başta vergiyi doğuran olayı tespit etmesi, vergilendirme ile ilgili diğer hususları ortaya çıkarması ve sonuçta beyan edilen matrahların doğruluğunu araştırması amacıyla bilgi edinmesine yönelik çeşitli hukuki imkan ve müesseseler getirilmiştir. Bu müesseseleri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak ifade etmek mümkündür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 134 üncü maddesinde yer aldığı üzere vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırılıp tespit etmektir. Vergi incelemesi ise, vergi ödemekle yükümlü kişilerin (mükelleflerin) yaptığı iş veya işlemlerinin önceden belirlenmiş vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuata (tebliğ, genelge, özelge, sirküler) uygun olup olmadığının tespiti ve ödenmesi gereken vergilerin takdir edilmesidir. Vergisel denetimin kapsamı ise, ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan vergilerin, mükelleflerin kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan; “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü doğrultusunda, tespit edilmesi ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanmasıdır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunan inceleme elemanları da, vergi incelemelerini bu maksat doğrultusunda mükelleflerin haklarını da gözeterek yerine getirmektedirler.

Vergi incelemesi; Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde de düzenlediği şekilde, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yerine getirilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yaygın şekilde işlenmesi vergi gelirlerinin beklenen düzeye ulaşamaması ve vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamamasına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarıyla yeterince mücadele edilmemesi, toplumda adalet anlayışını azaltmakta, halkın sisteme olan güveninin sarsmakta ve vergi sistemimizde ciddi sıkıntılar meydana getirmektedir. Bunun için vergi idarelerince açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet verilmesi, vergi incelemelerinde kanunların, doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanması ile yükümlülükler aykırı davranılması halinde mevzuata uygun, hak ve hukuk kuralları çerçevesinde yargılama yapılarak sorumluların adil şekilde cezalandırılmaları gerekmektedir.

Mükellef ile idare arasında çıkan anlaşmazlıklar kimi zaman yargı yoluna gidilmeden önce karşılıklı uzlaşma yoluyla kısa sürede ve daha az masrafla çözüme kavuşturulabilmektedir. Ancak mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlıkların her zaman barışçıl yollarla çözümlenebilmesi mümkün değildir. Bu şekilde çözümlenemeyen uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi için mükellef ve vergi idaresi dışında vergi yargı organları görevlendirilmiştir.

Vergi anlaşmazlıklarının uzlaşma yoluyla ile çözümlenememesi durumunda ise uyuşmazlığın yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmasına yargısal çözüm yolu denilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak başvuru yargı yoluna da vergi yargısı denilmektedir. Vergi yargılaması, yargısal süreç içerisinde yer alan işlemlerin hukuka uygunluk denetiminin yapılmasıdır. Vergi yargısı, kamu gelirlerinden vergi ve benzeri mali yükümlülükleri kapsarken vergi idaresinin işlemleri de vergi yargısının konusunu oluşturmaktadır.

Vergi yargısının yargısal güvenliği sağlama, hukuki güvenliği sağlama, içtihat hukuku oluşturma, vergi adaletini sağlama ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlene olmak üzere çeşitli işlevleri bulunmaktadır.

Vergi müfettişleri tarafından mevzuatta yer alan hükümler doğrultusunda yapılan incelemeler sonucunda mükellefler hakkında tespit edilen hususlara ilişkin vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu gibi raporlar düzenlenmektedir. Vergi müfettişleri tarafından mevzuatta yer alan hükümler çerçevesinde düzenlenen söz konusu raporlardan kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları, kimi zaman vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yoluyla çözümlenememekte ve vergi uyuşmazlığının dayanağı olan bu raporlar mükellefler tarafından dava konusu edilmektedirler. Dava konusu edilen inceleme raporlarından kaynaklanan vergi tarhiyatlarının çoğu zaman vergi yargı organları (Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) tarafından mükelleflerin lehine verilen kararlarla kaldırıldığı görülmektedir. Bu durum ise vergi incelemesinden beklenen amaçların tam olarak yerine getirilmesine imkan sağlamamaktadır.

Bu tez çalışmasıyla ulaşılmak istenen amaç, vergi müfettişleri tarafından vergi mevzuatında yer alan hükümler doğrultusunda yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen raporlar ile ortaya çıkan vergi tarhiyatı ile kesilen cezaların yargı organları tarafından hangi gerekçeler ile kaldırıldığıının incelenmesi ve buna ilişkin olarak vergi müfettişleri tarafından yapılması gerekenlerin ortaya konulmasıdır.

Dört bölümden oluşan tezimizin birinci bölümünde verginin ne olduğu, ülkeler için neden önemli olduğu, vergi deyince nelerin anlaşılması gerektiği, vergi ödemekle yükümlü olanların kimler olduğu, vergilendirme sürecinin evreleri olan ve 4T olarak adlandırılan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil

kavramlarının neler olduğuna ilişkin açıklamalar ile mükelleflerin mükellefiyetten kaynaklanan ödev ve sorumluluklarının neler olduğu ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Tezimizin ikinci bölümünde ise; vergi uyumsuzluğu ve vergi incelemesini ne olduğu, vergi incelmeye kimlerin yetkili olduğu, vergi incelemesi yapılırken dikkate alınacak hususların neler olduğu açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca hakkında vergi incelemesi yürütölen mükelleflerin inceleme süresince sahip olduğu haklarının neler olduğu da açıklanmıştır. Yine bu bölümde vergi suçunun ne olduğu, vergi suçu işlenmesi durumunda kesilecek cezaların neler olduğu ve cezaların nasıl ortadan kalkacağına ilişkin hususlara değinilmiştir.

Tezimizin üçüncü bölümünde ise; vergi yargısı kavramı açıklanmış, vergi yargısının işlevi ve ilkelerinin neler olduğundan bahsedilmiştir. Yine bu bölümde vergi yargısı organlarının neler olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca vergi davasının nasıl ve nereye açılması gerektiğı, vergi davası açılırken dikkat edilmesi gereken usul kurallarının neler olduğu, verilen yargı kararlarına ilişkin başvurulacak kanun yollarının bahsedilmiştir.

Dördüncü bölümde ise; vergi yargısının yüksek mahkemesi konumunda bulunan Danıştay Vergi Dava Dairesi ile Danıştay Vergi Daireleri tarafından yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerine ilişkin olarak verilen kararlar incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Sonuç kısmında ise, tezimizle ilgili genel bir değerlendirme yapılmış olup, çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ MÜKELLEFİNİN ÖDEVLERİ

1. VERGİ KAVRAMI

Belirli bir insan topluluğunun, belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olmasıyla oluşan, hukuki kişiliğe sahip devamlı olan teşkilata devlet denilmektedir (AKİPEK, 1966: 12). Devletler ortaya çıktıkları ilk zamanlardan beri ortak giderleri olan ordu, devlet kurumları, adalet ve kamu hizmetleri için gelire ihtiyaç duymuşlardır. Devletler ilk zamanlar bu gelir ihtiyaçlarını daha çok savaşımlardan elde ettikleri ganimetlerle karşılamaktaydılar. Ancak zamanla savaşımlardan elde edilen ganimetler kamu hizmetlerinin karşılanmasına yetmediğinde, devletler sağlam ve sürekli gelir kaynaklarına ihtiyaç duydular. Bu ihtiyaçtan ise günümüzde bile halen varlığını sürdürmeye devam eden gelir kaynağı olan vergi doğmuştur. Vergi, devlet olgusu ile birlikte vardır ve onun ayrılmaz bir parçasıdır (BİNGÖL, 2018: 25). Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunda çıkardığı 1 numaralı kanunun “*Ağnam-ı Resmîyye Kanunu*” adında bir vergi kanunu olması da devletler ile vergi arasındaki ilişkinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Verginin tam ve eksiksiz bir tanımını yapmak çok zordur. Akademik camiada verginin tanımına ilişkin olarak birkaç tanıma baktığımızda da farklı vergi tanımlamaları ile karşılaşmaktayız. Şevki ÖZBİLEN vergiyi, kamu hizmetlerinden kaynaklanan giderler ile kamu borçlarından kaynaklanan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak ve karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden para olarak aldığı ödemeler olarak tanımlamıştır (ÖZBİLEN, 2012: 209). Arif NEMLİ ise vergiyi, devletin kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak amacıyla gerek kişilerden, gerekse işletmelerden herhangi bir karşılık beklemeden, zorla aldığı paralar olarak tanımlamıştır (NEMLİ, 1969: 108).

Halil NADAROĞLU vergiyi, devletin veya kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle, tüzel kişilerden aldıkları para tutarları olarak tanımlamıştır (NADAROĞLU, 2000: 217).

S. Ateş OKTAR vergiyi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak üzere, kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan pay olarak tanımlamıştır (OKTAR, 2012: 4).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında (1982 Anayasası) vergi bir ödev olarak görülmüştür. Anayasamızın 73. Maddesinde; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* hükmü yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi ise almış olduğu kararlarında vergiyi, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak için, yasalarla, gerçek ve tüzel kişilerin mali güçlerine göre, malvarlıklarının bir bölümünün devlete (kamuya) aktarılması olarak tanımlanmıştır (GEREK ve A. AYDIN, 2010: 25).

Vergilendirme, devletin vatandaşları üzerinde sahip olduğu en doğal haklardan biridir. Bu hak, devlet kavramının ortaya çıkışı kadar geçmişe dayanan ve meşru haktır. Devletin kendisinden beklenen birçok hizmeti gerçekleştirilebilmesi vergilendirme hakkını kullanarak sağlayacağı kaynaklara bağlıdır. Bu nedenle vatandaşlarda vergiyi, bir devlet sınırları içerisinde yaşamının en doğal gereği olarak görürler. Fakat vergilendirme hakkı, devlete sınırsız bir hak sunmaz. Çünkü vergilendirme hakkının sınırsız kullanılması iktisadi ve toplumsal yaşamın günlük seyrinin sekteye uğramasına ve buna bağlı olarak da devletin kendi düzen ve işleyişine zarar vermesi anlamına gelmektedir. Dolayısı ile günümüze dek vergilendirme sistemlerinin pek çok açıdan çerçevesi çizilmiş ve söz konusu hakkın kullanımında geçerli hususlar belirlenmeye çalışılmıştır (DEMİR, 2013: 1).

Vergiler ülke kalkınmasında kullanılan mali kaynaklarda ön sırayı almaktadır. Bireylerin tasarrufları ile yaptıkları yatırımlarda, devletin alacağı vergiler üzerinde yapacağı artışlar önem teşkil etmektedir. Genel anlamda değerlendirildiğinde kişilerin gelirlerinden alınan vergilerin artırılması, sermayenin birikmesinde daralma yönünde etki yapmaktadır. Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde vergiler ile toplanan gelirler yatırım yapmak için değil,

cari harcamalar için kullanılması ülke ekonomisinde olumsuzluklara neden olabilmektedir (DEMİRCAN, 2003: 102).

Vergiye ilişkin tanımlamalara bakıldığında özetle vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği finansal yükü karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden devletin egemenlik gücü doğrultusunda karşılıksız ve zorla alınan parasal tutardır.

2.VERGİNİN ÖZELLİKLERİ VE VERGİLEME İLKELERİ

2.1.Verginin Özellikleri

Verginin özellikleri günümüzde şu şekilde sıralanmaktadır.

a. Vergi Karşılıksızdır

Verginin belli bir karşılığı yoktur. Verginin karşılığı devlet tarafından yapılan ve gerçekleştirilen her türlü kamusal hizmetlerdir. Verginin karşılıksız olması demek, mükelleflerin ödedikleri vergiler karşısında özel bir karşılık beklentisinin olamayacağıdır. Vergi bu özelliği ile harç, resim gibi belli bir hizmet karşılığında ödenen kamu gelirlerinden ayrılmaktadır. (ÖZBİLEN, 2012: 211)

b. Vergi Para Olarak Ödenir

Vergi para olarak ödenmektedir. Devlet yüklenmiş olduğu görevlerini kural olarak para şeklinde sağladığı kamu gelirleri ile yerine getirmektedir.

Verginin ayni değil de nakdi olarak alınmasının en önemli sebebi üretim aşamasında kullanılan girdilerin, firmadan firmaya, kişiden kişiye değişebilmesi ve bununla karlılık ve verimi etkileyerek, vergi yükünün mükellefler üzerinde farklı şekilde dağılması sonucunda vergi eşitliğinin korunmasını zorlaştıracak olmasıdır.

Ayni vergiler mal ile ödemeyi gerektirdiği için, vergi olarak getirilen binlerce çeşit malın taşınması, depolanması ve korunması imkansız hale gelecektir. Bu nedenle büyük maliyetler gerektiren bu tür vergilerin mal olarak ödenmesi yerine nakit olarak ve para ile ödenmesi yolu tercih edilmeye başlanmıştır. (ÖZBİLEN, 2012: 211)

c. Zora Dayanan Bir Ödemedir

Verginin zora dayalı olması, vergilerin kanunlarla belirlenen koşullarda alınmasıdır. 1982 Anayasasının 73. maddesinde de vergi, resim, harç ve benzeri

mali yükümlüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı düzenlenmiştir. Vergilemede mükelleflerin keyfiyeti geçerli değildir. Eğer mükellefler vergi vermekten kaçınıyorlarsa, hukuk kuralları içerisinde zora başvuru olarak kendilerinden vergi alınır. Mükellefler vergi ödeme dönemi geldiğinde vergisini ihmal ediyorsa, vergi mükelleften cezalı olarak tahsil edilecektir.

Verginin zorla alınması temel kural olmakla birlikte, kanunla konulması ve alınması demokratik ülkelerde milletin izni olduğu anlamına gelmektedir. Kanunlar, milletlerin meclisi olan parlamentolarda yapıldığından vergi kanunları da dolaylı olarak kişilerin önceden, seçimler vasıtasıyla vermiş olduğu izin doğrultusunda yapılmaktadır. (ÖZBİLEN, 2012: 211).

d. Vergi Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınır

Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınmaktadır. Gerçek kişi, sağ ve tam doğmak şartı ile anne karnına düşmesinden ölümüne kadar geçen süreçte hukuken kişiler için kullanılan terimdir. Yani gerçek kişi insanın bizzat kendisidir. Tüzel kişiler ise gerçekte kişilik sahibi olmayan ancak kişilik sahibi olduğu varsayılan kişi veya mal topluluklarıdır. Tüzel kişi hukuk bakımından birçok kişinin veya malın topluluğundan doğan ve tek bir kişi sayılan varlıktır.

Ülke sınırları içinde devletin yaptığı kamu hizmetlerinden hem gerçek hem de tüzel kişiler yararlanmaktadır. Hatta ülke sınırları içinde faaliyette bulunan yabancı gerçek ve tüzel kişilerde bu hizmetlerden yararlanırlar. İşte bu yararlanma karşılığında devlet ülke sınırları içinde kazanç sağlayan veya ekonomik değerlere sahip gerçek ve tüzel kişilerden niteliklerine uygun miktarda vergi almaktadır. (ÖZBİLEN, 2012: 211)

e. Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınır

Vergilendirme yetkisi egemenlik gücünü elinde bulunduran devlete aittir. Devlet kamu hizmetlerini başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmek için vergilendirme yetkisini belirli ölçüler içinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir.

Vergilendirme yetkisi genel olarak devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi koyması ve uygulaması konusunda sahip olduğu hak ve yetkidir. Devlet vergilendirme yetkisini kanun çıkarmak suretiyle kullanır. (ÖZBİLEN, 2012: 211)

2.2.Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergi uygulaması ile ulaşılmak istenen amaçlara etkin bir biçimde ulaşılabilmesi için uygulanması gereken kurallardır. Vergilerin mali ve mali olmayan amaçları vardır (S.AYDIN ve ÇAŞKURLU, 2013: 203).

Vergilemenin mali amacı, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli kaynakların sağlanmasıdır (BULUTOğLU, 2003: 39).

Günümüzde kamu harcamalarının gayri safı milli hasılaya olan oranlarının genelde yüzde ellileri geçmesi, devletin vergi gelirlerine ihtiyacını eskiye göre çok daha fazla arttırmıştır. Gelire olan ihtiyacın artması ilk olarak verginin mali amacını ön plana çıkarmıştır. Sadece mali amaca göre vergi politikasının düzenlenmesinde verginin ekonomik ve sosyal amacı üzerinde durulmaz. Mali amaçta her şeyden fazla vergi alınma üzerine odaklanılmıştır (MUTLUER ve diğerleri, 2007: 230).

Verginin mali amacını etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bu koşullardan birincisi, vergi sisteminin milli gelirdeki artışın vergi gelirlerine de yansımaya imkan verecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olmasıdır. İkinci koşul vergi sisteminin mali kaynak ihtiyacında ortaya çıkan ani artışlara hızla cevap verebilecek esnek bir yapıya sahip olması gereğidir. nc koşulu, mükelleflerin vergi dolayısıyla katlanacakları öznel özveriye en düşük dzeyeye indirmektir. Dördüncü koşul, veri bir vergi hasılatı sağlamak üzere vergi idaresinin yapacağı tarh ve tahsil masraflarının mümkün olan en düşük düzeyde tutulmasıdır. Beşinci koşul, vergileme ile yatırım ve tasarruf eğilimi ile emek arzı üzerinde olumsuz ekonomik etkilere neden olmamasıdır. Altıncı koşul ise, vergilemenin rekabet eşişsizliğine ya da zararlı vergi rekabetine yol amamasıdır (OKTAR, 2012: 14).

Vergilemenin mali olmayan amaçları ise; gelirin yeniden dağılımını sağlama amacı, ekonomik istikrarın sağlanması amacı, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi amacı, sağlık, eğitim ve nüfus politikalarına ilişkin amaçlar, savaş halinde kendine yeterli olma amacı ile belli üretim dallarının ya da girişim şekillerinin korunması amacı bunlar arasındadır. (OKTAR, 2012: 14).

Bu amaçların yerine getirilebilmesi için gerekli olan vergileme ilkeleri ise tek tek aşağıda açıklandığı gibidir (AKDOğAN, 2011: 198-212).

2.2.1.Adalet İlkesi

Vergide adalet ilkesi, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gereğini ifade etmektedir. Vergi adaletinin sağlanması amacıyla; vergi kaçakçılığının önlenmesi, gelir gruplarının farklılaştırılarak vergilendirilmesi, asgari geçim indirimi vb. uygulamalardan yararlanılmaktadır. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.2.Genellik İlkesi

Ülke sınırları içinde herkesin sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin vergi yükümlülüğünü yerine getirmesi gereğini ifade eder. Bir ülkede vatandaş olsun olmasın tüm bireylerin belli sınırlar içerisinde vergi vermesi ve yabancı ülke vatandaşlarının yerleşik oldukları ülke dışında yaşadıkları ülkede devamlı veya geçici olarak elde ettiği gelirler veya ülkede bulunan mal ve mülkleri dolasıyla vergi ödemek zorunda olmalarıdır. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.3.Eşitlik İlkesi

Toplam vergi yükünün mükelleflerin sosyal ve iktisadi durumları göz önüne alınarak paylaştırılmasıdır. Sosyal ve iktisadi durumları birbirinden farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesine dikey eşitlik denir. İktisadi ve sosyal durumları birbirine benzer veya aynı olanların aynı şekilde vergilendirilmesine yatay eşitlik denir. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.4.Belirlilik İlkesi

Vergi ile ilgili olan işlemlerin ve vergi ile ilgili kurumların tüm mükellefler tarafından anlaşılabilir olması ve bu işlem ve kurumların belli olması gerektiğini ifade eder. Bu ilkeye göre vergilerle ilgili her konu vergi yükümlüsü ve üçüncü şahıslar bakımından açık ve net bir şekilde düzenlenmelidir. Vergi açık, net, belirli ve kesin olmalıdır. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.5.Açıklık İlkesi

Vergi ile ilgili kanunların, yönetmeliklerin, tebliğlerin tüm vergi yükümlüleri tarafından anlaşılabilir ve açık bir şekilde olması gerektiğini ifade eden bir ilkedir. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.6.İstikrar İlkesi

Vergi ile ilgili yasaların ve diğer düzenlemelerin sürekli olması kısa sürelerde değiştirilmemesi gerektiğini belirten ilkedir. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

2.2.7.Uygunluk İlkesi

Tahsilatla ilgili bir ilke olup, verginin mükelleften ödeme yapabilmesi açısından en uygun zamanda alınması gerektiğini anlatmaktadır. (AKDOĞAN, 2011: 198-212).

3.VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

3.1.Verginin Konusu

Verginin konusu verginin üzerinden alındığı, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu unsurdur (BATIREL, 1990: 133). Verginin konusu verginin ne üzerinden alınacağını göstermektedir. Verginin konusu mal, eşya, hizmet, üretim, gelir, teslim, ithalat vb. olabilir. Verginin konusunu meclis çıkardığı kanunlar ile belirlemektedir. Örneğin gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleri iken, kurumlar vergisinin konusunu kurumların kazançlarıdır. Katma değer vergisinin konusunu ise yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmetin ithal edilmesidir. Damga vergisinin konusu ise kanuna ekli bir sayılı listede yer alan kâğıtlardır. Motorlu taşıtlar vergisinde ise verginin konusunu Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterlerdir. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu ise banka ve sigorta şirketlerinin her türlü muamelesidir.

Kanun koyucu verginin konusunu belirlerken ülkenin ekonomik ve sosyal durumunu göz önünde bulundurur. Gerek görülürse o ana kadar vergi ile hiçbir ilişkisi olmayan iktisadi unsur üzerinden de vergi alınması öngörülebilir. (BATIREL, 1990: 133). Örneğin son zamanlarda yürürlüğü giren dijital hizmet vergisi, konaklama vergisidir. Kanunda belirtilmediği sürece hiçbir ekonomik unsur verginin konusu olamaz. Yapılan bir işin kanunlarca yasaklanmış olması o işlem üzerinden vergi alınmasına mani değildir. Örneğin kumar oynamak kanunlarca yasaklanmış bir fiil olması, kumardan elde edilen gelirin vergilendirilmesine mani değildir.

3.2.Vergiye Doğuran Olay

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 19 uncu maddesinde vergiyi doğuran olay, vergi alacağının doğabilmesi için, vergi kanunlarının da yer alan hukuki durum ortaya çıkması olarak tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay vergi yasalarının verginin doğumunu bağladıkları bir işlem, olay veya hukuki durumun gerçekleşmesini ifade eder (KIZILOĞLU ve TAŞ, 2009: 66). Vergi borcunun ortaya çıkması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şarttır. Gerçekleşen faaliyet, işlem ya da hukuki durum sebebiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse bunlar diğer kanunlarca yasaklanmış olsalar bile yine de vergilendirme yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay kazancın elde edilmesi iken, katma değer vergisinde mal ve hizmetin teslim edilmesi ile mal ve hizmetin ithalatının yapılmasıdır. Özel Tüketim Vergisinde ise kanunda sayılan malların teslimi ve ithal edilmesidir.

3.3.Vergi Mükellefi

Mükellef Arapça kökenli bir kelime olup, kendisine külfet yüklenmiş, görev veya zahmet verilmiş kimse anlamına gelir. Vergilendirme ilişkisinde mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişidir (PEHLİVAN, 1989: 53). Anayasamızın 73 üncü maddesinde de mükellef, vergi ödemekle yükümlü kişi olarak adlandırılmıştır.

213. sayılı Vergi Usul Kanunun 8 inci maddesinde mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Kanun metninden sadece gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceği anlamı çıksa da iş ortaklığı gibi tüzel kişiliği olmayan ancak başka vergi kanunları ile mükellef olarak sayılan topluluklarda vergi mükellefi olabilmektedirler. Verginin mükellefi, ilgili vergi kanunlarında açıkça gösterilmektedir. Örneğin gelir vergisinde mükellef gerçek kişiler iken kurumlar vergisinde mükellef kanunda sayılan kurumlardır. Katma değer vergisinde mükellef ise mal ve hizmeti teslim eden, mal ve hizmeti ithal edenler, damga vergisinde kâğıdı imzalayanlar, motorlu taşıtlar vergisinde adlarına motorlu taşıt tescil edilmiş olanlardır.

Vergi mükellefi olmak için kanuni ehliyet şartı yoktur, hatta vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması bile mükellefiyete engel teşkil etmemektedir.

Geniş anlamda vergi mükellefi, hem maddi vergi borcunu, hem de buna ek olarak şekli görevleri yüklenen kimsedir. Vergi kanunları gereğince kendisine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişilere kanuni mükellef denir. Kanuni mükelleflerin yansıma gibi bazı durumlardan yararlanarak vergi yükünü aktardıkları kimselere ise aracı mükellef denir (PEHLİVAN, 1989: 53). Bunun en iyi örneği ise katma değer vergisidir. Katma değer vergisinde kanuni mükellef mal veya hizmeti teslim edenken, gerçekte vergiyi ödeyen mal veya hizmeti satın alandır.

Kanun koyucu vergi kanunlarına koyduğu muaflıklarla mükellefiyeti sınırlandırabilmektedir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan esnaf muaflığı uygulaması ile esnaf kapsamına giren gerçek kişiler gelir vergisinin dışında tutulmuşlardır. Yine kanun koyucu vergi sorumluluğu müessesesi ile de mükellefiyeti genişleterek vergi alacağını güvence altına almaya çalışmaktadır (TURHAN, 1993: 50). Kanunlarca mükellef olanlar özel sözleşmelerle mükellefiyetlerini başkalarına devir edemezler. Bunun temel amaç ise vergi alacağının güvence altına almaktır.

3.4.Vergi Ehliyeti

Vergi Usul Kanunun 9 uncu maddesinde mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre bir kimsenin mükellef ya da vergi sorumlusu olabilmesi için kanuni ehliyetli olması gerekmemektedir. Kanun ehliyet şartı aranmadığından yeni doğan bir bebek ya da küçük bir çocuk, temyiz kudretine sahip olmayan kimse ile akıl hastasının da vergi mükellefi ya da sorumlusu olması mümkündür (BULUTOĞLU, 2004: 17).

3.5.Verginin Sorumlusu

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 8. maddesinde vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Aslında vergi borcunun ödenmesi bakımından esas sorumlu olan kişi mükellefin biz zati kendisidir. Ancak bazı hallerde vergi güvenliğinin

sağlanması için vergiyi ödeme yükümlülüğü kanun koyucu tarafından üçüncü kişiye yüklenmektedir. Bu durumda vergi ödeme yükümlülüğü her ne kadar üçüncü kişiye geçse de mükellef vergi borçlusu olmaya devam eder. (BULUTOĞLU, 2004: 17).

Vergi sorumluluğu kurumunun getirilme amacı genel olarak verginin tahsilinde kolaylık sağlayarak vergi alacağını güvence altına almaktır. Vergi idaresi bu kurum aracılığıyla vergi alacağını daha düşük bir maliyetle güven ve kolaylıkla tahsil edebilir (BULUTOĞLU, 2004: 17).

Vergi hukukunda iki farklı türde sorumluluk düzenlenmiştir. Bunlar ortaklaşa sorumluluk ile zincirleme sorumluluktur.

Ortaklaşa sorumlulukta, vergiyi ödeyen asıl yükümlü ile vergiyi vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişi bulunmaktadır. Vergi sorumlusu ödediği bu vergi borcu için asıl yükümlüğe rücu edebilir. Dolayısıyla vergi sorumlusunun kendi borcu söz konusu olmadığından bu sorumluluk tali niteliktedir

Zincirleme sorumlulukta ise, birden fazla kişinin aynı borçtan sorumlu olmalarıdır. Bu durumda vergi dairesi vergi borcunun tamamını zincirleme borçlu durumda olanların herhangi birinden isteyebilir. Bu sorumlulukta vergi borcu kişinin asli borcu niteliğindedir. Borç zincirleme sorumlu bulunanların herhangi biri tarafından ödendiğinde ortadan kalkar (BULUTOĞLU, 2004: 18).

Vergi Usul Kanunda 3 tane sorumluluk türüne yer verilmiştir. Bunlar;

- 1- Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu
- 2- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu
- 3- Mirasçıların Sorumluluğudur.

3.5.1.Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Vergi yükümlüsünün tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bulunmayan oluşum olması durumu ile vergi yükümlüsü gerçek kişilerin küçük veya kısıtlı olmaları durumunda bunların vergileme ile ilgili görevleri temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Bu durum Vergi Usul Kanunun 10 uncu maddesinde tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir şeklinde belirtilmiştir.

Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerden veya vergi sorumlularından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.

Kanuni temsilciler bu sıfatları sebebiyle ödedikleri vergileri asıl mükelleflerden rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Tasfiye memurlarının sorumluluğu ise tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri küçüklerde veliler, kısıtlılarda vasiler, bazı durumlarda da belirli işleri görmek ve mal varlığını yönetmek için atanan kayyımlardır. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ise yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile şirket müdürleridir.

Gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin kanunda belirtilen ödevleri yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri yüzünden ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler için, idare öncelikle temsilcilerin mal varlığına başvurmaktadır. Bu yolla vergiyi ödeyen temsilci bu vergiler için asıl yükümlüye başvuramaz. Cezalar ise kanuni temsilci adına kesilmekte olup, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin ödedikleri cezalar için temsil ettikleri gerçek kişilere rücu olanağı bulunmamaktadır.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği bulunmayan teşekkülleri idare edenlerin vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirememeleri durumunda; eksik ödenen vergiler öncelikle tüzel kişi veya kuruluştan tahsil edilir. Eğer tüzel kişi veya kuruluştan tahsil olanağı yoksa bu sefer temsilcinin mal varlığına başvurulması mümkündür. Cezalarda tüzel kişi veya kuruluş adına kesilir. Bunlardan tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilciye başvurulur (BULUTOĞLU, 2004: 18-19).

3.5.2.Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunun 11. maddesinde yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları belirtilmiştir. Bir işverenin işçilerine ücretlerini öderken ücret üzerinden kesilen vergileri vergi dairesine yatırmaması bu tür bir sorumluluğa örnektir.

Yine aynı kanun maddesinde mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir (BULUTOĞLU, 2004: 19).

3.5.3.Mirasçılarının Sorumluluğu

Bu husus Vergi Usul Kanunun 12. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mükellefinin ölmesi durumunda, bu kişinin vergi borçlarından mirası ret etmemiş kanuni ve atanmış mirasçılar sorumlu olmaktadır. Ancak mirasçılarının bu sorumluluğu mirastan aldıkları hisse ile sınırlıdır.

Yukarıda görüldüğü üzere ölüm halinde mükelleflerin ödevleri ortadan kalkmamakta mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçmektedir. Mirasçılarının ölenin vergi ile ilgili ödevlerinden kurtulabilmeleri için mirası ret etmeleri gerekmektedir. Eğer mirasçılar mirası ret etmiş olurlarsa ölenin vergi borçlarından sorumlu tutulamazlar. Eğer ki mirasçılar mirası kabul ederlerse bu durumda ölenin vergi borçlarından hisseleri oranında sorumlu olurlar. Ölüm halinde cezalar düştüğünden vergi cezaları yönünden mirasçılar mirası kabul etsin etmesin herhangi bir sorumluluğa sahip değildir (BULUTOĞLU, 2004: 19).

3.6.Verginin Tarhı

Vergi borcu kural olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğmasına rağmen, bunun tahsil edilebilmesi için miktarının belirlenmesi gerekir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve

nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir.

Verginin tarhı vergilendirme sürecinin ikinci ayağını oluşturur. Vergi tarh yetkisi vergi dairesine aittir. Bunun tek istinası posta ile gönderilen beyannamelerdir. Posta ile gönderilen beyannamelerde mükellefin göstermiş olduğu matraha kanundaki oranları uygulayarak ödenecek vergi, mükellef tarafından hesap edilir. Ancak bu kesin hesaplama değildir, bu hesaplama vergi dairesi tarafından tekrardan kontrol edilir. (KIRBAŞ, 2004: 120).

Vergi Usul Kanunda dört tür tarh yönteminden bahsedilmektedir. Bunlar;

1- Beyannameye Dayanan Tarh

2- İkmalen Vergi Tarhı

3- Re'sen Vergi Tarhı

4- Verginin İdarece Tarhı

3.6.1.Beyannameye Dayanan Tarh

Verginin hesaplanmasında mükellefin beyan ettiği matraha vergi tarifesinin uygulanması yoluyla gerçekleştirilen tarh işlemidir. Tarhiyattaki esas yöntem mükelleflerin kendi matrahlarını kendilerinin tespit etmesidir. Bu yöntemde mükellefler defter ve belgeleri üzerinden hesapladıkları vergi matrahını ve buna esas olan değerleri beyannameye yazarak vergi dairesine bildirmektedirler. Vergi dairesi de beyan edilen vergi matrahını esas alarak, tahakkuk fişi düzenlemek suretiyle tarh işlemini gerçekleştirmektedir. Çağdaş vergi sisteminin benimsediği usul budur. Bu usulde tüm beyanları doğru olduğu kabul edilir ancak gerçeğe aykırı beyanda bulunanların ortaya çıkarılmasını ve gerekli yaptırımların uygulanmasını sağlayacak etkin bir denetim sisteminin oluşturulur. (KIRBAŞ, 2004: 120).

3.6.2.İkmalen Vergi Tarhı

Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak daha sonra meydana çıkarılan defter ve belgeler ile yanlış uygulanmış olan kanuni ölçülerin yeniden uygulanması sonucunda bulunan matrah farkına göre alınacak verginin tekrar hesaplanmasıdır. İdarenin ikmalen vergi tarhı yapabilmesi için daha önce verginin tarh edilmiş olması ve ortada ek

vergi alınmasını gerektiren matrah farkının ortaya çıkması gerekir. (KIRBAŞ, 2004: 121).

3.6.3.Re'sen Vergi Tarhı

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Vergi Usul Kanunun 30. maddesinde re'sen takdir sebepleri şu şekilde sayılmıştır.

1-Vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtiği halde verilmemesi.

2-Vergi beyannamesinin kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması.

3- Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmemesi.

4-Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması

5-Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delillerin bulunması.

6-Vergi Usul Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalattırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.

Re'sen tarhiyat yapısı itibariyle ikmalen tarhiyattan farklılıklar taşımaktadır. İkmalen tarhiyatın söz konusu olabilmesi için daha önce yapılmış bir tarh işleminin bulunması şarttır. Re'sen tarhiyatta ise bu şart olmayıp, daha önceden tarh işlemi yapılsın yapılmasın re'sen tarhiyat yapılabilir. İkmalen tarhiyatta tarh işlemine esas alınacak vergi matrahı, defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülerden yararlanılarak saptanmaktadır. Re'sen tarhiyat

yapılabilmesi için ise vergi matrahının bu sayılanlardan yararlanılarak belirlenmesine olanak bulunmaması gerekmektedir. (KIRBAŞ, 2004: 122).

3.6.4.Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatının yapılamadığı hallerde ve zamanda, normal şekilde tarh edilemeyen vergilerin idarece belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. Bu tarh usulünün uygulama alanı oldukça sınırlıdır. Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi idare tarh edilen vergilere örnektir. (KIRBAŞ, 2004: 122).

3.7.Verginin Tebliği

Genel anlamda tebliğ, bir kimseye hakkında hüküm ifade edecek bir yazının önceden belirlenen usul ve şekillere göre iletilmesidir. Vergi hukuku bakımından ise tebliğ vergilendirmeye ilişkin olan ve hukuki sonuç yaratan belge ve yazıların mükellefe, vergi sorumlusuna iletilmesidir (KANETİ, 1986: 112).

Tebliğ vergilendirme süresinde tarh işleminden sonraki aşamada yer almaktadır. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden, ceza sorumluları kesilen cezalardan tebliğ aracılığı ile haberdar edilirler. Tebliğ tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü görevi görmektedir. Verginin ödenebilir duruma gelmesi ve bazı sürelerin başlangıcı tebliğe bağlıdır.

Tebliğ sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır (ÖNCEL, 2013: 103). Tebliğ aynı zamanda mükellefe tanınan dava açma süresinin de başlangıcıdır.

Mükellefe ya da vergi sorumlusuna tebliğ yapılmaması halinde ise, mükellefin veya vergi sorumlusunun lehine olarak tahakkuk zamanaşımı ile tahsil zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir (ERGİNAY, 1998: 87).

Türk hukukunda tebliğ işlemleri aslında 7201 sayılı Tebligat Kanununda düzenlenmiştir. Kanunun birinci maddesinde yargı mercileri, genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, köy tüzel kişileri, barolar ve noterler tarafından yapılacak her türlü tebligatta bu kanunun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak hem Tebligat Kanunun 51. maddesinde hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8. maddesinde mali

nitelikteki tebliğlerle ilgili olarak önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunun hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmaması durumunda Tebligat Kanunun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunun hükümleri doğrultusunda yapılan vergilendirme işlemlerinde tebliğ yapılırken Vergi Usul Kanunun hükümlerine uyulur iken, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemeleri tarafından vergilendirme işlemine karşı yapılan her türlü tebliğ işlerinin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 60. maddesinde Tebligat Kanunun hükümlerine göre yapılacağı düzenlenmiştir (KIRBAŞ, 2004: 126).

Usulüne uygun tebliğ yapılmaması durumunda yapılan işlem bağlayıcılığını yitirmektedir. Vergilendirmeyi ifade eden her durumun yükümlüğe tebliğ edilmesine gerek yoktur. Tebliğ edilecek işlemlerin vergilendirmeyi ilgilendirmesi yanında, yükümlü açısından da hüküm ifade etmesi gerekmektedir. Yasa tebliğ edilecek belgeleri vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar olarak belirtmesine rağmen tahakkuk fişlerini tebliğ kapsamı dışında bırakmıştır. Tahakkuk fişinin tebliğ işlemi dışında bırakılmasının nedeni, tahakkuk fişinin mükelleflerin veya vergi sorumlularının vergi beyannamesini vergi dairesine verdikleri sırada oluşturulan bir belge olması nedeniyle, tahakkuk hakkında mükellef veya vergi sorumlusunun zaten bilgisinin olmasıdır. Tahakkuk fişi dışında tebliğ edilecek belgelerden bazıları ise; vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, ödeme emirleri, takdir komisyonunun kararları, vergi incelemesi sırasında defter, bilgi, belge vb. isteme yazıları, uzlaşma davetiyeleri vb. yazılardır.

Tebliğ işleminin hukuki bir sonuç doğurabilmesi için yasada belirtilen kişilere yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunun 94. maddesinde tebliğ yapılacak kişiler; mükellefler, mükelleflerin kanuni temsilcileri ile umumi vekilleri, vergi cezası kesilenlerdir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğlerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcisine, vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere ya da temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birçok müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir.

Küçüklerin ve kısıtlılara yapılacak olan tebliğler bunların kanuni temsilcisi olan veli, vasi ve kayyımlara yapılır. Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım

bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır. Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da çalışanlarından birine yapılır. Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşünün 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir. (KIRBAŞ, 2004: 126-127).

Tebliğ işlemleri ilgililere beş şekilde yapılmaktadır. Bunlar;

- 1- Posta Yoluyla Tebliğ
- 2- İlan Yoluyla Tebliğ
- 3- Memur Vasıtasıyla Tebliğ
- 4- Dairede Tebliğ
- 5- Elektronik Ortamda Tebliğ

3.7.1.Posta Yoluyla Tebliğ

Bu usulde tebliğ edilecek yazı veya belge şekli Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenecek özel zarf içinde kapalı olarak postaya verilmektedir. Postaya verilen bu evrakların muhatabın bilinen adresine gönderilmesi

zorunludur. Bilinen adrese gönderilen evraklar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Vergi Usul Kanununun 101. maddesinde belirtilen bilinen adresler ise şunlardır;

a. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

b. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

c. 25.04.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi,

(a) ve (b) maddelerinde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir. Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

(c) maddesinde sayılan adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılımları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre

sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapağına yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulasının yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır. (KIRBAŞ, 2004: 128).

3.7.2.İlan Yoluyla Tebliğ

Muhatabın adresinin bilinmemesi nedeniyle posta ve diğer yollarla tebliğ yapılmasına imkan bulunmayan hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır. Muhatabın ikametgah ve iş yeri adreslerinin her ikisi de biliniyorsa bu adreslerin ikisine de tebliğ yapılmadan ilan yoluyla tebliğ usulüne başvurulamaz (ŞENYÜZ, 1997: 95).

Vergi Usul Kanunun 103. maddesinde hangi hallerde ilan yoluyla tebliğ yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddede sayılan haller şunlardır;

- *Muhatabın bilinen adresi yoksa,
- * Muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
- *Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
- *Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.

İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesine asılır. Tebliğ konusu vergi veya ceza tutarı 2.700,00 liradan az olması halinde gazete ilanı yapılmaz. Bu durumda ilan yazısının vergi dairesinde askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir. Eğer vergi veya cezanın tutarı 2.700,00 TL ile 270.000,00 TL arasında ise, ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Eğer tutar 270.000,00 TL'yi aşıyorsa ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

3.7.3.Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Esas tebliğ usulü posta yoluyla olsa da Vergi Usul Kanunu Maliye Bakanlığına posta yerine memur vasıtasıyla tebliğ yapabilme yetkisini vermiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkiye istinaden vergi ile ilgili tebliğ işlerinde hızlı ve pratik olmasından dolayı bu yönetimi daha çok kullanmaktadır. Memur vasıtasıyla yapılacak tebliğlerde de posta yoluyla yapılan tebliğ işlemlerinde geçerli olan usuller uygulanır. Burada sadece tebliğ işini yapan kişi farklıdır. (ŞENYÜZ, 1997: 96).

3.7.4.Dairede Tebliğ

Vergi dairesi veya bir komisyonda bulunan mükellefe, vergi veya ceza sorumlusuna kabul etmesi şartı ile adresi yerine o daire veya komisyonda da tebliğ yapılabilir. Ancak muhatap bunu kabul etmez ise o zaman tebliğ posta ve memur vasıtasıyla bilinen adreslere yapılacaktır. (ŞENYÜZ, 1997: 96).

3.7.5.Elektronik Ortamda Tebliğ

Tebliğ yapılacak kimselere tebliğe elverişli elektronik bir adres aracılığı ile elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebligat, muhatapın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. (ŞENYÜZ, 1997: 96).

3.8.Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Verginin ödenebilme aşamasına gelebilmesi için hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise, bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş ve uzlaşmış olması gerekmektedir (ULUATAM ve MEHTİBAY, 2001: 127).

Tahakkuk etmiş bir vergi artık ödenebilecek bir konuma gelmiş demektir. Ancak bir verinin tahakkuk etmesi o verginin mutlaka ödeneceği anlamına gelmemektedir. Tarh edilen verginin tebliğinden sonra mükellef ya borcunu kabullenir ve ödeme yapar ya da süresi içinde dava açabilir. Kanuni süresi içinde mükellef tarafından vergi mahkemesine dava açılmaz ise vergi kesinleşmiş sayılır ve artık mutlaka ödenmesi gerekir. Bu süre vergi mahkemesinde 30 gün, Danıştay da ise 60 gündür. Dava açılır ve mükellefin lehine sonuçlanırsa

verginin tahakkukundan vaz geçilir. Eğer dava mükellefin aleyhine sonuçlanırsa verilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihte vergi kesinleşmiş olur.

Tahakkuk, tarh ve tebliğ gibi ayrı bir idari işleminden çok, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durumdur. Bu hukuki durum dava açma sürelerinin dava açılmaksızın geçirilmesi veya yargı mercilerinin mükellefin iddiasını reddi ile oluşur (ULUATAM ve MEHTİBAY, 2001: 127).

Verginin tahakkuk zamanı, beyannameye dayanan tarh usulü ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulünde farklıdır. Beyana dayanan tarhta vergi tahakkuk fişinin düzenlendiği anda tarh ve tahakkuk eder. Bu tarh usulünde mükellef kural olarak tarh ve tahakkuka karşı dava açamayacağından, verginin tahakkuku, verginin kesinleşmesini ifade eder. Bunun nedeni mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarının mümkün olmamasıdır. Ancak iki halde mükellef kendi beyanına karşı dava açabilmektedir. Bunlar ise, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ve vergi hatalarının bulunmasıdır. Yine benzer şekilde uzlaşılan vergilere karşıda dava açılmayacağından uzlaşılan verginin tahakkuku da verginin kesinleşmesini ifade eder. Re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhlarda ise verginin tahakkuku ile kesinleşmesi arasında belli bir süre bulunmaktadır. Bu süre ise mükelleflere tarhiyata dava açması için verilen 30 günlük süredir (ÖZBALCI, 1998:189).

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ise tahsil işlemi tahakkuku da kapsamaktadır. Eğlence vergisi bu tip vergilere örnektir. Bu tür vergiler tahsil edilmedikleri takdirde tahakkuku tahsile bağlı olma niteliğini kaybederler. Bu durumda ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmeleri gerekir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde dava açma süresi tahsilatın yapıldığı tarihi izleyen günden başlar (ÖZBALCI, 1998:189).

3.9.Verginin Tahsili

Vergiye doğuran olayla ortaya çıkan vergi borcu verginin tahsili ile ortadan kalkar. Verginin tahsil edilmesi vergi borcunu sona erdiren en doğal yoldur. Tarh ve tahsil işlemleri arasında ilişki bulunmaktadır. Tahsil işleminin tarh işlemine uygun olmaması, tahsil işlemini sakatlar (KARAKOÇ, 2007: 284).

Vergi borcu mükellefin vergi borcu bakımından bağlı olduğu vergi dairesine kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü aynı zamanda verginin vade tarihidir.

Vergi borcu kural olarak vergi dairesine nakden yatırılmaktadır. Ancak bu konuda mükelleflere kolaylık sağlamak için Hazine ve Maliye Bakanlığının anlaştığı bankalar ile postaneler aracılığıyla da ödeme yapılabilmektedir.

Verginin ödenmesi ile vergi borcunun ortadan kalkabilmesi için temel kural ödemenin zamanında yapılmasıdır. Vergiler ödeme zamanı geçtikten sonra ödendiğinde geciken zamana göre gecikme faizi hesaplanmaktadır.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir (KARAKOÇ, 2007: 285).

3.10. Verginin Zamanaşımına Uğraması

Zamanaşımı yasalar tarafından belirlenmiş koşullar çerçevesinde belli bir sürenin geçmesi nedeniyle bir hakkın kazanılması veya borçtan kurtulma yoludur. Vergi hukukunda zamanaşımı yasada belirlenmiş olan koşullara uygun olarak yasa tarafından belirlenmiş sürenin geçmesi nedeniyle, devletin vergi alacağını isteme olanağını yitirmesidir.

Zamanaşımı, vergi ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler aleyhine eşitsizlik ortaya çıkardığı gibi, vergi kaçırmayı teşvik ederek vergi gelirlerinde azalmaya da yol açabilir. Buna karşılık zamanaşımı idareyi vergi tarh ve tahsil işlemleri konusunda daha verimli ve etkin çalışmaya yöneltmesi ve yargı organlarının yükünü azaltması bakımından olumlu sonuçlar doğurur (OKTAR, 2012: 136).

Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Zamanaşımından sonra vergi incelemesi yapılamaz, mükellefe ihbarname tebliğ edilemez.

Vergi hukukunda devletin vergi isteme yetkisini sınırlandıran iki tür zamanaşımı düzenlenmiştir. Bunlar tarh ve tahsil zamanaşımıdır.

3.10.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesidir. Bu süre Vergi Usul Kanununda vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiştir.

Tarh zamanaşımı için öngörülen beş yıllık süre içinde bazı işlemlerin yapılması veya bazı durumların gerçekleşmesi halinde zamanaşımı durmaktadır. Bu haller ise matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve mücbir sebeplerin varlığıdır (OKTAR, 2012: 136).

3.10.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı vadesinin üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımıdır. Kamu alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse tahsil zamanaşımına uğrar.

Tahsil zamanaşımını durduran sebepler;

- *Vergi mükellefinin yabancı ülkede bulunması,
- *Vergi mükellefinin hileli iflas etmesi,
- *Tereke tasfiyesi dolayısıyla vergi yükümlüsü hakkında takip yapılması olanağının bulunmamasıdır.

Tahsil zamanaşımını kesen haller ise;

- *Ödeme yapılması,
- *Haciz uygulaması,
- *Zorla tahsil ve takip işlemleri sonucunda tahsilat yapılması,
- *Ödeme emrinin tebliğ edilmesi,
- *Mal bildiriminde bulunulması,
- *Kamu alacağının teminata bağlanması,
- *Yargı organlarının yürütmeyi durdurma kararı vermesi,
- *Uyuşmazlık konusu olan kamu alacaklarında yargı organı tarafından bozma kararı verilmesidir.

Zaman aşımının durması ile kesilmesi arasındaki en önemli fark, durma halinde durma tarihine kadar geçen süreler hesaba katılırken, kesilmede geçmiş olan süreler silinir ve süre yeniden başlar (BİLİCİ, 2008: 115).

3.11.Verginin Terkini

Vergi alacaklısının alacağını silmesi, alacağından vazgeçmesine verginin terkini denir. Terkin sonucunda vergi alacağı bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kalkar. Vergi Usul Kanunun 115. maddesinde terkin halleri doğal afetler sebebiyle terkin ile tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkindir (BİLİCİ, 2008: 115).

3.12.Vergi Hatası

Vergilendirme sürecinde mükellef veya vergi idaresinin lehine veya aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme uygulamasına yer verilmiştir. Düzeltme vergi kanunlarının uygulanması sırasında yapılan hataların, yargı mercilerine başvurulmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik idari işlemdir. Vergi hatası vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılır. Hesap hataları; matrah hatası, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olmasıdır. Vergilendirme hataları ise, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

Mükellefler vergi muamelelerinden kaynaklı hataların düzeltilmesini yazılı olarak vergi dairesinden isteyebilirler. Mükelleflerin bu yönde bir talebi olması bile hatalar vergi dairesi tarafından da re'sen düzeltilebilir. Hataların düzeltilmesine vergi dairesi müdürü vergi dairesi başkanlıklarında ise vergi dairesi başkanı karar verir. Düzeltme işlemleri düzeltme fişi ile yapılır. Düzeltme işlemi mükelleflerin aleyhine yapılırsa mükellefler bu düzeltme işlemine karşı dava açma hakkına sahiptirler. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri ret olunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler (BİNİŞ, 2012: 3).

4.VERGİ MÜKELLEFİNİN ÖDEVLERİ

Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının en temel ödevi, vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödemektir. Bu yükümlülük dışında, mükellefin kanunla belirlenmiş bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme gibi bir takım şekli yükümlükleri de bulunmaktadır.

4.1.Bildirimde Bulunma Ödevi

Mükellefler vergilendirme bakımından önem taşıyan bazı hususları vergi dairesine bildirmek zorundadır. Bildirimler vergi dairesine kural olarak yazılı yapılırlar. Defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar bildirimlerini sözlü olarak yapabilirler. Bu durumda bildirimler için bir tutanak düzenlenir. Posta ile taahhütlü olarak bildirimde bulunulması da mümkündür. Bu durumda, bildirmenin postaya verildiği tarih esas alınır.

Bildirimler mükellefin bizzat kendisince yapılabileceği gibi avukatı veya serbest muhasebeci mali müşaviri tarafından da yapılabilir. Bu bildirimler ise; işe başlamayı ve bırakmayı bildirme, adres ve iş değişikliğini bildirme ile bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesidir (KARAYALÇIN, 1988: 5).

4.1.1.İşe Başlamayı Bildirme

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ile kolektif ve âdi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başladıklarını, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Tüccarlar için aşağıda sayılan hallerden her hangi biri işe başlamayı göstermektedir;

1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez),

2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kayıt olmak,

3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamaktır.

Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri işe başlamayı gösterir;

1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak,
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kayıt olmaktır (KARAYALÇIN, 1988: 5).

4.1.2.Adres ve İş Değişikliğinin Bildirilmesi

Mükelleflerin bilinen iş adresi ile ikamet adreslerinin değişmesi durumunda, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bu husus vergi dairesine bildirilir. Yine işe başlayan mükelleflerden yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliğe veya mükellefiyetten muafliğe geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar da değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bildirmek zorundadırlar (KARAYALÇIN, 1988: 6).

4.1.3.İşi Bırakmanın Bildirilmesi

İşe başlamayı bildirmek zorunda olanlar, işi bıraktıkları zamanda bırakmayı bildirmek zorundadırlar. Mükellefler işi bırakma bildirimlerini işe başlamadaki gibi on gün içinde değil, bırakmanın gerçekleştiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bildirirler. İş bırakmaktan kast edilen ise, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.

İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin inceleme raporunda belirtilmesi halinde, mükellef işi bırakmış sayılır ve mükellefiyet kaydı vergi

daresince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmeyecektir.

Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır (KARAYALÇIN, 1988: 7).

4.1.4.Bina ve Arazi Değişikliklerinin Bildirilmesi

Mükellefler, genel tahrirde unutulmuş yazılmamış olan bina ve araziye tahrir neticelerine göre verginin alınmaya başlandığı mali yılın sonuna kadar vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Mükellefler, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri binaları ve inşaat bitmeden kullanılmaya başlanan kısımlarını vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Mevcut binalara yapılan ilaveler ve konulan sabit istihsal, asansör ve kalorifer tesisleri yeni inşaat hükmündedir. Mükellefler, iratsız arsanın iratlı arsa veya iratlı arsanın iratsız arsa haline geldiğini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirimlerin süresi ise değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren iki aydır (KARAYALÇIN, 1988: 7).

4.2.DeFTER Tutma Ödevi

Muhasebe sürecinin ilk aşaması olan defter tutma, bir dönem içinde gerçekleşmiş değer hareketlerini tespit etmek amacıyla bu işlemlerin kaydedilmesidir (KARAYALÇIN, 1988: 7).

Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler gibi gerçek ve tüzel kişiler defter tutmak zorundadırlar. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma yükümlülüğünden muaftırlar.

Mükellefler Vergi Usul Kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Mükellefler, bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına göre defter tutanlar, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterini tutarlar. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ise işletme hesabı defteri tutarlar. Serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazanç defterini tutmaktadır (KARAYALÇIN, 1988: 7).

4.3.Vesika Düzenleme Ödevi

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayların maddi sonuçlarının gerçeğe uygun olarak defter kayıtlarına geçirilmesi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda belgeye dayanması ile mümkündür. Belgeler defter kayıtlarının dayanağını oluşturur. Vergi matrahı mükellefin defter ve belgelerine göre tespit ve beyan edildiğinden, belge mükellef için kayıtların ve beyanın doğruluğunu gösteren bir delil, vergi idaresi için ise önemli bir vergi denetimi aracıdır. Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler dahi vergi matrahının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmek zorundadırlar. Mükelleflerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler ise, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış belgeleri, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu listesi, ücret bodrosu, haberleşme evrakı ve diğer belgelerdir (KARAYALÇIN, 1988: 8).

4.4.DeFTERlerin Tasdik Ettirilmesi Ödevi

Defter tutmakla yükümlü olan mükellefler, tuttıkları yevmiye ve envanter defterlerini, işletme defterini, çiftçi işletme defterini, İmalat ve İstihsal Vergisi defterlerini, Nakliyat Vergisi defterini, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defterini ve serbest meslek kazanç defterini tasdik ettirmek zorundadırlar.

Mükellefler tasdike tabi defterlerini aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. İşe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
- 2.Hesap dönemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
- 4.Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler ocak ayı, hesap dönemleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar.

Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Defterler anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğünce tasdik edilir. (KARAYALÇIN, 1988: 8).

4.5.Defter ve Vesikaların Muhafaza Edilmesi Ödevi

Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterler ile vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Defterlerin yangın, sel ve benzeri nedenlerle yok olması durumunda bu olayın meydana geldiğinin öğrenildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticaret mahkemesinden zayi belgesi alınması

gerekmektedir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (KARAYALÇIN, 1988: 9).

4.6. Defter ve Vesikaların İbraz Mecburiyeti Ödevi

Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanuna göre tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilecek uygun süre içinde ibraz edilmemesi re'sen matrah takdiri sebebi ve vergi suçu sayılmıştır (KARAYALÇIN, 1988: 9).

4.7. Beyanname Verme Ödevi

Vergi sistemimizde istisnaları olmakla birlikte genel olarak beyan usulü kullanılmaktadır. Beyan usulünde mükellefler vergi matrahlarını kendileri belirlemektedir. Mükellefler tarafından bu kapsamda verilen beyannameler, yıllık beyanname, muhtasar beyanname, münferit beyanname ve özel beyanname (KARAYALÇIN, 1988: 9).

4.8. Kayıt Nizamına Uyuma Ödevi

Vergi Usul Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir.

Tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makina ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya da yapılabilir.

Defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem ile yapılabilir.

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Yapılan işlemleri ilişkin kayıtların on günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten kuruluşlarda, yapılan işlemlerin bu evraklara işlenmesi, deftere işlenme hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, esas defterlere 45 günden daha geç sürede intikal ettirilmemelidir. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günü gününe kaydedilir (KARAYALÇIN, 1988: 10).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ VE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

1.VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamalarından doğan çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, mükelleflerin ise daha az ve hiç vergi vermeme arzusu vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkaran nedenlerden biridir. Ayrıca, vergi uygulamasında yapılan maddi yanlışlıklar, kanunların yanlış uygulanması yanı sıra uygulanmak istenen kanunun Anayasaya aykırı olması gibi çeşitli nedenler de uyuşmazlıkların doğmasına neden olabilmektedir (ARSLAN, 2016: 337).

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu (mükellef) ile vergi alacaklısı (devlet) arasında verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında

yapılan işlemler, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve ceza kesme işlemlerinden kaynaklanabilmektedir. Örneğin; vergi inceleme elemanının yapmış olduğu vergi incelemesi neticesinde bulmuş olduğu matrah farkının kanuna uygun olmadığı doğrultusunda mükellef tarafından ileri sürülmesi mükellefle vergi idaresi arasında uyumsuzluğu doğurmuş olur. Bu uyumsuzluğun hukuki açıdan sonuç doğurabilmesi için de matrah farkı üzerinden verginin tarh edilip tebliğ işleminin yapılmış olması ayrıca gerçekleşmelidir.

Vergilendirmeye ilişkin ortaya çıkan uyumsuzluklar da verginin tarafları olan mükellef, sorumlu, ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümüne daha fazla önem verilmektedir. Vergi uyumsuzluklarının hukuki uyumsuzluk haline gelerek, yargı yoluna gidilmeden taraflar tarafından çözüme kavuşturulmasına vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözülmesi, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüme kavuşturulmaması ya da doğrudan dava açma yoluna gidilmesi halinde vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözülmesi söz konusudur (ARSLAN, 2016: 337).

2.VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI

Vergi incelemesi en üst düzeyde gerçekleştirilen vergi denetimidir. Vergi denetimi, vergi idaresi ile mükelleflerin hukuka uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amacıyla vergi idarelerince uygulanan denetimdir (TEKİN ve ÇELİKKAYA, 2007: 43).

Vergi incelemesinin önleyici, eğitici ve yakalayıcı fonksiyonları vardır. Etkin sayıda ve düzeyde gerçekleştirilen vergi incelemesi mükelleflerin suç girişimlerinin önünü almak ve onları caydırmak bakımından büyük önem taşır. Vergi incelemesi sonucunda mükelleflerin yapmış oldukları hatalı vergi işlemleri konusunda uyarılmaları ve doğru işlemin nasıl olması gerektiği konusunda bilgilendirilmeleri incelemenin eğitici yönüdür (AKDOĞAN, 2011: 101).

Mükelleflerin kendi gelirlerinin beyan edilmesi usulüne dayanan vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için vergi incelemelerinin de yaygın ve etkin olması gereklidir (ŞEKER, 1994: 7).

Vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edilebilmesi için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı araştırma yapmasına vergi incelemesi denir (ÖZBİLEN, 2013: 211).

2.1.Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi Usul Kanunun 134. maddesinde düzenlendiği üzere; vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesinin amacı olarak ifade edilen ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak, sadece devletin lehine olan konuların araştırılması değildir aynı zamanda mükellefin lehine olan hususların da araştırılıp tespit edilmesidir. Vergi incelemesinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunu saptamak ve sağlamak için sadece mükellefin defter ve belgelerine bakılmaz, tanık ifadeleri, istihbarat arşiv bilgileri, randıman çalışması gibi araştırmalarda yapılır (ÖZBİLEN, 2013: 211).

2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir. Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler (ÖZBİLEN, 2013: 211).

2.3.Vergi İncelemesinin Esasları

Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Mükellefler hakkında önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle hakkında inceleme yapılan mükellefin iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olursa veya mükellef veya vergi sorumluları isterlerse inceleme Müfettişlik adresinde yapılabilir. Bu

takdirde hakkında inceleme yapılan mükelleften lüzumlu defter ve vesikalarını inceleme adresine getirmesi yazılı (Defter Belge İsteme Yazısı) olarak istenilir. İncelemenin Müfettişlik adresinde yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları verilen süre içerisinde mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere ise, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için uygun bir süre verilir.

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa (İncelemeye Başlama Tutanağı) bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.

3. İnceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler.

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, inceleme elemanlarının tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerini bitirmeleri gerekmektedir. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, vergi müfettişliği mesleğinde on yılını tamamlamış en az üç Vergi Mfettişinden oluşturulacak Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.

İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumazlık oluşması halinde uyumazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat nerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahışlarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gerekli diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahışların yararına kullanamazlar. Bu yasak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar görevlerinden ayrılısalar dahi devam eder.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit edebilirler (Vergi İnceleme Tutanağı). İlgililerin itirazları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Düzenlenen ve imzalanan tutanakların birer rneği tutanakları imza edenlere verilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar.

Vergi incelemelerinin sonucunda Vergi Müfettişleri tarafından Vergi İnceleme Raporları düzenlenir. Sahte belge düzenleme fiiline ilişkin incelemelerde ise Vergi Müfettişlerince Vergi Tekniği Raporu, kaçakçılık fiilini işleyen kişiler hakkında savcılıya suç duyurusunda bulunulabilmesi içinde Vergi Suçu Raporları düzenlenmektedir (BATUN, 2010:116-120).

3.VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFİN HAKLARI

Mükellef hakları, Anayasa ve diğer kanunlarda yer alan hakların vergi hukukunda yer alan uygulamasıdır. Etkin ve adil bir vergilemenin sağlanabilmesi için, mükelleflerin vergi idaresi ile olan ilişkilerinde mükelleflere de bazı hak ve olanaklar tanınması gereği ortaya çıkmıştır. Vergileme işleminde mükellefin bakış açısı ve yaklaşımını esas almak ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlamak amacıyla günümüzde mükellef hakları ön plana çıkmaya başlamıştır (ŞENYÜZ, 2011: 99).

Günümüzde mükelleflerin vergi incelemelerinde sahip olduğu haklar aşağıda anlatıldığı gibidir.

3.1.Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Mükellefler vergi incelemesine başlanmadan önce vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişinin kimliğini görme hakkına sahiptir. Mükellefler tarafından böyle bir talep gelmesi durumunda, vergi inceleme elamanı memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi kimliğini göstermek zorundadır (ŞENYÜZ, 2011: 99).

3.2.İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Mükellefler vergi inceleme elemanlarından incelemeye başlamadan önce incelemenin konusu ve kapsamı hakkında kendilerinin bilgilendirilmelerini isteyebilirler. Böyle bir istek geldiğinde inceleme elamanı incelemenin konusunu ve kapsamını mükellefe açıkça izah etmelidir (ŞENYÜZ, 2011: 99).

3.3.Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Mükellefler incelemenin iş yerlerinde yapılmasını istemedikleri zaman mükelleften defter ve belgeleri yazılı istenir. Bu yazı ile mükelleften ilgili inceleme dönem veya dönemleri ile alakalı yasal defter ve belgelerini yazının kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde incelemeye ibraz etmesi istenir. Ancak bazen mükellefler karşılaştıkları zor durumlar nedeniyle defter ve belgelerini bu 15 günlük sürede ibraz edemezler. Mükellefler bu durumlarda inceleme elamanından ek süre talep edebilirler (ŞENYÜZ, 2011: 99).

3.4.İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukatlarının kendisiyle birlikte katılmasını sağlayabilirler ya da bunları kendisini temsilen yetkili olarak görevlendirebilirler. Bu durumda mükellefi temsile gelen kişinin vekâletnamesini görüşmeler başlamadan önce inceleme elamanına sunması gerekir (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.5.Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı

Vergi incelemesi sona erdiğinde, incelemede tespit edilen hususları göstermesi için vergi inceleme elamanı tarafından Vergi İnceleme Tutanağının düzenlenmesi durumunda mükellef veya temsilcisi tutanakta yer alan tespitlere ilişkin itiraz ve görüşlerinin tutanağa yazılmasını isteme hakkına sahiptir. Bu durumda inceleme elamanı mükellefin veya temsilcisinin itiraz ve görüşlerini aynen tutanağa almak zorundadır (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.6.Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı

Mükellefler vergi inceleme sürecinde düzenlenen tüm tutanaklardan birer nüsha alma hakkına sahiptir. İnceleme elamanları tutanakların bir örneğini mükellefe vermek zorundadırlar (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.7. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesini İsteme Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonları gerekli gördüğü durumlarda ya da mükelleflerin talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen Vergi İnceleme Raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler dinlenme taleplerini, Vergi İnceleme Tutanaklarının imzalanması aşamasında isteyebilecekleri gibi, daha sonrada taleplerini içeren dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına başvurabilirler (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.8.Müracaat ve Şikâyet Hakkı

Mükellefler inceleme elamanlarının, inceleme sırasında mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunduğu

gördükleri zaman, inceleme elamanı hakkında ilgili yerlere müracaatta bulunma ve şikâyet etme hakkına sahiptir (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.9.Dava Açma Hakkı

Mükellefler ile kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler (ŞENYÜZ, 2011: 100).

3.10.Uzlaşma Hakkı

Mükellef, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir (ŞENYÜZ, 2011: 100).

4.VERGİ SUÇ VE CEZALARI

İnsanlar doğaları gereğince bir arada yaşama zorunda olduklarından, birbirleri ile olan ilişkilerinin de düzenlenmesi ve disiplin altına alınması gerekmektedir. Bu gereklilik kendini uyulması gereken kurallar şeklinde gösterir. İnsanların hukukun ortaya koyduğu kurallara uygun yaşamaları ve davranmaları esas olmakla beraber hukuk kurallarına aykırı davranmaları da mümkündür. Bu durumda ise devletin müdahalesi ile karşı karşıya kalırlar. İnsanların birbirleri ile uyumlu olduğu toplumsal yaşamı hayata geçirmek için gerekli olan kurallara aykırı davranışa suç, bu tür davranışta bulunana suçlu, suçlunun karşı karşıya kaldığı yaptırıma ise ceza denir (KIZILOĞ, 2009: 122). Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı fiildir (EDİZDOĞAN ve TAŞ, 1993).

Ülkemizde suç ve cezalara ilişkin hususlar bu konuda genel bir kanun olan Türk Ceza Kanunu'nda yer verilmiştir. Ancak Ceza Kanunu dışında yer alan bazı kanunlarda da pek çok suç ve ceza düzenlenmiştir. Bunlardan biride Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suç ve cezalarıdır.

4.1.Vergi Suç ve Cezası Kavramı

Vergi suçunun tanımı suçun tanımı kadar çeşitlilik göstermektedir. Doktrinde çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Doğan ŞENYÜZ vergi suçlarını vergi kanunlarında düzenlenen hareketlere aykırı davranarak, bu hükümlerin ihlal edilmesi olarak tanımlamıştır (ŞENYÜZ, 2012: 382).

Turgut CANDAN ise vergi suçlarını, vergi mükellefi ve sorumlularıyla bunlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin, kanunda gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesi şeklinde tanımlamıştır (CANDAN, 2010: 57).

Sühely DONAY ise ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda saptanan, ceza yaptırımının öngörüldüğü ihlalleri vergi suçu olarak tanımlamakta, idarece hükmedilen nakdi ceza yaptırımı gerektiren vergi ihlallerini bu kavramın dışında tutmaktadır (DONAY, 2008: 40).

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının, vergi yasalarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirinden ayırmak yani dürüst mükellefler ile sorumluların haklarını korumak ve dürüst olmayan mükellef ve sorumluları cezalandırmak amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunun dördüncü kitabında ceza hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu kanunun 331. maddesinde vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, söz konusu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Vergi cezaları (kabahatleri) adı altında toplanan vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları vergi idaresi tarafından verilen parasal cezalar iken, diğer cezalar bölümünde yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar ise ceza mahkemelerince verilen kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçu ve cezalarıdır.

Vergileme alanında ortaya çıkan kabahat ve suçlar vergi ceza hukuku içinde ele alınıp incelenmektedir. Vergi ceza hukukunda vergi cezaları açısından korunan hukuki yarar hazine geliri etmek iken, vergi suçları itibarıyla korunan yarar ise kamu düzeninin korunmasıdır (ŞENYÜZ ve diğerleri, 2011: 195).

Vergi cezalarında, ceza kesilmesini gerektiren olaylar vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama yöntemleri ile tespit edilir. Tespit edilen ceza ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından düzenlenen ceza ihbarnamesi ile mükellef ya da ceza sorumlusuna tebliğ edilir. Vergi suçlarının cezalandırılması süreci ise suç şüphesinin cumhuriyet savcısı tarafından öğrenilmesinden itibaren iddianamenin düzenlenmesine kadar ki soruşturma aşaması ile iddianamenin kabulü ile

başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar devam eden kavuşturma aşamasında tespit edilir.

Devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacı vardır; vergilendirme alanında istenmeyen davranışların engellenmesi ve ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır (SABAN, 2016: 467).

4.2.Vergi Ceza Sorumluluğu

Gerçek kişilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden sorumlu tutulma halleri medeni hukuktaki fiil ehliyeti ile ilişkilendirilmiştir. Tam ehliyetli bir kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ceza sorumluluğu kendisine ait olacaktır. Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır. Kanuni temsilcilerin kabahatleri dolayısıyla kendilerine kesilen cezaları suçun şahsiliği ilkesi gereğince temsil ettikleri kişilere rücu etmeleri mümkün değildir.

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezaları kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınır. Vergi kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde ise, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ceza, bu suç işleyen kişiye verilir (SABAN, 2016: 467).

4.3.Vergi Cezaları

4.3.1.Vergi Ziyai Cezası

Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine vergi ziyai denir. (ŞENYÜZ ve diğerleri, 2011: 196).

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere verginin geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai olarak hüküm ifade etmektedir.

Vergi ziyayı suçu, ceza hukukunda yer alan bir netice suçudur. Yani işlenen fiil vergi ziyasına sebep olmuyorsa vergi ziyayı suçundan bahsetmek mümkün değildir.

Hesap ve muhasebe hilesi yapmak, uydurma adlarla hesaplar açmak, yasalara aykırı bir şekilde muafiyet ve istisnalardan yararlanmak, çift defter kullanmak, defter kayıtlarını ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak, defter kayıtlarını veya belgeleri yok etmek ve sahte belge düzenlemek ya da kullanmak gibi fiiller vergi ziyayı cezasını gerektiren suçlardır.

Vergi ziyayı cezası kural olarak mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı olarak uygulanır. Ancak hürriyeti bağlayıcı bir cezayı gerektiren Vergi Usul Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları dolayısıyla vergi ziyasına sebep olunması durumunda vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Söz konusu fiillere iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Kanuni süresi geçen beyannamelerin vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verilmesi durumlarında ise vergi ziyayı cezası cezanın yüzde ellisi oranında uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunun 335 inci maddesi gereğince tek bir fiil ile birden fazla vergi ziyaa uğratılırsa her bir vergi için ayrı ayrı vergi ziyayı cezası kesilir. 336'ncı maddesi gereğince ise, işlenen fiil hem vergi ziyayı cezasını hem de usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiriyor ise cezalardan sadece miktar olarak en yüksek olanı kesilecektir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önce usulsüzlük cezası kesilmiş olması vergi ziyayı cezasının kesilmesine engel teşkil etmez.

Vergi ziyasına sebebiyet vermekten ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (ŞENYÜZ ve diğerleri, 2011: 196-197).

4.3.2.Usulsüzlük Cezası

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir. Usulsüzlük cezaları genel ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

4.3.2.1. Genel Usulsüzlük Cezası

Genel usulsüzlük cezası ise kendi içerisinde birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Usulsüzlük cezası re'sen takdiri de gerektiriyorsa ceza iki kat kesilir. Usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda ceza yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (ŞENYÜZ ve diğerleri, 2011: 198-199).

Usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren haller Vergi Usul Kanunun 352'nci maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

Birinci derece usulsüzlükler;

*Vergi ve harç beyannamelerinin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından süresi içinde verilmemiş olması,

*Vergi Usul Kanunu'nda yutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,

* Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,

*Çiftçilerin muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet etmemesi

* Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kayıt nizamına ait hükümlere uyulmamış olması,

*Mükellefler veya temsilcileri tarafından işe başlamanın zamanında bildirilmemesi,

*Vergi Usul Kanunu'na göre tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması,

*Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,

*Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesidir.

İkinci derece usulsüzlükler;

* Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süreden sonra verilmesi,

* Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,

* İşe başlamayı bildirmek hariç vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması,

* Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

* Vergi Usul Kanunu'na göre tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,

* Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

* Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.

4.3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezası

Özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren haller Vergi Usul Kanunun 353 ve mükerrer 355 inci maddelerinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

* Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi,

* Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken

Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi,

* Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini alması gerekenlerin bu belgeleri almadıklarının tespit edilmesi,

* Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi,

* Vergi Usul Kanunu'na 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,

* Matbaacıların, belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesidir. (ŞENYÜZ ve diğerleri, 2011: 199).

4.4.Suçlar ve Cezaları

4.4.1.Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Mükellefler her dönemde vergiye karşı direnç gösterirler. Çünkü vergi demek mükellefin bakış açısıyla mükellefin kazanç veya varlığının bir kısmının rızası dışında elinden alınmasıdır (BİNGÖL, 2018: 62).

Mükellefler ödemeleri gereken vergiyi vergi idaresine bildirme ve ödeme konusunda her zaman istekli olmayarak vergiye karşı direnç gösterebilirler. Vergiye karşı direnç vergi ödememe ya da ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödeme şeklinde gerçekleşebilir. Mükellefler tarafından vergiye karşı gösterilen bu direnç üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar ise; vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığıdır.

Vergiden kaçınma; mükelleflerin hukuki çerçeve içerisinde herhangi bir hukuk kuralını ihlal etmeden daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememesidir. Kişilerin daha az vergi ödemek için daha düşük motor silindir hacmine sahip taşıt alması buna örnektir.

Vergi kaçırma; mükelleflerin vergi mevzuatın da düzenlenen kurallara uymayarak, ödenmesi gereken vergiyi düşük beyan etmesi veya vergiye tabi

gelir kazançlarını tamamen vergi idaresinin bilgisi dışında tutmak suretiyle hiç vergi ödememesidir.

Vergi kaçakçılığı ise: vergi kaçırmanın nitelikli halidir. Kişi vergi kaçırırken yakalanmasını güçleştirecek hileli işlem ve davranışlara girişmektedir. Bu nedenle hukuk sistemi vergi kaçakçılığı şeklindeki fiiller için bir taraftan mali nitelikteki cezaları arttırırken (Vergi ziyaı cezasının 3 kat uygulanması) diğer taraftan fiili işleyen kişilere hapis cezasını da öngörmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları, kayıt dışı faaliyetlerin artmasına, bütçe açığının gittikçe büyümesine, ardından da vergi sisteminin çökmesine yol açmaktadır. Bu durumun yansıması olarak yüksek vergi oranları, gelir dağılımının bozulması ve adaletsiz bir vergi sistemi ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarıyla yeterince mücadele edilmemesi, toplumda adalet anlayışını yıpratmakta, halkın sisteme olan güveninin sarsmakta ve vergi sistemimizde ciddi sıkıntılar meydana getirmektedir (TAŞTAN, 2018).

Vergi kaçakçılığının başlıca nedenleri ise; yüksek enflasyon, gelir dağılımının bozuk olması, vergi adaletinin tam olarak sağlanamaması, vergi idarelerinin organik, teknik ve personel yapısı ile denetim mekanizmasının etkisiz olması, yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, istisna ve muafiyetlerin çok olması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, vergi afları vb. olarak sayılabilir (TAŞTAN, 2015: 2-3).

Vergi Usul Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ise şunlardır;

*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak,

*Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

*Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek,

*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, kullanmak,

*Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

*Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ya da kullanmak,

*Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak, bu belgeleri bilerek kullanmaktır.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge ise, sahte belgedir.

Kanun tarafından belirlenen ve işlenmeleri halinde cezalandırılmaları öngörülen fiiller olarak tanımlanan suçlar, bazı temel unsurların birlikte varlığının birer sonucudur. Bu unsurlara ise suçun genel unsurları denilmektedir. Suçun genel unsurları ise, kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsurdur (DÖNMEZLER ve ERMAN, 1994: 338).

Kanuni unsur, bir fiilin kanunda tanımlanan tipe uygun olmasıdır. Kanunda yer alan suç tanımına uymayan bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi mümkün değildir (EREM, 1995: 249).

Maddi unsur, suçun oluşabilmesi için kanunda düzenlenen suç tipine uygun bir fiilin varlığı gerekmektedir. Fiil ise hareket, sonuç ve nedensellik bağı olmak üzere üç kısımdan oluşur. Hareket, kanunun suç olarak kabul ettiği sonuca neden olan eylemdir. Sonuç ise hareketin dış dünyada yarattığı değişikliktir. Nedensellik bağı ise bir kimsenin hareketi ile dış dünyadaki değişiklik arasındaki sebep sonuç ilişkisidir (KUNTER, 1955: 8).

Hukuka aykırılık unsuru ise, bir fiilin tüm hukuk düzeni içerisinde herhangi bir hukuk kuralı ile izin verilmiş bir fiil olmamasıdır.

Manevi unsur ise, isnat yeteneği ve kusurluluk olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Bir fiilin bir kimsenin üzerine atılabilmesi için failde bulunması gereken niteliklere isnat yeteneği denilmektedir. Isnat yeteneği anlama, algılama ve isteme yeteneğidir. Kusurlulukta ise fiilin bilerek ve isteyerek yapılması gerekmektedir (SOYASLAN, 1998: 418).

Bir suçun kaçakçılık suçu sayılabilmesi için Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir. Söz konusu maddede sayılan hareketlerden herhangi birinin yapılması durumunda kaçakçılık suçu

meydana gelmiş olacaktır. Kanunda 3 grup halinde sayılan bu cezalardan her bir grupta yer alan fiillerden birden fazlası yapılsa dahi tek suç işlenmiş sayılacaktır. Örneğin bir kişi birinci grupta bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilini bir arada yaparsa sadece tek bir ceza alacaktır. Ancak bir kişi hem birinci grupta yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilini hem de ikinci grupta yer alan sahte belge düzenleme fiilini işlerde her iki fiilden de ayrı ayrı cezalandırılacaktır (TOSUN, 1962: 75).

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek fiili vergi incelemelerinde en çok karşılaşılan suçlardan birisidir. Tahriften kast edilen başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter ya da belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam veya yazıların bir kısmının değiştirilmesidir. Defter ve belgelerin yok edilmesi tahrif sayılamayacağı gibi sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin de tahrif edilmesi mümkün olmayacaktır (ERMAN, 1988: 57).

Defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin tuttukları bu defterler ile belgeleri vergi incelemesi için ibraz etmemesi gizlemedir. Gizlemenin söz konusu olabilmesinin ön koşulu, defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları ve diğer şekillerle kanıtlanabilir olmasıdır.

Yine vergi incelemelerinde çokça karşılaşılan bir diğer suç ise sahte belge düzenleme suçudur. Vergi Usul Kanunu sahte veya yanıltıcı belge düzenleme fiilinin işlenmesini suçun oluşması için yeterli görmekteyken, Türk Ceza Kanunu özel evrak niteliğinde kabul ettiği sahte belgenin düzenlenmiş olmasını cezalandırma için yeterli görmemekte, düzenleme dışında kullanılmasını da şart koşturmaktadır.

4.4.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali

Vergi Usul Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlerinde görevlendirilen bilirkişilerin mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasağıdır(ERMAN, 1988: 57).

Bu yasak mahremiyet kurallarına uyma zorunluluğu bulunan kimseler görevlerinden ayrılırsalar dahi devam etmektedir.

Bu kişilerin öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken bilgileri hangi şekilde olursa olsun üçüncü kişilere aktarmaya yönelik hareketlerde bulunmaları halinde mahremiyet yasağı ihlal edilmiş olur. Açıklamanın bir veya daha fazla kişiye yapılmasının ve yazılı ya da sözlü şekilde olmasının herhangi bir önemi yoktur.

Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlardan kast edilen vergi idaresi içinde veya dışında vergi ile ilgili iş ve işlemler yapan bütün memurlardır. Bunların illaki maliye bakanlığı memuru olması şart değildir. Vergi yargısı mercilerinde görevli olanlarla kast edilen sadece hakimler değildir. Yasak buralarda görev yapan diğer kişileri de kapsamaktadır. Memur sıfatını taşıyın taşımasını vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerde yasaklara uymak zorundadırlar.

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Bu kapsamda bu suçu işleyen kişilere bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verilmektedir (TAŞTAN, 2015: 2-3).

4.4.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz dahi yapmaları yasaktır. Bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca vergi ziyat cezası kesilir (TAŞTAN, 2015: 4).

4.5.Vergi Cezalarının Ortadan Kalkması Halleri

4.5.1.Ödeme

Vergi cezalarının sona erdiren en doğal yol cezaların zamanı gelince ödenmesidir. Mükellefe veya vergi sorumlusuna ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden sonra, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren (30 gün), cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin

ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Vergi cezaları süresi içinde ödenmediğinde ise vergi dairesi borcun cebren tahsiline başvuracaktır. Vergi ziyai cezasına ayrıca gecikme zammı uygulanır. Mükellef veya vergi sorumlusu adına düzenlenen ceza ihbarnamesine cezayı gerektiren olayın saptanmasına ilişkin tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği de eklenir (ÖZBALCI, 2012: 612).

4.5.2.Yanılma ve Görüş Değişikliği

Vergi cezasının kesilmesini önleyen hallerden birisi yanlış ve görüş değişikliğidir. Burada cezayı gerektiren durum mükellefin fiilinden değil, yetkili kuruluşların yanlış bilgi vererek ya da görüş değiştirerek mükellefi yanıltmalarından doğmaktadır. Bu gibi durumlarda kanun koyucu mükellefi cezalandırmama yoluna gitmiştir (ÖZBALCI, 2012: 612).

4.5.3.Pişmanlık ve Islah

Mükellefler vergi ziyayı doğuran bir suç işledikten sonra bu suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye haber vermeleri durumunda vergi cezasından kurtulabilmektedirler. Pişmanlık ve ıslah ile hem ziyaa uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmekte hem de vergi uyumsuzluğunun çıkması irade aşamasında önlenmiş olmaktadır.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez. Mükelleflerin pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen şartları taşımaları gerekmektedir. Bu şartlar ise;

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden

fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesidir (ÖZBALCI, 2012: 612-613).

4.5.4.Ölüm

Ceza hukukunda cezaların kişiselliği ilkesi vardır. Kişi öldüğü takdirde cezada düşer. Ancak verginin aslı ve ceza niteliğinde olmayan gecikme zammı mirasçılara intikal eder. Mirasçıların üzerlerine düşen bazı işleri yapmamalarından dolayı bir ceza söz konusu ise bu cezanın mirasçılar adına kesilmesi gerekmektedir.

Küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilcilerin ölümü halinde ceza kalkar. Küçük ve kısıtlının ölümü halinde ise ceza yine kanuni temsilciden alınır (ÖZBALCI, 2012: 614).

4.5.5.Mücbir Sebep

Mükelleflerin iradesi dışında kalan karşı konulamaz ve katlanılması mecbur kalınan bazı hallerde vergi ödevinin yerine getirilmesi mümkün olmaya bilir. Bu hallere mücbir sebepler denir. Mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunmasıdır. (ÖZBALCI, 2012: 614).

4.5.6.Zamanaşımı

Ceza hukukunda zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesi sebebiyle devletin cezalandırma hakkının düşmesi demektir (MUTLUER, 2019: 214). Vergi hukukunda da benzer şekilde ceza kesmede zamanaşımı müessesine yer verilmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasına yer verilmiş olması mükelleflerin veya vergi sorumlularının sürekli olarak vergi incelemesi baskısı altında kalmalarını önlemek içindir.

Vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; özel usulsüzlük cezalarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, genel usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez. Ancak vergi ziyaı cezası ile genel usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi mükellefe veya adına ceza kesilene tebliğ edilirse zamanaşımı kesilmiş olur (MUTLUER, 2019: 214).

4.5.7. Hata

Vergi cezalarında yapılan hatalar, vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir (MUTLUER, 2019: 214).

4.5.8.Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesini öngören müesseselerin en önemlisi ve en yaygın olarak kullanılanıdır. Uzlaşmanın amacı, genel bütçe ile il özel idareleri ve belediyelere ait ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle ve bunların cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellef ile idarenin anlaşmaya vararak uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden çözümlenmesidir. Uzlaşmada mükellef ile idare görüşerek ortak bir sonuca varmaktadır. Böylece, kamu alacağının tahsil edilebilmesi kolaylaşmış olmakla birlikte mükelleflerin yargı sürecinde katlanacağı maliyetler ve bürokratik işlemler de ortadan kalkmaktadır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi daireleri tarafından hemen yerine

getirilmektedir. Mükellef veya adına ceza kesilen tarafından üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve şikâyetle bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılan uzlaşmada tarhiyat öncesi uzlaşma vergi denetim birimlerinde yapılırken, tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi dairesi müdürlüklerinde yapılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri bir yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, vergi dairesinde tarhiyat yapıldıktan sonra kullanılabilir yoldur. Hem tarhiyat öncesi uzlaşmanın hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları oluşturmaktadır (27.03.2018 tarihinden önce genel ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmekteydi.). Kaçakçılık suçundan kaynaklı vergi ziyai cezalarında uzlaşma yapılması mümkün değildir. Mükellefler tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalardan yalnızca birine başvurabilirler.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin

sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince yazı ile bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (MUTLUER, 2019: 215).

4.5.9.Dava Açma

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (MUTLUER, 2019: 216).

4.5.10. İndirim

Vergi cezalarında indirim gerek idareyi gerekse mükellefi vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce tahsilini sağlamak amacıyla vergi hukukuna konmuştur.

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 tebliğ

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 cezasının yarısı indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa indirim hakkını kaybeder (MUTLUER, 2019: 216).

4.5.11.Af

Ceza hukukunda kamu davasını ve cezayı düşüren neden olarak kabul edilen af, vergi hukukunda düzenlenmese de zaman zaman uygulanan bir yöntemdir. Çıkarılan çeşitli kanunlarla vergi cezaları af edilmekte ve vergi cezası ortadan kaldırılmaktadır. Af kanunları genelde vergi aslını kapsam dışına bırakmaktadır (MUTLUER, 2019: 217).

4.5.12.İzaha Davet

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaya sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez (MUTLUER, 2019: 217).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISI VE VERGİ DAVASI

1.YARGI KAVRAMI

1.1. Yargı ve Yargılama Kavramı

Devletin üç temel fonksiyonundan biri yargı görevidir. Yargı yetkisi Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır. Hukuk kurallarının bağımsız ve tarafsız mahkemelerce belli bir olaya uygulanması suretiyle hukuki uyuşmazlıkları kesin olarak karara bağlamasına yargı yetkisi denilmektedir. Yargılama görevi bir kamu hizmetidir ve yargılama görevini devlet adına yapan ise hukuki ve maddi bir organizasyon olan bağımsız ve tarafsız mahkemelerdir (YÜCE, 2012: 1).

Yargılama bir konunun kanunda düzenlenen usul ve şartlar altında harekete geçen yargı merciince; iddia, savunma ve bunlardan çıkarılan karar aşamasına kadar, öngörülen usul ve araçlardan yararlanılarak araştırılması ve sonuçlandırılması işlemleridir (DERDİMAN, 2009: 143).

1.2.Mahkeme Kavramı

Mahkeme kavramı muhakeme kelimesinden türetilmiştir. Muhakeme ise hükme varmak için yapılan faaliyettir. Muhakemenin yapıldığı yere ise mahkeme denilmektedir. Anayasamıza göre yargılama bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yapılmaktadır. Bağımsız mahkemeler ise, hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından yargı yetkisini kullanırken kendilerine emir ve talimat verilemeyen, genelge gönderilemeyen, tavsiye ve telkinde bulunulamayan, kararları yasama ve yürütme organlarını bağlayan, kararları bu organlarca hiçbir surette değiştirilemeyen ve yerine getirilmesi geciktirilemeyen kuruluşlardır (GÖZLER, 2000: 426).

Mahkemelerin sahip olduğu bir takım özellikler vardır. Bunlar ise; yargılama usul ve güvencelerine sahiptirler, kararlar mutlak ve nispi anlamda kesin hüküm niteliğindedir, yüksek mahkeme dışında temyiz olanağı vardır, üyelerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvenceye altındadır, bir hukuk kuralına aykırı davranılıp davranılmadığı veya bir hakkın ihlal edilip edilmediğini belirleyen veya denetleyen bir organ olmasıdır (BAŞLAR, 2005: 156).

Türk yargı sisteminde yargı görevini yerine getiren mahkemeler kendi içinde çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadırlar. Türk yargı sisteminde anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, hesap yargısı, seçim yargısı ve uyuşmazlık yargısı yer almaktadır. Hesap yargısı ve seçim yargısı kendine has özellikleri olup, tam anlamda yargı mercii olarak görev yapmazlar. Ülkemizde hesap yargısı işlevini Sayıştay, seçim yargısı işlevini ise Yüksek Seçim Kurulu yerine getirmektedir. Uyuşmazlık görevini Uyuşmazlık Mahkemesi yerine getirirken, anayasa yargısı işlevini ise Anayasa Mahkemesi yerine getirmektedir.

Adli ve idari yargı alanında görevli olan mahkemeler ise, ilk derece mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve yüksek mahkemeler olarak üçlü bir yapıya sahiptir.

Adli yargı alanında görevli ilk derece hukuk mahkemeleri; Sulh Hukuk Mahkemesi, Asliye Hukuk Mahkemesi, Asliye Ticaret Mahkemesi, İcra Mahkemesi, Aile Mahkemesi, İş Mahkemeleri, Tüketici Mahkemeleri, Fikri ve Sınai Haklar Hukuk Mahkemesidir. Adli yargı alanında görevli ilk derece ceza mahkemeleri ise; Sulh Ceza Mahkemesi, Asliye Ceza Mahkemesi, Ağır Ceza Mahkemesi, Trafik Mahkemesi, Çocuk Mahkemesi, Çocuk Ağır Ceza Mahkemesi, Fikri ve Sınai Haklar Ceza Mahkemesidir. İdari yargı alanında görevli ilk derece mahkemeler ise İdare Mahkemesi ile Vergi Mahkemesidir.

Adli yargı alanında görevli istinaf mahkemesi, Bölge Adliye Mahkemesi iken, idari yargı alanında görevli istinaf mahkemesi Bölge İdare Mahkemesidir. Adli yargı alanında görevli olan yüksek mahkeme Yargıtay iken, idari yargı alanında görevli olan yüksek mahkeme ise Danıştay'dır.

2.İDARİ YARGI

İdari yargı, idare makamlarının kamu hukuku alanındaki eylem ve işlemleri dolayısıyla doğan anlaşmazlıkların çözülmesini konu alan yargı koludur.

İdare üzerine düşen görevlerini yerine getirirken, kanunlara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Kanunlar ve diğer düzenleyici işlemler ile her ne kadar, idarenin etkinliklerine, yetkilerine ve görevlerine sınırlandırmalar getirilmişse de, bu sınırlandırmalar kişiler için tam bir güvence sağlamamaktadır. Kişiler yönünden yeterli güvence yargısal denetimle sağlanabilir (GİRİTLİ ve diğerleri, 2015: 19).

İdarenin kamu gücü kullanarak yaptığı işlem ve eylemler, idare hukukunun konusuna girmektedir. İdare eylem ve işlemlerini yerine getirirken tek yanlı idaresini kabul ettirmek için zor kullanma yetkisine sahiptir. Dolayısıyla da idarenin kamu gücünü kullanarak yaptığı işlem ve eylemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı mercilerince çözümlenir (YILDIRIM, 2008: 11).

İdarenin yargı yolu ile denetiminin bazı sakıncaları vardır, en önemli sakıncası, yargı denetiminin diğer idarenin denetim yollarına göre yavaş işlemesi ve sonucun geç alınmasıdır. Yargı denetiminin başka bir sakıncası da idarenin yargı yolu ile denetiminin kişilere sağladığı güven ve yarara karşılık, idarenin işlerini, kamu hizmetlerinin yürütülmesinin güçleştirmesidir (GÖZÜBÜYÜK ve TAN, 2001: 965).

Ülkemizde uygulanan idari yargının özellikleri şunlardır;

*İdari yargı sistemimizin dayanağı Anayasa'dır.

*İdari yargı sistemimiz Danıştay biçiminde örgütlenmiştir.

*İdari yargı sistemimizde genel görev ilkesi uygulanır. İdarenin idare hukukundan doğan eylem ve işlemlerine karşı idari yargıda dava açılır.

*İdari yargıda hem idari işlemlerin iptali, hem de idarenin eylem ve işlemlerinden doğan haksızlıkların giderilmesi için dava açılabilir.

*İdari yargıda idare mahkemesi genel görevli, Danıştay, bölge idare mahkemesi ve vergi mahkemesi özel görevli mahkemelerdir.

3.VERGİ YARGISI

3.1.Vergi Yargısı Kavramı

İdari yargı kolunun bir parçası olan vergi yargısı, mükellefler ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesidir.

Sadık KIRBAŞ ise, vergi yargısını; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan sorunların idari yollardan çözümlenememesi nedeniyle, ilgililerin bu sorunları gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak arama süreci olarak tanımlamıştır (KIRBAŞ, 2012: 197). Vergi yargısı devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergilendirme işlemlerini, bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulamak

suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak da tanımlanabilir (TOSUNER ve diğerleri, 2011: 1).

Vergi yargısı içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesine de katkıda bulunmaktadır (ERDAL, 2018). Vergi yargısı bir yandan vergisel uyuşmazlıkları çözümleme görevini yerine getirirken diğer yandan da mükellef ile vergi idaresi arasında çıkar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısı faaliyeti uzun vadede hukuk devleti olma ile kastedilen amacı gerçekleştirme yolunda bir araçtır (SUNAY, 1997: 10).

Vergi yargısı ile mali yargı kavramları birbirine benzer kavramlar gibi gözüktse de aslında her ikisi de birbirinden farklı kavramlardır. Mali yargı, vergi yargısı kavramına göre daha geniş kapsamlıdır. Mali yargı kamu gelirlerine, kamu giderlerine, kamu borçlanmasına ve devlet mallarının yönetimine giren tüm mali nitelikli işlemlere yönelik uyuşmazlıkların çözülmesi sürecini ifade etmektedir. Vergi yargısı ise, sadece kamu gelirlerinden vergilere ilişkin uyuşmazlıkları ele almaktadır. Mali yargıya göre kapsamı daha dar olmasına rağmen mali yargının en önemli bölümünü oluşturmaktadır (TOSUNER ve ARIKAN, 2014: 5).

Vergi yargısı, vergi yargısı organlarının yapısını ifade ederken; vergi yargılaması hukuku ise hem yargılama makamlarını ve bunların birbiriyle olan ilişkilerini hem de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uyulacak usul ve esasları içermektedir. Vergi ödevi ve vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözüme kavuşturulmasına ilişkin kurallar vergi yargılaması hukukunu oluşturmaktadır (KARAKOÇ, 2013: 133).

Hukuka aykırı bir vergilendirme işlemiyle karşılaşan mükellefin idari ve yargısal başvuru imkânlarına sahip olması Anayasa'nın 36/1 ve 40. maddelerinin hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı kapsamında zorunludur. Anayasa'nın 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunun belirtilmesi; vergi idaresinin işlemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmesini ve idarenin muhtemel keyfiliğinin önlenmesini sağlama bakımından mükelleflere güvence sağlamaktadır (ÜSTÜN, 2013: 84).

3.2.Vergi Yargısının İşlevleri

3.2.1.Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi nedeniyle taraflar arasında ortaya çıkan uyumsuzluğu, taraflar arasında çıkarlar dengesini kurmak suretiyle belli kurallar çerçevesinde düzenlemektedir.

Yasalar toplumsal yaşamdaki ilişkileri düzenlerken karşılıklı çatışan çıkarlardan birisini daha çok korumak ister. Vergi hukuku da kamu hukukunun bir dalı olmasından dolayı daha çok idarenin çıkarlarının ön planda tuttuğundan taraflar eşit değildir. Devletin kamu hizmetlerinin finansman gereksiniminin karşılanması üstün bir amaç olmakla beraber hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin bu konuda devlet karşısında korunması da zorunludur. Bu kapsamda vergi yargısının temel işlevi ise birey ile devlet arasında çıkar dengesini kurmaktır (KUMRULU, 1979: 153).

3.2.2.Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi

Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vergilendirme işlemlerinden dolayı farklı yorumlar ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan bu yorum farklılığına vergi uyuşmazlığı denilmektedir.

Vergi yargısı sadece vergilendirmeye ilgili mali kanunlardan doğan anlaşmazlıkları çözümler. Vergi yargı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili davalarda vergilendirme işleminin maddi, hukuki ve şekli yönden hukuka uygun olup olmadığını inceleyerek karara bağlar.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında çıkan ve idari yollarla çözümlenemeyen uyuşmazlık, taraflar tarafından yetkili yargı mercilerine başvurularak karara bağlanması ile çözümlenebilmektedir. İdari yollarla çözüme kavuşturulamayan vergi uyuşmazlıklarının sonuçlandırılması vergi yargısının esas işlevini oluşturmaktadır (KARAKOÇ, 1995: 38-39).

Vergi yargı organlarının vermiş olduğu kararın kesin olması halinde, bu yargısal tasarruf tarafları bağlar ve uyuşmazlık kesin olarak sonuçlandırılmış olur. Taraflar, bu karara uymak zorunda olup aynı nedenden dolayı dava açamazlar. Eğer verilen karar kesin değilse, taraflar yasal süre içerisinde üst yargı mercilerine başvurabilirler. Ancak taraflar kanuni süre içerisinde üst yargı

mercilerine müracaat etmezlerse, kesin olmayan kararlar da kesin karar neticesini doğurur.

3.2.3.İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yargısının bir işlevi de hukuki içtihat yaratma yoluyla karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan mevzuatın boşluklarını doldurarak belirsiz hükümleri açıklığa kavuşturmasıdır (ARSLAN, 2011: 337).

Vergi kanunları, ülkemizde meydana gelen ekonomik olaylara ve konjonktürel dalgalanmalara karşı hassas olduklarından genellikle esnek şekilde yapılmaktadır. Vergi kanunlarının genel ve esnek olması onların yoruma elverişli olması sonucunu doğurmaktadır. Vergi yargı organları, bu kanunları yorumlayarak içtihat sağlayıp kanunun getirilişindeki asıl amacı ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (TOSUNER ve ARIKAN, 2014: 18).

Vergi yargısı içtihat oluşturma işlevini sağlayarak, vergi yargı organları tarafından verilen kararların, vergi uygulamasına yön vermesini sağlayarak vergi kanunlarındaki boşlukları doldurmaktadır (KARŞIYAKA, 2012: 12).

Vergi yargılamasında içtihat oluşturma işlevi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihat Birleştirme Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

3.2.4.Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi

Vergi idaresi, vergi alacağını güvence altına almak ve gerektiğinde bunu zorla alabilmek için kamu gücünü kullanmaktadır. Vergilendirme işlemlerine karşı mükelleflerin ve vergi sorumlularının yargı yoluna başvurabileceklerini bilmesi onlara hukuki bir güvence sağlamaktadır. Mükelleflere bu rahatlığı veren etken de yargı organlarının tarafsız, doğru ve gecikmeksizin karar verebileceğine ilişkin olan güvenidir (KIRBAŞ, 2012: 198).

Vergi yargısı yaptığı hukuki denetim sonucunda bir taraftan idarenin yasalara uygun idari işlem yapmasını sağlarken diğer taraftan geliştirdiği içtihatlarla gelişen ekonomik koşullara uyum sağlayabilecek şekilde hukuki normları oluşturarak hukuki güvenliği sağlamaktadır (YÜCE, 2015: 65).

3.2.5.Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi

Hukuk devleti olmanın temel esaslarından biri de idarenin yargısal olarak denetlenmesidir. Vergi kanunları ve vergi idaresince alınan tedbirler vergi adaletini sağlamada yetersiz kaldığında, yargı organları tarafından yapılan

denetim vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve bu değişikliklerin anında takip edilememesi sonucu mükellef ve vergi idaresi çalışanları tarafından kaynaklanan yanlış uygulamalar çeşitli uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu durumda vergi yargısı ortaya çıkan uyuşmazlıkları kesin bir biçimde çözümleyerek hem vergi mükellefi ya da sorumlusuna hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır (KIRBAŞ, 2012: 198).

3.2.6.Vergi Adaleti Sağlama İşlevi

Vergi adaleti, mükelleflerin üzerine düşen vergi yükünün adaletli olarak dağıtılmasıdır. Vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanabilmesi için de Anayasamızda da yer aldığı üzere, herkesten mali gücü oranında vergi alınması gerekmektedir. Vergi adaletinin sağlanmasında iki tür adaletten bahsedilebilir. Bunlar ise yatay ve dikey adalettir. Yatay adalet, aynı düzeyde gelir elde eden vergi mükelleflerinin eşit vergi ödemelerini ifade eder. Ancak ülkemizde vergilendirme işlemlerinde fazlaca uygulanan muafiyet, istisna ve diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay adalet ülkemizde tam olarak sağlanamamaktadır. Dikey adalet ise, vergilemede adaletin gerçekleşebilmesi için, değişik gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleridir. Bu uygulamada gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemektedir. Ancak, bu uygulamada da mükellefler vergi teşvik araçlarından yararlanarak kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler (ŞENER, 2016: 176).

Vergi adaleti; mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesine imkan sağlayan bir uygulamadır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için alınacak vergilerin toplumu oluşturan bireyler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan vergi sisteminde; bütün mükelleflerin tam olarak kavranması, kayıt dışının önüne geçilmesi, kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi gerekmektedir.

Verginin adaletli ve dengeli dağıtılmasında vergilendirme tekniği de önemli rol oynamaktadır. Örneğin; en az geçim indirimi ve artan oranlı vergilendirme gibi teknikler adalet ilkesini sağlamaya yönelik uygulamalar olarak yer almaktadır (ALPTEKİN, 2013: 5).

Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının kanunlar çerçevesinde ve adil bir şekilde çözümlenmesi vergi yargısının konusudur. Bu yüzden vergi adaletinin sağlanmasının en önemli şartlarından biri de vergi yargı sisteminin iyi organize edilmesidir (AKSOY, 2010: 87).

3.3.Vergi Yargısı Sistemleri

Vergi yargısının yargı kolları arasında bağımsız bir kol oluşturup oluşturmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur. Genellikle idare hukukçuları ve özel hukukçular vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemektedirler. İdare hukukçuları vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içinde, özel hukukçular ise adli yargı içinde çözümlenmesini istemektedirler. Daha çok maliyecilerden oluşan diğer grup ise vergi yargısının bağımsız olması gerektiğini savunmaktadır (MUTLUER, 2008: 12).

Adli yargıya bağlı vergi yargısı sisteminde vergi uyuşmazlıkları, idari yargı yerlerinde ya da bağımsız vergi mahkemelerinde değil, tek bir adli yargı sistemi içinde yargılanmaktadır.

İdari yargıya bağlı vergi yargısı sisteminde ise, vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Bunda vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olduğu dolayısıyla bundan doğan uyuşmazlıklarında idari yargıda görülmesi gerektiği görüşü egemendir. Türkiye’de de bu sistem uygulanmaktadır.

Bağımsız vergi yargısı sisteminde ise, yargı uyuşmazlıkları diğer yargı kollarından bağımsız kendine özgü özellikleri olan bir vergi yargısında çözümlenmektedir. Bu sistemin temeli esas olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünün maliye ve ekonomi bilgisi yanında bazı teknik ve muhasebe bilgilerini de gerektirdiği, idari ve adli yargı yargıçlarının bu bilgilere sahip olmadıkları düşüncesine dayanmaktadır.

Karma sistemde ise vergi uyuşmazlıkları değişik yargı kollarında çözümlenmektedir. Bu iki şekilde olmaktadır. Birinci şekilde vergi uyuşmazlıkları önce idari yargıda sonra adli yargıda çözümlenirken, ikinci şekilde ise bir kısım vergiler adli, bir kısım vergiler ise idari yargıda çözümlenmektedir (MUTLUER, 2008: 12).

3.4.Vergi Yargılaması Usulüne Hakim Olan İlkeler

3.4.1.Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesi, vergi yargısında davaların maddi gerçekliğinin belirlenmesi yönünden sıklıkla başvurulmuş bir ilkedir. Vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargılama hukukunda, yargılama hakim tarafından yönetilir. İdari yargılama usulünde hakimin, delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde re'sen hareket etme yetkisi bulunmaktadır (GÖZÜBÜYÜK, 2010: 345). Davada zamanaşımı definin ileri sürülememesi halinde dahi, mahkemenin zamanaşımını re'sen dikkate alması, buna örnek olarak gösterilebilir (MUTLUER ve DAYANÇ, 2014: 240).

Kural olarak re'sen araştırma ilkesi idari yargılamada ve vergi yargılamasında aynı ilkelere tabi olsa da vergi yargılamasında birtakım farklılıklar içerdiği söylenebilir. Bu farklılıklar; hakimin bilgi ve belge talebini yönelttiği talep açısından ve tanık meselesindeki farklılıktır. Vergi mahkemelerinde, genellikle davalı taraf idare olsa da davacı tarafın elinde yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Vergi yargılamasında vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesi kullanılabilmektedir (ERGÜN, 2006: 81).

Re'sen araştırma ilkesinin düzenlendiği İdari Yargılama Usul Kanunun 20. maddesi 1. fıkrasında Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakla oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapacakları düzenlenmiştir.

3.4.2.Yazılı Olma İlkesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemelerinde evrak üzerinden yapılacağı düzenlenmiştir.

Vergi yargısında geçerli olan usul, dava delillerinin yazılı olarak sunulması ve yargılamanın da dosya üzerinden yapılmasıdır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. Maddesinde, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinde açılan iptal ve otuz altı bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı otuz altı bin Türk Lirasını aşan vergi

davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabileceği belirtilerek sözlü yargılamaya da yer verilmiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunun'un mükerrer 378. maddesine göre de Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisinin de dinlenmesine imkân sağlanarak yazılı yargılama ilkesine istisna getirilmiştir (ERGÜN, 2006: 81).

3.4.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Ülkemizde tek hakimle bakılması gereken bazı davalar hariç idari yargılama sisteminde toplu yargılama usulü geçerlidir. Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama yapmaktadır.

Vergi mahkemeleri davalarda kurul halinde yargısal görevini yerine getirmektedir. Toplu yargılama usulünün adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetimi sağlayacağı, hakimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek hakimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alacağı savunulmaktadır (KIZILOT ve KIZILOT, 2012: 305).

3.4.4.Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Örnek olarak, kanunda suç sayılmayan bir fiili, kanunda suç sayılan bir fiile benzerliğinden hareket ederek suç sayıp cezalandırılması verebilir (CENTEL ve ZAFER, 2009: 13) .

Kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi, vergi ve ceza hukukunda kıyas yasağını da beraberinde getirmektedir. Kıyas yasağı kapsamında kıyas yoluyla vergilendirme yapılabilmesi mümkün değildir.

Kanun koyucu vergi kanunlarında belirsiz, soyut ve kıyas yolu ile yoruma açık kavramlar kullanmamalıdır. Kıyas yöntemi, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kıyas yoluna başvurulması idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergiyi doğuran olaylar meydana getirmelerine veya vergi yükünü arttırmalarına neden olabilir. Bu da hukuki güvenliğin

zedelenmesine neden olmaktadır. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında oluşabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekir (KIZILOT ve KIZILOT, 2012: 305).

3.4.5. Delil Serbestisi İlkesi

Vergiye doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek amacının ve kapsamının ispatlanması konusunda her türlü delilin geçerli olmasına delil serbestisi ilkesi denir. Bu ilkeye göre, bir uyuşmazlıkta kullanılacak delillerin önceden kanunla belirlenmiş deliller olması gerekmemektedir (YÜCE, 2012: 55).

Vergi yargılaması hukukunda delil konusu Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B fıkrasında düzenlenmiştir. Bu madde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlenmiştir. Aynı zamanda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin de ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu düzenlenmiştir.

3.4.6. Kamuya Yararlılık İlkesi

Vergi hukukunun en temel ilkesidir. Diğer ilkeler de kamuya yararlılık ilkesi çerçevesinde değerlendirilir. Bu ilke ile toplumsal barışın sağlanması ve idare edilenlerin idare karşısında korunması gerçekleştirilmektedir (YÜCE, 2014: 211).

Hukuk devletlerinde, devlet tarafından yapılan tüm işlemlerin temel amacı kamu yararı olmalıdır. Vergi yargısının temel ilkesi olan kamuya yararlılık ilkesi, hukuki güvenlikle birlikte yükümlülerin devlet karşısında korunmasını da sağlamaktadır.

3.4.7. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergiye doğuran olayın gerçek niteliği, olayların ekonomik içeriği ile ilgilidir. Kanunların ve olayların yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilmesine olanak sağlayan ekonomik yaklaşım ilkesidir (İBİŞ, 2013: 45).

Vergi hukukundaki hukuki güvenlik ilkesi ile vergilemede kanunilik ilkesi kıyas yoluna başvurulmasını engellerken kıyas yasağı da ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırlarını oluşturmaktadır (OKTAR, 2014: 61).

Danıştay 4. Dairesi'nin 10.01.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında ekonomik yaklaşım ilkesinin önemi şu şekilde vurgulanmıştır: *”Vergi hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.”* (BATUN, 2012: 107)

4. VERGİ YARGISI ORGANLARI

4.1. Vergi Mahkemeleri

İdari yargı alanında özel görevli mahkeme olan vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlığını çözen ilk derece mahkemeleridir.

Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Kurulunca karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hallerde, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hakimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenebilir. Bu kararlar Resmi Gazetede yayımlanır. Mahkemeler, tevzi edilen davalara bakmak zorundadır. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

Vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkiler, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona erer (TOSUNER ve ARIKAN, 2014: 38).

Vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ve iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder. Başkan ve üyeler, idari yargı hakimidir. Nitelikleri, atanmaları ve özlük hakları idari yargı hakimlerinde olduğu gibi 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununda düzenlenmiştir (CANDAN, 2012: 28).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri aşağıdaki gibi sayılmıştır;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde davalara bakmakla birlikte 6. maddenin a ve b bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmi beş bin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir. Vergi Mahkemeleri kurul halinde baktıkları davalara oyçokluğu ile karar verir. Tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz (CANDAN, 2012: 28).

Tarafların uyuşmazlık öncesi tabi tutulacağı mahkeme ve hakimi önceden bilmesi anayasal bir haktır. Görev bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin bakması gerektiğini ifade ederken, yetki bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemede davanın görüleceğini ifade etmektedir (AYGÖRMEZ, 2010: 95).

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 37. maddesinde belirtilmiştir. Bu kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetki;

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulamasında, ödeme emri düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

4.2.Bölge İdare Mahkemesi

Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bölge İdare Mahkemeleri kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınır. Bu mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Kurulunca karar verilir (CANDAN, 2012: 30).

Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.

Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri şunlardır:

a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:

* İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.

* İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.

* Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek.

* Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek.

* Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

İki dairenin görevine ilişkin davalar, ilgili dairenin isteği üzerine dairelerin birlikte yapacakları toplantıda karara bağlanır. Bu toplantıya daire başkanlarından kıdemli olan katılır ve başkanlık eder. Toplanma ve görüşme yeter sayısı beştir. Kararlar oy çokluğuyla verilir. Bu davalar, istemde bulunan ilgili dairenin esas ve karar numaralarını alır.

Gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak bölge idare mahkemesi daireleri arasındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenir.

Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır, kararlar çoğunlukla verilir. Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, bölge idare mahkemesi başkanının kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır. Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar (CANDAN, 2012: 31- 32).

4.3.Danıştay

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. 1982 Anayasasının 155. maddesinin 1.fikrasına göre; Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Danıştay bağımsızdır. Yönetimi ve temsili Danıştay

Başkanına aittir. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların temyiz mercii'dir. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır (CANDAN, 2012: 33).

İlk olarak 1868 yılında Şura-yı Devlet adı altında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Danıştay, 1924 Anayasası ile anayasal bir kurum haline getirilmiş, 1961 ve 1982 Anayasalarında ise yüksek mahkeme olarak nitelendirilmiştir (YÜCE, 2015: 34).

Danıştay'ın karar organları şunlardır; daireler, danıştay genel kurulu, idari işler kurulu, idari dava daireleri kurulu, vergi dava daireleri kurulu, içtihadı birleştirme kurulu, başkanlar kurulu, başkanlık kurulu, yüksek disiplin kurulu ve disiplin kuruludur.

2575 sayılı Danıştay Kanunun 24. maddesinde yer alan Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla görüşebileceği davalar şunlardır:

*Cumhurbaşkanı kararlarına,

*Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,

*Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

*Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

* Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

*Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.

2575 sayılı Danıştay Kanunun 25. maddesinde yer alan Danıştay'ın temyiz mahkemesi sıfatıyla görüşebileceği davalar ise, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak

Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (YÜCE, 2015: 35-36).

4.3.1. Vergi Dava Daireleri Kurulu

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. İki yıllık süre sonunda Başkanlık Kurulunca, kuruldaki üyelerin yarısı iki yıl süreyle yeniden görevlendirilirken, diğer yarısı kurullarda daha önce görevlendirilmeyen üyeler arasından yenilenir. Kurullarda görevlendirilen asıl üyeler, üst üste en fazla iki dönem görevlendirilebilir. Asıl üyenin görevini geçici olarak yerine getirememesi durumunda ilgili daireden, zorunlu hallerde diğer dairelerden görevlendirilen yedek üye kurul toplantılarına katılır. Kurulun asıl veya yedek üyeliklerinde boşalma olması hâlinde Başkanlık Kurulu tarafından yedi gün içinde, kalan süreyi tamamlamak üzere yeni üye görevlendirilir. Dava daireleri kuruluna Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder.

Toplantı ve görüşme yeter sayısı Vergi Dava Daireleri Kurulu için on birdir. Vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde ve iki dava dairesinin birlikte yapacağı toplantıda verilen kararların incelenmesinde, bu dairelerde karara katılmış olanlar vergi dava daireleri kurullarında bulunamazlar. Bu toplantılarda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz. Bu kurulda kararlar oyçokluğu ile verilir. Kurulda yeteri kadar tetkik hakimi verilir. Ayrıca bir yazı işleri müdürlüğü bulunur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararları temyizen inceler (YÜCE, 2015: 37).

4.3.2. Vergi Dava Daireleri

Danıştay, dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daireden oluşur. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli

yapılır. Dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunur. Her dairede, ayrıca bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında bir kalem bulunur. Kalem, yazı ve tebliğ işlerini yürütür.

Danıştay'da bulunan dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi olarak görev yapmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır. Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince yapılır.

Danıştay'da vergi ile ilgili davalara bakan dairelerin görev dağılımları Danıştay Başkanlık Kurulu tarafından 29.12.2016 tarihinde aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Üçüncü dairenin görevleri;

a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara, İstanbul Anadolu Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemeleri ile Bursa, Edirne, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge idare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

b) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözümler.

Dördüncü dairenin görevleri;

a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları,

b) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerince ve İstanbul Avrupa Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümler.

Yedinci dairenin görevleri;

a) Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,

b) Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.

Dokuzuncu dairenin görevleri;

a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alman katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvuruların çözümler (YÜCE, 2015: 37-38).

5.VERGİ DAVASI

5.1.Vergi Davasının Hukuki Niteliği

Anayasamızın 36. maddesiyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır.

Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir (KIZILOT ve KIZILOT, 2012: 298).

Bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunan kimsenin, mahkemeden hukuki koruma istemesine dava denir (KURU ve diğerleri, 2009: 235).

Vergi davası, idarenin vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde tesis ettiği her türlü işlemlerine karşı menfaat veya hak ihlaline uğrayan vergi ödevlilerinin ilgili idari işlemin iptali ya da haklarının tazmini amacıyla idari yargı koluna başvurarak hukuki himaye istemeleridir (YÜCE, 2012: 121). Vergi davası idari yargı kolunda açılan bir davadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan davalar, iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalarlardır.

İptal davaları; idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalarlardır. İptal davasının amacı idarenin tek yanlı hukuksal işlemlerinin hukuka uygun olup olmadıklarını saptamak, hukuka aykırı olanları iptal etmektir. İdari bir işlemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyen yargı organının, işlemin geçerliliğini etkileyen bir sakatlık saptaması durumunda, işlemin geri yürür biçimde bütün hüküm ve sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmasını sağlayan kesin hükümlü yargısal işleme iptal kararı denir.

Tam yargı davaları; idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalarlardır. Tam yargı davaları kişilerin ihlal edilen haklarının yerine getirilmesine ve uğradıkları zararın giderilmesine yönelik idari davalarlardır. (YÜCE, 2012: 122).

5.2.Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı

Vergi davasının konusu, davacının, idareyle kendisi arasındaki vergi uyuşmazlıklarıdır. Vergi davası tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için açılabilir.

Mükellefler kural olarak kendi beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamazlar. Fakat bunun iki istisnası vardır. Birincisi, vergilendirme işleminde bir vergi hatasının bulunması, ikincisi ise ihtirazi kayıtla beyanda bulunulmuş olmasıdır.

Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde hak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gereklidir (TOSUNER ve ARIKAN, 2013: 151).

5.3.Vergi Davasının Tarafları

Davada taraf, davacı ve davalıyı ifade eder. Vergi davalarında davalı çoğu kez davayı konu olan işlemi yapan vergi dairesi iken, davacı konumda da

mükellefler, vergi sorumluları ve adına vergi cezası kesilen kişiler bulunmaktadır.

5.3.1.Davacı

Vergi davası açmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanun'un 377. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre,

*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilir.

*Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına gelir müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Ayrıca, gerçek kişiler, kendileri veya avukat olan vekilleri ile dava açabilir. Yaş küçüklüğü veya diğer nedenlerden dolayı fiil ehliyeti olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişiler adına kanuni temsilcileri dava açabilir (PEHLİVAN, 2013: 121).

5.3.2.Davalı

Vergi davalarında idare davalı durumundadır. İdarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem düzenleme ya da kendiliğinden yürütme yetkisine sahip olduğu durumlarda bu durum geçerlidir.

Davalı vergi dairesi veya bazı durumlarda Maliye Bakanlığı'dır. Vergi hatalarının düzeltme talebine ilişkin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması halinde alınacak ret cevabına karşı açılacak davada davalı Maliye Bakanlığıdır. Gümrük Vergisiyle ilgili uyuşmazlıklarda davalı Gümrük ve Ticaret Bakanlığıdır. Takdir komisyonu kararına karşı belediye, ticaret ve sanayi odası veya mesleki teşekkülün dava açması durumunda davalı defterdarlık ya da mal müdürlüğüdür.

Vergi davalarında davalının gösterilmesi şarttır. Davalının gösterilmediği ya da yanlış gösterildiği durumlarda mahkeme kendiliğinden doğru hasmı belirlemektedir (PEHLİVAN, 2013: 121).

5.4.Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Vergi davası görevli ve yetkili mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile açılmaktadır. İdari Yargılama Usul Kanunun 37. maddesinde vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler düzenlenmiştir. Bunlar ise;

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,
Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Mahkemeler davanın her aşamasında görevli olup olmadığını re'sen inceler. Mahkeme görevsiz olduğu kanısına varırsa kendiliğinden görevsizlik kararı verir. Hiçbir yargı yeri kendi görevi içinde olmayan bir davaya bakmayacağı gibi kendi görevi içinde olan davaya bakmaktan da kaçınmaz. (PEHLİVAN, 2013: 122).

5.5. Dava Açma Süreleri

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre belirtilmeyen hallerde 30 gündür. İlk derece sıfatıyla Danıştay'da açılan davalarda ise süre 60 gündür. Takdir komisyonlarının arazi ve arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine karşı ilgili Vergi Mahkemesinde dava açma süresi on beş gündür. Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar da bu işleme karşı dava açma süresi haczin uygulanışı ya da gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğ tarihinden itibaren ilgili vergi mahkemesinde yedi gündür.

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların ihtiyati tahakkuka karşı Vergi Mahkemesine dava açma süresi ihtiyati haczin uygulanmasından itibaren ilgili Vergi Mahkemesinde yedi gündür. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişinin bu ödeme emrine karşı dava açma süresi tebliğ tarihinden itibaren ilgili Vergi Mahkemesinde yedi gündür.

Süreler vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde

tahsilatın, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin, tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günde başlar.

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar.

Tatil günleri süreler dahilidir. Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar (PEHLİVAN, 2013: 122).

5.6.Vergi Davasının Açılması

Vergi davası, Danıştay ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Vergi yargılamasında yazılılık esası geçerli olduğundan yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle dava dilekçesi de belli şartlara tabi olup bir takım unsurlar içermektedir. Bahsedilen unsurların yokluğu duruma göre dilekçenin ya da davanın reddine neden olacaktır. Dava dilekçesinin içermesi gereken unsurlar aşağıdaki gibidir.

* Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,

* Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

* Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

*Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

*Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Örneğin, satış dolayısıyla belge düzenlemeyen mükellefe hem vergi ziyai cezası hem de özel usulsüzlük cezası kesilmesi arasında maddi yönden bir bağıllık söz konusudur. Çünkü her iki

cezanın kesilmesinin nedeni mükellefin belge düzenlememe fiilidir. Vergi Usul Kanun'un aynı maddesinin aynı hükmü uyarınca mükellefe kesilen özel usulsüzlük cezaları arasında ise oluşan hukuki yönden bağılıktır.

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir. Kolektif şirket ortaklarının şirket faaliyetlerinden dolayı hepsi için ayrı ayrı yapılan re'sen vergi tarhına karşı ortakların tamamının birlikte dava açabilmesi buna örnektir.

Vergi Mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir. Dilekçeler, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet yönünden incelenir (PEHLİVAN, 2013: 123).

5.7.Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durması, davanın konusu olan idari işlemin, etkinliği veya uygulanması hakkında karar verilinceye kadar durdurulmasıdır. Yürütmenin durdurulması idari davalarda mahkeme kararıyla, vergi davalarında ise kural olarak kendiliğinden durmaktadır (BAYRAKLI, 2017: 224).

Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Yani vergi uyumsuzluklarından doğan davalarda davanın açılmasıyla davacının talebine gerek kalmadan yürütme kendiliğinden durur. Ancak, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

Yürütmenin durdurulması kararı; idari işlemin uygulanması halinde, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda mahkemeden istenir.

Mahkeme bu şartların birlikte gerçekleşeceği kanaatinde ise gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (YÜCE, 2015: 187).

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay vergi dava dairelerince verilmişse Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, vergi mahkemeleri kararlarına karşı bölge idare mahkemesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

İdare, yürütmenin durdurulması kararının gereğini 30 gün içinde yerine getirmek zorundadır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar açısından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ise vergi tahsil işlemlerine başlanmaz veya başlanılmış ise devam edilmez. Ancak, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz (PEHLİVAN, 2013: 124).

5.8. Davanın Karara Bağlanması

Dava mükellef tarafından açılmış ve mükellefin lehine sonuçlanmışsa; vergi idaresinin işlemi iptal edilerek, terkin işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu durumda mahkeme, vergi idaresinin düzenlediği işlemi hukuka aykırı görmektedir ve bu işlemi kısmen ya da tamamen iptal etmektedir. Ayrıca daha önce ödenmiş bir vergi söz konusu ise, mükellefe kısmen ya da tamamen iade edilmesi gerekmektedir. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır.

Dava mükellef tarafından açılmış ve mükellefin aleyhine sonuçlanmışsa; davanın açılmasıyla tahakkuk edemeyen vergi tahakkuk etmiş olur ve mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ödeme ihbarnamesiyle mükellefe tebliğ edilir. Eğer mükellef verilen süre içerisinde yürütmeyi durdurma kararı almazsa, vergi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Ayrıca, davanın açılması nedeniyle geç tahakkuk etmiş olan vergi için gecikme faizi uygulanmaktadır.

Dava vergi idaresi tarafından açılmış ve lehe sonuçlanmışsa; bu durumda takdir ve tadilat komisyonlarının kararları iptal edilmekte ve hükümsüz hale gelmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi uyarınca açılan davaların lehe sonuçlanması durumunda Emlak Vergisine ait bedel ve değerler ilişkin olarak yapılan tespitler iptal edilir.

Dava vergi idaresi tarafından açılmış ve aleyhe sonuçlanmışsa; dava konusu işlem hukuka uygun olduğu için idarenin mahkeme kararının yani dava konusu işlemin gereğini kanunda belirlenen süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir (PEHLİVAN, 2013: 125).

6.YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan bir hukuki yol olup, bununla yanlış olduğu iddia edilen kararların tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak kanun yolu denilmektedir (ODYAKMAZ, 2018: 6).

6.1.İstinaf

İstinaf, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme anlamına gelmektedir. Kanun yolu olarak istinaf, vergi mahkemeleri ile temyiz incelemesi arasında ikinci derece bir denetim mekanizmasıdır. İstinaf kanun yolunda ilk derece mahkemesi kararından sonra, karar önce istinaf denetimine tabi olmakta, temyiz yolunun açık olduğu durumlarda istinaftan sonra temyiz kanun yoluna gidilebilmektedir. İstinaf sisteminde ilk önce ilk derece yargılaması, ardından Bölge İdare Mahkemelerince istinaf incelemesi,

son olarak da Danıştay'da temyiz incelemesi yapılmaktadır. Yargı sisteminde üç dereceli bir sistem söz konusu olup, istinaf mahkemesi ilk derece mahkemesine göre üst mahkemedir (SANCAKTAR, 2012: 19).

İstinaf sisteminin yürürlüğe girmesinden sonra, ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararların hukuka uygunluk denetiminin ilk ayağı olarak istinaf kabul edilmiştir. İstinaf kanun yolunun konusunu ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararlardaki hata ve eksikliklerle birlikte istinafa konu edilen nihai kararların dayanağı olan yargılama ile ilgili hata ve eksiklikler de oluşturur. Ancak ilk derece mahkemesindeki yargılamada hata ve eksiklik de olsa, istinafa başvurabilmek için, ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş nihai bir kararın bulunması gerekir (ÇİFTÇİ, 2011:53).

İstinaf kanun yolu tam istinaf ve sınırlı istinaf olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam istinafta istinaf mahkemesi hakimi ilk derece mahkemesinden bağımsız olarak yargılamaya yeniden yön vermektedir. İstinaf mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını hukuki ve usulü açıdan denetlerken esas bakımından da incelemektedir. Böylece hukuki uyumsuzlukta yenilenmiş olmaktadır. Sınırlı istinafta ise, ilk derece mahkemesince verilen karar ondan daha nitelikli bir mahkeme tarafından kontrol edilmektedir. İstinaf mahkemesi burada ilk derece mahkemesinin tespitleriyle bağlı kalmakta ve kararına ilk derece mahkemesince toplanan dava delillerine dayandırmaktadır (YILDIRIM, 2003: 95).

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz (YILDIRIM, 2003: 95).

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi

yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (YILDIRIM, 2003: 95).

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz (ERDAL, 2018: 112-115)

6.2.Temyiz

Vergi uyuşmazlıklarında temyiz, vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş oldukları nihai kararların tarafların isteği üzerine Danıştay tarafından söz konusu kararlarda mahkemenin usul hükümlerine uyup uymadığı ve kararın hukuka uygun verilip verilmediği yönünden yapılan incelemedir. Temyiz kanun yoluyla yeniden yargılama yapılmamaktadır. Temyiz merciinde ilk derece mahkemesinden farklı olarak mahkemenin kararı yargılanmaktadır (KARAKOÇ, 2013: 276)

Danıştay vergi dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay, kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru

bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar. Ya da temyiz incelemesi sonunda Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz (YÜCE, 2015: 309).

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay’ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir. Danıştay’ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur (ERDAL, 2018: 120).

6.3.Kanun Yararına Temyiz

Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (ÖNER, 2016: 247).

6.4.Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay ile bölge idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

*Zorlayıcı sebepler dolayısıyla 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 sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

*Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

* Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

* Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

*Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

*Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

*Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

*Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi süresi, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması

sebebi için on yıldır. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi sebebinde ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayananın sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (ERDAL, 2018: 122).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNA GÖRE KESİLEN CEZALARA İLİŞKİN YARGI KARARLARININ İNCELENMESİ

1. İDARİ VE MALİ SUÇLARA İLİŞKİN YARGI KARARLARI

Tezin bu bölümünde idari ve mali suçlar sebebiyle kesilen vergi ziyai cezası, genel usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin Danıştay'ın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararlardan bazıları incelenecektir.

Vergi Usul Kanunun 339 uncu maddesinde; vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyamda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi cezalarında tekerrür uygulaması olarak karşımıza çıkan bu durumda kimi zaman vergi idaresi tekerrür süresinin başlangıç zamanında hatalar yapmakta ve mükelleflere de hatalı bir şekilde kesilecek olan vergi ziyai veya usulsüzlük cezalarını artırımlı olarak kesmektedir. Danıştay 9. Dairesi tarafından 24.04.2015 tarihinde verilen 2015/3144 sayılı kararda; *“Dava dosyasının incelenmesinden, davacı adına, 2007/Eylül dönemine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı stopaj vergisi için düzenlenen vergi ceza ihbarnamesinin 12.11.2007 tarihinde tebliğ edilerek kesinleştiğinden bahisle tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle yüzde elli oranında artırılarak vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır.*

213 sayılı Kanunun 339. maddesinin değerlendirilmesinden, davacının vergi ziyasına sebebiyet veren eyleminin tekerrür hali kabul edilebilmesi için, ikinci eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren vergi ziyai suçunda beş yıl içinde işlenmiş olması gerekmekte olup olayda, 2007 yılındaki eylemi nedeniyle adına kesilen ceza 2007 yılı içerisinde kesinleşen davacının, tekerrür hükümleri uygulanarak cezalandırılabilmesi için ilk vergi ziyai cezasının kesinleştiği 2007 yılını takip eden 2008 takvim yılı başından itibaren vergi ziyama sebebiyet vermesi gerekmektedir. Davacının ilk vergi ziyai cezasının kesinleştiği 2007 yılı içerisinde vergi kaybına yol açması tekerrür hali sayılamayacağından kararın vergi ziyai cezasının tekerrüre ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef tarafından, hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellefe ait faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine 2014 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri ve hesaplanan gecikme faizleri ile %50 oranında kesilen vergi ziyai cezaları davaya konu yapılmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 03.07.2019 tarihinde verilen 2019/453 sayılı kararda; “Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, ... tarih ve B.No: ... sayılı kararıyla; başvurucuların mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olamadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının

korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşıldığı, başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen karar, sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda, davacının bir kısım mükelleflerden alınan faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılarak düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği yönünde kendisine tebliğ edilmiş bir yazının bulunduğu yönünde bir iddiası bulunmamaktadır. Ayrıca davacı tarafından, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne hitaben gönderdiği 07/01/2015 tarih ve 537 sayılı yazının veya bir başka müeyyideli yazının kendisine tebliğ edildiği yönünde herhangi bir belgenin dosyaya ibraz edilmediği görülmüştür.

Bu durumda, bir kısım mükelleflerden alınan faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri ve hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılması yolunda verilen kararın bozulması gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef adına, araç alım satımından elde edilen kazancın beyan edilmemesi nedeniyle, takdir komisyonu kararı uyarınca 2007 yılının Ocak, Şubat, Mart, Mayıs, Haziran ve Eylül dönemleri için re'sen katma değer vergisi ile bir kat kesilen vergi ziyai cezası kesilmiş ve mükellef tarafından söz konusu cezaların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi 07.05.2018 tarihinde aldığı 2018/4321 sayılı kararında; “Dosyanın incelenmesinden,

hakkında yapılan inceleme neticesinde, davacının 2006-2011 yılları arasında çok sayıda araç alım ve satım faaliyetinde bulunduğunun tespit edilmesi nedeniyle, davacı adına re'sen geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edildiği, uyuşmazlık konusu dönemde 8 adet araç alım ve satımı yaptığı, emniyet müdürlükleri ve noterler ile yapılan yazışmalar sonucu temin olunan araç satış sözleşmelerindeki satış tutarları esas alınarak takdir komisyonunca matrah takdir edildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, idarece gerekli araştırma ve tespit yapılarak, ulaşılan araç satış sözleşmelerindeki değerlerin esas alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, alım satıma ilişkin faaliyetin ortağı olduğu şirket adına yapıldığı yolundaki davacı iddiasının herhangi bir delille ispatlanamaması ve satışların davacı adına yapıldığının araç sorgulama kayıtları ve temin edilen sözleşmeler kapsamında ihtilafsız olması karşısında, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef tarafından, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle, katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle 2007 yılı Mayıs ilâ Temmuz, Eylül ilâ Aralık dönemlerine ilişkin olarak re'sen üç kat vergi ziyaı cezalı tarh edilen katma değer vergileri ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.09.2019 tarihinde vermiş olduğu 2019/627 sayılı kararında; “*Tebliğ, hukuki bir işlem den ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacağı belgelendirme işlemi olup amaç, işlemin muhatabı açısından yasal haklarını kullanabilmesine imkan tanımak; işlemi tesis eden idare açısından da hakkında işlem tesis edilen kişilerin hukuki sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir. Bu nedenle, 94. maddenin birinci ve ikinci fıkralarında, sadece işlemin muhatabı olanlar ve/veya bunlar adına hukuki tasarrufta bulunabilecek kişiler, adlarına tebligat yapılacaktır kapsamında sayılmış; bu kişilerin bulunmaması halinde tebliğin kimlere yapılacağı, 2365 sayılı Kanunla eklenen üçüncü fıkrafta belirlenmiştir.*

Değinilen düzenlemeler uyarınca, hukuksal sonuç doğuracak işlemlerin; öncelikle işlemin muhatabı olan gerçek veya tüzel kişi adına tesis edilmesi gerektiği açıktır.

Davaya konu yapılan vergilendirmenin dayanağı olan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin 28/09/2011 tarihli yazı, şirketle herhangi bir bağlantı kurulmaksızın şirketin kanuni temsilcisi olduğu anlaşılan ... adına düzenlenmiş, adı geçen kişinin mernis sisteminden tespit edilen adresinde 12/10/2011 tarihinde "... " isimli şahsa tebliğ edilmiştir.

Bu durumda, davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiç bir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının gereğinin yerine getirilmediğinden; dolayısıyla re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz yazısının usulüne uygun tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.

2.KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İLİŞKİN YARGI KARARLARI

Tezin bu bölümünde 213 sayılı Vergi Usul Kanunda suç olarak tanımlanan sahte belge düzenleme ve kullanma ile defter ve belgelerin gizlenmesi fiillerine ilişkin yapılan incelemeler sonucunda kesilen cezalara ilişkin Danıştay’ın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararlardan bazıları incelenecektir.

2.1.Defter, Kayıt Ve Belgelerin Gizlenmesi Fiiline İlişkin Yargı Kararları

Mükellef adına vergi idaresi tarafından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği dolayısıyla ceza kesilmiştir. Mükellef savunmasında defter ve belgelerinin aracından çalınması nedeniyle zayi olduğunu ve buna ilişkin olarak da Kadıköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesinden de zayi belgesi aldığını belirtmiştir. Danıştay 9. Dairesi 08.11.2012 tarihinde aldığı 2012/6565 sayılı kararında; “*Defter ve belgelerinin çalındığına ilişkin zayi belgesi alan mükellefin Vergi Usul Kanunun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden yararlanabileceğine ve Vergi Usul Kanunun 373. maddesi gereğince mücbir sebep hallerinin varlığının tespiti halinde vergi cezası kesilemeyeceğinden, vergi idaresi tarafından kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu*” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef adına vergi idaresi tarafından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği dolayısıyla kesilen cezalara ilişkin olarak mükellef savunmasında, yasal defter belgelerinin muhasebeciden alındıktan sonra, taşıma esnasında araçta meydana gelen yangında zayi olduğunu ve buna ilişkin olarak da Ulukışla Asliye Hukuk Mahkemesinden zayi belgesi aldığını belirtmiştir. Ancak bu sefer Danıştay 9. Dairesi ceza kesilmemesi için zayi belgesini yeterli görmemiştir. Danıştay 9. Dairesi 08.04.2008 tarihinde vermiş olduğu 2008/1860 sayılı kararında; *“Adli yargı yerlerinin tespit kararlarının idari yargı açısından takdiri delil niteliğinde olup, kesin delil niteliğinde değildir. Ulukışla Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yapılan tespitler sonucu verilen zayi belgesi kesin delil niteliği taşımamaktadır. Mükellefe ait olmayan ve piyasa değeri çok düşük olan eski model araçla taşınan yasal defter ve belgelerin bu araçta çıkan yangınla yok olması, mükellefin almış olduğu sahte faturaların tespitini engellemek amacıyla kasten yaptığı bir eylem olarak değerlendirilmiştir. Bu sebeplerden dolayı her ne kadar mükellef zayi belgesi almış olsa da, yaptığı eylemin gizleme sayılacağı ve vergi idaresi tarafından kesilen cezaların hukuka uygun olduğu”* şeklinde karar vermiştir. Vergi Dava Daireleri Kuruluda 03.07.2009 tarihinde vermiş olduğu 2009/364 sayılı kararı ile bu karara katılmıştır.

Mükellef adına vergi idaresi tarafından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği dolayısıyla kesilen cezalara ilişkin olarak mükellef savunmasında yasal defter ve belgelerinin muhasebecisinin bürosunda çıkan yangın sonucunda zayi olduğu ve buna ilişkin olarak da Ankara 3. Ticaret Mahkemesinden zayi belgesinin alındığı belirtilmiştir. Danıştay 4. Dairesi 23.09.2010 tarihinde almış olduğu 2010/4699 sayılı kararında, *“İnceleme elamanınca indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin belgeler ile mal aldığı firmalara ilişkin listelerin davacıdan istenmesine karşın, yangın nedeniyle ibraz edilememesi durumunun mükellefin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 34. maddesinin birinci fıkrasında yer alan indirilecek katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinde gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartlarını yerine getirme sorumluluğundan kurtarmayacaktır. Mükellef tarafından mal aldığı firmalar nezdinde gerekli girişimlerde bulunulup, temin edebildiği alım faturalarını inceleme elamanına ibraz etmesi gerektiği”* şeklinde karar vermiştir.

Ancak bu olaya ilişkin olarak Vergi Dava Daireleri Kurulu 09.04.2014 tarihinde verdiği 2014/223 sayılı kararında, *“Yangın sebebiyle ibraz edilemeyen defter ve belgeler için zayi belgesinin verildiği, bu nedenle mükellefin mücbir sebep halinde yararlanabileceği, vergilendirmede gerçek durumun esas alınması gerektiği, olayda mükellefin indirim konusu yaptığı katma değer vergilerini gerçekte ödeyip ödemediği yolunda inceleme yapılması gerektiği hususları sebebiyle ceza kesilemeyeceği”* şeklinde karar vermiştir.

Oto komisyonculuğu faaliyetinde bulunan mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesi için istenen defter ve belgelerini inceleme elamanına ibraz etmemiştir. Mükellef daha sonrasında hakkında kesilen cezalar için vergi mahkemesinde dava açmış olup, inceleme elamanına ibraz etmediği yasal defter ve belgelerini mahkemeye ibraz etmiştir. Mahkeme ise kendisine ibraz edilen yasal defter ve belgeleri bilirkişiye inceletmiş olup, bilirkişinin raporu doğrultusunda matrah farkının oluşmadığı gerekçesi ile vergi ve üç kat vergi ziyai cezasını kaldırmıştır. Danıştay 3. Dairesi bu olaya ilişkin 12.06.2008 tarihinde verdiği 2008/1984 sayılı kararında; *“Mükellefler Vergi Usul Kanunun 256’ncı maddesi gereğince kendilerinden istenen yasal defter ve belgelerini inceleme elamanlarına ibraz etmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunun 135’inci maddesinde vergi incelemesinin Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabileceği, bu sebepten bilirkişilerin inceleme yapma yetkilerinin bulunmamaktadır. Bundan dolayı mükellef tarafından yasal defter ve belgelerin inceleme elamanına inceleme sırasında ibraz edilmeyip, mahkemeye ibraz edilmesi mükellefin Vergi Usul Kanununda yer alan gizleme fiilini işlediğini göstermektedir. İnceleme yetkisi bulunmayan bilirkişinin raporuna göre vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin karar verilemeyeceğinden bahisle vergi idaresinin uygulaması hukuka uygundur.”* şeklinde karar verilmiştir. Vergi Mahkemesinin ısrar kararı sonucunda dava Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise 17.04.2009 tarihinde vermiş olduğu 2009/178 sayılı kararı ile 3.Dairenin vermiş olduğu kararı uygun bulmuştur.

Mükellef yasal defter ve belgelerinin inceleme yapılmak üzere inceleme elamanına ibraz etmeyerek, dava aşamasında mahkemeye ibraz etmiştir. Mahkeme ise kendisine ibraz edilen yasal defter ve belgeleri bilirkişiye inceletmiş ve bilirkişi raporuna göre vergi idaresinin yapmış olduğu cezalı

tarhiyatı kaldırmıştır. Bu olaya ilişkin Danıştay 4. Dairesi 22.06.2012 tarihinde vermiş olduğu 2012/3655 sayılı kararında, “Mükellefe iş yerinde usulüne uygun olarak tebliğ yapılmasına rağmen mükellef tarafından yasal defter ve belgelerin bilinçli olarak inceleme elamanına ibraz edilmediğinden gizleme fiili işlenmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunun 2’nci maddesi gereğince idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır, vergi mahkemeleri yerindelik denetimi yaparak idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler. Vergi mahkemesi inceleme yetkisi bulunmayan bilirkişiye defter ve belgeleri inceletip, bilirkişinin hazırladığı rapor doğrultusunda idarenin kararına ilişkin hukuka aykırı olarak yerindelik denetimi yapmıştır. Bu sebeplerden dolayı gizleme fiilini işleyen mükellef adına vergi idaresi tarafından kesilen cezalar hukuka uygundur.” şeklinde karar vermiştir.

Benzer başka bir olayda da, Danıştay 4. Dairesi 22.10.2009 tarihinde yukarıda bahsettiği hususlar doğrultusunda aynı nitelikte 2009/5051 sayılı kararını vermiştir. Ancak bu karara vergi mahkemesi kendi kararının doğru olduğu konusunda ısrar etmiş ve dava Vergi Dava Daireleri Kuruluna gelmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.12.2012 tarihinde oybirliği ile aldığı 2012/618 sayılı kararında; “Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının (mükellef) daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz etmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçları ortadan kaldırmaya yönelik bir eylemdir. Yine defter ve belgelerin mahkeme tarafından inceleme yetkisi bulunmayan bilirkişiye incelenmesi ve bilirkişinin raporuna göre karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.” şeklinde karar vererek Danıştay 4. Dairesinin kararını onaylamıştır.

Şirketin son kanuni temsilcisinin yasal defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemesi dolayısıyla kesilen cezalar mükelleften tahsil edilemediğinden, vergi dairesi tahsilat için inceleme döneminin kanuni temsilcisinin mal varlığından tahsil yoluna gitmiştir. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi 24.05.2012 tarihinde 2012/3021 sayılı kararında; “Davacıdan ödenmesi istenen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz

konusu olabilecektir. Kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra defter ve belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı açıktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunun 10'uncu maddesi uyarınca borçlu şirketten alınamayan vergi ve cezaların tahsili amacıyla defter ve belge ibraz yükümlülüğü bulunmayan eski kanuni temsilciye ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmesi hukuka uygun değildir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükelleften yasal defter ve belgelerini 15 gün içinde incelenmek üzere denetmenlik adresine getirilmesi inceleme elamanı tarafından istenmiştir. Mükellefin 15 gün içinde defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi üzerine mükellef adına defter ve belgelerini ibraz etmemeden dolayı ceza kesilmiştir. Vergi Mahkemesi ise kararında Vergi Usul Kanunun 139. maddesinde incelemenin esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansızlığı veya mükellef ya da vergi sorumlularının istemeleri halinde incelemenin yapılabileceği, bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve belgeleri daireye getirmesi kendinden istenebileceği, bu durumda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacağını belirtmiştir. Danıştay 4. Dairesi 29.04.2010 tarihinde verdiği 2010/2349 kararında; “ Her ne kadar Vergi Usul Kanunun 139. maddesinde incelemenin esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansızlığı veya mükellef ya da vergi sorumlularının istemeleri halinde incelemenin yapılabileceği düzenlenmiş olsa da aynı kanunun 256'ncı maddesinde ise incelenmek üzere istenen defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bundan dolayı defter ve belgelerin kanunda öngörülen usule uygun olarak istenilmediğinin kabulüne olanak yoktur.” şeklinde karar vererek vergi mahkemesinin kararını bozmuştur.

Mükellef tarafından tutulmayan envanter ve defter-i kebirin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, mükellef adına kesilen cezalara ilişkin Danıştay 3. Dairesi 30.09.2011 tarihinde vermiş olduğu 2011/1610 sayılı kararında; “Vergi Usul Kanunun 359 maddesi gereğince varlığı noter kayıtları ile tespit edilebilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir. Davacı tarafından sadece yevmiye defterinin tutulduğu ve tasdik edildiği tespit edilmiş

ve davacıda yevmiye defterini inceleme yapılmak üzere ibraz etmiştir. Davacı tarafından tutulmadığı belirtilen envanter ve defter-i kebirin varlığına ilişkin noter kaydı da bulunmadığından, tutulmayan defterlerin ibraz edilmesi mümkün değildir. Bundan dolayı davacı adına ibraz etmeme dolayısıyla kesilen cezaların hukuka uygunluğu bulunmamaktadır. Ancak davacının bilanço esasına tabi olması sebebiyle envanter ve defter-i kebiri tutması Vergi Usul Kanunun 182'nci maddesi gereğince zorunludur. Bundan dolayı da davacı adına tutması zorunlu olan defterleri tutmadığından dolayı ceza kesilmesi gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef defter ve belgelerinin çalındığı iddiası ile defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyeceğini belirtmiş ve buna ilişkin olarak da zayı belgesini almamıştır. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi 02.02.2010 tarihinde vermiş olduğu 2010/405 sayılı kararında; “ 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 13'üncü maddesinin 2'nci bendinde; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Aynı kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının 3'üncü bendinde de; bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve belgelerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen takdir nedeni sayılmıştır.

Öte yandan; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı kanunun 34'üncü maddesinin birinci bendinde yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Olayda davacıya usulüne uygun tebligat yapılmasına karşın verilen süre içinde ibraz yükümlülüğünü yerine getirmedeği, defterlerinin çalındığına dair herhangi bir zayı belgesinin ibraz edilmediği, dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 13'üncü maddesin de yer alan mücbir sebep hallerinin söz konusu

olmadığından yapılan cezalı tarhiyat hukuka uygundur.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 9.Dairesinin 05.06.2012 tarihinde almış olduğu 2012/3364 sayılı kararında; “ *Defter ve belge isteme yazısının davacı şirketin adresinde 01.09.2009 tarihinde usule uygun olarak tebliğ edildiği anlaşılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 13’üncü maddesinin 2’nci bendinde; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Aynı kanunun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının 3’üncü bendinde de; bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve belgelerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re’sen takdir nedeni sayılmıştır.*

Öte yandan; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı kanunun 34’üncü maddesinin birinci bendinde yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Olayda davacı şirket yetkilisi tarafından verilen dava dilekçesinde ilgili dönem defter ve belgelerinin 12.09.2009 tarihinde meydana gelen hırsızlık olayı sonucunda çalındığı ve bunun üzerine zayi belgesi alınması amacıyla 18.09.2009 tarihinde Asliye Ticaret Mahkemesine dava açıldığı belirtilmiştir. Bu durumda yukarıda anılan kanun hükümleri uyarınca, olayda mücbir sebep halinin oluşup oluşmadığının tespiti bakımından, şirketin dava sonucunda zayi belgesi alıp almadığının araştırılması gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesi 30.06.2010 tarihinde vermiş olduğu 2010/3995 sayılı kararında; “ *Boya, vernik ve benzeri kaplayıcı madde imalatı ile uğraşan davacının defter ve belgelerini işyerinde çıkan yangın sonucu zayi olduğu ileri sürerek defter ve belgelerini ibraz etmemiştir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine dönem matrahının belirlenmesi için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmıştır. Davacının defter ve belgelerinin zayi olduğuna ilişkin*

mahkeme kararı bulunmadığından takdir komisyonuna sevkinin yerinde olduğu ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 31/8'nci maddesi uyarınca takdir edilen matrahın dayanağının bulunması gerektiği, varsayıma dayalı, soyut ifadelerle takdir edilen matrahta ve bu matrah üzerinden tarh edilen ve kesilen cezada yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellef tarafından incelemenin iş yerinde yapılması istenilmiş olup, incelemenin iş yerinde yapılması inceleme elamanı tarafından kabul edilmiştir. Ancak inceleme yapılmak üzere mükellefin iş yerine gidildiğinde iş yerinin kapalı olduğu görülmüş ve inceleme yapılamamıştır. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi 13.02.2012 tarihinde 2012/643 sayılı kararında: “ *Dosyanın incelenmesinden davacının yasal defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazının 02.11.2009 tarihinde kendisine tebliğ edildiği, davacının 13.11.2009 tarihinde idareye başvurarak incelemenin iş yerinde yapılmasını istediği, 04.12.2009 tarihinde gidilen iş yerinin kapalı olduğunun tutanakla tespit edildiği, işyerine gelindiğini öğrenen davacının aynı gün idareye başvurarak geçici olarak 1-2 saatliğine iş yerini kapattığını, haber verilerek gelinmesi halinde iş yerinde inceleme yapılabileceğinin bildirmesine karşın mazereti kabul edilmeyerek yasal defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle indirimlerinin reddi yoluyla dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.*

Davacının iş yerinde inceleme yapılmasını istemesine karşın, inceleme yapılmak üzere gidilen iş yerinin kapalı olması nedeniyle inceleme yapılamadığı açık olup, incelemenin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesine ilişkin bir yasal zorunluluk bulunmaması ve iş yerinde inceleme isteyen davacının bunun için iş yerini açık tutmak yükümlülüğünde olması karşısında ve yaptığı mazeret beyanının da defter ve belge ibraz süresinden sonra olup idareyi bağlayıcı bir yanı olmaması nedeniyle yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı olayda re'sen takdir sebebinin varlığının kabulü zorunlu hale gelmiştir.” şeklinde karar vermiştir.

2.2. Sahte Belge Düzenleme Fiiline İlişkin Yargı Kararları

Ağaç ve kereste ürünleri toptan satışı faaliyetiyle uğraşmakta olan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, mükellefin adresine defter belge isteme yazısının gönderildiği, adreste başka bir firmanın bulunduğu, yine aynı adreste hakkında sahte belge düzenlemekten inceleme yapılan başka bir mükellefinde olduğu tespiti yapılmıştır. Yine söz konusu raporda defter belgelerin incelemeye ibraz edilmediği, beyannamelerin verilmediği, mal alışlarının hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan şirketlerden yapıldığı gibi tespitler sonucunda mükellefin düzenlediği faturaların gerçek bir emtia ticareti olmadan komisyon karşılığında düzenlenen faturalar olduğu sonucuna varılmıştır. İnceleme sırasında ibraz edilmeyen belgeler temyiz aşamasında Danıştay'a ibraz edilmiştir. Bu olaya ilişkin Danıştay 9. Dairesi 09.12.2012 tarihinde vermiş olduğu 2012/4210 sayılı kararında; “ Vergi Usul Kanunun 3. maddesinin B fıkrasında vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemler yemin dışında her türlü delille ispatlanabilmektedir. İktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan ve olayın özelliğine göre olağandışı veya alışılmamış bir durumun, iddia eden tarafından ispatlanması gerekmektedir. Adı geçen Kanunun 135'inci maddesinde vergi incelemesinin hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı öngörülmüştür.

Davacı tarafından temyiz dilekçesi ekinde, yapılan inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz edilmeyen belgelerin örnekleri sunularak faaliyetinin gerçek bir ticari faaliyet olduğu iddia edilmiştir. Davacı tarafından inceleme sırasında kendisine ispat olanağı tanınmasına karşın vergi incelemesi sırasında sunulmayıp, temyiz dilekçesi ekinde sunulan belgeler, vergi idaresince evvelce incelenmemiş olan belgeler olduğundan, gerçek bir hukuki muameleyi yansıtıp yansıtmadığı, davacı hakkında daha önce yapılan sahte fatura ticareti suretiyle komisyon geliri elde edilmediğini kanıtlayan belgeler olup olmadığı hakkında, Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesi uyarınca karşıt inceleme yetkisine de sahip olan vergi idaresinin görüşünün alınmasından sonra yeniden karar verilmesi gerekmektedir.” şeklinde karar verilmiştir.

Mükellefin mal veya hizmet aldığı firmaların sahte belge düzenleme yönünden özel esaslarda yer almasından dolayı mükellefinde düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğuna ilişkin vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Danıştay 9. Dairesi 17.11.2019 tarihinde verdiği 2009/4172 sayılı kararında; *“Sahte belge düzenleme ve defter belge ibraz etmedikleri gerekçeleri ile özel esaslarda bulunan şirketler tarafından davacı adına düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldukları kabul edilerek anılan faturalara dayanılarak gerçekleştirilen katma değer vergisi indirimleri reddedilerek dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, ancak, davacı adına fatura düzenleyen şirketlerin, davalı idarece belirlenen ve çeşitli isimler altında kategorize edilen olumsuz mükellefler (Kod) listesinde bulunmaları, bu şirketler tarafından düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduklarını kesin olarak ortaya koymayacağından ve davalı idarece de söz konusu listeler dışında katma değer vergisi indiriminde kullanılan faturaların gerçek bir mal ve hizmet satışına ilişkin olmadığını ispatlayan somut ve hukuken kabul edilebilir doneler ortaya konulmadığından, salınan katma değer vergisinde ve kesilen cezada isabet görülmemiştir.”* şeklinde karar vermiştir.

X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi tarafından ithal edilen veya üretimi yapılan elektronik eşyaların aslında bu şirket tarafından büyük marketlere satışının yapıldığı, aradaki satıcı mükelleflerin paravan olarak kullanıldığı, şirket tarafından düzenlenen tüm belgeler ile paravan mükelleflerin şirkete düzenlediği tüm belgelerin sahte belge niteliğinde olduğu, görünürdeki kayıtların aksine, bu satışlarla ilgili tüm hasılat ve kazancın gerçekte X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi tarafından elde edildiği, davacının söz konusu elektronik eşyaların marketlere satışından elde edilen karın gizlenmesi için oluşturulan ve sahte belge düzenleyen ve kullanan organizasyonda paravan mükellef olarak yer aldığı, bu nedenle adı geçen şirketin vergi ziyama neden olan fiillerine iştirak ettiği ileri sürülerek davacı adına, adı geçen şirket için salınan vergilerin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Danıştay 4. Dairesi 07.04.2014 tarihinde vermiş olduğu 2014/2339 sayılı kararı ile; *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin*

gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 134'üncü maddesinde öngörülen vergi incelemesiyle ulaşılmak istenen amaç ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Türk vergi hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği öngörülmüştür.

X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalarda verilen kararlar üzerine adı geçen şirket tarafından yapılan temyiz başvurusu, dava konusu vergi ziyai cezasının da dayanağı olan vergiler yönünden konusuna göre Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu Dairelerince reddedilmiştir. Buna göre, adı geçen şirketin elektronik eşyaların marketlere satışından elde edilen karın gizlenmesi için oluşturduğu organizasyonla kayıt dışı bıraktığı hasılat nedeniyle vergi ziyayına yol açtığı yargı kararlarıyla sabittir. Ancak, X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları ve davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda da açıklandığı üzere, söz konusu organizasyonun paravan mükellefiyetlerden oluştuğu ve görünürde bu şahıslar adına olan hasılat ve kazancın gerçekte X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne ait olduğu tespit edilmiştir.

Uyuşmazlıkta, davacı hakkında kaçakçılık fiiline iştirak nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca davacı adına, X Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi için salınan vergilerin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmiş ise de; adı geçen şirket tarafından ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının davacının fiilinden kaynaklandığının tespiti bakımından, davacı tarafından düzenlenen faturalar ve görünürde elde ettiği hasılat konusunda her hangi bir inceleme ve toplamda ziyaa uğratılan vergiyle bir

oranlama yapılmadığı anlaşıldığından eksik incelemeye dayalı olarak kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

Hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı rapor düzenlenen mükellefe söz konusu vergi tekniği raporu tebliğ edilmemiştir. Bu olaya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi 10.06.2015 tarihinde vermiş olduğu 2015/3174 sayılı kararında: “Anayasanın 36’ncı maddesinde yer verilen iddia ve savunma hakkı, birbirini tamamlamakta ve birbirinden ayrılmaz niteliğiyle de hak arama hürriyetine temel oluşturmaktadır. Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşısında aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.

Anılan Anayasa hükümleri, Ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış bulunan ve Hukuk Devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan hak arama özgürlüğü, "adil yargılanma hakkı" ve "mahkemeye başvuru hakkı" ilkeleri ile doğrudan ilgili olup, söz konusu temel haklara anayasal bir değer yüklediği açıktır. Savunma hakkı, Anayasanın Kişinin Hakları ve Ödevlerini belirleyen ikinci bölümünde yer alan temel haklardandır.

Anayasa Mahkemesinin 14.07.1998 günlü E:121997/41 K:1998/47 sayılı kararında; Avrupa İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin, savunma hakkının önemini ve gereğini vurgulayan 6. maddesini de dikkate alarak savunma hakkının niteliğini vurguladığı, herkesin kendisine yönelik isnadın nedeninden ve niteliğinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek hakkına sahip olduğu; olayı, isnadın nedenini ve hukuki niteliğini bilmeyen kişinin kendisini yeterince savunamayacağının açık olduğu, bu hususun, savunma hakkının temelini oluşturduğu belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35 inci maddesinin ikinci fıkrasında da, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlemesi hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeye göre; mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu niteleme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanunun 108'inci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmamaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata esas teşkil eden takdir komisyonu kararının dayanağı olan davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir.

2.3.Sahte Belge Kullanma Fiiline İlişkin Yargı Kararları

Hakkında sahte belge kullanmaktan dolayı rapor düzenlenen mükellef kendisine almış olduğu faturaların sahte belge olduğuna dair tespitlerin bulunduğu vergi tekniği raporunun kendisine tebliğ edilmediği gerekçesi ile vergi mahkemesine dava açmıştır. Vergi mahkemesi de mükellefin savunma hakkının ihlal edildiği gerekçesi ile yapılan vergi tarhiyatı ile kesilen cezaları kaldırmıştır. Danıştay 3. Dairesi tarafından bu hususa ilişkin 30.10.2014 tarihinde alınan 2014/4860 sayılı kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı, 35'inci maddesinde de takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği, ceza ihbarnamesinin içeriğini düzenleyen 366'ncı maddesinde de cezayı gerektiren olayın tespitine

dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanacağı hükiim altına alınmıştır.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56'ncı maddesine göre vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre vergi inceleme raporu ile tespit edecekleri kurala bağlanmış, 57'nci maddesinde vergi inceleme raporları ise Vergi Usul Kanunu ile gelir kanunları uyarınca yapılan vergi incelemeleri sonrasında saptanan hususların ifade edildiği raporlar olarak tanımlanmıştır. Vergi tekniği raporları ise; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenen raporlar olarak nitelendirilmiş ve vergi tekniği raporlarının, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, ilgililer hakkında herhangi bir vergilendirme işlemi barındırmadığından icrai olmayan ve 213 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında da sayılmayan vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmak ya da incelemeler sırasında saptanan ancak beyan dönemi henüz gelmemiş vergilerle ilgili olarak saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır. Kaldı ki, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan 35'inci maddedeki unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı, 213 sayılı Kanun'un "Hatalı tebliğler" başlıklı 108'inci maddesinde ise ihbarnamede sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla verginin tarhı ve cezanın kesilmesi hususunu, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan

bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacaktır.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellefin bir kısım alışlarının sahte olduğundan bahisle takdir komisyonu kararına dayanarak mükellef adına katma değer vergisi re’sen tarh edilmiş ve bir kat vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9.Dairesi 19.11.2013 tarihinde vermiş olduğu 2013/10358 sayılı kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanun’un “Re’sen Vergi Tarhı” başlıklı 30. maddesinde, re’sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış ve maddenin 8. bendinde; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, bu bir re’sen tarh nedeni olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanun’un “Takdir Kararı” başlıklı 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanılacağı belirtilmiştir. “Komisyonların Görevleri” başlıklı 74. maddesinin ‘a’ fıkrasının 1. bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak; 2.bendinde ise vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek komisyonun görevleri olarak belirlenmiştir.

3065 sayılı Kanun’un 29. maddesine göre mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalardaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilirler. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Bu madde hükümlerine göre mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım satımı karşılığı düzenlenmesi gerekmektedir.

Mükelleflerce indirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin fatura ve benzeri belgelerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı ve düzenlenen belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu hususlarının vergi dairesince, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak inceleme sonucu açık ve somut bir şekilde tespit edilmesi durumunda, indirim konusu vergilerin reddi ve resen vergi tarhiyatına konu yapılabileceği açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu; aynı maddenin 2. fıkrasında ise, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmadığı ve sahte fatura olduğu hususunun ortaya konulmuş olması durumunda 3065 sayılı Kanun ile getirilen ve katma değer vergisine özgü bir mekanizma olan indirim mekanizmasından yararlanamayacakları, ancak davacının sahte fatura kullandığı hususunun ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi uyarınca usulüne uygun olarak yapılacak vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporu ile tespit edilebilecek bir durum olduğu, zira burada tespit edilecek hususun, matrahın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi değil, mükellefin yasal defterlerine kaydetmek suretiyle indirim konusu yaptığı fatura ve belgelerin gerçek durumu yansıtıp yansıtmaması olduğu, söz konusu fatura ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması durumunda ise, vergi dairesince, mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle hakkında tarhiyat yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Takdir komisyonlarının görevi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir. 3065 sayılı Yasa'da öngörülen indirim mekanizması ise, vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı bir müessese olup mükelleflerin;

gerek sahte fatura kullanmaları gerekse defter ve belgelerini ibraz etmemeleri gibi durumlarda, matrah takdirini gerektiren bir husus bulunmaması nedeniyle, bu tür fiillerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. Maddelerinde düzenlenen, indirim mekanizması içinde değerlendirilmesi suretiyle, katma değer vergisi indirimleri yönünden yapılacak vergi incelemesi ile bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, bu gibi hallerde, mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir.” şeklinde karar vermiştir.

Ancak benzer bir olayda Danıştay 4.Dairesi 27.03.2017 tarihinde almış olduğu 2017/3057 sayılı kararında; “ *Takdir komisyonu, bütün vergi türleri için matrah takdirine yetkili olup, aksi yönde herhangi bir kısıtlama olmadığı, vergi türleri bakımından matrahın nasıl hesaplanacağını, kendi özel kanunlarında düzenlenen "istisna", "muafiyet", "kanunen kabul edilmeyen gider", "oran", "indirim mekanizması" gibi çeşitli vergisel kurumlar ile belirlendiği, takdir komisyonlarının, matrahi belirlenecek verginin, özel kanununda yer alan yukarıda belirtilen konulara ilişkin düzenlemeleri esas alarak matrah takdir edeceği, önemli olan hususun, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk yapıldığı sırada re'sen takdir nedeninin belli ve bunun takdir komisyonunca da biliniyor olması gerektiği, Vergi Usul Kanununun 74'üncü maddesinde de belirtildiği üzere takdir komisyonlarının takdir sebebinin bulunup bulunmadığını inceleme yetkisinin bulunmadığı, bu şartların yerine getirilmesi durumunda, takdir komisyonlarının, her türlü inceleme yetkisine haiz olduğu, incelemeyi kendileri yapabilecekleri gibi inceleme yetkisine haiz diğer şahıs ya da kurumlar tarafından yapılmış incelemeleri dikkate alarak da matrah takdir etmelerinde yasal bir engel bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluda 14.11.2018 tarihinde almış olduğu 2018/921 sayılı kararında Danıştay 4.Dairesinin kararını onaylamıştır.*

Vergi dairesi tarafından mükelleften alış belgeleri arasında sahte fatura olduğu gerekçesi ile ihtirazi kayıtla beyanname vermesi istenmiştir. Mükellef tarafından verilen bu beyannameye istinaden de re'sen vergi tarhi ile vergi ziyai cezası kesilmiştir. Danıştay 9.Dairesi bu hususa ilişkin olarak 13.12.2012

tarhinde vermiş olduğu 2012/9474 sayılı kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 25. maddesinde vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin 'tahakkuk fişi' ile tarh ve tahakkuk edileceği, 3065 sayılı Kanun'un 40.maddesinin 1. fıkrasında katma değer vergisinin bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı belirtilmiş, aynı Kanunun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı ile ilgili 3.maddesinin (A) bölümünün 1. fıkrasında, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, kuruluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önüne tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. (B)bölümünde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu da hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları anlaşılmakta ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'un 27. maddesinin 3. bendinde yer alan ve ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kural dikkate alındığında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabilceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu görölmektedir. Başka bir deyişle beyanname verilen bir dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan edilen bilgileri değiştiren ikinci bir beyanname vermeleri ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava açabilme hakları saklı tutulmaktadır.

Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünde yazılı koşullarla kendiliklerinden pişmanlık dilekçesi ile birlikte yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olmakla birlikte, çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşılmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir.

Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı ya da şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla "olumsuz mükellefler listesi" olarak adlandırılan ve kamuoyunca "kod listesi" olarak da ifade edilen bir uygulama yürütölmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren

mükelleflerin sayısının çokluğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılamadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak "koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya dört katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları" yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır.

Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan tüm mükellefleri de etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Böylece kod listesindeki mükelleften mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısına da yol açmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davacıya faturalarını kullandığı şirketler hakkında sahte fatura düzenledikleri hususunda rapor bulunduğu belirtilerek, söz konusu faturaların katma değer vergisi indirimleri arasından çıkarılması suretiyle ilgili dönemler için vergi kanunlarında yer almayan ancak uygulamada "düzeltme beyannamesi" denilen ikinci bir beyanname vermesi gerektiği aksi halde kendisinin de kod listesine alınacağı uyarısı yapılarak yeniden beyanname vermesi sağlanarak dava konusu katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirildiği ve vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmaktadır.

Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirime konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından

davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle olduğundan söz edilemez. Davalı idarece, davacının indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun 213 sayılı Yasa'nın 134. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesine konu yapılarak açıkça ortaya konulması gerekmektedir.

Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasa'da belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, davacının kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyai cezasında yasal isabet görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 03.07.2019 tarihinde vermiş olduğu 2019/424 sayılı kararında Danıştay 9. Dairesi ile aynı yönde karar vermiştir.

Mükellefin alış faturaları arasında bulunan sahte belgelerin bedellerinin mükellef tarafından banka ve çek yoluyla ödenmesine ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi 30.06.2009 tarihinde almış olduğu 2009/3773 sayılı kararında; “Dosyanın incelenmesinden, işlemleri incelenen davacı adına, sahte olduğu ileri sürülerek katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı, tarhiyata karşı açılan davayı Mahkemenin, faturaları veren mükellefler hakkında düzenlenen raporlardaki tespitlerden hareketle faturaların sahte olduğu sonucuna ulaşarak kısmen reddettiği anlaşılmıştır.

Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından yapılan toplam ödemenin %79' unun, bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı İdarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü

kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

Yukarıdaki hususa ilişkin Danıştay 4. Dairesi de 07.06.2010 tarihinde almış olduğu 2010/3462 sayılı kararında; *“Vergi Mahkemesince, davacının yapmış olduğu hizmet alımlarına ait faturaları düzenleyen X İnşaat Taahhüt Turizm ve Sanayi Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında yer alan tespitler esas alınarak ve vergileme açısından yeterli bularak davacı adına düzenlenen faturaların sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılmış ve bu faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyerek yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan dava reddedilmiştir.*

Ancak, davacının kurumun defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte olduğu ileri sürülen fatura karşılıklarının banka aracılığı ile çekle ödendiği tesbit edildiği halde inceleme elemanınca vergi incelemesinin amacına uygun olarak bu belgelerin mahiyeti hakkında hiç bir inceleme yapılmamıştır.

Davacı tarafından ödemelerin çekle yapıldığını gösteren banka ekstreleri dosyaya sunulmuş ancak vergi mahkemesince de çekle ödeme iddiaları dikkate alınmamış, ödemelerin mahiyeti araştırılmamış, fatura düzenleyen firma hakkındaki raporda yer alan tespitler esas alınarak söz konusu faturaların sahte olduğu kabul edilmiştir.

Bütün bu hususlar göz önünde tutulduğunda, davacının lehine ve aleyhine olan hususların birlikte değerlendirilmediği, dolayısıyla dava konusu tarhiyatın, 213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile 134 üncü maddesindeki vergi incelemesinde öngörülen amaca aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı vergi ziyat cezalı vergi aslı yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.

Mükellefin kanuni temsilcisi olan A'nın döneminde kullanılan alış faturalarından bazılarının sahte olduğuna ilişkin yapılan inceleme sonucunda kesilen cezalara ilişkin mükellefin incelemenin yapıldığı dönemki kanuni temsilcisi tarafından uzlaşmış, ancak uzlaşma bedelleri tahsil edilememiştir.

Danıştay 3. Dairesi tarafından 13.09.2011 tarihinde verilen 2011/4705 sayılı kararda; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi veya buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı kurala bağlanmıştır.

Davacının şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğu dönemde gerçekleşen sahte fatura kullanma eylemine ilişkin olarak re'sen yapılan tarhiyatlar hakkında bir başka kanuni temsilci döneminde uzlaşılması ve yine davacının dönemine ait bir vergisel yükümlülüğün ihlali nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının yine başka kanuni temsilci döneminde taksite bağlanması davacının sorumluluğunu kaldırmayacağından, vergi mahkemesince, uzlaşmaya varılmak suretiyle kesinleşen ancak ödenmeyen vergi borçları ile takside bağlanan özel usulsüzlük cezasına ilişkin sorumluluğun, davacıya değil, uzlaşma ve taksitlendirme talebinde bulunan sonraki kanuni temsilcilere ait olduğu yolundaki gerekçeyle ödeme emirlerinin iptal edilmesi hukuka uygun düşmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.

Hakkında sahte belge kullanma yönünden rapor yazılan mükellef hakkında Danıştay 9. Dairesi 20.01.2010 tarihinde vermiş olduğu 2010/113 sayılı kararında; “Davacı şirket adına fatura düzenleyen mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucunda bu mükellefin tasfiyeye girdiği, 500,00 TL sermaye ile kurulduğu, tarh dosyasında belge basımına ilişkin bilgi fişine rastlanılmadığı, yoklamalarda iş yerinin kiralık olduğu, işçi çalışmadığı, şube ve deposunun bulunmadığı, sonraki yoklamalarda ise adresinin boş ve kapalı olduğu hususlarının tespit edildiği, adres tespit tutanağı ile adreste başka bir mükellefin faaliyet gösterdiğinin saptandığı, ortakların ikamet adreslerinde bulunmadığı, şirketin kurucu ortaklarının aynı zamanda sahte fatura düzenlediği tespit edilen başka bir şirkete de ortak oldukları, alış faturalarının sahte olduğu, banka hesabı olmadığı, ödemelerin nakit yapıldığı, yüksek tutarlı satış hasılatı elde etmesine rağmen ödenecek vergisinin cüzi tutarda olduğu hususlarının tespiti üzerine anılan şirketin davacıya düzenlediği belgelerin sonucuna varıldığı anlaşılmaktadır.

Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, davacı şirketin bu şirketten alımlarının gerçek olmadığı, katma değer vergisi ödemediği yolunda yapılmış bir tespit bulunmadığı gibi söz konusu faturaları düzenleyen şirketin kayıtlarına ve beyanlarına dahil edilmediği yolunda herhangi bir saptama yapılmadığı, fatura düzenleyen hakkında faturaların düzenlendiği dönemlere ilişkin olarak yapılan yoklamalarda mükellefin faal olduğunun tespit edildiği, incelemelerin defter ve belgeler üzerinden değil, tarh dosyalarından yapıldığı, faaliyet konusu ile düzenlenen fatura muhteviyatı malın uyumlu olduğu, fatura düzenlenen dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerinin verildiği, faturaların düzenlendiği dönemlerden sonra adreslerinde bulunamamalarının veya beyan edilen katma değer vergisinin kapasitesi ile uyumlu olmamasının, düzenlenen faturaların sahte olduklarını göstermek için yeterli olmadığı, bu faturalar içinde davacı şirkete düzenlenen faturalarında bulunup bulunmadığı hususunda yeterli açıklamalara yer verilmediğinden yetersiz incelemeye dayalı olarak salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyatı cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi tarafından sahte belge kullanma fiiline ilişkin verilen 24.02.2010 tarih ve 2010/966 sayılı kararda; “Davacı şirketin mal alımında bulunduğu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirketin emtia alış belgeleri arasında çok fazla ve yüksek tutarlı sahte faturaların bulunduğu, şirketin gerçek bir emtia alım satımı faaliyeti dışında sahte fatura ticareti yaptığı sonucuna varılmıştır.

Olayda davacı şirketin emtia alımında bulunduğu firma ile ilgili tespitlerin büyük bir kısmı, emtia alımında bulunulan firmanın mal alışlarına ilişkin olup, davacı şirkete düzenlenen faturaların sahte olduğu hususunda yeterli ve somut tespit bulunmadığı görülmektedir.

Bu durumda anılan şirket tarafından davacı şirkete düzenlenen faturalar yönünden yapılan tespitler bu faturaların sahte olduklarını ispatlamak için yeterli görülmediğinden ve inceleme raporunda da bu konuda somut bir saptama bulunmadığından, yetersiz incelemeye dayalı olarak, katma değer vergisi tarhiyatı ile kesilen cezaların hukuka uygun olmadığı görülmüştür.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından 13.04.2010 tarihinde verilen 2010/2056 sayılı kararda; “Davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacının X

Ltd. Şti. 'den aldığı faturaların sahte olduğu belirtilerek, bu faturalarda yazılı katma değer vergilerinin indirimi reddedilip beyanlarının yeniden düzenlemesi suretiyle davacı adına cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Faturaları düzenleyen firma hakkında komisyon karşılığı fatura düzenleme nedeniyle yapılan tarhiyat açılan dava sonucunda kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu firmanın düzenlediği faturaların komisyon karşılığı düzenlenmiş sahte faturalar olduğu hususu açık olarak ortaya konulamadığı gibi davacının ödemelerinin çekle yapıldığına ilişkin olarak ileri sürdüğü iddiaların ve ibraz ettiği belgelerinde incelenmediği, davacının lehine ve aleyhine olan hususların birlikte değerlendirilmediğinden yapılan tarhiyat ve kesilen ceza hukuka aykırıdır.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından 14.02.2011 tarihinde verilen 2011/677 sayılı kararda; “Davacıya fatura düzenleyen şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, inşaat malzemeleri alım satımı faaliyetinde bulunmak üzere mükellefiyet tesis ettirdiği, şirket adresinde yapılan yoklamada iş yerini terk ettiği ve adreste başka bir firmanın gösterdiğinin tespit edildiği, şirket ortaklarına bilinen adreslerinde ulaşamadığı, şirketin işçi çalıştırmadığı, deposunun bulunmadığı ve mükellefiyetinin re’sen terkin edildiği, yüksek miktarda hasılat beyan edilmesine karşın ödenecek vergi çıkmadığına ilişkin tespitler birlikte değerlendirildiğinde davacıya bu şirket tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna varılmıştır.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 9.Dairesi tarafından 16.02.2012 tarihinde verilen 2012/789 sayılı kararda; “Davacının ilgili dönemde kayıtlarına intikal ettirdiği X Ltd. Şti’ye ait faturaların, söz konusu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile sahte kabul edildiği, anılan raporda şirketin orman ürünleri ticareti ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis edildiği, sonraki dönemde yapılan yoklamada şirketin adresi terk ettiğinin saptandığı, mükellefiyetinin re’sen terk edildiği, alışlarının yüzde 69’unun sahte belge düzenleyen mükelleflerden yapıldığı, devreden katma değer vergisi tutarlarının çok yüksek olduğu, çok kısa sürede yüksek miktarda hasılat elde ettiği gibi sebeplerden dolayı komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yaptığı tespit edilmiştir.

Bu durumda adı geçen şirket hakkında yapılan tespitler davacı adına düzenlenen faturaların gerçek mal alımına dayanmadığını gösterdiğinden,

faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin reddi suretiyle yapılan cazalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 9.Dairesi tarafından 28.03.2012 tarihinde verilen 2012/868 sayılı kararda; “ *Davacı şirketin fatura aldığı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun ve eki belgelerin incelenmesinden, bilinen adresinde bulunmadığı, ortağının daha önce hakkında sahte belge düzenleme raporu düzenlenmiş başka bir şirketin de müdürlüğünü yaptığı, sahte belge düzenlemekten dolayı hakkında rapor düzenlenen şirketlerden mal aldığı, şirketin sık sık işyeri adresini değiştirdiği, yüksek miktarda katma değer vergisi beyan etmesine rağmen, hiçbir dönem ödenecek katma değer vergisinin çıkmaması hususlarının tespiti üzerine bu şirket tarafından düzenlenen faturaların sahte olduklarının kabul edildiği anlaşılmıştır.*

Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, davacı şirkete fatura düzenleyen mükellef hakkında hazırlanan vergi tekniği raporunda davacı şirket adına düzenlenen faturaların düzenleme tarihinden sonra çeşitli tarihlerde yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadığı, ancak davacı şirkete fatura düzenlenen dönemlerde adreste bulunduğu, adres değişikliğinin vergi dairesine bildirildiği, söz konusu adres değişikliklerinden sonra şirketin adreste bulunduğu, ilgili dönemlerde beyannamelerin verildiği, faaliyet konuları ile davacıya düzenlenen faturaların muhteviyatı itibariyle uyumlu olduğu anlaşılmıştır.

Bu durumda anılan mükellef hakkında vergi tekniği raporu ile yapılan tespitler, davacı şirket adına düzenlenen faturaların sahte olduğunu göstermek için yeterli bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

İade talebi bulunan mükellefin iade talebine dayanak teşkil eden alış faturaları arasında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaların bulunması nedeniyle tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirin de sorumlu tutulmuştur. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi 08.12.2010 tarihinde vermiş olduğu 2010/3783 sayılı kararında; “*Yeminli mali müşavir olan davacının mükellefi hakkında düzenlediği tasdik raporu ile haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet vermesi nedeniyle, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emri düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini*

gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmadığı, bu durumda üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkilileri bulunmayan yeminli mali müşavirlerin inceleme yapma yetkilerinin, ancak vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu açık bulunduğundan, yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmamalarının hukuken olanaklı bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

İnşaat işi ile uğraşan mükellef hakkında sahte belge kullanma gerekçesi ile düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyata karşı açılan davada serbest muhasebeci mali müşavirin bilirkişi atanmıştır. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi 19.01.2011 tarihinde 2011/50 sayılı kararında; “Uyuşmazlık konusu olayda davacı tarafından yapımı gerçekleştirilen özel inşaat işinin maliyetine dahil edilen ve vergi mahkemesince de gerçek bir emtia teslimi ve hizmet ifasına dayanmadığı kabul edilen X Ltd. Şti. 'ye ait faturalarda yer alan demir ve çimentoya ilişkin giderin gerçek olup olmadığının tespiti amacıyla bilirkişi olarak seçilen serbest muhasebeci mali müşavir tarafından inceleme yapılmıştır. Söz konusu raporda özel inşaat işine ait betonarme projesine göre kullanılması gereken beton ve demir miktarının fiilen kullanılan beton ve demir miktarından fazla olduğu, ayrıca fazladan alındığı gözükten çimentonun da betonarme projesinde yer almayan fosseptik, çevre düzenlemesi ve sıva işinde kullanıldığı kanaatine varıldığı belirtilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunun 31'inci maddesinin atıfta bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 275'inci maddesine göre çözümü teknik bilgi ve uzmanlık isteyen konularda bilirkişinin görüşünün alınması olanaklıdır.

Davacı tarafından yüklenilen işlere ait olup gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelenen demir ve çimento giderlerinin gerçekten yapıp

yapılmadığı hususu, işinde uzman bir inşaat mühendisinin görüş ve teknik bilgisine başvurularak çözülmesi gerekmekte olup, inşaat işlerinde teknik bilgi ve uzmanlığı bulunmayan serbest muhasebeci mali müşavire yaptırılan inceleme sonucu düzenlenen bilirkişi raporunun hükme esas alınması hukuka uygun düşmemiştir. ” şeklinde karar vermiştir.



SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için her vergi için ayrı ayrı olmak üzere itiraz ve temyiz incelemeleriyle görevli komisyonlar kurulmuştur. Bu dönemde vergilerle ilgili uyuşmazlıklar üç dereceli yargılama sürecinden geçmekteydi. Bu süreçlerde görevli olan makamlar ise sırasıyla Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan oluşmaktaydı.

20 Ocak 1982 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanun'larının yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi yargısı alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu düzenlemelerle birlikte İtiraz ve Temyiz Komisyonları kaldırılarak Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemeleri genel görevli mahkeme olarak görevlendirilmiştir. Bu dönemde Vergi Mahkemeleri tarafından tek hakimle verilen kararlara karşı itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesine, kurul halinde verilen kararlara karşıda temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaktaydı.

18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi yargısında olağan kanun yolu itiraz kaldırılarak istinaf kanun yolu getirilmiştir. Temyiz yolu ise, kanunda sayılan sınırlı hallerde başvurulabilen bir kanun yolu haline gelmiştir. İlk derece mahkemesi olan Vergi Mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvurma imkanı kalmamıştır. İstinaf kanun yoluna gidilebilecek ilk derece mahkemesi kararları ve istinaf incelemesi sonucunda temyize başvurulabilecek kararlara parasal sınırlamalar getirilmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri istinaf yargılamasında yetkili makamlar olarak görevlendirilmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri, ilk derece mahkemesi olan Vergi Mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasında ikinci dereceli yargı mercii konumuna sahip olmuşlar ve Türk vergi yargısındaki iki dereceli vergi yargı sistemi üç dereceli vergi yargı sistemine dönüştürülmüştür. Üç dereceli yargılama sistemi; vergi mahkemesi kararlarının hem maddi hem de hukuki yönden yeniden gözden geçirilmesine, adil yargılanma hakkının sağlanmasına, davaların karara bağlanma

sürecinin hızlandırılmasına, Danıştay'ın iş yükünün azalmasına ve Fransa'da yer aldığı gibi Danıştay'ı yargısal kararlarla ilgili görüş veren içtihat mahkemesi niteliğine dönüştürebilmesi için gerekli olan niteliklere sahiptir.

Türk vergi sisteminde elde edilen gelir ya da kazancın mükellef tarafından beyan edilmesi esası geçerlidir. Bu yöntemde mükellefler veya vergi sorumluları tarafından beyan edilen matrah üzerinden vergi idaresince vergi tarhiyatı yapılmaktadır. Tamamen mükelleflerin beyanlarına dayanan bu sistem ister istemez tarh ve tahakkuk ederek kesinleşen vergi alacağının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı hususunda vergi idaresinde tereddütlere sebep olmaktadır. Bu durum beraberinde, mükellef beyanlarının doğruluğunun tespit edilmesini getirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bunun için ise yapılacak bu işlem, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır. Ülkemizde vergi denetimi görevi 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu'na verilmiştir. Vergi Denetim Kurulu ise bu denetimlerini bünyesinde bulunan inceleme elamanları olan vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları ile yerine getirmektedir.

Türkiye'de vergi denetiminin yapısı 213 sayılı Vergi Usul Kanunun da çizilmiştir. Buna göre ülkemizde uygulanan mevcut vergi denetim türleri; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır. Vergi denetim türleri içinde en nitelik gerektireni ve en kapsamlı olanı, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, içinde bulunulan yılı da kapsamak üzere, takip eden yılbaşından başlayarak 5 yıl içinde önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir.

Vergi incelemeleri vergi inceleme elemanları tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen hükümler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ, yönetmelik vb. düzenlemeler doğrultusunda mükelleflerin sahip olduğu haklarda dikkate alınarak yapılmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda eksik vergi tarhı bulunması durumunda düzenlenen raporlar ile mükellefler adına vergi tarh edilmekte ve Vergi Usul Kanunun da yer alan cezalar kesilmektedir.

Vergilendirmede ve buna bağı olarak vergi denetiminde karşılaşılan en önemli husus vergi kaçakçılığı suçlarının ülkemizde giderek artmasıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmasıdır. Kaçakçılık türleri arasında en sık başvuru yöntemlerinden birisi muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçaklığıdır. Giderler ve gelirlerle ilgili hileler ve bilanço üzerinde yapılan hileler genellikle matematiksel işlem hileleri, kayıt ve nakil hataları gibi hileli işlemlerle gerçekleştirilmektedir. Buradaki amaç gerçek matrahın ortaya çıkmasını önleyerek doğru vergilendirme yapılmasına engel olmaktır. Söz konusu bu suçun oluşa bilmesi için öncelikle tutulması zorunlu defterlerin bulunması ve bu defterlere kaydı gereken hususların varlığı gereklidir. Aksi halde bu suç tipinin konusu oluşmayacaktır. Defter tutmanın ve muhafaza etmenin mecburi olmadığı durumlarda suçun işlenmiş olmasından söz edilmesi mümkün olamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının artması nedeniyle vergi gelirlerinde ciddi azalmalar meydana gelmektedir. Bu durum bütçe açığının oluşmasına ve yüksek vergi oranlarına yol açmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçuyla yeterince mücadele edilmemesi, toplumda adalet anlayışının yıpranmasına ve halkın sisteme olan güveninin sarsılmasına da sebebiyet vermektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarını önlemek için mükelleflerin vergi bilincini geliştirmek, etkin bir vergi idaresi ve vergi denetim yapısının oluşturulmasının yanı sıra, vergi mevzuatının ülkenin mali, sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir yapıya kavuşturulması da gerekir.

Defter kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesi suretiyle, gelirlerin az giderlerin fazlaymış gibi kaydedilmesi, vergi matrahı eksik gösterilmek suretiyle daha az vergi ödenmesine neden olmaktadır. Bu suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterler, kayıt ve belgeler oluşturur. Defter, kayıt ve belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, kimyasallarla silinmesi suretiyle yerine başka yazı ve rakamların yazılmasıyla tahrifat eylemi gerçekleştirilir. Ancak tahrifatın varlığından söz edebilmemiz için yasal defterlere kaydedilen belgenin de öncelikle gerçek bir belge olması gereklidir. Vergi mevzuatınca gerçek olarak kabul edilmeyen bir

belge üzerinden yasal defterlerde tahrifat yapıldığından bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Yasal defter ve belgelerin saklanma zorunluluğu süresi Vergi Usul Kanunun 253. maddesinde beş yıl olarak düzenlenmiştir. İbraz zorunluluğu ise defter, kayıt ve belgelerin saklanma süresi içinde yetkili makam ve memurlarca istenilmesi halinde söz konusu olmaktadır.

Vergi Usul Kanunun 359. maddesine göre gerçek bir durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Düzenlenen belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olabilmesi için, bu belgelerin vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgeler arasında olması gerekmektedir. Aksi takdir de bu belgeler vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgelerden değilse sahte belge düzenleme suçunun oluştuğundan söz edilemez. Belgeleri sahte olarak düzenlemek ve kullanmak bu suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir. Türk Ceza Kanununa göre vergi uygulamalarında kullanılan belgeler özel evrak niteliğindedir ve özel evrakta sahtecilik suçunda belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp kullanılması da şarttır. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından suçun oluşumu için belgelerin düzenlenmesi yeterli bir sebeptir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesi ve bu yollarla kaçırılan verginin tespit edilip ödenmesi için yapılan vergi incelemeleri sonucunda, vergi inceleme raporları ile vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Hakkında inceleme yapılan mükellefler ise kendilerine tanınan dava haklarını kullanarak adlarına düzenlenen raporlara dava açarak, tarh edilen vergiler ile kesilen cezaları çoğu zaman kaldırmaktadırlar. Yazılan raporlar sonucunda tarh edilen vergi ile kesilen cezaların yargı organları tarafından iptal edilmesi, vergi idaresinin vergi incelemelerinden amaçladığı hususların yerine gelmesinde olumsuz yönde etkilemektedir.

Yasal defter ve belgelerin inceleme yapılması için ibraz edilmemesi durumunda, mükelleflerin ibraz yükümlülüğü ortadan kaldıran bir mücbir sebepleri olup olmadığının ayrıntılı olarak araştırılması, zayi belgesinin olup olmadığının kontrol edilmesi, eğer zayi belgesi var ise de alınan zayi belgesinin olayın gerçek mahiyetini yansıtıp yansıtmadığına bakılmalıdır. Mükellef tarafından iddia edilen mücbir sebep halleri defter ve belge isteme yazısı tebliğ edildikten sonra gerçekleşse bile, mükellef hakkında hemen ibraz etmeme yönünden raporun yazılmaması adli yargıda açılmış zayi belgesi davası olup

olmadığının araştırılması eğer dava var ise davanın sonucunun beklenmesi, defter ve belgelerin ibrazının mükellefin hali hazırda görevde olan kanuni temsilcisinden istenmesi, inceleme döneminde görevli olan kanuni temsilcinin ibraz yükümlülüğünün bulunmadığından ondan istenmemesi ve ibraz edilmeme durumunda ise ibraz görevini yerine getirmeyen aktif görevdeki kanuni temsilciye ceza kesilmesi, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere ceza kesilebilmesi için, defterlerin varlığının noter kayıtları ile mutlaka kanıtlanması, varlığı kanıtlanamayan defterlerin ibrazının mükelleflerden istenilmemesi hususlarında vergi inceleme elemanlarının daha özenli davranılarak inceleme raporlarının yazılması, söz konusu raporların dava sonucu mükellefler tarafından düşürülmesi ihtimalini azaltarak vergi incelemelerinden beklenen amacın gerçekleşmesine ve oluşması muhtemel kamu zararlarının önlenmesine katkı sağlayacağı açıktır.

Sahte belge düzenleme incelemelerinde, mükellefin mal veya hizmet aldığı şirketlerin sahte belge düzenleme yönünden özel esaslarda yer alması, mükellefinde sahte belge düzenlediğini net olarak göstermediğinden, mükellefin mal veya hizmet satın aldığı şirketlerin sahte belge düzenleyicisi olduklarına ilişkin kesin delillerle tespit edilmesi önem arz etmektedir. Mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğuna ilişkin sonucuna varılabilmesi için mükellef hakkında detaylı incelemenin yapılması sadece mal veya hizmet alış ve satışlarına bakılarak karar verilmemesi, sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellefler için düzenlenen ceza ihbarnamesine, mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğuna ilişkin tespitlerin bulunduğu vergi tekniği raporunun, mükellefin savunma hakkının engellenmesine sebebiyet vermemesi için mutlaka eklenmesi önem arz etmektedir. Hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellef için kesilen bir kat ziyaı cezasında, sahte belge düzenleyen mükellef için tespit edilen vergi tutarının değil de iştirakçi tarafından düzenlenen faturalar sebebiyle ziyaa uğratılan vergi tutarı kadar bir kat vergi ziyai cezasının kesilmesi hususunda inceleme elemanları tarafından gerekli hassasiyetlerin gözetilmesi, vergi kaçakçılığı ile mücadelede istenilen amaca ulaşılmasında önem arz etmektedir.

Sahte belge kullanma incelemelerinde ise, hakkında sahte belge düzenleme fiilini işlediği yönünde rapor bulunan şirketlerden mal veya hizmet alımında bulunan mükellefler hakkında sahte belge kullanma yönünden vergi

tarhiyatı yapılabilmesi ve ceza kesilebilmesi için, sahte belge düzenleme fiiline ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporunda, faturaları alan mükellefe ilişkin tespitlerinde bulunması, fatura da yer alan tutarın mükellef tarafından banka veya çek yoluyla ödenmesi durumunda, mükellefin için lehe olan bu duruma vergi inceleme raporlarında değinilmesi, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda sahte belge düzenlediği sonucuna varılan mükellefin olumsuz hususların bulunmadığı dönemlerde düzenlediği faturalarında sahte olduğu gerekçesi ile söz konusu mükellefin bu dönemde düzenlediği faturaları kullanan mükelleflerin vergi indirimlerinin reddiyatının yapılmaması vergi incelemelerinin hukuka uygun olarak yerine getirilmesini sağlayacağı açıktır.

Etkin bir vergi denetiminin sağlanabilmesi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için yargı makamlarının vermiş oldukları kararlarında değindikleri hususların vergi idaresi tarafından dikkatle incelenmesi ve benzer durumlarla karşılaşılması için ilgili kanuni düzenlemelerin yapılması gerektiği gibi içtihat makamı olan Danıştay tarafından da söz konusu hususlara ilişkin içtihat kararlarının alınması ve oluşturulması önem arz edecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKDOĞAN, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

AKDOĞAN, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

AKİPEK, İ. (1966). *Devletler Hukuku*. Ankara: Başnur Matbaası.

AKSOY, Ş. (2010). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

ALPTEKİN, V. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.

ARSLAN, M. (2011). *Vergi Hukuku*. Bursa: MKM Yayıncılık.

ARSLAN, M. (2016). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Yayınları.

AYDIN, S. , ÇAŞKURLU, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

AYGÖRMEZ, M. (2010). *Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

BAŞLAR, K. (2005). *Anayasa Yargısında Mahkeme Kuramı*. Ankara: Roma Yayınları.

BATIREL, Ö. F. (1990). *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*. İstanbul: Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları.

BATUN, M. (2012). *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

BAYRAKLI, H. H. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.

BİLİCİ, N. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları.

BİNGÖL, O. (2018). *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu*. İstanbul: Tekin Yayınevi.

BULUTOĞLU, K. (2003). *Kamu Ekonomisine Giriş*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

BULUTOĞLU, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.

CANDAN, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- CANDAN, T. (2012). *Açıklamalı İdari Yargı Usul Kanunu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- CENTEL, N. , ZAFER, H. (2009). *Ceza Muhakemesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- ÇİFTÇİ, M. Ö. (2011). *Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- DEMİR, İ. C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yükü*. Afyon: Dora Yayıncılık.
- DEMİRCAN SİVEREKLİ, E. (2003). *Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 21.
- DERDİMAN, R. C. (2009). *Hukuk Başlangıcı*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- DONAY, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Basım.
- DÖNMEZLER, S. , ERMAN, S. (1994). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- EDİZDOĞAN, N. , TAŞ, M. (1993). *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- EREM, F. (1995). *Türk Ceza Hukuku*. Ankara: Seçkin Kitapevi.
- ERGİNAY, A. (1998). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- ERGÜN, Ç. E. (2006). *Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- ERMAN, S. (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları.
- GEREK, Ş. , AYDIN, A. R. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi
- GİRİTLİ, İ. , BİLGİN, P. , AKGÜNER, T. (2015). *İdare Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları
- GÖZLER, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Dağıtım Yayın.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. , TAN, T. (2001). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. (2010). *Yönetmelik Yargı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- İBİŞ R. (2013). *Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- KARAKOÇ, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Basım Dağıtım.
- KARAKOÇ, Y. (2013). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (1995). *Vergi Yargılama Hukuku*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- KARAYALÇIN, Y. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KANETİ, S. (1986). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KIRBAŞ, S. (2004). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KIRBAŞ, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. İstanbul: Siyasal Kitabevi.
- KIZILOĞ, Ş. , TAŞ, M. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- KIZILOĞ, Ş. , KIZILOĞ, Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KUMRULU, A. (1979). *Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KUNTER, N. (1955). *Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- KURU, B. , ARSLAN, R. , YILMAZ, E. (2009). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- MUTLUER, M. K. , ÖNER, E. , KESİK, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MUTLUER, M. K. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MUTLUER, M. K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MUTLUER, M. K. , DAYANÇ, N. N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- NADAROĞLU, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

- NEMLİ, A. (1969). *Kamu Maliyesine Giriş*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- ODYAKMAZ, Z. (2018). *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- OKTAR, S. A. (2012). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ÖNCEL, M. , KUMRULU, A. , ÇAĞAN, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖNER, E. (2016). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBALCI, Y. (2012). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Yetkin Yetkin Yayınları.
- ÖZBİLEN, Ş. (2012). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZBİLEN, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi,
- PEHLİVAN, O. (2013). *Kamu Maliyesine Giriş*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- SABAN, N. (2016). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- SANCAKDAR, O. (2012). *İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler*. Ankara: Danıştay Yayınları.
- SOYASLAN, D. (1998). *Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- SUNAY, S. (1997). *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- ŞENER, O. (2016). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- ŞENYÜZ, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*. Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- ŞENYÜZ, D. , YÜCE, M. , GERÇEK, A. (2011). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları.
- ŞENYÜZ, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- TAŞTAN, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- TEKİN, F. , ÇELİKKAYA, A. (2007). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- TOSUN, Ö. (1962). *Hileli Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- TOSUNER, M. , ARIKAN, Z. , YERELİ, B. (2011). *Türk Vergi Yargısı*. İzmir : Nadir Kitap.

TOSUNER, M. , ARIKAN, Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık.

TURHAN, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

ULUATAM, Ö. , MEHTİBAY, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.

ÜSTÜN, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*. İstanbul: Beta Yayınları, İstanbul.

YILDIRIM, T. (2008). *İdari Yargı*. Ankara: Beta Yayınları.

YILDIRIM, N. D. (2003). *Teksif İlkesi Açısından İstinaf*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.

YÜCE, M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Yayınları.

YÜCE, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

YÜCE, M. (2014). *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Makaleler

BATUN, M. (2010), “Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215.

BİNİŞ, M. (2012), “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*.

Tezler

ERDAL, N. (2018). *Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş. Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KARŞIYAKA, H. (2012). *Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TAŞTAN, M. (2018). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları. Yüksek Lisans Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mevzuat

2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Resmi Gazete 09.11.1982/217863 Mükerrer)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun (Resmi Gazete 10.01.1961/10703)

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Resmi Gazete 20.01.1982/17580)

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (Resmi Gazete 20.01.1982/17580)

2575 Sayılı Danıştay Kanunu (Resmi Gazete 20.01.1982/17580)

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (Resmi Gazete 12.10.2004/25611)

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Resmi Gazete 28.07.1953/8469)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (Resmi Gazete 31.10.2011/28101)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (Resmi Gazete 31.10.2011/28101)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Resmi Gazete 31.10.2011/28101)

İnternet Kaynakları

<https://www.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi:16.11.2019)

<https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat> (ErişimTarihî:16.11.2019)

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Hüseyin KOCAMAN

Doğum Yeri ve Tarihi: Bakırköy- 26.02.1989

Medeni Hali : Bekâr

EĞİTİM DURUMU

1995-2003 :Zeytinburnu Haluk Ündeğer İlköğretim Okulu

2003-2007 :Zeytinburnu İhsan Mermerci Y.D.A. Lisesi

2007-2012 :İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü (Lisans)

2018- :İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı (Yüksek Lisans)

İŞ TECRÜBESİ

2013-2013 :Defterdarlık Uzman Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Ankara Defterdarlığı

2014-2019 :Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

2019- :Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı