



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

# VERGİ USUL KANUNU TASARI TASLAĞI DEĞERLENDİRME KOMİSYONU RAPORU

Mayıs 2016





İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

# VERGİ USUL KANUNU TASARI TASLAĞI DEĞERLENDİRME KOMİSYONU RAPORU

Bu rapor, Dr. A. Bumin Doğrusöz Başkanlığında aşağıda yazılı üyelerin, hizalarında yazılı konularda hazırlamış oldukları ön raporların çeşitli tarihlerde toplanılarak tartışılması ve değerlendirilmesi sonucunda Komisyonumuzun ortak görüşü olarak hazırlanmıştır.

- Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ: Taslak Giriş ve “Vergilendirme” başlıklı Birinci Kitap
- Dr. Başar SOYDAN: Taslak “Vergilendirme” başlıklı Birinci Kitabın “Yoklama ve İnceleme” başlıklı Altıncı Kısım
- Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK: Taslak “Mükellefin ak ve Ödevleri” başlıklı İkinci Kitap
- YMM Selahattin GÖKMEN: Taslak “Değerleme ” başlıklı Üçüncü Kitap
- YMM Mustafa TAN: Taslak “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitap
- Prof. Dr. Ateş OKTAR: Taslak “Uzlaşma ve Diğer Hükümler” başlıklı Beşinci Kitap



## SUNUŞ

Ülkemiz genel bir “idari usul kanunu” bulunmamasına karşın; idare hukukunun bir alt dalı olan vergi hukukunda, vergilendirme işlemlerinin sonuçlarını düzenleyen “Vergi Usul Kanunu”, 1940’lı yıllardan bu yana uygulamadadır. Vergi Usul Kanunu, 60’tan fazla değişikliğe uğramış olsa da hâlen yürürlüktedir.

Vergisel işlemler ve bu işlemlerin sonuçları, sadece kamu gelirlerini değil, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini de yakından ilgilendirmektedir. Vergi adıyla özel kesimden kamu kesimine yapılacak aktarımların tamamı, başta “mülkiyet hakkı” olmak üzere, “özel yaşamın gizliliği”, “adil yargılanma hakkı”, “teşebbüs ve çalışma özgürlüğü”, “ayırıcılığa uğramama hakkı” ve hatta “haber alma hakkı” gibi temel hak ve özgürlüklerle; “eşitlik”, “verginin yasallığı”, “yasal idare”, “ölçülülük” gibi anayasal ilke ve kurallarla da yakından ilişkilidir. Öte yandan vergi usul hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku da aynı şekilde ceza hukukunun temel ilkelerinin etkisi altında olan bir alandır. Bu nedenle gerek vergilendirme işlemlerinin temellerinin gerekse vergi cezasına ilişkin düzenlemelerin, yasal güvenceye kavuşturulmuş olması, kişi güvenliği açısından son derece önemlidir.

Bu temel hak ve özgürlüklerin yanında, vergilendirme işlemlerinin muhatapları olan kişilerin ve bunların temsilcilerinin hak ve ödevleri ile idarenin yetki ve sorumluluklarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu’na yönelik olarak getirilen reform önerileri, yakın zamanda Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna sunulan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı ile ciddiyet kazanmıştır.

Ancak üzülererek belirtmemiz gerekir ki, biçime ilişkin bu “ciddiyet”, içeriğe yansıtılamamış; çokça değiştirilmesi beklenmeyen usul kanunlarına ilişkin bu tarihi fırsat, Tasarı Taslağı’nda gördüğümüz kadarıyla, iyi kullanılamamıştır. Zira gerek idari usulde gerekse vergilendirme usulünde amaç, verginin etkin ve verimli şekilde toplanması; fakat bu gerçekleştirilirken de kişi hak ve özgürlüklerinin tehlikeye düşürülmemesi, zedelenmemesi ve bu hak ve özgürlüklerin yasal güvenceye alınması olmalıdır.



Nitekim vergilendirme usulünü de kapsamına alan “yasallık” ilkesi bunu gerektirmektedir. Amaç, vergi güvenliği ile kişi özgürlüklerini en elverişli şekilde uyumlaştırmak olmalıdır. Vergilendirme usulünde amaç, “çağdaş idari usul” yaklaşımını benimsemek; bu yaklaşımda kabul edilen “makul sürede işlem yapılması”, “hukuki temsil ve yardım hakkı”, “idareye başvuru ve dinlenme hakkı”, “gerekçe gösterme ve itiraz yollarının belirtilmesi yükümlülüğü”, “kişisel verilerin korunması yükümlülüğü” gibi hak ve özgürlükleri uygulamaya koymak olmalıdır. Bu nedenle Taslak, çağdaş bir vergi ve vergilendirme usulünü yansıtmada konusunda yetersiz kalmış; beklentilere cevap verememiştir.

Bu bağlamda, anayasal ilkeler dahi bir kenara bırakılarak, Yürütme’nin güçlendirilmesi ve/veya işlemlerin hızlandırılması adına;

- Yürütme’ye ve İdare’ye, doğrudan ve dolaylı olarak verilen yetkilerin artırılarak hemen her konuda yürütmeye “esas” düzenleme yetkisi verilmesi;
- “yorum ve ispat” konusunda kişilerin güvencesiz bırakılması;
- kişilerin temel hakkı olan “vergi mahremiyeti”nin, maksadını aşarak, “savunma hakkı” ile “basın özgürlüğü”nü kısıtlayacak şekilde düzenlenmesi;
- vergilendirme sürecinde kişilerin en önemli yardımcıları ve temsilcileri konumundaki meslek mensuplarının görmezden gelinmesi ve hiçe sayılması;
- nitelikli bir vergi ceza politikasının taslağa yansıtılamaması, taslağın özüne ilişkin olarak ilk bakışta göze çarpan konulardır. Öte yandan, biçim açısından bakıldığında da, belirli bir dilsel yaklaşımın benimsenmediği; sözcük ve terimlerin tutarsızca ve çelişkili olarak kullanılışı da, bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.

Rapor’da ayrıntılı olarak işlenen nedenlerden dolayı, Taslak ile, vergi usul kanunu alanında beklenen “reformist” amaç karşılanamamıştır.

Tüm bu olumsuzlukların önüne geçmek ve sürecin doğru işlemesi için İSMMMO bünyesinde hayata geçirdiğimiz “Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu” ile reform adı altında yapılacak düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerde bulunarak bir

rapor ortaya çıkarttık. Bu doğrultuda, **TBMM Plan Bütçe Komisyonu ve siyasi partileri bilgilendirceğimiz** “Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu”nun hazırlanışında büyük katkıları olan Dr. A. Bumin Doğrusöz’e, Dr. Başar Soydan’a, Prof. Dr. Hakan Üzeltürk’e, YMM Selahattin Gökmen’e, YMM Mustafa Tan’a, Prof. Dr. Ateş Oktar’a en içten teşekkürlerimi iletiyorum.

Saygılarımla.

**SMM DR. YAHYA ARIKAN**  
**BAŞKAN**



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
İSTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS





## İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	13
II. DÜZENLEMELERİN İRDELENMESİ	14
<b>A. GİRİŞ HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>14</b>
1. (TERİMLER)	14
2. (YORUM VE İSPAT)	16
<b>B. BİRİNCİ KİTAP “VERGİLENDİRME” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>18</b>
1. (VERGİ MAHREMİYETİ)	18
2. (YASAKLAR)	19
3. (SÜRELER)	20
4. (MÜCBİR SEBEPLER)	21
5. (MALİ TATİL)	21
6. (A) (TARH USULLERİNDE EKSİKLİK)	22
6. (B) (RE’SEN VERGİ TARHI)	23
7. (İHBARNAME ESASI)	24
8. (GECİKME FAİZİ VE İADELERDE FAİZ)	24
9. (VERGİ DENETİMİ - YOKLAMA VE İNCELEME)	25
a. (GENEL OLARAK)	25
b. (YOKLAMA)	26
c. (İNCELEME)	28
d. (ARAMA)	32
e. (BİLGİ TOPLAMA)	34
<b>C. İKİNCİ KİTAP “MÜKELLEFİN HAK VE ÖDEVLERİ” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>35</b>
1. (GENEL OLARAK)	35
2. (DEFTER VE BELGE DÜZENİ)	37
3. (GENEL OLARAK YETKİ DÜZENLEMELERİ)	37
4. (ELEKTRONİK ORTAMDA İŞYERİ)	37
5. (BİLDİRMELERDE ŞEKİL)	38
6. (MUHASEBE USULÜNÜ SEÇMEKTE SERBESTLİK)	38

7. (DEFTERLERİ TÜRK PARASINA DAYALI OLARAK TÜRKÇE TUTMA ZORUNLULUĞU)	39
8. (TASDİK ŞERHİ VE TASDİK ŞEKLİ)	39
9. (DEFTERLERDE YETKİ)	39
10. (BELGELERDE YETKİ)	41
11. (SERBEST MESLEK MEKBUZU)	41
12. (KAMBIYO SENETLERİ VE MENKUL KIYMETLERİN ŞEKLİNDE YETKİ)	41
13. (DİĞER EVRAK VE BELGELERDE YETKİ)	42
14. (ELEKTRONİK CİHAZLA BELGE DÜZENLEME)	43
15. (ELEKTRONİK DEFTER, BELGE VE KAYITLAR)	45
16. (MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİNDE YETKİ)	46
17. (VERGİ UYUMU)	47
<b>D. ÜÇÜNCÜ KİTAP “DEĞERLEME” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>48</b>
1. (GENEL OLARAK)	49
2. (İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ)	49
3. (EMSAL BEDELİN TESPİTİ)	50
4. (TAKDİR KOMİSYONLARI KIYMET TAKDİRLERİNE DAVA AÇILMASI)	51
5. (SATIN ALINAN EMTİA MALİYET BEDELİ)	51
6. (YABANCI PARA İÇEREN SENETLİ ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ)	52
7. (FİNANSAL KİRALAMA)	53
8. (ENFLASYON DÜZELTMESİ)	53
9. (BİNEK OTO VE BİNALAR İÇİN AZALAN BAKİYELER USULÜ)	53
10. (FEVKALADE AMORTİSMAN)	54
11. (ŞÜPHELİ ALACAKLAR)	55
12. (VAZGEÇİLEN ALACAKLAR)	55

<b>E. DÖRDÜNCÜ KİTAP “VERGİ SUÇ VE CEZALARI” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>56</b>
1. (İŞTİRAK VE YARDIM)	56
2. (VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR)	56
3. (EN AZ CEZA HADDİ)	59
4. (VERGİ ZİYAI)	60
5. ( VERGİ ZİYAI CEZASI)	61
6. (ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI)	63
7. (BİLGİ VERMEKTEN KAÇINANLARA İLİŞKİN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI)	64
8. (DİĞER ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI)	64
9. (KAÇAKÇILIK SUÇU)	65
10. (KAÇAKÇILIK SUÇUNDA CEZA)	67
11. (BİLGİ VERMEMEKTE ISRAR)	69
12. (VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ VE CEZASI)	71
13. (KAÇAKÇILIK SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL)	71
14. (CEZA KESMEDE ZAMANAŞIMI)	73
15. (VERGİ ZİYAI, USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME)	73
<b>F. BEŞİNCİ KİTAP “UZLAŞMA VE DİĞER HÜKÜMLER”İN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>74</b>
1. (GENEL OLARAK)	74
2. (UZLAŞMA)	74
3. (TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA )	75
4. (KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ)	76
5. (VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇILMASI)	77
6. (DURUŞMAYA KATILABİLECEKLER)	77



## I. GİRİŞ

İdare hukuku alanının bir genel idari usul kanunu olmamasına karşılık, idare hukuku ile yakın ilişkisi bulunan vergi hukukunun kendi usul kanununa sahip olması hiç şüphesiz vergi hukuku adına son derece önemlidir. Zira vergi işlemleri ve sonuçları, sadece kamu gelirlerini değil, aynı zamanda kişilerin temel hak ve özgürlüklerini de yakından ilgilendirmektedir. Vergi adıyla özel kesimden kamu kesimine yapılacak aktarımların tamamı, kişilerin mülkiyet hakkı ile yakından ilişkilidir. Öte yandan vergi usul hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku da aynı şekilde ceza hukukunun temel ilkelerinin etkisi altında olan bir alandır. Bu nedenle gerek vergilendirme işlemlerinin temellerinin gerekse vergi cezasına ilişkin düzenlemelerin, yasal güvenceye kavuşturulmuş olması, kişi güvenliği açısından son derece önemlidir.

Vergilendirme usulünü düzenleyen ve vergi ceza hukukunu temellendiren Vergi Usul Kanunumuzun 1961 tarihli olması, her ne kadar geçen zaman içerisinde pek çok değişiklikler yapılmışsa da bu değişiklikler sonucunda olmayan maddeleri, mükerrer maddeleri, sayısı önemli miktarlara ulaşmış ek, geçici ve ek geçici maddeleri ile yapısını ve ruhunu kaybetmiş olması, belli bir vizyonu taşınamaması sonucunda ortaya yeni ve çağdaş bir Vergi veya Vergilendirme Usul Kanunu ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Ancak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak kamuoyunun tartışmasına açılan ve Komisyonumuzca da değerlendirmeye alınarak irdelenen Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nın, sözünü ettiğimiz yeni ve çağdaş bir Vergi veya Vergilendirme Usul Kanunu Tasarısını yansıtmadığı, aşağıda irdelenecek olmakla birlikte, şüphelidir.

Taslağın genel ve madde gerekçelerinin olmaması, Taslağın vizyonunu ve nelerin ne amaçla değiştirildiğini görme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Ancak yakından bakıldığında Taslağın, maddeleri birleştirmek ve bu yolla daha kısa bir metnin ortaya çıktığı izlenimini vermek, artık hükmü kalmamış maddeleri çıkartmak, bazı içtihatları kanuna yansıtmak, bazı içtihatları ise düzenlemelerle etkisiz bırakmak dışında bir şeyi fazlaca içermediği, vergilendirme işlemlerinde "reformist" bir yapı göstermediği, pek çok sorunlu

alanda çözüm yolu içermediği görülmektedir. Öte yandan Anayasal ilkeler dahi bir kenara bırakılarak Yürütmenin güçlendirilmesi adına yürütmeye veya idareye bırakılan yetkilerin artırılması, hemen her konuda yürütmeye esas düzenleme yetkisi verilmesi, hatta kanunu dahi aşarak düzenleme yapma yetkisinin tanınmasının öngörülmesi, her halde gelecekte Taslağın en çok tartışılan yönünü oluşturacaktır.

Bu durum karşısında “acaba bu taslağa ihtiyaç var mıydı” sorusu akla gelmektedir. Zira Taslağın incelenmesi sonucunda, mevcut Kanunun sadece birkaç maddesi değiştirilerek dahi, aynı sonuca ulaşılabilir izlenimi çok rahatlıkla edinilmektedir.

Taslağın benimsediği dil konusu da tartışılabilir. Bazı kelimelerin yerine Türkçesi benimsenirken, bazı kelimelerde mevcut Kanunun eskimiş dilinin kullanılması bir çelişki oluşturmuştur. Taslağın 18. maddesinde “muamele”den söz edilirken 19/2’de “işlemler”den söz edilmesi, 94. maddesinde “kimlik belgesi” denilirken, 100. maddesinde “hüviyet ibrazı”ndan söz edilmesi, Taslağın bazı yerlerinde cezalarda indirimden söz edilirken 296. maddede “cezalarda indirme” ifadesinin kullanılması, artık anlaşılması dahi güç olan “ihticaca salih olmama”, “tesis ve taazzuv” gibi ibarelerin aynen korunması, dil konusundaki çelişkinin açık örnekleridir. Bir başka örnek de metinde kullanılan “tüccarlar” ifadesidir. Tüccar kelimesi zaten çoğuldur. Bu nedenle “tüccar” veya “tacirler” ifadesinin tercih edilmesi yerinde olacaktır.

Aşağıda söz konusu Tasarı Taslağı, Bölümleri itibariye ayrıntılı irdeleme konusu yapılmıştır.

## II. DÜZENLEMELERİNİRDELENMESİ

### A. GİRİŞ HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. (TERİMLER)

Taslağın Giriş hükümleri içerisinde, ilk dikkati çeken düzenleme “terimler” başlıklı 3. maddedir. Bu maddenin, 2005/9986 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilerek 17.2.2006 tarih ve 26083 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in 15. Maddesi uyarınca hazırlandığı anlaşılmaktadır. Ancak Taslaklarda tanımlar veya terimler başlıklı bir madde bulunması zorunluluk değildir. Buna rağmen böyle bir madde hazırlanacaksa, o halde metinde yer alan bütün tanım veya terimlerin bu maddede açıklanması gerekir.

Taslak maddesinde bazı terimlerin kendisi ile açıklanması yerinde olmamıştır. Öte yandan böyle bir madde konulacaksa, Kanundaki tüm terim, kavram ve tanımların burada toplanması gerekirdi. Oysa, Taslakta terim ve kavram açıklamaları yahut tanımları pek çok maddeye dağılmıştır. Örneğin, 30 ilâ 35. maddeler yerine süreci belirten bir madde yazılarak, buralardaki tanımlar 3. maddeye aktarılabilirdi. 3. madde karşısında, “tanımlar” başlıklı 215. maddenin düzenlenmesi de bir tutarsızlık örneğini oluşturmuştur. 215. maddede yer alan tanımların da 3. maddeye aktarılması gerekmektedir.

## 2. (YORUM VE İSPAT)

Taslağın Giriş bölümünde yer alan ve en çok eleştiri alan maddesi, “yorum ve ispat” başlıklı maddesidir. Her şeyden önce, yorum ve ispat farklı konular olup, ayrı maddelerde düzenlemesi gereken konulardır. Mevcut Kanundaki bu hatanın, artık Taslak’da ve yeni Kanunda giderilmesinde yarar vardır.

Öte yandan taslak, kuralın alındığı mehz Alman hukukunda dahi hukuka aykırılığı sebebiyle terk edilen “ekonomik yorum”u sürdürerek, çağdaşıktan uzaklaşmıştır. Bu yorum yöntemi Alman Vergi Usul Kanunundan 1977 yılında çıkartılmıştır<sup>1</sup>. Bunun yerine Alman Vergi Usul Kanununun 40 ilâ 42. maddelerinde “Kanuna veya Kamu Düzenine Aykırı Faaliyetler”, “Geçersiz Hukuki İşlemler” ve “Vergi Planlaması Düzenlerinin Suiistimali” başlıkları ile vergi hukukunda itibar edilmeyecek kötüniyetli uygulamalar, hukuki unsurları ve ölçütleri ile somutlaştırılarak yer almıştır.

Ayrıca iktisadi, ticari ve teknik icaplara göre ispat yükünün yer değiştirmesinin, özellikle suç veya kabahat isnadının bulunduğu hallerde, hukuken mümkün olmaması gerekmektedir. Aksine bir düşüncenin hem Anayasal kurallarımız hem de İHAM içtihatları karşısında savunulması mümkün değildir. Hukukta evrensel kural, herkesin iddiasını ispatla mükellef olduğu şeklinde iken, bunun iktisadi, ticari ve teknik icaplar ölçütü ile ters çevrilmesi mümkün değildir.

Mehaz Alman hukukunda da, mükellefe ispat yükü, son derece sınırlı hallerde yüklenmiştir. Re’sen araştırma ilkesi temelinde

1. Mustafa AKKAYA, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara 2002, sf:39

vergisel durumları açıklığa kavuşturmak vergi ödevlisinin değil, vergi idaresinin görevi olduğundan, vergi ödevlisinin her hangi bir durumu ispatlama ödevi kural olarak yoktur. Çünkü re'sen araştırma ilkesi, sübjektif ispat yükünü tamamen vergi idaresine yüklemektedir. Ancak içtihatlarla, matrahın tespiti konusunda vergi idaresi emin olamıyorsa (vergi idaresinin, matrahın tespitine yönelik ulaşılmaması ve değerlendirilmesi mümkün bütün araçları kullanmasına rağmen matrah tespit edilemiyor veya hesaplanamıyor ise), “negatif ispat yükü kuralı” uygulanmakta, olayın açıklığa kavuşturulması kimin menfaatine aitse, ispat yükünün ona ait olduğu kabul edilmektedir. Buna göre, vergi alacağını gerekçelendiren veya vergi alacağını yükselten durumların ispatı vergi alacaklısına (yani, vergi idaresine), vergi alacağını ortadan kaldıran veya miktarını azaltan yahut sınırlandıran veyahut indirim, istisna, muafiyet gibi vergi avantajlarına dayanan veya bunların miktarını yükselten hususların ispat yükünün ise bu hususları ileri sürene ait olduğu kabul edilmektedir<sup>2</sup>.

Öte yandan Taslağın 3. maddesinde yer alan “*vergi kanunlarının dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne etkisi dikkate alınmaz.*” şeklindeki düzenleme, ileride herkesi vergi suçlusu konumuna getirebilecek bir düzenlemedir.

Bu düzenleme sonucunda hemen hemen her ekonomik işlem veya davranışı, olması gereken yükümlülüğün dışında kalma, vergi planlaması saiki ile yapılmış olma eleştirisine rahatlıkla maruz bırakılabilecektir. Üstelik muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi, işlemin resmi şekle tabi olması da sonucu değiştiremeyecek.

Öte yandan Taslak maddede yer alan “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ile bu maddedeki diğer hükümlere uygun olarak yapılan bir tespit veya tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığının veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının mükellef tarafından iddia olunması hâlinde ispat*

2 . Funda Başaran YAVAŞLAR, Vergi İdaresinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Ankara 2013, sf:246-247



*külfeti kendisine aittir.*” düzenlemesi, yukarıdaki düzenleme ile birlikte değerlendirildiğinde, tarhiyatların kanuniliği karinesi getirilmekte, aksini ispat yükü iddia edene yüklenmekle, sübjektif ispat yükü tamamen mükelleflere (ve/veya vergi sorumlularına) yıkılmaktadır. Bu düzenleme sonucu artık idare mükellefin işlemlerinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı olduğunu, peçelemeli olduğunu ispat yükünü taşımayacaktır. İdare tarhiyatı yapacak, mükellef “bu maddedeki diğer hükümlere” (yukarıdaki aktardığımız hükme) uygun olarak yapılan “tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığını veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olduğunu” ispatla yükümlü olacaktır<sup>3</sup>. Böylesi bir sonucun ise hukuk ilkeleri karşısında kabulüne olanak yoktur.

Vergi İdaresinin, Taslak maddesine göre, bir ticari ilişkide “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti”ni yani emsal fiyatı belirleyip, vergi yükümlülüğünü lehe etkilemek için planlama ile düşük fiyatla satış yapıldığı savıyla tarhiyat yapabilecekse, aksini ispat da mükellefe ait olacaksa, transfer fiyatlandırması düzenlemesi de lüzumsuz hale gelmektedir. Şu andaki düzenlemeye göre tarhiyata muhatap olan mükellef davasında, emsalin doğru belirlenmediğini veya emsal gösterilen işlemin kendi olayı ile bağdaşmadığını ispatla yükümlüyken, Taslağın yasalaşması halinde, emsalin kendisine uygulanamayacağını ispatının dışında, kendi işleminin doğru olduğunu ispatla yükümlü kılınmaktadır.

Halen yürürlükte bulunan Kanunun Alman hukukundan alındığı söylenen 3. maddesindeki yorum ve ispat kurallarını, daha alındığı tarihte bile mehaz Kanundan çıkartılmış olmasına rağmen, şimdi “suçluluk karinesi” de yaratırcasına güçlendirerek yinelemek, vergi hukukunun gelişmelerle geldiği yer ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Unutulmamalıdır ki kişiler, önlerindeki hukuki seçenekler içerisinde en fazla vergi ödeyecekleri hukuki yolu tercih etmeye hiçbir zaman zorlanamazlar. Yeter ki söz konusu hukuki düzenlemeler, kötüye kullanılmamış olsun.

Öte yandan Taslak’da yer alan yorum ve ispat ile ilgili “esasların” Maliye Bakanlığınca belirleneceğini hükme bağlayan düzenlemenin

3 . Bumin DOĞRUSÖZ, “Suçluluk Karinesi Geliyor”, Dünya Gazetesi, 12.1.2016

hukukla bağdaşır yönünü bulmak zordur. Zira, Kanunların nasıl yorumlanacağını, ispat ve delil araçlarının ve sınırlarının neler olabileceğini Bakanlığın, yani vergi alacaklısının belirleyeceği bir vergi hukuku düzeninden söz edilemez<sup>4</sup>.

## B. BİRİNCİ KİTAP “VERGİLENDİRME” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. (VERGİ MAHREMİYETİ)

Taslak metinde 9 uncu maddede yer almakta olan vergi mahremiyeti konusunda, dört konu üzerinden durulması gerekmektedir.

Bunlardan birincisi, mükellefler hakkında –özellikle sahte / yanıltıcı belge kullanımı konusunda- yazılan Raporların başka Raporlara atıfla hazırlanması halinde atıf yapılan Raporun tebliğ edilmemesi, yine bu kapsamda Vergi Tekniği Raporlarının tebliğinden kaçınılması ve bazı Raporlarda gizli emsal kullanılması konusudur. Bu şekildeki uygulamalar, idari işleme (tarhiyata) maruz kalan mükelleflerin bir Anayasal hak olan savunma haklarını kısıtlamaktadır. Nitekim pek çok halde bu tür uygulamalara yargı cevaz vermemekte, tebligatı iptal etmekteyse de bu defa ortaya çıkan durum hazine aleyhine olmaktadır. Her ne kadar bazı mahkemelerce atıf yapılan veya vergi tekniği adı altında hazırlanan raporlar getirtilip davacıya verilerek görüşü sorulmakta ise de bu noktada hem yargılamada silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmiş olmakta hem de mükellefin uzlaşma isteme - indirim talep etme - dava açma yolları arasındaki tercih hakkı ihlal edilmektedir.

Bu nedenle vergi mahremiyetine ilişkin 9. Maddeye aşağıdaki gibi bir fıkra eklenmesinde yarar vardır;

*“Haklarında tarhiyat yapılan kişilerin hukuki başvuru yollarını ve savunma haklarını kullanabilmeleri için gerekli bilgi ve belgelerin örneklerinin kendilerine verilmesi, vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz”*

Burada üzerinde durulması gereken ikinci konu ise 9. madde ile yeni bir “basın suçu” yaratılmasıdır. 9 maddenin 1. Fıkrasının “*Vergi mahremiyeti kapsamında olan bilgilere her ne suretle olursa olsun muttali olanlardan (mevzuatları gereği bu bilgileri açıklayan kurum*

4 . Bumin DOĞRUSÖZ, Agm.

ve kuruluşların yetkilileri hariç), bu bilgileri basın yayın yoluyla ifşa edenler.” şeklindeki g bendinin fıkra içeriği ile uyumsuzluğunun yanı sıra 2 fıkranın (b) bendinde yer alan “(...) sorumlu müdür veya yayın yönetmeni, genel yayın yönetmeni, editör, basın danışmanı gibi sorumlu kişilerin bağlı olduğu müdür veya üstü gibi kişileri” ifadesinin özellikle basın kuruluşları için anlamsızlığının da yanı sıra bu bentlerle bir şekilde vergi mahremiyeti kapsamında bilgi edinen basın mensubunun bu bilgileri açıklaması / yayınlaması suç haline getirilmektedir. İdarenin bu bilgileri daha iyi korumak amacıyla gerekli tedbirler almak yerine basına suç ihdas edilmesi uygun değildir. Kaldı ki böylesi bir düzenlemenin Anayasanın basın özgürlüğüne ve kamuoyunun bilgi ve haber alma hakkına da aykırılık teşkil ettiği. Bu nedenle bu düzenlemelerin Taslaktan çikartılması gerekir.

Üzerinde durulması gereken üçüncü konu ise maddenin 3/a bendinde mükelleflerin vergi kimlik numaralarının da açıklanacak olmasıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından bir sakınca olmamakla birlikte, gelir vergisi mükelleflerinin numaralarının aynı zamanda TC Kimlik Numaraları olması sebebiyle, bu numaraların kötüniyetli kişilerin eline geçmesi kolaylaşacak ve kişi güvenliği tehlikeye atılacaktır.

Üzerinde son olarak durulması gereken konu ise 3/ç bendi uyarınca haklarında sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları konusunda vergi inceleme raporu düzenlenenlerin açıklanması konusudur. Burada bir suç isnadı söz konusu olduğundan, kesinleşmiş mahkeme kararı olmadan yapılabilecek bir açıklama kişilerin şeref ve haysiyetleri üzerinde rol oynayabilecek, ileride bu şekilde suçlanan kişilerin tazminat taleplerine yol açabilecektir. Bu nedenle haklarında anılan şekilde rapor düzenlenenlerin açıklanmasının yapılacak yargılama sonucu kararın kesinleşmesine bırakılması yerinde olacaktır.

## 2. (YASAKLAR)

Taslağın 5. maddesinde yer alan yasakların, cezai yaptırımların yer aldığı “Dördüncü Kitap”ın içerisine taşınmasında sistematik açıdan yarar vardır.

### 3. (SÜRELER)

Taslağın sürelerle ilgili 18 ve 19. maddeleri, 19/2 hariç, halen yürürlükte olan Kanunun 14 ve 18. Maddelerin tekrarıdır.

Taslağın 19/2 maddesi ise elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemler, özellikle elektronik ortamda verilen beyanname veya bildirimler için geçerli olmak üzere düşünülmüştür. Elektronik ortamda mesai ve tatil kavramları geçerlilik taşımadığı için, olumlu karşılanması gerekir.

Ancak 19. madde düzenlenirken, özellikle beyan, ödeme, uzlaşmaya başvuru yahut indirim talebi gibi hak ve ödevlerde kişileri yanıltan ve giderek hak kaybına yol açan iki konuda dikkate alınabilirdi. Bunlar sırasıyla, mesai saatinin yarım gün uygulandığı günler (Cumhuriyet Bayramı öncesindeki gün ile dini bayramlarda arife günleri) ile idari izin günleridir. Uygulamada bu günler hep duraksamalara yol açmakta, bazen idare konuyu bir sirkülerle izah zorunluluğu altında kalmaktadır.

Bu konuda hem duraksamaları gidermek hem de yasalarda paralellik sağlamak açısından da yararlı olması amacıyla Adalet Bakanlığınca hazırlanarak görüş alınmak üzere çeşitli kurum ve kuruluşlara gönderilen “İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarı Taslağı”nda yer alan düzenlemeden istifade edilebilirdi.

Söz konusu Tasarı Taslağında İdari Yargılama Usulü Kanununun sürelerle ilişkin 8. maddesinin 2. fıkrasının şu şekilde değişmesi öngörülmüyor.

*“2. Tatil günleri sürelerle dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son gününün tam veya yarım tatil gününe ya da yetkili makamlarca verilen ve ülke çapında uygulanan idari izinlere rastlarsa, süre tatil veya idari izin gününü izleyen mesai gününün bitimine kadar uzar”*

İYUK için hazırlanmış Tasarı Taslağındaki bu hükmün Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağına (19/ç maddesi yerine) aktarılmasında, sürelerle ilişkin bir duraksamanın giderilmesi ve normların açıklığı ilkesi uyarınca fayda vardır<sup>5</sup>.

5 . Bumin DOĞRUSÖZ, “Süre Konusunda Bir Öneri”, Dünya Gazetesi, 2.2.2016

#### 4. (MÜCBİR SEBEPLER)

3568 sayılı Kanuna göre meslek ifa edenler nezdinde gerçekleşecek mücbir sebep hallerinin mükellef nezdinde gerçekleştiğinin kabulü son derece olumlu olmakla birlikte bu hususa bağlanan Taslağın 21/1. maddesinde zikredilen 7 günlük süre son derece kısadır. Bu sürenin bir ay olarak kabulü yerinde olacaktır. Çünkü yeni bir meslek mensubu arayışı, sözleşme yapılması, defter ve belgelerin yeni meslek mensubuna aktarılması ve yeni meslek mensubunun defter ve belge münderecatına muttali olması belli bir zamanı gerektirmektedir. Ayrıca meslek mensubunun ölümü, mükellef için mücbir sebep olarak kabul edilmeli ve özel olarak düzenlenmelidir.

#### 5. (MALİ TATİL)

Halen 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiş bulunan mali tatil, anılan Kanunda “her yıl Temmuz ayının birinden (Haziran ayının son gününün tatil olması halinde Temmuz ayının ilk iş gününü izleyen günden) itibaren ayın yirmisine (yirmisi dahil) kadar mali tatil uygulanır” şeklinde belirlenmiştir.

Yine anılan Kanuna göre son günü mali tatile rastlayan; beyanname verme süreleri, ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda mali tatile rastlayan ödeme süreleri, devamlı bilgi verme yükümlülüklerine ilişkin süreler, muhasebe defterlerinin kayıt süreleri mali tatilin bitimini izleyen yedinci günün sonuna kadar uzamaktadır. Yine bu tatil süresi içerisinde mükelleflere defter ve belge ibraz talebinde bulunulamayacağı, mükellefler hakkında işyerinde inceleme yapılamayacağı Kanunda hükme bağlamıştır. Yine vergi tarhi veya ceza tarhına ilişkin işlemler aleyhine uzlaşma veya indirim talep etme hakkına ilişkin sürenin ve vergilendirme işlemlerine karşı dava açma süresinin sonunun mali tatile rastlaması halinde sürenin duracağı, kalan sürenin 7 günden az olması halinde 7 gün olarak uygulanması da Kanunda düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığınca hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağı ile 5604 sayılı Kanunun vergi ödevi ile ilgili olan ve yukarıda özetle aktardığımız hükümleri kaldırmakta (sadece sosyal güvenlikle ilgili 2. Madde düzenlemesi yürürlükte bırakılmakta) ve söz konusu düzenlemeler Vergi Usul Kanununun içerisine aktarılmaktadır.

Bu şekilde bir düzenleme doğrudur. Vergi ödevine ilişkin süreleri yakından ilgilendiren mali tatil konusunun, ayrı bir kanunda değil de Vergi Usul Kanunu içerisinde düzenlenmesi düşüncesi, bizim de katıldığımız bir düşüncedir.

Ancak mali tatile ilişkin düzenlemeler, Taslağa aktarılırken bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin özel tüketim vergisine ilişkin beyannameler kapsam dışında bırakılmıştır.

Öte yandan Taslak'da "mali tatilin her yıl yirmi günü aşmamak üzere" uygulanacağı da şeklen ve nezaketen belirtilmiştir. Şeklen ve nezaketen dememizin sebebi, tatilin başlangıç ve bitiş tarihleri Taslakta düzenlenmemiş, tamamen yürütme organının takdirine terk edilmiştir. Hatta Bakanlar Kuruluna, daha da ileri gidilerek, tatilin sürelerini, hangi vergilerin kapsama alınacağını belirleme yetkisi de verilmiştir. Bakanlar Kurulunun bu belirlemeleri yapacağı zaman da Taslak'da yoktur. Bu düzenlemelere göre Bakanlar Kurulu, örneğin 30 Eylül günlü mükerrer Resmi Gazetede kararname yayınlayarak bu yıl mali tatil 1 Ekim – 20 Ekim arası olacak diyebilecektir.

Öte yandan maddede ayrıca "*Maliye Bakanlığı, malî tatil uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" hükmüne de yer verilmiştir. Bu yetkinin de Bakanlığa verilemeyeceği kanaatindeyiz.

Dava açma sürelerinin ve vergi ödevine ilişkin sürelerin, Bakanlar Kuruluna bırakılması, Anayasa hükümleri karşısında mümkün değildir. Hakların bizzat Kanunda düzenlenmesi ve yürütme organının etkisinin olmaması gerekir.

Öte yandan mali tatilin meslek mensuplarına tatil olanağı yaratabilmesi için tüm vergisel ödevleri kapsamaması gerekmektedir. Bazı beyannamelerin, bazı konularda bilgi istemlerinin kapsam dışı bırakılması, müessesenin amacı ile bağdaşmamaktadır.

Kısaca Taslak düzenlemesi, 3568 sayılı Kanuna göre meslek ifa edenler için, mevcut durumdan geriye gidişi ifade etmektedir.

## 6. (A) (TARH USULLERİNDE EKSİKLİK)

Taslakta tarh usulleri mer'i Kanuna göre hemen hemen aynen düzenlenmiş olmakla birlikte, özellikle Anayasa Mahkemesince yürürlüğün durdurulması veya iptal kararının ileri bir tarihte yürürlüğe

girmesinin öngörüldüğü haller ile özellikle vergi oranlarına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları hakkında Danıştay tarafından yürütmeyi durdurma kararı verilen hallerde uygulanmak üzere, Alman Vergi Usul Kanunundaki gibi, bir geçici tarh yöntemine ihtiyaç vardır. Bu şekilde hem vergi hukuku hem de özel hukuk alanında oluşan pek çok ihtilaf da ortadan kaldırılacaktır.

Bu tarh yöntemi ile verginin mevcut düzenlemeye göre, ancak yargı kararı dolayısıyla cebri takip unsurundan yoksun şekilde tarh ve tahakkuku sağlanmış olacak, ancak kesinleşme ve takip konusu yargı kararının akıbetine göre belirlenecektir. Bu yöntem aynı zamanda yargı konusu idari işlemde etkilenen ekonomik ilişkiyi gerçekleştiren taraflar açısından da hukuki güvenliğin sağlanmasına hizmet edecektir.

#### 6. (B) (RE'SEN VERGİ TARHI)

Re'sen vergi tarhi sebepleri konusunda tartışmalı olanların açıklığa kavuşturulması ve daha net olarak belirlenmesinde fayda vardır. Örneğin, defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı sav ve gerekçesine dayalı tarhiyatların pek çoğu defter ve belgelere dayanılarak saptanan matrah farkları uyarınca yapılmaktadır. Taslak maddesinin bu gibi çelişkileri de gidermesi gerekmektedir.

Re'sen vergi tarhında, vergi müfettişlerinin matrahı belirleme yetkisi kaldırılmakta tarhiyatın Vergi Denetim Kurulu takdir komisyonu tarafından yapılması öngörülmektedir. Ancak böyle bir uygulama kamuoyunda matrahların belirlenmesinde "siyasetin rolünün arttığı" izlenimini yaratma sakıncası dışında, raporla matraha ulaşma şeklinde belirlenen hususların matraha bağlanacak olması dolayısıyla bir anlam da ifade etmeyecek, sadece inceleme sürecini uzatacaktır. Bunun maliyeti ise mükelleflere gecikme faizi olarak yansiyacaktır. Öte yandan, bu Takdir Komisyonlarının Raporların denetimini yapma işlevini de üstlenmesi öngörülmüyorsa, bu defa Rapor Değerlendirme Komisyonlarının bir anlamı kalmamaktadır. Böyle bir durumda mükelleflerin dinlenilme hak ve taleplerinin Takdir Komisyonlarına kaydırılması gerekecektir.

Bu arada, eğer bu düzenleme kabul edilirse, takdir komisyonunun gerekçeli kararının da Vergi İnceleme Raporu ile birlikte tebliğ

edilmesinin Kanunda hükme bağlanması gerekmektedir ki mükellefler savunma hakları kapsamında takdirin doğru olup olmadığı ve /veya Komisyonun usulünce toplanarak karar alıp almadığı konularını irdeleyebilsinler ve bu konularda yargı denetimi gerçekleşebilsin.

#### 7. (İHBARNAME ESASI)

Günümüz uygulamasında mevcut Kanun hükmü, atıf yapılan veya gizli emsal içeren Raporların yahut Vergi Tekniği Raporlarının tebliğini sağlayamama dolayısıyla sorunlu bir alan yaratmakta ve tebliğ işlemleri sırf bu yüzden yargı organları tarafından iptal edilmektedir. Taslağın bu sorunu çözmesi, mükellefler açısından oluşmuş bir beklenti alanıdır.

Bu maksatla Taslağın 47. Maddesinin 1 fıkrasına “ihbarnamelere tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporu, takdir kararı veya yoklama fişi” ibaresinden sonra “bunların dayanağı veya atıf yapılan başka raporlar varsa onlarda dahil edilerek” ibaresinin eklenmesinde yarar vardır.

Nitekim bu eklemelerin vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme karşısındaki durumu da Taslağın 9. maddesine eklenmesini önerdiğimiz fıkra ile düzenlenilerek, iki madde arasındaki uyum da sağlanmalıdır.

#### 8. (GECİKME FAİZİ VE İADELERDE FAİZ)

Fazla ve yersiz olarak tahsil edilmiş vergilerin iadesinde, fazla ve yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre yapılan ayırım, gecikme faizi müessesesinin özü ile bağdaşmamaktadır. Gecikme faizi, bir tarafın parasının diğer taraf tarafından kullanılması dolayısıyla hak sahibi tarafın uğradığı zararın telafisi amacını gütmektedir. Bu nedenle fazla vergi ödemesinin mükellef davranışından kaynaklanması durumunda dahi, iade tarihine kadar paraya hazine tarafından tasarruf edilmekte, mükellef bu süre zarfında paraya tasarruf olanağından mahrum kalmaktadır. Bu nedenle vergi ilişkisinde taraflar arası eşitliğin sağlanabilmesi amacıyla bu ayırımın kaldırılması gerekir.

Öte yandan kanun uyarınca iadenin gerektiği hallerde de mükelleflerin gerekli bilgi ve belgeleri sağlamasına rağmen iadenin



yapılması için idareye üç aylık parayı faizsiz kullanma süresi sağlanmasının da hukuka uygunluğundan söz edilemez.

Ayrıca, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere istinaden yapılan ödemelerin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Taslak da bu konudaki boşluk devam etmektedir. Mükelleflerin ihtirazi kayıtlarına istinaden açtıkları davaları kazanmaları ve yapılan tahakkukun iptal edilmesi halinde mükellefe iade yapılırken de faizi ile birlikte yapılması gerekmektedir. Zira bu süre zarfında para hazine tarafından kullanılmıştır. Üstelik bu gibi olaylarda idarenin ihtirazi kaydı kabul etmeme işleminin hukuka aykırılığı da yargı kararları ile ortaya çıkmaktadır. Burada haksız veya yersiz tahsilatın yapılmasında mükellefe bir kusur izafe edilmesi de mümkün değildir.

Günümüzde gecikme faizi ile ilgili çıkan uyuşmazlıkların büyük bir bölümü, hazine kaybının giderildiği tarihe kadar değil, tahakkuk tarihine kadar hesaplama yapılmasıdır. Zira vergi daireleri, pek çok halde hazine kaybının giderildiği tarihi, faiz hesaplanmasına dikkate almaktadır. Örneğin KDV matrahının dönem kayması içermesi, 2 no'lu KDV beyannamesine konu edilmesi gereken KDV'nin bir veya iki dönem sonra 1 no'lu beyanname mahsup edilebilir halde olması, özellikle yıllara yaygın inşaat işlerinde kesilmeyen stopajın daha sonra yıllık beyanname veren müteahhit tarafından mahsup edilmemek suretiyle hazineye intikal etmiş olması hallerinde hazine zararı tahakkuk tarihi itibarıyla giderilmiş olmasına rağmen, gecikme faizi vergi sorumlusu aleyhine yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır. Bu haksızlıkların ve hep idare aleyhine sonuçlanan ihtilafların ortadan kaldırılması için maddeye “gecikme faizinin hazine zararının giderilme tarihini aşacak şekilde hesaplanamayacağına” dair bir fıkranın veya cümlenin eklenmesinde yarar vardır.

## 9. (VERGİ DENETİMİ - YOKLAMA VE İNCELEME)

### a. (GENEL OLARAK)

Taslak'ta vergi denetimine yönelik olarak, 213 sayılı VUK'a göre, kapsamlı ve esaslı değişiklikler getirilmediği; 1. Kitabın 6. Kısımında düzenlenen mevcut müesseselere (“yoklama”; “inceleme”; “arama”; “bilgi toplama”), VUK'ta yeralmayan, “ihbar ve ihbar

ikramiyesi” başlıklı yeni bir bölüm eklenmek suretiyle, vergi denetim müesseselerinin kanun sistematığındeki yerinin korunduğu; çoğu maddenin de Taslağa aynen alındığı görülmektedir.

“Vergilendirme yetkisi”nin bir uzantısı, vergilendirmenin bir fonksiyonu olan “denetim”e dâir düzenlemeler, “Yoklama ve İnceleme” kısım başlığı yerine “Vergi Denetimi” başlığı altında toplanmalıdır. Zira “denetim”, günümüzde “çatı” bir kavram ve terim hâline gelmiş olup; “yoklama”, “inceleme”, “revizyon”, “teftiş” gibi, ilgili bütün alt kavram, terim ve müesseselerin hepsini kapsamaktadır.

Vergi mükelleflerinin hem birey ve yurttaş olmaktan kaynaklanan ve anayasal güvence altına alınan “temel hak ve özgürlükler”i; hem de vergi mükellefi sıfat ve statüsünden kaynaklanan “mükellef hakları” bulunmaktadır. Vergi denetim süreçlerinde çokça gündeme gelen “mükellef hakları” da, kendi ilgili maddelerinde “açıkça” düzenlenmelidir. Çünkü “ödevler”, ne kadar, “vergi mükellefliği”nin gereği ise; “haklar” da o kadar gereğidir ve “ödevler”in getirdiği “kulfet”i dengeleyici, mükelleflere hukukî güvenlik sağlayıcı mahiyettedir. Öte yandan, “yoklama” ve “inceleme” faaliyetleri ve bu faaliyetler sonunda düzenlenen “yoklama fişi” ve “inceleme raporu”, İdarece tesis edilecek olası tarh ve/veya ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı (ön) işlem mâhiyetinde olduğu için; bu işlemlerin hukuka uygun yapılmaması, işlemleri “şekil (usûl)” unsuru yönünden sakatlar. Bu nedenle, vergi denetimine ilişkin düzenlemeler, hem denetim faaliyetleri hem de bu faaliyetler sonunda düzenlenen “fiş”, “tutanak” ve/veya “rapor”lar özelinde, işleme muhatap olan mükelleflerin hukukunu da gözetir şekilde ihdâs edilmelidir. Bu minvâlde, mükelleflerin “özel hayatın gizliliği ve haberleşme özgürlüğü”, “konut dokunulmazlığı”, “mülkiyet hakkı”, “susma hakkı” gibi temel hak ve özgürlüklerinin yanında; idari usul sürecinde gündeme gelebilecek, “temsilci bulundurma ve hukukî yardım alma hakkı”, “ihtirazî kayıt koyma hakkı”, “kendini suçlamama (susma) hakkı”, “savunma hakkı”, “idarî işleme katılma hakkı” gibi “mükellef hakları”nın da gözetilmesi önem arz etmektedir.

#### b. (YOKLAMA)

Taslak’ta korunan, “*Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve*

*delillerin tespit edilmesi hâlinde bunları almak (VUK m.127/1-c ve m.92/2-e)” ile “Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi veya faturanın taşıtta bulunmaması hâlinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak (VUK m.127/1-e ve m.92/1-g)” hükümleri, Anayasa ve ceza usûl hukuku anlamında “(adlî) elkoyma” ve/veya “geçici elkoyma” işlemleri olup; “adlî kolluk” faaliyeti kapsamındadır. Söz konusu düzenlemeler, Anayasa m.13’teki “ölçülülük”, m.20/2’deki “özel hayatın gizliliği”, m.21’deki “konut dokunulmazlığı”, m.38’deki “susma hakkı” ve m.35’teki “mülkiyet hakkı” hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle, ilgili hükümler yeniden gözden geçirilerek; sözkonusu işlemler için “hâkim kararı”nın aranacağına yönelik düzenlemeler getirilmelidir.*

“Kimlik belgesi ibraz mecburiyeti” kenar başlıklı m.94 içeriği, madde kenar başlığı ile çelişmektedir. Yoklama memurluğuna ehliyetli ve yetkili olduğunu gösteren “kimlik belgesi” ile yoklama işlemi gerçekleştirmeye görevli olduğunu gösteren ve “yoklama yeri”, “yoklama zamanı” ve “yoklama kapsamı”na ilişkin bilgileri içeren “görev belgesi” ayırımının daha açık şekilde yapılması gerekmektedir.

“Yoklama fişi”ne ilişkin m.96, “yoklamaya yetkili ve görevli memurun, gerçekten yoklama yapılan yere gittiğinin ve nezdinde yoklama yapılanın bulunmadığının veya bulunamadığının veyahut da imzadan kaçındığının delilendirilmesi”ne imkân verecek şekilde; VUK düzenlemesinde olduğu gibi, böyle durumlarda yoklama fişinin, yoklama yerine çağırılacak kolluk görevlisi veya muhtarlık mensubu tanıklığında düzenlenmesinin sağlanması gerekmektedir. Aksi hâlde, yoklama memurlarının gerçekten yoklama yerine gidip gitmediği konusunda şüphe belirecektir.

“Yoklama fişi”ne ilişkin m.96’da, “yoklama fişi”nin, esas olarak, görevli memurun elektronik cihazında düzenleneceğine hükmedilmekle birlikte; yoklama fişinin düzenlenmesi ve imzalanması konusunda, aksi yönde bir hüküm olmamakla birlikte, mükellefin veya yetkili kişinin yoklama fişine ihtirazî kayıt koyabilmesi konusunda bir eksiklik bulunmaktadır. Zira yoklama fişindeki tespitlere katılmamak veya ihtirazî kayıt koyarak imzalamak bir mükellef hakkıdır ve Kanunda açıkça düzenlenmesi gereken bir haktır.

“Yoklama fişi”ne ilişkin m.96’da geçen “adamı” ifadesi, yetkili “kadın” çalışanların yoklama fişini imzalama yetkilerinin bulunmadığı konusunda tereddüt uyandırabileceği için; “yetkili”, “görevli” veya “çalışan” gibi “objektif” bir ifade kullanılması daha yerinde olacaktır.

c. (İNCELEME)

“İncelemeye yetkililer” kenar başlıklı m.99’da, incelemeye yetkililerin kimler olduğu sayılmış olmakla birlikte; VUK’ta Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında, müdür kadrolarında görev yapanlara verilmiş bulunan “ihtiyar” yetkinin, Taslakta “aslî yetki”ye tahvil edildiği görülmektedir. Vergi denetimi ve dolayısıyla onun bir alt dalı olan vergi incelemesi işi, özel bir eğitim ve formasyon gerektiren bir iş; öte yandan da “özel bir yetki (ve görev)” olduğu için; bu yetkinin, her hâlde, söz konusu eğitimi ve formasyonu edinmiş denetim elemanları tarafından kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle, Kanun’da ve Taslak’ta sayılanlardan “vergi müfettişleri” ile “vergi müfettiş yardımcıları”nın bu yetkiye aslî olarak sahip olması gerekir. İlin en büyük mal memurlarına, vergi dairesi müdürlerine ve müdür kadrolarında görev yapanlar ile takdir komisyonlarına münhasıran verilmiş bulunan vergi inceleme yetkisinin ise; vergi denetim ve inceleme elemanları eliyle kullanılacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

“Hüviyet ibrazı” kenar başlıklı m.100’de de VUK’a paralel bir düzenleme görülmektedir. Vergi incelemesine “yetkili” olunduğunu belirten resmî kimlik (hüviyet) belgesi ile vergi incelemesine, mükellef, kapsam, yer ve zaman itibarıyla, “görevli” olunduğunu gösteren belgenin ayırımının daha açık şekilde yapılması ve Kanun’da, incelemeye başlarken bu iki belgenin de ibrazını içerecek şekilde, daha açık bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

“İncelemeye tâbi olanlar” kenar başlıklı m.101 de yer alan düzenleme halen yürürlükte bulunan VUK ile paraleldir. İncelemeye tâbi olanlar ile mükellef ve/veya sorumlu olmayıp da yürütülen bir vergi incelemesinde kendilerinden bilgi ve belge sorulacak olanları ayırmak gerekmektedir. Zira bu ikinci grup, bir vergi incelemesinin “doğrudan” muhatabı değildir. Bunlar, yürütülen incelemelerde, “ispatlama ve deliller” bakımından kendilerinden bilgi/belge

istenenlerdir. Bu nedenle, vergi incelemesine tâbi olanları, VUK'a göre defter ve hesap tutmak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmekle mükellef olanları, yâni bir vergi ve/veya vergi cezasına muhatap olabilecekleri ayrı bir grup; yürütülen incelemelerde kendilerinden bilgi ve belge istenecekleri ayrı bir grup olarak mütâlaa ederek; düzenlemeyi de bu temelde yapmak, daha mâkul bir yaklaşım olacaktır.

“İnceleme zamanı” kenar başlıklı m.102 de VUK'a paraleldir ve bir yenilik ve değişiklik getirmemektedir. Burada önemli olan husus, mükelleflerin incelemeye sevk usulüdür. Doktrinde, incelemeye sevk usulleri, “olağan sevk usulü” ve “olağandışı sevk usulleri” olarak kategorize edilmektedir. Bunlardan, “olağan sevk usulü”, Vergi İdaresi'nin veri merkezinden (istihbarat arşivinden) derlenen bilgilere dayanılarak oluşturulan “risk analiz sistemleri”nin ürettiği sonuçlara göre, (planlı) inceleme operasyonlarının yürütülmesini ifade etmektedir. Buna göre Vergi İdaresi, önceden, çeşitli risk alanlarını ve risk gruplarını belirleyerek, denetim ve inceleme operasyonlarını planlamakta, sevk ve idare etmektedir. Mevcut sistemde bu planlar, “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği”nde “Genel Çalışma Planı” olarak ortaya koyulmuştur. Belirtmek gerekir ki 6009 sayılı yasa döneminde kurulan ve çalışma imkânı bulamadan kapatılan “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu”nun sevk ve idare edeceği “yıllık inceleme ve denetim planları” hem oluşumu hem de kapsamı yönünden mevcut “plan”a göre daha ileri bir düzenleme idi. Vergi incelemesine, olağan bir yolla sevk edilen bir mükellefin, incelemeye sevk konusunda İdare'nin elindeki “geniş takdir yetkisi” karşısında tatmin edilmesi için söz konusu yıllık planların hem oluşumu hem de kapsamı daha doyurucu olmalı; bu tür incelemeye sevkler konusunda Taslağa hüküm koyulmalıdır. Zira bu, hukuka bağlı, demokratik ve şeffaf idare anlayışının bir gereğidir.

Uygulamada, tıpkı “mükerrer vergilendirme” gibi “mükerrer inceleme”nin de yapıldığı; en azından, Kanun hükmünün buna cevaz verdiği ve bunun hukuka aykırı olduğu konusunda hem doktrin hem de yargı içtihadı bulunmaktadır. Bu nedenle, özellikle, “mükerrer inceleme” konusunda yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bizim bu konudaki önerimiz, “aynı konuda eğer önceden tam

inceleme veya aynı konuda sınırlı/kısmi inceleme yapılmışsa; ikinci incelemeden sonra, ilk rapor tarihinden itibaren gecikme faizinin aranmayacağı” yönünde bir hükmün Taslağa konulması yönündedir.

“İncelemenin yapılacağı yer” kenar başlıklı m.103’te, incelemelerin, esas itibariyle, incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılacağına yönelik kuralın, “...veya dairede...” kayıtlamasıyla değiştirilerek; “ya o ya bu” şeklinde bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. İncelemenin, esas itibariyle, işyerinde yapılması kuralının, fiilî olarak “dairede inceleme”ye dönüştüğü bilinmektedir. Ancak burada önemli olan, Alman vergi hukukunda olduğu gibi, (idari işleme) “birlikte etki etme” ilkesi temelinde, ilk görüşmede, “inceleme yeri”nin mükellefle birlikte tayin edilmesidir. İncelemenin işyerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda zaten 2. fıkra, incelemenin dairede yapılmasına yetki ve cevaz vermektedir.

“İncelemede uyulacak esaslar” kenar başlıklı m.104 de büyük oranda VUK’a paraleldir. Mükelleflerin incelemeye resmen katıldıkları incelemeye başlama ânından; incelemenin bitirilmesi ânına kadar İdare’nin mükelleften her türlü bilgi ve belgeyi isteme hakkı olmakla birlikte; bitme ânından (inceleme raporunun RDK’ya sevki ânı) itibaren, alınan defter ve belgelerin iâde edilmesi gerekmekte olup; inceleme süreleri bu aralığı kapsamaktadır. Bu nedenle, VUK’ta hüküm altına alınan “inceleme süreleri”ne kat’i surette riâyet edilmelidir. Zira bu süreler, VUK’ta düzenlendiği için, “bağlayıcı” sürelerdir. Ayrıca, sürelerin uzaması ve/veya ek süre alınması hâlinde, bunun gerekçesi mükellefe tebliğ edilmeli, mükellefin “itiraz hakkı” da kanunda düzenlenmelidir. Bu durum, mükelleflerin “idarî usûl”deki haklarından, “mâkul sürede işlem yapılması” hakkına tekâbül etmektedir. Bu yönüyle de madde, süresi içinde incelemenin bitirilmediği veya bitirilemediği durumlarda, inceleme işleminin usûl yönünden sakatlanacağını belirtmemek yönünden, eksik bir düzenlemedir. Bu konuda İspanya örneğindeki, sürelerin aşılması durumunda gecikme faizinin işlememesi ve/veya kesilecek cezalardan kurtulma gibi haklar, dikkate değerdir ve gözönünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda, sürelerin aşılması durumunda mükellefleri koruyucu mekanizmalar getirilmelidir.

Ayrıca yine m.104'te, inceleme elemanlarının vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceklerine yönelik (1). fıkranın d. bendindeki kayıtlamaların işlevsellik kazanabilmesi için, genel tebliğ ve sirküler düzenlemelerinin de tüzük, yönetmelik düzenlemeleri gibi "ciddi" ihdas ve yürürlük esas ve usullerine bağlanması; söz konusu düzenlemelerin, "bağlayıcı" özelliklerinden dolayı, mevzuata uygun olması yönünde önlemler alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, (4). fıkrada geçen "özelgelere..." ibarelerinin, "incelenen mükellefe, inceleme konularıyla ilgili olarak verilmiş bulunan özelgelere..." olarak değiştirilmesi, özelge gibi bağlayıcı olmayan ve sadece muhatabını, özel bir konuyla ilgili ve belirli parametreler bağlamında aydınlatan idari bir görüş şeklinin, bütün mükellefleri de bağlayacak duruma getirilmesini önleyecektir.

Mükelleflerin, idari işlemin tesisi sürecinde, idari işleme İdare ile "birlikte etki etme"sini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Bu kapsamda, Taslak m. 123 f.1'in h bendinde yer alan RDK'da dinlenilmeyi isteme hakkı, daha da somutlaştırılarak inceleme esasları ile ilgili m.104'e taşınmalıdır. Bu konuya ilişkin düzenleme, mükelleflerin "savunma hakkı" temelinde ele alınmalı; kendilerini savunabilmesi için inceleme rapor ve/veya eklerinin tebliği ile dinlenilme ve savunmalarının tutanağa geçirilmesine imkân verecek şekilde tesis edilmelidir.

İnceleme sürecinde, kanıtlama vasıtaları açısından mükelleflere oranla İdare'nin elinin daha "güçlü" olduğu görülmektedir. Bu hâlde, tarh ve/veya ceza kesme işlemi tesis edilmeden önce, incelenen mükellefin de sürece katılmasına, gerektiğinde süreç hakkında bilgilendirilmesine, çalışma yürütülürken salt mükellefin aleyhine olanların değil; fakat onun lehine olan delillerin ve durumların da dikkate alınmasına ve değerlendirilmesine imkân verecek düzenlemeler yapılmalıdır.

Yukarıda belirtildiği üzere, mükellefler, kendilerini temsil etme ve kendilerine vekâlet etme konusunda hukukî yardım alabilecekleri kişilere en fazla, inceleme sürecinde ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle, özellikle inceleme sürecinde, mükellef danışman ve temsilcilerine "aktif" rol verilecek düzenlemeler yapılmalıdır. Zira

bu, mükelleflerin “temsilci bulundurma” ve “hukukî yardım alma” haklarının bir gereğidir.

“İnceleme tutanakları” kenar başlıklı m.105 de VUK ile paraleldir. Belirtmek gerekir ki madde ile inceleme elemanlarına verilen defter ve belgelere “geçici (muvakkat) elkoyma” yetkisi de tartışmalı bir yetkidir. Bu konuda, yukarıda “yoklama” bahsinde değinildiği üzere; mükelleflerin temel hak özgürlüklerini ihlâl etmeyecek düzenlemeler yapılması, hukukun gereğidir. Söz konusu elkoyma yetkisi eğer, usûlüne göre alınmış “arama ve elkoyma” kararına dayanarak ve süresi içinde kullanılıyorsa sorun teşkil etmeyecektir. Ancak aksi her durum, hukuken mesnetten yoksun olacaktır.

#### d. (ARAMA)

Vergisel arama, salt vergi incelemesi müessesesine göre “daha ağır” etki ve sonuçlar doğurabilmektedir. Öyle ki bu müessesenin kullanılması hâlinde, vergilendirme sürecindeki “usulî haklar” bir yana; “konut (ve işyeri) dokunulmazlığı”, “haberleşme özgürlüğü”, “masumiyet karinesi”, “ölçülülük ilkesi” gibi anayasa ve uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış birtakım temel hak ve özgürlüklerin ihlâl edilmesi söz konusu olabilmektedir. Arama uygulaması, her ne kadar hâkim kararına dayansa da, vergi mükellefleri için “ağır” bir uygulama olacağından; bu yola dikkatli şekilde başvurulmasını ve başvurulması hâlinde de kişi hak ve özgürlüklerinin korunmasını sağlayıcı nitelikte düzenlemeler yapılmalıdır. Arama kararının alınmasında, “ölçülülük ilkesi”ne uyulması; yani vergi kaçakçılığının önlenmesi için başka bir yol olmaması (gereklilik); arama ile sınırlanan hak ve özgürlüklerin sınırlanma amacına ulaşılması (elverişlilik) ve vergi kaçakçılığını önlemek ile nezdinde arama yapılacak kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlamak arasında bir denge kurulmuş olması (orantılılık) gerekmektedir<sup>6</sup>.

Arama yoluna başvurulabilmesi için, Kanun’da geçen, “vergi kaçırıldığına delalet eden emareler”den; mükellefin, ticari işlemlerini alternatif bir –muhasabe- kayıt sisteminde takip ettiğine ve bunları gizlediğine dâir bir emâre; defter, kayıt ve belgelerin tahrif edildiğine veya saklandığına dâir bir emâre; malî tablolar üzerinden

<sup>6</sup> Tahir ERDEM, **Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2011, s.182.



tespit edilebilecek ve hesap ve muhasebe hilesi niteliğindeki manipülasyonlara dâir bir emâre gibi emâreler anlaşılmaktadır. Esasında bu haller, ceza muhakemesi usulü terminolojisindeki “makul şüphe” terimine yaklaşmakta/benzemektedir. Bu nedenle, hem terim birliği sağlamak, hem de “arama kararı”nın yargısal denetimini kolaylaştırmak adına; “vergi kaçırıldığına delalet eden emareler” kayıtlaması yerine CMK’da kullanıldığı gibi, “makul şüphe” terimi kullanılmalıdır.

Eski tabirle “zapt” yeni tabirle “el koyma” yetkisi, (adlî) arama yetkisi ile bağlantılı bir ceza muhakemesi tedbiri olup; arama yetkisinden ayrı düşünülemez. Vergisel aramalarda, her ne kadar VUK’ta ve Taslak’ta defter ve belgelere el konulması konusunda açık bir hüküm bulunmasa da, ilgili maddelerdeki, defter ve belgeler için zikredilen, “bulunma” ve “alınma” eylemlerinden (“adlî) el koyma” eyleminin kastedildiği anlamı çıkmaktadır<sup>7</sup>. Ayrıca, ele geçirilen defter ve belgelerin, arama kararında açıkça yazılı olmasa bile, inceleme elemanının çalıştığı yere “sevk veya celp” edilebileceği hükmü karşısında; CMK’nın “elkoyma” hükümlerine göre, “elkoyma”nın VUK’ta daha ön planda tutulduğu görülmektedir<sup>8</sup>. Bu bağlamda, hem ceza usul hukukuyla terim birliği sağlamak açısından, hem de “arama” kararlarının hukuka uygun olması için, ilgili maddelerde “elkoyma” yetkisinin de “açıkça” yer alması gerekmektedir.

Taslak’ta m.112 ve m.113’ün kenar başlığının “aramalı inceleme” olarak kullanılması hatalıdır. Madde içeriğinde, sözkonusu incelemelerden kastın “elkonulan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler” olmasına rağmen; madde kenar başlıklarının “aramalı inceleme” olarak kullanılması bir çelişki arz etmektedir. Bu nedenle bizim önerimiz, madde 112 ve 113 kenar başlıklarındaki “aramalı inceleme” ifadesi yerine “incelemeye bağlı arama” şeklinde değiştirilmesi yönündedir. Ayrıca, arama aracının kullanıldığı incelemelerin de normal incelemenin usul ve esaslarına tâbi olduğuna yönelik hüküm sevk edilmesi, bu konudaki çeşitli tartışmaları sonlandıracaktır.

Aramalı incelemenin bitirilme süresine ilişkin olarak, VUK’ta üç ay olarak yeralan düzenleme, Taslak’ta altı ay olarak yer almaktadır.

7 Aziz TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2003, C.:5, Sayı:2, ss.159-190, s.177.

8 ERDEM, Vergi İncelemesi, s.202.

Ayrıca yine, incelemelerin haklı gerekçelerle altı aylık sürede bitirilmesine imkân bulunmayan hallerde sözkonusu sürenin hâkim kararıyla uzatılabileceğine cevaz verilmektedir. Öte yandan, VUK'ta yeralan üç aylık sürenin altı aya çıkarılması, “arama (ve elkoyma)” tedbirinin “geçici” bir tedbir olması karşısında, İdare'nin bu konudaki yetkisinin genişletildiğini göstermektedir. Ayrıca, sözkonusu incelemelerin altı aylık sürede bitirilememesi durumunda, hâkim kararı aranmasına rağmen; uzayacak süreye sınır koyulmaması, hem “arama (ve elkoyma)” tedbirinin niteliğine aykırıdır hem de kişi haklarını kısıtlayıcı mahiyettedir. Bu nedenle, düzenlemenin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Süre konusunda bizim önerimiz, tam ve sınırlı inceleme süreleriyle paralellik kurmak adına, uzatılacak altı aylık sürenin bir defaya mahsus olmak kaydıyla sınırlandırılması yönündedir.

Arama hükümlerinin niteliği, CMK'ya yapılan atıf, CMK'da verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan ve adlî aramalarda uygulanan “Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği” göz önünde bulundurulduğunda; bu düzenlemelerin vergisel aramaların kendine has özelliklerini de kapsayacak şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir.

#### e. (BİLGİ TOPLAMA)

VUK ile paralel, “Bilgi verme” ve “Devamlı bilgi verme” kenar başlıklı m.116 ve m.117'de İdare'ye verilen yetki, “Bilgi vermekten imtinâ edememe”ye ilişkin m.119, m.279 ve m.284 ile birlikte düşünüldüğünde, “sınırsızlık” arz etmektedir. Söz konusu yetki, hem kişiler hem de istenecek ve verilmekle mükellef tutulacak bilgiler yönünden oldukça kapsamlıdır. Hukuk devletinin gereği olarak, bu yetkinin kullanımı, her ne kadar anayasal anlamda (m.18) bir tür “vatandaşlık ödevi” niteliğinde karşılık bulursa da, hiçbir zaman, “ölçülülük” ilkesine aykırı olmamalıdır. Nitekim İdare, bu yetkisini, ihtiyaç duyulan bilgileri başka kaynaklardan elde edilmesinin mümkün olmaması (gereklilik); bilgi verme külfetinin bilgi isteme amacına doğrudan hizmet etmesi (elverişlilik) ve bilgi isteme ile bilgi istenecek kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlamak arasında bir denge kurulmuş olması (orantılılık)koşullarını göz önünde tutarak kullanmalıdır. Bu nedenle de bilgi isteme ve bilgi toplamaya ilişkin

İdare'ye yetki veren maddelerin, bu koşullar temelinde ele alınması gerekmektedir.

“Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi” kenar başlıklı m.121 başta olmak üzere, “bilgi toplama” ve toplanan bilgilerin saklanması, analizi ve kullanımı; Anayasa'nın “Özel hayatın gizliliği ve korunması” kenar başlıklı m.20 ile anayasal güvence altına alınmış bulunan haklardan, kişisel verilerin korunması ile “doğrudan” bağlantılıdır. Bu nedenle, “bilgi toplama”ya ilişkin düzenlemelerin, söz konusu hak ve özgürlükleri ihlâl etmeyecek şekilde yapılması, hukukun gereğidir. Bu bağlamda, uluslararası anlaşmalar kapsamında yürütülecek bilgi değişimi konusunda, Kanun'a, değişilen bilgilerden kişilerin haberdar edilmesine olanak verecek hükümlerin konulmasında yarar ve zaruret vardır.

## C. İKİNCİ KİTAP “MÜKELLEFİN HAK VE ÖDEVLERİ” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. (GENEL OLARAK)

Taslakta mükellef hakları ile doğrudan ilgili düzenlemeler olarak 122, 123 ve 124. maddeler bulunmaktadır. Bu kapsamda yapılan düzenleme ile mükellef haklarının genel ve özel haklar olarak düzenlenmesi gereksizdir. Mükellef haklarını hem tek tek saymak doğru değildir hem de ileride kapsam bakımından problem yaratacak niteliktedir. Bütün bunların ötesinde maddelerin kapsamında belirtilen her şeyi bir hak olarak görmek de doğru değildir. Genel olarak, hukuk devletine atıf yapan, hukukun üstünlüğünü savunan bir anlayış ile hakların Kanunda düzenlenmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Zaten Anayasa ve uluslararası sözleşme ve mahkeme kararlarında belirtilen ve hukuken bağlı olduğumuz hususlara uymamız yeterlidir. Bunun ötesinde zaten uygulamada yaşanan problemler ve bunların çözümü mükellef haklarını belirler. Bütün maddeler mükellef hakları yapılsa da uygulama düzeltilemezse anlamı yoktur. Bunun yanında 124. maddeye göre örneğin hukuka aykırı davranan bir İdare'nin işlemlerinin neden iptal edilmeyeceği müphemdir. Bu tür bir madde düzenlemesi yargının çalışma alanına da müdahale anlamına gelmektedir. Bu nedenle hukuken de geçerli değildir. Eğer mükellef hakları ihlal edilmişse ilgili işlemin iptal edilmesi doğaldır. Uluslararası düzenlemeler de bu şekildedir.

Mevcut tasarı taslağında yer alan bu tür bir yaklaşım yerine bu konuda ileri düzeyde bulunan dünya uygulamalarından yararlanılabilir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi ile doğrudan bağlantılı kurumu olan I.R.S. uygulamasında olduğu gibi kanun metni olarak da hayata geçirilmiş olan on adet hakkın yer aldığı bir madde düzenlemesi yeterli olacaktır. Zira bizdeki temel problem uygulamadır. Bu nedenle kanunlara ne kadar detaylı hükümler koyarsak koyalım başarılı olamayacaktır. Şu anda mevcut Vergi Usul Kanunu'nda yer alan çok sayıda düzenlemede maalesef mükellef hakları korunmamaktadır. Bu nedenle temel prensipleri koyup uygulamada iyileştirme yapmak daha doğru bir yöntem olacaktır. Şu anda zaten neredeyse hiç uygulanmayan mükellef hakları bildiremez dahi ana metin olarak kanunda yer alabilir. Fakat uygulamadıkça bunun da bir anlamı olmayacaktır.

Bu kapsamda A.B.D. bakımından temel alınan temel haklar şu şekilde belirlenebilir.

- Bilgilendirilme Hakkı
- Kaliteli Hizmet Hakkı
- Doğru Meblağdan Fazla Vergi Ödememe Hakkı
- Gelir İdaresi'nin Durumu Tartışabilme ve Cevap Talep Etme Hakkı
- Gelir İdaresi Kararlarına Karşı Bağımsız Makamlara Başvurma Hakkı
- Kesinlik Hakkı (İdare tarafından kullanılan süreçlerin tamamlanma zamanını bilmek)
- Özel Hayat Hakkı
- Temsilci Tutma Hakkı
- Adil ve Dürüst Vergi Sistemi Hakkı

Bunun yanında bu bölümle ilgili olarak bazı hususlar vurgulanabilir. Örneğin, fatura düzenlemek ve almak zorunda oldukları belirtilen mükelleflerin almış oldukları mal ve hizmetler için fatura yerine perakende satış fişleri almaları halinde, alınan fişlerin fatura yerine geçmeyeceğinden bahisle perakende satış belgelerinde yer alan KDV'lerin indirimine Vergi İdaresi tarafından izin verilmemekte ya da denetim elemanları tarafından tenkid konusu edilmektedir. Bu sorunun ortadan kaldırılması için taslak metnin ilgili maddelerinde

düzenleme yapılması ve perakende satış fişinin olduğu durumda ayrıca fatura düzenlenmesinin gerekli olmadığı daha açık bir şekilde ortaya konulmalıdır. Bu kapsamda konu (örneğin öz tüketimle ilgili olmak veya genel giderler kapsamında olmak şeklinde) ve tutar sınırı ile KDV indirimi getirilmesi faydalı olacaktır.

## 2. (DEFTER VE BELGE DÜZENİ)

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan defter ve belge düzeni ile ilgili çok fazla sayıda düzenleme bulunmaktadır. Bütün bu düzenlemelerin bağlantı maddesi bulundurularak bu kanun kapsamından çıkarılması ve ayrı bir kanunda düzenlenmesi düşünülebilir. Bu doğrultuda, muhasebe bağlantılı diğer mevzuat kapsamında ahenk sağlanarak vergi usul kanunu alanı hem daraltılabilir hem de sadeleştirilebilir.

## 3.(GENEL OLARAK YETKİ DÜZENLEMELERİ)

Taslak metinde yer alan düzenlemelerde İdare'ye verilen çok sayıda yetki çeşitli hukuki problemlere ve keyfiliğe yol açacak kadar değişken ve kapsamlıdır. Bunların her birisinin üzerinde ayrı ayrı çalışılması gerekmektedir. Bunun sonucunda madde metinlerinde yer alan hukuka aykırı sonuçlara yol açabilecek yetkilerin kaldırılması, sınırlanması, değiştirilmesi yoluna gidilmelidir. Bununla birlikte İdare'ye yasama organı yerine geçmek anlamına gelen esas ile ilgili düzenlemeler yapma yetkisi veren bütün düzenlemelerin kaldırılması gerekmektedir. Bunlardan bazıları örnek olmak üzere aşağıda belirtilmiştir. Bu tür yetkilerin tamamının hukuki açıdan incelenmesi gerekmektedir.

## 4. (ELEKTRONİK ORTAMDA İŞYERİ)

Taslağın 130. maddesinde yer alan elektronik ortamda iş yeri konulu düzenlemede, Maliye Bakanlığına, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirleme, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinde müteselsilen sorumlu tutma ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir.

Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler bakımında mükellefiyetlerle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin düzenlemeler ve müteselsil sorumluların belirlenmesi gibi mükellef hakları ile yakından bağlantısı bulunan ve kanun kapsamında olması gereken metinler konusunda yetkileri içermektedir. Bu kadar geniş şekilde yetkilendirme, yasama yetkisinin devir yasağı ve verginin yasallığı ilkesi ile çelişmektedir.

#### 5. (BİLDİRMELERDE ŞEKİL)

Madde 139 “Şekil” başlığını taşımaktadır. Maddenin başlığı mutlaka değiştirilmelidir. Bu tür bir madde başlığı tek başına hiçbir anlam ifade etmemektedir. Bir madde ile bağlantısının sağlanması gerekir. Madde metnine göre: “*Maliye Bakanlığı, bildirmelerin elektronik ortamda yapılması zorunluluğunu getirmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*” Bu maddede madde metninde özel bir düzenleme olmaması sebebiyle, okuma yazma bilmeyenler için dahi Maliye Bakanlığı tarafından elektronik ortam zarureti getirme yetkisi bulunmaktadır. Bu durum ilgili kişilerin mağduriyetine sebep olabileceği için bu tezat giderilmeli, bu kişilere örneğin bağlı oldukları ilgili vergi dairelerinde bu ortam sağlanmalı ve yardımcı olunmalıdır. Üstelik buradaki zorunluluğun bir kanun düzenlemesiyle getirilmesi bir hukuk devletine daha uygun bir çözüm olacaktır.

#### 6. (MUHASEBE USULÜNÜ SEÇMEKTE SERBESTLİK)

Madde 144'de muhasebe konusunda Maliye Bakanlığı'na oldukça geniş bir yetki tanınmaktadır. Bu maddeye göre: “*Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını, muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartlar ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*” Bu tür bir yetkilendirme hukuki değildir. Bunlar ilgili meslek kuruluşları ve bunlarla ilgili mevzuat çerçevesinde çözümlenmeli ve standartlar mutlaka kanun metninde olmalıdır.

## 7. (DEFTERLERİ TÜRK PARASINA DAYALI OLARAK TÜRKÇE TUTMA ZORUNLULUĞU)

Madde 172 düzenlemesi kapsamında verilen yetki şu şekildedir: *“İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40’ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.”* Türkçe kayıt tutma ve Türk parası kullanma zorunluluğu gibi temellerini Anayasa’dan alan bir konuda bu konuda düzenleme yapma bakımından Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi hukuka aykırıdır. Ayrıca madde metninde belirlenen koşullarda bu tür yetkilerin kullanılması eşitlik gibi başka Anayasal ilkeleri de ihlal edici niteliktedir. Madde metninde bir başka dikkat çeken husus birçok maddede yer alan mütekabiliyet şartının dahi olmamasıdır. En azından bu koşul madde metninde bulundurulmalı veya çifte vergilendirme anlaşmaları çerçevesinde çözüm getirilmelidir.

## 8. (TASDİK ŞERHİ VE TASDİK ŞEKLİ)

Taslağın 178. maddesi tasdik şerhi ve tasdik şekli ile ilgilidir. Burada Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilen yetki ile tasdik şerhinde bulunması gereken bilgiler ile defterlerin ne şekilde tasdik olunacağına ilişkin usul ve esasları belirleme şartları hem Noterlerin bağlı olduğu mevzuat hem de Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat açısından yeniden değerlendirilmeli ve çözümlenmelidir.

## 9. (DEFTERLERDE YETKİ)

Madde 180’de yer alan yetkiye göre neredeyse her konuda Gelir İdaresi Başkanlığı’nı yetkilendiren bir vekâletname görünümündedir. Madde başlığının da madde ile bağlantısı bulunmamaktadır. Maddeye göre:

“Gelir İdaresi Başkanlığı,

a) Bu Kanuna göre tutulmakta olan defterlere ilaveten, tutulmasını uygun gördüğü defterleri ve bunlara ilişkin liste, özet gibi belgeleri belirlemeye; bu Kanuna göre tutulan veya tutulması uygun görülen tüm defter ve defterlere ilişkin belgelerde değişiklik yapmaya, bunların mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgilerini belirlemeye, bunlara tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu Kanuna göre tutulacak defterlerin tutulması mecburiyetini kaldırmaya, bu Kanunun 146 ncı maddesinde belirtilen hadlerle bağlı kalınmaksızın mükelleflerin defter tutma bakımından tabi olacağı sınıfı belirlemeye, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine faaliyet alanları itibarıyla özel defter tutturmaya, hesap özeti düzenletirmeye ve bu konulara ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

b) Tutulması zorunlu defter ve kayıtların mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Gelir İdaresi Başkanlığı veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.”

Bir hukuk devletinde bu tür bir kanun maddesi olmamalıdır. Mükelleflerin kanuna baktıklarında göremeyecekleri bazı defter, belge ve bilgiler bu yetki maddesi ile Maliye Bakanlığı tarafından kendilerinden daha sonra talep edilebilecek olup, ayrıca bunların şekil şartları da yürütme organı tarafından belirlenmektedir. Ayrıca Bakanlığa, bazı mükellefler bakımından farklı düzenlemeler getirme, defter tutma mecburiyetlerini kaldırma, bunların kendileri veya başka kurumlarda saklanması yetkilerini de vermektedir. Bu noktada Kanun yapmanın bir anlamı kalmamaktadır. İdare'ye verilen bu yetki ile yasama yetkisi devredildiği gibi, keyfi davranışların önü de açılmaktadır. Anayasamızda yer alan, kanunilik, eşitlik, hukuki güvenlik gibi temel vergi hukuku ilkelerinin ihlali yanında yasal İdare çerçevesinde, mükellef hakları ve hukuk devleti ilkesi kapsamında bu düzenleme hukuka aykırı olup söz konusu yetkinin kaldırılması gerekir.



## 10. (BELGELERDE YETKİ)

Madde 190 düzenlemesinde yer alan yetki konusunda da yukarıdaki eleştiri aynı şekilde tekrarlanabilir. Zira burada da: “Maliye Bakanlığı, ekonomik olayları kavramak amacıyla bu Bölümde yazılı belgelerin yerine geçmek üzere veya bunlara ilaveten belge düzenletirmeye, bu belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi gereken bilgileri belirlemeye, bu yetkisini, mükellef grupları, faaliyet türleri, sektörler, mükelleflerin aktif toplamları, satış hasılatları veya müşteri sayıları itibarıyla kullanmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” ifadesi bulunmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı’nın ekonomik olayları kavramak için bağlı ve bağlantılı olduğu birimlerden bilgi alması daha pratik bir çözüm olacaktır. Aksi halde bazı mükelleflere farklı ve ilave belgeler getirmek uygulamada daha fazla hukuki karışıklık yaratılacaktır.

## 11. (SERBEST MESLEK MEKBUZU)

Madde 191 düzenlemesi: “Maliye Bakanlığı, serbest meslek makbuzu yerine geçmek üzere veya buna ilaveten belge düzenletirmeye, bu belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi gereken bilgilerini belirlemeye, bu yetkisini, faaliyet türleri itibarıyla kullanmaya, bu belgeleri elektronik ortamda veya elektronik cihazlarla düzenletirmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklindedir. Serbest meslek makbuzu konusunda Maliye Bakanlığı’na bu makbuzun yerine başka belge düzenletirme yetkisi de verilmektedir. Bunun yerine kanunla ilgili belgenin niteliklerini düzenlemek daha yerinde olacaktır.

## 12. (KAMBİYO SENETLERİ VE MENKUL KIYMETLERİN ŞEKLİNDE YETKİ)

Madde 194’de yer alan ve bono, poliçe, çek, senet, tahvil, pay senedi, finansman bonusu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın içeriğini değiştirme yetkisi veren düzenleme hukuken sakıncalıdır. Zira bu belgelerle bağlantılı özel hukuk mevzuatı ve diğer mevzuat oldukça geniş bir yer kaplamaktadır. Bu tür bir yetki belirtilen evrakların kapsamı ve hukuk dünyasında yarattığı sonuçlar bakımından mevcut uygulamanın ve hukuk düzeninin değiştirilmesi

anlamına geleceğinden çok tehlikelidir. Üstelik bu alanda düzenleme yapma yetkisi münhasıran Maliye Bakanlığı'nın değildir ve olmamalıdır. Bu nedenle bu düzenlemenin diğer alanlardaki sonuçları da dikkate alınınca kaldırılması doğru olacaktır.

### 13. (DİĞER EVRAK VE BELGELERDE YETKİ)

Madde 198'de yer alan yetki belki de mevcut maddeler bakımından en geniş yetkinin tanıdığı düzenlemedir. Buna göre:

*“Maliye Bakanlığı;*

*a) Bu Kanuna göre düzenlenme mecburiyeti olan belgeler ile bunlara ilaveten düzenlenmesini uygun gördüğü belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi gereken bilgiler ile belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye, belgelerde imza bulunma mecburiyetini getirmeye, bunlarda değişiklik yapmaya veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerin düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, düzenlenme mecburiyeti olan belgeler için işlemin mahiyetine göre düzenlenme süresini ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,*

*b) Düzenlenme mecburiyeti olan belgeleri bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti getirmeye veya kaldırmaya, belge tasdik işlemi; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya,*

*c) Düzenlenmesi zorunlu belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak belgelerin kopyalarının Gelir İdaresi Başkanlığı veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,*

*ç) Bu Kanun kapsamında belge düzenlemek zorunda olanların müşterilerine yaptıkları mal ve hizmet satışlarını müşterileri itibarıyla*

tek bir belgede toplayabilmelerine, mükellef grupları, faaliyet türleri, sektörler, mükelleflerin aktif toplamları, satış hasılatları veya müşteri sayıları gibi unsurlar dikkate alınarak, aynı müşteriye mal ve hizmet sunumunun birden fazla mükellef tarafından birlikte gerçekleştirildiği durumlarda aralarında ortak belge düzenleme anlaşması yapmak suretiyle ortak belge düzenlemelerine/bastırmalarına izin vermeye, bu bent uyarınca ortak belge kullanılmasına izin verildiği hallerde vergi kanunları gereğince yerine getirilmesi gereken yükümlülükler ile mal ve hizmetin tesliminden veya ifasından doğan vergilerin ödenmesinden ortak belge düzenleyen mükellefleri müşterek ve müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(2) Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması hâlinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.”

Bu düzenleme ile Kanun metninde yer alan her türlü belge ile ilgili genel bir yetki verilmekte ve yukarıdaki metinden de açıkça görüleceği üzere bu belgelerle bağlantılı neredeyse her konuda yetki Maliye Bakanlığı'na devredilmektedir. Kanun hükümlerini bertaraf eden, Anayasal ilkeleri hiçe sayan, kapsamı belli olmayan ve daha da vahimi cezaların Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir yönetmelikte belirleneceği bu düzenleme çok ciddi hukuk hataları yapmakta, hak ihlallerine yer vermektedir. Burada yürütme organı adeta yasama organı yerine geçmektedir. Ayrıca ortak belge düzenlemek konusundaki ifadelerin ne şekilde hukukla bağdaşacağı anlaşılamamaktadır. Zira, bu tür bir ortak belgenin düzenlenmesi, kullanılması, hukuki sonuçları birçok madde ile yakından ilgili olup mükellefleri bakımından ciddi problemlere yol açacaktır. Aynı sonuçlar kayıt düzeni bakımından da oluşacaktır. Maddenin tamamının kaldırılması gerekir.

#### 14. (ELEKTRONİK CİHAZLA BELGE DÜZENLEME)

Madde 199'da yer alan ödeme kaydedici cihazlarla ilgili düzenleme şu şekildedir:

“Maliye Bakanlığı,

a) Birinci fıkrada sayılanlar dahil olmak üzere fatura düzenlemek mecburiyetinde olan mükelleflere, yıllık hasılat tutarları, faaliyet türleri, sektörler veya bölgeler itibarıyla ayrı ayrı veya topluca ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirmeye, mecburiyetin başlama tarihlerini tespite, mecburiyet dışı bırakmaya,

b) Ödeme kaydedici cihazların, onayı, teknik ve fonksiyonel özellikleri, üretim, ithalat satış ve satış sonrası servis hizmetleri, vergi dairesine kaydı, kullanımı ile bu cihazlarla düzenlenecek belgelerin şekil ve muhtevasına ilişkin uyulması gereken usul ve esasları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya,

c) Ödeme kaydedici cihaz üretici veya ithalatçılarında, yazılım-parametre yükleme, yazılım güncelleme, bu cihazları ve bu cihazlar ile birlikte veya üzerinde gerçekleştirilen kartlı işlemleri yönetme, cihazlar ile ilgili güvenli anahtar yönetimini gerçekleştirme, ön kontrol işlemlerini yapma, uygulama yazılım ve parametrelerini cihaza yükleme, cihaz yaşam döngüsünü kontrol etme ve yönetme, ödeme kaydedici cihaz mesajları ile bu cihazlarla gerçekleştirilen işlemlere ilişkin bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığına ve ilgili kuruluşlara aktarma ve buna yönelik bilgi işlem altyapısı kurma zorunluluğu getirmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya,

ç) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Bu madde ile ödeme kaydedici cihazlar bakımından getirilen yazılım yükleme, yönetme, kontrol gibi işlemlerle ilgili düzenlemelerin her birinin hukuk dünyasında çok önemli sonuçları bulunmaktadır. Bunların ekonomik boyutu yanında, yazılım teknikleri, yazılımların ve bilgilerin korunması, uluslararası bilgi teknolojileri problemleri gibi hususların yanında vergi mahremiyeti ve özel hayatın gizliliği gibi birçok konuda oluşabilecek hukuka aykırılıkların sonuçlarının da değerlendirilmesi ve maddenin bu değerlendirme sonucuna göre yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

## 15. (ELEKTRONİK DEFTER, BELGE VE KAYITLAR)

Madde 200'de yer alan elektronik ortamda elde edilen resmi bilgiler konusundaki düzenleme şu şekildedir: “(6) Vergi kanunlarında defter, belge ve kayıtlara ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtlar için de geçerlidir. Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir. (7) Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, saklanması ve ibrazı ile defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda oluşturulması ve tutulması sürelerinin belirlenmesi ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tespit etmeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter, belge ve kayıtlarda yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılan bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde tüzel kişiler için mali mühür, gerçek kişiler için mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye, elektronik defter kayıt ve belgelerin oluşturulması ve saklanmasına aracılık etme yetkisi verilen kurum ve kuruluşların belirlenmesine ve denetlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Elektronik ortamda elde edilen resmi bilgiler konusundaki düzenlemelerin üstelik bir yönetmelik düzenlemesiyle özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma yetkisi hiçbir şekilde hukukla bağdaşmamaktadır. Bu şirketin nitelikleri, çalışma şekli, denetimi, yetkileri gibi konularla ilgili düzenlemelerin mutlaka kanunla yapılması gerekmektedir. Aksi halde bu tür bilgilerin kullanılmasının ilgili işlemlerin iptaline, uluslararası problemlere yol açması, tazminat talepleri gibi çok sayıda soruna yol açması kaçınılmazdır. Ayrıca hatalı işlemler sebebiyle İdare'nin de çok sayıda hukuka aykırılık işlemiyle muhatap olması da kaçınılmazdır.

## 16. (MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİNDE YETKİ)

Madde 211, yine hukuki belirsizliklerin ve eşitsizliklerin olduğu bu nedenle gözden geçirilmesi gereken bir maddedir. Bu düzenlemeye göre:

“Maliye Bakanlığı;

a) Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullanılmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, mükelleflere bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen amme alacaklarından tür ve tutar itibarıyla belirlediklerini almaya ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına, bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin basımı, dağıtımı ile sistemin kurulması ve işletilmesi hizmetlerinin, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi olmaksızın, süresi 5 yılı geçmemek üzere ve 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun (5 inci maddesinin beşinci fıkrası hariç) hükümleri çerçevesinde; yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesine, bu hizmetlerde ve yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerde bulunması gereken özellikleri, yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi, denetlenmesi, yetkilendirmenin sonlandırılması ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

b) Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma, asma, bulundurma veya ibraz zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir.”

Madde incelendiğinde yukarıda diğer maddelerle ilgili sayılan çok sayıda hukuka aykırılığın bu maddede hep birlikte var olduğu görülmektedir. Şekli işlemler ve bunların uygulanması ile ilgili belirlemelerin yanısıra, ödemeler bakımından zorla alım, istediğini alma, istediğini almama, bu konuda gerçek veya tüzel kişiler

yetkilendirme, bunların özelliklerini belirleme gibi hukuken sakıncalı çok sayıda yetki Maliye Bakanlığı'na aktarılmaktadır. Ayrıca, bazı işlemlerin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na tabi olmaksızın gerçekleştirilmesi de burada sayılmaktadır. Bir başka Kanun kapsamının burada değiştirilmesi de bir başka hukuk ihlalidir.

#### 17. (VERGİ UYUMU)

Madde 212'de yer alan Vergi Uyumu başlıklı düzenlemeye göre: *“(3) Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin vergiye uyum derecelerini bu Kanunun 120 nci maddesinde düzenlenen veri merkezinde yer alan bilgileri de kullanmak suretiyle belirlemeye, uyum derecelerini dikkate alarak vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna, iade, mahsup ve benzeri işlemlerini ilgili mevzuatındaki düzenlemelerden farklı düzenlemeler yapmak suretiyle gerçekleştirmeye yetkilidir. (4) Bakanlar Kurulu gelir ve kurumlar vergisinde mükelleflerin beyanname verme ve beyan edilen vergileri öngörülen sürelerde düzenli olarak ödemeleri koşuluyla üçüncü fıkrada belli edilen uyum derecelerini dikkate alarak gelir ve kurumlar vergisi oranlarını yarım puan indirmeye ve indirilen vergi oranlarını kanuni oranına çıkarmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini sektörler, iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla da kullanabilir.”*

Bu tür bir düzenlemenin hukuk devletinde olmaması gerekir. Maddenin 3. fıkrası ile Anayasa'nın 73. maddesi karşısında Bakanlar Kuruluna dahi verilemeyecek bu yetkilerin Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmesi hukuken kabul edilebilir bir durum değildir. Vergi İdaresi bu yetki ile mükellefleri çeşitli kategorilere ayırmak, vergi rakamlarında istediği şekilde değişiklikler yapmak gibi kanunda olması gereken yetkileri kanun dışına çıkaracak şekilde sahiplenmektedir. Anayasa'ya açık bir şekilde aykırı olan bu maddenin kaldırılması doğru olacaktır.

Yukarıda yer alan hukuka aykırılıkların tamamının yeniden ele alınması ve düzeltilmesi şarttır. Aksi takdirde içinden çıkılmaz hukuki sonuçlar oluşması kaçınılmazdır.

## D. ÜÇÜNCÜ KİTAP “DEĞERLEME” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. (GENEL OLARAK)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) üçüncü kitabında “değerleme” hükümleri yer almakta olup, söz konusu hükümler gerek Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kapsamında ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde önem arz etmektedir.

Aynı husus 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da (TTK) belirtilmiş olup, mükellefler tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin VUK’ta yer alan hükümlere göre tutulması gerektiği TTK’da hüküm altına alınmıştır. Ancak, TTK’da aynı zamanda bağımsız denetime ilişkin hükümler de getirilmiş olup, bağımsız denetime tabi mükelleflerin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre mali tablolarını hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir.

Değerlemeye ilişkin olarak VUK ve TMS kapsamında iki ayrı değerlendirme düzenlemelerinin uygulanması zorunluluğu, mükellefler tarafından ikili kayıt sisteminin kullanılmasına sebep olmaktadır.

Dünya ile bütünleşme yolunda olan Türk firmalarının, muhasebe kayıt sistemleri açısından, TMS ve bu kuralların ana kaynağı olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun kayıt ve raporlama yapmaları gerekmesine rağmen, mali karın tespitinde VUK’un değerlendirme hükümlerine göre işlem yapmaları gerekecektir. Dolayısıyla, Taslağın üçüncü kitabında yer alan “değerleme” hükümlerinin TMS ve UFRS ile uyumlu olmasında fayda bulunmaktadır. Ancak, Taslağın üçüncü kitabında yer alan değerlendirme hükümlerinde bu hususa ilişkin hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.

Taslağın değerlendirme hükümlerine bakıldığında, yapılan olumlu değişikliklerin yanında eleştiriyi gerektiren değişiklikler de bulunmaktadır. Taslak üzerinden yaptığımız inceleme sonucunda değerlemeye ilişkin olarak tespit ve önerilerimiz, değerlendirme maddeleri itibarıyla başlıklar şeklinde aşağıdaki gibidir.

### 2. (İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ)

Mevcut VUK hükümleri uyarınca doğrudan gider yazılması ya da maliyete alınması konusunda ihtiyarilik bulunan, iktisadi kıymetlerin



satın alınmasında ödenen vergi resim, harçlar ile ÖTV ve KDV'nin doğrudan gider olarak dikkate alınmasına sınırlama getirilmekte, bu ödemelerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilmesi öngörülmektedir.

Taslağın 215 inci maddesinde yer alan düzenleme ile aşağıdaki giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi istenmektedir.

a) *İktisadi kıymetin satın alınmasıyla doğrudan ilgili olarak ödenen gümrük vergileri ve resimleri, gümrük komisyonları, nakliye ve montaj giderleri (montaj giderleri kapsamına bu iş için dışarıdan temin edilen hizmetlerin bedeli dahildir).*

b) *İktisadi kıymetin satın alınmasıyla doğrudan ilgili resim ve harçlar ile noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyon, ilan giderleri gibi giderler.*

c) *İktisadi kıymetin satın alınmasında ödenen özel tüketim vergileri ve indirimine izin verilmeyen katma değer vergileri, ödenen kaynak kullanımını destekleme fonu gibi yükümlülükler.*

Yapılmak istenen düzenlemenin, getiriliş mantığına bakıldığında "maliyet bedeli"nin tanımına uygun olacağı düşünülebilir. Maliyete dahil edilmesi istenen ödemeler iktisadi kıymetin iktisabında katlanılan giderler olup, bu tutarlar doğrudan gider ya da maliyete intikal ettirip amortisman yoluyla itfa edilerek gider olarak dikkate alınabilecektir.

Burada maliyete dahil edip amortisman yoluyla giderleştirme ile doğrudan gider kaydetme arasında, giderin itfa zamanı açısından fark oluşacağı düşünülebilir. Ancak, amortismana tabi tutulmasına izin verilmeyen arsa, arazi gibi iktisadi kıymetlerin iktisabında katlanılan vergi, resim, harç ve benzeri giderlerin maliyete intikali halinde, bu giderlerin hiçbir şekilde gider olarak kazançtan düşülmesine izin verilmeyecektir. Bu ise, mükellef üzerinde yeni bir finansman yükü yaratacaktır.

Bu bağlamda, Taslakta yapılmak istenen düzenlemenin, mevcut VUK 270. maddede yer alan düzenlemeye paralel olarak yeniden gözden geçirilmesi ve aynı vergi resim ve harçlar ile ÖTV ve KDV'nin gider ya da maliyete intikali konusunda mevcut olan seçimlik hakkın devam etmesi daha faydalı olacaktır. Dolayısıyla Taslağın 215. maddesinin ikinci fıkrasının sonuna aşağıdaki hükmün konulması uygun olacaktır.

“Ancak mükellefler, istemeleri halinde, maliyete intikal ettirilmesi gereken yukarıdaki b ve c bentlerinde yer alan tutarları doğrudan gider olarak dikkate alabilirler”

### 3. (EMSAL BEDELİN TESPİTİ)

Taslağın 215. maddesinin onuncu fıkrasında emsal bedelin tespitinde maliyet bedeli yöntemi ve takdir yönteminde değişiklik yapılması öngörülmektedir.

(10) *Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması hâlinde emsaline göre haiz olacağı değerdir.*

a) *Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki yöntemlere göre belirlenir.*

1) *Birinci sıra: (Ortalama fiyat yöntemi) Aynı cins ve türdeki iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veya bir daha önceki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için, aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir iktisadi kıymetin miktarına göre %25 veya üzerinde olması şarttır.*

2) *İkinci sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline %25 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Bakanlar Kurulu, bu oranı sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla %5'e kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkilidir.*

3) *Üçüncü sıra: (Takdir yöntemi) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde yazılı yöntemlere göre belli edilemeyen emsal bedelleri, ilgililerin başvurusu üzerine takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle bu Kanunda sayılan takdir komisyonları veya değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılır. Maliye Bakanlığı, değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.”*

Emsal bedel tespitinde ikinci sıra olan maliyet bedelinin tespitinde % 25 gibi çok yüksek bir kar oranı belirlenmiş olup, emsal bedelin

maliyet bedeline % 25 kar ilave edilmek suretiyle belirleneceği belirtilmektedir. Bu oran normal ve mutad olmayan bir oran olup iktisadi ve ticari icaplara uygun değildir. Kar oranının kanun maddesinde yüksek belirlenmesinden sonra, söz konusu oranları toptan ya da perakende satışa göre yükseltme ve indirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılması verginin yasallığı ilkesiyle çelişecektir. Halen yürürlükte olan ve uygulanmasında bir sıkıntı yaratmayan mevcut kanun maddesindeki % 5 ve % 10 kar oranları, yapılması düşünülen değişikliğe göre daha hakkaniyetli ve ticari icaplara uygundur.

Bu bağlamda, Taslakta yer alan % 25 kar oranının mevcut kar oranlarına uygun hale getirilmesinde ve kar oranının Bakanlar Kurulu tarafından yükseltme ve indirme yetkisinin metinden çıkarılmasında fayda bulunmaktadır.

#### 4. (TAKDİR KOMİSYONLARI KIYMET TAKDİRLERİNE DAVA AÇILMASI)

Taslağın 215. maddesinin onuncu bendinin (a) fıkrasının son paragrafında yer alan hüküm ile takdir bedellerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı getirilmekte olup, bu husus Anayasanın eşitlik ilkesi gereği yapılması gereken bir düzenleme olup, olumlu bir değişiklik olacaktır.

#### 5. (SATIN ALINAN EMTİA MALİYET BEDELİ)

**“MADDE 221- (1) Satın alınan emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Satın alınan emtia ile ilgili olarak satıcıya ödenen veya borçlanılan ve emtianın envantere alındığı tarihe kadar belirli olan faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler de maliyet bedeline eklenir.**

**(2) Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olmaları şartıyla, emtianın envantere alındığı tarihe kadar elde edilen iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülür.**

**(3) Emtianın maliyet bedeli, değerlendirilmeden önceki on beş günlük ağırlıklı ortalama satış bedelinin %10 veya daha fazla üzerinde olursa; değerlemede, maliyet bedeli yerine bu Kanunun 215 inci maddesinin onuncu fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendindeki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli yöntemi kullanılabilir. Bu hüküm, imal edilen emtia hakkında da uygulanabilir.”**

Taslağın 221.maddesinde yer alan düzenleme ile satın alınan emtianın maliyet bedelinin tespitinde; tebliğ ve özeldelerle düzenlenmiş olan hususlar kanun maddesine konulmaktadır. Yapılması istenen düzenleme ile emtianın envantere alındığı tarihe kadar belirli olan faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca, emtianın maliyet bedelinde meydana gelecek değer düşüklüğü, satış fiyatına bağlanmaktadır. Emtianın son onbeş günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatının % 10 ve daha fazlası üzerinde maliyet bedelinin olması halinde, maliyet bedeli olarak emsal bedelin dikkate alınması öngörülmektedir.

Mevcut VUK'ta emtianın değerlendirme günü itibariyle maliyet bedelinde % 10 ve daha fazla değer düşüklüğü meydana geldiği takdirde emsal bedele göre değerlendirme yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yapılmak istenen değişiklikte ise, emtia maliyet bedelinin değerlendirme günü itibariyle son 15 gün satış bedellerinin % 10 üzerinde kalması halinde emsal bedelin esas alınacağı belirtilmiştir. Yapılan düzenleme ile maliyet bedelinde meydana gelen değer düşüklüğü satış fiyatına bağlanarak, gerçek bir değer düşüklüğünün ölçülmesinin amaçlandığı görülmekte olup, olumlu bir düzenlemedir.

## 6. (YABANCI PARA İÇEREN SENETLİ ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ)

Taslağın 226. maddesinin dördüncü fıkrasında; yabancı para cinsinden senetli alacak ve borçların reeskontunda; senet üzerinde faiz belirtilmesi halinde bu faiz oranının, faiz belirtilmemiş olması halinde ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek olan piyasa faiz oranının uygulanacağı belirtilmektedir.

Mevcut kanun düzenlemesinde, LIBOR faiz oranının uygulanacağı hüküm altına alınmış iken, bu uygulamadan vazgeçilerek faiz oranının belirlenmesi yetkisinin Maliye Bakanlığına bırakılması yerine mevcut durumun devam etmesi ya da döviz cinsinden alacak ve borçlar için Merkez Bankası tarafından belirlenmiş olan faiz oranlarının dikkate alınması, kanunun diğer maddelerinde yer alan hükümlerle daha tutalı olacaktır.

## 7. (FİNANSAL KİRALAMA)

Taslağın 238. maddesinde finansal kiralama işlemlerinin yer aldığı mevcut kanun maddesi mevcut haliyle oldukça karmaşık bir yapıya sahip olduğundan, Taslak metninde bu madde yeniden düzenlenmiştir.

Ancak, yapılan düzenleme, mevcut kanun maddesine göre daha kullanışlı olmasına rağmen, mevcut kanunda yer alan karmaşıklık ve uzunluk tam olarak çözülememiştir. Yapılacak kanun metninin daha sade, kısa ve kullanışlı olması gerekir.

## 8. (ENFLASYON DÜZELTMESİ)

Taslağın 239. maddesinde; enflasyon düzeltmesi için aranan şartlar yerine gelmese dahi, mali tabloların beş yılda bir enflasyon düzeltmesi tabi tutulması öngörülmektedir.

**“MADDE 239- (1) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.**

**(2) Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması hâlinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi hâlinde sona erer. **Su kadar ki şartların gerçekleşmemesi durumunda da en son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemi takip eden beşinci yılın sonunda mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.**”**

Yapılacak düzenleme işletme varlık ve borçlarının gerçek durumlarını görülmesi açısından olumlu olacaktır. Böylece işletmelerin enflasyon karşısında mali tablolarının daha gerçekçi görülmesi sağlanacaktır.

## 9. (BİNEK OTO VE BİNALAR İÇİN AZALAN BAKİYELER USULÜ)

**“MADDE 252- (1) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (**binek otomobilleri ve binalar hariç**) azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile itfa edebilirler.”**

Taslağın 252. maddesinde azalan bakiyeler usulü açıklanmakta, parantez içi hükümlerle binek otomobil ve binalar için azalan bakiyeler usulünün geçerli olmadığı belirtilmektedir.

Yapılacak düzenleme, mükellefler için bir hak kaybı doğuracak olup, tüm iktisadi kıymetler için aynı amortisman ilkelerinin uygulanmasının sağlanması daha yerinde olacaktır.

Bu bağlamda, madde metninin birinci fıkrasının parantez içi hükmünde yer alan **“binek otomobiller ve binalar hariç”** şeklindeki ibarenin metinden çıkarılmasında fayda bulunmaktadır. Zira, binek otomobiller ve binalar için genel ilkeden uzaklaşmayı sağlayan bilimsek veya ekonomik bir gerekçe yoktur.

#### 10. (FEVKALADE AMORTİSMAN)

Taslağın 254. maddesinde fevkalade amortisman düzenlemesi yer almakta olup, mevcut kanunda fevkalade amortisman yetkisi takdir komisyonunda bulunmasına rağmen, Gelir İdaresine bırakılmakta, Gelir İdaresi Başkanlığına değer tespitini yeminli mali müşavirlik tasdik raporuyla yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmektedir.

Fevkalade amortisman için takdir komisyonunun kararı beklenmeksizin GİB tarafından belirlenecek usullere göre uygulanmasının önünün açılması olumludur. Ancak, fevkalade amortisman konusunda GİB'e tanınan YMM'ye rapor hazırlattırma yetkisinin meslek mensubu olan SMMM'ler için de verilmesi daha uygun olacaktır.

Bu bağlamda, Taslağın;

*“(2) Gelir İdaresi Başkanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerindeki durumlarda değer tespitini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile yaptırmaya yetkilidir.”* şeklindeki ikinci fıkrasının

*“(2) Gelir İdaresi Başkanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerindeki durumlarda değer tespitini yeminli mali müşavir tasdik raporu ya da serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından düzenlenecek bir tespit raporu ile yaptırmaya yetkilidir.”*

şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır.

## 11. (ŞÜPHELİ ALACAKLAR)

Şüpheli alacaklara ilişkin mevcut kanunda yer alan hükümler daha kapsamlı bir şekilde Taslağın 259. maddesinde düzenlenmekte, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik yerleşik içtihat kanun maddesine aktarılmaktadır.

“Yabancı ülkelerden olan alacaklara karşılık ayrılmasına ilişkin” düzenlemenin taslak metnin beşinci bendine konulması olumlu bir düzenlemedir.

Diğer bir olumlu düzenleme ise, belli bir tutarın (tahakkuktan vazgeçme tutarı) altında olan küçük alacakların doğrudan karşılık ayırmak suretiyle gider yazılması düzenlemesidir. Ancak, bu tutar tahakkuktan vazgeçme tutarı olan 25 TL'nin yarısı olan 12,5 TL ile sınırlanmaktadır. Yapılmak istenen düzenlemenin amacı; adresinde bulunamadığından dava açılmayan, ihtarname çekilemeyen ya da yazı gönderilemeyen borçlulardan olan alacakların çözümlenmesidir. Gerçekçi bir kanun öngörülüyorsa söz konusu tutarın ekonomik ve ticari piyasa şartlarına daha uygun bir tutara yükseltilmesi, ulaşılamadığı için tahsil imkanı olmayan alacakların tasfiyesini ve bilançoların daha gerçekçi olmasını sağlayacaktır.

Bu bağlamda söz konusu metnin, dava ya da icra veya protesto ve yazı ile istenebilecek alacaklar hariç, ulaşılamayan diğer alacaklar için olacak şekilde düzenlenmesi ve karşılık ayrılacak tutarın fatura düzenleme ya da amortisman mevzuu tutarına bağlanması daha uygun olacaktır.

## 12. (VAZGEÇİLEN ALACAKLAR)

Taslağın 261. maddesinde vazgeçilen alacaklara ilişkin düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme mevcut Vergi Usul Kanununda yer alan düzenleme ile paralellik arz etmektedir.

Mevcut Vergi Usul Kanununun vazgeçilen alacaklara ilişkin maddesinde vazgeçilen alacağın fona alınması halinde; alacaktan vazgeçilen yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilemediği takdirde kar hesabına aktarılacağı belirtilmektedir.

Kanun maddesinde yer alan “alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde” ifadesi uygulamada tereddütlere yol açmaktadır. Aynı tereddüt amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin

elden çıkarılması halinde yenileme fonu ayrılması durumunda da bulunmakta idi. Ancak Taslağın 266. maddesinde yenileme fonunun hangi tarihe kadar tutulacağına ilişkin uygulamada karşılaşılan sorun, **“satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü yılın kar ve zarar hesabına eklenir”** şeklindeki düzenleme ile giderilmeye çalışılmıştır.

Bu bağlamda vazgeçilen alacakların üç yıl fonda tutulmasına ilişkin daha açıklayıcı ve net bir metin olarak, yenileme fonunda yer alan açıklamanın aynısının ilgili maddeye de eklemesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Böylece uygulamada üç yılın hangi tarihten başlayıp hangi tarihte sona ereceğine dair yaşanan görüş ayrılıkları ve ihtilaflar sona erecektir.

## E. DÖRDÜNCÜ KİTAP “VERGİ SUÇ VE CEZALARI” HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. (İŞTİRAK VE YARDIM)

Mevcut VUK’da 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış olan İştirak ve Yardım müessesesinin Taslağın 271. maddesinde tekrar ihdas edildiği görülmektedir. Mevcut VUK’da sadece vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat olarak uygulanan iştirak cezasının kapsamına Taslak ile normal vergi ziyayı cezasının da alındığı şeklinde anlam oluşmaktadır. Her ne kadar vergi ziyayı cezasının düzenlendiği Taslağın 275. maddesinin dördüncü fıkrasında Taslağın 282. maddesine atıf yapılsa da 271. maddeki anlam kargaşasının giderilmesi gerekmektedir.

### 2. (VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR)

Anayasa ve yasalarımızda bir fiille birden fazla ceza verilemeyeceğini anlatan “non bis in idem” ifadesi yer almamakla birlikte, bu ilkenin dolaylı olarak yer aldığı yasa hükümleri söz konusudur. Özet olarak “non bis in idem” prensibi ceza hukuku ve ceza yargılaması hukuku alanında daha çok benimsenmiş olup, aynı fiil nedeniyle faile bir ceza verilmesi demektir. Örneğin, suçların fikri içtimasını (toplanmasını) düzenleyen Türk Ceza Kanunu’nun 44. maddesinde, “İşlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına



sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” hükmü yer almaktadır. Kişi işlediği tek bir fiil ile birden farklı hukuk disiplinlerinde yer alan suçların oluşmasına sebep olsa da “non bis in idem” kuralı gereğince TCK’nun 44. maddesindeki fikri içtima kuralı gereği bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç yönünden ya da ağırlaştırılmış hali ile cezalandırılması ceza adaletinin bir gereğidir<sup>9</sup>. Anayasa Mahkemesi de hukuk devleti ve ceza hukuku ilkeleri gereği kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanmaz ve cezalandırılmaz görüşünü benimseyerek, ilkenin hukuk devleti ve ceza hukukuna ait bir ilke olduğunu ifade etmiştir.

Bu çerçevede özellikle bir fiil ile birden fazla verginin ziyaa uğratılması halinde miktar olarak en ağır olan cezanın kesilmesi gerektiğini düşünürüz.

*Yine Taslağın 270. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, “bir fiilin vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmesi hâlinde bu cezalardan sadece tutar itibarıyla ağır olanı kesilir. Bir fiilin özel usulsüzlük cezası ve diğer vergi cezaları kesilmesini gerektirmesi halinde ise özel usulsüzlük cezası diğer vergi cezalarıyla karşılaştırılmaksızın ayrıca kesilir” hükmü yer almaktadır.*

Öte yandan mevcut VUK’nda vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezasının birleştiği durumda miktar itibarıyla ağır olanın kesileceğini öngören 336. madde hükmünün benzerinin Taslakta da korunduğu görülmektedir. Ancak, aynı durumun özel usulsüzlük cezaları için söz konusu olması halinde kıyas yapılmayacağı açık olarak vurgulanmaktadır. Oysa ki özel usulsüzlük cezaları da vergi ziyasına neden olabilecek, vergi matrahının doğru tespit edilmesini engelleyecek fiillere ilişkin olarak caydırıcılık sağlamayı amaçlar. Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin tarh dönemi geçtikten ve dolayısıyla vergi ziyayı ortaya çıktıktan sonra uygulanması, aynı fiil dolayısıyla birden fazla ceza uygulanması sonucunu doğurur. Hali hazırda müstekâr hale gelmiş Danıştay kararlarında da yıl kapandıktan sonra kesilen özel usulsüzlük cezalarının büyük ölçüde iptal edildiği de bir gerçektir. Bu nedenle Taslakta vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası için kabul edilen kıyas (fikri içtima) müessesesinin özel usulsüzlük cezaları için de benimsenmesi

9 Anayasa Mahkemesi’nin 5.3.205 tarih ve E: 2014/124, K: 2015/24 sayılı kararı, RG: 12.06.2015-29384

gerektiği görüşündeyiz. Ancak burada Kanunda sayılı özel usulsüzlük fiillerinin madde içinde usule ilişkin olanlar ve esasa ilişkin olanlar şeklinde ayrıma tabi tutulması, esasa dair olan özel usulsüzlük fiillerine karşılık yıl kapandıktan sonra vergi ziyayı ile birleşme söz konusu olduğunda kıyaslamanın yapılmasına imkan tanınmalıdır. Bir diğer ifade ile, vergilendirmede esas ile ilgili fatura düzenlememek ya da almamak fiili yıl için de tespit edildiğinde özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılabilir iken, yıl geçtikten sonra vergi ziyayı ile kıyaslanmak suretiyle uygulanmalıdır. Tahsilat ve ödemelerin banka kanalıyla yapılma zorunluluğu gibi vergilendirmede usule dair özel usulsüzlük fiillerinin ise ceza zamaşımı süresi içinde tespiti halinde cezalandırılmasına devam edilmelidir.

5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte mevcut VUK ile cezalarda çelişen durumlarda hangi kanun hükmünün uygulanacağı tartışması söz konusu idi. Özellikle Kabahatler Kanununun idari para cezaları ile hapis cezasını gerektiren fiillerde öncelikle içtima hükümlerinin uygulaması uzun süre doktrinde tartışılmıştı. Taslakta açık olarak ceza hükümlerinde 5326 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmektedir. Oysaki Vergi Usul Kanunu kendi içinde özel bir ceza kanunu niteliği taşısa bile ceza hükümleri yönünden genel ceza hukuku prensiplerinden sapma göstermemelidir. Bir diğer ifade ile Kanun ile belirlenen cezalardaki sınırların, genel Türk Ceza Kanunu ya da Kabahatler Kanunu gibi kanunlardaki ceza prensip ve hükümlerinden sapma göstermemesi beklenmektedir. Bu çerçevede Taslakta açık olarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilse bile, özellikle söz konusu Kanunun 15 inci maddesindeki “fikri içtima<sup>10</sup>” prensiplerinin VUK taslağında referans alınması gerekmektedir. Bu çerçevede özellikle aynı fiil dolayısıyla hapis cezası ile cezalandırmanın söz konusu olduğu durumda idari para cezasının uygulanmaması, idari para cezasının hapis cezası verilmemesine dair karar kesinleşmesinden sonra uygulanması prensibinin

<sup>10</sup> “İçtima

**Madde 15-** (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

benimsenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları dikkate alındığında “kabahatlerin” de “suçlar” gibi nitelendirilmesi söz konusu olduğundan, suç ve ceza konusunda çağdaş bir VUK, ceza hukukunun ilkelerini benimsemelidir<sup>11</sup>.

Sonuç olarak, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ve Anayasa Mahkememizce verilen kararlar ışığında, Taslakta vergi cezalarına ilişkin olarak yukarıda detayını açıkladığımız “non bis in idem” prensibi çerçevesinde normlar olması gerektiği görüşündeyiz.

### 3. (EN AZ CEZA HADDİ)

Taslağın 273. maddesinde;

(1) *Damga Vergisi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları vergiye tabi her bir kağıt için 15 Türk Lirasından az olamaz.*

(2) *Diğer vergilerde her vergi için 20 Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmayan vergi ziyası cezası kesilmez.*

Hükmü yer almaktadır.

Anayasal hukuk devleti olmanın temel prensibi içerisinde devletin suç veya kabahat karşılığında cezai yaptırım uygulamasının esas olduğu ve ceza kesilmemesinin hukuk devleti ilkesi ile uyumlayacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan, İdarenin iş ve işlemlerinde verimliliğin artırılması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması amacıyla belirli bir miktarın altındaki cezanın kesilmemesi yasa ile tanımlanmak koşuluyla tercih edilen bir uygulama olabilir. Ancak, mevcut Taslakta asgari vergi ve cezalarda farklı rakamlar tayin edildiği dikkati çekmektedir. Örneğin, tahakkuktan vazgeçmenin düzenlendiği 80. maddede ihbarname esasına göre tarh olunan vergi ve bunlara ilişkin kesilen cezaların toplam tutarının 25 Türk Lirasını aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu tutardan fazla olacağını tespit edilmesi hâlinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceğine hükmolunmuştur.

<sup>11</sup> Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

Hâl böyle iken aynı kanun içerisinde en az ceza haddi olarak da aynı haddin baz alınması işlemlerdeki tutarlılık açısından uygun olacaktır.

#### 4. (VERGİ ZİYAI)

Vergi ziyayı tanımında, mevcut VUK ile bir farklılık söz konusu değildir. Ancak, vergi sorumluluğu getirilen hallerde, vergi sorumlusu tarafından ödenmesi gereken verginin, mükellef tarafından aynı dönemde ödenmiş olması halinde vergi ziyayı doğmayacağına dair bir düzenleme yapılması önerilmektedir. Özellikle KDV sorumluluğu getirilen konularda, sorumlu sıfatıyla kesilip beyan edilen 2 No'lu KDV'nin, aynı ay 1 no'lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmaması suretiyle hazineye ödenmesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Böyle bir durumda sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin mükellef tarafından indirim yapılmamak suretiyle, mükellef sıfatıyla ödenmiş olması hazine zararı ve vergi ziyayı doğurmadığı halde aynı verginin hem aslının hem de cezasının yasal gecikme faizi ile vergi sorumlusu sıfatıyla mükelleften tekrar arandığı bilinen bir gerçektir. Bu durum mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verebildiği gibi, hazineye ödenmiş vergi üzerinden gecikme faizi de ödenmesi dolayısıyla ölçüsüz bir vergilendirme işlemine dönüşebilmektedir.

Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergi sorumlusu başlıklı 9 maddesinin ikinci fıkrasında fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu tespit olunanlarda katma değer vergisinin ve vergi ziyanının nasıl aranacağı hüküm altına alınmıştır. Özet olarak Kanun, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaya uğratılan vergi ve buna ilişkin cezanın ayrıca alıcılardan aranmayacağına hükmetmiştir. Diğer taraftan 2 no'lu beyanname ile vergi sorumluluğunu yerine getirmeyen mükellefin bu sorumluluğunu yerine getirmemiş olmasına karşın 1 no'lu KDV beyannamesinde aynı dönem için de sorumlu olduğu tutardan daha fazla vergi ödemesi yaptığı durumda vergi ziyayı doğmayacağına dair bir belirleme yapılmasının vergi adaleti açısından gerekli olduğunu düşünüyoruz.

Bu kapsamda, 274. maddeye “aynı vergilendirme dönemi içerisinde sorumlu tarafından hiç tahakkuk ettirilmeyen ya da eksik tahakkuk ettirilen vergi, mükellef tarafından sorumlu olunan dönemde tahakkuk ettirilip ödenmiş ise vergi ziyayı doğmaz. Şu kadar ki mükellef tarafından ödenen verginin sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergiden daha düşük olması halinde aradaki fark için vergi ziyayı doğar.” şeklinde fıkra eklenmesi yerinde olacaktır.

#### 5. ( VERGİ ZİYAI CEZASI)

Öncelikle taslak ile tarhiyatın şekline göre vergi ziyayı cezası farklılaştırılması hukuki değildir. Taslakta re’sen vergi tarihini gerektiren sebeplerin varlığı halinde uygulanacak vergi ziyayı cezası, ziyaya uğratılan verginin 2 katı, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlarda ise vergi ziyayı cezası ziyaya uğratılan verginin 1 katı olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla re’sen vergi tarihindeki vergi ziyayı cezası şu anki düzenlemeye göre mükellef aleyhine farklılaştırılmıştır.

Sadece usul işlemi olan tarh işleminin türüne göre vergi ziyayı cezasının farklılaştırılması bizce Anayasal eşitlik prensibine aykırıdır. Mevcut uygulamada bile ikmalen ve re’sen vergi tarihinin kanunda ayrı ayrı yer alması, bir vergi tarihi yöntemi olarak birleştirilmesi hususu tartışılırken bunun yerine cezalarda bu yöntemlere göre farklılığa gidilmesi hakkaniyete uygun değildir.

*Taslağın 275. maddesinin 3. fıkrasında ise, “Bu Kanunun 282 nci maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde ziyaya uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.” hükmü yer almaktadır.*

Anılan fıkra uyarınca, vergi ziyayı cezasını gerektiren tek bir fiil ile başka türden birden fazla vergi, ziyaya uğratılırsa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Şayet bu vergi ziyayına 282. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmiş ise bu durumda cezalar üç kat olarak uygulanacaktır. Burada konuyu somutlaştırmak gerekir ise, KDV hariç 100 TL tutarında sahte belge kullanan kurumlar vergisi mükellefine kurumlar vergisi yönünden de eleştiri yapıldığında 3 kat KDV, 3 kat kurumlar vergisi vergisi, 3 kat kurum geçici vergi olmak üzere yaklaşık 9 kat yani  $(18+20+20)*3 = 174$  TL’ye kadar ceza kesilebilecektir. Söz konusu işlemde özel tüketim vergisi de olduğu

durumda bu cezanın daha da katlanılmaz hale gelmesi mümkündür. Yukarıda detayına yer verdiğimiz “non bis in idem” prensibinin bir gereği olarak da bir kişinin sahte fatura kullanmaktan kaynaklı olarak hem 12 kata varan vergi ziyai cezasına muhatap olması hem de üç yıl hapis cezası ile yargılanmasının bu kurala aykırılık teşkil edeceği görüşündeyiz. Bu nedenle özellikle kaçakçılık suçları söz konusu olduğunda kişinin öncelikle hapis cezası ile yargılanması, hapis cezasına hükmolunmadığı durumda vergi ziyainin en ağır olanı itibarıyla kesilmesi; yine kazanç vergileri itibarıyla gelir ya da kurumlar vergisi beyan döneminden sonra yapılan tarhiyatlarda geçici vergi için sadece gecikme faizinin aranması, vergi aslının aranmadığı gibi cezanın da aranmaması hususunun mevzuatımızda yer alması gerektiği düşünülmektedir.

*Taslağın 275. maddesinin 5. fıkrasında ise, Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi idaresinin ittilai dışında kayıt dışı ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralara göre kesilecek vergi ziyai cezası %50 artırılarak uygulanır.*

Her ne kadar kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması ve kayıtlı mükellef ile kayıtdışı çalışan mükellef arasında bir farklılaştırma amacıyla cezada yapılan bu ağırlaştırmanın çok ciddi mağduriyetlere sebebiyet vereceği düşünülmektedir. Özellikle ticari kazanç değer artış kazancı ayırımında uygulamada büyük tartışma ve ihtilafların olduğu dikkate alındığında bu hükmün uygulanması için ek şart tanımlanmalıdır. Örneğin, sahip olduğu 3 gayrimenkulü satan ve değer artış kazancı olarak beyannamesini veren bir mükellefin, faaliyetinin ticari olduğu vergi dairesi tarafından iddia edildiğinde, KDV yönünden kesilecek vergi ziyai cezası tarhiyatın şeklinin re’sen olduğu hususu da dikkate alındığında 3 kat olacaktır. Bu çerçevede maddedeki ağırlaştırıcı unsurun yine yasada tanımlanmış karnelere bağlanması bizce zorunludur.

Örneğin madde metninin, “*Bu Kanunun 127 ve 128 inci maddelerinde yazılı işe başlama belirtilerini taşıdığı halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi idaresinin ittilai dışında kayıt dışı ticari veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyayına*

*sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralara göre kesilecek vergi ziyayı cezası %50 artırılarak uygulanır.” Şeklinde düzenlenmesi bizce yerinde olacaktır.*

Cezaların çok yüksek olarak belirlenmiş olmasının dava açma halindeki riskleri çok artıracığından dolayı, hak arama hürriyeti kısıtlanabilecektir. Mevcut uygulamada mükellefler kendi özel durumlarını, ihtilaf konusu olayı değerlendirerek uzlaşmak ya da dava açmak arasında tercih yapabilmektedirler. Bu değerlendirme sırasında uzlaşılmayıp dava yoluna başvurulması ve davanın kaybedilmesi durumunda mükelleflerin katlanacağı risk daha fazla olacaktır. Ayrıca dava devam ederken işleyecek gecikme faizi de dikkate alındığında mali yük çok büyük rakamlara ulaşabilecektir. Bu durumun mükelleflerin dava yoluna müracaat ederek hak arama hürriyetlerini ciddi şekilde etkileyeceği de düşünülmektedir. Mükellef haklarına duyarlı olması amaçlanan ve bu yönüyle de reform olacak olan Taslağın cezalar ile ilgili hükümlerinin tekrar gözden geçirilmesi faydalı olacaktır.

## 6. (ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI)

Öncelikle, cezaların mükellef grupları ve işlemler itibarıyla çok yüksek belirlendiğini, usulsüzlük fiillerine karşılık kesilecek cezaların idari bir yaptırım olması gerekirken, vergi ziyasına sebebiyet verilmeyen hallerde bile mükellefi ağır bir ceza yükünün altında kalacağı bir gerçektir. Bu yönüyle de Taslağın gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Taslakta özel usulsüzlük cezalarının kapsamının genişletildiği dikkati çekmektedir. Özellikle transfer fiyatlandırması raporları için getirilen ceza düzenlemesinin, raporların eksik olması kısmı yönünden tekrar değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Transfer fiyatlandırması konusunda en büyük tartışma konuları, “ilişkili kişi” ve “emsal” konularında yaşanan problemlerdir. Mükelleflerin, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal fiyat tespiti yönünden referans alabilecekleri bir verinin olmaması, ilişkili kişi tanımının ikincil mevzuat ile son derece geniş ve yoruma açık olması, emsal alınan uluslararası verilerin Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilmemesi ve gizli emsal kullanılarak vergi tarhiyatları yapılması sıklıkla yaşanan bir

durumdur. Bu çerçevede mükelleflerin kendi transfer fiyatlandırması raporlarının işlemleri ispatlamak için yeterli görülmemesi dolayısıyla eksik düzenlendiğinin kabul edilerek ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesi talep edilebilecektir. Bu yönüyle hali hazırda olduğu gibi raporların hazırlanmaması ya da ibraz edilmemesinin ceza kapsamına alınması daha uygun olacaktır.

Taslakta nihai tüketicilerin belge almaması durumunda kesilecek özel usulsüzlük cezasına yer verilmediği dikkati çekmektedir. Bu yönüyle kayıtdışı ekonomi ile mücadele amacıyla nihai tüketicilerin de belge alma mükellefiyetinin ihdası ve belgenin alınmaması halinde idari bir yaptırımın belirlenmesi gereklidir.

Son bir husus olarak Taslağın 278. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre kesilecek özel usulsüzlük cezasının esasa müessir olmayan eksiklikler durumunda kesilmemesi yönünde bir belirleme yapılmalıdır. Nitekim uygulamada irsaliyeli faturada “sevk saati” yazılmaması durumunda yüzlerce ceza kesildiği ve esasa etki etmeyen bu eksikliğin yüksek tutarlı faturalarda çok ciddi cezalara sebep olduğu bilinen bir gerçektir.

## 7. (BİLGİ VERMEKTEN KAÇINANLARA İLİŞKİN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI)

Mevcut yasadaki “mükellef grupları itibariyle” ayrımının Taslakta olmadığı dikkati çekmektedir. Oysa ki bilgi istenilen mükellef gruplarına göre cezada farklılaştırmaya gidilmesi bizce daha hakkaniyetli olacaktır.

Taslağın 281. maddesinde mükellef grupları itibariyle getirilen ceza katsayı farklılıkları 277 ve 278. maddelerdeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Bu nedenle 279. maddedeki cezalar için de mükellef grupları itibariyle ayırıştırma yapılmalıdır.

## 8. (DİĞER ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI)

*Taslağın 28. maddesinde, “Bu Kanunda ayrıca ceza öngörülmemeyen hallerde, bu Kanunun 41, 42, 43, 69, 130, 178, 180, 198, 200 ve 211 inci maddelerindeki yetkilere dayanılarak Bakanlar Kurulunca veya Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymayanlara 1.000 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.” Hükmüne yer verilmiştir.*



Anayasamızın 38. maddesi uyarınca suç ve cezaların kanun ile tanımlanması zorunludur. Bir suçun tanımının yalnızca genel düzenleyici bir işlem ile gerçekleştirilmesi açık olarak Anayasa'ya aykırılık teşkil eder. Taslağın 280. maddesi açık olarak suçu tanımlamadığı halde, ileride genel düzenleyici işlem ile tanımlanabilecek bir fiilin suç kapsamına alınıp bu madde uyarınca ceza kesilmesi mümkün hale gelmektedir. Bu madde açık olarak Anayasa 38 madde kapsamında “suç ve cezaların kanuniliği” ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden metinden çıkarılmalıdır.

### 9. (KAÇAKÇILIK SUÇU)

Kaçakçılık suçları ile ilgili maddenin tadâd ettiği fiillerin bazılarında “bilerek” ibaresinin kullanılması bazılarında ise kullanılmaması ciddi mağduriyetlere yol açabilecektir. Genel ceza hukuku prensibinde suç teşkil eden fiilin cezalandırılması için “kastın” varlığı -kanunda aksi düzenlenmemiş ise- aranır. Ekonomik suçlar olarak kabul edilen vergi suçlarında ise “kast” unsurunun aranıp aranmadığı uygulamada ve doktrinde sıklıkla tartışılan bir husustur. Bu meyanda neticesi harekete bağlı suçlarda kastın aranmayacağı kuralı da söz konusudur. Bu konunun, söz konusu suçların kasten işlenebileceği yönünde açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır.

Öte yandan, anlaşmalı matbaada basılmayan belgeyi kullanma suçunda bilme özel kasdı<sup>12</sup> aranırken, sahte veya yanıltıcı belge kullanma fiilinde aranmamaktadır. Ya da defter, kayıt veya belgeyi yok etmede, kişinin iradesi dışında meydana gelen sebep olup olmadığı aranmamaktadır. Bu çelişkilerin de giderilmesinde yarar vardır.

4369 sayılı Kanun ile VUK’nda yapılan değişiklik ile sahte belge kullanma suçlarında kanunda geçen “bilerek” ibaresinin kaldırılması sonrasında ister KOBİ, ister büyük ölçekli olsun, tüm şirketlerde bir adet sahte belge çıkması durumunda bile vergi suçu raporlarının düzenlenmesi ve yöneticiler hakkında suç duyurusunda bulunulması söz konusu olmuştur. Bu noktadaki mağduriyetlerin giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 306

12 . c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılması veya bu belgelerin bilerek kullanılması.

seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde<sup>13</sup> aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

*“Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.*

*Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.*

*Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.”*

Genel Tebliğ sonrasında uygulama bu açıklamalar yönünde değişikliğe uğramıştır.

Genel ceza hukuku ilkeleri uyarınca, suçun oluşumu için kastın varlığının şart olduğu, bu sebeple bir kişi hakkında suç duyurusunda bulunabilmek için fiili işlerken kastının var olup olmadığını aramanın gerekli olduğu, kanunda “kasten” veya “bilerek” gibi ibareler geçmiyor olsa bile bu gerekliliğin devam ettiği bir gerçektir. Ancak, kastın varlığını tespit görev ve yetkisi ceza hâkimine ait olmasına rağmen

13 . 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bu yetkinin hukuka aykırı olarak -306 sayılı VUK Genel Tebliği uyarınca- inceleme elemanlarınca kullanıldığı bilinmektedir. Bu nedenle idari uygulamalarda olası tereddütlerin ortadan kalkması, yaşanabilecek tereddütlerin genel düzenleyici işlemlere mahal bırakmaksızın çözüme kavuşturulması ve inceleme elemanlarının bu konudaki eşitliği dahi ihlal eder derecedeki “duruma göre” uygulamasının sonlandırabilmesi amacıyla sahte veya yanıltıcı belge kullanma fiilleri için Kanuna “özel kasta” işaret eden “bilerek” ibaresinin tekrar konulması gerektiğini Komisyonumuz oy çokluğu<sup>14</sup> ile benimsemiştir. Böylece aynı madde içerisinde belge kullanma fiilleri için bazı hallerde aranan “bilme özel kastı”, aynı mahiyetteki bütün fiiller için aranmakla, fiiller arası çelişki de giderilmiş olacaktır.

#### 10. (KAÇAKÇILIK SUÇUNDA CEZA)

Genel ceza hukukunda suçun kamu düzeninde yarattığı etkiye göre cezaların alt ve üst sınırlarının tayin edilmesi esastır. Ceza adaleti açısından da cezaların orantılı olması genel ilkedir. Bu yönüyle bakıldığında Vergi Usul Kanununda yazılı cezaların genel cezalar içerisinde ağır olduğu dikkati çekmektedir.

Örneğin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 197 nci maddesinde<sup>15</sup> sahte para basma cezasının alt sınırı 2 yıldan, sahte parayı bilerek kullanma cezasının alt sınırı ise bir yıldan başlarken, bir adet sahte belge kullanmanın cezasının alt sınırı üç yıldan başlamaktadır. Yine, mühürde sahtecilik başlıklı TCK’nın 202. maddesi<sup>16</sup> uyarınca, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve/veya Başbakanlık tarafından kullanılan mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişiler için cezanın altı sınırı iki yıldan

14 Komisyon üyesi Prof. Dr. Hakan UZELTÜRK, “zaten aranması gerektiği ve ayrıca kanuna yazılmasına gerek bulunmadığı” gerekçesi ile bu görüşe katılmamıştır.

15 **Madde 197.** - (1) Memlekette veya yabancı ülkelerde kanunen tedavülde bulunan *parayı, sahte olarak üreten, ülkeye sokan, nakleden, muhafaza eden veya tedavüle koyan kişi, iki yıldan oniki yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.* (2) Sahte parayı bilerek kabul eden kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.(3) Sahteliğini bilmeden kabul ettiği parayı bu niteliğini bilerek tedavüle koyan kişi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

16 . **Mühürde sahtecilik**

**Madde 202-** (1) Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından kullanılan mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişi, iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Kamu kurum ve kuruluşlarınca veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca kullanılan onaylayıcı veya belgeleyici mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişi, bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

başlamaktadır. Bu yönüyle, yaşanan mağduriyetleri de dikkate alarak kaçakçılık suçlarında öngörülen cezaların TCK'da tanımlı suçlara öngörülen cezalarla orantılı olarak gözden geçirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Son bir husus olarak belirtmek gerekir ki Taslağın 282. maddesinin ikinci fıkrasında, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak tanımlanmıştır. Defter ve belgelerin gizlenmesi fiilini işleyenler ise Taslağın 283. maddesi uyarınca on sekiz aydan üç yıla kadar cezalandırılmaktadır. Defter ve belgelerin ibrazı ile ilgili uygulamadaki diğer kanunlara baktığımızda ise yaptırımların şu şekilde olduğunu görmekteyiz.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi idari para cezası ile cezalandırılırken, Sermaye Piyasası Kanunu<sup>17</sup> kapsamında daha düşük cezaların belirlendiği dikkati çekmektedir. Bu yönüyle özellikle adli cezaların da diğer Kanunlardaki cezalar ile uyumlu olarak belirlenmesi gerektiği görüşüdeyiz.

Taslağın 283. maddesinin ikinci fıkrasında ise “Bu Kanunun 282 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı fiilleri, vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi idaresinin itilayı dışında kayıt dışı ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle işleyenler hakkında birinci fıkraya göre hükmolunacak ceza %50 artırılarak uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Anılan fıkrada mükellefiyet kaydı olmayan kişiler yönünden vergi

<sup>17</sup> Yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük

**Madde 112 – (1)** Kasıtlı olarak;

a) Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar,  
b) Saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri kanuni süresince saklamayanlar, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

(2) Kasıtlı olarak;

a) Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler,

b) Gerçeğe aykırı hesap açanlar,

c) Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar,

ç) Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri,

5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.

ziyai cezasında olduğu gibi kaçakçılık cezasında da bir ağırlaştırma söz konusudur. Ancak, suçun yasal unsurlarına bakıldığında bu cezanın uygulanmasının yasal olarak mümkün olmadığı düşünülmektedir. Şöyle ki, kayıtdışı ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olan bir kişinin VUK'da göre tuttuğu bir yasal defter olmayacağı gibi belgesinin de olması mümkün değildir. Dolayısıyla defter ve belgelerin gizlenmesi, saklanması, tahrif edilmesi, muhasebe hilesi yapılması gibi daha çok kayıtlı mükelleflerin işleyebilecekleri suçlar olup, bu suçların kayıt dışı alanda kalan mükellef tarafından işlenmesi bizce mümkün değildir. Bu yönüyle uygulanamaz bir ceza maddesidir ve Taslak metninden çıkarılması yerinde olacaktır.

Taslağın 283. maddesinin beşinci fıkrasında ise “5271 sayılı Kanunun 231 inci maddesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümleri ile 5237 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin cezanın ertelenmesine ilişkin hükümleri, bu maddeye göre hükmolunacak cezalar hakkında uygulanmaz. Bu maddeye göre verilen hapis cezaları seçenek yaptırımlara çevrilemez.” hükmü yer almaktadır.

Vergi suçlarının, TCK'daki sanık lehine hükümlerin uygulama alanı dışı tutulması bizce yerinde değildir. Uygulamada sahte belge konusunda yaşanan mağduriyetlerin ne kadar fazla olduğu, yeterli ölçüde delillendirilmemiş ve/veya yüzeysel yazılmış raporlarla kişiler aleyhine ceza davaları açıldığı da dikkate alındığında, TCK'ndan gelen lehe düzenlemelerin kapsam dışında bırakılmaması ve bu fıkranın metninden çıkarılması gerektiğini düşünüyoruz.

#### 11. (BİLGİ VERMEMEKTE ISRAR)

Taslağın 284. maddesi ile bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler için adli nitelikli ceza getirilmesi söz konusudur. Anılan maddeye göre, “Bu Kanunun 279 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre bilgi vermemeleri nedeniyle haklarında aynı maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilenlere (kamu idare ve müesseseleri hariç) yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunmasına rağmen verilen süre içinde bu mecburiyetleri yerine getirmeyenlere 100 güne kadar adli para cezasına hükmolunur.

(2) *Bu madde uyarınca adli para cezasına hükmedilmesine rağmen mecburiyetlerin yine yerine getirilmemesi hâlinde yetkili mercilerce yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur. Yeniden verilen süre içerisinde de bu mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında üç aydan bir yıla kadar hapis cezasına hükmlenir.”*

Bilgi isteme talebine cevap verilmemesi halinde adli para cezası ve hapis cezasının uygulanması Anayasa'ya aykırıdır. Ancak idari yaptırım konusu olabilecek olan bu işlemin hapis cezası ile cezalandırılacak fiiller altına alınması, bireylerin susma hakkının cezalandırılması anlamına gelebilecektir. Kişilerin bilgi vermemesi halinde, Devletin elindeki diğer imkanlar ile re'sen başka araştırmalar yapması mümkündür. Anayasa'nın 38. maddesi uyarınca, hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz. Özellikle mükellefler, yasal ibraz yükümlülüklerini getirdikten sonra, kendisinden talep edilebilecek bilgiyi vermemeleri dolayısıyla cezalandırılmamalıdır. Çünkü mükellefler kendşleri hakkındaki vergi incelemesi ile ilgili istediği savunmayı yapma ya da yapmama, bilgiyi sağlama ya da sağlamama hakkına sahip olup, bundan sonraki ceza ancak vergi ziyai cezası olarak uygulanmalıdır.

Ayrıca maddede geçen bilgi vermenin sınırının nerede başlayıp nerede bittiği de belli değildir. Örneğin, maddede geçen bilgi verme yükümlülüğü, Kanuna göre vergi incelemesinde yetkililere defter ve belge ibraz mükellefiyetini yerine getirmiş mükellefler için uygulanacak mıdır? Bu noktada Taslakta hangi bilgilerin, kimlerden nasıl istenebileceğinin açık olarak tanımlanması gerekmektedir. Örneğin, ibraz mükellefiyetini yerine getirmiş bir mükelleften alış satış faturalarının eşleştirilmesi suretiyle dökülmesini talep etmek, bilgi isteme kapsamında değerlendirilmeli midir? Ya da imalat hesaplarında ticari sır niteliğinde olan formüllerin verilmemesi halinde mükellef hapis cezasına mı maruz kalacaktır? Bu yönleri ile bakıldığında fiilin mevcut düzenlemede olduğu gibi idari para cezası ile cezalandırılması gerekir.

Komisyonumuz, söz konusu hükmün, vergi incelemesi sırasında kanuni defter ve belgelerin ibrazını yerine getiren mükellefleri

kapsamaması gerektiğini, bunun dışında kalan mükellefler açısından ise Anayasa md. 38 düzenlemesine uygun şekilde, yaptırımların uygulanması gerektiği, mutlaka bir adli yaptırım düşünülüyorsa bunun da hapis cezası olarak değil, “tazyik hapsi” şeklinde düzenlenmesi gerektiği düşüncesindedir.

Bilindiği üzere hapsen tazyik, bir kişinin, yasanın açıkça öngördüğü durumlarda ve mahkeme kararıyla, kişileri kanunda öngörülen davranış veya edimde bulunmaya zorlama amacıyla uygulanan ve kişi söz konusu davranışta bulununcaya veya edimi ifa edinceye kadar, kanunla belirlenen üst sınıra kadar hapis yoluyla zorlanmasıdır. Yasa ile zorlanan edim gerçekleştiğinde veya yerine getirildiğinde hürriyeti tahdit durumu sonlandırılmaktadır.

## 12. ( VERGİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ VE CEZASI)

Vergi mahremiyeti ile ilgili birinci bölümde detaylı olarak açıklandığı üzere, Taslak basın kuruluşlarının yetkililerinin de vergi mahremiyeti kapsamına almaktadır. Taslağın 285’inci maddesinin ikinci fıkrasında, *“Birinci fıkrada yazılı fiil, basın ve yayın yolu ile işlenirse ceza, basın ve yayın organının sahibi, basın ve yayın organının sahibi tüzel kişilikse kanuni temsilcileri ile duruma göre eser sahibi, sorumlu müdür, yayın yönetmeni, genel yayın yönetmeni, editör veya basın danışmanı gibi sorumlu müdürün bağlı olduğu kimseler hakkında da uygulanır.”* hükmü yer almaktadır.

Bu şekilde ihdas edilen suçun, Anayasamızın basın özgürlüğü ve kamunun haber alma özgürlüğü ilke ve düzenlemelerine aykırılığına yukarılarda zaten değinilmişti. Aycıca Vergi mahremiyetini ihlal suçunun basın yoluyla işlenmesi halinde ceza uygulanacak kişinin net olarak kanunda tespit edilmediği, yani failin “gibi” edatı kullanılarak genişletilebileceği düşünülmektedir. Bu husus Anayasanın 38. maddesinde hüküm altına alınan suç ve cezanın kanuniliği ve şahsiliği prensibi ile bağdaşmamaktadır. Bu düzenlemenin Taslak metninden çikartılması yerinde olacaktır.

Bugüne kadar yaşanan vergi ihtilaflarında sıklıkla gündeme gelen ve Anayasa ile güvence altına alınmış “savunma hakkını” kısıtlayan, vergi ceza ihbarnamesinin dayanağı raporlarda atıf yapılan raporların tebliğ edilmemesi sorununun tasarı taslağında

da halen çözümlenmediği dikkati çekmektedir. Raporumuzun vergi mahremiyeti kısmında da detaylıca açıkladığımız üzere, vergi ceza ihbarnamesi eki incelememe raporlarında atıf yapılan başka bir rapor olması halinde söz konusu raporların mükellefe tebliğ edilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmamalıdır. Buna paralel olarak vergi ve ceza ihbarnamesi ile ilgili maddelere de yasal şart olarak atıf yapılan raporların da ihbarnamelere ayrıca eklenmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı hususunun yazılması yerinde olacaktır.

### 13. (KAÇAKÇILIK SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL)

Taslağın 290. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında, “(3) *Bu Kanunun 282 nci maddesinde yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*

*(4) Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda bu Kanunun 282 nci maddesine göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.” hükmü yer almaktadır.*

Söz konusu iki fıkra hükmünün Raporumuzun önceki kısımlarında da söz ettiğimiz “non bis in idem” prensibi çerçevesinde irdelenmesi gerekmektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere, sahte veya yanıltıcı belge kullanan bir mükellefte 12 kata varan vergi ziyayı cezasının yanı sıra üç yıldan başlayan hapis cezasının öngörülmesi, orantılı bir ceza olmadığı gibi, “bir kişiye işlemiş olduğu bir fiilden dolayı bir ceza verilir” şeklindeki genel ceza hukuku prensibine de aykırıdır. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına ve genel ceza hukuku prensiplerine uygun olarak, kaçakçılık cezası ile cezalandırmayı gerektiren fiillerde önceliğin hapis cezasına verilmesi, hapis cezasının verilmediği durumlarda ise idari para cezalarından en ağır olanının kesilmesi hususunda bir belirlemenin yasalarımızda bizce yer alması gerekmektedir.



#### 14. CEZA KESMEDE ZAMANAŞIMI

Taslağın 295. maddesinin ikinci fıkrasında, “*vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında bu usulsüzlüklerin yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezaları kesilmeyeceği*” hükmü yer almıştır.

Burada usulsüzlük cezalarındaki iki yıllık zamanaşımı süresinin 5 yıla çıkarılması söz konusudur. Bize göre, usulsüzlük cezalarında zamanaşımı yine 2 yıl ile sınırlı olmalıdır.

#### 15. VERGİ ZİYAI, USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME

Taslağın 296. maddesinde mevcut cezalarda indirim müessesesi ile benzer olan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

(1) *İhbarname esasına göre tarh olunan vergiler (bu Kanunun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kendiliğinden verilen beyannameler üzerine re’sen tarh olunan vergiler dahil) ile indirimlerden artakalan vergi ziyai, 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 bu cezaların yarısı indirilir.*

(2) *Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını ikinci fıkrada yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.*

(3) *Bu madde hükmü vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.*

Söz konusu hüküm, Taslağın 81. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde uygulanamaz bir madde olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği üzere ödeme şartı ile tahakkuktan vazgeçmenin düzenlendiği 81. maddede ödeme şartı ile cezaların %70'nin tahakkukundan vazgeçilmektedir. Bu maddede ise cezadaki indirim oranının %50 olması dikkate alındığında mükellefler açısından tercih

edilmesinin ve dolayısıyla uygulanabilir bir madde olmasının mantıklı bir gerekçesi kalmamaktadır. Sadece 81. madde kapsamında 1 ay içinde ödeme şartı var iken 296. maddede teminat karşılığı üç ay içinde ödeme imkânı söz konusudur. Ancak buradaki teminata bağlı şartın uygulamada çok karşılaşılan bir durum olmadığı ve dolayısıyla bir aylık süre içinde ödemelerin gerçekleştiği dikkate alındığında 296. maddenin bu yönüyle tekrar gözden geçirilmesi bizce gereklidir.

## F. BEŞİNCİ KİTAP “UZLAŞMA VE DİĞER HÜKÜMLER”İN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. (GENEL OLARAK )

Taslakta “Uzlaşma ve Diğer Hükümler” olarak yer alan Beşinci Kitabın başlığının “Vergi İhtilâfları” olarak değiştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Aynı şekilde “Uzlaşma ve Karşılıklı Anlaşma” şeklindeki “Birinci Kısım” başlığının “İdari Çözüm Yolları” olarak değiştirilmesinin, “Vergi İhtilâfları” şeklindeki “İkinci Kısım” başlığının ise “Vergi davaları” olarak değiştirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

### 2. (UZLAŞMA)

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alınmasının yerinde olacağı ayrıca konuya ilişkin madde metninde “yargı kararları ile idarenin” ibaresinin, “yargı ile idarenin” veya “yargı kararları ile idarenin görüşü arasında ihtilaf konusu olayda farklılık bulunmasından” şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Uzlaşmada vergi aslında indirim yapılabilecek halleri düzenleyen 5. Fıkrasının “uzlaşmaya konu vergide bu Kanunun 82. maddesindeki vergi hatası bulunması” şeklindeki (a) bendinin, 1/c’ye paralel olarak, “uzlaşmaya konu vergide bu Kanunun 82, 83 ve 84. maddelerinde yazılı vergi hataları bulunması” şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

(7). Fıkra ile Maliye Bakanlığı’na verilen yetkilerin daraltılması; özellikle, 213 sayılı kanun Ek Madde 1’de yer alan “Uzlaşma kapsamına alınacak vergi türleri” ile “Kısmi Uzlaşma”ya konu olacak vergilerin belirlenmesi yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verilmesini

öngören hükümlerin Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrası karşısındaki durumunun dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Bu konuların Kanunda düzenlenmesi ve yürütme organının takdirine bırakılmaması, verginin yasallığı ilkesinin bir gereğidir.

“(2) Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş güne tamamlanır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu süre temin edilememe tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren on beş güne tamamlanır” şeklindeki ikinci fıkranın, *“(2) Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulması halinde, dava açma süresi durur. Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Duran dava açma süresi, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliği tarihini, uzlaşmanın temin edilememesi halinde ise uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Dava açma süresi on beş günden az kalmış ise kalan süre on beş güne tamamlanır”* şeklinde düzenlenmesi halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvuru hükümleri ile uyum sağlanmış olacaktır

### 3. (TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA)

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği 302. maddenin birinci fıkrasının *“(1) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Şu kadar ki bu Kanunun 275 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar (kaçakçılık suçuna iştirak veya yardım edenlere kesilecek cezalar dahil) için uzlaşma talep edilemez”* şeklinde düzenlenmesiyle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yönetmelikle tarhiyat öncesi

uzlaşma kapsamına alınmasından kaynaklanan tartışmaların sona erdirilebileceği;

Ayrıca maddenin,

“(3) Tarhiyat öncesi uzlaşmada, tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az zaman kalması durumunda;

a) Yapılan uzlaşma talebi kabul edilmez,

b) Uzlaşmaya davet yazısı gönderilmez”

şeklindeki (3)’üncü fıkrasının,

“(3) Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması tarh zamanaşımını durdurur. Zamanaşımı, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği veya uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın düzenlendiği tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz”

şeklinde düzenlenmesiyle, tarh zamanaşımı kurumunun sistematiği bozulmaksızın kamu alacağının korunması amacının gerçekleştirilebileceği kanaatindeyiz.

#### 4. (KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ)

Karşılıklı anlaşma usulünün düzenlendiği 305. maddenin “Karşılıklı anlaşma usulünün neticelendirilmesi” olan madde başlığının “karşılıklı anlaşma başvurusunun sonuçlandırılması” olarak değiştirilmesinin anlam ve dil birliği bakımından uygun olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca “Başvuru öncesi açılan davalar ve uzlaşma talebi” başlıklı 306. maddenin “(1) Mükellef, bu madde hükmüne göre yaptığı başvurudan önce;

b) Uzlaşma talepten önce uzlaşma, karşılıklı anlaşma başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenebilir. Şu kadar ki mükellef karşılıklı anlaşmanın sonucunu beklemezden uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde anlaşma talebinden vazgeçmiş sayılır ve tekrar karşılıklı anlaşma başvurusunda bulunamaz. Uzlaşma başvurusu bu Kanun hükümlerine göre sonuçlandırılır” şeklindeki ilk fıkranın (b) bendinin ilk cümlesinin sonunda yer alan “ertelenebilir” ibaresinin “ertelenir” şeklinde değiştirilmesinin, belirsizliklerin önlenmesi bakımından uygun olacağı düşünülmektedir.

## 5. (VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇILMASI)

“Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar” başlıklı 308. maddesinin üçüncü fıkrasının “(3) Mükellefler, düzeltme beyannameleri de dahil olmak üzere, ihtirazi kayıtla verdikleri beyannameler nedeniyle, beyannamenin verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir” şeklinde değiştirilmesinin, bu konuda uygulamada ortaya çıkan tereddüt ve çok sayıdaki ihtilafın giderilmesi bakımından daha uygun olacağı düşünülmektedir. Zira düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı yolundaki çelişkili içtihat ve görüşler, hak kayıplarına yol açmaktadır. Öte yandan düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasına da herhangi bir hukuki engel yoktur.

## 6. (DURUŞMAYA KATILABİLECEKLER)

Yargılama usulüne ilişkin ve yargılamanın “duruşma” safhası ile ilgili böyle bir maddenin Vergi Usul Kanununda değil de İdari Yargılama Usulü Kanununda olması gerekirse de, mevcut Kanunda da benzeri bir düzenlemenin yer alması dolayısıyla bu konuya girilmeyecektir.

Halen yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunumuzun mükerrer 378. maddesinde yer alan düzenleme ise “*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarihyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.*” şeklindedir.

Şimdi Taslak ile “*idarece talep edilen hallerde, mahkeme idarece isimleri bildirilen ve duruşmada hazır bulunan kamu görevlilerini*” de mahkemelerce dinlenilecek kişilere eklemektedir. Ancak tarihyatla ilgisi bulunmadığı anlaşılan bu kamu görevlilerinin kimler olabileceği konusunda Taslakta hiçbir açıklama bulunmadığından ve Taslağın gerekçesi de olmadığından, bu kişilerin mahkemede hangi konuda dinlenilecekleri anlaşılamamıştır.

Düzenleme ile vergi dairelerinin, davalarda avukatın yanında bir başka kamu görevlisini (muhtemelen vergi müfettişi veya gelir uzmanı gibi sıfatlara sahip kişileri) görevlendirmeleri ve asıl



savunmayı bu kamu görevlilerine yaptırımları öngörülmekte ise böyle bir uygulama idare hukuku ve yargılama usul hukuku ile avukatlık hukuku karşısında tartışmalara sebebiyet verecektir. Bu nedenle davacı, davalı vergi dairesi, incelemeyi yapan inceleme elemanı ve davacının mali müşavir veya muhasebecisi dışındaki kimselerin dinlenilmelerine ilişkin hükümlerin madde metninden çıkartılması uygun olacaktır.

