



2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

27 Eylül 2020 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

Uyarı : Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

Sorular

Soru 1- Aşağıdaki kavramları açıklayınız.

- a) Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı (6183 sayılı Kanun) (5 Puan)
- b) Haciz varakası (6183 sayılı Kanun) (5 Puan)
- c) Niyabeten takip (6183 sayılı Kanun) (5 Puan)
- d) Bilinen adresler ve bilinen adreslere tebliğ (213 sayılı Kanun) (5 Puan)

Soru 2- Amme borçlusu Bay (G) adına kayıtlı gayrimenkul üzerindeki takyidatlar, tatbik edildikleri tarih itibariyle fer'i alacaklar dahil olmak üzere aşağıdaki gibidir. Söz konusu gayrimenkul 30/04/2019 tarihinde Ankara 1. İcra Dairesi tarafından 150.000.-TL ye satılmış olup, satış ve takip masrafları toplamı 5.000.-TL dir.

Sıra	Tarih	Alacağın/İşlemin Nev'i	Tutar /TL
1. Sıra	13.08.2018	Meram Vergi Dairesinin Gelir (Stopaj) Vergisi için haczi	25.000
2. Sıra	10.09.2018	(A) şahsinin haczi	60.000
3. Sıra	17.10.2018	(B) şahsinin haczi	75.000
4. Sıra	31.10.2018	(Z) Bankasının rehni	40.000
5. Sıra	06.11.2018	Çankaya Vergi Dairesinin Gelir Vergisi için haczi	90.000
6. Sıra	19.12.2018	SGK Ankara İl Müdürlüğü'nün Prim Alacağı için haczi	10.000
7. Sıra	27.12.2018	Çankaya Belediyesinin Emlak Vergisi için haczi	6.000
8. Sıra	08.01.2019	(D) şahsinin haczi	20.000
9. Sıra	29.01.2019	Hocapaşa Vergi Dairesinin Gelir (Stopaj) Vergisi için haczi	40.000
10. Sıra	22.02.2019	Yeğenbey Vergi Dairesinin Motorlu Taşıtlar Vergisi için haczi	10.000

İstenen:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca, amme borçlusu Bay (G) ya ait gayrimenkulün satışından elde edilen tahsilattan her bir amme alacaklarının payına düşen tutarı, yasal gerekçelerini de açıklamak suretiyle, hesaplayınız. (20 Puan)

Soru 3- Aşağıdaki soruları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında yanıtlayınız.

- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunu tanımlayarak Komisyonun görevlerini sayınız. (7 Puan)
- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarında “Olumsuz değerlendirme” yapılması durumunda izlenecek süreçleri açıklayınız. (7 Puan)
- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarında yapılan değerlendirme sırasında mükellefe “Yanlış izahat” verildiğinin anlaşılması halinde yapılacak işlemleri anlatınız (6 Puan)

Soru-4 Hukuki anlamda Uluslararası Çifte vergilendirmeyi tanımlayarak, çifte vergilendirmeyi önleme için iç hukukta kullanılan yöntemleri, vergi kanunlarında yer alan hükümleri esas alarak örneklerle açıklayınız. (20 puan)

Soru 5- Bay (A), tarım ürünlerinin ticareti işi ile iştigal etmektedir. Bay (A) nın 2018 takvim yılına ilişkin işlemlerini vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Vergi Mufettişi tarafından defter ve belgeler ile diğer harici veriler üzerinden yapılan inceleme neticesinde Bay (A) hakkında vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlenmiştir.

Vergi tekniği raporunda;

- Bay (A) nın 2018 takvim yılında gerçeği yansıtmayan mal satışında bulunduğu ve bu kapsamında düzenlediği faturaların sahte olduğu belirtilmiş,
- Bay (A) nın sahte fatura ticaretiyle iştigal eden mükelleflerden mal alımı içerikli sahte fatura temin ettiği ve bu nedenle alış faturalarının da sahte olduğu tespitine yer verilmiş,
- Ayrıca sahte fatura kullanma ve düzenleme filleri nedeniyle Bay (A) hakkında suç duyurusunda bulunulması gereği belirtilmiştir.

Vergi tekniği raporuna istinaden düzenlenen vergi inceleme raporlarında; Bay (A) nın fatura veya benzeri belge düzenlenmemesi suretiyle mal satışını belgesiz olarak gerçekleştirdiği gerekçesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesi uyarınca mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi; ayrıca aynı Kanunun 30 uncu maddesinin (4) numaralı bendi ile 341 inci ve 344 üncü maddeleri uyarınca mükellef adına resen üç kat vergi zayıf cezalı katma değer vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi zayıf cezası tarih edilmesi önerilmiştir.

Vergi İdaresince vergi inceleme raporları doğrultusunda mükellef adına 2018 takvim yılına ilişkin olarak vergi zayıf cezalı katma değer vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi zayıf cezası tarih edilmiş, ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Mükellef hakkında ayrıca “sahte fatura kullanma ve düzenleme” nedeniyle 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) bendi uyarınca vergi suçu raporu tanzim edilmiş ve ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmuştur.

Bay (A), vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı vergi mahkemesinde dava açmış, vergi mahkemesi açılan davaları reddetmiştir. Bay (A) nin istinat başvurusu üzerine Bölge İdare Mahkemesi vergi mahkemesinin kararını kesin olarak onamıştır.

Cumhuriyet Başsavcılığı Bay (A) nin sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemi nedeniyle zincirleme biçimde 213 sayılı Kanuna muhalefet suçundan cezalandırılması talebiyle iddianame düzenlemiştir. İddianamenin kabulüne karar veren ceza mahkemesi, Bay (A) nin sahte fatura düzenleme eylemini sabit görerek 213 sayılı Kanuna muhalefet suçundan cezalandırılmasına karar vermiştir. Bay (A) nin istinat başvurusu üzerine Bölge Adliye Mahkemesinin ilgili ceza dairesi hükmü kesin olarak onamıştır.

İstenen:

Vergi Ceza hukukuna ilişkin olarak yukarıda yer verilen örnek olayda yer alan hususların, "non bis in idem" ilkesine diğer bir ifade ile "aynı fiilden dolayı iki kez yargılama ve cezalandırma olmaz" ilkesine aykırılık teşkil edip etmediğini Anayasa Mahkemesinin benzer olaylara ilişkin verdiği kararlar bağlamında değerlendiriniz.
(20 Puan)

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Vergi Tekniği

27 Eylül 2020 Pazar – 16.00 - 18.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 –

a) Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi; amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağını iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade eder.

b) Haciz varakaları; tahsil dairesine, borçlunun malvarlığı üzerine borca yetecek miktarda ve paraya çevrilmek üzere haciz konulmasına izin veren, idarenin kesin, yürütülmesi gereklili ve tek yanlış işlemlerindendir.

Haciz muameleleri, tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.

Amme borçlularının, mal varlığına dahil olan menkul veya gayrimenkul malları ile hak ve alacaklarına haciz tatbik edilebilmesi için hacze yetki veren haciz varakasının düzenlenerek onaylanması gerekmektedir.

1/12

Amme borçlusu tarafından gerek mal bildiriminde gösterilen mallar gerekse mevzuatta yer verilen gerekçeler nedeniyle gösterilen teminatlar ile tahsil dairesi tarafından tespit edilen mallar haciz varakalarına istinaden haczedilir.

c) 6183 sayılı Kanunun 5inci maddesi uyarınca, alacaklı amme idarelerinin alacaklarının takibinin, bu idarelerin mahalli tahsil daireleri tarafından yapılması esastır.

Ancak, borçlunun veya mallarının başka mahallerde bulunması halinde, tahsil dairesi borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalle yapılacak takipleri o mahaldeki aynı nev'iden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır.

Alacaklı amme idaresi olan Devletin alacaklarının takibinde, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri, Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı malmüdürlükleri ve muhasebe müdürlükleri ile gümrük mevzuatı uyarınca alınan amme alacakları için Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil daireleri yetkilidir.

Buna göre, Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerinin alacaklarını, borçlu veya mallarının bulunduğu mahalle Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairesi bulunmaması halinde aynı nev'iden amme idaresinin tahsil daireleri olan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri/Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı malmüdürlükleri niyabeten takip ve tahsil edecektir.

d) 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre bilinen adresler şunlardır:

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

2. Yoklama fisinde veya ilgiliinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

(1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır.

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

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

Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

Cevap 2 –

2/12

- 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinde; 261 inci maddeye göre ihtiyaten haczedilen malların, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanuna veya diğer kanunlara göre haczedilmesi halinde, ihtiyatî haciz sahibi alacaklarının, bu hacze 100 üncü maddededeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edeceğii, rehinden önce ihtiyatî veya icrai haciz bulunması hâlinde amme alacağı dahil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği ve ihtiyatî haciz masraflarının satış tutarından alınacağı hükmü altına alınmıştır.

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 21 inci maddesinde “*Amme alacaklarında rüçhan hakkı*” konusu düzenlenmiş olup, söz konusu maddede aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümruk resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.”

- Konuya ilişkin olarak Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Amme alacaklarına öncelik hakkı veren 6183 sayılı Kanunun 21 inci maddesi hükmü ile üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de

haciz konulduğunda satış bedelinin ne şekilde dağıtılacına ilişkin düzenlemeler yapılmış, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacağının sırası belirlenmiştir.

Madde hükmüne göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulduğunda satış bedeli alacaklılar arasında garameten taksim edilmektedir. Ayrıca, maddede amme alacaklarından önce tesis edilmiş olan rehin amme alacaklarının önceliğine etkisi hakkında özel düzenlemeler yapılmıştır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268inci maddesinde, 261inci maddeye göre ihtiyaten haczedilen malların, ihtiyacı haciz kesin hacze dönüşmeden önce diğer bir alacaklı tarafından bu Kanuna veya diğer kanumlara göre haczedilmesi halinde, ihtiyacı haciz sahibi alacaklinin, bu hacze 100 üncü maddededeki şartlar dairesinde kendiliğinden ve muvakkaten iştirak edeceği ve rehinden önce ihtiyacı veya icrai haciz bulunması halinde amme alacağı dahil hiçbir haczin rehinden önceki hacze iştirak edemeyeceği hükmü altına alınmıştır.

2004 sayılı Kanunda yapılan bu düzenlemeler, amme alacaklarının rüçhan hakkını etkilemiş ve üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş olan mallara, amme alacağından önce rehin tesis edilmiş olması halinde amme alacağının hacze iştirak hakkı ortadan kaldırılmıştır.

08.04.2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunun 21inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen hükümlle genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde, 2004 sayılı Kanunun 268inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmünün uygulanmayacağı belirtilerek, üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallara, maddede belirtilen amme alacakları için rehinden sonra haciz konulması halinde, rehinden önce üçüncü şahıslar tarafından tatbik edilmiş olan hacizlere iştirak edilmesi imkânı sağlanmıştır.

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilmiş mallar üzerinde amme alacağı için tatbik edilmiş hacizden önce tesis edilmiş bir rehin bulunmadığı sürece nev'i sınırlaması olmaksızın hacze konu tüm amme alacaklarının ilk haciz alacaklısı üçüncü şahsin haczine iştirak edeceği tabiidir.

6183 sayılı Kanunun 21inci maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi, 28/02/2018 tarihli ve 7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 47inci maddesiyle “*Gümruk resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulin aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.*” şeklini almıştır.

Yapılan bu değişiklik sonrasında malın aynından doğan amme alacaklarının genel bütçeye gelir kaydedilip kaydedilmediği, bu alacaklar nedeniyle haciz tatbik edilip edilmediği hususları da dikkate alınarak öncelik hakkının belirlenmesi gerekmektedir.

Buna göre,

- a) Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olması ve amme alacağı için haciz tatbik edilmiş olması halinde söz konusu amme alacağı;
- mal üzerindeki rehin şerhi ilk sırada ise Kanunun 21inci maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi gereğince rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır.

- mal üzerindeki rehin şerhinin ilk sırada olmaması halinde, Kanunun 21 inci maddesinin birinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince, ilk sırada yer alan üçüncü şahsin haczine iştirak edecektir.

b) Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olmasına rağmen bu alacak için haciz tatbik edilmemiş olması durumunda söz konusu amme alacağı Kanunun 21 inci maddesinin ikinci fikrasının ikinci cümlesi gereğince rehinden sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır.

c) Malın aynından doğan alacağın emlak vergisi gibi genel bütçe geliri olmaması halinde bu alacağın rehinden önceki hacze iştirak hakkı bulunmamaktadır. Bu alacak için rehinden önce haciz tatbik edilmemiş olması durumunda rehinden sonra öncelikli alacak olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 21 inci maddenin ikinci fikrasının ikinci cümlesinde yapılan ve malın aynından doğan amme alacaklarının öncelik hakkını etkileyen bu değişiklik, rehnin varlığı halinde dikkate alınacak olup, rehnin bulunmadığı hallerde aynından doğan amme alacakları her halükarda öncelikli alacak olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, malın satış bedelinden ilk sırada yer alan üçüncü şahsin haczinden önce aynından doğan amme alacaklarına pay ayrılacaktır.

Bu kapsamda;

- Satış bedeli 150.000.-TL den öncelikle satış ve takip masrafı olan 5.000.-TL ödenir ($150.000 - 5.000 = 145.000$).
- Satış bedelinden birinci sırada yer alan Meram Vergi Dairesinin alacağının tamamına karşılık 25.000.-TL ayrılacaktır.
- Meram Vergi Dairesinin alacağı ayrıldıktan sonra geriye 120.000.-TL ($145.000 - 25.000$) kalmaktadır.
- Meram Vergi Dairesinden alacağı ayrıldıktan sonra ikinci ve üçüncü sırada (A) ve (B) şahıslarının hacizleri yer almaktadır. Dördüncü sırada ise (Z) Bankasının rehinli alacağı yer almaktadır.
- 6183 sayılı Kanunun 21'inci maddesinin birinci fikrasının ikinci cümlesine göre genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fikrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. Söz konusu hükmü gereğince genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim ve harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerin tahsili için konulan hacizler rehinden önce, üçüncü şahsin haczine iştirak edecektir. Bu hükmü gereği verilen örnek olayda; gelir vergisi alacağı için haciz tatbik eden Çankaya Vergi Dairesinin alacağı, gelir (stopaj) vergisi alacağı için haciz tatbik eden Hocapaşa Vergi Dairesinin alacağı ve motorlu taşıtlar vergisi alacağı için haciz tatbik eden Yeğenbey Vergi Dairesinin alacağı genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizlerden olması nedeniyle, bu hacizlerden önce (Z) Bankasının rehinli alacağı bulunmasına rağmen Çankaya, Hocapaşa ve Yeğenbey Vergi Dairelerinin hacizleri rehinden önceki hacze iştirak ederler. Satıştan geriye kalan 120.000.-TL (A) şahsinin alacağı ile Çankaya, Hocapaşa ve Yeğenbey Vergi Dairelerinin alacakları arasında garameten taksim edilir.
- Emlak vergisi, genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezası ve bunlara bağlı zam ve faiz alacaklarından olmadığından rehinli alactan sonra gelecektir ki bu durumda kalan tutar yetersiz olacağından Çankaya Belediyesi pay alamayacaktır.

- Prim alacağı, genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezası ve bunlara bağlı zam ve faiz alacaklarından olmadığından rehinli alacaktır sonra gelecektir ki bu durumda kalan tutar yetersiz olacağından SGK Ankara İl Müdürlüğü pay alamayacaktır.
- (B) Şahsı ve (D) Şahsı ile (Z) Bankası, gayrimenkulün paraya çevrilmesi sonucu elde edilen hasıllattan pay alamayacaklardır.
- Dolayısıyla, gayrimenkulün paraya çevrilmesi sonucu elde edilen hasıllattan pay alacak olan alacaklar ve yapılacak ödeme tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.
- (A) Şahsı ile Çankaya, Hocapaşa ve Yeğenbey Vergi Dairelerinin alacaklarının toplamı tutarı = $60.000 + 90.000 + 40.000 + 10.000 = 200.000\text{-TL}$

$$\frac{\text{Hacze İştirak Nedeniyle}}{\text{Ayrılacak Tutar}} = \frac{\text{Alacak Tutarı * Satış Bedelinden Kalan Tutar}}{\frac{\text{Üçüncü Şahsin Haciz Tutarı} + \text{Toplam Amme Alacağı}}{\text{Tutarı}}}$$

Satış ve Takip Masrafı	:	5.000.-TL	
Meram Vergi Dairesi	:	25.000.-TL	
Çankaya Vergi Dairesi	:	$120.000 * (90.000 / 200.000) = 54.000\text{-TL}$	
Hocapaşa Vergi Dairesi	:	$120.000 * (40.000 / 200.000) = 24.000\text{-TL}$	5/12
Yeğenbey Vergi Dairesi	:	$120.000 * (10.000 / 200.000) = 6.000\text{-TL}$	
(A) Şahsı	:	$120.000 * (60.000 / 200.000) = 36.000\text{-TL}$	
TOPLAM	:	150.000.-TL	

Cevap 3 –

- a) Vergi Müfettişlerince düzenlenen raporlara ilişkin olarak Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu raporların üst değerlendirme mercii, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonudur.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Başkan tarafından belirlenen, bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan toplam beş üyeden oluşur. Başkanlık, ihtiyaçlar ölçüsünde birden fazla komisyon kurabilir.

Vergi Müfettişleri ile ilgili rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu raporların, bir üst değerlendirme mercii olarak Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunda görüşüldüğü toplantılar, raporu düzenleyen Vergi Müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, üye olarak katılamazlar.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun görevleri:

- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme mercii

olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.

- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen ve Yönetmeliğin 18 inci maddesinde belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.
- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Yönetmeliğin 18 inci maddesinde belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren veya Vergi Müfettişi ile ilgili rapor değerlendirme komisyonu arasında uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için mütala verir.

Yönetmeliğin 18 inci maddesinde düzenlenen ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirilecek raporlar ise aşağıda yer almaktadır:

- Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemeleri neticesinde, bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen vergi tutarının, 10 milyon TL'yi aşması halinde (2020 yılı için 25.300.000.-TL), söz konusu rapor, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna değerlendirilir. Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu hesaplamada yüz bin TL'ye kadar olan küsuratlar dikkate alınmaz.
- Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergi türlerine ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporlarında, birinci fikrada belirtilen sınır tespit edilirken o vergi türü için tarhi öngörülen vergi tutarlarının yıllık toplamı dikkate alınır.
- Yapılan vergi incelemesi neticesinde düzenlenen bir vergi inceleme raporunun, doğrudan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna değerlendirilmesinin gereklimi halinde, aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporlarının da Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna değerlendirilmesi esastır.

b) Olumsuz değerlendirme:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmede ilgili mevzuata uygun bulunmaması halinde, gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilir.
- İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona gönderir. Rapor değerlendirme komisyonunun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde, inceleme raporu karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletir. Söz konusu birim, raporları ilgili vergi dairesine gönderir.
- İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeliyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirir. Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanın gerekçelerini kabul ederse, inceleme raporu karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletir. Söz konusu birim, raporları ilgili vergi dairesine gönderir. Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanın gerekçelerini kabul etmezse, ilgili birim aracılığıyla uyuşmazlığa konu raporlar ile aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi

inceleme raporlarını, ilgisine göre Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir.

- Uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporu ile aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen diğer vergi inceleme raporları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir ve değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına gönderilir. Komisyonların bu kararlarına inceleme elemanınca itiraz edilemez. İnceleme elemanları, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarına ilişkin olarak, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonlarında yapılan değerlendirme uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını bağlı oldukları birime gönderirler. İlgili birim, söz konusu raporları, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna, komisyon kararlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere yeniden gönderir. Düzeltlenen raporlar, komisyon tarafından uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime, işleme konulmak üzere iletir.
- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirilecek vergi inceleme raporları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından ilgili mevzuata uygun bulunmaması halinde, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına iletir. İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir. Komisyonun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletir. Söz konusu Grup Başkanlığı anılan raporları ilgili vergi dairesine gönderir. İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte, ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna yazılı olarak bildirir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanın gerekçelerini kabul ederse karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletir. Söz konusu Grup Başkanlığı anılan raporları ilgili vergi dairesine gönderir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanın gerekçelerini kabul etmezse, bu husustaki kararını, karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığıyla yeniden inceleme elemanına iletir. İnceleme elemanı, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler çerçevesinde raporunu tekrar düzenler ve Yönetmeliğin 15inci maddesinin ikinci fikrasına göre işlem tesis edilmesi amacıyla ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun bu kararlarına inceleme elemanınca itiraz edilemez.
- Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonları ile rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirme sonucunda ilgili mevzuata uygun bulunmaması nedeniyle Vergi Mütettişine gönderilen vergi inceleme raporlarının tekrar düzenlenmesi için komisyonlar tarafından zamanaşımı süresi ve yapılacak düzeltmeler dikkate alınarak uygun bir süre verilir. Vergi Mütettişleri verilen sürede vergi inceleme raporlarını düzenlemek zorundadır.

c) Yanlış izahat halinde aşağıdaki işlemler yapılır:

- Rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Yanılma ve Görüş Değişikliği*” başlıklı 369uncu maddesinin birinci

fikrasi kapsamında olduğu (Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.) kanaatine varırlarsa, söz konusu özelgeyi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Mükelleflerin Izahat Talebi*” başlıklı 413 üncü maddesine göre oluşturulan komisyondan (Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon) iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik Komisyon'a gönderirler.

- Birinci fikrada belirtilen beş kişilik Komisyonun üyeleri Bakan tarafından belirlenir.
- Bu Komisyon, konunun kendisine geliş tarihinden itibaren otuz gün içerisinde karar verir.
- Bu Komisyon, üyelerin tamamının hazır bulunması ile toplanır ve oy çokluğuyla karar alır.
- Alınan kararlar tutanağa bağlanır ve tüm üyeler tarafından imzalanır.
- Bu Komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanı bağlar.
- Bu Komisyon tarafından, bir özelgenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesinin birinci fikrasi kapsamında olduğu (Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.) sonucuna varılırsa, söz konusu özelge, Komisyon kararı dikkate alınarak değiştirilir.

8/12

Cevap 4 – Vergi kanunlarının uygulama alanının belirlenmesinde iki ilke esas alınmaktadır. Bunlardan birincisi mülkilik ilkesi; ikincisi ise şahsilik ilkesidir. Çeşitli ülkelerin şahsilik ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurmaktadır. Çakışmanın sonucunda ise, çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır.

Çifte vergileme, “Birden fazla devlete ait vergileme yetkisinin çakışmasından veya aynı bir yetkinin bir kaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergi dönemi için aynı nitelikte birden fazla vergi alınması” olarak tanımlanabilir.

Çifte vergilendirmenin hukuki ve ekonomik anlamda iki boyutu bulunmaktadır. Hukuki anlamda çifte vergilendirme; birden fazla devletin farklı vergileme kriterleri sonucunda, aynı mükellefleri aynı vergi konularında birden fazla kez vergilemeye tabi tutmaları olarak tanımlanabilir. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucunda gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Buna hukukî anlamda uluslararası çifte vergilendirme denilmektedir. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesinden ya da vergi matrahının değişik usullerle hesaplanmasıından doğabilir.

Devletlerin hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştmaları gereklidir. Bunu sağlamak için devletler, yasalarla tek yanlı

sınırlandırma yapabilirler. Buna çifte vergilendirmeyi önlemek için iç hukukta kullanılan yöntemler denilmektedir.

Bu kapsamda, devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlırmaları, hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak yolardan ilkidir. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler. Bu konuda iki ana yöntem vardır: (1) Mahsup yöntemi, (2) istisna yöntemi.

Mahsup yönteminde; vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplamakla birlikte, yabancı ülkede ödenmiş olan vergileri, ülkede hesaplanan toplam vergiden mahsup edilmektedir. Bunun için, yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de beyan edilmesi gerekmektedir. Vergiden istisna kılınan kazançlar nedeniyle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilememektedir.

İstisna yönteminde ise; vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanmakta, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmamaktadır. Bununla beraber, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet vergiden istisna edilmekle beraber, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması bakımından toplama dahil edilebilir; bu şekilde bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Yasa koyucu, bu iki ana yöntem dışında başka yöntemlerle de çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışır. Örneğin yabancı ülkelerdeki gelir ve servet değerlendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir ya da yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurularak çifte vergilendirme kısmen giderilebilir.

Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlıracı hükümlere yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlüsü (mükellefi) olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerek Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye'de yerleşmiş olmalarına (ikamet ilkesi) ve belli koşullar altında uyrukluğ ilkesine bağlamıştır. Uyrukluğ ilkesine göre, tam yükümlülüğün (mükellefiyetin) söz konusu olabilmesi için, "Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslerle bağlı olup adı geçen daire, müessesesi, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları"nın yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak bu kişilerin bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazanç veya iratlari dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratlari üzerinden ayrıca vergilendirmeyecekleri hükmeye bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, bu hükm ile çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla "istisna yöntemi"ni kabul etmiştir. Yine Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinde yer alan yurt dışı faaliyetlerden elde edilen bazı kazançların kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye'de vergilendirilmeyeceği hükm altına alınmıştır. Örneğin, yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Türkiye'de vergilendirilmemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunun 33 üncü maddesi, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla "mahsup yöntemi"ni kabul etmiştir. Bu hükmeye göre, tam yükümlülerin (mükelleflerin) yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir, indirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen

kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu, tam yükümlülüğü (mükellefiyeti) kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması koşuluna bağlıdır. Yasal merkez ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar ise bu verginin dar yükümlüleri (mükellefleri) olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmeyi önlemek için "mahsup yöntemi"ni kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler, Türkiye'de tarih edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesindeki oranın uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükmeye bağlanmıştır.

(Not: Mahsup ve istisna yöntemine ilişkin yukarıda bahsedilen örneklerden başka verilmiş örnekler de değerlendirilmiştir.)

Cevap 5 – “Non bis in idem” ilkesi, aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmaması veya hükmü verilememesini ifade etmektedir. İlkeye göre aynı fiil nedeniyle faile sadece bir ceza verilmelidir. Bu ilke ile Devlet aynı kişi hakkında çifte yargılama yapma ve cezalandırma yasağına tabi olmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere “non bis in idem” ilkesinin uygulanması için iki unsur gerekmektedir. Bunlardan biri fiilin aynılığı, diğerinin failin aynılığıdır.

Vergi ceza hukuku, vergi mevzuatına aykırı davranışın kişilerin karşılaşacakları cezaları incelemektedir. Vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranışa eğilimli vergi yükümlülerini ile diğer ilgili kişiler üzerinde önleyici ve caydırıcı etki oluşturarak vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır. Ülkemiz mevcut vergi ceza mevzuatı genel anlamda tetkik edildiğinde, bazı durumlarda kişinin istediği tek bir fiil dolayısıyla birden fazla yaptırıma maruz kaldığı görülmektedir. Ayrıca, aynı fiilden mütevellit ilgili vergi idaresi tarafından idare hukuku usullerine göre verilen vergi cezasına ilişkin yargılama idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri nezdinde yürütülmekte iken, vergi suçuna ilişkin yargılama adli yargı kolunda yer alan ceza mahkemeleri tarafından yürütülmektedir. Bu şekilde, aynı fiile dayalı iki farklı yargı kararı ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanununda suçların ve kabahatlerin içtimaiye ilişkin hükümlerden biri, Kanunun 359uncu maddesinin son fıkrasıdır. Bu hükmeye göre; “*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*”. Benzer yönde bir diğer düzenleme ise Vergi Usul Kanununun 340 1ncı maddesinin ilk fıkrasındadır. Bu hükmeye göre de “*Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu madde ve diğer kanumlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*”. Yine aynı Kanunun 353 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; “*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.*”.

Göründüğü üzere Vergi Usul Kanunu “non bis in idem” ilkesini kendi bünyesinde suçlar ve kabahatler açısından kabul etmemiştir. Vergi uygulaması da bu yönde ilerlemekte, kişilere hem vergi ziyanının nitelikli hali nedeniyle ziyyaa uğratılan verginin 3 katı kadar idari para cezası kesilmektedir hem de vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis cezası verilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, konuya ilişkin olarak, aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama “non bis in idem” ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılamaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Aynı fiilden dolayı yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin uygulanabilmesi için hukuka aykırı fillere bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca “non bis in idem” ilkesine uygunluk yönünden müdahalenin yol açtığı söz konusu mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da irdelenmesi gerekir.

Örnek olayda, hakkında cezalı tarhiyat yapılan mükellef için aynı zamanda sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmuş, ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifası ile gerçekleşir. Buna göre vergi kurallarına aykırılığın idari olarak cezalandırılmasıyla esas itibarıyla kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesi, bunun ayrıca suç olarak öngörülü cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozabilecek sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Kanun koyucu böylelikle vergi ödevine ilişkin kuralların yerine getirilmesi için caydırıcılık sağlamaktadır. Öte yandan idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılması ihlal edilen eylemin tek olduğu gerektiğini değiştirmemektedir.

Örnek olayda, şikayeteye konu her iki takibat aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüştür. Vergi idaresince sahte fatura düzenlendiğinin tespiti üzerine yürütülen idari takibatta bu fiil dolayısıyla elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan bu fiil yüzünden ayrıca ceza yargılaması yürütülmüştür. Buna göre ilgilinin cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak örnek olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte örnek olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla örnek olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır.

Sonuç olarak, Vergi Hukukunda çoğu kez ortada tek bir fiil bulunmasına karşın mükelleflerin birçok ve farklı kanun maddesini ihlal etmesi durumuyla karşılaşmaktadır. Bir fiil zaman zaman birden fazla vergi kabahatine yol açabilmekte ya da hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak nitelendirilebilmektedir. Örnek olayda yer alan hususlar, Anayasa Mahkemesinin benzer olaylara ilişkin verdiği kararlar bağlamında değerlendirildiğinde, Türk Vergi Hukukunda vergi ziyai kabahati ve vergi kaçakçılığı suçu kişinin aynı fiili sonucu birlikte ortaya çıktığında ya da özel usulsüzlük kabahati ve vergi ziyai kabahati birlikte ortaya çıktığında uygulanacak cezalar ve yargılama süreci “non bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.