

2016/2.DÖNEM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI
VERGİ TEKNİĞİ SINAVI
28 Ağustos 2016-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: Aşağıdaki kavramları **açıklayınız.**

- a)** Vergi benzeri mali yükümlülük (*parafiskalite*) **(10 Puan)**
- b)** Yargısal uyuşmazlıklarda **Usulî kazanılmış hak ilkesi.** **(10 Puan)**
- c)** **Tahsil dairesi (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) (5 Puan)**

SORU 2: (X) vergi dairesinin mükellefi, tam mükellef (Y) AŞ'nin kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermediğinden, 2012 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi matrahı, takdir komisyonu marifetiyle takdir edilmiştir. Takdir edilen kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan 100.000,00 TL kurumlar vergisi ve 100.000,00 TL vergi ziynet cezasını içeren vergi/ceza ihibarnamesi ile eki takdir komisyonu kararı, (Y) AŞ'ye, 11.06.2015 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilmiştir. (Y) AŞ, 26.7.2015 tarihinde **(A)** vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonuna yazılı olarak başvurarak, uzlaşma talep etmiş, 01.09.2015 tarihinde yapılan uzlaşmadan, uzlaşma vaki olmamış, uzlaşma tutanağı 1.9.2015 tarihinde (Y) AŞ'nin temsilcисine/vekiline, **tebliğ edilen kişinin açık rızası alınarak** komisyonda tebliğ edilmiştir. **(Y) AŞ, uzlaşmanın vaki olmaması üzerine dava açmaya karar vermiştir**

1

İSTENEN:	a) Yukarıdaki olayda, yasal dayanakları ile birlikte açıklayarak (Y) AŞ'nın vergi mahkemesinde dava açma süresinin son gününü belirleyiniz. (20 Puan)
	b) Vergi Dairesi Başkanlığınca yapılan uzlaşma işlemlerinin uzlaşma talep süresi ile ilgili süre yönünden yasaya uygun olup olmadığını , yasal dayanakları ile ayrıntılı olarak açıklayınız. (20 Puan)

VERİ: *Hesaplama belirlenen sürelerin son gününün resmi tatil rastlamadığı kabul edilecektir.*

SORU 3: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58 nci maddesinde yer alan **"haksız çıkış zamı"** ni açıklayarak, bu zam üzerinden aynı Kanun uyarınca gecikme zamı hesaplanması hesaplanamayacağını, hesaplanması halinde ise vadesinin vadesinin nasıl belirleneceğini açıklayınız. **(15 Puan)**

SORU 4 Ticari faaliyeti nedeniyle : (X) vergi daresinin gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan tam mükellef gerçek kişi (A)'nın, (Y) ili barosuna kayıtlı avukat (B) ile sürekli hukuki danışmanlık sözleşmesi bulunmaktadır. Mükellef (A)'nın muhasebe hizmetini de (Y) ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatına haiz (C), bağımlı olarak sunmaktadır.

Mükellef (A)'nın işyerinde 2012 yılında meydana gelen hırsızlık olayında, maliyet bedeli 1.000.000,00 Türk Lirasına tekabül eden ticari mali çalınmıştır. Bu olay üzerine (B) ve (C) birlikte "**söz konusu hırsızlık nedeniyle, takdir komisyonuna başvurulması gerektiğini, ancak bu durumda KDV indirimlerinin de düzeltilmesi gerektiğini**" mükellef (A)'ya sözlü olarak ifade etmiştir. Mükellef (A), takdir komisyonuna başvurmaya gerek olmadığını, söz konusu malın maliyet bedelinin gider kaydedilmesini istemiş ve buna göre de işlem yapılmıştır.

2014 yılının başında (A), (B) ile sözleşmesini feshetmiş, (C)'nin de iş akdini feshederek işten çıkmıştır. Bunun üzerine (B) ve (C) birlikte hazırlayıp, imzaladıkları dilekçe ile Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kuruluna (A)'yı ihbar ederek, 2012 yılında gerçekleşen hırsızlık olayında vergi kayıp ve kaçağı olduğunu iddia etmiş ve ihbar ikramiyesinin ödemesi talebinde bulunmuştur.

Ihbar üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda, **İhbar edilen hususla sınırlı olarak** (A) adına aşağıdaki vergiler tarh edilmiş ve cezalar kesilmiştir. (A) tarh edilen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş ve 15.1.2015 tarihinde yapılan uzlaşma sonucunda, uzlaşma vaki olmuştur. (A) uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi ve cezaların tamamı ile gecikme faizlerini 02.02.2015 tarihinde ödemmiştir.

VERGİ/CEZA TÜRÜ	DÖNEMİ	TARH EDİLEN/ KESİLEN	UZLAŞILAN (ÖDENEN)	GECİKME FAİZİ (ÖDENEN)
Gelir Vergisi	2012	150.000,00	100.000,00	44.800,00
Katma Değer Vergisi	2012/12	100.000,00	100.000,00	49.000,00
Vergi Zabıta Cezası	2012	250.000,00	50.000,00	
Özel Usulsüzlük Cezası	2012	50.000,00	5.000,00	

2

İSTENEN:	a) Yukarıdaki olayda, 26.12.1931 tarihli, 1905 sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun uyarınca ödemesi gereken ihbar ikramiyesi tutarını hesaplayınız. (5 Puan)
	b) Yukarıdaki olayda (B) ve (C)'ye ihbar ikramiyesi ödenip ödenmeyeceğini, yasal dayanakları ile açıklayınız. (5 Puan)
VERİ: İhbar ikramiyesinin hesaplanması sırasında oran % 10 olarak dikkate alınacaktır.	

SORU 5: **"Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak"** suçunun hangi kanunda düzenlenliğini, suçun tanımının yapılip yapılmadığını açıklayarak, bu suçun özelliklerini hukuki açıdan tartışınız. (**10 Puan**)

CEVAPLAR

CEVAP 1:

- a) *Vergi benzeri mali yükümlülük; vergi benzeri olarak (parafiskalite) adlandırılan, bazı kamu kuruluşlarına özgü gelir çeşitleri vardır. Sosyal sigorta ödentileri, kamu kurumu niteliğindeki belli meslek kuruluşlarının ödentileri örnek olarak gösterilebilir. Bunlar, ilke olarak kamu alacağı kavramına, 6183 sayılı yasa kapsamına girmezler. Ancak özel kanunlar ile bu statü tanınamektedir. Nitekim, 5510 sayılı SOSYAL SIGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SIGORTASI KANUNU'nun 88 nci maddesi, kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı alacak olduğunu öngörmektedir. Öte yandan, bazı kurumların özel yasaları da vergi benzeri kurum gelirleri için özel tahsil hükümleri, usulleri getirmektedir. Türk kamu maliyesi uygulamasında fon olarak isimlendirilen gelir çeşitleri de bir tür kamu alacağıdır. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin en belirgin özellikleri, Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında da belirtildiği gibi, genellikle, bir kamu hizmeti karşılığında kamu gücüne dayanılarak tek taraflı yükletilmeleri, harç ve resime göre, daha çok ücret görünümünde olmalarıdır. Parafiskal yükümlülüklerin temel nitelikleri zorunlu, karşılıklı tahsis ilkesine dayalı ve bütçe dışı olmalarıdır. Bu yükümlülüklerin (1) sosyal güvenlik ödemeleri, (2) mesleki kuruluşlara yapılan ödemeler ve (3) fonlara yapılan ödemeler olmak üzere üç türü bulunmaktadır. Bir malî yüküm, sorumlusunun isteğine bağlı ise, onun iradesi uyarınca zorunluluk taşıyorsa tümüyle yasadan zorunluluk niteliğinde olmadığından "vergi benzeri malî yüküm" sayılması olanaksızdır.*
- b) *Yargışal Uyuşmazlıklarda Usulî kazanılmış hak ilkesi; Bir kanun hükmüne dayanmayıp yargı içtihatlarıyla medeni yargılama usulünde ortaya çıkan ve kamu düzeniyle ilgili olan bu ilke, temyiz merciinin bozma kararı üzerine bozmaya uyan Mahkemenin, bozma kararı doğrultusunda inceleme yapmak ve karar vermek durumunda olması, temyiz merciinin de artık ilk bozma kararına aykırı olacak şekilde ikinci bir bozma kararı verememesidir.*
- c) *Tahsil dairesi; 6183 sayılı Kanunun 1 nci maddesinde yer alan bu terim, Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade etmektedir.*

3

CEVAP 2: VUK m.107/A uyarınca yapılmasına izin verilen E-Tebliğat uygulaması 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren başlamıştır. Ancak, bu tarihten önce E-Tebliğat sistemini kullanmak için bildirimde bulunan mükelleflerin 1 Ekim 2015 tarihinden itibaren elektronik tebliğat yapılabilmesine izin verilmiştir. Soruda, mükellefe tebliğin yayımı tarihinden önce e-tebliğ yapılmıştır. Hukuken vergi dairesinin bu tarihte elektronik tebliğ yapma yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılan tebliğ hukuken hatalıdır. Ancak, mükellef bu tebliği kabul ederek hukuki yollara başvurduğundan söz konusu işlemden haberdar olmuş ve işlemi hukuken kabul etmiştir. Ancak bu durumda da elektronik ortamda yapılan bu Tebliğ işleminin hukuken tebliğ olarak kabul edildiğinde de tebliğin 5 nci gün yapıldığının hukuken kabul edilmemesi gerekmektedir. Ancak, tebliğin yapıldığı hukuken kabul edildiğinde de uzlaşma ve dava açma süresinin son günü aşağıda da açıklandığı üzere, mali tatil rastlamaktadır. Bu nedenle sorunun çözümünde tebliğin 11/6 ya da 16/6 tarihinde yapılmış olması, sürelerin hesaplanmasında bir etkisi bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde 2012 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi tarhiyatı 11.6.2015 tarihinde (Y) AŞ'ye elektronik ortamda tebliğ edilmiştir. (Y) AŞ, yapılan tarhiyata dava

açmaya karar verdiğiinden, dava açma süresinin VUK, İYUK ve Mali Tatil Kanunu hükümleri dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir.

- 1- İYUK, m.7'de Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve **vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir**. Aynı maddede bu sürelerin, idari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı; vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda:
 - i. tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın;
 - ii. tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin;
 - iii. tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin;
 - iv. tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlayacağı hükmü altına alınmıştır.

- 2- İYUK m.8'de de bu **kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı; aynı Kanununun 61'inci maddesinde de bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustos kadar çalışmaya ara verecekleri hükmü altına alınmıştır.**
- 3- **5604 sayılı MALİ TATİL İHDAS EDİLMESİ HAKKINDA KANUN'un 1'nci maddesinde her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanacağı, hazırlı ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatilin temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlayacağı, son günü malî tatil rastlayan ve maddede belirtilen sürelerin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı, hükmü altına alınmıştır. Yine aynı Kanunda vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin malî tatil süresince işlemeyeceği, belirtilen sürenin malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı hükmü altına alınmıştır. Bu hükmü uyarınca malî tatilin bitimi olan 20 Temmuz 2015 tarihinden itibaren sürenin işlemeye başlaması gerekmektedir.**
- 4- **Yine 5604 sayılı Kanunda 2016 yılında yapılan değişiklikle malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten ve Kanunun 1 nci maddesi kapsamındaki kanuni ve idari sürelerin, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saatı bitiminde sona ermiş sayılacağı hükmü altına alınmıştır.**
- 5- **213 sayılı VUK m.107/A'da bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğ elverişli elektronik bir adres vasıtasyyla elektronik ortamda tebliğ yapılabileceği, elektronik ortamda tebliğ, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı hükmü altına alınmıştır. Ancak, bu hükmün somut olayda henüz tebliğ işlemleri başlamadığından uygulanmaması gerekmektedir. Ancak, yukarıda da açıklandığı üzere, bu süre kabul edilse dahi, somut olayda malî tatil süreleri de dikkate alınacağından ortaya çıkan durumda bir farklılık olmamaktadır. Sorunun çözümünde 5 günlük süre dikkate alınmıştır.**
- 6- **213 sayılı VUK, Ek m.1'de uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacağı hükmü altına alınmıştır. Öte yandan, VUK m.18'de sürenin**

gün olarak belli edilmesi halinde başladığı günün hesaba katılmayacağı ve son günün tatil saatinde biteceği huküm altına alındığından, Ek m.1'in bu madde ile birlikte yorumlanması gerekmektedir.

- 7- **213 sayılı VUK Ek m.7'de uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarheden vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı huküm altına alınmıştır.**

- I- **DAVA AÇMA SÜRESİNİN HESAPLANMASI:** Somut vakiada, ihbarname 11.6.2015 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edildiğinden, VUK m.107/A uyarınca tebliğ, 16.6.2015 tarihinde yapılmış sayılacaktır. Dava açma süresi de İYUK m.7 uyarınca 17.6.2015 tarihinden başlayacaktır. 1 Temmuz 2015 tarihinde mali tatil başladığından, 1-20 Temmuz 2015 tarihinde dava açma süresi duracaktır. Süre mali tatilin bitiminden sonra işlemeye başlayacaktır. Dolayısıyla 20 Temmuz tarihinden itibaren kalan 15 günlük dava açma süresi işlemeye başlayacak bu süre de 03 Ağustos 2015 tarihinde sona erecektir. 03 Ağustos tarihi de mahkemelerin çalışmaya ara verme süresine rastladığından, dava açma süresi İYUK m.8 uyarınca, çalışmaya ara verme süresinin bitimini izleyen 7. gün olan 7 Eylül 2015 tarihi, dava açma süresinin son günü olacaktır. Ancak, olayda (Y) AŞ uzlaşma talep ettiğinden bu süre uzlaşma süresine göre hesaplanacaktır. Uzlaşma 1.9.2015 tarihinde vaki olmamış ve düzenlenen tutanakta bu tarihte tebliğ edildiğinden, 1.9.2015 tarihi itibarıyle dava açma süresinin 15 günden az kalıp kalmadığına bakılması gerekmektedir. (Y) AŞ, uzlaşma talep etmemeydi dava açma süresi mali tatil ve adili tatil nedeniyle 7.9.2015 tarihine kadar uzayacaktır. 1.9.2015 tarihi itibarıyle dava açma süresine 6 gün kaldığından, VUK ek m.7 uyarınca dava açma süresi 1.9.2015 tarihinden itibaren 15 gün olarak hesaplanacaktır. Maddede her ne kadar "tebliğ tarihinden itibaren" denilmiş olsa da, VUK m.18'de **sürenin gün olarak belli edilmesi halinde başladığı günün hesaba katılmayacağı ve son günün tatil saatinde biteceği huküm altına alındığından dava açma süresi 16.9.2015 tarihi mesai saati sonunda sona erecektir.**

- b) **UZLAŞMA SÜRESİNİN HESAPLANMASI:** 5604 sayılı Kanunun 1 nci maddesi uyarınca, tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin sürelerin, son günü malî tatil rastlarsa, bu sürenin malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamiş sayılacağı huküm altına alınmıştır. 213 sayılı VUK Ek m.4'de tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin mükellef veya cezaya muhatap olanlar için vergi ve ceza ihbarnesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılabileceği huküm altına alınmıştır. Somut olayda, tebliğ 16.6.2015 tarihinde yapılmış sayıldığından uzlaşma süresi **16.7.2015** tarihinde sona ermektedir. Bu süre malî tatil süresine rastladığından uzlaşma süresi malî tatil içinde sona erdiğinden, 5604 sayılı Kanunun 1 nci maddesindeki **son günü malî tatil rastlayan uzlaşmada, uzlaşma talep**

süresinin, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamiş sayılacağına ilişkin huküm uyarınca, uzlaşma talep süresi, 27.7.2015 tarihi mesai saatı sonuna kadar uzayacaktır. (Y) **AŞ 26.7.2015 tarihinde uzlaşma talep ettiğinden**, yasal süresi içinde uzlaşma talep etmiş olup, uzlaşma talebinin kabul edilerek uzlaşma yapılmış olması yasaya uygundur.

CEVAP 3: 6183 sayılı AATUHK'nın 58 nci maddesinin birinci fıkrasında kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımıza uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği huküm altına alınmıştır. 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesini müteakiben vergi itiraz komisyonlarının görevleri sona ermiş ve 2576 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi itiraz komisyonlarının görevleri vergi mahkemelerine verilmiştir. Vergi davalarında ihtilafların görüm ve çözümünde uygulanacak hükümleri düzenleyen ve Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler de 577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, bu davaların görüm ve çözüm usulleri 2577 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelere tabi kılınmıştır. Dolayısıyla, ödeme emrine karşı açılan davalarда, 2577 sayılı Kanun hükümleri uygulanacağından ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar, **kesin olmayıp üst yargı mercii nezdinde temyiz veya itiraza konu olabilecektir.**

- a)** Öte yandan 6183 sayılı AATUHK'nın 58 nci maddesinin ikinci fıkrasında **itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağının % 10 zamla tahsil edileceği huküm altına alınmıştır. Bu huküm uyarınca, ödeme emrine karşı açılan dava sonucunda, dava açan kişi haksız çıkarsa, bir başka deyişle dava aleyhine sonuçlanırsa, reddedilen dava tutarı üzerinden % 10 oranında ayrıca haksız çıkma zammı ödemesi gerekmektedir.**
- b)** 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde **"Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunacağı, ay kesirlerine isabet eden gecikme zamminin günlük olarak hesap edileceği, gecikme zammi bir liradan az olamayacağı** huküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren ödeme tarihine kadar geçen süre için maddede belirtilen oranda her ay için ayrı ayrı gecikme zammi uygulanması gerekmektedir.
- c)** **Seri A, 1 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde** 58 nci madde hükmünün uygulanması ile ilgili olarak, ödeme emrine dava açan borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammı alınacağı, bu düzenlemenin, ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemeye yönelik bir düzenleme olduğundan, ödeme emrine karşı açılan davaların reddi halinde kesinleşecek kararlar üzerine %10 zamın uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Aynı Tebliğde, Kanunda %10 zamın hangi sürede ödeneceğine yönelik özel bir düzenleme yer almadiğinden, **bu alacağın vadesinin 6183 sayılı Kanunun 37 nci maddesine göre ilgilisine 213 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılacak tebliğ ile verilecek bir aylık ödeme süresi ile belirlenmesi gerektiği ve haksız çıkma zammina, süresinde ödenmemesi halinde gecikme**

zammi tatbik edilmeyeceği açık biçimde belirtilmiştir. Haksız çıkış zammina gecikme zammina uygulanmayacaktır.

CEVAP 4: a) 1905 sayılı Kanununun 1 nci maddesinde umumi veya hususi kanunlar ve muahedeler ahkamına göre Devlete ait veya Hazine emrine mevdu olması lazım geldiği halde Hükümetin kayda müstenit ittilai haricinde kalmış olan bilümum menkul ve gayrimenkul emval veya bu nevi emvalin intifa hakları ile senede merbut veya ipotekli ve ipoteksiz alacakları ve her nevi mevduat ve emanet ile esham ve tahvilatı ve sigorta matluplarını ihbar edenlere ihbar edilen emvalin veya intifa hakkının **Hazineye aidiyeti tahakkuk ettikten sonra bu emvalin kıymetleri veya iki senelik intifa baliğleri üzerinden kanundaki nispetlere göre ikramiye verileceği hukum altına alınmıştır.**

1905 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinde de Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga **gibi daimi vergilerden** yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere **tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları** mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verileceği hukum altına alınmıştır.

Yukarıdaki madde hükümleri uyarınca **sürekli vergi ve cezalar için ihbar ikramiyesi ödenebileceğinden** özel usulsüzlük cezası dışında kalan ve kesinleşen vergi ve cezalar üzerinden ihbar ikramiyesinin hesaplanması gerekmektedir. Gecikme faizi ceza mahiyetine olmadığından, gecikme faizi üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir. Buna göre ödenmesi gereken ihbar ikramiyesi tutarı aşağıdaki gibidir:

7

VERGİ/CEZA TÜRÜ	DÖNEMİ	UZLAŞILAN (ÖDENEN)
Gelir Vergisi	2012	100.000,00
Katma Değer Vergisi	2012/12	100.000,00
Vergi Zayıf Cezası	2012	50.000,00
İKRAMİYE MATRAHI		250.000,00
HESAPLANAN İKRAMİYE (%10)		25.000,00

b) Olayda, ihbar edenler avukat ve SMMM olduğundan ihbar ikramiyesinin ödenmesi konusunda ilgililerin bu sıfatlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü, iki meslek örgütüne mensup olan bu kişilerin tabi oldukları mesleki mevzuatı, ihbar ikramiyesinin ödenmesi konusunda sınırlayıcı hükümler içermektedir.

Şöyled ki;

- i. 1136 sayılı Avukatlık Kanunu m.36'da Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyle öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaklandığından, bu yasağa aykırı hareket ederek, avukatın ihbar suretiyle ikramiye talep etmesi hukuken mümkün değildir. Bu nedenle avukata ikramiye ödenmemesi gerekmektedir. Ancak, bu husus hukuken de tartışmaya açıktır.

- ii. 3568 sayılı SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU m.43'de meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalananamayacakları hükmü altına alınmıştır. Açık yasa hükmü uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış olan meslek mensubu (C)'ye ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

CEVAP 5: VUK m. 359/a-1'de "**hesap ve muhasebe hilesi yapmak**" kaçakçılık suçu fiilleri arasında sayılmış olup, bu suçu işleyenlerin on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmü altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu fiil ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde 213 sayılı VUK m.344 uyarınca ziyya uğratılan vergi tutarının (3) katı tutarında vergi ziayı cezası da kesilmektedir.

Öte yandan, VUK m.359/a-1'de "**muhasebe hilesi yapmak**" suçu yasada açık biçimde tanımlanmamıştır. VUK m. 359'da vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için aranan ilk davranış vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan "defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak" olarak belirlenmiştir. "Hesap hilesi" ve "muhasebe hilesi" yapmak şeklinde iki farklı hareket ile de gerçekleşebileceği anlaşılan bu davranışın bir tanımının olmaması yazında farklı görüşlerin oluşmasına da yol açmıştır.

Öte yandan hesap ve muhasebe hilesinin tanımlanmamış olması suçun unsurlarının tespitini zorlaştırmış, madde hükmünün uygulanabilirliğini de etki etmiştir. Daha açık bir ifade ile hesap ve muhasebe hilesinin, VUK dışında da tanımlanmasının zorluğu, fiilin VUK'da yer almasını tartışırlar kılmaktadır. Gerçekten de hesap ve muhasebe hilesini tanımlama çabalarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Son derece değişken olan ve esasen Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Tek Düzen Muhasebe Tebliğleri ile suçun davranış unsurunu belirlemesi hukuki belirlilik ilkesi bakımından hukuka aykırı sonuçlar doğurabilme olasılığını da taşımaktadır.

VUK m.359'da yer alan tüm kaçakçılık suçları bakımından "yanlıltıcı mahiyet" (aldatma-iğfal kabiliyeti) suçun bir unsuru olarak aranmaktadır. Diğer taraftan, kaçakçılık suçlarında vergi ziayı bir unsur olarak aranmamaktadır. Buna karşın bir suç olmasından hareketle VUK m. 359'da tanımlı hesap ve muhasebe hilesi suçu ancak yanlıltıcı mahiyetteki hesap ve muhasebe kayıtları ile işlenebilir. Bu açıklamalar ışığında belirtmek gereklidir ki; kanun koyucu VERGİ ZİYAINA YOL AÇAN HER SERBEST HAREKETİ KAÇAKÇILIK SUÇU OLARAK GÖRMEMİŞ; ANCAK YANILTICI (İĞFAL KABİLİYETİ OLAN) FİİLLERİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI KAPSAMINDA GÖRMÜŞTÜR. Bu durumda, suçun kanuni unsurlarının TCK'nda belirlenen sahtecilik suçlarına ilişkin hükümler dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

- i. VUK m. 359'da yer bulan hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun ortaya çıkması için; ilgili davranışın yanlıltıcı mahiyet ve amaçla yapılması gereklidir. Bu suçların tespitinde işlendiği iddia edilen fiiller açısından fiilin "hukuka aykırılığın kolaylıkla anlaşılabilir olmamasıdır". **Bu bağlamda içeriğindeki hukuka aykırılık kolaylıkla görülebilen bir muhasebe kaydının sahteliğinden söz edilemez. Bir başka söyleyişle muhasebe kaydı üçüncü kişileri yanlıltıcı mahiyette değilse, iğfal kabiliyetinden de söz edilemez. Bununla birlikte fiilin hile içerdüğünün özel araştırma gerektirmesi veya başka verilerle hileli davranışın kamufla edilmesi gibi durumlarda kamu güveni de tehlkiye gireceğinden, iğfal kabiliyetinin varlığı kabul edilmelidir**

- ii. Bu suç bakımından VUK ile TCK arasındaki özellik-genellik ilişkisi VUK'da yer almayan hususlarda, TCK'ya başvurulmasını gerektirmektedir
- iii. **Aldatma kabiliyetinden söz edebilmek için sahtecilik fiilinin ilk bakışta herkes tarafından anlaşılabilecek nitelikte olmaması gerekmektedir.**
- iv. Suçun genel kast ile işlenmiş olması gerekmektedir.

Her ne kadar yukarıda görüldüğü üzere bu suçun tanımlanmamış olması, suçun kategorize edilmesini de imkansız hale getirmektedir. Ayrıca, suçun kanuni unsurlarının tanımlanmamış olması nedeniyle **kendi aleyhine muhasebe veya hesap hilesi yapan kişiler bakımından da vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandılarından bahsedilebilecektir**. Hata ile hileyi ayırmak bakımından aynı zamanda zarara yol açma gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Özette ifade etmek gerekirse kanun koyucunun vergi zayıfları aramaksızın, muhasebe ve hesap hilesini davranış unsuru olarak belirlemesi, yarattığı belirsizlik nedeni ile madde hükmünün uygulanabilmesi hukucken imkansız hale gelmiştir. Bu nedenle, "muhasebe hilesi" suçunun, suçun kanunilik ilkesine göre, eylemi tanımlayan hukuk kurallarının kuşkuya yer vermeyecek biçimde açık, seçik sınırlarının yasa koyucu tarafından önceden saptanmış olması gerekmektedir.