

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ YAYINI NO: 2950
AÇIKÖĞRETİM FAKÜLTESİ YAYINI NO: 1906

VERGİ USUL HUKUKU

Yazarlar

Yrd.Doç.Dr. İdris Hakan FURTUN (Ünite 1)
Yrd.Doç.Dr. Cenker GÖKER (Ünite 1, 4, 8)
Prof.Dr. Muallâ ÖNCEL (Ünite 2, 3)
Yrd.Doç.Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU (Ünite 2, 3)
Dr. İnci SOLAK AKMAN (Ünite 2)
Yrd.Doç.Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK (Ünite 3)
Prof.Dr. Nami ÇAĞAN (Ünite 4)
Yrd.Doç.Dr. İbrahim Nihat BAYAR (Ünite 5-8)
Yrd.Doç.Dr. Oytun CANYAŞ (Ünite 5-8)
Mustafa DÜNDAR (Ünite 5-7)

Editör

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu kitabın basım, yayım ve satış hakları Anadolu Üniversitesine aittir.
“Uzaktan Öğretim” tekniğine uygun olarak hazırlanan bu kitabın bütün hakları saklıdır.
İlgili kuruluştan izin almadan kitabın tümü ya da bölümleri mekanik, elektronik, fotokopi, manyetik kayıt
veya başka şekillerde çoğaltılamaz, basılamaz ve dağıtılamaz.

Copyright © 2013 by Anadolu University
All rights reserved

No part of this book may be reproduced or stored in a retrieval system, or transmitted
in any form or by any means mechanical, electronic, photocopy, magnetic tape or otherwise, without
permission in writing from the University.

UZAKTAN ÖĞRETİM TASARIM BİRİMİ

Genel Koordinatör

Doç.Dr. Müjgan Bozkaya

Genel Koordinatör Yardımcısı

Arş.Gör.Dr. İrem Erdem Aydın

Öğretim Tasarımcıları

Yrd.Doç.Dr. Alper Tolga Kumtepe

Yrd.Doç.Dr. Figen Ünal Çolak

Grafik Tasarım Yönetmenleri

Prof. Tevfik Fikret Uçar

Öğr.Gör. Cemalettin Yıldız

Öğr.Gör. Nilgün Salur

Dil Yazım Danışmanları

Funda Gürbüz

Hatice Çalışkan

Grafiker

Ayşegül Dibek

Kitap Koordinasyon Birimi

Uzm. Nermin Özgür

Kapak Düzeni

Prof. Tevfik Fikret Uçar

Öğr.Gör. Cemalettin Yıldız

Dizgi

Açıköğretim Fakültesi Dizgi Ekibi

Vergi Usul Hukuku

ISBN
978-975-06-1613-6

1. Baskı

Bu kitap ANADOLU ÜNİVERSİTESİ Web-Ofset Tesislerinde 20.000 adet basılmıştır.
ESKİŞEHİR, Ocak 2013

İçindekiler

Önsöz vii

Vergi Usul Hukuku ve Kapsamı	2
GENEL OLARAK HUKUKTA MADDİ HUKUK-ŞEKLİ HUKUK AYRIMI	3
VERGİ HUKUKUNDA MADDİ HUKUK-ŞEKLİ HUKUK AYRIMI	4
ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNUN TANIMI, İÇERİĞİ VE DALLARI	4
ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNUN BİR DALI OLARAK VERGİ USUL HUKUKUNUN TANIMI, DÜZENLEME ALANI, NİTELİĞİ VE ÖZELLİKLERİ	7
Özet.....	11
Kendimizi Sınayalım.....	12
Okuma Parçası	13
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	14
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	14
Yararlanılan Kaynaklar.....	15

1. ÜNİTE

Vergilendirme Süreci-I.....	16
VERGİYİ DOĞURAN OLAY	17
Gelirden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	18
Servetten Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	18
Harcamalardan Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	19
VERGİNİN TARHI.....	19
Tarh İşleminin Hukuki Niteliği.....	19
Tarh İşleminin Türleri (Tarhiyat Yöntemleri)	23
Beyana Dayanan Vergi Tarhı	23
İkmalen Vergi Tarhı	24
Resen Vergi Tarhı.....	24
İdarece Vergi Tarhı	26
Özet.....	27
Kendimizi Sınayalım.....	28
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	29
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	30
Yararlanılan Kaynaklar.....	31

2. ÜNİTE

Vergilendirme Süreci-II.....	32
TEBLİĞ.....	33
Tebliğ Yapılabilecek Kişiler.....	34
Tebliğ Yöntemleri.....	34
Dairede Tebliğ.....	34
Adreste Tebliğ	34
İlan Yoluyla Tebliğ.....	35
Elektronik Tebliğ.....	35
TAHAKKUK	36
Tahakkuk - Kesinleşme Farkı.....	37
VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ	38
Rızai İfa: Ödeme.....	39
Cebri İcra	40

3. ÜNİTE

Özet.....	42
Kendimizi Sınayalım.....	43
Yaşamın İçinden.....	44
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	44
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	44
Yararlanılan Kaynaklar.....	45

4. ÜNİTE

Vergi Hukukunda Süreler	46
SÜRELERİN ÖNEMİ VE SINIFLANDIRILMASI.....	47
Organik Sınıflandırma	47
Yasal Süreler.....	47
İdari Süreler.....	48
Yargısal Süreler	48
Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma	48
Hak Düşürücü Süreler	48
Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler	49
Müsamaha Süreleri.....	49
Zaman Aşımı Süreleri.....	50
Düzenleyici Süreler	51
SÜRELERİN HESAPLANMASI.....	51
SÜRELERİN UZAMASI.....	52
Mücbir Sebep Nedeniyle Sürelerin Uzaması	52
Zor Durum Nedeniyle Sürelerin Uzaması	52
Ölüm Nedeniyle Sürelerin Uzaması.....	53
Özel Durumlar Nedeniyle Sürelerin Uzaması	53
Özet.....	54
Kendimizi Sınayalım.....	55
Okuma Parçası	56
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	57
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	58
Yararlanılan Kaynaklar.....	58

5. ÜNİTE

Vergi Denetimi.....	60
VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ÖN İŞLEMLER.....	61
İnceleme	62
İncelemeye Başlama	63
İnceleme Çeşitleri	64
İnceleme Süreleri	64
İncelemenin Yapılacağı Yer ve İbrazı İstenecek Belgeler.....	65
İnceleme Sonucunda Tutanak Düzenlenmesi.....	65
İncelemenin Sona Erdiği Tarih.....	66
Yoklama.....	66
Yoklamaya Yetkili Memurlar.....	67
Yoklama Yetkisinin Kullanılabileceği Zaman ve Yoklama Usulü	67
Arama	67
Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar ile Bunların Saklanması.....	68
Aramada Bulunan Defter ve Vesikaların İncelenmesi.....	68
Bilgi Toplama	69
Bilgi Vermekten Çekinme Hakkına Sahip Olanlar	70

Özet.....	71
Kendimizi Sınayalım.....	72
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	73
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	73
Yararlanılan Kaynaklar.....	73

Mükellefin Ödevleri-I..... 74

6. ÜNİTE

GİRİŞ	75
BİLDİRİMDE BULUNMA ÖDEVLERİ.....	76
Değişikliklerin Bildirilmesi Ödevi	76
İşi Bırakmayı Bildirme Ödevi	77
Bildirme Ödevlerinin Yerine Getirileceği Süre.....	77
DEFTER TUTMA ÖDEVİ.....	78
Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Elde Edenlerin Defter Tutma Ödevi ...	79
Birinci Sınıf Tacirlerin Defter Tutma Ödevi	80
İkinci Sınıf Tacirlerin Defter Tutma Ödevi.....	80
Sınai Müesseselerin Defter Tutma Ödevi	81
Serbest Meslek Kazancında Defter Tutma Ödevi.....	81
Zirai Kazançta Defter Tutma Ödevi	81
DEFTER TASDİK ETTİRME ÖDEVİ.....	81
BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER.....	82
Belgelendirme Zorunluluğunun Kapsamı.....	82
Düzenlenmesi Gereken Belgeler.....	83
Fatura	83
Sevk İrsaliyesi	84
Perakende Satış Belgeleri	84
Gider Pusulası	85
Müstahsil Makbuzu	85
Serbest Meslek Makbuzu	85
Ücret Bordrosu	86
Taşıma İrsaliyesi.....	86
Yolcu Listesi	86
Günlük Müşteri Listesi	86
Elektronik Cihazla Belge Düzenleme	87
KAYIT NİZAMINA İLİŞKİN ÖDEVLER.....	87
Özet	89
Kendimizi Sınayalım	91
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	92
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	92
Yararlanılan Kaynaklar.....	93

Mükellefin Ödevleri-II..... 94

7. ÜNİTE

SAKLAMA ÖDEVİ.....	95
İBRAZ ÖDEVİ.....	95
BEYANNAME VERME ÖDEVİ	96
BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMLARI ARACILIĞIYLA ÖDEME YAPMA ÖDEVİ	97
BİLGİ VERME ÖDEVİ	98
DEĞERLEME	98
Değerleme Ölçüleri.....	99

Maliyet Bedeli.....	99
Borsa Rayici (Sürüm Değeri).....	100
Tasarruf Değeri.....	100
Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)	100
İtibari Değer (Nominal Değer)	100
Rayiç Bedel.....	100
Vergi Değeri	101
Emsal Bedeli	101
Envanter Çıkarmak.....	102
Enflasyon Düzeltmesi.....	102
MEVCUTLARDA AMORTİSMAN (AŞINMA PAYI)	103
Amortisman Ayırma Süresi ve Amortisman Ayırma Yöntemleri	104
Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman	105
Amortisman Tabi Malların Satılması veya Sigortadan Tazminat Alınması	105
Özet	107
Kendimizi Sınayalım	109
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	110
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	110
Yararlanılan Kaynaklar.....	111

8. ÜNİTE

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları 112

HATA DÜZELTME	113
Hata Düzeltme Koşulları.....	113
Vergi Hataları.....	114
Hesap Hataları.....	115
Matrah Hataları	115
Vergi Miktarında Hatalar.....	115
Verginin Mükerrer Olması	115
Vergilendirme Hataları	116
Mükellefin Şahsında Hata	116
Mükellefiyette Hata	116
Mevzuda (Konuda) Hata	116
Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	116
Vergi Hatalarının İdari İşlem Teorisi Bakımından Görünümü	117
Hata Düzeltme Yolları	117
UZLAŞMA.....	118
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	118
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	119
PİŞMANLIK	121
VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM	122
Özet.....	124
Kendimizi Sınayalım.....	125
Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı	126
Sıra Sizde Yanıt Anahtarı	126
Yararlanılan Kaynaklar.....	127

Önsöz

Günümüzde kamu hizmetlerinin finansmanının olmazsa olmazı vergilerdir. Devletin egemenlik yetkisini kullanarak elde ettiği kamu gelirlerinin tümünü kapsar şekilde de kullanılan vergilerin hukuki rejimi; bir başka söyleyişle, vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan devlet ile birey arasındaki vergilendirme ilişkisinin düzenlendiği kurallar bütünü vergi hukukun; bu kurallara uygun davranışların hem devlet hem de bireyler bakımından gerçekleştirilme usulleri de vergi usul hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

Vergi hukukunun alt dallarından birini oluşturan vergi usul hukukuna ilişkin kuralların incelenmesi ve açıklanması amacıyla kaleme alınmış olan bu çalışmada, devlet ile birey arasındaki vergi ödevi ilişkisi, ilişkinin tarafları, tarafların hak ve yetkileri, karşılıklı ödevleri ve bu alana özgü usul kuralları irdelenmektedir.

Elinizdeki kitabın başta sistematigi olmak üzere eleştirilebilir pek çok yönünün bulunduğu yazarlarınca da bilinmektedir. Nitekim kitabın hazırlanması sürecinde vergi usul hukukunun kapsamı, temel konularının neler olması gerektiği, konuların bütünü ve içeriği gözden kaçırılmaksızın nasıl sınıflandırılacağı, alt başlıkların saptanması noktalarında yoğun tartışmalar yaşanmış; eleştiriler getirilmiştir. Ancak, çalışmanın bu başlık altındaki ilk çalışma olması, gelecek öneri ve eleştiriler doğrultusunda iyileştirilebileceği de gözetilerek, mevcut haliyle kitaplaştırılması hususunda bir mutabakat sağlanmıştır.

Birinci ünite, vergi usul hukukunun anlam ve kapsamı konusunda açıklamalara yer verilmiş; İkinci ve üçüncü ünitelerde vergi borcunun doğumuyla başlayan ve borcun ortadan kalkmasıyla sona eren vergilendirme sürecinde vergi ödevlisinin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevler ile vergi idaresinin bu süreçteki görev ve yetkileri incelenmiştir. Ardından, vergi hukukundaki süreler, doktrindeki ölçütler dikkate alınarak sınıflandırılmış; bu sürelerin vergi ödevlisi ve vergi idaresi bakımından hukuki nitelik-sonuçları ve sürelerin hesaplanma yöntemleri açıklanmıştır. Beşinci ünite, vergi hukukunda hazırlayıcı işlemlerin önemi ve işlevleri üzerinde durulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen ve aynı zamanda vergi denetim araçları olan inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama-ya ilişkin hükümler ve anılan müesseselerin işleyiş usullerinin incelenmesinin ardından altıncı ve yedinci ünitelerde mükellefin ödevleri ele alınmıştır. Son ünite vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyumsuzlukların vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında barışçıl –idari- yollarla çözümlenmesi, bu bağlamda da hata düzeltme, uzlaşma ve pişmanlık kurumları incelenmiştir.

Kitapta olabildiğince yalın bir dil kullanmaya özen gösterilmiş; metin içinde yer alan sıra sizde soruları ile okuyucunun edindiği bilgileri kavrayıp kavramadığını ölçebilmesine olanak sağlanmaya çalışılmıştır.

Kitabın Açık Öğretim Fakültesi öğrencileri için verimli ve faydalı olmasını diliyoruz.

Editör

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA

VERGİ USUL HUKUKU



Amaçlarımız

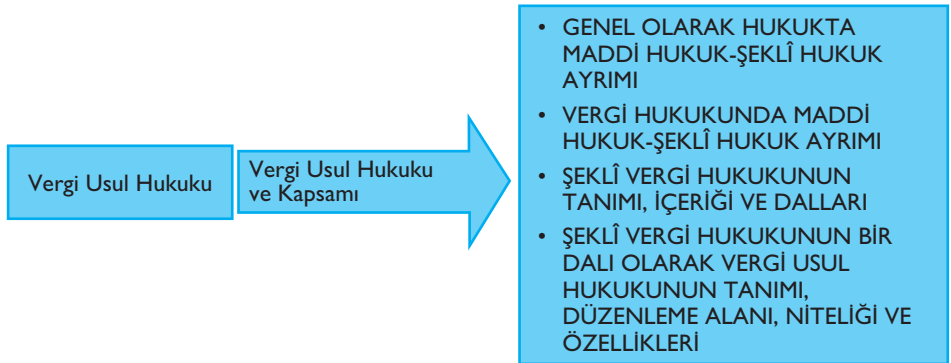
Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Vergi hukuku bütünü içinde bir alt disiplin ve şeklî vergi hukukunun bir dalı olarak vergi usul hukukunu tanımlayabilecek,
- Vergi usul hukukunun diğer şeklî vergi hukuku dalları ile benzerlik ve farklılıklarını listeleyebilecek,
- Vergi usul hukukunun kapsam ve niteliği ile özelliklerini açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Vergi Hukuku
- Maddi Vergi Hukuku
- Şeklî Vergi Hukuku
- Vergi Usul Hukuku

İçindekiler



Vergi Usul Hukuku ve Kapsamı

GENEL OLARAK HUKUKTA MADDİ HUKUK-ŞEKLİ HUKUK AYRIMI

Hukuk, toplumsal yaşamda kişilerin gerek birbirleriyle gerekse devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması kamu gücü ile desteklenmiş sosyal kurallar bütünü olarak tanımlanır.

Hukukun maddi hukuk ve şekli hukuk olarak ikili bir ayrım içinde ele alınması gelenekselleşmiştir. Tüm hukuk sistemlerinde maddi hukuk-şeklî hukuk ayrımı yapılmaktadır.

Maddi hukuk, toplumu teşkil eden kişilerin hukuki durumunu kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen, kişilerin sahip olduğu hakları ve yükledikleri borçları belirleyen kurallardır. Bu anlamda medeni hukuk, ticaret hukuku, ceza hukuku gibi hukuk dalları maddi hukukun içinde yer alır. Maddi hukuk, hukuki ilişkilerin esasını, özünü düzenler. Bir başka deyişle maddi hukuk, hukuki ilişkilere dair hak ve yetkiler ile ödev ve yükümlülükleri vaz eden, tanımlayan ve düzenleyen, ilişkinin taraflarının hukuki durumunu belirleyen hukuk kurallarından oluşan hukuk dalıdır.

Şeklî hukuk, maddi hukuk tarafından kişilere tanınan hakların korunma ve uyumsuzluk halinde bunların talep edilme yollarını düzenleyen hukuk kurallarındır. Diğer bir anlatımla şekli hukuk, maddi hukuk tarafından düzenleme konusu yapılarak içeriği belirlenen hak ve yetkilerin kullanılması ile ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçim ve yöntemlerine dair kuralların oluşturduğu hukuk dalı olarak tanımlanabilir. Şeklî hukuk maddi hukuk kuralları ile belirlenmiş yaptırımların uygulanma şeklini düzenleyen kurallardan oluşur. Usul hukukuna ilişkin ya da infaza ilişkin kurallar gibi. Şeklî hukuk, hukuki ilişkilerin usul ve şekle dair hususlarını sistematik biçimde düzenler.

Bir hukuki düzenleme ya da kuralın maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı içinde nerede yer aldığı, uygulanacak hukuk kuralının amacına göre belirlenir. Bu çerçevede eğer düzenleme bir hukuki ilişkinin içerik ve özüne dair ise maddi hukuk, yok eğer bir hukuki ilişkinin içeriğini oluşturan hak ve yetkilerin kullanımı ile ödev ve yükümlülüklerin ifası usulüne ilişkin ise şekli hukuk kapsamında değerlendirilir.

Maddi hukuk normları uyumsuzluk konusu somut olayı çözmeye yönelmiş, belirli bir konuya ilişkin yargı içeren önermeler iken şekli hukuk normları belirli bir olayda ve uyumsuzluk çözümünde izlenecek yolları gösteren kurallardır.

Şeklî hukuk, maddi hukuk tarafından düzenleme konusu yapılarak içeriği belirlenen hak ve yetkilerin kullanılması ile ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçim ve yöntemlerine dair kuralların oluşturduğu hukuk dalıdır.

Yargılama, usul ve takip hukuku dalları şekli hukuk kapsamında yer alır. Özel hukuk alt dallarından medeni usul hukuku ile icra ve iflas hukuku birer şekli hukuk dalıdır. Kamu hukukunda ise ceza muhakemesi veya usul hukuku, idari yargılama hukuku ve vergi usul ve yargılama hukukları ile kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku şekli hukuka örnek oluşturur.

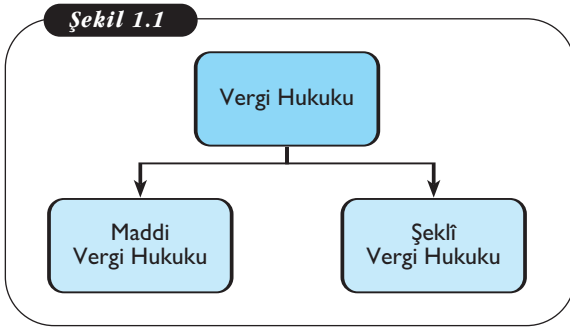
SIRA SİZDE

1

Bir hukuki düzenleme ya da kuralın maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı içinde nerede yer aldığı nasıl belirlenir?

VERGİ HUKUKUNDA MADDİ HUKUK-ŞEKLİ HUKUK AYRIMI

Vergi hukuku, “*vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü*” olarak tanımlanabilmektedir (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2011, s.2).



Vergi hukuku kapsamındaki konuların özelliklerine göre vergi hukuku farklı bölümlere tabi tutulabilmektedir. Bu bağlamda yapılan ayrımlardan biri de maddi vergi hukuku-şekli vergi hukuku ayrımıdır. Gerçekten tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı geçerli olup vergi hukukuna ilişkin normların amaç, içerik ve özelliklerine göre bu hukuk dalında da öteden beri maddi vergi hukuku-şekli vergi hukuku ayrımı yapılmaktadır.

ŞEKLİ VERGİ HUKUKUNUN TANIMI, İÇERİĞİ VE DALLARI

Vergi hukuku öğretisinde maddi vergi hukuku için “*vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukukî ilkelere inceleyen vergi hukuku dalı*” tanımı verilmektedir (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2011, s.5). Bu tanımı yapan müellifler, maddi vergi hukukunun inceleme alanını, vergi alacağının konusu ve yöneldiği kişi ile vergi idaresinin yükümlü ve sorumlu karşısındaki yetkilerinin oluşturduğunu ifade ederler (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2011, s.5-6). Maddi vergi hukuku vergilendirme ilişkisinin alacaklı ve borçlu tarafını oluşturan vergi idaresi ile vergi ödevlilerinin karşılıklı hak ve yetkilerinin yanı sıra tarafların ödev ve yükümlülüklerini de inceleme konusu yapmakta, vergi borcu ilişkisine hakim ilke ve esaslar da bu vergi hukuku dalı tarafından ele alınmaktadır.

Vergi hukuku öğretisinde aynı müellifler şekli vergi hukukunu ise, “*maddi hukukça belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen dal*” olarak tanımlamaktadırlar (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2011, s.6). Bu bağlamda şekli vergi hukukunun, maddi vergi hukuku tarafından içeriği belirlenen vergilendirme ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılması ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair şekil ve usulleri düzenleyen vergi hukuku dalı olduğunu söylemek mümkündür.

Şekli vergi hukuku kapsamına giren vergi hukuku alt dalları vergi usul hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukundan oluşur.

Usul, genel olarak bir amaca erişmek için tutulan yol, izlenen yöntem anlamına gelir. Hukukta usul ise bir yasama ya da yargı işleminin veya idari işlemin ha-

zırlanması, yapılması veya yürürlüğe konması sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollar biçiminde tanımlanır.

Usul Hukuku, özellikle yargı organları önünde, bir hakkın nasıl istenip savunulacağına veya bir yetkinin nasıl kullanılacağına dair kuralları koyan ve inceleme konusu yapan şekli hukuk dalıdır. Usul hukuku bir hak veya yetkinin nasıl kullanılacağı yahut bir ödev veya yükümlülüğün ne şekilde gerçekleştirileceği ile ilgili form ve metotları inceler ve bu hususu belirleyen hükümler içerir.

Usul hukuku kurallarının muhatabı, daha ziyade maddi hukuk kurallarını somut hayat gerçekliğine aktaran hukuk uygulamacıları diğer bir deyişle idare veya yargı organları olmaktadır. Zira usul hukukunda genellikle maddi hukuk tarafından tanınan subjektif hakların gerçekleştirilmesi söz konusu olur; bu ise şüphesiz hukuk uygulaması ile ilgili bir husustur.

Usul hukuku kendi içinde ceza usul hukuku, medeni usul hukuku, idari yargılama hukuku, milletlerarası usul hukuku ve vergi usul hukuku gibi türlere ayrılır.

Usul hukuku yargılama hukuku ve yöntem hukuku olmak üzere genellikle iki ayrı anlamda ele alınmaktadır.

Şekil 1.2

Usul Hukukunun Farklı Anlamları



Yargılama Hukuku

- Yargılamanın belli bir düzen içerisinde yapılmasına yönelik yargı işlerini düzenleyen bir şekli hukuk dalı
- Dava açılmak suretiyle huzura getirilmiş uyuşmazlıkların çözümü için yargı organları tarafından yargılamanın nasıl yapılacağını düzenleyen hukuk kuralları
- Örnek: Medeni usul hukuku, ceza muhakemesi hukuku



Yöntem Hukuku

- Belli bir konuda işlem yapılması, faaliyette bulunulması için izlenmesi gereken prosedür ve biçimleri düzenleyen şekli hukuk dalı
- Belli idari işlemlerin ilgili idare tarafından yapılması sırasında riayet edilmesi zorunlu olan hukuk kuralları
- Örnek: Vergi usul hukuku

Usul hukuku denildiğinde çoğunlukla akla ilk gelen yargılama hukuku olur. Bilindiği üzere Türkiye'nin de bir parçası olduğu Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nde yargı ayrılığı ilkesi benimsenerek farklı yargı kolları tesis edilmiştir. Bu bağlamda her bir yargı kolu için (adli yargı -hukuk ve ceza yargısı- ile idari yargı gibi) ayrı yargılama usulleri öngörülmüştür. Usul hukuku adını taşıyan pek çok hukuk dalı ilişkin oldukları alanda yargılamada izlenecek usulleri konu edinir. Medeni usul hukuku, ceza usul hukuku ya da idari yargılama usulü hukuku bu dallara örnek oluşturur. Bu tür hukuk dalları çözümü yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın görülüp karara bağlanmasına ilişkin şekli hukuk kurallarından oluşur.

Yargılamanın belli bir düzen içerisinde yapılması zorunludur. Böyle bir düzen kurulup sürdürülemez ise kanunların herkese eşit biçimde uygulanması anlamına gelen anayasal kanun önünde eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu nedenle yargı işlerini düzenleyen bir yargılama hukukunun varlığı hem pratik hem de teorik açıdan zorunludur.

Yargılama hukuku mahkemelerin yargı görevini yerine getirirken uyguladıkları yol ve yöntemlerle ilgili hukuk kuralları olarak tanımlanabilir. Yargılama hukuku

kunun konusunu oluşturan hukuki ilişkiler daha çok ihtilaf, uyuşmazlık konusu olmuş ilişkilerdir. Yargılama hukuku daha ziyade huzura getirilmiş uyuşmazlıkların çözümü için yargı organları tarafından yargılamanın nasıl yapılacağını düzenleyen hukuk kurallarından oluşur. Bu bağlamda yargılama hukuku kuralları mahkeme kararlarının hangi esaslara dayanması gerektiğini, hangi davanın nerede ve nasıl açılabileceğini, bağımsız mahkemelerin yargılama görevlerini yerine getirirken uymaları gereken ilkelerin neler olduğunu belirtir.

Her mahkemenin izleyeceği yargılama usulü o mahkemenin dahil olduğu yargı kolunun özelliğine göre değişiklik gösterir. Örneğin medeni yargılama hukuku olarak da adlandırılan medeni usul hukuku, özel hukuk alanında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir sonuca bağlanmasında hukuk mahkemelerinin izleyecekleri yöntemleri belirleyen hukuk kurallarını ifade eder. Ceza yargılama veya usul hukuku olarak adlandırılan ceza muhakemesi hukuku ise kanunların suç saydığı fiilleri işleyenlerin kovuşturulması, yargılanması ve cezalandırılmasında uyulacak yöntemlere dair hukuk kurallarından oluşur.

Usul hukukunun daha az yaygın bir başka anlamı ise belli bir konuda işlem yapılması, faaliyette bulunulması için izlenmesi gereken prosedür ve şekli kurallardır. Bu anlamda usul hukuku belli idari işlemlerin ilgili idare tarafından yapılması sırasında riayet edilmesi zorunlu olan şekli hukuk kurallarından oluşur. İdari usul hukuku veya vergi usul hukuku bu anlamda usul hukuku dallarıdır. Bu tür usul hukuku dallarında ilgili kamu yönetimi biriminin kendisine yasa ile verilen yetkiyi nasıl kullanacağı, bu yetki kullanılarak hangi idari işlemlerin ne şekilde yapılacağı, bu işlemlerin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konulması usulleri düzenlenir.

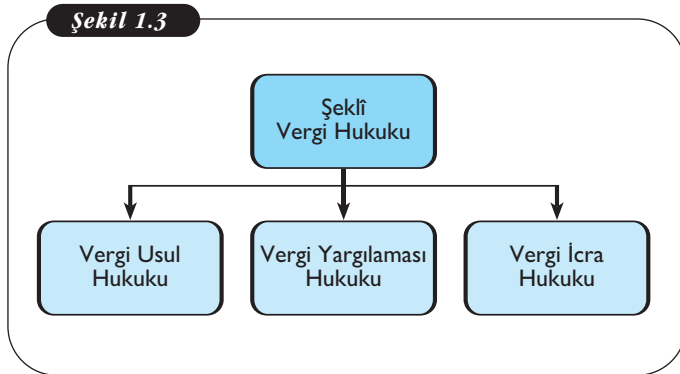
Vergi yasalarının uygulanması amacıyla tarhtan tahsile kadar olan vergilendirme süreci içerisinde vergi idaresi tarafından çeşitli idari işlemler ve eylemler yapılması suretiyle vergilendirme yetkisinin kullanılmasına dair şekli ve usuli kuralları inceleyen vergi usul hukuku, bu niteliği itibarı ile şekli bir vergi hukuku ve ikinci anlamı ile bir usul hukuku dalıdır.

Vergilendirme ilişkisi tarafları arasında niza konusu olup vergi davası açılmak suretiyle vergi yargı organlarının hukukilik denetimine tabi tutulan vergilendirme işlemlerinden kaynaklı vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından görülüp

çözümüne kavuşturulması usullerine dair kurallar vergi yargılama hukuku olarak adlandırılır. Vergi yargılama hukuku şekli vergi hukukunun alt dallarından bir diğeri olarak nitelenir. Vergi yargılama hukuku ilk anlamı ile bir usul hukukudur.

Vergi alacağının cebren takip ve tahsili usulleri ile bu tür kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan tedbirleri düzenleyen kurallardan oluşan vergi icra hukuku şekli vergi hukukunun bir başka alt dalıdır.

Vergi usul hukuku şekli vergi hukukunun bir alt dalıdır.



ŞEKLÎ VERGİ HUKUKUNUN BİR DALI OLARAK VERGİ USUL HUKUKUNUN TANIMI, DÜZENLEME ALANI, NİTELİĞİ VE ÖZELLİKLERİ

Vergi usul hukuku, vergi idaresi tarafından vergilendirme işlemleri yapılırken ya-hut mükellefler tarafından kendilerine yüklenmiş ödev ve yükümlülükler ifa edilirken veya haklar kullanılırken uyulması gerekli usul ve şekle dair kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Doktrinde bazı müellifler vergi usul hukukunu vergi hukukunun genel bölümü olarak da nitelendirme yoluna gitmişlerdir. Bu görüş sahiplerine göre vergi usul hukukunun düzenleme konusunu vergilendirme ilkeleri, yükümlünün ödevleri ve değerlendirme gibi vergi hukukunun tüm alanlarını kapsayan genel konular oluşturduğu için vergi usul hukukuna vergi hukukunun genel bölümü gözüyle bakılması mümkündür (KANETİ, 1989, s.15).

Vergi usul hukuku ile daha ziyade vergi idaresinin vergi kanunlarını uygularken (icra) uymak zorunda olduğu yönetsel nitelikte şekil ve usul kurallarına dair sistem kast edilir. Bu sistem Türk hukukunda esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümleri ile düzenleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından yapılan çeşitli hazırlayıcı ön işlemler, tarh ve tahsil gibi idari işlemler ile çok sayıda idari eylemin yapılması sırasında uyulması gereken biçim ve yöntemler Vergi Usul Kanunu'nun muhtelif hükümlerinde düzenlenir. Ayrıca vergi yükümlülerinin verdikleri beyannameler ile idareye bildirdikleri ve idare tarafından yapılan tarh işleminin dayanağını oluşturan matrahın tespiti, değerlendirme gibi şekil ve usule dair hususlar da aynı kanunda düzenleme konusu yapılır.

Vergi usul hukuku bir başka şekli vergi hukuku dalı olan vergi yargılama hukuku ile çoğu kez karıştırılır. Oysa bu iki vergi hukuku alt dalı düzenleme konusu ve muhatapları açısından birbirlerinden oldukça farklıdır. Vergi yargılama hukuku vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısı organları tarafından çözüme bağlanmasına ilişkin kurallardan oluşur. Ancak bu karışıklığın nedenlerinden biri de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemelerdir. Zira Vergi Usul Kanunu bünyesinde hem vergi usul hukukuna hem de vergi yargılama hukukuna ilişkin hükümler barındırmaktadır.

04.01.1961 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarih ve 10703 - 10705 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Türk Vergi Hukuku'nun en önemli kodlarından biridir. Adından anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu bir usul yasasıdır. Vergi Usul Kanunu esas itibarıyla şekli vergi hukukuna dair hükümler içerir. Bir başka deyişle VUK maddi vergi hukuku kuralları tarafından kapsam ve içeriği belirlenen vergi ilişkisinde tarafların hak ve yetkileri ile ödev ve yükümlülüklerinin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen kurallardan oluşur. Bu durumla birlikte VUK içinde vergi alacağının konusunu ve yöneldiği kişiyi, vergi idaresinin yükümlü ve sorumlu karşısındaki yetkileri ile yükümlü ve sorumluların vergi dairesine karşı ileri sürebilecekleri haklar ve yerine getirmek zorunda oldukları ödev ve yükümlülükleri düzenleyen maddi vergi hukukuna dair hükümler de bulunur.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduğunda pek çok alanda olduğu gibi mali alanda da yeniden yapılanma gayretleri yaşanmış, o güne kadar uygulanan İslam dini esaslarına dayanan eski vergiler ve vergilendirme usulleri yürürlükten kaldırılarak modern bir vergilendirme sistemine geçilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede 1949-1950 yıllarında önemli bir vergi reformu gerçekleştirilmiş ve Federal Alman-

ya Cumhuriyeti vergi yasaları esas alınarak hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu esas itibarıyla Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) bir çevirisi niteliğini taşır. Kapsamlı ve sistematize bir yasal düzenleme (kod) niteliğini taşıyan bu yasa uyarlanarak tercüme edilmek suretiyle Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Ancak yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar yasada gerçekleştirilen çok sayıda değişiklik ile bu yasa kaynak-mehaz yasadan başkalaşmış ve artık ulusal bir nitelik kazanmıştır. Yine bu değişiklikler yasanın güncel ekonomik ve sosyal koşullara uyarlanmasına yardımcı olmuştur. Vergi idaresi çıkardığı çok sayıda düzenleyici idari işlem ile yasa uygulamasını zenginleştirmekte, vergi yargısı organları da gerçekleştirdikleri hukukilik denetimi ile bu düzenlemeleri yasaya ve Anayasa'da yer alan vergilendirmeye dair temel ilkelere uygun kılmaya çalışmaktadır.

Vergi usul hukuku ile vergi yargılama hukuku şekli vergi hukukunun düzenleme konusu ve muhatapları açısından birbirlerinden oldukça farklı iki dalıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu bir giriş kısmının ardından beş kitaptan oluşmaktadır. Giriş kısmında yasanın kapsamı bir başka deyişle hangi mali yükümlülükler hakkında bu yasanın uygulanacağı, vergi yasalarının uygulanması ve yorumlanması sırasında gözetilecek temel ilkeler toplam üç madde halinde düzenlenmiştir. Birinci kitap vergilendirme başlığını taşır. Burada toplam yedi kısımda vergilendirme ilişkisinin genel esasları, vergilendirme sürecindeki çeşitli aşama ve işlemler (tarh-tahakkuk ve tebliğ safhaları ve buradaki işlem ve yöntem türleri), vergi alacağını sona erdiren ödeme, zamanaşımı ve terkin gibi nedenler, matrah tespiti ve vergi tarihinde söz konusu olan yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama gibi vergi idaresinin ön işlemleri ayrıntılı biçimde hükme bağlanmıştır. Yükümlünün ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitap toplam altı kısımdan oluşur. Yasanın ikinci kitabında vergilendirme ilişkisinde yükümlü ve sorumlular üzerine düşen işe başlama, değişiklik vukuu ve işi bırakma hallerinde bildirimde bulunma, defter tutma, tasdik ettirme ile kayıt düzenine uyma, kayıtları fatura ve benzeri belgeler ile belgelendirme, defter ve belgeleri saklama ve gerektiğinde ibraz etme ödevleri son derece detaylı biçimde düzenlenmiştir. Değerleme başlıklı üçüncü kitap vergi matrahının hesaplanması ile ilgili teknik bir konu olan ve daha çok muhasebe bilim dalını ilgilendiren sahip olunan ekonomik varlık ve değerlerin değerlendirilmesi konusunu üç kısım hâlinde düzenler. Bu kitapta değerlendirme konusunun yanı sıra amortisman ayırma da düzenlenmiştir. Yasanın dördüncü kitabı ceza hükümleri başlığını taşır ve vergi yasalarına aykırı hareketlerden vergi suçu ve kabahati sayılanlar ile bunlara uygulanacak cezalar/yaptırımlar gibi yaptırımları konu edinir. Üç kısımdan oluşan dördüncü kitapta vergi ceza hukukuna hakim olan temel esaslar, muhtelif vergi suç ve kabahatleri ile ve ceza türleri, vergi cezalarının verilme-uygulanma usulleri ve vergi cezaları ile suçluluğunu ortadan kaldıran ödeme, ölüm, pişmanlık ve ıslah (VUK m. 371), zamanaşımı, hata düzeltme, vergi cezalarında indirim (VUK m.376), uzlaşma gibi nedenler düzenlemeye kavuşturulmuştur. Beşinci kitap vergi uyuşmazlıklarının yargısal yoldan çözümünü konu edinir ve vergi davaları başlığını taşır. Burada vergi davası yoluna başvurma hak ve yetkisi ve davanın konusu ile vergi yargılama hukukuna dair bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Yasanın sonunda son hükümler kısmı yer alır. Bu kısımda yasanın yürürlük alanı ile ilgili bazı usuli düzenlemeler ile geçici nitelikte hükümler bulunur.

Vergi usul hukuku vergi hukukunun idare hukuku ile kesiştiği alanlardan biridir. İdare hukukuna nazaran daha katı bir yasallık anlayışı ile daha şekli-formel bir yaklaşımın geçerli olduğu vergi hukukunda vergi usul hukukuna dair konular 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda detaylı biçimde düzenlenmişken ülkemizde hâlihazırda bir idari usul yasası yürürlüğe girememiştir.

Türkiye'de vergi usul hukukuna dair temel kod 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Taşıdığı isme rağmen bu kanunda, yukarıda da belirtildiği üzere, sırf vergi usul hukukuna dair hükümler yer almamaktadır. Bu duruma rağmen 213 sayılı yasanın hükümlerinin önemli bir kısmı vergi usul hukuku konularını ilgilendirmektedir. Örneğin vergilendirme sürecini oluşturan çeşitli aşama ve işlemler, vergi hukukunda süreler, vergi denetimi kapsamındaki ön işlemler, yükümlülerin vergi ödevlerinin yerine getirilme biçim ve yöntemleri ile vergi uyumsuzluklarının yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında barışçı yollardan çözümü gibi vergi usul hukukuna dair temel bazı konular bu kanunda ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

Vergilendirme bir anda olup biten bir olgu değil fakat zamana yayılı biçimde ortaya çıkan ve çeşitli ön koşul, aşama ve işlemlerden oluşan karmaşık bir süreçtir. Bu süreci oluşturan çeşitli aşama ve işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda etraflıca düzenlenmiştir. Bu bağlamda tarh işlemi ve türleri, bu işlemin öncesinde yapılması gereken matrah tespiti ve usulleri, matrah tespiti açısından son derece önemli olan değerlendirme konusu ve değerlendirme ölçüleri, tebliğ işlemi ve tebligat usulleri, tahakkuk aşamasına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil işlemi ve tahsilat usul ve çeşitlerine dair hükümler ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Ayrıca vergi hukukunda geçerli olan süre türleri, bu sürelerin hesaplanma biçimleri ile uzamalarına sebep olan durumlar da yasada düzenleme konusu yapılmıştır. Yine vergilendirme ilişkisinde borçlu tarafı oluşturan mükellef ve sorumlulara yasalar ile yüklenmiş çeşitli ödevlerin yerine getiriliş biçim ve yöntemleri ile hata düzeltme ve uzlaşma gibi vergi uyumsuzluklarının yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında barışçı yollardan çözümü yolları da 213 sayılı kanunda düzenleme bulmuş vergi usul hukuku konularıdır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme sürecini oluşturan çeşitli aşama ve işlemler, vergi hukukunda süreler, vergi denetimi kapsamındaki ön işlemler, yükümlülerin vergi ödevlerinin yerine getirilme biçim ve yöntemleri ile vergi uyumsuzluklarının yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında barışçı yollardan çözümü gibi vergi usul hukukuna dair temel bazı konular ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

Ülkemizde vergi usul hukuku esas itibarıyla hangi kanunda düzenlenmiştir?



Vergi usul hukuku vergi borcu ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılmasında ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair hususları düzenleyen şekli vergi hukukunun bir dalıdır.

Vergi usul hukuku vergi idaresinin sahip olduğu vergi yasalarını vergilendirme işlemleri yapmak suretiyle uygulama yetkisinin kullanılış biçim ve usullerini düzenler. Bu bağlamda vergi usul hukuku ile idari usul hukuku benzerlik gösterir. Bu durumla birlikte vergi usul hukukunda da bir alt dalı olduğu vergi hukukunun temel prensibi olan yasallık ilkesi katı biçimde uygulanır. Bu nedendir ki, vergi usul hukuku idari usul hukukunun aksine yargı içtihatları yerine yasalarla düzenlenmesi gereken bir daldır.

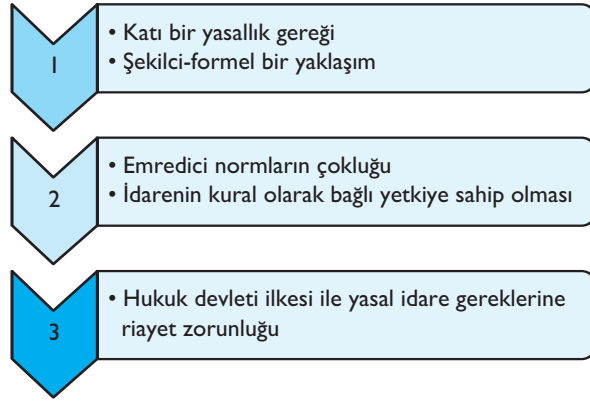
Vergi usul hukukuna dair yasa hükümlerinin pek çoğu emredici norm niteliğinde olup vergi idaresinin yetkisi de yasadaki bazı istisnalar dışında bağlı yetki özelliği arz eder.

Vergi idaresi hukuk devleti ilkesinin yasal idare gereği doğrultusunda yasalara uygun işlem tesis etmek ve eylemde bulunmak zorunluluğu altındadır. Bu yüzden vergi usul hukukunda yükümlünün güveninin korunması ilkesi ile vergi idaresinin dürüstlük kuralına riayet etmesi gereği özel bir önem arz eder (TİPKE/LANG, 2005, s. 25).

Hukuka bağlı ve saygılı bir kamu yönetimi birimi olarak vergi idaresinin işlemleri ile eylemlerinde (özellikle kamu erki kullanılarak alınan güvenlik önlemlerinin uygulanması bakımından) yasalara uygunluğun yanında adalet ve hakkaniyete uygunluk ile ölçülülük gereklerinin de bir arada gözetilmesi gerekir (TİPKE/LANG, 2005, s. 25).

Şekil 1.4

Vergi Usul Hukukunun Özellikleri



Özet



Vergi hukuku bütünü içinde bir alt disiplin ve şekli vergi hukukunun bir dalı olarak vergi usul hukukunu tanımlamak

Vergi usul hukuku vergi hukuku bütünü içinde bir alt disiplindir. Bu disiplin vergi borcu ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılmasında ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair hususları düzenleyen şekli vergi hukukunun bir alt dalıdır. Vergi usul hukuku en genel biçimde vergi idaresinin vergi kanunlarını uygularken uymak zorunda olduğu yönetsel nitelikte şekil ve usul kurallarına dair sistem olarak tanımlanabilir.



Vergi usul hukukunun diğer şekli vergi hukuku dalları ile benzerlik ve farklılıklarını listelemek

Şekli vergi hukuku kapsamına giren vergi hukuku alt dalları vergi usul hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukundan oluşur. Bu hukuk dallarının tamamı vergi borcu ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılmasında ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair hususları düzenler. Ancak vergi usul hukuku diğer şekli vergi hukuku dallarından vergi idaresinin sahip olduğu vergi yasalarını vergilendirme işlemleri yapmak suretiyle uygulama yetkisinin kullanılış biçim ve usullerini düzenlemek noktasında ayrılır. Vergi usul hukuku şekli vergi hukuku dalları içinde en çok vergi yargılama hukuku ile karıştırılır. Ancak bu iki dal düzenleme konusu ve muhatapları açısından birbirlerinden oldukça farklıdır. Vergi yargılama hukuku vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısı organları tarafından çözüme bağlanmasına ilişkin kurallardan oluşurken, vergi usul hukuku vergilendirme süreci içinde yer alan idare veya vergi borçluları (yükümlü ve sorumlular) tarafından yerine getirilip icra edilen çeşitli ön koşul, aşama ve işlemleri (denetime dair çeşitli ön işlemler ile tarh ve tahsil gibi asli işlemler) düzenleyen ilke ve kuralları biçimindedir.



Vergi usul hukukunun kapsam ve niteliği ile özelliklerini açıklamak

Vergi usul hukuku kapsamında vergilendirme sürecini oluşturan çeşitli aşama ve işlemler, vergi hukukunda süreler, vergi denetimi kapsamındaki ön işlemler, yükümlülerin vergi ödevlerinin yerine getirilme biçim ve yöntemleri ile vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında barışçı yollardan çözümü gibi temel bazı konular yer alır.

Vergi usul hukuku vergi borcu ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılmasında ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair hususları düzenleyen şekli vergi hukukunun bir dalıdır. Bu dal vergi idaresinin sahip olduğu vergi yasalarını vergilendirme işlemleri yapmak suretiyle uygulama yetkisinin kullanılış biçim ve usullerini düzenler. Bu açıdan idari usul hukuku ile benzerlik gösterse de içtihatı olmama gibi kendine özgü bazı özellikleri haizdir. Vergi usul hukukunun özellikleri katı bir yasallık gereği ile şekilci bir yaklaşım; emredici nitelikteki normların çokluğu ve idarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması ile hukuk devleti ilkesi ve yasal idare gereklerine riayet zorunluluğu biçiminde belirtilebilir.

Kendimizi Sıyalım

1. "Hukuki ilişkilere dair hak ve yetkiler ile ödev ve yükümlülükleri vaz eden, tanımlayan ve düzenleyen, ilişkinin taraflarının hukuki durumunu belirleyen hukuk kurallarından oluşan hukuk dalı" aşağıdakilerden hangisinin tanımıdır?
 - a. Genel hukuk
 - b. Özel hukuk
 - c. Kamu hukuku
 - d. Maddi hukuk
 - e. Şekli hukuk
2. Bir hukuki düzenleme ya da kuralın maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı içinde nerede yer aldığı nasıl belirlenir?
 - a. Uygulanacak hukuk kuralının kapsamına göre yapılan bir tespit uyarınca
 - b. Uygulanacak hukuk kuralının amacına göre yapılan bir tespit uyarınca
 - c. Uygulanacak hukuk kuralının yürürlük tarihine göre yapılan bir tespit uyarınca
 - d. Uygulanacak hukuk kuralının şekline göre yapılan bir tespit uyarınca
 - e. Hukuk kuralının uygulanması neticesinde maddi bir karşılığın hasil olup olmadığına dair yapılan bir tespit uyarınca
3. Aşağıdaki hukuk dallarından hangisi şekli hukuk kapsamında **yer almaz**?
 - a. Medeni usul hukuku
 - b. İcra ve iflas hukuku
 - c. Borçlar hukuku
 - d. Ceza yargılama hukuku
 - e. İdari yargılama hukuku
4. Hangisi maddî vergi hukukunun inceleme alanı kapsamındaki konulardan biri **değildir**?
 - a. Vergi alacağının konusu
 - b. Vergi alacağının yöneldiği kişi
 - c. Vergi idaresinin yetkileri
 - d. Vergi mükellef ve sorumlularının ödevleri
 - e. Vergilendirme ilişkisinde tarafların yetki ve ödevlerini kullanma usulleri
5. Hangisi şekli vergi hukuku kapsamına giren vergi hukuku alt dallarından biri **değildir**?
 - a. Vergi usul hukuku
 - b. Vergi yargılama hukuku
 - c. Vergi ceza hukuku
 - d. Vergi icra hukuku
 - e. Hepsi şekli vergi hukuku dallarıdır.
6. Vergi alacağının cebren takip ve tahsili usulleri ile bu tür kamu alacaklarının güvence altına alınmasını sağlayan tedbirleri düzenleyen kurallardan oluşan şekli vergi hukuku dalı hangisidir?
 - a. İcra ve iflas hukuku
 - b. Vergi icra hukuku
 - c. Vergi usul hukuku
 - d. İdari yargılama hukuku
 - e. Vergi yargılama hukuku
7. Vergi usul hukuku, şekli vergi hukuku dallarından hangisi ile karıştırılır?
 - a. Vergi yargılama hukuku
 - b. Vergi icra hukuku
 - c. Medeni usul hukuku
 - d. Ceza muhakemesi hukuku
 - e. İdari yargılama hukuku
8. Hangisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi usul hukukuna dair temel bazı konulardan biri **değildir**?
 - a. Vergilendirme sürecini oluşturan çeşitli aşama ve işlemler
 - b. Vergi hukukunda süreler
 - c. Vergi denetimi kapsamındaki ön işlemler
 - d. Yükümlülerin hakları
 - e. Vergi uyuşmazlıklarının barışçı çözüm yolları
9. Türkiye'de vergi usul hukukuna dair düzenlemelerin yer aldığı temel yasa hangisidir?
 - a. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
 - b. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
 - c. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
 - d. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
 - e. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
10. Hangisi vergi usul hukukunun özelliklerinden biri **değildir**?
 - a. Katı bir yasallık gereğinin geçerli olması
 - b. Şekilci bir yaklaşımın geçerli olması
 - c. İctihadi bir nitelik arz etmesi
 - d. Emredici nitelikteki normların çok olması
 - e. İdarenin kural olarak bağlı yetkiye sahip olması

Okuma Parçası

VERGİ KANUNLARI SİLBAŞTAN 02.08.2004

Maliye Bakanlığı, Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul gibi temel kanunları tek tek gözden geçirerek, yeniden yazmaya hazırlanıyor. Bu çerçevede neredeyse ana maddesi kadar geçici maddesi olan, birçok maddesi uygulamadan kalkan, çok sayıda maddesi ertelemeler nedeniyle yıllardır uygulanamayan, yine birçok mükerrer madde barındıran 3 temel kanun, daha basit ve anlaşılır hale getirilecek.

Son dönemde birçok vergi paketini hayata geçiren Maliye Bakanlığı, Bakan Kemal Unakıtan'ın talimatıyla bundan sonra parça parça düzenleme yerine, vergi kanunlarında toplu değişiklik yapılması kararını aldı.

Bu kararda 30-40 yıldır yapılan değişikliklerle Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun karmaşık bir hale gelmesi ve sistematüğini kaybetmesi de etkili oldu.

Maliye Bakanlığı yetkilileri, çok geniş bir kitleyi ilgilendiren bu 3 temel kanunun mükellefler bir yana, bazen işin uzmanlarınca dahi yanlış yorumlandığını belirttiler. Yetkililer, söz konusu kanunlarla ilgili sıkıntuları şöyle sıraladılar:

GEÇİCİ MADDELER KALICI OLMUŞ

- Çok sayıda geçici madde barındırıyor. Gelir Vergisi Kanunu'nda ana madde sayısı 126, geçici madde sayısı ise 66. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise 48 ana maddeye karşın 32 geçici madde bulunuyor. Vergi Usul Kanunu'nda da ana madde sayısı 417, geçici madde sayısı da 25.
- Bazı geçici maddeler, ana maddelerin yerine geçti. Bu durum, kanun tekniğine de aykırı. Yine 1982, 1983 yıllarından beri uygulamada olan ve 9-10 defa yürürlük süresi uzatılan geçici maddeler var.
- Kanunlardaki birçok madde, çeşitli tarihlerde uygulamadan kaldırılmış. Ancak (kaldırdı) şerhi olsa da hala metinde duruyor. Bu da kafaları karıştırıyor.
- Kanunlarda bulunan çok sayıda temel madde, ertelendiği için uygulanamıyor. Faiz gelirlerinin beyanı gibi ana düzenlemeler de uygulaması sürekli ertelenen maddeler arasında yer alıyor. Bunlar Kanun'da var ama uygulamada yok.
- Her 3 Kanunda da birçok mükerrer madde var. Aynı şekilde maddeler arasında da tutarsızlıklar bulunuyor.
- Ek madde sayısı çok fazla.
- Vergi Usul Kanunu'nun sistematüğü tümüyle bozulmuş durumda.

BÜTÜN KANUNLAR YENİDEN YAZILACAK

Maliye Bakanlığı yetkilileri, Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul kanunlarında yaşanan karmaşayı sona erdirmek için her kanunun tek tek ele alınacağını bildirdi.

2005 yılı içinde tamamlanması öngörülen bu çalışmada, her 3 kanun daha basit ve anlaşılır hale getirilecek. Söz konusu kanunlar sadece yazım yönünden değil, içerik açısından da gözden geçirilecek. Bu çerçevede, her 3 kanun da, uygulanacak vergi politikalarına göre yeniden şekillendirilecek.

Bu yapılırken faiz gelirlerinin beyanı, bütün gelirlerin beyan kapsamına alınıp alınmaması, iştirak ve gayrimenkul satış gelirlerinin sermayeye eklenmesi halindeki muafiyet gibi temel konularda da nihai karar verilecek.

UZUN SOLUKLU BİR ÇALIŞMA OLACAK

Bu arada Gelirler Genel Müdür Vekili Osman Arıoğlu, görev yaptıkları dönemde önce ekonomi için zararlı olan Mali Miladı kaldırdıklarını, ardından Vergi Barışı ile mükellefle barıştıklarını belirtti. Daha sonra da çeşitli aksaklıkları giderici düzenlemeleri uygulamaya koyduklarını kaydeden Arıoğlu, "Artık parçalı vergi düzenlemesi yok. Bundan sonra ana kanunları yeni baştan ele alacağız" dedi.

Bunun için kapsamlı ve uzun soluklu bir çalışma yürüteceklerini söyleyen Gelirler Genel Müdür Vekili, Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul kanunlarını kapsayan söz konusu çalışmada, ana madde kadar geçici maddesi olmayan düzenlemeler yapacaklarını, mevcut sistemde görülen aksaklıkları da bu çalışmalar sırasında düzelteceklerini bildirdi.

Kaynak: Hürriyet Gazetesi, 02.08.2004

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. d Yanıtınız yanlış ise “Genel Olarak Hukukta Maddi Hukuk-Şekli Hukuk Ayırımı” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. b Yanıtınız yanlış ise “Genel Olarak Hukukta Maddi Hukuk-Şekli Hukuk Ayırımı” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. c Yanıtınız yanlış ise “Genel Olarak Hukukta Maddi Hukuk-Şekli Hukuk Ayırımı” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. e Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Tanımı, İçeriği ve Dalları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. c Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Tanımı, İçeriği ve Dalları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. b Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Tanımı, İçeriği ve Dalları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. a Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Bir Dalı Olarak Vergi Usul Hukukunun Tanımı, Düzenleme Alanı, Niteliği ve Özellikleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. d Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Bir Dalı Olarak Vergi Usul Hukukunun Tanımı, Düzenleme Alanı, Niteliği ve Özellikleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. a Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Bir Dalı Olarak Vergi Usul Hukukunun Tanımı, Düzenleme Alanı, Niteliği ve Özellikleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. c Yanıtınız yanlış ise “Şekli Vergi Hukukunun Bir Dalı Olarak Vergi Usul Hukukunun Tanımı, Düzenleme Alanı, Niteliği ve Özellikleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Bir hukuki düzenleme ya da kuralın maddi hukuk-şekli hukuk ayırımı içinde nerede yer aldığı uygulanacak hukuk kuralının amacına göre yapılan bir tespit uyarınca belirlenir. Buna göre eğer düzenleme veya bir hukuki ilişkinin içerik ve özüne dair ise maddi hukuk, yok eğer bir hukuki ilişkinin içeriğini oluşturan hak ve yetkilerin kullanımı ile ödev ve yükümlülüklerin ifası usulüne ilişkin ise şekli hukuk kapsamında değerlendirilir.

Sıra Sizde 2

Şekli vergi hukuku, maddi vergi hukuku tarafından içeriği belirlenen vergilendirme ilişkisinde tarafların karşılıklı hak ve yetkilerinin kullanılması ile ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesine dair şekil ve usulleri düzenleyen vergi hukuku dalı olarak tanımlanabilir.

Sıra Sizde 3

Vergi usul hukukunun maddi vergi hukuku hükümlerinin hukuk devletine uygun idari işlem ve eylemler ile uygulanmasına yönelik şekli ve usuli kurallar bütünü olarak tanımlanması mümkündür.

Sıra Sizde 4

Türkiye’de vergi usul hukuku esas itibarıyla 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu kanunda vergilendirme sürecini oluşturan çeşitli aşama ve işlemler, vergi hukukunda süreler, vergi denetimi kapsamındaki ön işlemler, yükümlülerin vergi ödevlerinin yerine getirilme biçim ve yöntemleri ile vergi uyumsuzluklarının yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında barışçı yollardan çözümü gibi vergi usul hukukuna dair temel bazı konular ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Öncel, M., Kumrulu A., Çağın, N. (2011). **Vergi Hukuku** (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kaneti S. (1989). **Vergi Hukuku** (2. Bası), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tipke K., Lang J. (2005). **Steuerrecht 18. völlig überarbeitete Auflage**, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.

2

Amaçlarımız

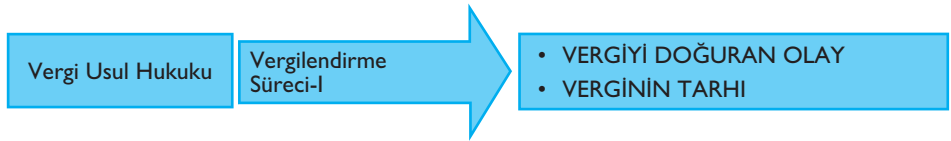
Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 👁️ Vergiyi doğuran olay kavramını tanımlayabilecek,
- 👁️ Verginin tarhını ve tarh işleminin hukuki niteliklerini açıklayabilecek,
- 👁️ Tarh işleminin türlerini açıklayabilecek ve bunları birbirinden ayırabilecek,
- 👁️ Vergilendirme sürecinin aşamalarını açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Vergiyi Doğuran Olay
- Vergi Borcu
- Vergi Alacağı
- Vergi Matrahı
- Verginin Tarhı
- İdari İşlem
- Beyana Dayalı Vergi Tarhı
- İkmalen Vergi Tarhı
- Resen Vergi Tarhı
- İdarece Vergi Tarhı

İçindekiler



Vergilendirme Süreci-I

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Bu süreç verginin tarhi, tebliği ve tahakkuku aşamaları ile devam eder ve vergi borcunun ödenmesiyle süreç tamamlanır.

Bir vergi borcunun doğabilmesinin ön koşulu, bir vergi kanunu hükmünün bulunması ve söz konusu bu vergi ile ilgili vergi kanununun, o yıla ait bütçe kanununun C cetvelinde yer almasıdır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.87). Bu koşullar gerçekleştikten sonra, somut anlamda vergi borcu, verginin konusu ile mükellefi arasındaki ilişkinin kurulmasıyla doğar. Bilindiği üzere, verginin konusu, üzerine vergi konulan, iktisadi unsurdur. Genellikle gelir, servet ve harcamalar vergiye konu edilir. Örneğin, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin konularını gelir; emlak vergisinin, motorlu taşıtlar vergisinin ve veraset ve intikal vergisinin konularını servet; katma değer vergisinin, özel tüketim vergisinin, banka ve sigorta muameleleri vergisinin ve özel iletişim vergisinin konularını harcamalar oluşturur. Bunların yanı sıra, tarih boyunca pek çok farklı iktisadi unsurun vergilere konu edildiği de görülmektedir.

Vergilendirme ilişkisi “vergiyi doğuran olay”ın gerçekleşmesi ile kurulur. Bu, bazen bir maddi olayın (fiilin) gerçekleşmesi, bazense bir hukuki durumun tekemmül etmesi (oluşması) şeklinde karşımıza çıkar (VUK m. 19). Vergilendirme ilişkisinin dayanağını oluşturan “vergiyi doğuran olay” kavramının soyut ve somut iki boyutu olduğuna hemen işaret etmek gerekir: Bu kavram bir yönüyle “kendisine vergisel sonuçlar bağlanan olay ve olguların normdaki (kanundaki) tanımını” (soyut boyut), bir yönüyle ise “normdaki tanıma uygun gerçekleşmiş maddi olayı” (somut boyut) ifade eder (AKKAYA, 2002, s.14-15) Ancak, “vergiyi doğuran olay” terimi genellikle sadece kavramın somut boyutunu ifade etmek için kullanılmaktadır.

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşması hâlinde, bu olay veya hukuki durum şahsında meydana gelen kişi vergi mükellefi (yükümlüsü) statüsüne girer. Başka bir anlatımla, bir kişinin mükellef statüsüne girebilmesi için vergi kanunlarında öngörülen vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesi gerekir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yükümlü bakımından vergi borcunun, devlet bakımından da vergi alacağının doğması demektir. Ancak bu, vergi borcunun derhal ödenmesi ya da vergi alacağının derhal tahsil edilmesi gerektiği anla-

mına gelmez. Vergi borcu kural olarak tarh, tebliğ işlemlerinden sonra tahakkuk aşamasıyla ödenecek hale gelir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya bir başka ifade ile vergi borcunun doğum anı vergilendirme sürecindeki pek çok işlem ve aşama bakımından önem taşır. Örneğin;

- Uygulanacak yasa hükümlerinin tespit edilmesi,
- Vergi mükellefinin tespit edilmesi,
- Zaman aşımının işlemeye başlaması,
- Ceza yaptırımlarının geçerlik kazanması

doğrudan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, vergi bu tarihte yürürlükte olan yasa hükümleri uygulanarak saptanır. Aynı şekilde, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren kişi vergi mükellefi olur. Zaman aşımı hesabı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih esas alınarak yapılır. Aynı şekilde, ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında da vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı esastır.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bir faaliyet olması (örn: suç teşkil etmesi), vergi yükümlülüğünü ya da sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (VUK m. 9, f. 2). Örneğin, yasak olmasına rağmen uyuşturucu madde üretiminde kullanılan bitkileri (haşhaş vb.) yetiştirip satarak gelir elden bir kişi, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmesi gereken bir gelir elde etmiştir.

Vergilendirme ilişkisinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti dikkate alınır. Bu bakımdan yemin hariç her türlü delilden yararlanılabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz (VUK m. 3).

Her bir vergi bakımından o vergiyi düzenleyen kanunda vergiyi doğuran olay gösterilir. Bunun, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olduğunu vurgulamak gerekir.

Bazı vergiler bakımından vergiyi doğuran olaya şu örnekleri gösterilebilir:

Gelirden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir üzerinden alınan vergilerin Türk hukukundaki örnekleri gelir ve kurumlar vergileridir. Gelir vergisi bakımından bir gerçek kişinin gelir (kazanç ve irat) elde etmesi, kurumlar vergisi bakımından da bu verginin mükellefi olan kurumların kazanç elde etmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

Servetten Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Yukarıda servetten alınan vergilere örnek olarak emlak vergisini, motorlu taşıtlar vergisini ve veraset ve intikal vergisini saymıştık. Emlak vergisi bakımından vergiyi doğuran olay bir bina, arsa veya araziye malik ya da bunlar üzerinde intifa hakkı sahibi olunmasıdır.

Veraset ve intikal vergisi bakımından vergiyi doğuran olay bir malın veraset yoluyla veya başka bir suretle ivazsız olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikal etmesidir (geçmesidir).

Motorlu taşıtlar vergisi bakımından ise motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

Harcamalardan Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Türk hukukunda harcamalardan alınan vergilere denildiğinde akla ilk olarak katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve özel iletişim vergisi gelmektedir. Bunlardan katma değer vergisinde bir malın teslim edilmesi veya hizmetin ifa edilmesi vergiyi doğuran olaydır.

Benzer şekilde, özel tüketim vergisinde Kanun'un ekindeki listelerde sayılan malların teslimi veya ilk iktisabı vergiyi doğuran olay kabul edilmiştir.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergiyi doğuran olay - genel olarak - banka ve sigorta şirketleri ile bankerlerin, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben para almalarıdır.

Son olarak, özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olay telekomünikasyon hizmetinin ifasıdır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi alacağı ne zaman doğar?



VERGİNİN TARHI

Vergi idaresinin, mükellefin vergi borcunu miktar olarak hesaplaması işlemine tarh adı verilir. Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesine göre "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen **matrah** ve **nispetler** üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir*". Verginin tarhı ile mükellef bakımından vergi borcu, vergi idaresi bakımından da vergi alacağı hesaplanmakta ve miktar itibarıyla belirli hâle gelmektedir.

Tarh İşleminin Hukuki Niteliği

Kanundaki tanımda da açıkça ifade edildiği üzere tarh işlemi bir idari işlemdir. Bu çerçevede idare hukukunda idari işlemler bakımından yapılan sınıflandırmaların tarh işlemi açısından da ele alınarak incelenmesi gerekir.

İdare hukukundaki düzenleyici-bireysel idari işlemler sınıflandırması bakımından tarh işleminin bireysel işlem olduğu açıktır. Çünkü vergi idaresi tarh işlemiyle, kanunlarda öngörülen matrah ve oran üzerinden vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmiş olan her bir mükellefin vergi borcunu ayrı ayrı hesaplamakta; böylece de tarh işlemi, mükellefi ilgili vergi kanunu hükümlerinde öngörülen genel ve objektif durumdan çıkararak, özel ve subjektif bir hukuki duruma sokmaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.89).

Tarh işlemi, tek yanlı ve icrai bir işlemdir. Tarh işleminin tek yanlılığı, vergi idaresinin tek taraflı irade açıklamasıyla mükellefin hukuki durumunda değişiklik yapması anlamını taşır. Başka bir anlatımla tarh işlemi mükellefin rıza ve muvafakati aranmaksızın onun hukuki durumu üzerinde etki doğurur. Ancak, bu noktada bireysel idari işlemlerin tümünün icrai nitelik taşımadığına da işaret etmek gerekir. Örneğin, vergi tarhiyatının gerçekleştirilebilmesi için yapılan vergi incelemesi, bir idari işlem olmasına karşın, vergi tarhına hazırlık niteliğinde bir idari işlem olduğundan icrai bir nitelik taşımamaktadır. Bu nedenle, mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratan işlem vergi incelemesi değil, bu vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarh işlemidir ve söz konusu işlem mükellefin rızası olup olmadığına bakılmaksızın hukuki sonuç doğurduğundan icrai işlem kategorisinde yer almaktadır.

Matrah, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar veya değerdir. Vergi matrahının doğalgazın metreküpü, kumaşın metresi gibi belli fiziki, teknik vb. ölçülere dayanılarak saptanması hâlinde "**miktar esası**" (spesifik matrah); vergi konusunun değerinin esas alınarak saptanması hâlinde ise "**değer esası**" (ad valorem matrah) söz konusu olmaktadır. Örneğin, gelir vergisinin matrahı, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan giderler ve indirimler düşüldükten sonra kalan kısım; katma değer vergisinin matrahı ise teslimi yapılan ya da ithal edilen mal veya ifa edilen hizmetin bedelidir.

Vergi borcunun hesaplanması konusunda üzerinde durulması gereken ikinci kavram "**verginin oranı (nispeti)**"dır. Tarh edilecek vergi borcu, vergi matrahının değer esasına göre belirlendiği vergilerde **vergi oranının**; miktar esasına göre belirlendiği vergilerde ise **birim vergi miktarının** matrah ile çarpılması suretiyle hesaplanır. Dolayısıyla vergi borcunun somutlaştırılmasında verginin matrah ve oran unsurları önem taşımaktadır. Matrah ve oran unsuru arasındaki ilişkiye göre yapılan sınıflandırma bakımından vergileri tek (sabit), artan veya azalan oranlı vergiler olarak üçe ayırmak mümkündür. Bu sınıflandırmaya göre kurumlar vergisi tek (sabit) oranlıdır ve matraha uygulanacak olan oran %20'dir (KVK m. 32). Gelir vergisinde ise artan oranlı tarife söz konusu olup, vergi matrahına uygulanacak olan oran %15 ile %35 arasında değişmektedir (GVK m.103). Damga vergisinde oran ve miktar olmak üzere iki farklı matrah ölçüsü kabul edilmiştir. Damga vergisinin konusunu oluşturan bazı kağıtların türü ve niteliklerine göre bu kağıtlarda gösterilen veya bunların içerdiği para miktarlarına kanunda öngörülen vergi oranı uygulanır. Bazı kağıtlar bakımından uygulanacak vergi, miktar olarak düzenlenmiştir. Daha açık bir ifadeyle kanun koyucu belli kağıtlar üzerinden alınacak vergiyi miktar olarak tespit etmiştir. Örneğin, ipotekli borç senetleri üzerinden %8,25 (oran); yıllık gelir vergisi beyannamelerinden ise ₺34,50 (miktar) vergi tarh edilmesi öngörülmektedir.

İdari işlemler için yapılan şart işlem - subjektif (öznel) işlem sınıflandırması açısından tarh işlemi subjektif bir işlemdir. Şart işlemler belli bir kişi veya nesneyi, hukuk kurallarınca düzenlenen nesnel ve kişilik dışı bir hukuki statüye sokan veya bu hukuki statüden çıkararak; subjektif işlemler ise sadece belli bir kişi veya nesne bakımından sonuç doğuran, daha açık bir ifadeyle işlemin öznesine göre değişik durumlar yaratan işlemlerdir (GÜNDAY, 2011, s.127). Türk vergi sisteminde vergi borcu, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğduğundan, bir kişinin mükellef statüsüne girmesi vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmesine bağlıdır. Tarh işleminde, vergi borcunun mükellefçe beyan edilen veya idare tarafından saptanan vergi matrahına dayanılarak hesaplanması söz konusu olduğundan, vergi tarhı, subjektif işlem niteliği taşımaktadır. Bu ön saptamalar, tarh işleminin idari işlemlere ilişkin kurucu (yapıcı, inşai) işlem - belirtici (tespit edici) işlem ayrımındaki konumunun belirlenmesi bakımından da önem taşımaktadır. Kurucu işlemler, yeni bir hukuki durum yaratan, değiştiren veya o hukuki durumu kaldıran; belirtici işlemler ise yeni bir hukuki durum yaratmayan ancak mevcut hukuki durumu tespit eden işlemlerdir. Mükellef (vergi borçlusu) statüsü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle kazanıldığına ve tarh işlemi vergi borcunun somutlaştırılması anlamını taşıdığına göre, tarh işlemi kurucu değil belirtici yani önceden gerçekleşmiş olan hukuki durumu tespit eden bir işlemdir.

Tarh işlemi son olarak, yararlandırıcı - yükümlendirici işlemler sınıflandırması bakımından değerlendirilebilir. Bu ayrım, tarh işleminin yükümlendirici işlem niteliği taşıdığı ifade edilebilir. Çünkü tarh işlemi mükellefe bir hak ya da yarar sağlamamakta; aksine ona belli bir davranışta bulunma veya bulunmama ödevi yüklemektedir (GÜNDAY, 2011, s.132).

Vergi tarhının bir idari işlem olduğunu ve idari işlemler bakımından yapılan sınıflandırmalara göre hangi kategorilerde yer aldığını saptadıktan sonra üzerinde durulması gereken bir başka önemli husus tarh işleminin yapılış usulüdür. Bu açıdan tarh işlemi, idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden incelemek gerekir. Tarh işleminin unsurlarının ele alınması, idari işlemlerde sakatlık hâlleri ile bu sakatlıkların giderilmesi yollarının kavranabilmesi bakımından son derece önemlidir.

Anayasa'nın 123'üncü maddesinin 1'nci fıkrasına göre "*İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*". İdarenin görevlerinin kanunla düzenlenmesi, başka bir ifadeyle kanuni idare ilkesi gereğince idare ancak Anayasa ve kanunların kendisine bıraktığı alanlarda ve söz konusu normlarda belirlenen kurallar doğrultusunda işlem tesis edebilecektir.

Vergi kanunlarında, hem kanuni idare ilkesi hem de Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirme sürecine ilişkin oldukça ayrıntılı düzenlemelere yer verilmektedir. Vergilendirme sürecinin tarh aşaması Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı bir biçimde hükme bağlanmakta, diğer vergi kanunlarında da tarh işlemi tesis etmeye yetkili makamlar açıkça düzenlenmektedir. Bu anlamda, tarh işleminin yetki unsuruna ilişkin kurallar da Anayasa ve kanunlarda düzenlenmektedir. Bir vergi tarhiyatının söz konusu kanunlarda yetkili kılınmış idari makam veya organ, daha açık bir ifadeyle o vergiyi tarh etmeye yetkili vergi idaresi dışında başka bir vergi idaresi veya makam tarafından tarh edilmesi, bu tarh işleminin yetki unsuru yönünden sakatlığı sonucunu doğurur. Tarh işleminin yetki unsuru, bütün idari işlemler bakımından geçerli olduğu üzere kişi, konu, yer ve zaman yönünden sakatlık taşıyabilir ve bu durumlarda sa-

katlığın niteliğine göre fonksiyon gasbı, yetki gasbı veya yetki tecavüzü söz konusu olabilir (GÜNDAY, 2011, s.136-142; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.94).

İdari işlemin esaslı unsurlarından biri olan şekil unsuru, biri idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi, diğeri idari işlemin yapılmasında izlenen usul olmak üzere iki anlam taşımaktadır (GÜNDAY, 2011, s.144). Türk hukukunda genel bir idari usul kodu bulunmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu vergilendirme sürecine ilişkin usulleri düzenleyen bu alana özgü bir idari usul kodu niteliği taşımaktadır. *“Vergilendirme işlemlerinde usul hükümlerine sıkı sıkıya bağlanılmasının nedeni bir yandan vergilerin yasallığı ilkesi karşısında bireylere tanınan güvencenin sağlanmasıdır düşünce, bir yandan da bazininin vergi alacağını güvenceye bağlamak düşüncesidir”* (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.93-94). İdari işlemlerde şekil kurallarına aykırılık bakımından asli şekil noksanlığı-tali şekil noksanlığı ayrımı yapılmakta, bu ayrımında idari işlemin sonucunu etkilemeyen eksiklikler tali, idari işlemi sakat kılan eksikliklerse asli şekil noksanlığı olarak kabul edilmektedir. Bu konuda nesnel bir ölçütün bulunmadığı, bu ayrımın şekil noksanlığı olmasaydı başka yönde bir işlem tesis edilebilecek idiyse asli, bu noksanlık olmadığı takdirde de aynı yönde işlem tesis edilecek idiyse tali şekil noksanlığı olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir (GÜNDAY, 2011, s.149-150). Tali şekil noksanlıklarının idari işlemi sakatlamadığı, asli şekil noksanlıklarının ise işlemin sakat doğmasına yol açtığı genel kabul görmektedir. Tarh işlemi bakımından vergi yasalarında öngörülen usul kurallarına uyulmaması, başka bir ifadeyle tarhiyatın şekil yönünden sakat olması, şekle ilişkin eksikliğin asli veya tali olarak nitelendirilmesine göre değişmektedir. Örneğin idari işlemler bakımından kural olarak geçerli olan yazılı şekil tarh işlemi bakımından da geçerli olup, bu şekil şartına uyulmaksızın bir tarhiyat yapılması asli şekil noksanlığı olacağından, söz konusu tarhiyat işlemi sakat doğar.

“Bir idari işlemin sebebi, o işlemten önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş bulunan bir etkidir” (GÜNDAY, 2011, s.152). Vergiyi doğuran olay başlığı altında incelendiği üzere, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK m.19) Tarh işlemi de vergi alacağının, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanması işlemi olduğuna göre, vergi idaresini tarh işlemi tesis etmeye yönelten etken vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Tarh işleminin sebep unsurunun hukuka uygun bir biçimde gerçekleştiğinden söz edilebilmesi için (1) Vergiyi doğuran olayın yasa hükmünde düzenlenmesi (hukuki sebep), (2) Söz konusu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi (maddi sebep) gerekir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.87, 92). Daha açık bir ifadeyle gerçekleşen olay veya hukuki durumun bir vergi yasası hükmü uyarınca vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmesi, yasa hükmü ile somut olay veya hukuki durumun örtüşmesi gerekir. Yasada öngörülmeleyen bir olay veya hukuki duruma dayanılarak tarhiyat yapıldığı takdirde, bu durum tarh işlemi sebep unsuru yönünden sakat kılar. Örneğin, elde edilmiş bir gelir bulunmamasına rağmen, gelir vergisi tarh edilmesi, somut olay ile yasa hükmü örtüşmediğinden tarh işleminin sebep unsurunda sakatlığa yol açar. Çünkü vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiştir.

İdari işlemlerin konusunu, o işlemin doğurduğu hukuki sonuç oluşturmaktadır. İdari işlemin sebebi, yani idareyi o işlemi yapmaya sevk eden etken ile yapılan işlemin doğurduğu hukuki sonuç arasında sıkı bir ilişki, nedensellik bağı vardır (GÜNDAY, 2011, s.159; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.92). İdari işlemin se-

bep veya konu unsurlarında ortaya çıkan sakatlıklar işlemi “esas” bakımından hukuka aykırı kılar. Bu unsurlar arasında nedensellik bağının bulunmaması, yapılan işlemin ya sebep ya da konu unsuru bakımından sakatlanması sonucunu doğurur. Zira, vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş ya da farklı bir vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen vergi idaresi tarafından yanlış bir nitelendirme yapılmışsa, idarece gerçekleştirilen tarh işleminin doğuracağı sonuçlar ve dolayısıyla işlemin konu unsuru hukuka aykırı olacaktır. Örneğin gelir elde eden bir kişinin beyanı üzerine 10 birim vergi tarh edilmesi gerekirken 20 birim vergi tarh edilmesi durumunda söz konusu işlem konu unsuru yönünden sakat olacaktır. Çünkü tarh işleminin doğurduğu hukuki sonuç, başka bir ifadeyle ödenecek olan vergi miktarı hukuka aykırı bir biçimde tespit edilmiştir.

DİKKAT



İdari işlemin sebep ve konu unsurları arasında nedensellik bağının kopması, o işlemin sebep ya da konu unsuru bakımından hukuka aykırı olmasına yol açar.

Tarh işlemi bakımından üzerinde durulacak olan son unsur, bu işlemin amaç unsurudur. Bütün idari işlemler bakımından genel mahiyet arz eden amaç unsuru kamu yararadır. Kamu yararı amacı dışında bir idari işlemin tesis edildiği durumlarda, bu işlem amaç yönünden hukuka aykırı olacağından yetki saptırmasından söz edilir. Vergiler, kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere devletin mali egemenliğine dayanarak hukuki cebir altında topladığı karşılıksız bedellerdir. Bu bakımdan vergi ilişkisinde de temel amaç elde edilecek olan kamu gelirleri ile kamu yararının sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinden biri olan tarh işleminin amaç unsurunu kamu yararı oluşturmaktadır. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi dolayısıyla vergiyi doğuran olay veya hukuki durumların neler olacağı yasa koyucu tarafından belirlendiğinden, bir başka ifadeyle kamu yararı yasa koyucu tarafından takdir edildiğinden, tarh işleminin tesisinde vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Daha açık bir deyişle kanunilik ilkesinin egemen olduğu vergilendirme alanında idare istisnai durumlar dışında bağlı yetkiye sahiptir ve kendisine verilen yetki sınırları içerisinde gereken işlemi tesis etmek durumundadır. Sonuç olarak vergi idaresinin, sebebi kanunda açıkça belirtilmiş olan bir işlemi tesis etmesi; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi üzerine tarhiyat yapması durumunda kamu yararının bulunup bulunmadığı ayrıca araştırılmayacağından, maksat unsuru kural olarak denetime tabi olmamaktadır. (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.92)

DİKKAT



Bir idari işlemin amaç unsuru yönünden hukuka aykırılığı yetki saptırması olarak adlandırılır.

İdari işlemlerin yukarıda sayılan unsurlardan birisi açısından sakatlık taşınması halinde, bu işlemler ya iptal yaptırımıyla karşılaşır ya da yoklukla malul olurlar. Tarh işleminin yetki ve şekil unsurlarındaki birtakım sakatlık hâlleri işlemin yoklukla malul olmasına neden olur. Yetki unsuru bakımından, fonksiyon gasbı, yetki gasbı, ağır ve açık yetki tecavüzünün; şekil unsuru bakımından da, ağır ve açık şekil eksikliğinin bulunduğu durumlarda söz konusu tarh işlemi meydana gelmemiş kabul edilir ve herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz. Tarh işlemindeki sakatlık işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirmeyen bir nitelikteyse işlem hukuka aykırı olmakla birlikte askıda geçerlilik söz konusudur. Sakat bir tarh işlemi, yargı merciince iptal edilmek veya idare tarafından geri alınmak suretiyle hükümsüz hale gelir ve bu şartların gerçekleşmesiyle askıda olan geçerliliği sona erer.

(GÜNDAY, 2011, s.168). Yargı merciince iptal edilen bir tarh işlemi, iptal kararıyla birlikte o işlemin yapıldığı tarihten itibaren hükümsüz kılınmaktadır. Sakat tarh işleminin idare tarafından geri alınmasında da sakat işlem yapıldığı tarihten itibaren hükümsüz hâle gelir. Vergi idaresi, sakat tarh işlemini vergi hukukunda uyumsuzlukların idari aşamada çözüm yollarından biri olan hata düzeltme yolunu kullanarak düzeltebilir. Bu durumda sakat olan tarh işlemi idare tarafından geri alınmakta ve sakatlık bulunan unsur düzeltilerek hukuka uygun bir tarhiyat yapılmaktadır.

İdari işlem teorisi hakkında ayrıntılı bilgi edinmek için: İdare Hukuku, C.1, Genel Esaslar (Şeref Gözübüyük /Turgut Tan, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.440-552) ve Günışığında Yönetim (İl Han Özay, İstanbul: Alfa Basım, 2002, s.344-428) kitaplarını incelemeniz önerilir.



K İ T A P

Tarh İşleminin Türleri (Tarhiyat Yöntemleri)

Vergi borcunun vergi idaresi tarafından hesaplanması şeklinde ifade ettiğimiz tarh işleminin gerçekleştirilebileceği yöntemler Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre tarh türlerini beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, resen tarh ve idarece vergi tarhı olmak üzere dört başlık altında incelemek mümkündür.

Beyana Dayanan Vergi Tarhı

Beyan esasına dayalı vergilerde vergi matrahı kural olarak mükellef tarafından saptanıp vergi dairesine bildirilmekte ve vergi dairesi tarh işlemini mükelleflerin beyanına dayalı olarak gerçekleştirmektedir. Örneğin gelir, kurumlar, katma değer, vevaset ve intikal vergileri beyan üzerinden alınan vergilerdir. Beyana dayalı tarhta vergi idaresi mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden vergiyi tarh etmekle birlikte, mükelleflerin beyanlarının doğruluğu idare tarafından araştırılmakta ve beyanın doğru olmadığının tespit edildiği durumlarda matrah aşağıda incelenecek olan yöntemlerle vergi idaresi tarafından belirlenmektedir.

“Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tabakkuk Fişi” ile tarh ve tabakkuk ettirilir” (VUK m. 25). Mükellefin beyanı alındıktan sonra vergi dairesince tahakkuk fişi düzenlenir ve bu fişin bir örneği mükellefe veya beyannamenin mükellef adına vergi dairesine tevdi eden kişiye verilir (VUK m. 25). Beyannamenin postayla veya elektronik ortamda gönderildiği durumlarda da tahakkuk fişi kesilmekte ve bu fiş beyannamenin verilme biçimine göre ya posta yoluyla mükellefe gönderilmekte ya da elektronik ortamda iletilmektedir. Tahakkuk fişinin fişin sıra numarası, tanzim tarihi, verginin nevi, vergi beyannamesinin tarihi, beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgiyi içermesi gerekir (VUK m. 26).

Mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyatta vergilendirme sürecinin bazı aşamaları aynı anda gerçekleşir. Başka bir deyişle beyan usulünde verginin tarh ve tahakkuk aşamaları mükellefin beyanı üzerine tahakkuk fişinin kesilmesiyle aynı anda tamamlanmış olmaktadır. Beyana dayanan tarhta vergi matrahı mükellef tarafından saptandığı için, kural olarak, mükellefler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK m. 378). Mükelleflerin kendi beyanlarına dayalı vergi tarhiyatına karşı dava açamamaları kuralının istisnasını, mükellefin ihtirazi kayıtlı beyanda bulunduğu durumlar oluşturmaktadır. Başka bir

ifadeyle mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açabilmesi için ihtirazi kayıtla beyanda bulunmuş olması gerekir.

SIRA SİZDE



Beyana dayalı vergilerde tarh işlemine dayanak oluşturan vergi matrahı kim tarafından ve nasıl saptanmaktadır?

İkmalen Vergi Tarhı

“İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” (VUK m. 29).

İkmalen vergi tarhının ilk koşulu, tarhiyat öncesinde tarh yöntemlerinden herhangi birine dayanılarak bir verginin tarh edilmiş olmasıdır. Bu nedenle ikmalen vergi tarhı, ek veya tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılmaktadır (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, 2011, s.97). Kanun koyucunun ikmalen vergi tarhı bakımından öngördüğü ikinci koşul, yapılacak olan tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayalı olarak saptanmasıdır. Daha açık bir ifadeyle vergi idaresi, yapılmış olan ilk tarhiyatta esas alınan matrah ile ikmalen vergi tarhına konu olan matrah veya matrah farkını bu defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere göre tespit edebilmelidir. Örneğin mükellef verdiği beyannamede gelirini eksik bildirmişse ve bu durum vergi idaresi tarafından mükellefin defter ve kayıtlarından hareketle saptanabiliyorsa aradaki matrah farkı için ikmalen tarhiyat yapılır. Benzer bir biçimde, bir iktisadi kıymetin değerlemesinde rayiç bedel esas alınması gerekirken maliyet bedeli üzerinden hesaplama yapılmışsa, bu durumda kanuni ölçüler yanlış uygulandığından aradaki matrah farkı nedeniyle de vergi ikmalen tarh edilir. Bir malın emsal bedelinin, maliyet bedeli esasına göre hesaplandığı durumlarda perakende satışlar için maliyet bedeline %10 ilave edilmesi gerekir (VUK m. 267). Mükellef, vergi dairesine verdiği beyannamede %10 üzerinden yapması gereken bu hesaplamayı %5 üzerinden yapmışsa, bu durumda kanuni ölçüler yanlış uygulandığından aradaki matrah farkı nedeniyle ikmalen vergi tarh edilir.

SIRA SİZDE



İkmalen vergi tarhı yapılabilmesi için hangi şartların gerçekleşmesi gerekir?

Resen Vergi Tarhı

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hâllerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir olunmuş sayılır” (VUK m. 30). Resen vergi tarhı, ikmalen vergi tarhından farklı olarak, matrahın belli maddi deliller veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı hâllerde idarenin başvurduğu bir tarhiyat yöntemidir. Resen vergi tarhında, tarhiyata dayanak teşkil eden vergi matrahı takdir komisyonu tarafından belirlenmekte veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından hazırlanan inceleme raporlarıyla saptanmaktadır.

Kanun koyucu, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı hâlleri ayrıca

düzenlemektedir. Resen vergi tarh edilebilmesi için bu hâllerden birinin varlığı gerekir. Söz konusu hâller (VUK m. 30):

1. Süresi geçtiği halde vergi beyannamesinin verilmemiş olması;
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması;
3. Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi;
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması sebebiyle ihticaca salih bulunmaması;
5. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması;
6. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesidir.

Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması hâlinin gerçekleştiği durumlarda, mükellefe vergi matrahına ilişkin bilgi vermesi ve kanuni defterlerini ibraz etmesi için takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere süre verilir. Mükellefin bu süre zarfında söz konusu bilgileri vermesi veya kanuni defterleri ibraz etmesi hâlinde, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak kaydıyla komisyonca takdir edilecek olan matrah bu defter ve vesikalara göre saptanacak miktardan fazla olamaz.

Kanuni süre geçtikten sonra beyanda bulunan mükellefler bakımından takdir komisyonuna sevk edilmeksizin beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar üzerinden resen tarhiyat yapılır. Ancak, vergi incelemesi başlatıldıktan veya takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirildikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler açısından bunlara dayanılarak resen tarhiyat yapılmaz. Daha açık bir ifadeyle yukarıda sözü edilen husus, bu durumlar için geçerli değildir.

Resen vergi tarh edilmesini gerektiren sebeplerden birinin yanı sıra ikmalen vergi tarhını gerektiren bir durum söz konusuysa resen takdir sonucu beklenmeksizin ikmalen tarhiyat yapılır. Resen takdir sırasında ikmalen tarh işlemine dayanak teşkil eden matrah farkı dikkate alınmışsa re'sen vergi tarhında bu husus göz önünde bulundurularak ikmalen tarh edilmiş olan vergi indirilir.

İkmalen ve resen tarh edilen vergiler ilgililere ihbarname ile tebliğ edilir (VUK m. 34). Bu ihbarname ihbarnamenin sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nevi, mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, kısa ve açık bir ifadeyle ikmalen veya resen vergi tarhını gerektiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi, vergi mahkemesinde dava açma şekline ilişkin bilgileri içerir. Resen tarh edilen vergilere ilişkin ihbarnamelerde, resen tarhiyatın dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer nüshası ihbarnameye eklenir (VUK m. 35).

Resen vergi tarhiyatı ile ikmalen vergi tarhiyatını gerektiren sebeplerden bir veya birkaçının birlikte bulunması halinde tarh işlemi nasıl gerçekleştirilir?



İdarece Vergi Tarihi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesine göre verginin idarece tarihi, ikmalen veya resen vergi tarihi dışında kalan hâllerde, mükelleflerin vergi kanunlarında öngörülen sürelerde vergi tarihi için müracaat etmemeleri veya bu kanunlarda kendilerine tahmil olunan (yüklenen) mecburiyetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca emlak vergisi bildiriminde süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir. Bu tarh yönteminde vergi, Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi gereğince düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarh edilir (VUK mük. m. 30).

Verginin idarece tarihinde da resen ve ikmalen tarihyatlarda olduğu gibi tarh olunan vergiler ihbarname ile ilgiliye tebliğ olunur. Bunun yanı sıra, mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

DİKKAT



Beyana dayalı vergi tarihinde, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulmadığı takdirde tarihyata karşı dava açılmayacağı yukarıda belirtilmişti. Beyan üzerine yapılan tarh işleminde, vergilendirme sürecinin tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşmekte, vergi ödenecek hale gelmektedir. Resen, ikmalen ve idarece vergi tarihinde ise, yapılan tarihyat mükellefe bir ihbarname ile bildirilmektedir. Dolayısıyla beyana dayalı tarihten farklı olarak vergi matrahının veya matrah farkının idare tarafından tespit edilerek bu matrahlar üzerinden tarihyat yapılan hâllerde vergilendirme sürecinin tarh ile tahakkuk aşamaları farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.

SIRA SİZDE

5



Vergi tarh yöntemlerinden hangisinde, hakkında yapılan tarihyatın mükellefe ayrı bir ihbarname ile bildirilmesine gerek yoktur?

Verginin tarihi bakımından kısaca yer verilmesi gereken son husus Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte uygulaması bulunmayan tahrir dayalı vergi tarihidir. Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce arazi ve bina vergilerinin matrahları tahrir usulüne göre belirlenmekteydi. Bu usule göre idare tarafından tespit edilen matrahlar tahrir ihbarnamesi ile mükelleflere tebliğ olunmaktaydı. Tahrir dayanan tarh, Vergi Usul Kanunu'nun 36 - 39'uncu maddeleri arasında düzenlenmekle birlikte, bu Kanun'un tahrir usulünü düzenleyen hükümleri Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Emlak Vergisi Kanunu uyarınca emlak vergisi mükelleflerin yeni bina inşa edilmesi veya söz konusu Kanun'un 33'üncü maddesinde öngörülen vergi değerini tadil eden diğer sebeplerin bulunması hâlinde idareye bildirimde bulunmakta ve vergi matrahı idarece saptanmakta olduğundan, tahrir dayanan vergi tarihine ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulunmamaktadır.

Özet



Vergiye doğuran olay kavramını tanımlamak

Bir vergi borcunun doğabilmesi için yürürlükteki bir vergi kanununda o verginin konusunun düzenlenmiş olması ve bu kanunun borcun doğduğu yıla ait Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması gerekir. Somut vergi borcu, bu koşullar gerçekleştikten sonra ilgili kanunda öngörülen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle kendiliğinden doğar. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre vergi borcu vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Dolayısıyla Türk vergi hukukunda vergilendirme süreci vergi idaresinin bir işlemi ile değil, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi ile başlamakta ve böylelikle vergi idaresi ile yükümlü arasında idare bakımından vergi alacağı, mükellef bakımından ise vergi borcu olarak adlandırılan bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması mükellefiyeti veya vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.



Verginin tarhını ve tarh işleminin hukuki niteliklerini açıklamak

Vergiye doğuran olay gerçekleştikten sonra, vergi borcu vergi idaresince miktar olarak hesaplanır. Verginin tarhı olarak adlandırılan bu hesaplama işleminde ödenecek olan vergi miktarı vergi kanunları uyarınca saptanan mükellefe ait vergi matrahına, vergi oranının uygulanması suretiyle bulunur. Verginin tarhı, bir idari işlem olduğundan idari işlemlerin tabi olduğu hukuki rejim ve bu işlemlere ilişkin sınıflandırmalar tarh işlemi bakımından önem taşımaktadır. Tarh işlemi, tek yanlı ve icrai, belirtici ve yükümlendirici bir bireysel işlemdir.



Tarh işleminin türlerini açıklamak ve bunları birbirinden ayırmak

Verginin tarhında esas alınan matrah ya mükellef tarafından saptanarak vergi idaresine bildirilir ya da belli koşulların gerçekleşmesi hâlinde vergi idaresi tarafından tespit edilir. Bu matrah saptama yöntemlerinden hareketle tarh işlemi çeşitli kategorilere ayrılarak incelenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca vergi tarhı beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh ve tahrir dayanan tarh olmak üzere 5'e ayrılmaktadır. Beyan esasına dayalı ver-

gi sistemlerinde vergi matrahı mükellef tarafından saptanıp bildirilmekte ve bu bildirim üzerine gerçekleştirilen tarhiyata beyana dayanan tarh adı verilmektedir. Diğer tarh yöntemlerinin tümünde vergi matrahı veya matrah farkı vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve tarh işleminde bu matrah esas alınmaktadır. İkmalen tarhta, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Resen vergi tarhında ise önceden herhangi bir vergi tarhı söz konusu olmayıp, mükellefin vergi matrahının defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin mümkün olmadığı hallerde takdir komisyonunca takdir edilen veya vergi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılmaktadır. Verginin idarece tarhı, resen ve ikmalen tarhın söz konusu olmadığı bazı durumlar bakımından uygulama alanı bulan bir tarh yöntemidir. Vergi Usul Kanunu'nda tahrir dayanan tarha ilişkin düzenlemeler mevcut olmakla birlikte, Emlak Vergisi Kanunu hükümleri gereği günümüz itibarıyla bu tarh yöntemi geçerliliğini yitirmiştir.



Vergilendirme sürecinin aşamalarını açıklamak

Türk vergi sisteminde vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergi kanunları uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi borcu da doğmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonraki vergilendirme aşaması, vergi borcunun somutlaşmasını sağlayan, daha açık bir ifadeyle mükellefin ödeyeceği vergi miktarının hesaplandığı tarh aşamasıdır. Bir sonraki ünite de açıklanacağı üzere vergilendirme süreci tebliğ ve tahakkuk aşamaları ile devam eder, tahsil aşamasıyla da son bulur. Bu süreçte yukarıda açıklandığı üzere bazı aşamalar birlikte gerçekleşir. Örneğin, beyana dayalı tarhta tahakkuk fişinin kesilmesiyle vergi borcu aynı zamanda tahakkuk da ettiği için tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşmektedir. Benzer bir örneği tahakkuku tahsile bağlı vergiler oluşturmakta, bu vergilerde tahakkuk ve tahsil aşamaları birbirinden ayrılmaz bir nitelik taşımaktadır.

Kendimizi Sıyalım

1. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku-u veya hukuki durumun tekemmül etmesi halinde aşağıdakilerden hangisi **gerçekleşmez**?

- Vergi alacağı doğar.
- Vergi ödenecek aşamaya gelir.
- Vergiyi doğuran olay gerçekleşir.
- Mükellef bakımından vergi borcu doğar.
- Bu olay veya hukuki durum şahsında gerçekleşen kişi vergi mükellefi statüsüne girer.

2. Aşağıdakilerden hangisi veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olaydır?

- Bir binaya malik olma
- Bir arazi üzerinde intifa hakkı sahibi olma
- Ticari kazanç elde etme
- Bir malın bir kişiden başka bir kişiye ivazsız biçimde intikali
- Bir gayrimenkulden kira geliri elde edilmesi

3. Matraha vergi oranının uygulanması suretiyle mükellefin vergi borcunun miktarının hesaplanmasına ne ad verilir?

- Vergiyi doğuran olay
- Tahakkuk
- Tarh
- Tahsil
- Tebliğ

4. Tarh işlemi hukuki niteliği bakımından nasıl bir idari işlemdir?

- Şart işlem
- Belirtici işlem
- Yararlandırıcı işlem
- Kurucu işlem
- Düzenleyici işlem

5. Mükellef A, elde ettiği gelir için beyanname vermiş ve vergi dairesi beyannameye gösterilen matrah üzerinden vergi tarh etmiştir. Ancak, hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde mükellef A'nın defter, kayıt ve belgelerinden eksik beyanda bulunduğu anlaşılmıştır. Bu durumda mükellef A'nın beyanı ile defter, kayıt ve belgeleri arasındaki matrah farkı için hangi tarh yöntemine başvurulur?

- İkmalen tarh
- Verginin idarece tarhı
- Düzeltilme yoluyla tarh
- Beyana dayanan tarh
- Re'sen tarh

6. Mükellef tarafından saptanarak vergi idaresine bildirilen vergi matrahına dayanılarak yapılan tarh işlemi aşağıdakilerden hangisidir?

- Re'sen tarh
- İkmalen tarh
- İdarece tarh
- Tahrir dayalı tarh
- Beyana dayanan tarh

7. Aşağıdakilerden hangisi vergi idaresi tarafından düzenlenen tahakkuk fişinde yer alması gereken bilgilerden biri **değildir**?

- Ödenecek olan verginin miktarı
- Vergi matrahı
- Vergilendirme dönemi
- Verginin nevi
- Vergi cezası

8. Aşağıdaki hallerden hangisi re'sen vergi tarhının nedenlerinden biri **değildir**?

- Tutulması zorunlu olan defterlerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin bir kısmının tutulmamış olması
- Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen defter, belge ve kayıt düzenine uyulmuş olmakla birlikte vergi matrahının eksik beyan edilmiş olması
- Kanuni süresi içinde verilen beyannameye vergi matrahını gösteren bilgilerin bulunmaması
- Süresi geçtiği halde vergi beyannamesinin verilmemiş olması

9. Vergilendirme sürecinin tarh aşamasına ilişkin kurallar aşağıdaki kanunlardan hangisinde hükme bağlanmaktadır?

- İdari Yargılama Usulü Kanunu
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Bütçe Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu

10. Aşağıdaki tarhiyat yöntemlerinden hangisinde verginin tarhı ile tahakkuku aynı anda gerçekleşir?

- Beyana dayalı tarh
- İkmalen tarh
- Re'sen tarh
- Tahrire dayalı tarh
- İdarece tarh

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- b. Yanıtınız yanlış ise "Vergiye Doğuran Olay" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- d. Yanıtınız yanlış ise "Vergiye Doğuran Olay" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- c. Yanıtınız yanlış ise "Verginin Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- b. Yanıtınız yanlış ise "Tarh İşleminin Hukuki Niteliği" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- a. Yanıtınız yanlış ise "İkmalen Vergi Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- e. Yanıtınız yanlış ise "Beyana Dayanan Vergi Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- e. Yanıtınız yanlış ise "Beyana Dayanan Vergi Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- c. Yanıtınız yanlış ise "Re'sen Vergi Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- d. Yanıtınız yanlış ise "Verginin Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- a. Yanıtınız yanlış ise "Beyana Dayanan Vergi Tarhı" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Dolayısıyla vergi alacağı örneğin zirai faaliyette bulunulması, ücret geliri elde edilmesi, sözleşme imzalanması, ölüme bağlı tasarrufta bulunulması, bir gayrimenkulün mülkiyetine sahip olunması gibi birçok farklı olay veya hukuki durumdan doğabilir.

Sıra Sizde 2

Beyana dayalı vergilerde matrah mükellef tarafından saptanarak vergi dairesine bildirilmekte ve tarhiyatta beyan olunan matrah esas alınmaktadır. Mükellefin vergi matrahını saptarken hukuka uygun davranıp davranmadığı, daha açık bir ifadeyle beyanının doğru olup olmadığı vergi idaresinin denetimine tabi olup, bu denetim sonucunda beyan edilen matrahın mükellefin gerçek durumunu yansıtmadığının tespiti hâlinde matrah veya matrah farkı vergi idaresince saptanır. Vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmesine rağmen beyanda bulunmayan mükelleflerin bu durumlarının vergi denetimi sonucunda tespit edilmesi hainde matrah yine vergi idaresince belirlenir.

Sıra Sizde 3

İkmalen vergi tarhının yapılabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunlardan ilki bu tarhiyattan önce bir vergi tarhının yapılmış olması, ikincisi ise ikmalen tarhiyatın konusunu oluşturan matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere göre saptanabiliyor olmasıdır.

Sıra Sizde 4

Resen vergi tarhında takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunda belirlenen matrah re'sen takdir olunmuş sayılacağından söz konusu kararın veya raporun hazırlanmış olması gerekir. Resen ve ikmalen vergi tarhını gerekli kılan hallerin birlikte gerçekleşmesi halinde, ikmalen tarhiyatın yapılması için re'sen takdir sonucu beklenmez. Ancak, resen takdir edilen matrah, ikmalen tarh edilen matrah farkını içerecek biçimde hesaplanmışsa, resen tarh sırasında önceden ikmalen tarh edilen vergi indirilir.

Sıra Sizde 5

Beyana dayanan tarhta, vergi borcu tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettiğinden, ilgiliye ayrı bir ihbarname gönderilmez. Oysa ikmalen, resen ve idarece tarhiyatlarda, tarhiyatın muhatabının vergi idaresi tarafından hakkında işlem tesis edildiğini öğrenebilmesi ancak bu durumun kendisine bildirilmesiyle mümkün olacaktır, bu husus bir ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Akkaya, M. (2002), **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2011), **İdare Hukuku** (10. Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2011), **Vergi Hukuku** (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

3

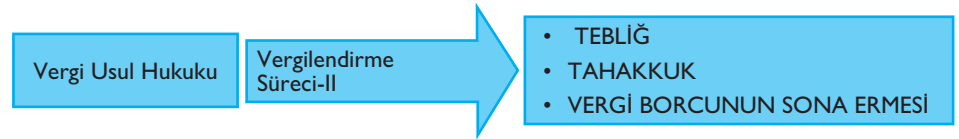
Amaçlarımız

- Bu üniteyi tamamladıktan sonra;
- Tebliğ işlemini açıklayabilecek,
 - Tebliğ yapılabilecek kişilerin kimler olduğunu açıklayabilecek,
 - Tebliğ yöntemlerini sıralayabilecek,
 - Vergi tahakkukunu açıklayabilecek,
 - Vergi borcunun nasıl kesinleşeceğini açıklayabilecek,
 - Rızai ifa/ödeme kavramını açıklayabilecek,
 - Cebri icra kavramını tanımlayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Tebliğ
- Tahakkuk
- Kesinleşme
- Ödeme
- Cebri İcra

İçindekiler



Vergilendirme Süreci-II

TEBLİĞ

Vergi Usul Kanunu'na göre “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” (VUK m.21). Yükümlünün, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Tebliğ ile tarh işleminden haberdar olan yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.103). Vergi ödevine ilişkin süreler ile idari ve yargısal süreler tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlar. Tebliğ, tarh işleminden sonra gelen, mükellefe ödemekle yükümlü olduğu vergi borcunun bildirilmesini ifade eden bir işlem olmakla birlikte, vergilendirme sürecindeki tebliğ işlemleri bu hususla sınırlı değildir. Verginin tarhından vergi borcunun sona erdiği aşamaya kadar olan süreçte vergilendirmeyi ilgilendiren çeşitli belgelerin, yazıların, belli ödevlerin ifası için vergi dairesince yapılan bildirimlerin tebliğ edilmesi gerekebilir. Aynı şekilde yargılama aşamasında çeşitli işlemler ve kararlar da ilgililerine tebliğ ile bildirilir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.104).

Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır. Tebliğ işlemi bakımından uygulanan genel kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemleri özel hükümlere bağlanmıştır (VUK m. 21, 93-109). Bu bakımdan, vergilendirme sürecinin tarh ve tahakkuk aşamalarında tebliğ işlemi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılır. Tahsil aşamasında da bu aşamayı düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunduğu için (AATUHK m. 8), tebliğ işlemi yine bu kanun hükümleri uyarınca gerçekleştirilir. Buna karşılık, vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak yargısal süreç başlar ise yapılacak tebligatlar bakımından Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili hükümleri değil; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan atıf uyarınca (İYUK m. 60), Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır.

Vergilendirme işlemlerine ilişkin yargısal süreçte yapılacak tebligatlar Vergi Usul Kanunu'na göre değil, Tebligat Kanunu'na göre yapılır.



DİKKAT

Tebliğ Yapılabilecek Kişiler

Tebliğ yükümlülere, bunların kanuni temsilcilerine, genel vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır (VUK m. 94). Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birçok müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması hâlinde, tebliğ, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya iş yerlerinin memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir. Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise tebliğ bunlara yapılır (VUK m. 95).

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır (VUK m. 98).

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır (VUK m. 96).

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır (VUK m. 97).

Tebliğ Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu tebliğ işleminin dört şekilde yapılabileceğini öngörmüştür. Bunlar:

- Dairede tebliğ,
- Adreste tebliğ,
- İlan yoluyla tebliğ,
- Elektronik ortamda tebliğdir.

Tebliğ yöntemleri kısaca şu şekilde açıklanabilir:

Dairede Tebliğ

Kanunun öngördüğü ilk tebliğ yöntemi tebligatın dairede yapılmasıdır. Yani yükümlünün vergi dairesinde bulunduğu esnada kendisine gereken bildirim yapılmasıdır. Dairede tebliğ ancak yükümlünün bunu kabulü hâlinde geçerlidir (VUK m. 93/2).

Adreste Tebliğ

İkinci usul tebligatın yükümlünün adresinde yapılmasıdır. Adreste tebliğ işlemi de ya postayla ya da memur vasıtasıyla yapılabilir.

- **Posta ile Tebliğ:** Postayla tebliğde, tebliğ edilecek belge kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bu amaçla Maliye Bakanlığınca belirlenen özel zarflar kullanılır (VUK m. 99). Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK m. 100). Bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;

3. İşi bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapılacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır. Postacı tebligatı muhatabına imza karşılığı teslim ettikten sonra buna dair imzalı belgeyi vergi dairesine geri gönderir (VUK m. 102).

- **Memur ile Tebliğ:** Maliye Bakanlığı, posta aracılığıyla yapılan tebliğ işlemini kendi memurları eliyle de yapma yetkisine sahiptir (VUK m. 107). Bu durumda Maliye Bakanlığı memurları posta memurları ile aynı kurallara göre hareket ederler. Vergi daireleri bu yönteme özellikle acele ya da mükellefin bulunmasının zor olduğu hâllerde başvurumaktadırlar.

İlan Yoluyla Tebliğ

Yasada öngörülen son usul ilan yoluyla tebliğdir. Adresin bilinmemesi, bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması ya da başkaca nedenlerle muhataba tebligat yapılamaması hâllerinde vergi dairesi ilan yoluyla tebliğ yapar (VUK m. 103). İlan yerel gazetelerde yayınlanır; gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalar bu amaçla kullanılır. İlan yazısı ayrıca tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya ayrılmış yerine asılır. Yazının bir sureti de yükümlünün bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. İlan yoluyla tebliğ üzerine bizzat veya vekili aracılığıyla müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat etmiş ve ne de adresini bildirmiş olanlar bakımından bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

Elektronik Tebliğ

Elektronik ortamda tebliğ yöntemi Vergi Usul Kanunu'nda 2010 yılında yapılan bir değişiklikle mevzuata girmiştir. Bu değişiklikle Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır (VUK m. 107/A). Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ yapılacak kimselere, diğer tebliğ yöntemleri için kanunda öngörülmüş usullerle bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebligat yapılabilmesi imkânı getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş tebliğ yöntemleri nelerdir?



TAHAKKUK

“Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir saf-baya gelmesidir” (VUK m. 22). Tahakkuk bir idari işlem değildir; vergilendirme sürecinde önemli bir “aşama”dır. Yukarıda vergi borcunun tarh işlemi ile somut olarak belirlendiğini, belirli hâle gelmiş vergi borcunun tebliğ işlemi ile yükümlüye bildirildiğini ifade etmiştik. İşte verginin tahakkuku bu süreçte “vergi borcunun ödenmesi gereken aşama”yı ifade eder. Vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlünün belirli bir dava süresini geçirmesi ile kendiliğinden veya vergi idaresince yapılan tarh işlemine karşı vergi mahkemesinde açacağı davanın reddedilmesi üzerine vergi tahakkuk eder.

Beyana dayalı vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması bir arada gerçekleşir. Yükümlünün kendi vergi matrahını tespit edip vergi idaresine beyan etmesi üzerine tahakkuk fişi kesilerek yükümlüye verilir. Böylelikle vergi tahakkuk etmiş olur. Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmiş olması verginin beyan ile tarh ve tahakkuk etmesini engellemez. Tahakkuk eden verginin kanunda öngörölmüş vadelerde ödenmesi gerekir. Yükümlü tahakkuk eden vergiyi gönüllü olarak ödemezse vergi cebri icra yoluyla tahsil edilir.

Verginin yükümlünün beyanı üzerine değil de idarenin yukarıda açıklanan resen, ikmalen veya idarece tarh işlemlerinden birini gerçekleştirmesi ile tarh edildiği hâllerde, bu kez tarh işlemi bir ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir. Bu ihbarnameyi alan (tebellüğ eden) yükümlünün, idarenin tarh işlemine karşı dava açmak için 30 günlük bir süresi vardır (İYUK m. 7). Bu süre dava açılmaksızın geçirilirse, yükümlünün vergi borcunu kabul ettiği varsayılır ve vergi tahakkuk eder. Süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmaması ile tahakkuk eden vergi borcu aynı zamanda kesinleşir çünkü süresi içinde dava açmayan yükümlünün başvurabileceği başkaca kanun yolu bulunmamaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.107). Diğer taraftan, tarh işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılırsa verginin tahakkuku ve dolayısıyla tahsili dava sonuçlanıncaya kadar ertelenir. (MUTLUER, 2006, s.139) Yükümlünün davası kabul edilirse idarenin tarh işlemi iptal olunur; dolayısıyla vergi tahakkuk da edemez. Yükümlünün davası reddolunursa vergi borcu tahakkuk eder ve ödenmesi gerekir. Davanın reddi ile verginin tahakkuk etmesi ve hatta ödenmesi, vergi borcunun aynı zamanda kesinleştiği anlamına gelmez. Davası reddolunan yükümlü buna karşı verginin miktarına bağlı olarak Bölge İdare Mahkemesi’ne itiraz veya Danıştay’a temyiz başvurusu yapabilir. Kesinleşme idari işleme karşı kanun yollarının tüketilmesi ile gerçekleşir.

Bazı vergiler bakımından tahakkuk tümüyle kendiliğinden gerçekleşir. Bu bakımdan idare veya yükümlünün herhangi bir işlevi yoktur (ÖNER, 2012, s.116). Örneğin, “Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.” (MTVK m. 9). Aynı şekilde emlak vergisinde “Bina vergisi, ilgili belediye tarafından; (a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında (...) tarh olunur (...) Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.” (EVK m. 11).

Beyana dayalı vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması bir arada gerçekleşir. Verginin resen, ikmalen veya idarece tarh edildiği hâllerde ise tarh işlemi ile tahakkuk aşaması arasında en az 30 günlük süre bulunur.



D İ K K A T

Tahakkuk - Kesinleşme Farkı

Verginin tahakkukundan bahsederken değinilmesi gereken bir diğer kavram verginin kesinleşmesidir. Tahakkuk ve kesinleşme, birbirinden ayırt edilmesi gereken iki ayrı aşamadır. Verginin tahakkuku, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, “vergi borcunun ödenmesi gereken aşama”ya gelmesini ifade eder. Vergi borcunun kesinleşmesi ise tarh ve tebliğ işlemlerine karşı başvurulabilecek tüm olağan yargı yollarının ortadan kalkmasını; yani, vergi yükümlüsünün idarenin tarh ve tebliğ ettiği vergi borcuna karşı yargısal mercilere başvurma imkânının kalmamasını ifade eder.

Örneğin, beyana dayalı vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk ve kesinleşme aşamaları - kural olarak - aynı anda gerçekleşmektedir. Yükümlünün kendisinin beyan ettiği vergiye karşı dava açamayacağı varsayıldığından, verginin kesinleşmesi tahakkuku ile aynı anda olmaktadır. Bununla birlikte, verginin ihtirazi kayıtlı beyan edilmesi hâlinde yükümlünün kendi beyanı üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açması mümkün olduğundan tahakkuk ve kesinleşme aşamaları aynı anda gerçekleşmez. Vergi beyan ile beraber tahakkuk eder ancak yükümlünün 30 günlük dava açma süresi boyunca kesinleşmez (İYUK m. 27/3). İhtirazi kayıtlı beyan edilen vergiye karşı yükümlü süresi içinde dava açmazsa, artık başka bir kanun yoluna başvurma imkânı kalmadığından, vergi borcu kesinleşir. Yükümlü süresi içinde dava açarsa, vergi borcu (örn. vergi mahkemesinde açılan davanın sonuçlanması, ardından dava konusu vergi borcunun miktarına göre Bölge İdare Mahkemesi’ne itiraz veya Danıştay’a temyiz yolu ile başvurulmasına bağlı olarak bu yargısal aşamaların sonuçlanması gibi) kanun yolları tüketilinceye kadar kesinleşmez.

Verginin resen, ikmalen veya idarece tarh edildiği durumlarda tahakkukun, tebligatın yapılmasından itibaren 30 günlük dava açma süresinin dava açılmadan geçirilmesi hâlinde gerçekleştiğini ifade etmiştik. Bu durumda, aynı zamanda artık hukukun süresinde kullanılacak herhangi bir olağan yargısal başvuru olanağı kalmamış olduğundan tahakkuk eden vergi kesinleşmiş de olur. Diğer taraftan, süresinde vergi davası açılması hâlinde tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenir (VUK m. 112/3, İYUK m. 27/3). Vergi mahkemesi yükümlünün davasını kabul ederse vergi tahakkuk etmez; buna karşılık vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi borcu tahakkuk eder, ödenmesi gerekli aşamaya gelir (İYUK m. 28/5). Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlünün artık vergiyi ödemesi gerekir. Bununla birlikte yükümlü hâlâ tarh işleminin hukuka aykırı olduğunu, dava konusu vergi borcunun miktarına göre Bölge İdare Mahkemesi’ne itiraz veya Danıştay’a temyiz yolu ile başvurmak suretiyle iddia edebilir. Yani, tahakkuk etmiş olan vergi kanun yolları tüketilinceye kadar kesinleşmez.

Beyana dayalı vergilerde ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi hâlinde tarh işlemi ile tahakkuk ve kesinleşme aşamalarının birlikte gerçekleşip gerçekleşmediğini açıklayınız.



S İ R A S İ Z D E

2

VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ

Tarh işlemi ile miktarı tespit edilen ve tahakkuk ederek ödenmesi gereken bir aşamaya gelen vergi alacağı yükümlü ya da vergi sorumlusu tarafından ödenerek ortadan kalkar (OKTAR, 2011, s.129). Vergi borcunu ortadan kaldıran olağan yol tahsil işlemi yani “ödeme”dir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.123). Vergi borcu, zaman aşımı, takas, terkin, ölüm, vergi hatasının düzeltilmesi, uzlaşma, yargı kararının uygulanması, ceza indirimi ya da vergi affı neticesinde de sona erebilir.

Vergi hukukunda zaman aşımı iki türdür; tahakkuk zaman aşımı (bir diğer adıyla tarh zaman aşımı) ve tahsil zaman aşımı. Tahakkuk zaman aşımına göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. Tahsil zaman aşımına göre ise kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar. Tahakkuk zaman aşımı süresinin dolmasıyla yükümlüye artık söz konusu vergi tarh ve tebliğ edilemez; tahsil zaman aşımı süresinin dolmasıyla ise artık o vergi tahsil edilemez. Matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması ya da bir mücbir sebep bulunması tahakkuk zaman aşımını durdurur; zaman aşımı, sürenin işlemesine engel durumun ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden tekrar işlemeye devam eder. Tahsil zaman aşımını ise yükümlünün yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi ve hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması hâllerinde durur. Kısmen ödeme, haciz, ödeme emri tebliği, mal bildirim, teminat gösterilmesi, yargı organlarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, alacağın ödeme planına bağlanması hâllerinde ise tahsil zaman aşımı kesilir; yani zaman aşımı süresi kesme nedeninin gerçekleşmesi ile en baştan tekrar başlar.

Takas, yükümlünün vergi idaresinden olan kesinleşmiş alacağı ile muaccel olan yani vadesi gelen vergi borcunun küçük olan oranında sona erdirilmesidir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.146). Örneğin, yükümlünün vergi dairesine daha önceden yanlışlıkla fazla ödemiş olduğu 300 TL vergi varsa yükümlü bunun kendisine ait olup ödeme zamanı gelen 400 TL tutarında diğer bir vergi borcu ile takas edilmesini isteyebilir. Yükümlünün bu istemi kabul edilirse yükümlünün 100 TL vergi borcu kalır.

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede hata yapılması sonucunda haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması vergi hatasını oluşturmaktadır (VUK m.116). Vergi hatasının olduğu durumlarda hata düzeltme yoluna gidilebilir. Söz konusu hatanın düzeltilmesi ile hatadan kaynaklanan vergi borcu sona erer. Ancak tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar düzeltmeye konu olamaz; yalnızca üzerinde tartışma gerektirmeyecek kadar açık olan hatalar için bu yola gidilebilir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.176; BİLİCİ, 2012, s.118). Örneğin, aynı kişiden aynı vergilendirme dönemi için ödediği verginin tekrar istenmesi hâlinde yükümlü, ödediğine ilişkin belge ile bu hatanın düzeltilmesini ilgili vergi dairesinden isteyebilir. İsteminin kabul edilmesi hâlinde kendisine tebliğ edilen bu borç terkin edilir (silinir). Tarh zaman aşımı (tahakkuk zaman aşımı) süresi dolduktan sonra ortaya çıkan vergi hataları düzeltilemez.

Terkin, vergi hatalarının düzeltilmesi, yargı kararları (yargı merciinin dava konusu yapılan vergi veya cezayı hukuka aykırı bularak iptal kararı vermesi ve bu kararın da kesinleşmesi hâlinde) ya da doğal afetler gibi bazı koşulların var-

lığı hâlinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.149; OKTAR, 2011, s.161). Örneğin; yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, kuraklık vb. doğal afetler sonucu mal varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları zararlı orantılı olmak üzere Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin olunur yani silinir.

Uzlaşma ile henüz tahakkuk etmemiş olan ve idarenin vazgeçtiği miktardaki vergi borcu ve cezası son bulur (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.152). Beyan ile verilen vergiler dışındaki vergiler için yükümlü ile vergi idaresi vergi miktarında anlaşarak uzlaşma yoluna gidebilirler. Ancak her vergi borcu için uzlaşma yoluna gidilerek vergi borcu indirilemez. Bunun için belli koşulların varlığı gereklidir. Buna göre, şu nedenlerden biri varsa ancak verginin tebliğinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma istenebilir: Tarhiyatta hata varsa, Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi çerçevesinde yanlış söz konusu ise ortaya çıkan vergi ziyanının yükümlünün yasa hükümlerine gereği kadar nüfuz edememesinden kaynaklanması hâlinde ya da vergi borcuna konu olan olay ile ilgili olarak vergi yargısı ve idare arasında görüş farklılığı varsa, uzlaşma tarhiyat öncesi ya da sonrasında olabilir.

Vergi cezasında indirim, vergi borcunun bir başka sona erme nedenidir. İndirimin yapıldığı ölçüde ceza sona erer. Yükümlünün indirim imkânından yararlanabilmesi için söz konusu ceza için dava açmamış olması gerekir. Vergi borcu ve buna ilişkin cezanın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde idareye başvuran yükümlü, vergi ve cezasını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyai cezasının yarısı, usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir (VUK m. 376).

Yasa ile vergi afları getirilebilir (SABAN, 2009, s.152). “*Vergi affı, bir kanunla konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka kanunla kaldırılmasıdır*” (OKTAR, 2011, s.161). Affa uğrayan vergi veya vergi cezası sona erer. Vergi afları, eşitlik ilkesine aykırı olmakla birlikte, vergi borcunun belli bir kısmının ödenmesi kaydıyla kalan kısmı affedilerek kamu alacağının tahsili amaçlanmaktadır.

Ölen yükümlünün vergi cezaları son bulur; vergi borçları ise devam eder, mirası reddetmemiş mirasçılara geçer.



DİKKAT

Tarih zaman aşımına uğramayan vergi var mıdır, araştırınız.



SIRA SİZDE

3

Rızai İfa: Ödeme

Ödeme, tahakkuk eden vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Ödeme ile bir başka deyişle tahsil işlemiyle, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi ödevi ilişkisi sona erer; vergilendirmenin son aşaması gerçekleşmiş olur (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.123).

Vergi borcunun ödeme yeri, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesidir (VUK m. 110). Ödeme süresinin son günü ise verginin vade tarihidir. Vade tarihi her vergi bakımından kendi kanununda belirtilmiştir. Örneğin;

Kamu alacakları; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar ile gecikme zammı, faiz gibi ferî alacaklar ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan (haksız fiil ve haksız iktisap dışında kalan) alacakları kapsar.

Rüçhan hakkı, üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir malın paraya çevrilmesinden önce kamu alacaklısının da takibe geçmesi hâlinde hacze iştirak edebilmesi ve satış bedelinin haciz sahibi kişilerle hazine arasında payları oranında paylaşılmasıdır. Rüçhan hakkı rehlinli alacaklar karşısında geçerli değildir (AATUHK m. 21/2).

- Gelir vergisinde ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı elde edenler, vergilerini ertesi yılın Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 taksitte öderler (GVK m. 117).
- Kaynakta tevkifat yoluyla alınan vergiler, vergi sorumlusu tarafından izleyen ayın 26. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ödenir (GVK m. 119).
- Kurumlar vergisi Nisan ayının 25'inci günü akşamına kadar (KVK m. 14) ödenir.
- Katma değer vergisinde beyanname, vergilendirme dönemini izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir ve vergi borcu aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenir (KDVK m. 46).
- Motorlu taşıtlar vergisi Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte (MTVK m. 9) ödenir.
- Damga vergisi makbuz kesildiği zaman ödenir. Verginin tahsili işlemi tahakkuku da içine alacak şekilde gerçekleştiği için damga vergisi "tahakkuku tahsile bağlı" bir vergidir.
- Resen veya ikmalen tarh edilen vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süresi içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren başlayarak bir ay içinde ödenir (VUK m. 112/1).
- Ülkeyi terk ve ölüm gibi yükümlülüğü kaldıran hâllerde beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenir (VUK m. 112/2).
- Vergi mahkemesinde dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK m. 112/3).

SIRA SİZDE

4

Ödeme süreleri uzatılabilir mi?

Cebri İcra

Vergi borcu yükümlü tarafından iradi olarak vadesinde ya da vade geçirilmekle birlikte, yine iradi olarak gecikme zammı ile birlikte ödenir. Ödeme süresi içinde vergi borcunu ödemeyen yükümlü hakkında vade gününü izleyen günden itibaren her aylık süre için gecikme zammı uygulanır.

Yükümlünün iradi olarak ödemediği vergi borcu için vergi idaresi cebir ile tahsile yönelir. Vadesinde vergi borcunu ödemeyen yükümlüye 7 gün içinde vergi borçlarını ödemesini ya da mal beyanında bulunmasını bildiren "ödeme emri" gönderilir. Ödeme emrinde, borcun mahiyeti ve miktarı, ödeme yeri, borcun süresinde ödenmemesi ya da mal bildiriminde bulunulmaması hâlinde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı yazılıdır.

Vergi hukukunda teminat, vergi ziyai ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi hâlinde resen ve ikmalen vergi tarhi işlemlerine girişildiğinde gerek kayba uğratılan verginin gerek kesilecek cezanın tahsilini güvence altına almak üzere borçludan teminat istenmesidir (AATUHK m. 9/1).

Resim 3.1

ÖDEME EMRİ

T.C.
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ / MALMÜDÜRLÜĞÜ

035267 GAZİEMİR Sayfa 1

VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ / MALMÜDÜRLÜĞÜ

Vergi Kimlik No. : Ana Takip Dosya Numarası :
E-İC No : Dizeleme Tarihi :
Soyadı / Unvanı :
Adı : **örnektir**
Faaliyeti :

Sıra No	Takip Dosya Numarası	Turu	İdare	Tarih	Vadesi	Alt Ödeme Plaka/Tutarık No	Tutarı	Kesilmiş Geçişme Zammı
	506000635	1086	21/008-03/2008	01/03/2009	01/03/2009	5060000285	226.19	0.00
	506000635	0601	21/008-12/2008	31/07/2009	31/07/2009	4060000005	267.07	0.00
	506000635	1047	21/008-17/2008	31/09/2009	31/09/2009	4060000005	9.43	0.00
	506000635	1048	21/008-18/2008	31/09/2009	31/09/2009	4060000005	25.43	0.00
	506000635	0901	21/008-17/2008	31/09/2009	31/09/2009	4060000005	267.07	0.00
Vergi Kodlarının bulunduğu kısım								
TOPLAM								

AYRICA GECİKME ZAMMI DA ALINACAKTIR.

Yukarıda mahiyeti ve tutarı gösterilen borçlarınız vadesi geçtiği halde ödenmemiştir. Bu ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borcunuzu yukarıda adı geçen Vergi Dairesine / Malmüdürlüğüne veya bunlar adına tahsil yetkili olanları ödemeyiz veya borcunuzu karşılayacak değerde mal bildiriminde bulunmaz, haciz kabul malınız yoksa bildirmeniz gerektiği.

Bu ödeme emrine ilişkin olarak dairesimizin servisinden veya numaralı telefonlarımızdan bilgi alabileceğiniz.

Önemle tebliğ olunur.

örnektir

Ödeme emrine rağmen borç ödenmezse cebren tahsil yoluna gidilir. Bu arada alacağın tahsilini güvence altına almak için vergi dairesi haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkına başvurma ya da teminat isteme gibi bir kısım önlemlere başvurabilir. Ödeme emrine karşı yükümlüce dava açılacağı gibi, uygulanacak güvence önlemleri için de yargı yoluna gidilebilir. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, yalnızca “böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya borcunun zaman aşımına uğradığı” gerekçelerinden birine dayanarak tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davalarına bakan vergi mahkemesinde dava açabilir. *“Tarh edilen vergi için dava açılması tahsilatı durdurur; oysa tahakkuk eden yani ödenmesi gereken bir vergi ya da kamu alacağının tahsiline karşı dava açıldığında ödeme kendiliğinden durmaz; bunun için borçlunun teminat göstermesi gerekmektedir”* (AATUHK m. 58, İYUK m. 27) (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.164, 165).

Cebren tahsilde, vergi borçlusu teminat göstermiş ise teminat paraya çevrilir; kefil göstermiş ise vergi borcu için kefile başvurulur. Eğer teminat ya da kefil yok ise borçlunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir ya da borçlu iflas etmişse iflasa katılır.

İhtiyati haciz, borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması, borçlunun kaçması ya da kaçma olasılığının olması, teminat vermeyi gerektiren durumlar olması gibi (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde yazan) hâllerde mahalli en büyük memurun kararıyla haciz işleminin uygulanmasıdır.

İhtiyati tahakkuk, belli ihtiyati haciz sebeplerinin bulunması ve yükümlünün mal kaçırmaya kalkışması gibi (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17'nci maddesinde yazan) hâllerde -yalnızca vergiler bakımından- vergi dairesi müdürünce defterdardan söz konusu vergi miktarının derhal tahakkuk etmesinin istenebilmesidir.

Tahsil aşamasına ilişkin bu mekanizmalar yalnız vergi alacakları için değil, bütün kamu alacakları için geçerlidir.



DİKKAT

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'u görmek için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>



İNTERNET

Özet



Tebliğ işlemini açıklamak

Yükümlünün, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Bu bildirim tebliğ işlemi ile gerçekleştirilir. Tebliğ ile tarh işleminden haberdar olan yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur.



Tebliğ yapılacak kişilerin kimler olduğunu açıklamak

Tebliğ yükümlülere, bunların kanuni temsilcilerine, genel vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.



Tebliğ yöntemlerini sıralamak

Vergi Usul Kanunu tebliğ işleminin dört şekilde yapılabileceğini öngörmüştür. Bunlar; dairede tebliğ, adreste tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğdir.



Vergi tahakkukunu açıklamak

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Tahakkuk bir idari işlem değil, vergilendirme sürecinde önemli bir aşamadır. Beyana dayalı vergilerde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması bir arada gerçekleşir. Verginin yükümlünün beyanı üzerine değil de idarenin resen, ikmalen veya idarece tarh işlemlerinden birini gerçekleştirilmesi ile tarh edildiği hâllerde, tarh işlemi bir ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilir. İhbarnameyi tebellüğ eden yükümlünün idarenin tarh işlemine karşı dava açmak için 30 günlük bir süresi vardır. Bu süre dava açılmaksızın geçirilirse vergi tahakkuk eder. Dava açılırsa verginin tahakkuku ve dolayısıyla tahsili dava sonuçlanıncaya kadar ertelenir. Yükümlünün davası kabul edilirse idarenin tarh işlemi iptal olunur; dolayısıyla vergi tahakkuk etmez. Yükümlünün davası reddolunursa vergi borcu tahakkuk eder ve ödenmesi gerekir.



Vergi borcunun nasıl kesinleşeceğini açıklamak

Vergi borcunun kesinleşmesi ise tarh ve tebliğ işlemlerine karşı başvurulabilecek tüm olağan yargı yollarının ortadan kalkması; yani, vergi yükümlüsünün idarenin tarh ve tebliğ ettiği vergi borcuna karşı yargı mercilerine başvurma imkânının kalmamasıdır.



Rızai ifa/ödeme kavramını açıklamak

Tarh işlemi ile miktarı tespit edilen ve tahakkuk ederek ödenmesi gereken bir aşamaya gelen vergi alacağı yükümlü ya da vergi sorumlusu tarafından ödenerek ortadan kalkar. Ödeme, tahakkuk eden vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Ödeme ile vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi ödevi ilişkisi sona erer; vergilendirmenin son aşaması gerçekleşmiş olur.

Vergi borcunu ortadan kaldıran olağan yol tahsil işlemi yani "ödeme"dir. Vergi borcu, zaman aşımı, takas, terkin, ölüm, vergi hatasının düzeltilmesi, uzlaşma, yargı kararının uygulanması, ceza indirimi ya da vergi affi neticesinde de sona erebilir.



Cebri icra kavramını tanımlamak

Yükümlünün iradi olarak ödemediği vergi borcu için vergi idaresi cebri ile tahsile yönelir. Vadesinde vergi borcunu ödemeyen yükümlüye 7 gün içinde vergi borçlarını ödemesi ya da mal beyanında bulunmasını gerektiren "ödeme emri" gönderilir. Ödeme emrine rağmen borç ödenmezse cebren tahsil yoluna gidilir. Bu arada alacağın tahsilini güvence altına almak için vergi dairesi haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkına başvurma ya da teminat isteme gibi bir kısım önlemlere başvurur.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisinde tebliğ işlemleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre **yapılmaz**?
 - a. Resen vergi tarhı
 - b. Vergi alacağının tahsili
 - c. İkmalen vergi tarhı
 - d. Vergi cezalarının tahsili
 - e. Vergi davası açılması
2. Aşağıdakilerden hangisi vergilendirme süreci bakımından geçerli olan bir tebliğ yöntemi **değildir**?
 - a. Vergi dairesinde tebliğ
 - b. Mükellefin adresinde tebliğ
 - c. Sözlü tebliğ
 - d. İlan yoluyla tebliğ
 - e. Elektronik ortamda tebliğ
3. Verginin tahakkuku ne demektir?
 - a. Vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesidir.
 - b. Vergi idaresinin vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları yükümlüye bildirmesidir.
 - c. Vergi borcunun yasaya uygun olarak ödenmesidir.
 - d. Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesidir.
 - e. Vergi alacağının vergi yasalarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasıdır.
4. İkmalen tarh edilen bir vergi ne zaman tahakkuk eder?
 - a. Tarh işlemi ihbarname ile mükellefe bildirildiğinde
 - b. Tarh işlemi yapıldığında
 - c. Tarh edilen vergiye ilişkin ödeme emri gönderildiğinde
 - d. Tarh işlemine karşı dava açma süresi dava açılmaksızın sona erdiğinde
 - e. Tarh işlemine karşı hata düzeltme yoluna başvurulduğunda
5. Aşağıdaki hâllerden hangisinde resen tarh edilen bir verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı zamanda gerçekleşir?
 - a. Vergi mahkemesinde açılan dava reddedildiğinde
 - b. İtiraz veya temyiz yoluna başvurulduğunda
 - c. Tarh edilen vergi tahsil edildiğinde
 - d. Vergi mahkemesinde süresi içinde dava açılmadığında
 - e. Vergi mahkemesinde süresi içinde dava açıldığında
6. Verginin vadesi ne demektir?
 - a. Tarh edildiği gün
 - b. Tebliğ günü
 - c. Tahakkuk günü
 - d. Ödenebileceği son gün
 - e. Verginin beyan edildiği gün
7. Aşağıdakilerden hangisi kamu alacağı **değildir**?
 - a. Vergi
 - b. Bir avukatın müvekkilinden olan alacağı
 - c. Harç
 - d. Vergi ziyayı cezası
 - e. Gecikme zammı
8. Hangisi vergi borcunun zamanında ödenmemesinin bir sonucu **değildir**?
 - a. Gecikme zammı uygulanması
 - b. Ödeme emri gönderilmesi
 - c. Mal beyanı istenmesi
 - d. Cebri icraya başvurulması
 - e. Yükümlünün üç yıl hapis cezası alması
9. Doğal afet sonucu terkin istenebilmesi için malvarlığının en az ne kadarının kaybedilmiş olması gerekir?
 - a. Tamamı
 - b. Yarısı
 - c. Üçte biri
 - d. Dörtte biri
 - e. Onda biri
10. Aşağıdakilerden hangisi vergi borcunun tahsilini garanti altına almaya yönelik bir vergi güvenlik önlemi **değildir**?
 - a. İhtiyati haciz
 - b. İhtiyati tahakkuk
 - c. Teminat
 - d. Rüçhan hakkı
 - e. Vergi affı

Yaşamın İçinden

“Alanya Vergi Dairesi Müdürlüğü, bir yıldır sürdürdüğü mükellef bilgilendirme çalışmaları kapsamında son iki ayda 15 milyon TL vergi gelirleri tahsilatı yaptı. Alanya Vergi Dairesi Müdürü Ahmet Kutlu, vergi borcu olan 85 bin mükelleften 70 bininin son iki ayda 15 milyon TL vergi borcunu ödediğini söyledi. Bir yıl önce başladıkları mükellef bilgilendirme çalışmalarından sonuç almaya başladıklarını belirten Kutlu, “Öncelikle vergi borcu olan 85 bin mükellefin adres tespitini yaptık. Daha sonra 85 bin kişiye vergi borcu olduğuna dair uyarı yazısı gönderdik. Mükelleflerimiz çoğunlukla adres değişikliklerini bize bildirmiyordu. Bu nedenle gönderdiğimiz postaların tamamına yakını geri dönüyordu. Ancak ‘Adrese Dayalı Nüfus Sistemi’ne geçildikten sonra biz de bu sistemi kullanmak suretiyle mükelleflerimizin adreslerini güncelledik. Son iki ay içinde 15 milyon TL vergi tahsilatı yaptık” dedi.”

Kaynak: (<http://www.yenialanya.com/guncel/alanya-da-vergi-tahsilati-rekoru-h23698.html>)

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. e Yanıtınız yanlış ise “Tebliğ” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. c Yanıtınız yanlış ise “Tebliğ” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. d Yanıtınız yanlış ise “Tahakkuk” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. d Yanıtınız yanlış ise “Tahakkuk” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. d Yanıtınız yanlış ise “Tahakkuk” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. d Yanıtınız yanlış ise “Vergi Borcunun Sona Ermesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. b Yanıtınız yanlış ise “Vergi Borcunun Sona Ermesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. e Yanıtınız yanlış ise “Vergi Borcunun Sona Ermesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. c Yanıtınız yanlış ise “Vergi Borcunun Sona Ermesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. e Yanıtınız yanlış ise “Vergi Borcunun Sona Ermesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

- Dairede tebliğ,
- Adreste tebliğ,
- İlan yoluyla tebliğ,
- Elektronik ortamda tebliğdir.

Sıra Sizde 2

Verginin ihtirazi kayıtlı beyan edilmesi hâlinde yükümlünün kendi beyanı üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açması mümkün olduğundan tahakkuk ve kesinleşme aşamaları aynı anda gerçekleşmez. Vergi beyan ile beraber tarh edilir ve tahakkuk eder ancak yükümlünün 30 günlük dava açma süresi boyunca kesinleşmez (İYUK m. 27/3).

İhtirazi kayıtlı beyan edilen vergiye karşı yükümlü süresi içinde dava açmazsa, artık başka bir kanun yoluna başvurma imkânı kalmadığından, vergi borcu kesinleşir. Yükümlü süresi içinde dava açarsa, vergi borcu (örn., vergi mahkemesinde açılan davanın sonuçlanması, ardından dava konusu vergi borcunun miktarına göre Bölge İdare Mahkemesi’ne itiraz veya Danıştay’a tem-

yiz yolu ile başvurulmasına bağlı olarak bu yargısal aşamaların sonuçlanması gibi) kanun yolları tüketilinceye kadar kesinleşmez.

Sıra Sizde 3

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre vergi her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettiğinden tarh zamanşımına uğramaz.

Emlak vergisi beyana dayalı bir vergi değildir; her yılın başında kendiliğinden tarh ve tahakkuk eder. Bu sebeple emlak vergisinin tarh zamanşımına uğraması mümkün değildir.

Sıra Sizde 4

Mücbir sebep, zor durum ya da mali tatil gibi hâllerin bulunması durumunda ödeme zamanı uzatılabilir. Örneğin, bir mücbir sebep bulunması hâlinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez (VUK m. 15). Bu durumda ödeme süreleri uzar; vade uzayan sürenin bittiği gündür.

Maliye Bakanlığı da zor durumda bulunmaları nedeniyle vergiye ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara belli koşullarda yasal sürenin bir katını, yasal sürenin bir aydan az olması hâlinde bir ayı geçmemek üzere süre verebilir. Bu durumda vade, uzayan sürenin bittiği gündür (VUK m. 113).

Bundan başka, vadesi mali tatile rastlayan ikmalen, resen ve idarece tarh edilmiş vergi, resim ve harçlarla, vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır (Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun m. 1).

Yararlanılan Kaynaklar

- Bilici, N. (2012), **Vergi Hukuku** (28. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mutluer, M.K. (2006), **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Oktar, S. A. (2011), **Vergi Hukuku** (6. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2011), **Vergi Hukuku**, (20. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Saban, N. (2009), **Vergi Hukuku** (5. Bası), İstanbul: Beta Basım.

4

Amaçlarımız

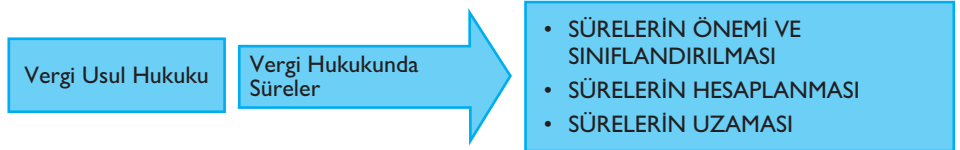
Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 👁️ Vergi hukukunda süreleri tanımlayabilecek,
- 👁️ Vergi hukukunda sürelerin çeşitlerini ayırt edebilecek ve sınıflandırmasını yapabilecek,
- 👁️ Vergi hukukunda sürelerin hesaplanmasında geçerli olan kuralları açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Vergi Hukukunda Süreler
- Zaman Aşımı Süreleri
- Tahakkuk Zaman Aşımı
- Tahsil Zaman Aşımı
- Sürelerin Uzaması
- Sürelerin Hesaplanması

İçindekiler



Vergi Hukukunda Süreler

SÜRELERİN ÖNEMİ VE SINIFLANDIRILMASI

Hukukta süreler, çeşitli hakların kazanılması ve kaybedilmesi nedeniyle önem taşırlar. Hukuk kurallarının belirli bir andan başlaması ve belirli bir ana kadar hüküm ifade etmesi, sürelerin önemini göstermekte ve bu nedenle sınıflandırılmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku bakımından mükelleflerin, vergi idaresinin, yargı yerlerinin uyması gereken süreler söz konusu olmaktadır. Vergilendirme işlemlerine ilişkin şekli ödevlerin yerine getirilmesi ve sonrasındaki uyumsuzlukta bunun çözülmesi için barışçıl veya yargısal çözüme ulaşılabilmesi için uyulması gereken süreler mevcuttur. Süreler, vergi idaresi bakımından mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediğini denetlemek ve uyumsuzluk söz konusu olduğunda buna uygun işlemleri başlatmak, yargı yerleri bakımından uyumsuzluk konusu işlemlerin zamanında yargı organlarının önüne getirilip getirilmediğini görebilmek adına önem taşımaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.109-110). Bu nedenlerle vergi hukukunda yer alan sürelerin sınıflandırılması gerekmektedir.

Organik Sınıflandırma

Bu sınıflandırma süreleri koyan devlet organına göre yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen hâller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*”. Buradan hareketle vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun özel sözleşmelerle uymak zorunda olduğu sürelerle ilişkin değişiklik yapmasının mümkün olmadığı söylenmelidir. Organik sınıflandırma, devlet organları arasında yasal, idari ve yargısal olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Yasal Süreler

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*”. Vergilerin yasalılığı ilkesi olarak anayasada yerini bulan bu hüküm uyarınca vergilendirme sürecine ilişkin temel düzenlemelerin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından ve bir yasa ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinin 1. fıkrasında “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir*” denilmektedir. Yasal süreler doğrudan doğruya yasadan ötürü işlemeye başlarlar ve bunlara uyulup uyulmadığı yargı organlarıncı kendiliklerinden denetlenmektedir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.110). Kural olarak yasal süreler

kesin olduklarından idare ve yargı yerleri tarafından değiştirilemez, kısaltılamaz veya uzatılamazlar.

İdari Süreler

Vergi yasaları, vergilendirmeye ilişkin süreçteki tüm süreleri düzenlemektedir. Ancak yasama tarafından yürütmeye belirli süreleri belirleme noktasında yetki verildiği de görülebilmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca *"Kanunda açıkça yazılı olmayan hâllerde 15 günden aşağı olmak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder"*. Görüldüğü üzere kanunlarda açıklık olmayan hâllerde mükelleflere idarece belirli süreler verilmesi mümkündür.

Yargısal Süreler

Vergi yargılaması yapan mahkemeler tarafından belirlenen sürelerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yasal ve idari süreleri mümkün kılan bir düzenleme olmasına karşın yargısal süreler düzenlenmemektedir. Ancak vergi yargılamasını gerçekleştirenler tarafından bazı süreler düzenlenebilmektedir. Örneğin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde yerini bulan resen araştırma ilkesi uyarınca, Danıştay ve vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalarla ilgili her türlü bilgi ve belgenin kendilerine ulaştırılmasını isteyebilir. Bu bilgi ve belgelerin hangi süreler dahilinde verileceğini yargı organları belirlemektedir.

SIRA SİZDE



Vergi hukukunda sürelerin organik sınıflandırmasında hangi ayrımlar mevcuttur?

Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma

Vergi hukukunda süreler, hukuki niteliklerine göre beş alt başlık hâlinde sınıflandırılmaktadır (ÇAĞAN, 1975, s.26-34).

Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü süreler, ilgisinin belirlenen sürele uymaması hâlinde hakkın düşeceği, ortadan kalkacağı durumlar için kullanılan bir kavramdır. Örneğin yargısal yerlere başvurulmasına ilişkin düzenlenen dava açma süresine uyulmaması durumunda artık dava açılması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle hak düşürücü süreler kamu düzenine ilişkin sayılmakta ve yargı yerlerince resen incelenmektedir (ÇAĞAN, 1975, s.26-34).

Vergi hukukunda yükümlüler için konulmuş hak düşürücü süreler bunların, idare ve yargı organlarına başvuruları bakımından öngörülmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin 1. fıkrası uyarınca *"Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür"*. Aynı maddenin 2. fıkrasının b bendi uyarınca bu süre *"Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tabakkuku tabsile bağlı olan vergilerde tabsilatın; tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istibkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği"* tarihten itibaren işlemeye başlar. Vergi davası açılırken bu sürele bakılmakta ve süre aşımı söz konusu ise dava reddedilmektedir.

Dava açma süresine uyulmamasının sonucu nedir?

SIRA SİZDE

2

Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler

Vergi hukukunda hukuki sonuçları bakımından hak düşürücü sürelerle benzer etkiler gösteren, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının ödevleri ile ilgili süreler de mevcuttur. Bu ödevlerin yasayla veya idare ya da yargı organlarınca belirlenen süreler içinde yapılması gereği söz konusudur. Bu sürelerin geçirilmesi durumunda uygulanacak olan yaptırımlar her süre bakımından ayrıca düzenleme konusu yapılmaktadır. Vergi ödevleri ile ilgili sürelerin hak düşürücü sürelerden farkı, hak düşürücü sürelerde sürenin geçirilmesinin bir hak kaybına yol açmasına karşın, vergi ödevi ile ilgili sürelerde bir hak kaybının söz konusu olmamasıdır. Vergi ödevlerine ilişkin sınıflandırma bir hak üzerine değil bir ödevin yerine getirilmesi üzerine kurulmaktadır (ÇAĞAN, 1975, s.29).

Yükümlülerin beyanname vermesine ilişkin süreler bu kapsamda değerlendirilir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrası uyarınca "*Kurumlar vergisi beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir*". Bu sürelerle uyulmaması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca vergi idaresi tarafından resen vergi tarhı yoluna başvurulacaktır.

Müşamaha Süreleri

Vergi Usul Kanunu'nda vergi yükümlü ve sorumlularının lehine bazı müşamaha hükümleri yer almaktadır. Örneğin, anılan Kanun'un "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371. maddesinde "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez*" hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi yükümlüleri söz konusu pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için belirtilen maddede sayılan diğer şartların yanı sıra hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi, eksik veya yanlış beyandan doğan farkın da yine haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir (ÇAĞAN, 1975, s.30).

Benzer bir örnek Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "*İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ibbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse: 1. Vergi ziyayı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir*". Görüldüğü üzere müşamaha süreleri içinde belirli haklardan yararlanabilmek için belirli ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu sürelerle uyulmaması durumunda mükellefler kendilerine tanınan imkânı artık kullanamayacaklardır. Bu özelliği nedeniyle müşamaha süreleri hem hak düşürücü hem vergi ödevleri ile ilgili sürelerle benzetilirler.

Zaman Aşımı Süreleri

Vergi hukukunda zaman aşımı, vergi alacağının vergi idaresi tarafından tahakkuk ve tahsil edilme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Zaman aşımı sürelerinin geçmesinin bu önemi nedeniyle yasa koyucu zaman aşımı sürelerini diğerlerinden farklı olarak düzenlemiştir. Vergi hukukunda zaman aşımı süreleri hak düşürücü sürelerle yakın bir konumdadır. Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır”. Türk vergi hukukunda tahakkuk, tahsil ve düzeltme zaman aşımı olmak üzere üç çeşit zaman aşımı süresi mevcuttur (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.114).

Tahakkuk Zaman Aşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar.” Zaman aşımının başlangıcı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başı olarak belirlenmiştir. Örneğin, 5 Ocak 2012'de doğan bir vergi alacağının da 25 Aralık 2012 de doğan bir vergi alacağının da tahakkuk zaman aşımı sürelerinin başlangıcı 1 Ocak 2013 olacaktır. Vergi cezaları bakımından ise Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesi uyarınca vergi ziyayı suçu söz konusu olduğunda, cezaya bağlı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlamak üzere beş yıl, genel usulsüzlük söz konusu olduğunda ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlamak üzere iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilememektedir.



Tahakkuk zaman aşımı süresinin başlangıcı ne zamandır?

Tahsil Zaman Aşımı

Tahsil zaman aşımı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir. Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar”. Her ne kadar zaman aşımı süresi dolduktan sonra artık vergi idaresi vergilerin tahsiline gidemezse de aynı maddenin son fıkrası uyarınca mükelleflerin rızaen yapacakları ödemeler kabul edilmektedir.

Tahsil zaman aşımı süresinin kesilmesi mümkündür. 6183 sayılı Kanun'un 103. maddesi uyarınca “Aşağıdaki hâllerde tahsil zaman aşımı kesilir: 1. Ödeme, 2. Hacz tatbiki, 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, 4. Ödeme emri tebliği, 5. Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, 6. Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefiyle veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, 7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, 8. Amme alacağının teminata bağlanması, 9. Kaza mercilerince icranın tebirine karar verilmesi, 10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, 11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması. Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zaman aşımı yeniden işlemeye başlar. Zaman aşımının bir bozma kararıyla kesilmesi hâlinde zaman aşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hâllerinde zaman aşımı

başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür”.

Tahsil zaman aşımı süresinin başlangıcı ne zamandır?



Düzeltilme Zaman Aşımı

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi uyarınca “114 üncü maddede yazılı zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki düzeltme zaman aşımı süresi: a) Zaman aşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde batanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tabakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İbbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre hacizin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz”.

Düzenleyici Süreler

Türk vergi hukukunda yer alan ancak yukarıdaki sınıflandırmalara girmeyen bir kısım süreler de mevcuttur. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 132. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Yoklama işlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir”. Görüleceği üzere burada idareye yüklenen ödevin yerine getirilmesi için belirli bir süre öngörülmüştür. Benzer bir hüküm 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde yer almaktadır. Bu hükme göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya bu borcun zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. Burada idareye değil mükelleflere verilen bir düzenleyici süre söz konusu olmaktadır. Düzenleyici sürelerde bir yaptırım yoktur. Ancak belirli süreler öngörüldüğünde idarenin bu sürelere yasal idare ilkesi uyarınca mümkün olduğunca uyması beklenmektedir.

SÜRELERİN HESAPLANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesi vergi kanunlarındaki sürelerin yıl, ay, hafta, gün olarak nasıl hesaplanacağını düzenlemektedir. Bu maddeye göre “Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır: 1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter; 2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter; 3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter; 4. Resmî tatil günleri süreye dabilirdir. Şu kadar ki sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter”. Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu sürelerle ilişkin yıl, ay, gün gibi zaman bölümlendirmelerinin nasıl anlaşılacağını açıkça öngörmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için “mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi” gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanmasına iliş-

kin 18. maddesi, 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde "*Hilafına bir büküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu bükümleri tatbik olunur*" atfı nedeniyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından da uygulanmaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.116).

Vergi yargılamasına ilişkin süreler bakımından ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesi dikkate alınmalıdır. Buna göre "*1. Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. 2. Tatil günleri sürelere dabilirdir. Şu kadar ki sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. 3. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır*". Bu noktada vergi usul hukuku ile vergi yargılama hukuku arasında süreler bakımından çeşitli benzerlikler olduğu fakat vergi yargılamasında sürelerin gün olarak düzenlenmesi nedeniyle mükelleflerin özellikle dava açma sürelerine uyma bakımından dikkatli olmaları gerekliliği üzerinde durulmalıdır.

SÜRELERİN UZAMASI

Vergi Usul Kanunu'nda sürelerle ilişkin ayrıntılı düzenlemelerden bir başkası ise belirli durumların gerçekleşmesi hâlinde kanunda yer alan sürelerin uzamasının mümkün olmasıdır. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 15, 16 ve 17 nci maddelerinde düzenlenmektedir. Bu maddelerden yola çıkılarak sürelerin uzaması dört başlık altında incelenir. Bunlar mücbir sebep, ölüm, zor durum ve özel durumlar nedeniyle sürelerin uzamasıdır.

Mücbir Sebep Nedeniyle Sürelerin Uzaması

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca "*13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması hâlinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar*". Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde ise mücbir sebepler düzenlenmektedir. 13. maddeye göre "*Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hâllerdir*". Bu olaylar meydana geldiğinde süreler uzamaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ise mücbir sebeplere ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde sürelerin hesaplanması ve tebliğlerin yapılması bakımından Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı düzenlendiğinden mücbir sebeplerin meydana gelmesi durumunda bu Kanun bakımından da sürelerin işlememesi gerekliliği kabul edilmelidir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.117).

Zor Durum Nedeniyle Sürelerin Uzaması

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca "*Zor durumda bulunmaları sebebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması hâlinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir müblet verilebilir. Bu mübletin verilebilmesi için: 1. Müblet istiyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile is-*

temde bulunmalıdır. 2. İstemde gösterilen mazeret, müblet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir. 3. Mübletin verilmesi hâlinde verginin alınması teblikeye girmemelidir. Maliye Bakanlığı müblet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahâlline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kol-ları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir". Görüldüğü üzere Kanun'da mücbir sebep olarak nitelendirilemeyen ancak mükellefler açısından vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde aksamalara yol açabileceği düşünülen durumlarda vergi idaresine sürelerin uzatılması konusunda yetki verilmiştir. Örneğin, mükellefin kardeşinin hastalanması mücbir sebep sayılmazken bu husus Maliye Bakanlığı tarafından, mükellefin talebi durumunda zor durum olarak nitelendirilebilecektir.

Ölüm Nedeniyle Sürelerin Uzaması

Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hâllerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." Böylelikle ölüm sonrasında Türk Medeni Kanunu'nun 606. maddesi uyarınca ölüm anından itibaren miras reddetmek için öngörülen 3 aylık süre ile paralellik kurulmuştur. Mirasın reddedilmesi durumunda miras bırakana ait vergi yükümlülükleri miras reddedenler tarafından yerine getirilmek zorunda değildir. Ancak miras reddetmemiş mirasçılar ölüm anından itibaren 3 aylık süre içinde miras bırakana ait yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar.

Özel Durumlar Nedeniyle Sürelerin Uzaması

Vergi Usul Kanunu'ndaki genel düzenlemelerin yanı sıra bazı özel durumlarda sürelerin uzayacağına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun aramayı düzenleyen 144. maddesinin 5. fıkrasında "defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar" denilmektedir. Mücbir sebeplerin meydana gelmesi hâlinde de bu sürelerin durması gündeme gelebilecek ve zor durum koşulları söz konusu olduğunda ayrıca ek süre istenebilecektir. Bir başka örneği Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesinin 5. fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı, 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün süre uzatmaya yetkili kılınması oluşturmaktadır. Benzer şekilde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca "Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır." 5604 sayılı Mali Tatil İhdası Hakkında Kanun'un 1. maddesi uyarınca beyanname verme süreleri mali tatile gelen ikmalen, resen, idarece tarh edilmiş vergi, resim, harçlar, vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme sürelerinin tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağı, vergiyle ilgili işlemler bakımından dava açma sürelerinin işlemeyeceği belirtilmektedir.

Vergi hukukunda süreler hangi nedenlerle uzar?



Özet



Vergi hukukunda süreleri tanımlamak

Süreler, vergi idaresi bakımından mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediğini denetlemek ve uyumsuzluk söz konusu olduğunda buna uygun işlemleri başlatmak, yargı yerleri bakımından uyumsuzluk konusu işlemlerin zamanında yargı organlarının önüne getirilip getirilmediğini görebilmek adına önem taşımaktadır.



Vergi hukukunda sürelerin çeşitlerini ayırt etmek ve sınıflandırmak

Vergi hukukunda süreler, organik sınıflandırma bakımından, yasal, idari ve yargısal; hukuki niteliklerine göre sınıflandırmada ise hak düşürücü, vergi ödevleri ile ilgili, müsamaha, zaman aşımı ve düzenleyici süreler olarak ayrılmaktadır.



Vergi hukukunda sürelerin hesaplanmasında geçerli olan kuralları açıklamak

Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesi vergi kanunlarındaki sürelerin yıl, ay, hafta, gün olarak nasıl hesaplanacağını düzenlemektedir. Bu maddeye göre "Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır: 1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter; 2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter; 3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter; 4. Resmî tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter". Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu sürelerle ilişkin yıl, ay, gün gibi zaman bölümlendirmelerinin nasıl anlaşılacağını açıkça öngörmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanmasına ilişkin 18. maddesi, 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" atfı nedeniyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından da uygulanmaktadır.

Kendimizi Sıyalım

1. 2007 yılındaki faaliyetini beyan etmeyen avukatın gelir vergisi hangi tarihe kadar tarh ve tebliğ edilmezse tahakkuk zaman aşımına uğrar?
 - a. 1 Ocak 2012
 - b. 31 Aralık 2012
 - c. 31 Ocak 2013
 - d. 31 Aralık 2013
 - e. 31 Aralık 2014
2. Vadesi 30 Eylül 2010'da dolan gelir vergisi üçüncü taksidi hangi tarihte tahsil zaman aşımına uğrar?
 - a. 30 Eylül 2014
 - b. 31 Aralık 2015
 - c. 31 Aralık 2014
 - d. 30 Eylül 2015
 - e. 31 Aralık 2016
3. İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi hukuki niteliği bakımından ne tür bir süredir?
 - a. Düzenleyici süre
 - b. Hak düşürücü süre
 - c. İdari süre
 - d. Müsamaha süresi
 - e. Zaman aşımı süresi
4. Tahakkuk zaman aşımının başlangıcının saptanmasında aşağıdakilerden hangisi belirleyicidir?
 - a. Vergiyi doğuran olay
 - b. Verginin tarhı
 - c. Vergi ihbarnamesinin tebliği
 - d. Ödeme emrinin tebliği
 - e. Vergi borcunun vadesi
5. Yükümlü A, 2008 yılına ait gelir vergisi beyanname-sini vermekle beraber, vergi borcunu ödememiştir. A'nın vergi borcu bakımından hangi sürenin işlemesi söz konusudur?
 - a. Uzlaşmaya başvurma süresi
 - b. Tahsil zaman aşımı süresi
 - c. Tahakkuk zaman aşımı süresi
 - d. Vergi mahkemesine başvurma süresi
 - e. Ceza zaman aşımı süresi
6. Mücbir sebebin varlığı hâlinde süreler ne kadar **ış-
lemez?**
 - a. 15 gün
 - b. 30 gün
 - c. 60 gün
 - d. 90 gün
 - e. Mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar
7. Tahsil zaman aşımının başlangıcı aşağıdakilerden hangisidir?
 - a. Verginin vade tarihi
 - b. Vadenin rastladığı tarihi izleyen takvim yılının başı
 - c. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih
 - d. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen takvim yılının başı
 - e. Verginin tahakkuk ettiği tarih
8. Mükellefin ölmesi sonrasında mirası reddetmemiş miraçlarının ölenin vergi yükümlülüklerini aşağıdaki hangi süre içinde yerine getirmeleri gerekir?
 - a. 1 Ay
 - b. 2 Ay
 - c. 3 Ay
 - d. 4 Ay
 - e. 5 Ay
9. Vergi kanunlarında yazılı sürelerin bitimi mali tatile rastlarsa söz konusu süreler mali tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren kaç gün uzamış sayılır?
 - a. 3 gün
 - b. 5 gün
 - c. 7 gün
 - d. 15 gün
 - e. 30 gün
10. Aşağıdaki hâllerden hangisinde tahsil zaman aşımı **kesilmez?**
 - a. Ödeme
 - b. İhtiyati tahakkuk
 - c. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat
 - d. Ödeme emri tebliği
 - e. Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi

Okuma Parçası

Vergi Hukukunda Sürelere İlişkin bir Anayasa Mahkemesi Kararı:

14 Mayıs 2011 Tarihli Resmî Gazete Sayı: 27934

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı: 2008/96

Karar Sayısı: 2011/3

Karar Günü: 6.1.2011

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Aydın Bölge İdare Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "... 7 gün içinde ..." ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırılığı savıyla iptaline karar verilmesi istemidir.

İPTALİ İSTENEN MADDE

6183 sayılı Kanun

Ödeme Emrine İtiraz:

Madde 58 - Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödemediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

(...)

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralı, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşünüldü:

Başvuru kararında; ülkemiz yargı sisteminde yer alan mahkemelerin her birinde, farklı yargılama usul ve müraعات şekillerinin uygulandığı, söz konusu farklı uygulamalardan birisinin de 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "7 gün" lük dava süresi olduğu, zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idare mahkemelerinde açılacak davalar için 60, vergi mahkemelerinde açılacak davalar için 30 günlük dava açma süresi öngörülürken, konusuna göre idare veya vergi mahkemesinde dava konusu edilebilecek olan ödeme emri için bu sürenin, itiraz konusu kuralla mahkeme farkı gözetilmeksizin 7 gün olarak öngörüldüğü, bu duru-

mun, karmaşa ve belirsizliğe yol açmak suretiyle hukuk devletinin gerektirdiği "belirlik", "öngörülebilirlik", "hukuki güvenlik", "istikrar" ve "haklı beklenti" ilkeleri ile çelişkili bir sonucun doğmasına neden olduğu ve ödeme emrine karşı açılacak davalar açısından hak arama özgürlüğünün kullanılmaz hâle geldiği, değişik türlerde çok sayıda mahkemenin ve her bir mahkeme için ayrı dava açma süresinin öngörüldüğü bir sistemde, dava açma süresinin bir de işlem türüne göre farklılaştırılmasının Anayasanın 2. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesine göre Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasa'ya aykırılığı hususunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelerle bağlı değildir. Anayasa Mahkemesi taleple bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçe ile de Anayasa'ya aykırılık kararı verebilir. Bu nedenle, itiraz konusu kural ilgisini nedeniyle Anayasa'nın 125. ve 142. maddeleri yönünden de incelenmiştir.

Başvuran Mahkeme, 21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasının "... 7 gün içinde ..." ibaresinin iptalini istemiştir. İptali istenilen kural uyarınca, ödeme emrine karşı konusuna göre idare veya vergi mahkemesine açılacak olan davaların 7 gün içinde açılması gerekmektedir. Bu sürenin geçirilmesinden sonra açılacak olan davaların esasının incelenmesine imkan bulunmamaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, temel hak ve özgürlüklere dayanan, bu hakların korunup güçlenmelerine olanak sağlayan, adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olan devlettir.

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin gerekli araç ve yollardan yararlanarak yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmektedir. Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır.

Ödeme emri ile borçludan, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş, ödeme vadesi dolmuş bir kamu alacağının ödenmesi istenmektedir. Ödeme emrinin bir idari işlem olması nedeniyle, bu işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalarda da, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7. maddesinde "*Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.*" hükmü yer almış, burada yapılan gönderme nedeniyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanması zorunluluğu ortaya çıkan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasında 7 günlük süre öngörülmüş; aynı maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcunun olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla dava açabileceği öngörülmek suretiyle ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek savlar sınırlandırılmış, kamu alacağının oluşum safhasına ilişkin iddialara burada yer verilmemiştir.

Anayasa'da, idari işlemlere karşı açılacak davaların hangi sürede açılacağına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yer almamış, 125. maddede, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilip, idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı öngörülmüş; 142. maddede de "mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişlerinin ve yargılama usullerinin" yasa ile düzenleneceği belirtilerek konu yasa koyucunun takdirine bırakılmıştır. Bu nedenle, diğer davalarda olduğu gibi, ödeme emrine karşı açılacak davalarda da dava açma süresini belirleme yetkisi, Anayasa'da belirlenen kurallara bağlı kalmak ve adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini gözetmek koşuluyla yasa koyucunun takdirindedir. Öte yandan, yükümlünün ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamalarda idari işlemlere karşı dava açma hakkı da bulunmaktadır.

Yasakoyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idari işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin 7 gün olarak öngörülmesi, Anayasa'nın 2., 36., 125. ve 142. maddelerine aykırı görülmemiştir. **İtirazın reddi gerekir.**

Kendimizi Sınayalım Yanıt Anahtarı

- | | |
|-------|---|
| 1. b | Yanıtınız yanlış ise "Tahakkuk Zaman Aşımı" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 2. b | Yanıtınız yanlış ise "Tahsil Zaman Aşımı" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 3. b | Yanıtınız yanlış ise "Hak Düşürücü Süreler" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 4. a | Yanıtınız yanlış ise "Tahakkuk Zaman Aşımı" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 5. b | Yanıtınız yanlış ise "Sürelerin Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 6. e | Yanıtınız yanlış ise "Sürelerin Uzaması" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 7. b | Yanıtınız yanlış ise "Tahsil Zaman Aşımı" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 8. c | Yanıtınız yanlış ise "Sürelerin Uzaması" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 9. c | Yanıtınız yanlış ise "Sürelerin Uzaması" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 10. b | Yanıtınız yanlış ise "Tahsil Zaman Aşımı" konusunu yeniden gözden geçiriniz. |

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Vergi hukukunda sürelerin organik sınıflandırmasında yasal, yargısal ve idari süreler ayrımı yapılmaktadır.

Sıra Sizde 2

Dava açma süresi, bir hak düşürücü süredir. Yasalarla belirlenmiş olan dava açma sürelerinin aşılması, bu sürelerle uyulmaması durumunda hak düşürücü süre kavramı söz konusu olacak ve artık dava açmak mümkün olamayacaktır.

Sıra Sizde 3

Tahakkuk zaman aşımı süresinin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başıdır.

Sıra Sizde 4

Tahsil zaman aşımını süresinin başlangıcı amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başıdır.

Sıra Sizde 5

Vergi hukukunda sürelerin uzaması kategorik olarak dört başlık altında mümkündür. Bunlar mücbir sebep, ölüm, zor durum ve özel durumlar nedeniyle sürelerin uzamasıdır.

Yararlanılan Kaynaklar

Çağan, N. (1975). **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2011). **Vergi Hukuku** (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

5

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 👁️ Vergilendirme işlemlerinin hazırlayıcısı olan işlemleri açıklayabilecek,
- 👁️ Vergi incelemesi yöntemlerini açıklayabilecek,
- 👁️ Yoklama usulünü açıklayabilecek,
- 👁️ Bilgi toplama usulünü açıklayabilecek,
- 👁️ Arama kurumunu açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Vergi Denetimi
- Vergi İncelemesi
- Hazırlayıcı İşlemler
- Yoklama
- Arama
- Bilgi Toplama

İçindekiler



Vergi Denetimi

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ÖN İŞLEMLER

İdari kararların en belirgin özelliklerinden olan “icrailik”, işlemin maddi dünyaya yansıyan ve kesinlik içeren bir sonucunun bulunmasıdır. Ancak idari işlemlerin tümü icrai sonuçlar da doğurmayabilir. Bu bağlamda bir kısım idari işlemler kesinlik/bağlayıcılık içermekten ziyade yol gösterici, açıklayıcı, hazırlayıcı mahiyette de olabilir.

İcrai sonuçları olmayan işlemler arasında hukuk dünyasında en yaygın düzenleme konusu yapılan hazırlayıcı işlemlerdir. Ön işlemler olarak da bilinen hazırlayıcı işlemlerin varlık sebebi idarenin dış dünyaya sağlıklı ve hukuka uygun iradeler yansıtmasını sağlamaktır. Hazırlık işlemleri özünde idari kararların alınmasını sağlayan usul kuralları mahiyetinde olup; idare bu kuralları uygulamak konusunda bağlı yetkiye sahiptir. Özetle hazırlayıcı işlemler, idari işlemlerin kamu yararını gerçekleştirmesinin güvencesini temin için vardır.

İdarenin sağlıklı bir irade üretmesini sağlayan hazırlayıcı işlemlere vergi hukukunda çok yaygın şekilde rastlanmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin akçalı niteliği ve bu işlemlerle elde edilmesi umulan kamu yararı dikkate alındığında, hazırlayıcı işlemlerin yaygın olması kabul edilebilir niteliktedir. Zira idarenin üstün ve buyurucu gücünü en katı şekilde hissettirdiği alanlarda, hukuka uygun irade oluşumu daha da önemli bir kaygı hâline gelir.

Genel planda idari işlemlerin, özel planda vergilendirme işlemlerinin gerekli hazırlayıcı işlemler tesis edilmeden tamamlanması şekil aykırılığı olarak kabul edilir. Bu çerçevede idarenin dış dünyaya yansıyan iradesine hiçbir şekilde etki etmeyeceği düşünülen hazırlayıcı işlem eksiklikleri, tali şekil noksanlığı olarak kabul edilmelidir. Bununla birlikte idarenin söz konusu şekil kuralına uymasının, oluşacak iradeye etkisi olduğu durumlarda, şekil kuralının ihmali asli şekil noksanlığına yol açar. Bu ayırım içerisinde asli şekil noksanlığının işlemi sakatlayacağı, buna karşın tali şekil noksanlığının işlemi sakatlamayacağı sonucuna ulaşılabilir.

Hazırlayıcı işlemlerdeki sakatlıklar hangi durumlarda vergilendirme işlemlerini sakatlar?

Hazırlayıcı işlemlerle ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer husus, bu işlemlerin mutlaka kanundan doğacak olmasıdır. Kanuni idare ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği olan bu durum uyarınca idare kaynağı kanun olmayan bir hazırlayıcı işlem ihdas edemez. Bu yaklaşımı tamamlar şekilde idarenin kaynağı kanun olan hazırlayıcı işlemleri izlemesi bir zorunluluktur.



Vergilendirme işlemlerinde son derece yaygın olan hazırlayıcı işlemler sadece tarh işlemi veya vergilendirme süreciyle de ilişkilendirilemez. Zira vergilendirme süreci dışında da pek çok hazırlayıcı işleme vergi kanunlarında yer verilmektedir. Söz gelimi, vergi kabahatlerinin uygulanmasını sağlayan idari işlemler için öngörülen hazırlayıcı işlemler, vergilendirme alanında yer alan hazırlayıcı işlem örneklerindedir. Yine vergi suçlarının uygulanması için gerekli ön işlemlere de sıklıkla rastlanmaktadır. Bunlara ek olarak mükellefiyet tesis veya terkini işlemleri, katma değer vergisi indiriminin reddi işlemi, vergi iadesi işlemi, pişmanlık başvurusunun kabulü gibi pek çok idari işlem, hazırlayıcı işlemler sonrası tesis edilebilir.

Görüldüğü üzere vergi normlarına dayanılarak tesis edilen idari işlemler çok sayıda hazırlayıcı işlemi gerekli kılmaktadır. Bu işlemler arasında vergilendirme sürecine dahil olan hazırlayıcı işlemler ise özellikle Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Bu sayede en önemli vergilendirme işlemi olan tarhın, hukuka uygun gerçekleştirilmesini güvence altına alan ön işlemlerle ilgili pek çok düzenleme yer alır. Bilhassa Vergi Usul Kanunu'nun 1. kitabında yer alan hazırlayıcı işlemler gerek kamu gerekse yükümlülüler lehine sağlıklı bir vergilendirme sürecini başlatma kaygısıyla düzenlenmiştir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 1. kitabında yer alan 7. kısım "Yoklama ve İnceleme" başlığı altında re'sen, ikmalen ve idarece yapılacak tarhiyatın hazırlayıcısı işlemlere yer verir. İlgili kısımda (VUK m. 127 vd.) yoklama, inceleme, bilgi toplama ve arama gibi hazırlayıcı işlemler ön planda tutulup bu kurumların geneline "vergi denetimi" ismi de verilmektedir.

İnceleme

Yükümlülerin vergi kanunları uyarınca yerine getirmeleri gereken yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru olarak ifa etmemeleri hâlinde, idare aleyhine ortaya çıkan zararın tespit edilmesi için vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede vergi incelemesi başta tarhiyat olmak üzere pek çok vergilendirme işleminin hazırlayıcısı olarak kullanılmaktadır. Bunun dışında vergi incelemesinin bir diğer amacı vergisel ödevlerini tam ve zamanında ifa eden yükümlülülerle bu konuda ihmal gösteren yükümlülüler arasındaki farkı gidermektir. Bu bakımdan, vergi incelemesi kurumunun, yükümlülerin vergisel ödevlerini ifa etmesi için bir motivasyon sağladığı da açıktır. Tüm bunlara karşın VUK m. 134/1 vergi incelemesinden maksatın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirtmiştir.

Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan ve genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakta olup vergi incelemeleri de bu Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.

Vergi incelemesinin kendisinden beklenen sonucu yaratabilmesi için, yükümlülerin vergisel kayıtlarını belli bir düzen içerisinde muhafaza etmesi ve gerektiğinde incelemeye ibraz etmesi gerekir. Bu kapsamda yükümlülerin VUK'ta yer alan muhafaza ve ibraz ödev ve sürelerine uyması, vergi inceleme kurumu bakımından da önem arz eder. Dolayısıyla VUK gereği vergi incelemesi, tarh zaman aşımı süresinde yapılabilir. Vergi incelemesinde geçen süreler tarh zaman aşımı süresini durdurmaz ve kesmez. Bir başka deyişle, incelemede geçen sürelerin tarh zaman aşımı süresine hiçbir etkisi yoktur.

Diğer taraftan vergi incelemesine yetkili olanlar da VUK'ta sınırlandırılmıştır. Adı geçen Kanun'un 135. maddesi uyarınca vergi incelemesine yetkililer vergi mü-

fettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardan ibarettir.

VUK'ta vergi incelemesiyle ilgili ayrıntılı kurallara yer verilmekle birlikte, m. 140/6'da vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak olan yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda son olarak 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar dışındakiler vergi incelemesi yapacak olursa tarh işlemi hukuka aykırı hale gelir.



DİKKAT

VUK, m. 140/2-3 uyarınca, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından okunması gerekmektedir. Bu komisyonların görev ve yetkileri ile çalışma usul ve esasları 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te düzenlenmiştir. Rapor okuma komisyonlarının, inceleme raporları üzerindeki bu yetkisinin hiyerarşik yetkinin özel bir türünü oluşturduğu kabul edilebilir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yürütülmekte olan vergi incelemesine ilişkin süreçler yasa ve yönetmelik hükümlerine göre aşağıda açıklanmıştır.

İncelemeye Başlama

Bir yükümlü hakkında vergi incelemesi yapılabilmesinin ön koşulu, ilgili birim tarafından inceleme görevinin incelemeye yetkililere verilmesidir. Görev olmadan vergi inceleme yetkisinin kullanılması hukuken mümkün değildir. Görevlendirme yapıldıktan sonra, incelemeye yetkili kişi yükümlü nezdinde "incelemeye başlama tutanağı" düzenlemek suretiyle görevine başlamalıdır (VUK m.140 ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.11).

İncelemenin başlamasının sonuçları, mükellef ve incelemeye yetkili olanlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiş olup incelemeye başlama süresi, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 9.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre *"(1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir. (2) Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. (3) İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir"*.

İncelemeye başlama tutanağında bulunması gereken asgari hususlar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde düzenlenmekte olup, bu hususlar "a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), c) İncelemeye alınma gerekçesi, ç) İncelemenin konusu, d) İnceleme dönemi, e) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, f) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve bazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası, g) Mükelleflerin incelemeyle ilgili bak ve yükümlülükleri hakkında bilgi"den oluşmaktadır.

DİKKAT



İncelemeye başlama tutanağında yer alması gereken yukarıdaki hususlar asgari hususlar olup tutanakta zorunlu olarak yer alması gereklidir.

İnceleme Çeşitleri

Vergi usul hukukunda inceleme tam inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu m140, f.6'da öngörülen inceleme sürelerine ilişkin hükümde tam ve kısmi inceleme ayırımına yer verilmekle birlikte, bu inceleme türleri anılan düzenlemede değil, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 3. maddesinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, VUK'ta inceleme sınıflandırılmış ancak inceleme çeşitleri anılan Yönetmelik'te tanımlanmıştır. Söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre tam inceleme "Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini"; sınırlı inceleme ise "Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini" ifade etmektedir. Yukarıda verilen tanımlardan da anlaşılacağı üzere tam ve sınırlı inceleme ayırımı incelemenin kapsamına göre yapılan bir ayırmadır.

İnceleme Süreleri

İnceleme süreleri de VUK'ta sınırlandırılmıştır. Adı geçen Kanun'un 140.maddesi uyarınca, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması hâlinde en fazla bir yıl; sınırlı inceleme yapılması hâlinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yukarıda belirlenen sürelerin en fazla altı ay daha uzatılmasına da izin verilmiştir. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi hâlinde incelemeye yetkili olan, görevi veren birimden ek süre talep edebilecek ve bu talep ilgili birim tarafından değerlendirilerek 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılanı bildirilecektir.

SIRA SİZDE



Tam inceleme için idarenin riayet etmesi gereken süre ne kadardır?

Vergi incelemesinde ek süre talebinde bulunabilme süresi de sınırlandırılmıştır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.23, f.2 uyarınca, incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması hâlinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep etmeleri gerekmektedir.

İncelemenin Yapılacağı Yer ve İbrazi İstenecek Belgeler

VUK m.139 uyarınca vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmak zorundadır. Ancak, iş yerinin müsait olmaması hâlinde vergi incelemesi, incelemeyi yürütecek olan görevlinin çalışma adresinde yapılacaktır. İş yerinin müsait olup olmadığı nasıl belirleneceği hususu VUK'ta belirlenmemiştir. İncelemeye başlama tutanaklarında, incelemenin nerede yapılacağı belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının olanaksız olduğu durumlarda ise incelemenin dairede yapılması gerekmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere vergi incelemesine, incelemeye başlama tutanağı ile başlanılmakla birlikte, inceleme için defter ve belgelerin ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, incelemeye başlama tutanağı düzenlendiği anda defter ve belgelerin ibrazı zorunlu değildir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12. maddesi uyarınca incelemeye başlama tutanağı düzenlense de nezdinde inceleme yapılacak mükelleften, defter ve belgelerini ibraz etmesi yazılı olarak istenecek, yazıya istinaden defter ve belgelerini ibraz eden mükelleften tutanak düzenlenmek suretiyle defter ve belgeler teslim alınacaktır. Diğer taraftan, yükümlünün yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınacak olup Maliye Bakanlığınca elektronik olarak tutulmasına izin verilen defter ve belgeler elektronik ortamda ibraz edilebilecektir.

Defter ve belgelerin ibrazı üzerine düzenlenecek tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilmek zorundadır.

İnceleme Sonucunda Tutanak Düzenlenmesi

VUK m.141 uyarınca inceleme esnasında lüzum görülen hâllerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilmektedir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilmek zorundadır. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının yükümlüye veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması zorunludur.

İnceleme sırasında düzenlenen tutanaklara, imza aşamasında "ihtirazi kayıt" konulamaz. İtiraz edilen husus var ise tutanakta yer alan maddeler bazında ya da tutanağa konulacak ayrı bir maddede bu itirazlara yer verilerek hususların açıklanması gerekmektedir. İmzalanan her tutanağın bir örneğinin her hâl ve takdirde tutanağı imzalayana verilmesi zorunludur. İmzalanan tutanakların bir örneğinin verilmesinden imtina edilemez.

Kural olarak incelemenin iş yerinde yapılması gerekir. İş yeri dışında incelemenin yapılabilmesi için iş yerinin müsait bulunmaması gerekir.



DİKKAT

VUK m.140/1-4 gereği inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıldığına verilmesi gerekmektedir. Yasada yer alan "vesika" tabirinden ne anlaşılması gerektiği belirsiz olmakla birlikte, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te de bu hususa yer verilmemiştir. Ancak, bahse konu Yönetmelik'te düzenlenecek inceleme tutanaklarında yer alması gereken asgari zorunlu unsurlar belirlenmiştir. Adı geçen Yönetmelik'in 17. maddesi uyarınca "(1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; a) Tu-

tanağın düzenlenme yeri ve tarihi, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirdiği hususu, yer alır”.

VUK'ta tutanakların vekil tarafından imzalanmasına izin verilmediğinden inceleme tutanaklarının bizzat vergi incelemesi yapılan mükellefe veya kanuni temsilcisine imzalatılması gerekmektedir. Aksi takdirde, vekil tarafından imzalanan tutanaklar, hukuken herhangi bir sonuç doğurmayacaktır. Bir başka deyişle, vekil tarafından imzalanan tutanaklar, asıl mükellefi bağlamayacaktır.

İncelemenin Sona Erdiği Tarih

VUK'ta tam ve sınırlı vergi incelemeleri süreye bağlanmış olmasına rağmen incelemenin hangi tarihte sona ereceği belirlenmemiştir. Yasal açıdan ortaya çıkan bu eksiklik Yönetmelik ile giderilmeye çalışılmıştır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 21. maddesinde vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmiştir. Bununla, inceleme görevi verilen yetkilinin, incelemeye başladıktan sonra inceleme tutanağının düzenlendiği tarihte inceleme sona ermediğinden, tutanağı alıp, düzenleyeceği vergi inceleme raporunu da inceleme süresinin son gününe kadar rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim etmesi gerekmektedir.

Yoklama

VUK'ta düzenlenen vergi denetim yollarından biri de yoklamadır. VUK m.127'ye göre yoklama mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılır. Örneğin bir serbest meslek erbabının (söz gelimi serbest avukatın) işe başlama ya da bir mükellefin işi bırakma bildirimlerinin doğruluğu yoklamayla saptanır. Yoklamaya konu olabilecek bir başka örnek gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin araştırılmasıdır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s. 100).

Yasa koyucu bazı maddi vakıa tespitlerinde kullanılacak yöntemin yoklama yöntemi olduğunu açıkça hükme bağlamıştır. Dolayısıyla bu maddi vakıaların tespitinde yoklama yönteminin kullanılıp kullanılmayacağı yönünde bir tereddüde mahal bulunmamaktadır. Bu çerçevede yasa koyucu, özel yetki verilmiş olması kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını tespit etmek, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını tespit etmek, bunların tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını saptamak, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını saptamak gibi konularda yoklama ile araştırma yapılacağını hükme bağlamış bulunmaktadır (VUK m.127).

Yoklama ile tespit edilebilecek vakıaları kısaca açıklayınız.



Yoklamaya Yetkili Memurlar

Vergi idaresinde görev alan tüm kamu görevlilerinin yoklama yapma yetkisi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yoklama yapma yetkisi bulunanlar vergi incelemesi hükümlerinde olduğu gibi tahdidi olarak belirtilmiştir. Bu çerçevede VUK m.128'e göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve son olarak gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkilidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 129. maddesine göre yoklama memurlarının bu yetkilerini kullanmaya başlamadan önce - kendilerine sorulmasa dahi- yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmî bir vesikayı vergi ödevlilerine göstermeleri zorunludur.

Yoklama Yetkisinin Kullanılabileceği Zaman ve Yoklama Usulü

Diğer denetim yöntemlerinde olduğu üzere yoklama yetkisinin kullanılabileceği zaman ile bu yetki kullanılırken takip edilmesi gereken usul hakkında yasa koyucu ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Öncelikle, tipik bir hazırlayıcı işlem olan yoklama her zaman yapılabilir. Zira daha önce de belirtildiği üzere yoklamanın amacı ya mükellefi ya da mükellefiyetle ilgi maddi vakıa ve kayıtları tespit etmektir.

Yoklamanın usulüne gelince, şüphesiz yoklama sonucu ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi gerekir. Bu bağlamda VUK m.131 uyarınca yoklama sonuçları tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Yoklama fişleri tarihlenerek biri yoklaması yapılan ödevliye veya yetkili adamına bırakılmak üzere iki nüsha düzenlenir. Yoklama fişleri nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (VUK m.131-132).

Yoklama toplu olarak da yapılabilir. Yoklamanın toplu yapıldığı durumlarda münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi gerekmektedir. Hangi hâllerde yoklama cetvellerinin kullanılacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (VUK m.133).

Arama

Vergi Usul Kanunu özel idari usul kodu olmakla birlikte, anılan kanunda idari yargılama usulü hukukuna, ceza ve ceza muhakemesi hukukuna ait normlar da bulunmaktadır. İşte "arama" kurumuna ait normlar da Vergi Usul Kanunu'nun 142-147. maddeleri arasında düzenlenmiş olmakla birlikte bu normlar birer idari usul normu değil; ceza muhakemesi hukuku normudur. Nitekim yasa koyucu VUK m.147'de arama ile ilgili hakkında hüküm bulunmayan hâllerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na açıkça atıf yapmak suretiyle arama normlarının ceza muhakemesi normu niteliğini vurgulamış olmaktadır.

Vergi usul hukukunda arama, bir ihbar üzerine veya vergi incelemesi neticesinde vergi kaçırıldığı yönünde kuvvetli belirtiler bulunması üzerine, suç delillerini ele geçirmek için bir mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahısların konutunda, etrafı çevrili diğer yerlerinde, üzerinde ve eşyasında yapılan araştırmadır (TOROSLU, FEYZİOĞLU, 2006, s.241; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s. 100-101). Dolayısıyla aramanın yapılabilmesi için ya bir ihbarın bulunması ya da vergi incelemesi neticesinde birtakım belirtilerin saptanması gerekir. Arama, bir vergi in-

celemesi sonucunda ortaya çıkan bulgular nedeniyle yapılabileceği gibi, arama sırasında elde edilen defter ve belgeler de VUK uyarınca vergi incelemesine konu olabilmektedir (VUK m. 142 - 145).

VUK m.142 uyarınca aramanın yapılabilmesi için sulh ceza yargıcının kararı gereklidir. Aramanın yapılabilmesinin yargıç kararına bağlanması Anayasa'nın 20. maddesinin gereğidir. Zira, Anayasa'nın 20. maddesinde herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu; özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı belirtildikten sonra millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, kural olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; kimse'nin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı hükme bağlanmıştır. İşte belirtilen Anayasa hükmü uyarınca Vergi Usul Kanunu'nda arama yapılabilmesi de yargıç kararına bağlanmıştır.

DİKKAT



Diğer vergi denetimi yöntemlerinden farklı olarak arama yapılabilmesi, bu konuda sulh ceza yargıcı kararının bulunmasına bağlıdır.

Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar ile Bunların Saklanması

Yukarıda da belirtildiği üzere arama suç delillerini ele geçirmek için yapılmaktadır. Bu nedenle, aramada sıklıkla defter ve belgeler ele geçmektedir. Aramada bulunan bu defter ve belgelerden gerek görülenler bir tutanakla saptanmaktadır (VUK m.143). Bazı hâllerde arama yapıldığı esnada zaman kısıtı nedeniyle veya başka bir nedenle bu tutanağın tanzimi mümkün olmayabilir. Bu olasılığın gerçekleşmesi hâlinde bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların mühürlenmesi şarttır. Daha sonra, müfredatlı tutanaklar tanzim olunacak ve bu tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilecektir (VUK m.143). Aramada bulunup incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilmektedir.

Arama bakımından önem arz eden bir diğer husus bulunan defter ve vesikaların saklanmasıdır. Bu bağlamda defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazminle yükümlü olacaktır (VUK m.143).

Aramada Bulunan Defter ve Vesikaların İncelenmesi

Arama yapılan hâllerde bulunan defter ve vesikaların incelemeye konu edileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 144. maddesi uyarınca inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Öte yandan yasa koyucu incelemenin yapılabileceği süreye ilişkin bir düzenleme de öngörmüştür. VUK m. 144 hükmüne göre arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilmek zorundadır. Bununla birlikte haklı sebepler nedeniyle inceleme bu süre zarfında bitirilemezse sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Şüphesiz inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrakta da rastlanabilir. Bu tür şahsi evraklar ödevlinin özel hayatıyla ilgilidir, bunların vergi denetimiyle ilişkisi bulunmamaktadır. Bu noktadan hareketle yasa koyucu bunların makbuz karşılığında sahiplerine geri verileceğini hükme bağlamıştır (VUK m.144).

Arama sırasında bulunan ve incelenmesi gerekli görülen defter ve belgelerin vergi idaresinde olmasının mükellefin şekli ödevlerine etkisinden de bahsetmek gerekir. Mükellefin ödevleri bölümünde açıklanacağı üzere, mükelleflerin beyanname vermek, defter tutmak gibi şekli ödevleri bulunmaktadır. Hâlbuki, arama sonucunda mükellefin defter ve belgeleri idare tarafından alınmaktadır. Yasa koyucu defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olmasının, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacağını hükme bağlamıştır (VUK m.144). Zira anılan hükme göre, mükellefler ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Bu nedenle mükellefler beyannamelerini düzenlemek üzere lüzumu gereken bilgileri defter ve vesikalardan bu hükme dayanarak çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilmek zorundadır (VUK m.144).

Ancak yasa koyucu defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarih ile vergi beyannamesinin verilmesi için gerekli sürenin azalmış olması ihtimaline binaen mükellef lehine bazı düzenlemelere de yer vermiştir. Bu bağlamda defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı süre ile vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzamaktadır. Bu durumda ek süre bu müddetin sonundan başlar (VUK m.144).

Arama sırasında defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması kayıt nizamıyla ilgili şekli ödevleri de etkilemektedir. Yasa koyucu bu nedenle VUK m.146'da defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtların defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde yapılacağını hükme bağlamıştır. Anılan hükme göre idare tarafından verilecek bu süre hiçbir zaman bir aydan az olamayacaktır.

Bilgi Toplama

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen son denetim yöntemi bilgi toplama yöntemidir. Esasen bilgi toplama bir denetim yöntemi sayılabileceği gibi bu kuruma vergi ödevlileri perspektifinden yaklaşmak ve bilgi toplamayı mükellefin ve diğer ödevlilerin üstlendiği bir şekli ödev olarak incelemek de mümkündür. Sonuçta denetim yöntemi olma veya şekli ödev olarak nitelendirme idare ile vergi ödevlileri arasında vuku bulunan vergi ödevi ilişkisinin hangi taraf esas alınarak açıklandığına bağlıdır. Burada söz konusu kurumun denetim yöntemi olarak vergi idaresi perspektifinden ele alınması uygun görülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'nci maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bilgi toplama yetkisiyle donatılmış olup; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişilerin söz konusu yetkiye sahip olanlara bu bilgileri vermeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır (VUK m.148). Görüldüğü üzere, yasa koyucu bu ödevin salt mükellefler için değil, mükellefle ilişkili kimseler ve hatta kamu idare ve müesseseleri için de geçerli olduğunu hükme bağlamıştır. Bu bağlamda anılan yöntemle mükellefin hesaplarının bulunduğu bankadan bilgi toplamak veya bir müteahhidin ticari kazancı araştırılırken ev sattığı kimselerden evlerin satış bedelini öğrenmek mümkündür (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s. 101).

Vergi idaresi bilgileri yazı veya sözle isteyebilir. Sözle istenen bilgiler verilmezse keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine uygun süre tayin olunacaktır (VUK m.148).

Yasa koyucu bazı ödevliler bakımından devamlı bilgi verme ödevinin getirilebileceğini öngörmüştür. Bu bağlamda VUK m.149'da kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur olduklarını hükme bağlamıştır. Öte yandan VUK'ta, özellikle ölüm vakıalarını ve intikalleri bildirmeye ilgili son derece kapsamlı bir devamlı bilgi verme ödevinin düzenlendiğini belirtmek gerekir. Bu çerçevede sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar (VUK m.150).

Bilgi Vermekten Çekinme Hakkına Sahip Olanlar

Kural olarak tüm ödevliler bilgi verme ödevini yerine getirmekle yükümlüdür. Bu bağlamda kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler (VUK m.151). Bununla birlikte yasa koyucu istisnai olarak bazı durumlarda ödevlilerin bilgi vermekten çekinme hakkına sahip olduğu hükme bağlamıştır (VUK m.151). Bu hükme göre;

- Haberleşmenin gizliliği ilkesi gereği Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinden haberleşmeye ilişkin bilgiler,
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine ilişkin bilgiler,
- Avukatlardan ve dava vekillerinden müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ilişkin olanlar hariç olmak üzere, kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri ahval ve hususlara ilişkin bilgiler,
- Doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait olan bilgiler hariç olmak üzere Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın niteliği hakkındaki bilgiler istenemez.

Özet



Vergilendirme işlemlerinin hazırlayıcısı olan işlemleri açıklamak

Vergilendirme işlemlerinin bir kısmının icrai sonucu varken bir kısmının ise icrai sonuçları bulunmamaktadır. İcrai sonuçları bulunmayan vergilendirme işlemleri hazırlayıcı işlem niteliğindedir. Yasa koyucu temel olarak Vergi Usul Kanunu'nda denetim amaçlı vergi incelemesi, arama, yoklama ve bilgi toplama olmak üzere dört hazırlayıcı işlem türüne yer vermiştir.



Vergi incelemesi yöntemlerini açıklamak

Vergi Usul Kanunu ve ilgili yönetmeliklerde detaylı bir biçimde düzenlenmiş vergi incelemesi kurumunun türleri, uygulanacağı süreler, inceleme yapmaya yetkililer ile incelemenin kapsamı bu kısımda ele alınmıştır. İnceleme elemanlarının yetkileri ve yükümlülerin hakları gözetilerek sağlıklı bir incelemenin yapılabilmesi ancak bu kurallara uyum suretiyle sağlanabilmektedir.



Yoklama usulünü açıklamak

Yoklama sonucu ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi gerekir. Bu nedenle yasada bu sonuçların tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilmesi öngörülmüştür. Yoklama fişleri tarihlendirilerek biri yoklaması yapılan ödevliye veya yetkili adamına bırakılmak üzere iki nüsha düzenlenir. Yoklama fişleri nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (VUK m.131-132). Yoklama toplu olarak da yapılabilir.



Bilgi toplama usulünü açıklamak

Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişilerden bilgi toplama yetkisiyle donatılmışlardır. Anılan ödevliler de istenilen bilgileri vermekle yükümlüdür (VUK m.148). Vergi idaresi bilgileri yazı veya sözlü isteyebilir. Sözlü istenen bilgiler verilmezse keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine uygun süre tayin olunacaktır (VUK m.148). Bilgi toplama ödevinin bazı ödevliler bakımından devamlı surette yerine getirildiğini de belirtmek gerekir.



Arama kurumunu açıklamak

Vergi usul hukukunda arama, bir ihbar üzerine veya vergi incelemesi neticesinde vergi kaçırıldığı yönünde kuvvetli belirtiler bulunması üzerine, suç delillerini ele geçirmek için bir mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahısların konutunda, etrafı çevrili diğer yerlerinde, üzerinde ve eşyasında yapılan araştırmadır. VUK m.142 uyarınca aramanın yapılabilmesi için sulh ceza yargıcının kararı gereklidir.

Kendimizi Sınavalım

1. Aşağıdakilerden hangisi yoklama yapmaya yetkili memurlardan biri **değildir**?

- Vergi müfettişleri
- Belediye zabıtası
- Gelir uzmanları
- Vergi dairesi müdürleri
- İlin en büyük mal memuru

2. Faturasız mal bulunup bulunmadığı hangi vergi denetim yöntemi ile saptanabilir?

- İnceleme
- Arama
- Yoklama
- Bilgi Toplama
- Hiçbiri

3. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler hangi süre zarfında bitirilmek zorundadır?

- 1 ay
- 2 ay
- 3 ay
- 6 ay
- 1 yıl

4. Arama ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilerden hangisi **yanlıştır**?

- Vergi Usul Kanunu'nda aramayla ilgili hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanır.
- Aramanın yapılabilmesi için sulh ceza yargıcının kararı gereklidir.
- Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini durdurur.
- Defter ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde yapılır.
- Aramada bulunup incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilmektedir.

5. Bilgi toplama ile ilgili olarak aşağıdaki bilgilerden hangisi **yanlıştır**?

- Bilgiler sözlü olarak istenemez.
- Ölüm vakıalarını bildirmekle yükümlü sulh yargıçları devamlı olarak bilgi vermekle yükümlüdür.
- Kamu idare ve müesseselerinden bilgi vermele-ri talep edilebilir.
- Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları ölüm vakıalarını vergi idaresine bildirmekle yükümlüdür.
- Mükellefle muamelelerde bulunan kişiler bilgi vermekle yükümlüdür.

6. Vergi denetim yöntemleriyle ilgili olarak aşağıdaki bilgilerden hangisi **yanlıştır**?

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinden haberleşmeye ilişkin bilgiler istenemez.
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne ilişkin bilgiler istenemez.
- Defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtlar için en az 1 ay süre verilebilir.
- İnceleme 3 aylık süre içinde haklı sebeplerin varlığı nedeniyle bitirilemezse bu süre, sulh yargıcının vereceği karar üzerine uzatılabilir.
- Avukatlardan vekalet ücretine ilişkin bilgi istenemez.

7. Hazırlayıcı nitelikte olan işlemlerdeki hukuka aykırılık vergilendirme işlemlerinin hangi unsurunu sakatlar?

- Sebep
- Konu
- Şekil
- Maksat
- Yetki

8. Aşağıdakilerden hangisi vergi incelemesi yapmaya yetkili **değildir**?

- Vergi müfettişleri,
- Vergi müfettiş yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru
- Vergi dairesi müdürleri
- Yoklama memuru

9. Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılan hazırlayıcı işleme ne ad verilir?

- Arama
- Yoklama
- Kısmi İnceleme
- Bilgi Toplama
- Tam İnceleme

10. Vergi Usul Kanunu'nun tam inceleme için öngördüğü tamamlanma süresi ne kadardır?

- 2 yıl
- 6 ay
- 3 ay
- 1 yıl
- 3 yıl

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. b Yanıtınız yanlış ise “Yoklama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. c Yanıtınız yanlış ise “Yoklama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. c Yanıtınız yanlış ise “Arama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. c Yanıtınız yanlış ise “Arama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. a Yanıtınız yanlış ise “BilgiToplama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. e Yanıtınız yanlış ise “Bilgi Toplama” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. c Yanıtınız yanlış ise “Vergilendirme Sürecinde Ön İşlemler” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. e Yanıtınız yanlış ise “İnceleme” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. b Yanıtınız yanlış ise “İnceleme” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. d Yanıtınız yanlış ise “İnceleme” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Genel planda idari işlemlerin, özel planda vergilendirme işlemlerinin gerekli hazırlayıcı işlemler tesis edilmeden tamamlanması şekil aykırılığı olarak kabul edilir. Bu çerçevede idarenin dış dünyaya yansıyan iradesine hiçbir şekilde etki etmeyeceği düşünülen hazırlayıcı işlem eksiklikleri, tali şekil noksanlığı olarak kabul edilmelidir. Bununla birlikte idarenin söz konusu şekil kuralına uymasının, oluşacak iradeye etkisi olduğu durumlarda, şekil kuralının ihmali, asli şekil noksanlığına yol açar. Bu ayırım içerisinde asli şekil noksanlığının işlemi sakatlayacağı, buna karşın tali şekil noksanlığının işlemi sakatlamayacağı sonucuna ulaşılabilir.

Sıra Sizde 2

Vergi Usul Kanunu'na göre tam inceleme süresi 1 yılla sınırlandırılmıştır. Ancak gerek görülmesi durumunda bu süreden sonra 6 ay ek süre verilmesi mümkündür.

Sıra Sizde 3

VUK m.127'ye göre yoklama mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılır. Bu çerçevede yasa koyucu, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını saptamak, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını tespit etmek, bunların tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını saptamak, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını saptamak gibi konularda yoklama ile araştırma yapılacağını hükme bağlamış bulunmaktadır (VUK m.127).

Sıra Sizde 4

Vergi idaresi, Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinden haberleşmeye ilişkin bilgileri; hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevine ilişkin bilgileri; avukatlardan ve dava vekillerinden müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ilişkin olanlar hariç olmak üzere, kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri ahval ve hususlara ilişkin bilgileri ve son olarak Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın niteliği hakkındaki bilgileri istememektedir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Günday, M. 2003, **İdare Hukuku** (7. Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2004), **Genel Vergi Hukuku** (3.Bası), Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2011), **Vergi Hukuku** (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Toroslu, N.- Feyzioğlu M. (2006), **Ceza Muhakemesi Hukuku** (5. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

6

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Mükellefin ödevleri kavramı ve bu ödevlerin kapsamını açıklayabilecek,
- Bildirme ödevlerinin kapsamını belirleyebilecek,
- Mükelleflerin tutması gereken defterlerin neler olduğunu saptayabilecek,
- Belge düzeni ve kapsamını açıklayabilecek,
- Kayıt nizamı ile ilgili ödevlerin neler olduğunu açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Bildirme Ödevi
- Defter Tutma Ödevi
- Belge Düzeni
- Defter Tasdiki
- Kayıt Nizamı

İçindekiler

Vergi Usul Hukuku

Mükellefin Ödevleri-I

- GİRİŞ
- BİLDİRİMDE BULUNMA ÖDEVLERİ
- DEFTER TUTMA ÖDEVİ
- DEFTER TASDİK ETTİRME ÖDEVİ
- BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER
- KAYIT NIZAMINA İLİŞKİN ÖDEVLER

Mükellefin Ödevleri-I

GİRİŞ

Vergi idaresi ile ödevliler arasındaki ilişkide yükümlülerin iki tür ödev üstlenmeleri söz konusudur. Bu ödevlerden ilki maddi ödevdir. Maddi ödev, yükümlülerin vergi borcu ödeme ödevidir. Vergi ödevi ilişkisinde yükümlülerin üstlendikleri ikinci ödevse “şekli ödev”lerdir. Şekli ödevler, maddi ödevlerin gerçeğe uygun olarak yerine getirilmesi için öngörölmüş usule ve biçime ilişkin ödevlerdir. Bu çerçevede mükellefin defter tutma ödevi veya beyanname verme ödevleri mükellefin üstlendiği şekli ödevlerdir. Vergi yasalarında şekli ödevlere yer verilmiş olmasının temel nedeni vergilendirme işlemlerinin doğru yapılmasını temin etmektir. Şekli ödevlere uyum bu açıdan vergi idaresi bakımından son derece önemlidir. Bununla birlikte şekli ödevlere uymanın sisteme getirdiği katkı vergi idaresiyle sınırlı değildir. Bu bağlamda şekli ödevlere uyulmasının ekonominin bütünü hakkında analiz yapacak kamu ve özel sektör aktörlerine veri sağlamak gibi faydaları bulunduğunu da ifade etmek gerekir.

Vergi usul hukukunda mükellefin ödevleri ile kastedilen yükümlünün vergilendirme sürecinde üstlendiği şekli ödevlerdir. Mükellefin ödevleri ile şekli ödevler arasındaki kavramsal özdeşlik yasa koyucunun Vergi Usul Kanunu’nda tercih ettiği terminolojiden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu’nun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı “İkinci Kitabı” incelendiğinde, burada düzenlenen ödevlerin tamamının mükellefin şekli ödevleri olduğu gözlemlenmektedir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu’nun başka bölümleri ile Vergi Usul Kanunu dışında yer alan kanunlarda da mükellefin ödevlerinin düzenlenmiş olduğunu belirtmekte fayda vardır. Bu ödevlerden içinde bulunduğumuz bölümle takip eden bölümde ele alınacak olanları, “bildirimde bulunma ödevleri”, “defter tutulmasına ilişkin ödevler”, “kayıt nizamına ilişkin ödevler”, “belge düzeniyle ilgili ödevler”, “muhafaza ve ibraz ödevleri”, “beyanname verme ödevi”, “vergi mükellefleri arasındaki ödemelelerin bankalar aracılığıyla yapılması ödevi”, “bilgi verme ödevi”, “değerleme ödevi”, “envanter çıkarma” ve “enflasyon düzeltmesinde bulunma ödevi” olarak sıralamak mümkündür. Bu üniteye ele alınmamış olmakla birlikte “ödeme kaydedici cihaz kullanma”, vergi levhası bulundurma, vergi kimlik numarası alma ve kullanma gibi ödevlerin de şekli ödevler kapsamında yer aldığını belirtmek gerekir.

Çalışmanın bu bölümünde yukarıda sayılan ödevlerden bildirme ödevi, defter tutma ödevi, defterleri tasdik ettirme ödevi, belge düzenine ilişkin ödevler ve kayıt nizamına ilişkin ödevler incelenecektir.

Şekli ödevler defter tutma, belge düzenleme gibi maddi ödevlerin gerçeğe uygun olarak yerine getirilmesi için öngörölmüş usule ve biçime ilişkin ödevlerdir.

DİKKAT



Mükellefin ödevleri ile kastedilen mükellefin beyanname verme, defter tutma gibi şekli ödevleridir.

BİLDİRİMDE BULUNMA ÖDEVLERİ

Yasa koyucu vergi idaresiyle yükümlüler arasındaki bilgi akışını sağlamak üzere Vergi Usul Kanunu'nda bildirimde bulunma ödevlerini düzenlemiştir. VUK m.153 vd. hükümlerine göre bildirimde bulunma ödevleri “işe başlamanın bildirilmesi”, “değişiklerin bildirilmesi” ve “iş bırakmanın” bildirilmesi olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Bu ödevler aşağıda sırasıyla incelenmiştir.

İşe Başlamanın Bildirilmesi Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesinde vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ve kollektif ve adi şirket ortakları ve son olarak komandit şirketlerin komandite ortaklarına işe başlamayı bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.

Diğer taraftan yasa koyucu bazı mükellefler bakımından belirli koşulların varlığını işe başlamanın belirtisi olarak varsaymıştır. Tüccarlar bakımından bir iş yeri açmak; iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak işe başlamanın belirtisi sayılmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki yasa koyucu olası tereddütleri engellemek için iş yeri kavramını da iş yeri açmayı da tanımlamıştır. VUK m.156'da öngörülen tanıma göre iş yeri “...*mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiflik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir*”. Yasa koyucu iş yeri açmayı ise belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek olarak tanımlamıştır. Buna göre, iş yeri olarak kullanılmak üzere olsa dahi bir yerin sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığı anlamına gelmeyecektir. Öte yandan kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak da işe başlamanın belirtisi olarak sayılmıştır.

Yasa koyucu serbest meslek erbapları için de birtakım faaliyetlerde bulunmayı işe başlama belirtisi olarak düzenlemiştir. VUK m.155'e göre serbest meslek erbabının muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açması, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asması, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapması ve son olarak tüccarlarda olduğu gibi serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunması “işe başlama”yı göstermektedir.

SIRA SİZDE



İşe başlamanın belirtilerini açıklayınız.

Değişikliklerin Bildirilmesi Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bildirim ödevlerinden biri de adres, iş veya işletmedeki değişikliklerin bildirilmesidir. Buna göre, bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükelleflerin, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan işe başladıklarını bildiren mükelleflerden, yeni bir vergiye tabi olanlar, mükellefiyetin şeklinde değişiklik olanlar, mü-

kellefiyetten muafliğa geçenler; bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmekle ödevli tutulmuştur. Son olarak mükellefler aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışları vergi dairesine bildirmeye mecbur tutulmuşlardır.

İşi Bırakmayı Bildirme Ödevi

Mükellefler işe başlama ve adres, iş gibi değişikliklerin yanı sıra işi bırakmayı bildirme ödevi ile de yükümlendirilmişlerdir. VUK m.161'de "iş bırakma", vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır. Öte yandan VUK'ta mükellefin ölümünün işi bırakma hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda mükellefin ölümünün, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılardan herhangi biri tarafından vergi dairesine bildirilmesiyle birlikte bu ödev yerine getirilmiş olmaktadır (VUK m.164).

Mükellefler, bu ödevi uymamaları durumunda işi bırakmış addolunmakta ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilmektedir. Bu çerçevede, vergi idaresi işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığını tespit ederse veya mükellefi yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adresinde bulamazsa ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinemezse mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Diğer taraftan başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi hâlinde de mükellef işi bırakmış addolunacak ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilecektir. Bu noktada önemle vurgulamak gerekir ki mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır.

Bildirme Ödevlerinin Yerine Getirileceği Süre

Vergi Usul Kanunu'nda bildirme ödevlerinin belirli bir sürede yerine getirilmesi öngörülmüştür. VUK m.168'e göre, gerçek kişiler işe başlama bildirimlerini işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yerine getirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Gerçek kişiler bu ödevi kendileri yerine getirebilecekleri gibi bildirme ödevi 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensupları tarafından da yerine getirilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda şirketlerin işe başlama bildirimleri de 10 günlük süreye tabi kılınmıştır. Bu bağlamda, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılmak zorundadır. Bununla birlikte yasa koyucu şirketlerin işi bırakma ve değişiklik bildirimleri bakımından daha uzun bir süre öngörmüştür. VUK m.168'e göre şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimlerinin, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılması hükme bağlanmıştır.

Bildirim ödevinin ne şekilde yerine getirileceği de yasa koyucu tarafından ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş konulardan biridir. Vergi Usul Kanunu'nda bildirimlerin kural olarak yazılı olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak istisnai olarak defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayan mükellefler

leflerin bildirmeleri sözle yapabilmesine imkân tanınmıştır. Bu şekilde yapılacak sözlü bildirmelerin tutanakla tespiti gerekmektedir. Öte yandan yasa koyucu bildirmenin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesine de izin vermiştir. Bu yola başvurulması durumunda bildirmenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi yerine geçecektir.

DİKKAT



Vergi Usul Kanunu'nda bildirmelerin kural olarak yazılı yapılması öngörülmüştür.

DEFTER TUTMA ÖDEVİ

Vergi usul hukukumuzun esas aldığı belge ve kayıt düzeni vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin belgelendirilmesine, bu belgelerin de Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defterlere kaydedilmesine dayanır (KARAKOÇ, 2004, s. 276). Bu bağlamda yasa koyucu defter tutma ödevine yer verilmesiyle iki tür amaç gütmüştür. Bunlardan birincisi yükümlüye yöneliktir. Bu doğrultuda VUK m.171'de mükelleflere defter tutma ödevi verilmesinin mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını, vergi ile ilgili muamelelerini ve son olarak mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol edip inceleme amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olduğu açıkça ifade edilmiştir. Yasa koyucu defter tutma ödevinin amaçlarından birinin de yükümlülerle ilişki içersindeki kimselerin denetimi olduğunu zikretmektedir. Bu amaç, VUK m.171/5 hükmünde yer alan “*mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek*” ibaresiyle açıkça ortaya konmuştur. Dolayısıyla defter tutmak aynı zamanda “karşıt inceleme”ye imkân tanımak için yerine getirilen ödevlerden biridir (KANETİ, 1989, s.277).

Bu noktada önemle vurgulamak gerekir ki vergi hukukunda tüm mükellefler defter tutma ödeviyle yükümlendirilmemiştir. VUK m.172'ye göre defter tutmakla ödevli mükellefler; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir.

Buna karşılık VUK m.173'te gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler; Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler hakkında defter tutma mecburiyetinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan defter tutma ödevinden muaf tutulmuş olan yükümlülerin gelir veya kurumlar vergileri dışındaki vergilerden birinin yükümlüsü olmaları hâlinde muaf olmadıkları vergiler için defter tutma ödevleri devam etmektedir.

Son olarak, defter tutma ödevinin zaman bakımından tabi olduğu esaslara da değinilmelidir. VUK m.172 hükmünden anlaşıldığına göre, defter tutma ödevi ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketi, serbest meslek erbabı gibi sıfatların kazanılmasıyla doğar (KARAKOÇ, 2004, s.277). Bu noktada defter tutma ödevinin başlangıcı bakımından önem arz eden tarihin “işe başlama” tarihi olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

VUK m.174'e göre, defterler hesap dönemi diğer bir anlatımla kural olarak takvim yılı itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Bununla birlikte, takvim yılı dönemi faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmesi mümkündür. Ver-

gi Usul Kanunu'nda yeniden işe başlama veya işi bırakmanın hesap döneminin saptanmasına etkisi de düzenlenmiştir. VUK m.174'e göre, yeniden işe başlama veya işi bırakma durumunda hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresinin hesap dönemi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması gereken defterler "ticari kazanç ve kurum kazancı elde edenlerin tutacakları defterler", "sınai müesseselerin tutacakları defterler", "serbest meslek kazancında defter tutma ödevi", "zirai kazançta defter tutma" biçiminde sınıflandırılabilir. Hemen belirtmek gerekir ki defter tutma ödevi yukarıda belirtilen mükelleflerle sınırlı değildir. Bu bağlamda banka, banker ve sigorta şirketlerinin gider vergisine ait kayıtlarının tutulduğu banka ve sigorta muameleleri defteri (VUK m.204), yabancı nakliyat kurumlarının veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentelerinin tuttuğu hasılat defteri (VUK m.207), ambar defteri gibi (VUK m.209) defterler de bulunmaktadır. Ancak bu bölümde son sayılan defterler incelenmeyecektir.

Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Elde Edenlerin Defter Tutma Ödevi

Defter tutma ödevi, ticari kazanç ve kurum kazancı elde edenler bakımından, bunların "birinci sınıf tacir" mi yoksa "ikinci sınıf tacir" mi olduğuna göre değişmektedir. Bu nedenle aşağıda öncelikle "birinci sınıf tacir" ve "ikinci sınıf tacir" ayrımı ele alınacaktır.

Birinci Sınıf Tacir-İkinci Sınıf Tacir Ayrımı

VUK m.176'ya göre tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Anılan hükme göre, I'inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre, II'nci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bu sınıflandırmanın temelinde mükelleflerin hukuki kişiliği ile iş hacmi esas alınmaktadır (KARAKOÇ, 2004, s. 279). Bu çerçevede birinci sınıf tüccarlar,

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 1.1.2012'den itibaren ₺140.000 veya satışları tutarı 1.1.2012'den itibaren 190.000 TL'yi aşanlar,
- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşarak da bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 1.1.2012'den itibaren ₺77.000'yi aşanlar,
- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması hâlinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 1.1.2012'den itibaren ₺140.000'yi aşanlar,
- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler ise işteğal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.)
- Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler
- Kendi istekleriyle bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler birinci sınıf tacir sayılmaktadır.

VUK m.178'de, ikinci sınıf tacirlerin ise birinci sınıf tacirlerin dışında kalanlarla kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenlerden oluştuğu hükme bağlanmıştır. Öte yandan yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda her iki sınıf arasında değişikliğe imkân tanınmıştır. Önce, I. sınıftan II. sınıfa geçişi irdeleyelim. VUK m.179'a göre I'inci sınıfa dahil olan tüccarlar iş hacmi durumları,

- Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya
- Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, II'nci sınıfa geçebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda II. sınıftan I. sınıfa da geçişe izin verilmiştir. VUK m.180'e göre, II'nci sınıfa dâhil tüccarların,

- Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa veya
- Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I'nci sınıfa geçerler.

Şimdi yukarıda yapılan bu sınıflandırma doğrultusunda I. ve II. sınıf tüccarların tutması gereken defterleri inceleyelim.

Birinci Sınıf Tacirlerin Defter Tutma Ödevi

Yukarıda da açıklandığı üzere birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdür. VUK m.182 uyarınca, bilanço esasında tutulması gereken defterler, yevmiye defteri, defterikebir(büyük defter) ve envanter defteridir.

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde hâlinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur (VUK m.183). İşlemler yevmiye defterine muhasebe usullerine uygun olarak kaydedilir (KARAKOÇ, 2004, s. 281).

Büyük defter olarak da adlandırılan "Defterikebir" ise yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir (VUK m.184). VUK'ta defterikebirde yer alması gereken bilgiler açıklanmamış olmakla birlikte; yerleşik muhasebe uygulamasında işlemlerle ilgili tarih ve madde numaralarının, işlem tutarının ve hesaplarla ilgili bilgilerin bulunması gerektiği ifade edilmektedir (ULUATAM, METHİBAY, 2000, s.187).

Envanter defterine ise işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunmaktadır (VUK m.185). Envanter defterine bilançoların girildiği tarihe "bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

İkinci Sınıf Tacirlerin Defter Tutma Ödevi

Daha önce de açıklandığı üzere ikinci sınıf tacirler işletme hesabı esasına göre defter tutar. İşletme hesabı esasında "işletme hesabı defteri" tutulur. İşletme hesabı defterinde sol taraf gider, sağ tarafı hasılat kısmını teşkil eder. Defterin gider kısmına satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler yazılır. Hasılat kısmına ise satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunmaktadır (VUK m.194).

Sınai Müesseselerin Defter Tutma Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nda bazı sektörlerde faaliyet gösteren birinci ve ikinci sınıf tacirlerin yukarıda yer alan defterlere ek defterler tutmaları öngörülmüştür. Bu defterler "imalat defteri" ve "bitim işleri defteri"dir. İmalat işleri defteri VUK m.197'de düzenlenmiş olup I'inci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanların tutmakla yükümlendirildiği defterdir. İmalat defterinde satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, imal edilen ve teslim edilen mamul maddeler gibi maddelere ilişkin bilgilere yer verilmektedir (VUK m.197).

Bitim işleri defteri ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanların imalat defteri yerine tuttukları defterdir. Bitim işleri defterine müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılmaktadır (VUK m.200).

Serbest Meslek Kazancında Defter Tutma Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nda serbest meslek erbabı için de bir defter tutma ödevi öngörülmüştür. VUK m.210'a göre, serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutar. Bununla birlikte serbest meslek erbabı olan doktorlar, diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler. Serbest meslek kazancı defterinin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nevi ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılmaktadır.

Zirai Kazançta Defter Tutma Ödevi

Zirai kazanç sahiplerinden bir kısmı da defter tutma ödevi ile yükümlendirilmiştir. Zirai kazanç sahipleri kural olarak VUK m.213'te düzenlenen "çiftçi işletme defteri" tutarlar. Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Çiftçi işletme defterinde yer alan gider ve hasılat kayıtlarının sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nevi, meblağı gibi bilgileri ihtiva etmesi gerekmektedir.

Hemen belirtmek gerekir ki zirai kazanç elde edenlerin tutabilecekleri tek defter çiftçi işletme defteri ile sınırlı değildir. Gelir Vergisi Kanunu m.53'te düzenlenen şartlara uymayan zirai kazanç sahipleri dilerlerse kazançlarının çiftçi işletme defteri yerine bilanço usulünde tutulmasını isteyebilirler (BİLİCİ, 2012, s. 166). Bu durumda, zirai kazanç elde edenlerin tutmakla yükümlü oldukları defterler bilanço usulünde yer alan defterler olacaktır.

DEFTER TASDİK ETTİRME ÖDEVİ

Yukarıda açıklanan defterleri tutma ödeviyle yükümlendirilen mükelleflerin kural olarak bu defterleri tasdik ettirme ödevleri de bulunmaktadır. Buna karşılık, defterikebir tasdik ettirilmemektedir. Defterikebirin tasdik ettirilmemesinin nedeni bu defterdeki kayıtların yevmiye defterindeki kayıtların hesaplara göre dağıtımından ibaret olmasıdır (KARAKOÇ, 2004, s. 289).

Defterlerin tasdik makamı kural olarak noterlerdir. Bu bağlamda VUK m.223'te göre; defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki

noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından tasdik olunur. Vergi Usul Kanunu'nda tasdik makamının noter olması kuralının iki istisnası öngörülmüştür. İlk olarak VUK m.223/1'de menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için tasdik makamının borsa komiserliği olduğu hükme bağlanmıştır. İkinci istisna ise anonim ve limitet şirketlerin kuruluş aşamasına ilişkindir. Zira VUK m.223/son hükmünde anonim ve limitet şirketlerin kuruluş aşamasında defterlerin noterin yanı sıra şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru tarafından da tasdikine imkân tanınmıştır.

Defterler öteden beri işe devam etmekte olan mükelleflere aitse defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenlerin ise defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik ettirilmesi zorunludur. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde defterlerini tasdik ettirmek zorundadır. Tasdike tabi defterlerin dolması veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanılmaya mecbur olunması hâlinde ise yeni defterler kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirilmek zorundadır (VUK m.221).

DİKKAT



Vergi Usul Kanunu'nun 220'nci maddesine göre yevmiye defterinin, envanter defterinin, işletme defterinin, çiftçi işletme defterinin, imalat defterinin, yabancı kurumların hasılat defterinin ve son olarak serbest meslek kazanç defterinin tasdik ettirilmesi mecburidir. Defter tasdik ettirme yükümlülüğü kapsamında olmayan tek defter, defterikebirdir.

BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

Yasa koyucu Vergi Usul Kanunu ile mükelleflerin belirli işlemlerle olgular hakkında belge düzenlemesini; diğer bir anlatımla bu işlem ve olguları belge ile tevsik etmelerini hükme bağlamıştır. Tarh işleminin hukuka uygunluğunun ön koşulu, belgelerin VUK'ta yer alan şekil şartlarını taşımasından ve maddi gerçeği yansıtmasından geçmektedir (KANETİ, 1989, s.190). Bu doğrultuda belgeler kayıtların, kayıtlar mükellefin beyanının, beyan da tarh işleminin hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. İşte bu nedenle yasa koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 227-252. maddeleri arasında belge düzenine ilişkin ayrıntılı hükümlere yer vermiştir. Söz konusu hükümleri "belgelendirme zorunluluğunun kapsamı" ile "düzenlenmesi gereken belgeler" olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

Belgelendirme Zorunluluğunun Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nda, belirli mükelleflere belirli ilişki ve işlemlerini belgelendirmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Hemen belirtmek gerekir ki mükellefler belgelendirilme zorunluluğu getirilen ilişki ve işlemlerini herhangi bir belgeyle değil ancak ve ancak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerle belgelendirebilirler. Böylelikle, yasa koyucu belge ibrazına bağladığı ispat fonksiyonunu sadece belirli kâğıtlara tanımıştır. Bu çerçevede, VUK m.227/1'de mükellefler kural olarak bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlerini belgelendirmekle ödevlendirilmişlerdir. Yasa koyucunun getirdiği belgeleme zorunluluğu ödevi gerek defter tutan gerek defter tutmayan mükellefler bakımından geçerlidir. Zira VUK m.227/2'de defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflerin de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini (götürü usulde tespit edilen giderler hariç) belgelendirmek zorunda oldukları açıkça ifade edilmiştir. Öte yandan VUK'ta belgelen-

dirme zorunluluğunun istisnaları da düzenlenmiştir. VUK m.228'e göre, aşağıda yer verilen giderlerin belgelendirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır:

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler;
- Belge teminine imkân olmayan giderler;
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

Dolayısıyla, bu durumlarda belgeleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte, bu olanaktan faydalanılması örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler ile belge teminine imkân olmayan giderler bakımından, bu giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması koşullarının birlikte gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'na göre belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderleri açıklayınız.



Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 229-252. maddeleri arasında düzenlenmesi gereken belgeler öngörülmüştür. Bu çerçevede VUK'ta fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, fiş, yolcu listesi pek çok belgenin düzenlenmesi gerekliliği hükme bağlanmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki bu belgeler öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları hâlinde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (VUK m.227/3). Bu nedenle, aşağıda ele alınacak belgeler için düzenlenmiş olan şekil şartlarına uyulması son derece önemlidir.

Fatura

Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin başında fatura gelmektedir. VUK m.228 uyarınca fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. Kanun'daki tanımdan da anlaşılacağı üzere fatura hem malı satan veya hizmeti ifa eden hem de müşteri bakımından önem taşıyan bir belgedir. Bu bağlamda malı satan veya hizmeti ifa eden satımı veya hizmet ifasını belgelemek üzere faturanın ikinci örneğini elinde tutar. Müşteri de yaptığı alımı veya yararlandığı hizmeti tevsik etmek üzere belgeyi alır (KANETİ, 1989, s. 192).

VUK m.230'a göre faturanın aşağıdaki bilgileri içermesi gerekir:

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

VUK m.231/2'ye göre faturalar malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmek zorundadır. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Faturayla ilgili ödevler tüm mükellefler için söz konusu değildir. Bu çerçevede VUK m.232 uyarınca fatura düzenleme mecburiyeti birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler için getirilmiştir. Belirtilen mükellefler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak

mecburiyetinde olan çiftçilere ve son olarak vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Öte yandan yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2012 yılı için 770 TL'yi geçmesi veya bedeli bu tutardan (770 TL) az olsa dahi istemeleri hâlinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

SIRA SİZDE



Hangi mükelleflerin fatura düzenlemekle ödevlendirildiğini belirtiniz.

Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, belirli durumların varlığı hâlinde malı taşıyan araçta bulunması gereken ve malın özelliklerini içeren belgedir. Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesine göre, sevk irsaliyesi üç durumda düzenlenmektedir. Bunlardan ilki malın, mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmesidir (VUK m.230/5). Burada malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması öngörülmüştür. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gereken ikinci durum malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması veya taşıtırılmasıdır. Bu olasılıkta sevk irsaliyesi satıcı tarafından düzenlenir (VUK m.230/5). Sevk irsaliyesi düzenlenmesi gereken son olasılıksa teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması hâlidir. Bu olasılığın gerçekleşmesi hâlinde ise alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir (VUK m.230/5). Hangi olasılık gerçekleşmiş olursa olsun sevk irsaliyesinin taşıtta bulunması zorunluluğu vardır.

Bununla birlikte, nihai tüketicinin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşınması veya taşıtırması hâlinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmamaktadır (VUK m.230/5).

Perakende Satış Belgeleri

Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerden biri de perakende satış belgeleridir. Perakende satış belgeleri, anılan Kanun'da belirtilen yükümlülerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin karşılığı olarak verilir. Bu çerçevede VUK m.233'e göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletlerinden herhangi biri ile belgelemek zorundadır. Hatırlanacak olursa 2012 yılı için fatura verme sınırı ₺770 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla perakende satış belgeleri düzenleme zorunluluğu 2012 yılı için ₺770'nin altında olan satış ve işlerde geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da da mükelleflerin fiş vermesine ilişkin yükümlülükleri düzenlenmiştir. Bu çerçevede 3100 sayılı Kanun m.1 uyarınca, satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ödeme kaydedici cihaz kullanmakla ödevlendirilmiştir. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışın ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılmakta ve fatura yerine geçmektedir.

Perakende satış belgeleri, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ile giriş ve yolcu taşıma biletlerinden oluşur.

Gider Pusulası

Gider pusulası faturaya benzer unsurları bünyesinde taşımakla birlikte her iki belge arasında temel bir fark vardır. Bu fark, faturanın malı satan veya hizmet ifa eden tarafından düzenlenmesine karşılık, gider pusulasının malı alan veya hizmetten yararlanan tarafından düzenlenmesidir (KANETİ, 1989, s. 196). Bu çerçevede VUK m.234'te birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirerek gider pusulası düzenlemeleri öngörülmüştür. Gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Görüldüğü üzere yasa koyucu söz konusu ödevi malı alan veya hizmetten yararlanana yükleyerek vergiden muaf kimselerin şekli ödevler üstlenmelerini de önlemek istemiştir. Öte yandan bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak düzenlenir.

Gider pusulası düzenleme zorunluluğu hangi mükellefler için getirilmiştir?



Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu da gider pusulası gibi malı satanların değil, malı alanların düzenleyeceği bir belgedir. Bu bağlamda VUK m.235 uyarınca *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar”*.

Gider pusulasında olduğu gibi müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası da fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi ve son olarak satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedelinin bulunması zorunludur.

Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek faaliyeti yürüten avukat, doktor gibi mükellefler için getirilmiş bir belge düzenleme ödevidir. Bu bağlamda VUK m.236 uyarınca serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almakla yükümlü kılınmıştır.

Serbest meslek makbuzlarında, makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; alınan paranın miktarı; paranın alındığı tarihin yer alması gerekir. Serbest meslek makbuzları serbest meslek erbabı tarafından imzalanmaktadır.

Ücret Bordrosu

Ücret bordrosu düzenleme işveren bakımından getirilmiş bir belge düzenleme ödevidir. Bu belge vasıtasıyla işverenler işçilerine her ay ödedikleri ücreti belgelenmiş olurlar. Ücret bordrosunda, hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü; varsa vergi karnesinin tarih ve numarası; birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti); çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre; ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarına ilişkin bilgilerin yer alması zorunludur.

Hemen belirtmek gerekir ki yasa koyucu bazı hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerini ücret bordrosu düzenleme zorunluluğunun dışında bırakmıştır. Bu bağlamda VUK m.238 uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmayacaktır.

Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi ise ücret karşılığı eşya nakleden tüm gerçek ve tüzel kişiler için getirilmiş bir belge düzenleme ödevidir. Dolayısıyla bu belge sevk irsaliyesinden farklıdır. Zira taşıma irsaliyesi taşıma işletmeleriyle ilgilidir (KANETİ, 1989, s. 192). VUK m.240/A'ya göre bu kimseler 209'uncu maddede yazılı bilgilerle (ambar defterinde yer alması gereken), sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Taşıma irsaliyesinin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Nakliye komisyoncuları ile acentelerin de bu belgeyi düzenlemesi gerekmektedir.

Yolcu Listesi

Yolcu listeleri düzenleme ödevi şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan mükellefler için getirilmiş bir belge düzenleme ödevidir. VUK m.240/B'ye göre, T.C. Devlet Demiryolları hariç olmak üzere, 233'üncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlemekle yükümlüdür. Yolcu taşıma listelerinin bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshası iş yerinde bulundurulmak zorundadır.

Yolcu listelerinde yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi, taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi vergi dairesi ve hesap numarası, taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati, bilet numaraları işaretleme suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarının yer alması zorunludur.

Günlük Müşteri Listesi

Günlük müşteri listesi ise otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri bakımından getirilmiş bir belge düzenleme ödevidir. VUK m.240/C'ye göre, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odaları, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek ve işletmede bulundurmaları zorundadır.

Günlük müşteri listelerinde mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti ve düzenleme tarihi bulunması gereklidir.

Elektronik Cihazla Belge Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeler yukarıda sergilenenlerle sınırlı değildir. Maliye Bakanlığı belirtilen belgelere ek olarak elektronik cihaz kullanılmak suretiyle belge düzenleme yetkisine sahiptir. Bu bağlamda yasa koyucu, VUK mükerrer m. 242/1'de Maliye Bakanlığına mükelleflere niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanılmak suretiyle belge düzenlettirme ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletme yetkisi vermiştir. Maliye Bakanlığının yetkisini kullanması durumunda söz konusu olabilecek bu ödev kısaca "elektronik cihazla belge düzenleme ödevi" olarak adlandırılabilir. VUK mük. m.242/2 uyarınca, elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgelerin bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmünde olduğunu belirtmek gerekir. Öte yandan yasa koyucu, VUK ve diğer vergi kanunlarında belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik belgeler için de geçerli olduğunu belirtmek suretiyle, düzenleme olmayan konularda oluşabilecek tereddütleri gidermeye çalışmıştır.

KAYIT NİZAMINA İLİŞKİN ÖDEVLER

Vergi Usul Kanunu'nda bu kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların dili, para birimi, kayıt süresi gibi kayıt düzenine ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. Yasa koyucunun bu tür detaylı/kazuistik düzenlemelerle mükelleflerin kayıtlarını yeknesaklaştırmayı ve daha açık ve anlaşılır hâle getirmeyi amaçladığı söylenebilir.

Anılan kanunda kayıt düzenine ilişkin olarak ele alınan ilk konu defter ve kayıtların hangi dilde tutulacağıdır. VUK m.215'e göre bu Kanun'a göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Bununla birlikte, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt yapılmasına izin verilmiştir.

Kayıt ve belgelerde kullanılacak para birimi ise Türk para birimidir. Ancak Bakanlar Kurulu, bazı mükellef gruplarına, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutma hususunda izin verme yetkisiyle donatılmıştır. Bu çerçevede VUK m.215/2-b'de ilgili 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, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan belgelerde Türk parası gösterilmesine ilişkin kuralların kayıt nizamına göre daha esnek olduğu söylenebilir. Bu bağlamda belgelerin Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilmesi mümkündür. Hatta Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığını göstermelerinin zorunlu olmadığı açıkça ifade edilmiştir (VUK m.215/2-a).

Kayıt düzenine ilişkin ödevler, kayıtların tutulması gereken dil ve kayıtlarda gösterilmesi gereken para birimi ile sınırlı değildir. Bunların dışında kayıtların tutulduğu sayfaların yok edilememesi, yanlışlıkların düzeltilmesi zorunluluğu ve genel olarak kayıtların tutulma süresine ilişkin ödevler de burada ele aldığımız şekli ödev kapsamında irdelenmelidir. Bu çerçevede ilk olarak defterlerin biçimsel bütünlüğünün bozulmasını önlemek üzere bazı davranışlar yasaklanmıştır. Gerçek-

ten de VUK m.218/2'de ciltli defterlerin sayfalarının ciltten koparılamayacağı; tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulamayacağı ve bunların yırtılamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna ilaveten deftere geçirilen bir kaydı kazı-mak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hâle getirmek de VUK m.217/2 hükmüyle yasaklanan davranışlardan biridir.

Hiç şüphesiz, defter kayıtlarının tutulması sırasında birtakım yanlışlıklar yapıl-ması her zaman olasılık dâhilindedir. Oysa defter kayıtlarının gerçek durumu yan-sıtması gerekir. Bu nedenle bu yanlışlıkların düzeltilmesi gerekir. Bu doğrultuda yasa koyucu defter kayıtlarındaki yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin de detaylı dü-zenlemelere yer vermiştir. VUK m.217 hükmüne göre, yevmiye defteri dışındaki defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut il-gili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilmektedir. Yevmiye def-teri maddelerinde yapılan yanlışların ise ancak muhasebe kaidelerine göre düzel-tilebileceği hükme bağlanmıştır.

Kayıt düzenine ilişkin olarak ele alınması gereken son ödev kayıtların belirli bir sürede tutulması yükümlülüğüdür. VUK m.219'a göre, işlemlerin defterlere kayde-dilmesi genel olarak 10 günlük süreye tabi kılınmıştır. Zira VUK m.219/a hükmün-de işlemlerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzu-hunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi gerekliliği vurgulandıktan son-ra bu sürenin on günden fazla geciktirilmeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Bununla birlikte anılan maddede bazı mükellefler bakımından ayrıksı sürelerle yer verildiği-ni belirtmek gerekir. Bu çerçevede kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, pri-manota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, işlemlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmünde olmakla birlikte; bu işlemlerin esas defterlere 45 gün içerisinde intikal ettirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık, günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bakımından yasa koyucu herhangi bir esneklik tanımamıştır. Zira VUK m.219/c hükmüne göre bu defterlere işlemlerin günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir.

DİKKAT**İşlemlerin defterlere kaydedilmesi kural olarak 10 günlük süreye tabidir.**

Özet



Mükellefin ödevleri kavramı ve bu ödevlerin kapsamını açıklamak

Vergi idaresi ile ödevliler arasındaki ilişkide yükümlüler iki tür ödev üstlenir. Bu ödevlerden ilki maddi ödevdir. Maddi ödev, yükümlülerin vergi borcu ödeme ödevidir. Vergi ödevi ilişkisinde yükümlülerin üstlendikleri ikinci ödevse “şekli ödev”lerdir. Şekli ödevler, maddi ödevlerin gerçeğe uygun olarak yerine getirilmesi için öngörülüş defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme gibi usule ilişkin ödevlerdir. İşte mükellefin ödevleriyle kastedilen mükellefin üstlendiği şekli ödevlerdir.



Bildirme ödevlerinin kapsamını belirlemek

Vergi Usul Kanunu’nda mükelleflerden vergi idaresine bilgi akışını sağlayabilmek amacıyla bildirimde bulunma ödevleri düzenlenmiştir. VUK m. 153 vd. hükümlerine göre bildirimde bulunma ödevleri “işe başlamanın bildirilmesi”, “değişikliklerin bildirilmesi” ve “iş bırakmanın” bildirilmesi olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Bu çerçevede vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ve kollektif ve adi şirket ortakları ve son olarak komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamayı bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Öte yandan bazı mükellefler bakımından belirli koşulların varlığının işe başlamanın belirtisi olarak varsayıldığını belirtmek gerekir. Söz gelimi tüccarlar bakımından bir iş yeri açmak; iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak işe başlamanın belirtisi sayılmıştır. Buna ilave olarak mükellefler adres, iş veya işletmedeki değişiklikleri de bildirmekle ödevlidir. Buna göre, bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Mükellefler işe başlama ve adres, iş gibi değişikliklerin yanı sıra iş bırakmayı da bildirmektedir. Bu bağlamda VUK m.161’de “iş bırakma”, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Öte yandan VUK’ta mükellefin ölümünün işi bırakma hükmünde olduğu ifade edilmiştir.



Mükelleflerin tutması gereken defterlerin neler olduğunu saptamak

Belirli mükellef grupları Vergi Usul Kanunu’nda defter tutma ödeviyle yükümlendirilmiştir. Bu bağlamda ilk olarak “ticari kazanç ve kurum kazancı elde edenlerin tutacakları defterler”den bahsetmek gerekir. Söz konusu mükellef grubunun tutacakları defterler birinci ve ikinci sınıf tacir olmaya göre değişmektedir. Bilanço usulüne tabi olan birinci sınıf tacirlerin yevmiye, defterikebir ve envanter defterleri tutması gerekmektedir. Buna karşılık işletme hesabı esasına tabi olan ikinci sınıf tacirlerin ise işletme hesabı defteri tutması hükme bağlanmıştır. Sınai müesseseler ise bilanço usulünde tutulanlara ek olarak imalat defteri tutmakla yükümlüdür. Buna ilaveten birinci ve ikinci sınıf tacirler için bitirme işi defterinin tutulması da gündeme gelebilmektedir. Serbest meslek erbabı ise işletme hesabı defterine benzer biçimde tutulan serbest meslek defteri tutmaktadır. Zirai kazanç elde edenler ise kural olarak çiftçi işletme defteri tutmakla yükümlüdür. Hemen belirtmek gerekir ki defter tutma ödevi yukarıda belirtilen mükelleflerle sınırlı değildir. Bu bağlamda VUK’ta bazı mükellef grupları, banka ve sigorta muameleleri defteri, hasılat defteri ve ambar defteri gibi defterleri tutmakla yükümlü kılınmışlardır.



Belge düzeni ve kapsamını açıklamak

Vergi Usul Kanunu’nda, bazı mükelleflere belirli ilişki ve işlemlerini anılan kanunda yer alan belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Yasa koyucunun getirdiği belgeleme zorunluluğu gerek defter tutan gerek defter tutmayan mükellefler bakımından da geçerlidir. Zira VUK m.227/2’de defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflerin de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini (götürü usulde tespit edilen giderler hariç) belgelendirmek zorunda oldukları açıkça ifade edilmiştir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu’na göre düzenlenmesi gereken temel belgeler fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, fiş, yolcu listesi olarak sıralanabilir.



Kayıt nizamı ile ilgili ödevlerin neler olduğunu açıklamak

Vergi Usul Kanunu'nda bu kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların dili, para birimi, kayıt süresi gibi kayıt düzenine ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. VUK m.215 uyarınca bu Kanun'a göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Kayıt ve belgelerde kullanılacak para birimi ise Türk para birimidir. Öte yandan belgelerde Türk parası gösterilmesine ilişkin kuralların kayıt nizamına göre daha esnek olduğu söylenebilir. Bu bağlamda belgelerin Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilmesi mümkündür. VUK m.219'a göre, işlemlerin defterlere kaydedilmesi genel olarak 10 günlük süreye tabi kılınmıştır. Bununla birlikte kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, işlemlerin esas defterlere 45 gün içerisinde intikal ettirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık, günlük kassa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bakımından yasa koyucu herhangi bir esneklik tanımamıştır. Zira VUK m.219/c hükmüne göre bu defterlere işlemlerin günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir.

Kendimizi Sınayalım

1. Aşağıdakilerden hangisi mükellefin şekli ödevleri arasında **yer almaz**?

- Beyanname verme ödevi
- Vergi borcunu ödeme ödevi
- Defter tutma ödevi
- Belge düzenleme ödevi
- Muhafaza ve ibraz ödevi

2.

- Mesleki teşekküle kaydolmak
- Çalışılan yere levha asmak
- Devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak

Yukarıdakilerden hangileri serbest meslek faaliyetine başladığının emaresidir?

- I-II-III
- I-II
- III
- I
- I-III

3. İşe başlamanın kaç gün içerisinde bildirilmesi gerekir?

- 15 gün
- 30 gün
- 45 gün
- 10 gün
- 20 gün

4. Aşağıdakilerden hangisi defter tutması gereken mükelleflerden **değildir**?

- Ticaret ve sanat erbabı
- Ticaret şirketleri
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- Ücretliler

5.

- Envanter defteri
- Büyük defter
- Damga vergisi defteri
- Serbest meslek kazanç defteri
- Yevmiye defteri

Yukarıdakilerden hangileri bilanço esasına tabi mükelleflerin tutması gereken defterlerdendir?

- I-II-V
- II-III-V
- II-III-IV
- I-V
- IV-V

6. Aşağıdakilerden hangisi faturada bulunması zorunlu unsurlardan biri **değildir**?

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası
- Satılan malın üretildiği fabrika ve ülke
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı

7. Serbest meslek faaliyet yürüten avukat, doktor gibi mükelleflerin düzenlemesi zorunlu belge hangisidir?

- Serbest meslek makbuzu
- Fatura
- Gider pusulası
- Müstahsil makbuzu
- Sevk irsaliyesi

8. İkinci sınıf tüccarlar aşağıdaki defterlerin hangisini tutar?

- Defteri kebir
- İşletme hesabı defteri
- Yevmiye defteri
- Büyük defter
- Serbest meslek kazanç defteri

9. İşe başlama dışındaki bildirimlerin kaç gün içerisinde yerine getirilmesi gerekir?

- 60 gün
- 20 gün
- 1 ay
- 45 gün
- 10 gün

10. Kural olarak defterler hangi dönem için tutulur?

- 5 yıl
- Takvim yılı
- Aylık
- 2 yıllık
- 3 aylık

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. b. Yanıtınız yanlış ise “Mükellefin Ödevleri I” başlığı altındaki genel açıklamayı yeniden gözden geçiriniz.
2. c Yanıtınız yanlış ise “İşe Başlamanın Bildirilmesi Ödevi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. d Yanıtınız yanlış ise “Bildirme Ödevlerinin Yerine Getirileceği Süre” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. e Yanıtınız yanlış ise “Defter Tutma Ödevi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. a Yanıtınız yanlış ise “Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Elde Edenlerin Defter Tutma Ödevi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. d Yanıtınız yanlış ise “Fatura” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. a Yanıtınız yanlış ise “Serbest Meslek Makbuzu” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. b Yanıtınız yanlış ise “İkinci Sınıf Tacirlerin Defter Tutma Ödevi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. c Yanıtınız yanlış ise “Bildirme Ödevlerinin Yerine Getirileceği Süre” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. b Yanıtınız yanlış ise “Kayıt Nizamına İlişkin Ödevler” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Yasa koyucu bazı mükellefler bakımından belirli koşulların varlığını işe başlamanın belirtisi olarak varsaymıştır. Tüccarlar bakımından bir iş yeri açmak; iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak işe başlamanın belirtisi sayılmıştır. Öte yandan kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak da işe başlamanın belirtisidir. VUK'ta serbest meslek erbapları için de birtakım faaliyetlerde bulunmak işe başlama belirtisi olarak düzenlemiştir. VUK m.155'e göre serbest meslek erbabının muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açması, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmaları, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapması ve son olarak tüccarlarda olduğu gibi serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunması “işe başlama”yı göstermektedir.

Sıra Sizde 2

Bilanço esasına tabi mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterler yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteridir. Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde hâlinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Büyük defter olarak da adlandırılan “Defterikebir” ise yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir (VUK m.184). Envanter defterine ise işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunmaktadır (VUK m.185). Envanter defterine bilançoların girildiği tarihe “bilanço günü” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

Sıra Sizde 3

VUK'ta belgelendirme zorunluluğunun istisnaları da düzenlenmiştir. VUK m.228'e göre, örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler; belge teminine imkân olmayan giderler, vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin belgelendirilmesi zorunlu değildir. Bununla birlikte, bu olanaktan faydalanılması örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler ile belge teminine imkan olmayan giderler bakımından, bu giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara

geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması koşullarının birlikte gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Sıra Sizde 4

Faturayla ilgili ödevler tüm mükellefler için söz konusu değildir. Bu çerçevede VUK m.232 uyarınca fatura düzenleme mecburiyeti birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler için getirilmiştir. Belirtilen mükellefler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve son olarak vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Öte yandan yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2012 yılı için 770 TL'yi geçmesi veya bedeli bu tutardan (770 TL'den) az olsa dahi istemeleri hâlinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

Sıra Sizde 5

VUK m.234'te birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirerek gider pusulası düzenlemeleri öngörülmüştür. Gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Görüldüğü üzere yasa koyucu söz konusu ödevi malı alan veya hizmetten yararlananlara yükleyerek vergiden muaf kimselerin şekli ödevler üstlenmelerini de önlemek istemiştir. Öte yandan bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Bilici, N. (2011), **Vergi Hukuku** (26.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaneti, S. (1989), **Vergi Hukuku** (2. Bası), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2004), **Genel Vergi Hukuku** (3. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Uluatam Ö., Methibay Y. (2000), **Vergi Hukuku** (4.Baskı), Ankara: İmaj Yayıncılık.

7

Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 👁️ Saklama ve ibraz ödevini açıklayabilecek,
- 👁️ Beyanname verme ödevi ve bu ödevin kapsamını saptayabilecek,
- 👁️ Bilgi verme ödevi ve bu ödevin kapsamını belirleyebilecek,
- 👁️ Banka veya benzeri finans kurumları aracılığıyla ödeme yapma ödevini açıklayabilecek,
- 👁️ Değerleme kavramını tanımlayabilecek ve değerlendirme ölçülerini listeleyebilecek,
- 👁️ Amortisman konusu olan kıymetler ile amortisman ayırma yöntemleri ve sürelerini açıklayabileceksiniz.

Anahtar Kavramlar

- Saklama ve İbraz
- Beyanname
- Bilgi Verme
- Değerleme
- Envanter
- Amortisman

İçindekiler



Mükellefin Ödevleri-II

SAKLAMA ÖDEVİ

Vergisel ödevlerden biri de saklama ödevidir. Defter tutan mükellefler, tutmuş oldukları defterleri ve bu defterlerin dayanağı olan belgeleri ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 253). *Örneğin, 2012 yılında defter tutan bir mükellef, bu defterler ile aldığı ve düzenlediği belgeleri 31 Aralık 2017 tarihine kadar saklamak zorundadır.* Ülkemizde vergi kanunları dışında kalan diğer yasalarda da saklama ödevi düzenlenmiş ve saklama süresi de ayrıca hükme bağlanmıştır. *Örneğin, Türk Ticaret Kanunu bükümlerine göre tacirlerin tuttukları defterleri on yıl saklamaları gerekmektedir.*

Vergi kanunları uyarınca bazı mükellefler vergi karnesi almak zorundadır. *Örneğin, basit usulde vergilendirilen bir taksicinin istibdam ettiği sürücünün ücret geliri, vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilmektedir.* Bunun gibi vergi kanunları uyarınca vergi karnesi almak zorunda olan mükellefler, aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece saklamak zorundadırlar (VUK m. 255).

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayan gerçek ve tüzel kişiler almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 254).

İBRAZ ÖDEVİ

Vergi kanunları uyarınca bu kanunlarda kendilerine saklama ödevi yüklenen gerçek ve tüzel kişiler, vergi kanunları uyarınca saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hâle getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK mm. 257). İbraz ödevi, inceleme ile sınırlıdır. Dolayısıyla incelemeye yetkililer tarafından defter ve belgelerin ibrazı istenebilecektir.

Ayrıca, saklanmak zorunda olan defter ve belgeler, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt incelemeler sırasında, bunlara ibraz edilmek zorundadır. Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre defter ve belgelerin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirlerce de defter ve belgelerin ibrazı istenebilmektedir (VUK m. 256).

Defter ve belgelerin incelemeye yetkililer tarafından ibrazı istenildiğinde, bu defter ve belgeleri ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası kesilmektedir. Ayrıca, defter ve belgelerin usulüne uygun olarak ibrazı talep edildiği hâlde ibraz edilmemesi, kaçakçılık fiilî olarak kabul edilerek, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır (VUK m. 359, mm. 355).

İbraz ödevi, saklama ödevinin hukuksal sonucudur. Beyana dayanan vergi sisteminde mükelleflerin beyanı aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilmekte, mükelleflerin beyanının doğru olmadığı da vergi incelemesi yolu ile ispatlanabilmektedir. Dolayısıyla, saklama ve ibraz ödevi sonucunda vergi idaresi, mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını belirleyebilmektedir.

BEYANNAME VERME ÖDEVİ

Günümüzde mükelleflerin vergi kanunlarına göre belirledikleri matrahlar üzerinden vergilendirilmesi esas olarak kabul edilmiştir. Beyanname üzerinden mükellefler adına vergi tarh edilmesine de beyana dayanan tarh denilmektedir. Bu tarh şeklinde mükelleflere, vergi matrahını kanunlara uygun olarak belirleme ve yine vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda da bir beyanname düzenleyerek bağlı olunan vergi dairesine verip vergiyi tahakkuk ettirme ödevi yüklenmiştir. Bir verginin beyanname ile mi tarh edileceği, beyannamenin hangi vergi dairesine verileceği, ilgili vergi kanununda belirlenmektedir. Zira bireyler bakımından yükümlülük doğuran vergilere ilişkin söz konusu yükümlülüğün yerine getirilme şeklinin de ilgili kanunda ayrıca ve açıkça düzenlenmesi gerekir.

Beyanname verme ödevi de (1) beyannamenin kâğıt ortamında ve (2) elektronik ortamda verilmesi olmak üzere iki şekilde yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığınca mükellef ya da vergi türü esas alınarak elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu getirilebilmektedir (VUK mm. 257). Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorunda iken basit usulde vergilendirilen mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini ister kâğıt ortamında isterse elektronik ortamda gönderebilmektedir. Beyanname üzerine, vergi dairelerince tahakkuk fişi düzenlenmek zorundadır. Tahakkuk fişi, beyannamenin verildiğini kanıtlayan makbuz hükmündedir. Beyanname üzerine yapılan tarh işleminde vergi, tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle tahakkuk ettirilmekte, kesilmesi gereken cezalar ise ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir.

Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilen beyannamelerin kâğıt ortamında gönderilmesi, özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir (VUK mm. 355). Diğer taraftan, kâğıt ortamında verilmesi gereken beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi hâlinde ise usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK m. 352).

Kâğıt ortamında verilmesi gereken beyannameler elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta yolu ile de gönderilebilir. Posta yolu ile gönderilen beyanname, adi posta ile gönderilirse vergi dairesine ulaştığı gün, alma haberli olarak gönderilirse, postaya verildiği gün, vergi dairesine verilmiş kabul edilmektedir.

Mükellefler, beyanname verme ödevini vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda yerine getirmez ve bu durum vergi ziyana da sebebiyet verirse mükellefler hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Beyana dayanan tarhiyatlarda mükelleflerin verdikleri beyannamede beyan ettikleri matrahlar, idarece aksi kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilmektedir. Beyana dayanan vergilerde mükellefler, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine mükelleflere dava açma hakkı tanınmıştır. Dileyen mükellefler, beyannamelerini ihtirazi kayıtla verip beyan üzerine tarh edilen vergiye, tahakkuk fişinin tebliğini izleyen 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir (İYUK m. 27).

Beyana dayanan vergilerde mükellefler, verginin konusuna giren işlemlere ilişkin olarak yasaya uygun hareket etmek suretiyle belirledikleri matrahları beyan etmektedirler. Mükelleflerin vermiş olduğu beyannamelerdeki bilgilerin doğru olup olmadığı idarece, (1) vergi incelemesi sırasında yapılan tespitler, (2) yoklama ile yapılan tespitler, (3) mükelleflerden alınan bildirimler ve (4) dış kaynaklardan alınan bilgilerle tespit edilebilmektedir. Bu yöntemler sonucunda mükelleflerin beyannamede matrahı eksik, indirim veya mahsupları fazla beyan ettiği tespit edildiğinde, bu durum mükelleflerin eksik vergi tahakkukuna sebep olmuş ise eksik tahakkuk eden vergi ve buna ilişkin vergi ziyayı cezası mükelleflerden ihbarname kuralına göre istenmektedir. Bu tür durumlarda eksik tahakkuk eden vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi de hesaplanmaktadır.

Mükellefler beyannameyi verdikten sonra tespit ettikleri hataları, düzeltme beyannamesi vermek suretiyle de giderebilirler. Verilen düzeltme beyannameleri, kanunda belirtilen beyanname verme süresinden sonra verilmiş ise bu beyannameler, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi olarak adlandırılmaktadır (368 Sıra No'lu, VUK Genel Tebliği). Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler sonucunda bir vergi ziyayı doğmuş ise ortaya çıkan vergi ziyayı, vergi ziyayı cezası da kesilmek suretiyle mükelleflerden istenilmektedir. Ancak, mükelleflerin kanuni süresinden sonra verdikleri beyannameleri Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanarak vermeleri hâlinde vergi ziyayı cezası kesilmez, sadece vadesi geçen vergi asılları ile vadesi geçen vergi aslının tutarı üzerinden pişmanlık zammı ödenir.

Mükelleflerin vermiş olduğu beyannamelerdeki bilgilerin doğru olup olmadığı idarece nasıl tespit edilir?



BANKA VEYA BENZERİ FİNANS KURUMLARI ARACILIĞIYLA ÖDEME YAPMA ÖDEVİ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirilmiştir (332 Sıra No'lu, VUK Genel Tebliği).

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 'yi aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen hesap belgesi veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur. Tespit edilen tutarın altında kalan tahsilat veya ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ise ihtiyaridir.

Bu yükümlülük kapsamına, Türkiye’de mukim olmayan yabancılarla yapılan işlemler, genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermaye işletmelerine yapılacak ödeme veya tahsilat işlemleri, noter ve tapu idarelerinde yapılan işlemler ile nihai tüketicilerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemler girmemektedir.

Ayrıca, kiraya verilen konutlarda, her bir konut için aylık ₺500 ve üzerinde kira ödemeleri ile işyerini kiralayan kiracıların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunludur. Ancak, her bir konut için aylık tutarı ₺500’nin altındaki konut kira geliri, mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve işyeri kira gelirine ilişkin tahsilatlar ile aynı olarak yapılan kira ödemeleri bu zorunluluk kapsamında değildir (268 Seri No’lu, GVK Genel Tebliği).

Tevsik zorunluluğuna uyulmaması hâlinde, mükelleflerden her birine, her bir işlem için işleme konu tutarın %5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Kesilecek cezanın yıllık tutarı ₺880.000’yi aşmamaktadır. Ancak, kesilecek ceza tutarı, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için ₺1.170’den, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için ₺580’den, bunların dışında kalanlar için de ₺280’den az olamayacaktır. Kesilmesi gereken bu maktu ceza tutarları 2012 yılı için geçerli olan tutarlar olup bu tutarlar yıllar itibarıyla değişebilmektedir.

BİLGİ VERME ÖDEVİ

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar (VUK m. 148). Bu tür istenen bilgiler, bireysel nitelikte olup olaya özgüdür. Ancak, kamu idare ve müesseseleri kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar. Bu tür bilgiler ise sürekli nitelikte olup belirli dönemlerde verilmektedir. İster sürekli ister arzi olsun istenen bilgilerin verilmemesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığınca, vergi incelemesine yetkililerce veya vergi dairelerince istenecek arzi bilgiler, bilgi istenecek kişiden yazı ile talep edilmek zorundadır. Sürekli bilgi alınmasını gerektiren hususlar ise Maliye Bakanlığınca çıkarılan düzenleyici işlem niteliğindeki tebliğlerde yer almaktadır. Dolayısıyla, sürekli bilgi verme ödevi, ikincil düzenlemelerle getirilmektedir. Bu kapsamda, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin aylık olarak mal ve hizmet alımları (Ba) ile satımlarına ilişkin (Bs) formlarını elektronik ortamda göndermeleri, vergi kanunları uyarınca defter tutan mükelleflerden bir kısmının her yıl düzenledikleri mükellefiyet bildirimini elektronik ortamda göndermeleri konusunda Maliye Bakanlığınca çıkarılan Vergi Usul Kanunu tebliğlerinde düzenlemeler yapılmıştır (381 Sıra No’lu, VUK Genel Tebliği).

DEĞERLEME

Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay, ilgili vergi kanununda belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nda tanımlanan ticari, zirai kazanç elde eden gerçek kişiler ile kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kurum kazançlarında, gelirin elde edilmesi bir başka deyişle vergiyi doğuran olay, tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esası, gelirin veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş ve talep edilebilir hâle gelmiş olmasını ifade etmektedir. Ayrıca, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği vergilendirme döneminde vergilendirme yapılacağından, tahak-

kuk ilkesi dönemsellik ilkesi ile eş anlı olarak uygulanmakla birlikte, yasalarda yer alan özel hükümler nedeniyle bazen bu ilkelerden de sapmalar olabilmektedir.

Diğer taraftan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması şeklinde açıklanmaktadır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu ilke sonucunda kazanç da dönemsellik ilkesi çerçevesinde belirlenmektedir. Vergi hukuku açısından da dönem, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı ya da zaman dilimini ifade etmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin sahip oldukları varlıkların değeri zaman içinde değişebilmekte, bu değişimin de vergi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, işletmelerin varlıklarının gerçek durumunun tespit edilebilmesi, bu işletmelerin sahipleri, ortakları, işletmeye mal satanlar, işletmeye kredi veren bankalar gibi dışsal muhataplar açısından varlıkların değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda ülkemizde, işletmeler açısından değerlendirme işlemleri; (1) Vergi kanunlarında, (2) Türk Ticaret Kanunu'nda, (3) Bankacılık Kanunu'nda ve (4) Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu bölümde vergi kanunları açısından değerlendirme işlemleri açıklanmıştır.

Vergi kanunları açısından değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 258). Dolayısıyla vergi kanunları açısından değerlendirme işlemlerinde (1) tespit ve (2) takdir olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır. Tespit işlemi mükellefler tarafından yapılırken takdir işlemi, takdir komisyonları marifetiyle gerçekleştirilen idari işlem olmaktadır (MERCAN, DÜNDAR, 2010, s. 141).

Vergi kanunlarında değerlendirme, (1) iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi ve (2) servetlerin değerlendirilmesi olmak üzere iki ana başlık altına düzenlenmiştir.

Dönemsellik ilkesini açıklayınız.



Değerleme Ölçüleri

Vergi kanunları uyarınca iktisadi kıymetlerin değerlemesinde kullanılacak ölçüler Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olup değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre sekiz ölçü ile yapılmaktadır. Sekiz ölçüden yedisi Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmış, sadece "alış bedeli ölçüsü" tanımlanmamıştır. Ayrıca, ilgili vergi kanununda olaya özgü değerlendirme ölçüleri de yer alabilmektedir. *Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesi uyarınca, hizmet erbabına verilen aylıklar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilmektedir.* Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan değerlendirme ölçüleri aşağıda açıklanacaktır.

Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerlerin artırılması münasebetiyle yapılan giderlerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK m. 262). Maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler ticari mal, imal edilen mal, gayrimenkuller, demirbaşlar, hayvanlar, zirai mahsuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen gayri maddi haklar, gemiler ve taşıtlardır.

Maliyet bedeli, iktisadi varlığın mülkiyetine sahip olabilmek için katlanılan giderlerden oluşmaktadır. İktisadi kıymet, imal edilmiş şekilde hazır olarak satın alınabileceği gibi iktisadi kıymetin işletmede imal ve inşa edilmesi suretiyle de edini-

lebilir. Satın alınarak iktisap edilen iktisadi kıymetlerde satın alma bedeli ve iktisap edilmesi nedeniyle yapılan bilumum harcamalar toplamı maliyet bedelini oluştururken imal ve inşa edilerek sahip olunan iktisadi kıymetlerde ise bunların imal ve inşa giderlerinin toplamı iktisadi kıymetin maliyet bedeli olmaktadır.

Maliyet bedeli ölçüsü ile yapılan değerlemede iktisadi kıymetin iktisap tarihindeki değeri esas alındığından bu ölçü, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki piyasa rayicini yansıtmamaktadır. Bu nedenle, bilançoda yer alan ve maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler, bilançoların çıkarıldığı tarihteki gerçek değeri ile bilançolarda yer almamaktadır.

Borsa Rayici (Sürüm Değeri)

Borsa rayici, kambiyo, menkul kıymetler ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalamasına göre oluşan değerlerini ifade etmektedir (VUK m. 263). Değerlemeye esas alınacak borsada, normal dalgalanmalar dışında bariz bir kararsızlık varsa son işlem günü yerine değerlemeden önce gelen otuz günde yapılan işlemlerin ortalamasını aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. İktisadi işletmelerde bulunan yabancı paralar, tahviller borsa rayici ile değerlendirilmektedir.

Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için ifade ettiği gerçek değerdir (VUK m. 264). Tasarruf değeri ile yapılacak değerlemede, yasanın belirlediği objektif esaslardan hareket edilmesi zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması, değerlendirme günü itibarıyla vadesi dolmamış senetli alacaklar için reeskont hesaplanması, tasarruf değeri ile yapılan değerlemeye örnek oluşturmaktadır.

Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)

Mukayyet değer, iktisadi kıymetin defter kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK m. 265). Defter tutan mükellefler, iktisadi kıymetlerin değerini ayrı ayrı muhasebe kayıtlarında göstermek zorundadır. İktisadi işletmelerin borçları, alacakları, kuruluş ve örgütlenme giderleri, gelecek dönemlere ait gelir ve giderleri gibi aktif ve pasifi düzenleyici geçici hesaplar, karşılıklar mukayyet değerle değerlendirilmektedir.

Amortismanla konu iktisadi kıymetler açısından mukayyet değer, ayrılmış olan amortismanlar düşüldükten sonra kalan değerdir. Ancak, amortisman ayrılması zorunlu olmayıp isteğe bağlı olduğundan, ayrılmamış olan amortismanlar, mukayyet değerlerin hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

İtibari Değer (Nominal Değer)

İtibari değer; her çeşit senetlerde, esham ve tahvilatın üzerinde yazılı olan değerdir (VUK m. 266). Ulusal para itibari değerle değerlendirilmektedir.

Rayiç Bedel

Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK m. 266). Rayiç bedelin tespitinde objektif olunması gerekmektedir. Rayiç bedel, takdir komisyonu, mahkeme kararı veya değerlendirme şirketleri aracılığıyla belirlenebilmektedir. İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerden rayiç bedel ölçüsü ile değerlendirilen iktisadi kıymet bulunmamakla birlikte, Emlak Vergisi Kanunu ve Varsat ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusuna giren servet unsurlarının değerlendirilmesinde rayiç bedel ölçüsü kullanılmaktadır.

Vergi Değeri

Vergi değeri; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir (VUK m. 268). Emlak Vergisi Kanunu'na göre arsa, arazi ve binanın değeri de (1) arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre; (2) binalar için her yıl, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile takdir komisyonunca takdir edilen arsa değeri üzerinden bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesine istinaden hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle tespit edilmektedir.

Emsal Bedeli

Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması hâlinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK m. 267). Emsal bedel ölçüsü uygulamada oldukça yaygın olarak kullanılan bir ölçüdür. Bu değerlendirme ölçüsü; (1) değerlemeye konu iktisadi kıymetin, gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi, (2) değerlemeye konu iktisadi kıymetin gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi hâllerinde kullanılmaktadır. Örneğin, kırılma bozulma ve benzeri nedenlerle ya da değerlendirme günü itibarıyla piyasa fiyatı maliyet bedelinin %10'undan daha düşük olan değeri düşen mallar, emsal bedel ölçüsü ile değerlendirilmektedir.

Emsal bedel ölçüsü, vergi kanunlarında yer alan koşulların gerçekleşmesi hâlinde her türlü iktisadi kıymet için uygulanabilmektedir. Bu ölçü ile değerlendirme günü itibarıyla, değerlemeye konu iktisadi kıymetin güncel değeri belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu değerlendirme ölçüsünde sırasıyla üçlü sıra uygulanmaktadır. Bunlar:

(1) Birinci Sıra (Ortalama fiyat esası): *“Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır”* (VUK m.267/3).

(2) İkinci sıra (Maliyet bedeli esası): *“Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder”* (VUK m.267/4).

(3) Üçüncü sıra (Takdir esası): *“Yukarıda yazılı esaslara [Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esası] göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır”* (VUK m.267/5). Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Diğer taraftan, yargı organlarının re'sen belirlenen değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarında yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçmektedir.

Envanter Çıkarmak

Değerleme işlemlerinde kullanılan tespit yöntemi, mükelleflerin sahip oldukları varlıkları fiziki sayım yoluyla miktar olarak tespit edip bunların değerlerini belirlemeleri esasına dayanmaktadır.

Ticari ve zirai kazancını defter tutmak suretiyle tespit eden mükellefler, işe başlama tarihinde ve izleyen her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterleri ve bilançoları envanter defterlerine kaydetmek zorundadırlar. Bu şekilde envanterin çıkarıldığı güne "bilanço günü" denilmektedir (VUK m. 185).

Ferdi teşebbüslerde, bu mükelleflerin sahip olduğu (1) bina ve arazi (2) fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazi -işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar- değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınmak zorundadır. Ayrıca, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yansından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere alınmaktadır (VUK m. 187).

Envanter işlemlerinin hesap dönemi sonu itibarıyla her yıl yapılması gerekmektedir. Sadece, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapanlar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilmektedirler. Ayrıca, Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin, durumuna göre iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına izin verebilmektedir. Üç yılda bir envanter çıkaranların, envanter çıkarmadığı yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetlerini envanter defterlerine kaydetmeleri gerekmektedir.

Yapılan envanter çalışması sonuçlarının kanuni defterlere aynen yansıtılması gerekmektedir. Envanter çalışmaları sonucunda, (1) iktisadi kıymetlerdeki fazlalıklar, (2) iktisadi kıymetlerdeki noksanlıklar, (3) dönem sonu itibarıyla tamamlanmayan işlemler tespit edilmektedir.

Enflasyon Düzeltmesi

İşletmelerin finansal tablolarında yer alan iktisadi kıymetlerin değerlemesinde kıymetin niteliğine göre farklı değerlendirme yöntemi uygulanması nedeniyle, bu tablolar işletme varlıklarının gerçek değerini yansıtmamaktadır. Özellikle yüksek enflasyon oranlarının yaşandığı dönemlerde, iktisadi kıymetlerdeki değer artış veya azalışları da varlıklara yansıtılamamaktadır. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtmasını temin edebilmek için, 2003 yılına kadar bazı mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme oranında arttırmasına izin verilmekteydi. Yeniden değerlendirme işlemleri, değerlemeye konu amortismanına tabi iktisadi kıymetin ekonomik ömrü ile sınırlı olduğundan, bu değerlendirme yöntemi finansal tablolarda enflasyondan kaynaklanan etkileri tam olarak giderememiş bir başka deyişle finansal tabloların gerçek durumu yansıtmasını sağlayamamıştır. 2003 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikle yeniden değerlendirme yapılması kaldırılarak bunun yerine finansal tablolarda yer alan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması esasına geçilmiştir. Enflasyon düzeltmesi, *paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen finansal tabloların, gerçek durumu ifade eder hâle gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır*. Enflasyon düzeltmesi, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılabilmektedir. Ancak, finansal tablolarda yer alan **parasal olmayan kıymetler** enflasyon düzeltmesine tabi tutulmakta, parasal olan kıymetler ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadır.

Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlere parasal kıymetler; ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetlere de parasal olmayan kıymetler denilmektedir.

Bunun da nedeni, parasal olan kıymetlerin enflasyondan etkilenmemesi, bu kıymetlerin değerinin reel olarak finansal tablolarda yer almasıdır.

Enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için, üretici fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması gerekmektedir (VUK mm. 298). Enflasyon düzeltilmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi hâlinde sona ermektedir. Diğer taraftan, sadece sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işgal eden mükellefler, üretici fiyat endeksindeki artışa bakmaksızın her yıl enflasyon düzeltilmesi yapmak zorundadır. Bu mükelleflerden işletme hesabı esasına göre defter tutanlar da enflasyon düzeltilmesi yapmaktadırlar. Enflasyon düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

MEVCUTLARDA AMORTİSMAN (AŞINMA PAYI)

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerin değeri, amortisman yoluyla yok edilirler (VUK m. 313). Amortismanla konu olan bu sabit kıymetlerin özelliği işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olmalarıdır. Amortisman ayrılabilmesi için amortismanla konu sabit kıymetin, işletmeye dahil olması yeterli olup, bu kıymetlerin kullanılıp kullanılmaması amortisman ayrılmasına engel değildir. İşletmeye dahil olan amortismanla tabi sabit kıymet kullanılsa da amortisman ayrılabilir. Amortisman ayrılması zorunlu olmayıp ihtiyaridir. Dolayısıyla, işletmede bir yıldan fazla kullanılan sabit kıymetler için yapılan harcamaların tamamı yapıldığı yılda değil, bu kıymetlerin ekonomik ömür süresi dikkate alınarak iktisadi kıymetin ekonomik ömrü süresi içinde giderleştirilmektedir. İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanla tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanla tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanla tabi tutulamazlar.

Değeri ₺770'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri ₺770'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanla tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. Bu tutar, her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılmaktadır. Ancak, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde ₺770'lik had topluca dikkate alınmak zorundadır. Örneğin, bir sinema salonu için birim değeri ₺100'den, 100 koltuk alınmış ve bu koltukların tamamı salona konulmuş ise toplam koltuk bedeli ₺10.000 olduğundan, koltuk harcamasının amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Amortisman kavramını açıklayınız.

Ekonomik ömrü süresinde kullanıldıkça aşınacağı kabul edilen kıymetler için amortisman ayrılması kabul edilmiştir. Yıpranma ve aşınmaya maruz bulunmayan boş arazi ve arsalar amortismanla tabi tutulmamakta ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar; arazi veya arsa üzerinde olmalarına rağmen, amortismanla tabi tutulabilmektedir (VUK m. 313).



İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, başvuruları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca müştereken belli edilecek nispetler üzerinden yok edilirler (VUK m. 316).

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili alacaklardan dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi sırasında doğan alacaklardan dava veya icra safhasında bulunanlar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılmaktadır. Dileyen mükellefler, şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayırmak suretiyle bunları giderleştirebilmekte ancak, teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan tutar için ayrılabilir (VUK m. 323).

Yargı kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsilinin imkânsız olduğu anlaşılan alacaklar, değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, değersiz alacak vasfını kazandığı tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet değerleri üzerinden giderleştirilmek suretiyle yok edilirler (VUK m. 322).

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesap, alaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılır (VUK m. 324).

Amortisman Ayırma Süresi ve Amortisman Ayırma Yöntemleri

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman tutarının belirlenebilmesi için, ilgili iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün belirlenmesi gerekmektedir. Amortisman oranı, (1) rakamının, ekonomik ömür süresine (**1/ekonomik ömür süresi**) bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir (VUK m. 320). Amortisman tabi iktisadi kıymetin ekonomik ömür süresi Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Maliye Bakanlığınca amortisman oranı belirlenmeyen iktisadi kıymetler için de mükelleflerin Maliye Bakanlığına başvuruda bulunarak amortisman oranının belirlenmesini talep etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedirler. Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetleri ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren uygulanmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili hususları tespite de yetkilidir (VUK m. 318).

Amortisman yıllık olarak ayrılmaktadır. Sadece, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmakta olup amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir (VUK m. 320).

Mükellefler, amortisman ayırmada normal amortisman yöntemini ya da azalan bakiyeler usulünü seçebilirler. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılabilmesi için, bilanço esasına göre defter tutulması zorunludur. Normal amortisman yönteminde her yıl eşit tutarda amortisman ayrılır. Azalan bakiyeler usulüne göre ise her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılırken amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı dikkate alınır. Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayrılması, iktisadi kıymetin iktisap edildiği yılda, normal amortisman tutarının iki katı tutarında amortisman ayrılmasına izin vermektedir. Bu niteliği itibarıyla azalan bakiyeler usulü, bir vergi erteleme müessesesi olarak da kullanılmaktadır. Amortisman ayrılmasında hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, amortisman ayırma süresi değişmemektedir. Ayrıca, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmamaktadır.

Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

İşletmelerde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin, (1) yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi, (2) yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetlerinin düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hâle gelmesi, (3) zorlayıcı çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması gibi hâllerde sabit kıymetin ekonomik ömür süresi değişmektedir. Bu tür olayların gerçekleşmesi hâlinde mükelleflerin, Maliye Bakanlığına başvuruda bulunması kaydıyla, Maliye Bakanlığınca ilgili bakanlıkların görüşü de alınmak suretiyle, her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı "**fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı**" tespit edilir (VUK m. 317). Bu durumda, Maliye Bakanlığınca tespit edilen amortisman oranı, bu olayların meydana geldiği yılda uygulanır. Fevkalade amortisman oranının uygulanabilmesi için ilgili iktisadi kıymetin ekonomik ömür süresi dolmamış olmalıdır. Ekonomik ömür süresi dolan iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman oranı belirlenemez.

Amortismana Tabi Malların Satılması veya Sigortadan Tazminat Alınması

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması hâlinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark dönem kâr-zararına aktarılır (VUK m. 328). İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler. Söz konusu iktisadi kıymetler satışa konu edilmeksizin devir ve trampa suretiyle el değiştirirse de aynı şekilde işlem yapılmak zorundadır. Ayrıca, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden -amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden- fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına aktarılır (VUK m. 329).

Satılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi, işin esasına göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbü-

se geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan ya da sigortadan alınan tazminattan doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir (VUK m. 328, m. 329). Fon ayrılmak suretiyle yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilmek zorundadır. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortisman gideri, dönem kâr-zararına atılır. Ancak, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenmek zorundadır. Ayrıca, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenmektedir.

Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde ise bu tazminat, hasılat kaydedilir (VUK m. 330).

Özet



Saklama ve ibraz ödevini açıklamak

Mükellefin ödevlerinden biri de saklama ve ibraz ödevidir. Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayan gerçek ve tüzel kişilerin almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Vergi kanunları uyarınca bu kanunlarda kendilerine saklama ödevi yüklenen gerçek ve tüzel kişiler, vergi kanunları uyarınca saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hâle getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. İbraz ödevi, inceleme ile sınırlıdır.



Beyanname verme ödevi ve bu ödevin kapsamını saptamak

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre belirledikleri matrahlar üzerinden vergilendirilmesi esas olarak kabul edilmiştir. Beyanname üzerinden mükellefler adına vergi tarh edilmesi beyana dayanan tarh olarak adlandırılmaktadır. Bu tarh şeklinde mükelleflere, vergi matrahını kanunlara uygun olarak belirleme ve yine vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda da bir beyanname düzenleyerek bağlı olunan vergi dairesine verip, vergiyi tahakkuk ettirme ödevi yüklenmiştir. Beyanname verme ödevi de (1) beyannamenin kâğıt ortamında ve (2) elektronik ortamda verilmesi olmak üzere iki şekilde yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığınca mükellef ya da vergi türü esas alınarak elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu getirilebilmektedir. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorunda iken basit usulde vergilendirilen mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini ister kâğıt ortamında isterse elektronik ortamda gönderebilmektedir. Beyanname üzerine vergi dairelerince tahakkuk fişi düzenlenmek zorundadır.



Bilgi verme ödevi ve bu ödevin kapsamını belirlemek

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bu tür istenen bilgiler, bireysel nitelikte olup olaya özgüdür. Ancak, kamu idare ve müesseseleri kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar. Bu tür bilgiler ise sürekli nitelikte olup belirli dönemlerde verilmektedir. İster sürekli ister arazi olsun istenen bilgilerin verilmemesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.



Banka veya benzeri finans kurumları aracılığıyla ödeme yapma ödevini açıklamak

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığınca tanınan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınınca düzenlenen belgelerle tevsi etmek zorunluluğu getirilmiştir. Bu çerçevede birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000'yi aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması zorunludur. Tespit edilen tutarın altında kalan tahsilat veya ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ise ihtiyaridir.



Değerleme kavramını tanımlamak ve değerlendirme ölçülerini listelemek

Mükelleflerin sahip oldukları varlıkların değeri zaman içinde değişebilmekte, bu değişimin de vergi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, işletmelerin varlıklarının gerçek durumunun tespit edilebilmesi, bu işletmenin sahipleri, ortakları, işletmeye mal satanlar, işletmeye kredi veren bankalar gibi dışsal muhataplar açısından varlıkların değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda ülkemizde, işletmeler açısından değerlendirme işlemleri; (1) Vergi kanunlarında, (2) Türk Ticaret Kanunu'nda, (3) Bankacılık Kanunu'nda ve (4) Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Değerleme ölçüleri maliyet bedeli, borsa rayici (sürüm değeri), tasarruf değeri, mukayyet değer (kayıtlı değer), itibari değer (nominal değer), rayiç bedel, vergi değeri ve emsal bedelinden oluşmaktadır.



Amortisman konusu olan kıymetler ile amortisman ayırma yöntemleri ve sürelerini açıklamak

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerin değeri, amortisman yoluyla yok edilirler. Amortisman konu kıymetlerin amortisman süresi Maliye Bakanlığınca her bir iktisadi kıymet için belirlenen ekonomik ömür amortisman oranı esas alınarak amortisman tabi tutulmaktadır. Amortisman süresi, bir rakamının ekonomik ömür süresine bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir. Amortisman ayrılması zorunlu olmayıp amortisman ayırmayı tercih edenler, normal ya da azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırabilirler. Ancak, azalan bakiyeler usulünü seçen mükelleflerin, bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

Kendimizi Sıyalım

1. 2012 yılında defter tutan bir mükellef, bu defterler ile aldığı ve düzenlediği belgeleri hangi tarihe kadar saklamak zorundadır?
 - a. 1.1.2017
 - b. 31.12.2017
 - c. 1.1.2016
 - d. 31.12.2016
 - e. 31.12.2018
2. Gayrimenkuller aşağıdaki yöntemlerin hangisiyle değerlemeye tabi tutulurlar?
 - a. Maliyet bedeli
 - b. Borsa rayici
 - c. Tasarruf değeri
 - d. Mukayyet değer
 - e. İtibari değer
3. Aşağıdakilerden hangisi borsa rayicine göre değerlemeye tabi tutulur?
 - a. Bina
 - b. Arsa
 - c. Alacak
 - d. Menkul kıymet
 - e. Araç
4. Aşağıdakilerden hangisi bir değerlendirme ölçüsü **değildir**?
 - a. İtibari değer
 - b. Bağımsız değer
 - c. Vergi değeri
 - d. Rayiç bedel
 - e. Maliyet bedeli
5. Paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen finansal tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasına ne ad verilir?
 - a. Bilanço
 - b. Tahakkuk
 - c. Enflasyon düzeltmesi
 - d. Tarh
 - e. İşletme hesabı
6. I. Fevkalade Amortisman
II. Normal Amortisman
III. Azalan Bakiyeler Usulü
IV. Değerleme Yöntemiyle Amortisman
Yukarıdakilerden hangileri amortisman yöntemidir?
 - a. I-II-III
 - b. I-III
 - c. II-III-IV
 - d. III-IV
 - e. IV
7. Yargı kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsilinin imkânsız olduğu anlaşılan alacaklara ne ad verilir?
 - a. Vazgeçilen alacak
 - b. Şüpheli alacak
 - c. Nizalı alacak
 - d. Değersiz alacak
 - e. Tahsil edilemeyen alacak
8. İşletmede envanterin çıkarıldığı güne ne isim verilir?
 - a. Takdir günü
 - b. Vergi günü
 - c. Hesap günü
 - d. Bilanço günü
 - e. Tahakkuk günü
9. Eksik beyanda bulunulması halinde, bu eksikliğin düzeltilmesi imkânı hangi süre ile sınırlandırılmıştır?
 - a. Tarh zamanaşımı süresi
 - b. Tahsil zamanaşımı süresi
 - c. 3 yıl
 - d. 5 yıl
 - e. 1 yıl
10. Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınmasına ne ad verilir?
 - a. Amortisman
 - b. Enflasyon düzeltmesi
 - c. Değerleme
 - d. Envanter
 - e. Vazgeçilen alacak

Kendimizi Sınavalım Yanıt Anahtarı

1. b Yanıtınız yanlış ise "Saklama Ödevi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. a Yanıtınız yanlış ise "Değerleme Ölçüleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. d Yanıtınız yanlış ise "Değerleme Ölçüleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. b Yanıtınız yanlış ise "Değerleme Ölçüleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. c Yanıtınız yanlış ise "Enflasyon Düzeltmesi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
6. a Yanıtınız yanlış ise "Amortisman Ayırma Süresi ve Amortisman Ayırma Yöntemleri" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
7. d Yanıtınız yanlış ise "Mevcutlarda Amortisman (Aşınma Payı)" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
8. d Yanıtınız yanlış ise "Envanter Çıkarmak" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
9. a Yanıtınız yanlış ise "Beyanname Verme Ödevi" konusunu yeniden gözden geçiriniz.
10. e Yanıtınız yanlış ise "Mevcutlarda Amortisman (Aşınma Payı)" konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Beyanname verme ödevi, (1) beyannamenin kâğıt ortamında ve (2) elektronik ortamda verilmesi olmak üzere iki şekilde yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığınca mükellef ya da vergi türü esas alınarak elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu getirilebilmektedir. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorunda iken basit usulde vergilendirilen mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesini ister kâğıt ortamında isterse elektronik ortamda gönderebilmektedir. Beyanname üzerine, vergi dairelerince tahakkuk fişi düzenlenmek zorundadır. Tahakkuk fişi, beyannamenin verildiğini kanıtlayan makbuz hükmündedir. Beyanname üzerine yapılan tarh işleminde vergi, tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle tahakkuk ettirilmekte, kesilmesi gereken cezalar ise ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Kâğıt ortamında verilmesi gereken beyannameler elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta yolu ile de gönderilebilir. Pos-

ta yolu ile gönderilen beyanname, adi posta ile gönderilirse vergi dairesine ulaştığı gün, alma haberli olarak gönderilirse postaya verildiği gün, vergi dairesine verilmiş kabul edilmektedir.

Sıra Sizde 2

Mükelleflerin vermiş olduğu beyannamelerdeki bilgilerin doğru olup olmadığı idarece, (1) vergi incelemesi sırasında yapılan tespitler, (2) yoklama ile yapılan tespitler, (3) mükelleflerden alınan bildirimler ve (4) dış kaynaklardan alınan bilgilerle tespit edilebilmektedir. Bu yöntemler sonucunda mükelleflerin beyannamede matrih eksik, indirim veya mahsupları fazla beyan ettiği tespit edildiğinde bu durum mükelleflerin eksik vergi tahakkukuna sebep olmuş ise eksik tahakkuk eden vergi ve buna ilişkin vergi ziyai cezası mükelleflerden ihbarname kuralına göre istenmektedir. Bu tür durumlarda, eksik tahakkuk eden vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi de hesaplanmaktadır.

Sıra Sizde 3

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsel kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması şeklinde açıklanmaktadır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu ilke sonucunda kazanç da dönemsel ilkesi çerçevesinde belirlenmektedir. Vergi hukuku açısından da dönem, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı ya da zaman dilimini ifade etmektedir.

Sıra Sizde 4

Emsal bedel ölçüsü ile değerlendirme günü itibarıyla, değerlemeye konu iktisadi kıymetin güncel değeri belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu değerlendirme ölçüsünde sırasıyla üçlü sıra uygulanmaktadır. Bunlardan ilki "ortalama fiyat esası"dır. Bu ölçü, aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın mik-

tarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır. İkinci sırada "maliyet bedeli esas" gelir. Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Üçüncü sırada ise "takdir esas" vardır. Ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Diğer taraftan, yargı organlarınca re'sen belirlenen değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçmektedir.

Sıra Sizde 5

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerin değeri, amortisman yoluyla yok edilirler. Amortisman konu olan bu sabit kıymetlerin özelliği işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olmalarıdır. Amortisman ayrılabilmesi için amortisman konu sabit kıymetin, işletmeye dahil olması yeterli olup bu kıymetlerin kullanılıp kullanılmaması amortisman ayrılmasına engel değildir. İşletmeye dahil olan amortisman tabi sabit kıymet kullanılmasa da amortisman ayrılabilmektedir. Amortisman ayrılması zorunlu olmayıp ihtiyaridir. Dolayısıyla, işletmede bir yıldan fazla kullanılan sabit kıymetler için yapılan harcamaların tamamı yapıldığı yılda değil, bu kıymetlerin ekonomik ömür süresi dikkate alınarak iktisadi kıymetin ekonomik ömür süresi içinde giderleştirilmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Mercan, E., Dündar, M. (2010), Temel Vergi Hukuku, Ankara; Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

8

Amaçlarımız

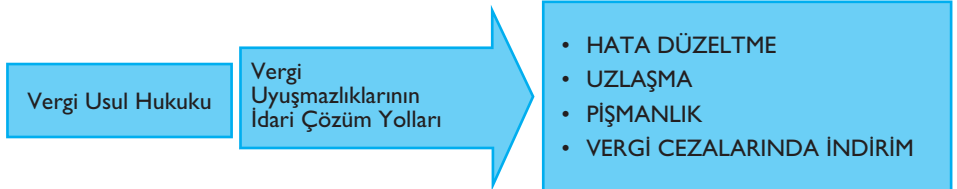
Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- Vergi uyuşmazlıklarının yargısal olmayan çözüm yollarını açıklayabilecek,
- Yargı mercilerine gidilmeksizin düzeltilebilecek vergi hatalarını sıralayabilecek,
- Vergi hatalarını düzeltmek için mükelleflerin yapması gerekenleri sıralayabilecek,
- Vergi ödevlerini eksik yerine getiren veya zamanında yerine getiremeyen mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmeleri için yapmaları gerekenleri açıklayabilecek,
- Vergi idaresi ile mükelleflerin vergi ve vergi cezalarında uzlaşma kurumu vasıtasıyla yargı yoluna gitmeksizin ödenecek verginin miktarı konusunda nasıl anlaşabileceklerini saptayabilecek,
- Vergi cezalarında indirim imkânından yararlanmanın koşullarını sıralayabileceksiniz

Anahtar Kavramlar

- Vergi Hatası
- Vergi Hatalarının Düzeltilmesi
- Vergi Hatalarında Şikayet Yolu
- Uzlaşma
- Pişmanlık
- Vergi Cezalarında İndirim

İçindekiler



Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

HATA DÜZELTME

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından ilki hata düzeltme yoludur. Düzeltme, vergilendirme işlemlerinde yer alan belirli hukuka aykırılıkların giderilmesi için öngörülen bir idari çözüm yoludur. Hata düzeltme yolu sadece “vergi hataları”na özgü bir idari çözüm yoludur. Bu nedenle aşağıda belirtilen hesap ve vergilendirme hataları dışındaki hatalar için bu idari çözüm yoluna başvurulması olanaklı değildir. Öte yandan VUK m.375 hükmü uyarınca hata düzeltme yolunun vergi cezalarında yapılan hatalar için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir.

Hata düzeltme yolu, bünyesinde vergi hatası barındıran vergilendirme işlemine karşı düzeltme zaman aşımı süresi içinde düzeltme/geri alma talebinde bulunma imkânı vermektedir. Hiç şüphesiz mükelleflerin 30 günlük dava açma süresi içinde vergilendirme işleminin vergi hatası barındırdığı iddiasıyla sakat olduğunu ileri sürerek dava açmaları da mümkündür. Ancak süresi içerisinde dava açma olanağını kullanmayan mükellefin -işlemden vergi hatası bulunması hâlinde- hata düzeltme-şikâyet yoluna başvurusu ve bu yolla sakat işlemi düzeltmesi veya geri alması; idarenin başvuruyu reddetmesi üzerine bu işlemi yargı yoluna taşınması mümkündür. Bununla birlikte, belirtilen idari çözüm yolu salt vergi hatalarına özgü olduğundan, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurusunda vergi hatası bulunmuyorsa dava süre aşımı gerekçesiyle reddedilecektir. Dolayısıyla tarh işleminde “vergi hatası” bulunup bulunmadığını saptamak mükelleflerin hak kaybına uğramamaları bakımından kilit öneme sahiptir. Bu doğrultuda aşağıda hata düzeltme yoluna başvuru koşulları başlığı altında özellikle “vergi hataları”nın kapsamı belirlenmeye çalışılacaktır.

Hata Düzeltme Koşulları

VUK m.116 vd. hükümleri değerlendirildiğinde hata düzeltme yoluna başvurunun birtakım koşullarının bulunduğu görülmektedir. Bu koşullardan ilki, vergi hatası nedeniyle mükelleften “*baksız*” yere vergi istenmiş veya alınmış olmasıdır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.175). Burada yasa koyucunun “haksız” olma unsuruyla kastettiği husus işlemin bünyesinde taşıdığı hukuka aykırılıktır. VUK m.116’da yer alan tanımdan çıkarılabilen ikinci koşul, “haksız” vergilendirme işlemiyle fazla veya eksik vergi “*istenmesi*” veya “*alınması*”nın söz konusu olmasıdır. Bu unsurdan yer alan “istenme” ve “alınma” fiillerinden hareketle hata düzeltme yoluna sadece tarh aşamasında değil tahsil aşamasında fark edilen vergi hataları için

de başvurulabileceği sonucuna varılabilir(ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.175). Haksız yere fazla veya vergi istenmesi veya alınmasına yol açan vergi hatası, vergi idaresinden veya yükümlüden kaynaklanmış olabilir. Diğer taraftan vergi hatasının hukuk dünyasında doğurduğu sonuçların mükellef lehine olabileceği gibi mükellef aleyhine olması da mümkündür. Bu sonuç VUK m.116'da yer alan fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması ibaresinden ortaya çıkmaktadır. VUK hükümlerinden çıkan bir başka sonuç hata düzeltme yolunun sadece birel idari işlemler için kullanılabilmesidir. Bir başka anlatımla, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerde yer alan hukuka aykırılıkların hata düzeltme yoluyla giderilmesi olanaklı değildir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.175).

DİKKAT



Hata düzeltme yoluna sadece tarh aşamasında değil tahsil aşamasında fark edilen vergi hataları için de başvurulabilir.

Vergi Hataları

Hangi hukuka aykırılıkların “vergi hatası” kapsamı içerisinde yer aldığı VUK'ta sınırlı olarak sayılmıştır. Dolayısıyla tarh işlemindeki bütün sakatlıkların hata düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda VUK m.116 vd. hükümleri çerçevesinde düzeltilebilecek vergi hataları VUK m.117'de öngörülen “hesap hataları” ile VUK m.118'de hükme bağlanan “vergilendirme hataları”dır. Hesap hataları ve vergilendirme hataları aşağıda detaylı olarak incelenecektir.

VUK m.116'da vergi hatası “...*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi hataları tespiti nispeten kolay, basit ve açık hukuka aykırılıklardır. Yasa koyucunun, bu tür hukuka aykırılıkların çözümü için özel bir idari çözüm yolu öngörmüş olmasının nedeni de vergi hatalarının bu özelliğidir. Dolayısıyla tarh işlemindeki tüm sakatlıklar vergi hataları kapsamında düşünülemez. Bu noktada özellikle “hukuki uyumsuzluk”lar ile “vergi hataları” kapsamı arasındaki farklılık ortaya konulmalıdır. Hukuki uyumsuzluk, vergilendirme işlemlerinin esasına ilişkin, tartışmalı, açık ve kolay anlaşılabilen hukuki uyumsuzlukları ifade eder. Bu çerçevede maddi vakıadan, tebliğ usul ve şeklinden, vergi borcunun zaman aşımına uğrayıp uğramadığı veya yasanın yorumlanması gibi konulardan doğan hukuka aykırılık iddiaları hukuki uyumsuzluk kapsamı içerisinde değerlendirilmelidir. (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.176-177).Görüldüğü üzere, bu tür hukuki aykırılıklar vergi hatalarından farklı olarak basit ve açıkça anlaşılabilir sakatlıklar olmamakta normun uygulanması sürecinde daha derin bir analizi veya yorumu gerektirmektedir. Vergi hukukumuzda bu tür uyumsuzlukların hata düzeltme yoluyla değil yargısal yolla karara bağlanması öngörülmüştür.

SIRA SİZDE



1

Vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk arasındaki farkı açıklayınız.

Öte yandan hukuki uyumsuzlukların dışında kalan bazı konularda düzeltme yoluna başvurulması olanaklı değildir. Bunlardan ilki, yargı kararına konu olmuş hususlardır. Zira, VUK m.125'te, hakkında yargı mercileri tarafından karar verilmiş hatalar için düzeltme talebinde bulunulamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Belirtilen hüküm, kuvvetler ayrılığı ilkesiyle usul hukukun kesin hükme tanıdığı geçerliliğin doğal bir sonucudur. Düzeltme kapsamı dışında kalan bir diğer konu da ödeme emri aşamasındaki uyumsuzluklarla ilgilidir. (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.181).

Daha önce belirtildiği üzere bir vergilendirme işlemindeki sakatlığın vergi hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık kapsamında mı olduğunun saptanması yargısal çözüm yolunu kullanabilmek açısından kilit öneme sahiptir. Zira, bir vergilendirme işlemine karşı, vergi hatası bulunduğu düşüncesiyle dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulabilir. Ancak genel dava açma süresi geçirildikten sonra hukuki uyuşmazlık, vergi hatası bulunduğu iddiasıyla yargı merciine intikal ettirildiğinde dava süre aşımı gerekçesiyle reddedilecektir. Şimdi nelerin vergi hatası kapsamında yer aldığını belirleyelim.

Hukuki uyuşmazlıklar için dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurulamaz.



DİKKAT

Hangi sakatlıkların vergi hatası sayılacağı VUK m.117-118'de tahdidi bir biçimde düzenlenmiştir. Buna göre vergi hataları VUK m.117'de yer alan "hesap hataları" ile VUK m.118'de yer alan "vergilendirme hataları"dır.

Hesap Hataları

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ile hesaplama yanlışlıklarıdır. Yasa koyucu, VUK m.117'de üç tür hesap hatası öngörmüştür. Bunlar, matrahta hata, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır.

Matrah Hataları

VUK m.117/1'e göre matrah hatası, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Görüldüğü üzere, matrah hataları basit yanlışlıklardan ibarettir. Söz gelimi, beyannameye toplama hatası yapılması ya da indirimlerin eksik uygulanması nedeniyle matrahın yüksek gösterilmesi matrah miktarının fazla gösterilmesine yol açan hatalardır. Bununla birlikte, matrahın saptanmasına ilişkin her uyuşmazlığın VUK m.117/1'de öngörülen bir vergi hatası olmadığını hatırlatmakta fayda vardır. Bu bağlamda söz gelimi örtülü kazanç ve örtülü sermayenin tespitinden doğan uyuşmazlıkların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği; bunların birer hukuki uyuşmazlık olduğunu gözden kaçırmamak gerekir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.178; KARAKOÇ, 2004, s.456).

Vergi Miktarında Hatalar

VUK m.117/2'de bu kapsama giren hesap hataları, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisinde mahsupların yanlış uygulanması vergi miktarında hataya örnek olarak verilebilir. Buna karşılık, damga vergisinde kâğıdın nisbi mi yoksa maktu vergiye mi tabi olduğu noktasında yapılacak hukuka aykırılık hesap hatası değil hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilmelidir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.178).

Verginin Mükerrer Olması

VUK m.117/3'e göre verginin mükerrer olması, "aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlanmıştır. Söz gelimi bir verginin aynı vergilendirme dönemi içinde hem umumi vekil hem mükellef tarafından ödenmesi durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.179).

Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları VUK m.118'de düzenlenmiştir. Anılan hükme göre mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hatalar vergilendirme hatalarını oluşturmaktadır. Vergilendirme hataları, hesap hatalarına göre tartışmaya daha açık hatalardır. Bu özellikleri nedeniyle "hukuki uyumsuzluk" kapsamında değerlendirilmeye daha meyilli hukuki aykırılıklardır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.179).

Mükellefin Şahsında Hata

VUK m.118/1'de mükellefin şahsında hata "*bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması*" olarak tanımlanmıştır. Örneğin, annesinin işlerini vekâleten yürüten kimseden annesinin vergi borcunun istenmesi mükellefin şahsında yapılan hatadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.179).

Mükellefiyette Hata

Diğer vergi hatalarında olduğu gibi mükellefiyette hata da VUK'da tanımlanmıştır. VUK m.118/2'ye göre "mükellefiyette hata", açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Dikkat edilecek olursa diğer hata türlerinden farklı olarak mükellefiyette hatanın varlığı bu hatanın "açık" olmasına bağlanmıştır. Dolayısıyla ilk bakışta anlaşılamayan, tartışmaya açık durumlarda mükellefiyette hatadan ziyade hukuki uyumsuzluk bulunduğu sonucuna varılması olasıdır. Mükellefiyette hataya örnek olarak vergi muafiyeti tanınmış kamuya yararlı dernekten (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.179; KARAKOÇ, 2004, s.458) veya kollektif şirketten kurumlar vergisi istenmesi gösterilebilir.

Mevzuda (Konuda) Hata

VUK m.118/3'te mevzuda hata "*açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması*" olarak ifade edilmiştir. Yükümlükte hatada olduğu üzere mevzuda hata da "açık" olma kriterine bağlanmıştır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.180). Bu nedenle mevzuda hata ile hukuki uyumsuzluk arasında ince bir çizgi olduğunu her iki hukuka aykırılığın birbiriyle karışmaya müsait olduğunu belirtmek gerekir. Söz gelimi, KVK m.5/h'ye göre vergiden istisna edilmiş olduğu hâlde mükellefin yurt dışında yaptığı inşaat işinden elde edip Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdiği kazancın vergiye tabi tutulması durumunda mevzuda hata söz konusu olacaktır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme hatalarının sonuncusunu vergilendirme veya muafiyet döneminde hata oluşturur. Bu vergi hatası VUK m.118/4'te herhangi bir verginin vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması biçiminde tanımlanmıştır. Elde edilen gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi bu hata türüne örnek olarak verilebilir. Bununla birlikte zaman aşımı, gelir vergisinde kıst döneminin uygulanması gibi konularda vergilendirme hatası yerine hukuki uyumsuzluk olduğu ileri sürülebilir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.180-181).

Hesap hataları ile vergilendirme hataları arasındaki farkı kısaca açıklayınız.



Vergi Hatalarının İdari İşlem Teorisi Bakımından Görünümü

Hata düzeltme yolunun idari işlem teorisi bakımından da irdelenmesi gerekir. Bu çerçevede analizi gereken ilk husus hata düzeltme yolunun idari denetim türleri karşısındaki konumudur. Hata düzeltme başvurusu, başvuru aynı mercie yapıldığından “istitaf başvurusu” kapsamındadır. Buna karşılık, şikâyet başvurusu ise “hiyerarşik denetim” niteliğini taşır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.173)

Öte yandan hata düzeltme yolunun idari kararların sona ermesine ilişkin yapılan sınıflandırmalar bakımından da irdelenmesi gerekir. Bilindiği üzere idari kararların sona ermesi, idari kararı alan makamın iradesine bağlı olan ve olmayan nedenler olmak üzere ikiye ayrılır. Bu noktada bizim analiz etmek istediğimiz sona erme nedenleri idari kararı alan makamın iradesine bağlı olan nedenlerdir. Söz konusu nedenler 2577 sayılı İYUK m.11’de, geri alma, düzeltme, kaldırma ve değiştirme olarak sıralanmıştır. Vergi hatalarının düzeltilmesi, bu nedenlerden “geri alma” veya “düzeltme” kapsamına giren bir sona erme nedenidir. Zira, yukarıda sergilenen sakatlıkları bünyesinde barındıran bir tarh işlemi, “hata düzeltme işlemi” adı altında tesis edilen ikinci bir işlemle hukuk dünyasından silinmiş ise bu ikinci işlem niteliği itibarıyla bir “geri alma” işlemidir. “Geri alma” işlemi, sakat bir idari kararın başka bir idari karar ile hukuk dünyasından silinmesi, geçmişe dönük olarak hükümsüz hâle getirilmesini ifade eder (GÜNDAY, 2003, s.157). Bununla birlikte, tüm vergi hatası düzeltme işlemleri geri alma işlemi niteliği taşımaz. Tarh işleminin matrahında veya ödenecek verginin miktarındaki sakatlıkların düzeltilmesinin konu edildiği “hata düzeltme işlemleri”nde olduğu gibi bazı hata düzeltme işlemleri geri alma değil “düzeltme işlemi”ne karşılık gelmektedir. Zira düzeltme, bir idari kararın hukuka aykırı kısımları yerine hukuk uygun olanların geçmişi ve geleceğe yönelik olarak konulması anlamı taşımaktadır (GÜNDAY, 2003, s.165-166).

Hata Düzeltme Yolları

Hata düzeltme hükümlerinin işletilebilmesi için iki yöntem öngörülmüştür. Bunlardan birincisi, re’sen düzeltme yoludur. Re’sen düzeltme yolunda vergi dairesi yukarıda açıklanan vergilendirme ve hesap hatalarını kendiliğinden giderir. Hiç şüphesiz re’sen düzeltme işlemi aleyhine olan mükellef bu işleme karşı dava açabilecektir.

Hata düzeltme yolunun işletilebilmesi için geçerli olan ikinci yol hatanın yükümlünün başvurusu üzerine giderilmesidir. Daha önce de belirtildiği üzere düzeltme başvurusu istitaf (aynı mercie başvuru) niteliği taşımaktadır. Mükellef, vergi dairesine yaptığı bu başvuru kabul edilmediğinde hiyerarşik başvuru ile üst mercie gidebilmektedir. Yapılan bu hiyerarşik başvuruya “şikâyet yolu” denilmektedir. VUK m.124 hükmü her ne kadar şikâyet mercii Maliye Bakanlığı olarak belirtmiş olsa da, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 33. maddesi, genel şikâyet mercini Gelir İdaresi Başkanlığı olarak değiştirmiştir. Buna karşılık, il özel idare vergileri için valilik, belediye vergileri için ise belediye başkanlığı özel şikâyet mercileri olarak belirlenmiştir. Yükümlü şikâyet yolundan da sonuç alamadığı takdirde uyuşmazlığı yargıya intikal ettirebilmektedir.

Vergi idaresi hatayı ister re’sen ister yükümlünün başvurusu üzerine gidersen; düzeltmeyi ancak düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde yapabilir. VUK m.126’da,

VUK m. 114'üncü maddede yazılı zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, düzeltme zaman aşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıldır. Bununla birlikte VUK m.126/a-b-c bentlerinde belirtilen istisnai durumlarda bu süre 6 yıla kadar uzayabilmektedir. Bu özel durumlara örnek olarak, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde düzeltme zaman aşımının mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağını öngören hüküm verilebilir.

UZLAŞMA

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi sürecinde devletin vergi gelirlerinden mahrum kalmaması ve uyuşmazlıkların vergi dairesi ve yükümlüler arasında pazarlıkla giderilebilmesi amaçlanarak uzlaşma gerçekleştirilmektedir. Türk vergi hukukuna Federal Alman vergi hukukundan model alınarak getirilen Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1, 6, 7, 8, 9, 11 ve 12. maddelerinde düzenlenmektedir. Bu kurum, anayasal vergilendirme ilkelerine, özellikle de bu ilkelerden eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.171).

Gerçekten de iki vergi mükellefinden vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen ile vergisini zamanında ve tam olarak ödemediği hâlde uzlaşma müessesesi sonucu daha az vergi ödeyen arasında bir eşitsizlik doğabilecektir. Aynı şekilde uzlaşmaya giden iki farklı mükelleften biri ile uzlaşıp diğeri ile uzlaşmadığında da bir eşitsizlik söz konusu olabilecektir. Kanundan doğan bir vergi borcunun idari çözüm mekanizması ile değiştirilmesi vetya kaldırılması eleştirilebilir olmakla birlikte, günümüzde uzlaşma müessesesi vergi idaresi ve mükellefler arasında vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yolu olarak sıklıkla kullanılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca uzlaşma iki farklı durumda söz konusu olabilmektedir. Bunlar tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'na 1985 yılında 3239 sayılı Kanun'la eklenen Ek 11. madde uyarınca *"Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyat- tan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza mubatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler."* Tarhiyat öncesi uzlaşma, henüz vergi tarh edilmemiş dolayısıyla henüz bir uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce ödenecek vergi konusunda anlaşmaya varılması olarak ifade edilebilir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine binaen vergi kaybına yol açılması hâlinde vergi ziyayı cezası olarak kesilecek olan ceza ve buna dayanılarak tarh edilecek vergi için uzlaşma söz konusu olmamaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.172-173). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda anlaş-

manın konusu kesinleşmektedir. Uzlaşmaya başvurulmasına rağmen uzlaşılama-
ması durumundaysa bu noktadan sonra tarhiyat sonrasında uzlaşma yolu kapan-
maktadır (KARAKOÇ, 2007, s.42).

VUK m. 359'da yazılı (kaçakçılık suçuna sebebiyet veren) fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edilenlere kesilen cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamaz.



DİKKAT

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma terimi aslında uzlaşma kurumu ilk ihdas edildiğindeki sis-
temin adı olarak kabul edilir. Şöyle ki 3239 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'na
eklenen ve tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Ek 11. madde sonrasında tarhi-
yat öncesi ve sonrası uzlaşma ayrımı oluşmuştur. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir ver-
gi tarhiyatı yapıldıktan ya da bir vergi cezası kesildikten sonra mükellefler ile ver-
gi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlığının yargı yoluna gidilmeksizin bir anlaşma
suretiyle çözümlenmesidir (KARAKOÇ, 2007, s.50).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesi uyarınca uzlaşma konusu olabilecek hu-
suslar şöyle sıralanabilir; kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlanan ma-
li nitelikli cezalar hariç olmak üzere re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen ver-
giler ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları uzlaşmaya konu olabilir. Mükelleflerin
uzlaşma yoluna başvurabilmesi için yukarıda sayılan vergilere ilişkin bir tarhiyatın
gerçekleşmesi gerektiği vurgulanmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesine
göre *"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bun-
lara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyai-
na sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak
edenlere kesilen ceza hariç) tabakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyanına
sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da
369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116,
117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü
maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ibtilaf konusu olay-
da görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde
yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu vergi-
nin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam
matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir."*

Hangi hallerde tarhiyat sonrası uzlaşmaya varılabileceğini açıklayınız.



SIRA SİZDE

3

Bir diğer önemli nokta ise uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tari-
hinden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekliliğidir. Dikkat edilecek olursa
bu süre yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen vergi tarhiyatına karşı vergi
mahkemelerinde dava açma süresi olan 30 gün ile paralellik göstermektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâlinde yeniden uzlaş-
ma talebinde bulunulamayacaktır. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutana-
ğa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar tek-
lif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaş-
ma sağlanmış sayılır. Böylelikle mükellefe uzlaşma anında kabul etmediği tuta-
rı, sonradan kabul etme imkânı verilmiştir. Ancak bu imkân dava açma süresi-
nin sonuna kadar kullanılabilecektir.

Uzlaşma sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6. maddesi uyarınca mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 7. maddesi uyarınca *“Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemele-rince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarbedilen ver-giye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdin-de dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kal-mış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Uz-laşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahke-mesinde devam olunur.”*

Uzlaşma komisyonlarında kimlerin görev alacağı Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, genel bütçeye giren vergi, resim ve harç-lara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Tutarlı Uzlaşma Komisyonu kurulur. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi müdürlükle-rinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften; bağlı vergi dairelerinde ise mal-müdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdür-lüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde ye-rine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi da-iresi müdürlerinden oluşur. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komis-yonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak TutarlıUzlaşma Komisyonuna ilişkin yet-ki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komis-yon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkan-lığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşa-virleri ve/veya müdürlerden oluşur. Tutarlı Uzlaşma Komisyonu, mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Tutarlı Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur. Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunamaz.



DİKKAT

Uzlaşmaya varılması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 8. maddesi hükmü uyarınca, uzlaşma konusu vergi ve cezalar uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgili tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca uzlaşılan vergiler için kendi kanunlarında ifade edilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi de uygulanacaktır (KARAKOÇ, 2007, s.66).

PIŞMANLIK

Türk vergi hukukunda, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümüne alternatif bir yol da VUK m. 371'inci maddesinde "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında düzenlenen kurumdur. Bu kurum sayesinde yükümlüler, işledikleri vergi ziyayı cezası gerektiren fiilleri kendiliğinden idareye bildirmeleri ve yasanın aradığı diğer koşulları da yerine getirmeleri hâlinde vergi ziyayı cezasından ve kaçakçılık nedeniyle uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezadan bağışık tutulmaktadır. Böylece bir yandan idare ve yükümlü arasında çıkması muhtemel uyuşmazlık sayısı azalmaktayken öte yandan yükümlüler kayba uğrattıkları vergiyi hazineye intikal ettirme konusunda teşvik edilmiş olmaktadır.

Pişmanlık, VUK m. 371 gereği belli koşulların varlığı halinde faydalanılabilecek bir kurumdur. VUK m. 371/1 hükmü kapsamında pişmanlıktan faydalanılabilemesi için mükellefin "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi*" gerekmektedir. Dolayısıyla, pişmanlık kapsamına sadece beyana tabi vergiler girmekte; motorlu taşıtlar vergisi gibi yasa gereği tahakkuk eden vergiler beyana tabi olmadıklarından pişmanlık başvurusuna konu edilememektedir. Pişmanlık başvurusunda bulunabilmenin bir diğer koşulu da yükümlünün vergi ziyasına neden olabilecek bir fiil işlemesidir. Ayrıca böyle bir fiili işlemle birlikte fiilin işlenmesine iştirak edenler de pişmanlık başvurusunda bulunabilir. Bu noktada belirtmek gerekir ki vergi ziyayı kabahati fiilinin işlenişine iştirak eden kişi, bu iştirakiyle aynı zamanda VUK m. 359'da yer alan kaçakçılık suçunu da işlemiş olursa pişmanlık kurumuna başvurması anlamlı olabilecektir. Zira aşağıda da değinileceği üzere pişmanlık kurumu, vergi ziyayı kabahati yanında kaçakçılığa bağlı hapis cezasını da ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte VUK m. 344/2 gereği kaçakçılığa konu fiillerin işlenişine iştirak edenlere uygulanacak 1 kat vergi ziyayı kabahati nedeniyle şeriklerin de pişmanlık başvurusunda bulunma yolu açık tutulmaktadır.

Yasa gereği tahakkuk eden vergiler(motorlu taşıtlar vergisi gibi) beyana tabi olamayacağından pişmanlık başvurusuna konu edilemezler.



DİKKAT

VUK m. 371/1’de pişmanlıktan yararlanılabilmesi için aranan bir başka koşul da yükümlü veya iştirak edenin bu fiilini kendiliğinden bir dilekçeyle idareye haber vermesidir. VUK m. 371’in aradığı koşulları sağlayan mükelleflerin pişmanlık kurumundan faydalanabilmesi için aranan diğer koşullar ise şu şekildedir:

- Yükümlünün vergi idaresine pişmanlık başvurusu yapmasından önce konuyla ilgili bir ihbarın yapılmamış olması gereklidir. Bu kapsamda yazılı bir ihbar veya tutanağa geçirilmiş sözlü bir ihbar yapılmış olması hâlinde pişmanlık koşulları ortadan kalkacaktır.
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmî kayıtlara geçirilmiş olması gereklidir.
- Eğer vergi ziyana konu fiil beyanname vermemek kaynaklı ise verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi gereklidir.
- Vergi ziyana konu fiil eksik veya yanlış yapılan vergi beyanından kaynaklı ise mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlaması ve düzeltilmesi gereklidir.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gereklidir.

VUK 371/son’da emlak vergisi pişmanlık kapsamı dışında tutulmuştur. Bu hüküm, bir dönem kamulaştırma işlemlerinden kaynaklı istismanın önüne geçmek için öngörülmüştür.

Pişmanlık kurumunun etki doğuracağı ilk husus vergi ziyayı kabahatinin ortadan kalkmasıdır. Ancak kurumun etkileri bununla sınırlı değildir. VUK m. 359 “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirilenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” ifadesiyle pişmanlık kurumunun kaçakçılık suçuna uygulanacak cezayı da ortadan kaldırdığını belirtmiş olmaktadır. Ancak bu hüküm karşısında pişmanlıktan, vergi ziyana yol açmaksızın kaçakçılık yapanlar faydalanmayacakken vergi ziyana yol açarak kaçakçılık yapanlar faydalanacaktır.

VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM

İdari çözüm yolları içerisinde incelenecek son kurum “vergi cezalarında indirim” kurumudur. Vergi cezalarında indirim, VUK m.376’da düzenlenmiştir. Anılan hükme göre mükellef veya vergi sorumlusu ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirerek cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmektedir. Diğer bir anlamıyla, yasa koyucu, vergi cezalarının bir kısmını, mükellef/sorumluların dava açmaması ve vergi aslı ile cezaların indirimden sonra kalan kısmını belirli bir sürede ödemesi şartlarıyla hukuk dünyasından silmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının azaltılması ve vergi ve cezaların en kısa sürede hazineye intikali hükmün getiriliş amacı olarak ortaya çıkmaktadır (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, 2011, s.220).

Mükellef veya sorumluların yararlanabilecekleri indirim oranları vergi cezasının türüne göre değişmektedir. Buna göre, mükellef hakkında ilk defa vergi ziyayı cezası kesilmesi durumunda, indirim hakkından yararlanıldığında cezanın yarısı; müteakiben kesilen vergi ziyayı cezalarında ise üçte biri indirilmektedir. Diğer taraftan usulsüzlük cezaları bakımından birinci defa kesilmesi-müteakiben kesilmesi hususunda bir ayırım yapılmamıştır. Bu çerçevede genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları üçte bir oranında indirilmektedir. Yukarıda yer verilen şartların gerçekleşmesi durumunda, vergi idaresi belirtilen oranda indirimi uygulamak zorundadır. Vergi idaresinin şartlar gerçekleştiği halde indirim talebini reddetme veya yasada öngörülenden farklı bir oran uygulama yetkisi bulunmamaktadır.

Özet



Vergi uyuşmazlıklarının yargısal olmayan çözüm yollarını açıklamak

Vergi hukukumuzda yargısal çözüm yollarına alternatif pek çok idari çözüm yolu düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının yargısal olmayan çözüm yolları hata düzeltme, uzlaşma, pişmanlık ve islah ile cezalarda indirim kurumlarından oluşmaktadır.



Yargı mercilerine gidilmeksizin düzeltilebilecek vergi hatalarını sıralamak

Yargı mercilerine gidilmeksizin düzeltilebilecek vergi hataları, "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olmak üzere iki türdür. VUK m.117'de matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması "hesap hataları" olarak tanımlanmıştır. Vergilendirme hataları ise VUK m.118'de dört başlık altında düzenlenmiştir. Anılan hükme göre mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ile vergilendirme veya muafiyet döneminde hata vergilendirme hatalarını oluşturur.



Vergi hatalarını düzeltmek için mükelleflerin yapması gerekenleri sıralamak

Hata düzeltme yolu, bünyesinde vergi hatası barındıran vergilendirme işlemine karşı düzeltme zaman aşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunma imkânı vermektedir. Bu çerçevede mükellefler düzeltme zaman aşımı içerisinde vergilendirme işleminin vergi hatası barındırdığı iddiasıyla işlemi yapan vergi dairesine başvurulabilmektedir. Vergi dairesinin mükellefin başvurusunu reddetmesi durumunda mükellef şikâyet yolu ile 5345 sayılı Kanun gereği Gelir İdaresi Başkanlığına (hiyerarşik üste) başvurabilmekte bu ikinci başvurunun da reddi üzerine vergi hatası barındıran işlemi yargı yoluna taşıyabilmektedir.



Vergi ödevlerini eksik yerine getiren veya zamanında yerine getiremeyen mükelleflerin pişman olmaları durumunda yapabileceklerini açıklamak

Mükellefler, vergi ödevlerini eksik yerine getirmeleri veya zamanında yerine getirememelerinden dolayı pişman olmaları durumunda pişman-

lık kurumundan yararlanabilirler. Bu kurum sayesinde yükümlüler, vergi ziyayı gerektiren filleri kendiliğinden idareye bildirmekte ve -yasanın aradığı diğer koşulları da sağlayarak- vergi ziyayı kabahati yanında, kaçakçılık nedeniyle uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezadan başışık tutulmaktadır. Söz konusu idari çözüm yolu beyana dayalı vergilerde geçerli olup mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri ile işlerlik kazanabilmektedir.



Vergi idaresi ile mükelleflerin vergi ve vergi cezalarında uzlaşma kurumu vasıtasıyla yargı yoluna gitmeksizin ödenecek verginin miktarı konusunda nasıl anlaşabileceklerini saptamak

Vergi ve vergi cezalarında vergi idaresi ile mükellefler tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları vasıtasıyla yargı yoluna gitmeksizin ödenecek verginin miktarı konusunda anlaşabilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh işleminin tesisinden önce başvurulabilecek uzlaşmadır. Vergi aslının yanı sıra kaçakçılık suçuna konu fiillerle vergi ziyasına sebebiyet vermemek koşuluyla vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları hakkında bu uzlaşma türüne başvurulabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarh üzerine başvurulabilecek uzlaşma türüdür. Bu uzlaşma türünde, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlük cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz. Her iki uzlaşmanın kapsamı bu özellik dışında aynıdır.



Vergi cezalarında indirim imkânından yararlanmanın koşullarını sıralamak

Mükellefler veya sorumlular cezalardan indirim yolundan ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ile vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza ihbarnamelerinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmek koşullarını sağlayarak yararlanabilmektedir.

Kendimizi Sıyalım

1. Vergi incelemesi tamamlanana kadar idareyle yükümlünün vergi ve ceza miktarı konusunda anlaşmaya varmalarına ne ad verilir?
 - a. Verginin tarhı
 - b. Verginin tahakkuku
 - c. Tarhiyat öncesi uzlaşma
 - d. Tarhiyat Sonrası uzlaşma
 - e. Verginin tahsili
2. Aşağıdaki vergi hatalarından hangisi için "açık olma" ölçütü getirilmiştir?
 - a. Vergilendirme döneminde hata
 - b. Mükellefin şahsında hata
 - c. Vergi miktarında hata
 - d. Matrahta hata
 - e. Mükellefiyette hata
3. Uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren kaç gün içinde yapılması gerekir?
 - a. 3 gün
 - b. 7 gün
 - c. 15 gün
 - d. 30 gün
 - e. 60 gün
4. Uzlaşmaya varılması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren ne kadar süre içinde ödenir?
 - a. 7 gün
 - b. 15 gün
 - c. 1 ay
 - d. 60 gün
 - e. 3 ay
5. Aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?
 - a. Düzeltme başvurusu istatıf başvurusu niteliği taşır.
 - b. Vergi idaresinin vergi hatalarını re'sen düzeltme yetkisi bulunmamaktadır.
 - c. Hukuki uyuşmazlıklar için hata düzeltme yoluna başvurulamaz.
 - d. Genel şikayet mercii Gelir İdaresi Başkanlığı'dır.
 - e. Dava açma süresinden sonra hata düzeltme yoluna başvurulabilir.
6. Aşağıdakilerden hangisi söz konusu olduğunda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna **başvurulamaz**?
 - a. Vergi ziyayı
 - b. Genel usulsüzlük
 - c. Kaçakçılık yoluyla vergi ziyayı
 - d. Özel Usulsüzlük
 - e. Vergi aslı
7. Aşağıdakilerden hangileri pişmanlık kurumundan faydalanmanın koşulları arasında **değildir**?
 - I. Beyana tabi bir verginin yükümlüsü olmak
 - II. Usulsüzlük kabahatine konu bir fiil işlemek
 - III. Vergi ziyayı kabahatine konu bir fiil işlemek
 - IV. Durumu dilekçeyle vergi idaresine haber vermek
 - a. I-II-III
 - b. II-III-IV
 - c. III-IV
 - d. II-IV
 - e. I-II
8. İlk defa vergi ziyayı cezası kesilen bir mükellefin yararlanabileceği indirim oranı aşağıdakilerden hangisidir?
 - a. 1/6
 - b. 1/2
 - c. 1/3
 - d. 1/4
 - e. 1/5
9. Aşağıdakilerden hangisi vergilendirme hatası kapsamında **değildir**?
 - a. Mükellefin şahsında hata
 - b. Mükellefiyette hata
 - c. Matrahta hata
 - d. Konuda hata
 - e. Muafiyet döneminde hata
10. Aşağıda yer alan seçeneklerden hangisi hesap hatasıdır?
 - a. Mükellefin şahsında hata
 - b. Mükellefiyette hata
 - c. Verginin mükerrer olması
 - d. Vergilendirme döneminde hata
 - e. Mevzuda hata.

Kendimizi Sıyalım Yanıt Anahtarı

- 1.c. Yanıtınız yanlış ise “Uzlaşma” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 2.e. Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hataları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 3.d. Yanıtınız yanlış ise “Uzlaşma” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 4.c. Yanıtınız yanlış ise “Uzlaşma” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 5.b. Yanıtınız yanlış ise “Hata Düzeltme” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 6.c. Yanıtınız yanlış ise “Uzlaşma” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 7.c. Yanıtınız yanlış ise “Pişmanlık” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 8.b. Yanıtınız yanlış ise “Cezalarda İndirim” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 9.c. Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hataları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
- 10.c. Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hataları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 1

Vergi hataları basit ve açıkça anlaşılabilir, yorum gerektirmeyen, tartışmaya kapalı hukuka aykırılıklardır. Matrahta, verginin miktarında veya yükümlü kişide hata vergi hatalarına örnek olarak verilebilir. Hukuki uyumsuzluk ise vergi hatalarının aksine, vergilendirme işlemlerinin özüne ilişkin, tartışmalı, çoğu zaman yorum yöntemlerinin kullanılmasıyla çözüme kavuşturulabilecek hukuka aykırılıklardır. Bu çerçevede maddi vakiadan, tebliğ usul ve şeklinden, vergi borcunun zaman aşımına uğrayıp uğramadığı veya yasanın yorumlanması gibi konulardan doğan hukuka aykırılık iddiaları hukuki uyumsuzluk kapsamı içerisinde değerlendirilmelidir. Vergi hukukumuzda bu tür uyumsuzlukların hata düzeltme yoluyla değil; yargısal yolla karara bağlanması öngörülmüştür.

Sıra Sizde 2

VUK m.117’de matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması, “hesap hataları” olarak tanımlanmıştır. Vergilendirme hataları ise VUK m.118’de dört başlık altında düzenlenmiştir. Anılan hükme göre mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ile vergilendirme veya muafiyet döneminde hata,

vergilendirme hatalarını oluşturur. İki farklı hata türü arasındaki temel farklılık vergilendirme hatalarının hesap hatalarına göre tartışmaya ve yoruma daha açık hatalar olmalarıdır. Bu özellikleri nedeniyle vergilendirme hataları, “hukuki uyumsuzluk” kapsamında değerlendirilmeye daha meyilli hukuka aykırılıklardır. Oysa hesap hataları basit ve açık yanlışlıklardır.

Sıra Sizde 3

Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1. maddesi uyarınca uzlaşma konusu olabilecekler “kaçakçılık suçları ile ilgili vergi ziyai cezası ve vergi” hariç olmak üzere re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. Bu çerçevede mükellef, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanun’un 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu ve ya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Sıra Sizde 4

VUK m.371’in aradığı koşulları sağlayan mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesinin koşulu beyana tabi vergi bulunmasıdır. Pişmanlık başvurusunda bulunabilmenin bir diğer koşulu ise yükümlünün vergi ziyayına konu bir fiile yol açmasıdır. Buna ilave olarak, yükümlünün vergi idaresine pişmanlık başvurusu yapmasından önce konuyla ilgili bir ihbarın yapılmamış olması gereklidir. Diğer taraftan, vergi ziyayına konu fiil beyanname vermemek kaynaklı ise, verilmiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gereklidir. Son olarak, vergi ziyayına konu fiil eksik veya yanlış yapılan vergi beyanından kaynaklı ise mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlaması ve düzeltmesi gereklidir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Günday, M.(2003), **İdare Hukuku** (8. Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2007), **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2004), **Genel Vergi Hukuku** (3. Bası), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2011), **Vergi Hukuku** (20. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saban, N. (2009), **Vergi Hukuku** (5. Baskı), İstanbul: Beta Basım.