VERGİ HUKUKU

(Genel Hükümler)

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Bursa Uludağ Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Öğretim Üyesi

Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Bursa Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

13. Baskı

EKİN
Basım Yayın Dağıtım
Bursa – 2022

© 2022 Ekin Kitabevi
Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan kitapevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 48743

ISBN: 978-625-8024-69-2

Dizgi: Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı:
Stüdyo Star Ajans Ltd. Şti.
Alaaddinbey Mah. 634. sk.
NİLTİM Ayaz Plaza No: 24
Tel. (0224) 249 33 20
Sertifika No: 48334

Baskı Tarihi: Ocak 2022

EKİN Basım Yayın Dağıtım
Şehreküştü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sok. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinkitap.com

Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Emekli Öğretim Üyesi
Sayın Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI'ya
Saygılarımızla

ÖNSÖZ

Vergi Hukuku, kendine özgü kavram, ilke, teknik ve kurumları nedeniyle hukuk ve ekonomi dünyasında sürekli ve hızla gelişen bir dal olma özelliğine sahiptir. Bu durum vergi hukukunu üniversitelerin ilgili fakülte ve yüksekokullarında okutulan temel derslerden birisi haline getirmiştir. Devletin temel finansman kaynağı niteliğinde olan verginin mükelleflerden Hazineye intikali süreci içinde yer alan ilişkileri inceleyen bir bilim dalı olan Vergi Hukuku, başta KPSS olmak üzere birçok kamu kurumu ve özel sektör kariyer meslek sınavlarının da önemli bir alanını da oluşturmaktadır.

Vergi Hukuku kamu hukukunun bir dalı olmasına rağmen özellikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi anlamında özel hukuk alanıyla çok yakın ilişki içindedir. Bu nedenle ekonomik faaliyetlerin günümüzde ulaştığı boyutlar hem vergi düzenlemelerinin sık değişmesine yol açmakta, hem de vergi hukukunu oldukça girift hale getirmektedir. Diğer taraftan ülkemizde gelir idaresi ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması süreci, mükellef haklarının korunması ile ilgili gelişmeler ve Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesi ile ilgili Anayasa değişikliği vergi hukuku alanında birçok yeni düzenleme ve işlemlerin yapılmasına yol açmıştır. 2018 yılından itibaren uygulanmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile vergi hukuku kaynakları ve birçok uygulamada gündeme gelen değişiklikler de kitaba işlenmiştir.

Yaşanan dijitalleşme süreci ile birlikte vergi hukukunun birçok kavramı, mükellefin birçok ödevi ve vergileme ile ilgili birçok uygulama şekil değiştirmeye başlamıştır. Gelir idaresinde de yaygın bir şekilde dijitalleşmeye geçilmesi ile birlikte elektronik uygulamalar vergi hukuku alanında yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu süreçle birlikte vergi hukukundaki birçok kanun hükmü ya eski ve cağın gerisinde kalmış, ya da metruk veya uygulanamaz hale gelmiştir. Bu nedenle kitapta sadece kanun hükümlerinin açıklanması ile yetinilmemiş, idari düzenlemelerle yapılan yeni uygulamalara da yer verilmiştir.

Günün şartlarına uygun olarak her türlü ekonomik faaliyeti yakalamak ve vergilendirmek için vergi hukuku alanında yapılan düzenlemeleri takip etmek ve anlamak için sürekli güncellenen ve yenilikleri içeren derli toplu bir kaynağa ulaşma ihtiyacı her geçen gün artmaktadır. Bu durum vergi hukukuyla ilgili bil-

gileri sistematik bir biçimde ele alan ve teferruattan kaçınan bir kitabın yazılmasını da zorlaştırmaktadır.

Elinizdeki bu kitap, vergi hukukunun içeriğini eksiksiz ele alacak ve aynı zamanda gereksiz ayrıntılara girmeyecek bir kitap ihtiyacını giderme çabasıyla yazılmıştır. Kitap, vergi hukukunun genel hükümlerini içeren kısmı ile ilgili bilinmesi gereken temel bilgileri sistematik bir şekilde okuyucuya aktarmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, kitabın gerek üniversitelere okutulan derslerde ve gerekse mezuniyet sonrasında yapılacak kariyer ve mesleki sınavlarda yararlanılabilecek bir kaynak olma niteliği gözetilmiştir.

Bu baskısı itibarıyla kitap, 2022 yılı başından itibaren geçerli mevzuat hükümlerini ihtiva etmektedir. Konuların daha kolay kavranabileceği düşüncesiyle, kitapta vergi hukukuna ilişkin güncel bilgiler mümkün olduğu kadar açık ve sade bir dil ile anlatılmaya çalışılmıştır. Konuların işlenişinde açıklamaların yanı sıra, yeri geldiğinde şema ve tablolara yer verilmiş, anlatım sözel ve sayısal örneklerle zenginleştirilmiş ve müesseseler mümkün olduğunca hukuk bütünlüğü içinde ortaya konmaya çalışılmıştır.

Tamamı 13 Bölümden oluşan bu kitabın bölümleri ayrı ayrı hazırlandıktan sonra, tamamı topluca gözden geçirilerek düzenlenmiştir. Bu bağlamda; kitabın 1, 2, 3, 4, 8, 9, 10 ve 13. bölümleri Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ; 5, 6 ve 11. bölümleri Prof. Dr. Mehmet YÜCE ile 7 ve 12. bölümleri Prof. Dr. Adnan GERÇEK tarafından kaleme alınmıştır.

Kitabın gözden geçirilmesi, son değişiklikler çerçevesinde genişletilmesi ve okunabilirliğinin artırılması için yazım dilinin düzeltilmesine katkı sağlayan Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN, Araş. Gör. Muhammed ÇELİK ve Araş. Gör. Kendal DENİZ'e teşekkürlerimizi sunarız.

Kitabın baskısını gerçekleştiren Ekin Basım Yayın Dağıtım'ın sahibi Sn. Mehmet OYMAK ve başta Veysel ŞİMŞEK olmak üzere kitabevi çalışanlarına teşekkür ederiz.

Kitaptaki muhtemel eksiklikler için uyarı ve eleştirilerini tarafımıza iletecek olanlara teşekkürü şimdiden bir borç biliriz.

Okuyuculara yararlı olması dileğiyle…

Bursa, 2022

ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK

İ Ç İ N D E K İ L E R

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL BİLGİLER

I. VERGİ HUKUKUNUN KONUSU, KAPSAMI VE HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ 1
A. VERGİ HUKUKUNUN KONUSU VE KAPSAMI 1
B. VERGİ HUKUKUNUN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ 3
II. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ 4
A. VERGİ HUKUKUNUN KAMU HUKUKU DALLARIYLA İLİŞKİSİ..... 5
1. Vergi Hukukunun Anayasa Hukukuyla İlişkisi 5
2. Vergi Hukukunun İdare Hukukuyla İlişkisi 7
3. Vergi Hukukunun Ceza Hukukuyla İlişkisi 8
4. Vergi Hukukunun Yargılama Hukukuyla İlişkisi..... 8
5. Vergi Hukukunun Uluslararası Hukukla İlişkisi 9
B. VERGİ HUKUKUNUN ÖZEL HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ 10
1. Vergiyi Doğuran Olay ve Özel Hukuk İlişkisi.....11
2. Vergi Hukuku ile Özel Hukuk Arasındaki İlişki Şekilleri 12
III. VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN AYRIMLAR.....14
A. GENEL VERGİ HUKUKU – ÖZEL VERGİ HUKUKU AYRIMI.....14
1. Genel Vergi Hukuku.....14
2. Özel Vergi Hukuku.....16
B. MADDİ VERGİ HUKUKU – ŞEKLİ VERGİ HUKUKU AYRIMI 17
1. Maddi Vergi Hukuku.....17
2. Şekli Vergi Hukuku 17

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

I. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE KAYNAKLAR.....19
A. BAĞLAYICI KAYNAKLAR 20
1. Anayasa.....20
2. Kanun.....34
3. Uluslararası Vergi Anlaşması.....36
4. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.....37
5. Cumhurbaşkanı Kararı.....39
6. Yönetmelik.....40
7. Düzenleyici Genel Tebliğ 41

8. Anayasa Mahkemesi Kararı **42**
9. İçtihatları Birleştirme Kararı **43**
10. Örf ve Adet **44**
B. BAĞLAYICI OLMAYAN KAYNAKLAR 45
1. Açıklayıcı Genel Tebliğ **46**
2. Genelge / Genel Yazı **46**
3. Sirküler **47**
4. Özelge (Mukteza) **48**
5. Yargı Kararı **49**
6. Bilimsel Öğreti (Doktrin) **50**
II. KURALLARI KOYAN ORGANLARA GÖRE KAYNAKLAR **51**
III. KURALLARIN GÖRÜNÜM BİÇİMİNE GÖRE KAYNAKLAR **51**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI

I. VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI **53**
A. GENEL AÇIKLAMA 53
B. TÜRK VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASINDA BENİMSENEN İLKELER 54
II. VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI **56**
A. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ 56
1. Gerçek Geriye Yürüme **57**
2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme **58**
B. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI 58
III. VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (YORUM) **62**
A. YORUM ÇEŞİTLERİ 63
1. Yasama Yorumu **63**
2. İdare Yorumu **64**
3. Yargı Yorumu **65**
4. Öğreti (Doktrin) Yorumu **66**
B. YORUM YÖNTEMLERİ 66
1. Sözel Yorum **67**
2. Sistematik Yorum **67**
3. Amaçsal Yorum **68**
a. Tarihsel Amaç Bakımından Yorum ***68***
b. Güncel Amaç Bakımından Yorum ***69***
C. VERGİ HUKUKUNDA YORUM KURALLARI 70
1. Ekonomik Yaklaşım **71**
a. Peçeleme ***72***
b. Muvazaa ***73***
2. Tipiklik ve Kıyas Yasağı **75**
3. Yorumda Kullanılan Diğer Mantık Kuralları **77**

D. GENEL KURAL VE AYRIK KURALIN YORUMU 78
IV. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA VE TAKDİR YETKİSİ 79
A. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA 79
B. VERGİ HUKUKUNDA TAKDİR YETKİSİ 80
1. İdarenin Takdir Yetkisi 80
2. Hâkimin Takdir Yetkisi 82
V. VERGİLEMEDE İSPAT VE DELİL 82
A. İSPATTA KURAL 82
B. DELİL 84

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. VERGİ KAVRAMI 87
II. VERGİLENDİRME YETKİSİ 88
III. VERGİNİN KONUSU 90
IV. İSTİSNA 91
V. MÜKELLEF 91
A. VERGİ MÜKELLEFİ OLMANIN ŞARTLARI 92
B. ÇEŞİTLİ AÇILARDAN VERGİ MÜKELLEFİ 93
1. Kişi Olup Olmamaya Göre Mükellef 93
2. Fiil Ehliyetine Sahip Olup Olmamaya Göre Mükellef 93
3. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Yere Göre Mükellef 94
4. Vergi Yükünün Üzerinde Kalıp Kalmamasına Göre Mükellef 94
VI. MUAFİYET 95
VII. VERGİ SORUMLUSU 96
A. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI 96
B. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK HALLERİ 97
1. Vergi Kesintisi Yapmaktan Kaynaklanan Sorumluluk 98
2. Kanuni Temsilci Olmaktan Kaynaklanan Sorumluluk 100
3. Başkalarının Vergi Ödevlerinden Kaynaklanan Sorumluluk 106
VIII. VERGİ ÖDEVLİSİ 113
IX. VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET 114
X. VERGİYİ DOĞURAN OLAY 115
XI. YASAK FAALİYETLER 118
XII. ÖZEL SÖZLEŞMELER 120
XIII. VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL 122
A. KANUNİ TEMSİL 122
B. İRADİ TEMSİL 123
XIV. VERGİDEN KAYNAKLANAN ÖZEL HUKUK UYUŞMAZLIKLARI ... 125
XV. VERGİDEN KAYNAKLANAN RÜCU HAKKI 127

BEŞİNCİ BÖLÜM
MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ VE HAKLARI

I. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ....129
A. BİLDİRİME İLİŞKİN ÖDEVLER....129
1. İşe Başlamayı Bildirme....130
2. İşi Bırakmayı Bildirme....131
3. Diğer Bildirimler....132
B. BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER....132
1. Fatura....133
2. Gider Pusulası....136
3. Müstahsil Makbuzu....136
4. Serbest Meslek Makbuzu....137
5. Perakende Satış Vesikaları....137
6. Sevk İrsaliyesi....138
7. Taşıma İrsaliyesi....139
8. Günlük Müşteri Listesi....139
9. Yolcu Listesi....139
10. Ücret Bordrosu....140
11. Muhabere Evrakı....140
12. Diğer Belgeler....140
13. Belgeye Bağlanması Gerekmeyen Haller....140
C. DEFTER TUTMA ÖDEVİ....141
1. Defter Tutma Ödevinin Amacı....141
2. Defter Tutmak Zorunda Olanlar....141
3. Tutulması Gereken Defterler....142
4. Tutulacak Defterlerin Tasdiki....143
5. Defterlerin e-Defter Olarak Tutulması....144
6. Defter Beyan Sistemi....145
D. KAYIT DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER....145
E. BEYANNAME VERME ÖDEVİ....146
F. SAKLAMA VE İBRAZ ÖDEVİ....147
1. Saklama Ödevi....148
2. İbraz Ödevi....148
G. LEVHA BULUNDURMA ÖDEVİ....148
II. MÜKELLEF HAKLARI....149
A. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI VE AÇIKLANMASI....150
1. Mükellef Haklarının Dayanakları....150
2. Mükellef Haklarının Açıklanması....150
B. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI....151
1. Genel Haklar....151
2. Özel Haklar....154

ALTINCI BÖLÜM
DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

I. İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ 158
A. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ 158
B. İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME 160
C. REESKONT UYGULAMASI 162
II. ENFLASYON DÜZELTMESİ VE YENİDEN DEĞERLEME 162
A. ENFLASYON DÜZELTMESİ 162
B. YENİDEN DEĞERLEME 163
III. AMORTİSMANLAR 164
A. İKTİSADİ KIYMETLERDE AMORTİSMAN 165
1. Amortisman Ayrılması Şartları 165
2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri 165
B. ARAZİDE AMORTİSMAN 169
C. MADENLERDE AMORTİSMAN 170
D. ALACAKLARDA AMORTİSMAN 170
1. Şüpheli Alacaklar 170
2. Değersiz Alacaklar 171
3. Vazgeçilen Alacaklar 172
E. SERMAYEDE AMORTİSMAN 172
1. Sermayenin İtfası 172
2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin İtfası 172
3. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası 173
F. ÖZEL HALLER 173
1. Amortismana Tabi Tutulan Kıymetlerin Satılması 173
2. Amortismana Tabi Malların Sigorta Tazminatı 173
3. Yenileme Fonu 174

YEDİNCİ BÖLÜM
VERGİ İDARESİ VE VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ İDARESİNİN GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI 175
A. MALİYE BAKANLIĞI'NIN GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI 175
B. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI 177
1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Görevleri 177
2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı 178
II. VERGİ İDARESİNİN DENETİM VE BİLGİ EDİNME YOLLARI 179
A. DENETİM YOLLARI 180
1. Yoklama 180
2. Vergi İncelemesi 182
a. Vergi İncelemesinin Tanımı ve Amacı 182
b. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar 183

c. İnceleme Zamanı *184*
d. İncelemenin Yapılacağı Yer *184*
e. İnceleme Sırasında Uyulacak Kurallar *184*
f. Vergi İnceleme Raporu *186*
B. BİLGİ EDİNME YOLLARI 187
1. Arama **187**
2. Bilgi Toplama **188**

SEKİZİNCİ BÖLÜM
VERGİLENDİRME SÜRECİ

I. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ **191**
A. VERGİNİN TARHI 195
1. Tarhın Hukuki Niteliği **195**
2. Tarha Hazırlık İşlemleri **201**
3. Matrah **202**
a. Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti ***203***
b. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti ***203***
1) Matrahın ikmalen Tespiti *204*
2) Matrahın Re'sen Tespiti *205*
c. Matrahın Doğrudan Kanunda Belirtilmek Suretiyle Tespiti ***207***
4. Oran **208**
B. VERGİNİN TEBLİĞİ 209
1. Tebliğin Niteliği ve Önemi **209**
2. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri **211**
3. Tebliğ Yapılacak Kişiler **212**
4. Tebliğ Usulleri **213**
5. Hatalı Tebliğ **221**
C. VERGİNİN TAHAKKUKU 222
1. Tahakkukun Niteliği **222**
2. Tahakkuk ve Kesinleşme Arasındaki Farklar **225**
3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler **227**
D. VERGİNİN TAHSİLİ 227
1. Tahsil Aşamasının Kapsamı **227**
2. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği **228**
II. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER **229**
A. ÖDEME 230
1. Ödeme Yeri **230**
2. Ödeme Şekli **230**
3. Ödeme Zamanı **231**
B. MAHSUP VE TAKAS 232
1. Mahsup **232**
2. Takas **233**
C. TERKİN 235

D. VAZGEÇME 237
E. ZAMANAŞIMI 238
F. AF DÜZENLEMELERİ 239
III. YERSİZ ÖDENEN VERGİLERİN İADESİ 240
A. YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİNİN İADESİ 240
B. FAZLADAN ÖDENMİŞ VERGİNİN İADESİ 241

DOKUZUNCU BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

I. SÜRELERİN ÖNEMİ 243
II. SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI 244
A. BELİRLENME ŞEKLİNE GÖRE SINIFLANDIRMA 244
1. Kesin (Kanuni) Süreler 244
2. Takdiri Süreler 245
a. İdari Süreler 245
b. Yargısal Süreler 247
B. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRMA 248
1. Sonuçlarına Göre 248
a. Hak Düşürücü Süreler 248
b. Zamanaşımı Süreleri 248
1) Zamanaşımı Çeşitleri 249
2) Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi 252
3) Zamanaşımını Durduran ve Kesen Haller 253
2. Fonksiyonlarına Göre 254
a. Mükelleflere Yönelik Süreler 254
(1) Vergi Ödevi Süreleri 254
(2). Hoşgörü (Müsamaha) Süreleri 254
b. İdareye Yönelik (Düzenleyici) Süreler 255
III. SÜRELERİN HESAPLANMASI 256
A. SÜRELERİN HESAPLANMASI YÖNTEMLERİ 256
B. SÜRELERİN HESAPLAMASINA İLİŞKİN BAZI ESASLAR 257
IV. SÜRELERİN UZAMASI VE SEBEPLERİ 257
A. MÜCBİR SEBEP 257
B. ZOR DURUM 259
C. ÖLÜM 261
D. MALİ TATİL 263
1. Mali Tatil Kapsamı Dışında Bırakılan Vergiler 263
2. Mali Tatil Kapsamındaki Süreler 263
a. Mali Tatilde Uzayan Süreler 264
b. Mali Tatilde Duran Süreler 265
c. Mali Tatilde Yapılamayacak İşlemler 266
E. ADLİ TATİL 267
F. DİĞER NEDENLER 268

ONUNCU BÖLÜM
VERGİ KABAHATLERİ VE SUÇLARI

I. KABAHAT VE SUÇ KAVRAMI 269
A. KABAHAT VE SUÇ TANIMI 269
B. KABAHAT VE SUÇ ARASINDAKİ FARKLAR 270
II. VERGİ CEZA HUKUKUNUN KAPSAMI 270
III. VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI 271
A. VERGİ ZİYAI KABAHATİ 272
1. Vergi Ziyaı Kavramı 272
2. Vergi Ziyaına Sebep Olan Fiiller 272
3. Vergi Ziyaı Kabahatinin Cezası 275
B. GENEL USULSÜZLÜK KABAHATİ 277
1. Birinci Derece Fiiller 277
2. İkinci Derece Fiiller 277
C. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHATİ 278
D. VERGİ KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK 281
1. Vergi Kabahat ve Cezalarında Birleşme 281
2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür 283
3. Vergi Kabahatlerinde İştirak 284
E. VERGİ KABAHATİ CEZALARINDAN KURTULMA YOLLARI 285
1. Cezalarda İndirim 286
2. Pişmanlık ve Islah 287
3. Ölüm 289
4. Yanılma 289
F. VERGİ İHBAR İKRAMİYESİ 291
IV. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI 292
A. KAÇAKÇILIK SUÇLARI 292
B. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU 293
C. MÜKELLEFLERİN VERGİSEL ÖZEL İŞLERİNİ YAPMAK SUÇU 294
D. HAYSİYET VE ŞEREFE TECAVÜZ (HAKARET) SUÇU 294
E. EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME SUÇU 295
F. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK 295
1. Vergi Suçlarında Birleşme 295
2. Vergi Suçlarında Tekerrür 296
3. Vergi Suçlarında İştirak 296
G. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN CEZALARDAN KURTULMA YOLLARI 296

ONBİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI 299
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI 300
A. UZLAŞMA 300
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 301
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 303
B. HATALARIN DÜZELTİLMESİ 306
1. Vergi Hatalarının Çeşitleri 307
2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 309
C. İZAHA DAVET 310
D. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME 312
E. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ 313
III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMÜ 315
A. GENEL ÇERÇEVE 315
B. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISI ORGANLARI 317
1. Vergi Mahkemeleri 317
2. Bölge İdare Mahkemeleri 317
3. Danıştay 318
C. VERGİ YARGILAMASINA EGEMEN OLAN İLKELER 319
1. Yazılılık İlkesi 319
2. Re'sen Araştırma İlkesi 319
3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi 319
4. Delil Serbestisi İlkesi 320
5. Kıyas Yasağı İlkesi 320
6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi 320
D. VERGİ YARGILAMASI USULÜ 321
1. Vergi Davasının Niteliği ve Konusu 321
2. Vergi Davasının Tarafları 321
3. Görevli ve Yetkili Mahkeme 322
4. Dava Açma Süreleri 323
5. Davanın Açılması ve Sonuçları 324
6. Davanın Görüşülmesi ve Karar 325
E. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI 327
1. Olağan Kanun Yolları 327
a. İstinaf Yolu 327
b. Temyiz Yolu 329
2. Olağanüstü Kanun Yolları 331
a. Kanun Yararına Temyiz 331
b. Yargılamanın Yenilenmesi 332
F. BİREYSEL BAŞVURU YOLU 333
G. VERGİ YARGILAMASINDA İSPAT VE DELİL 334
1. İspat 334
2. Delil…. 336

ONİKİNCİ BÖLÜM
VERGİ ALACAĞININ TAKİBİ VE TAHSİLİ

I. VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR...341
A. VERGİ ALACAĞI- KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI.....341
1. Vergi Alacağı Kavramı ve Kapsamı.....341
2. Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı.....342
B. TAHSİLAT KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....344
1. Tahsilat Kavramı.....344
2. Tahsilat İşleminin Hukuki Niteliği.....345
C. VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİNDE TEMEL İLKELER.....346
1. Borçlunun Menfaatlerinin Korunması ve Kolaylık Sağlanması İlkesi..347
2. Alacağın Güvence Altına Alınması İlkesi.....347
3. Hapis Cezası Uygulanmaması İlkesi.....347
4. Para Olarak Ödenmesi İlkesi.....348
5. Tahsilatta İktisadilik İlkesi.....348
D. VERGİ ALACAĞININ TARAFLARI.....348
1. Vergi Alacaklısı ve Yetkileri.....348
2. Vergi Borçlusu ve Sorumlulukları.....349
II. VERGİ ALACAĞININ RIZAEN ÖDENMESİ VE BORÇLUYA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR.....349
A. VERGİ ALACAĞININ RIZAEN ÖDENMESİ.....349
B. VERGİ ALACAĞININ GEÇ ÖDENMESİNDE GECİKME ZAMMI UYGULAMASI.....351
1. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği.....351
2. Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Arasındaki Farklar.....351
3. Gecikme Zammının Oranı ve Asgari Tutarı.....352
4. Gecikme Zammının Hesaplanması.....353
5. Gecikme Zammı Uygulama Süresi.....353
C. VERGİ BORÇLUSUNA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR.....354
1. Tecil.....354
2. Terkin.....357
3. Tahsil Zamanaşımı.....357
4. Tahsilatın Geri Bırakılması.....358
III. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ.....360
A. TEMİNATLI ALACAKLARIN TAHSİLİ.....360
1. Teminatın Paraya Çevrilmesi.....360
2. Kefilin Takip Edilmesi.....360
B. HACİZ.....360
1. Ödeme Emri Düzenlenmesi ve Tebliği.....361
2. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması.....361
3. Mal Bildiriminde Bulunma.....362
4. Haciz Uygulaması.....363
5. Haczedilen Malların Satışı.....364
C. İFLAS.....366

IV. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI 368
A. TEMİNAT İSTEME 368
1. Teminat İsteme Nedenleri ve Yetkisi 368
2. Teminat Olarak Kabul Edilen Değerler 369
B. İHTİYATİ HACİZ 370
1. İhtiyati Haciz Sebepleri 370
2. İhtiyati Haciz Süreci ve Sonuçları 370
3. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması 371
C. İHTİYATİ TAHAKKUK 372
D. RÜÇHAN HAKKI 373
E. VERGİ BORCU ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER 374
F. BORÇLUNUN BAZI TASARRUFLARININ İPTALİ İÇİN İDARECE İPTAL DAVASI AÇILMASI 375
1. Davanın Konusu 375
2. Dava Açılması ve Sonuçları 376

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ULUSLARARASI VERGİLEME

I. ULUSLARARASI VERGİLEME KAVRAMI 377
II. ULUSLARARASI VERGİLEMENİN KAPSAMI 378
A. ÇİFTE VERGİLENDİRME 378
1. Uluslararası Hukuk İlkeleri Çerçevesinde Vergilendirme Yetkisi 378
2. Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Vergileme Yetkisi 379
a. Dolaysız Vergiler Bakımından İlkeler 380
b. Dolaylı Vergiler Bakımından İlkeler 382
3. Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması 383
a. Ulusal Yöntemler 383
b. Uluslararası Yöntemler 386
c. Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 389
B. ULUSLARARASI VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİDEN KAÇINMA 389
1. Genel Açıklama 389
2. Vergi Rekabeti 391
3. Transfer Fiyatlandırması 394
4. Vergi Cennetleri 397
C. ULUSLARARASI BİLGİ DEĞİŞİMİ 401
D. ÜLKELER ARASI VERGİ UYUMLAŞTIRMASI 404
1. Genel Açıklama 404
2. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma 405
3. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma 405

KAYNAKÇA 407

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any. : Anayasa
a.g.e. : Adı geçen eser
a.g.m. : Adı geçen makale
BK : Borçlar Kanunu
Bkz. : Bakınız
BSMV : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C. : Cilt
CB : Cumhurbaşkanı
CBK : Cumhurbaşkanı Kararı
CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu
D. : Daire
Dnş. : Danıştay
DVK : Damga Vergisi Kanunu
E: : Esas
EVK : Emlak Vergisi Kanunu
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K: : Karar
KDV : Katma Değer Vergisi
KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KKDF : Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
m. : Madde
MK : Medeni Kanun
MTV : Motorlu Taşıtlar Vergisi
Mük. : Mükerrer
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
S. : Sayı
s. : Sayfa
TCK : Türk Ceza Kanunu
TTK : Türk Ticaret Kanunu
VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK : Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL BİLGİLER

I. VERGİ HUKUKUNUN KONUSU, KAPSAMI VE HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

A. VERGİ HUKUKUNUN KONUSU VE KAPSAMI

Toplum içinde yaşayan insanların uymak zorunda oldukları kuralların en önemlisi hukuk kurallarıdır. Bu kurallar, insanın dış çevre ile ilişkilerini ve toplum hayatını düzenler.

Hukuk kelimesi dilimize Arapçadan girmiştir. Hak kelimesinin çoğulu olup kavram olarak haklar anlamına gelir. Hukukun konusunu esas alan bir tanım **"Hukuk toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması devlet gücü ile desteklenmiş bulunan kurallar bütünüdür"** şeklinde yapılabilir. Biz konumuz itibariyle ayrıntıya girmeden sadece pozitif hukuk ve ideal (doğal) hukuk kavramlarına yer vermekle yetineceğiz.

Pozitif Hukuk: Belli bir ülkede, belli bir dönemde yürürlükte bulunan hukuk kurallarının bütünüdür. Pozitif hukuk uygulamada **"mevzuat"** kavramı, yani yetkili makamlar tarafından konulmuş yazılı kurallar ile ifade edilmektedir.

İdeal Hukuk: Toplumsal düzeni ve adaleti en iyi sağlayacağı düşünülen ve ilişkilerde olması gerekenin savunulduğu hukuk olarak ifade edilmektedir.

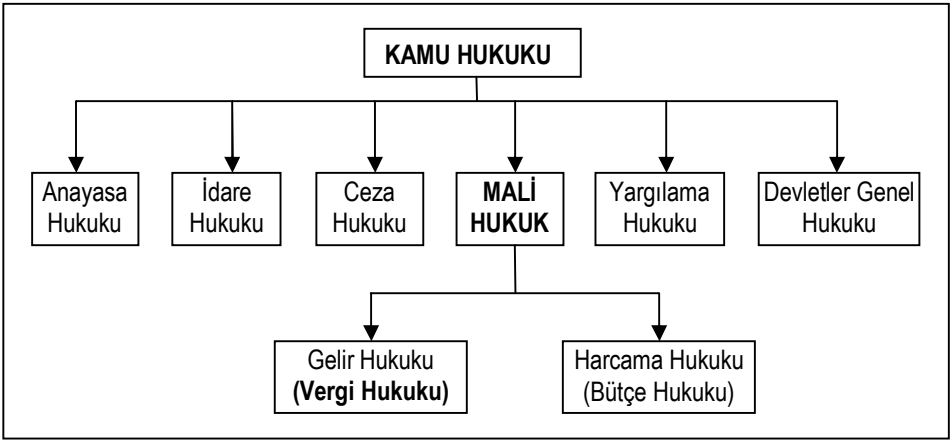
Hukuk bilimi pozitif hukuk kurallarını bilimsel metotlarla inceleyen ve onları sistemli bir şekilde açıklayan bir bilim dalı olarak ifade edilebilir.

İnsan, toplum denilen sosyal çevre içinde yaşamak zorundadır. İnsanların toplum halinde yaşamaları ise ortak bazı ihtiyaçların doğmasına neden olmuş-

tur. Bu ihtiyaçların karşılanmasını sağlamaya yönelik zamanla toplumun en üst kurumu olan "devlet" biçiminde bir örgüt yapısı ortaya çıkmıştır. Günümüzde devlete çok karmaşık ekonomik, sosyal ve siyasal işlevler yüklenmiş ve kendisinden birçok hizmetin yerine getirilmesi beklenir olmuştur.

Kamusal hizmetler gerekli mali araçların temini ve bunların kullanılması ile karşılanır. Mali araçların elde edilmesi ve kullanılması mali olayların ortaya çıkmasına neden olur ve bütün bunlar **maliye ilminin** temelini oluşturur. Kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi için bazı harcamaların yapılması gerekir. Harcamaların yapılması için ise devlet mali kaynaklara yani menkul, gayrimenkul mallara ve paraya ihtiyaç duyar.

Devlet bu malları ve paraları nasıl elde edecektir? Devletin kamu hizmetlerini görebilmek amacıyla gerekli olan mal ve paraları nereden, ne şekilde elde edeceği ve bu kaynakların nereye ne şekilde harcanacağı hususlarına ilişkin kuralların bütünü **mali hukuk** ilmini teşkil eder. Şu hâlde mali hukuk devletin kamu hizmetlerini görebilmesi için gelir elde etme (gelir-vergi hukuku) ve bunları harcama (gider-harcama-bütçe hukuku) konularını düzenleyen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanabilir. Mali hukuk mevcut yapısıyla Kamu Hukuku içerisinde yer alan bir bilim dalıdır.



Mali hukukun bünyesinde **vergi hukuku** iki ayağından biri olarak önemli bir yer tutmaktadır. Zira, kamu tüzel kişilerinin başlıca gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Verginin devletle, vergi ödemek durumunda olan mükellef arasında devletin kamu gücü ile donatılmış iradesiyle ortaya çıkan bir ilişki olduğu dikkate alındığında, *vergi hukuku kamu hukuku içinde yer alan mali hukukun*

bir dalı olmaktadır. Kamu gelirleri içinde pek çok gelir kalemi (vergi, resim, harç, katılım payı vb.) olmasına rağmen, vergilerin gelir kalemleri içindeki nispi ağırlığı ve taşıdığı nitelikler nedeniyle, bu alan neredeyse *gelir hukuku* yerine *vergi hukuku* kavramıyla ifade edilir hale gelmiştir.

Vergi hukuku, *dar anlamıyla* devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları; *geniş anlamıyla* ise, verginin yanı sıra; resim, harç, katılma payı vb. kamu gelirlerinin alınması ile ilgili kuralları inceler. Bu nedenle vergi hukukunun kamu giderleri ve kamu mallarının idaresi dışında kalan bir alanı düzenlediği söylenebilir. **Vergi hukuku, devlet ile kişiler arasındaki "vergi ilişkisi" niteliği" taşıyan kurallardan doğan hak ve ödevleri inceleyen sosyal bir bilim dalı** olarak tanımlanabilir. Mevcut kurallar ile vergi borcunun doğmasından ortadan kalkmasına kadar geçen süreci ilgilendiren maddi ve şekli kuralların bütünü ifade edilir.

B. VERGİ HUKUKUNUN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Toplumsal yaşamı düzenleyen hukuk kuralları mantıksal bir tutarlılık taşıyan bir bütün oluşturur. Hukuk sistemi olarak ifade edilen bu bütün içindeki pozitif hukuk kuralları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Ancak, Roma Hukukundan günümüze kadar uzanan ve klasik olarak yapılan sınıflamaya göre hukuk sistemi Özel Hukuk- Kamu Hukuku biçiminde iki ana bölüme ayrılır. Konu bu ayırıma uygun açıklanacaktır.

Özel hukuk esasen kişiler arasındaki ilişkileri eşitlik ve irade serbestisi esasına göre düzenler ve bu alanda kişiler birbirlerine eşit hak ve yetkilere sahip olduklarından, taraflar arasında emredici kurallar ve astlık-üstlük ilişkisi bulunmaz. Taraflardan biri devlet olsa bile devletin üstün güç olarak yer almadığı, yani eşitlik ilkesi çerçevesinde yaptığı işlemler de özel hukuk dalı içine girer.

Kamu hukuku, üstün güç ile donatılmış olan devletin veya onun adına üstün gücü kullanma yetkisine sahip kişilerin, diğer kişi ve devletlerle olan ilişkilerini düzenler. Devletin üstün güçle donatılmasının dayanağı, egemenlik hakkı çerçevesinde toplumun çıkarlarını korumasında yatar. Bu nedenle devlet emredici ve zorlayıcı kurallar getirebilmektedir. Kamu hukuku ilişkisi tek taraflı olup, üstün güç sahibi kılınan devletin iradesini tek taraflı açıklamasıyla hukuki ilişki meydana gelir. Devletin üstün güçle donatıldığı düşünüldüğünde kamu hukuku ilişkilerinin belirleyici ve aktif tarafında devletin yer aldığı görülür.

Vergi borcu karşılıklı iradeye bağlı doğan özel hukuk ilişkilerinden farklı olarak doğrudan kanun hükümlerinden doğması nedeniyle **kamu hukuku** içinde

yer alır. Çünkü vergi hukuku kuralları öncelikle kamu yararının korunmasına hizmet etmektedir. Vergilemede taraflar eşit konumda değildir, vergilendirmeyi yapan devlet üstün güç konumundadır. Bir tarafta egemenlik gücüne sahip olan **devlet**, diğer tarafta kanunlarla kendisine yüklenmiş olan maddi ve şekli ödevlere uymak zorunda olan **mükellef** bulunur.

Vergi hukuku nispeten yeni bir hukuk dalı olduğundan, bağımsızlığı konusunda tartışmalar vardır. Ancak son yıllarda vergi hukukunun diğer hukuk dallarından ayrı ve bağımsız bir hukuk dalı olduğu genel kabul görmüştür. Vergi hukukunun geliştirdiği kendine özgü **kavramlar** (mükellef, vergi sorumlusu, peçeleme vb.), **kurallar** (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil vb.), **yöntem ve teknikler** (uzlaşma, matrah tespit yöntemleri, tevkifat vb.) bulunması, vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı niteliği kazanmasında etkili olmuştur. Çünkü bu kavram, kural ve yöntemler vergi hukukuna has olup, diğer hukuk dallarıyla açıklanamaz.

Hukuk düzeni kurallar bütünüdür. Vergi hukuku da hukuk düzeninin bir parçası olduğuna göre, hukukun çeşitli dalları ile ilişki içinde olması doğaldır. Bu nedenle, bir hukuk dalının diğerlerinden tamamen bağımsız ve kopuk olması söz konusu olamayacağından vergi hukukunun da hukuk dallarının bazıları ile sıkı, bazıları ile nispeten zayıf ilişkisi vardır. Örneğin vergi hukuku ticaret hukukuyla daha sıkı bir ilişki içinde iken, aile hukukuyla daha zayıf bir ilişki içindedir.

II. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

Hukuk düzeni bir bütün olup, bunun içinde yer alan hukuk dalları az veya çok birbiriyle ilişki içindedir. Bir hukukun diğer hukuklarla ilişkisi denildiğinde onun müesseselerinden yararlanma derecesi anlaşılır. Vergi hukuku, bir vücuttaki herhangi bir organın diğer organlarla karşılıklı etkileşiminde olduğu gibi, farklı derecelerde olsa bile pek çok hukuk dalıyla ilişki içindedir. Hatta bu ilişki bazı noktalarda öyle sıkı düzeylere çıkmaktadır ki, vergi hukuku diğer hukuk dallarını etkilediği gibi onlardan da etkilenir hale gelmektedir. Örneğin, şahıs ve sermaye şirketlerinin ortaklarının vergi borçlarından dolayı sorumluluklarının (ortaklar, şahıs şirketlerinde şirketin borcundan dolayı özel mal varlıklarıyla sorumlu tutulmuşken sermaye şirketlerinde özel mal varlıklarıyla sorumlu tutulmamışlardır) farklı olması nedeniyle bunların belirli ticari işletme tiplerinde kurulduğu bilinmektedir.

Vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla ilişkisi, kamu ve özel hukuk dalları ayrımı ölçeğinde ele alınıp açıklanacaktır.

A. VERGİ HUKUKUNUN KAMU HUKUKU DALLARIYLA İLİŞKİSİ

1. Vergi Hukukunun Anayasa Hukukuyla İlişkisi

Anayasa hukuku devletin temel yapısını, organ ve kurumların işleyiş, görev ve sorumlulukları ile kişilerin hak ve ödevlerinin neler olduğu hakkında genel ilkeler ve kurallar koyar. Anayasalar devletin mali yapısına ilişkin temel ilkeleri de içerir. Vergi yönünden uyulması gereken kurallara da anayasalarda yer verilmiştir. Ayrıca, toplanan vergilerin kamu yararı gözetilerek harcanma zorunluluğu ve mahalli idarelerin (yerel yönetimler = il özel idaresi, belediye ve köy) mali yetkileriyle ilgili kurallara da anayasalarda yer verilir.

Anayasalarda başta vergilerin kanuniliği ilkesi olmak üzere temel nitelikte çeşitli vergilendirme ilkelerine yer verilmiştir. Nitekim 1982 Anayasa'sının 73. maddesinde vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılacağı ilkesinin yanı sıra; vergilerin mali güce göre alınacağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasının esas olduğu da hüküm altına alınmıştır. Vergi gibi önemli bir konuya ilişkin temel esasların normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa'da düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergiler kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin hayata geçirilmesini önemli ölçüde etkilemekte ve bunlara ilişkin sınırlama niteliği taşımaktadır. Vergi kanunları ile temel hak ve özgürlüklere ölçüsüz ve aşırı boyuttaki müdahaleler bu hakların özünün zedelenmesine yol açar ve bunları kullanılamaz hale getirir.

Anayasal gelişme ve demokrasinin tarihsel kökeninde vergileri bulmak mümkündür. Vergilerin ağırlığına dayanan itirazlara bağlı anayasa süreçler başlamış ve demokrasiyle vergiler birlikte gelişme göstermiştir.

Vergi düzenlemeleri başta **mülkiyet hakkı** olmak üzere, hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen ve aynı zamanda onlardan etkilenen bir nitelik taşımaktadır. Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin esasen bir yönüyle insan hakkını temsil eden mükellef haklarından mahrum bırakılması mümkün değildir. Mülkiyet ancak kamu yararı, kanunda öngörülen koşul ve uluslararası hukukun genel ilkeleri kapsamında kişilerin mal ve mülklerinden yoksun bırakılabilir.

Vergilendirme doğrudan kişilerin mülkiyet hakkına anayasal ve yasal çerçevede yapılan meşru bir müdahaledir. Bu nitelikteki bir müdahale Anayasanın 73. maddesi olmasa bile Anayasa m.13 gereği kanunla yapılması gerekli kılar. Mülkiyet hakkının korunması devletin asli görevleri arsında kabul edilir. Meşruluğa giden yolda sınırlamanın amacı önemli bir yer tutar. Müdahalenin sınırlarının neler olacağına yine anayasada yer verilmiştir. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygunluğu müdahalenin kanuna dayanması, kamu ya-

rarı amacı taşıması ve ölçülü olmasını gerektirir. Ölçülülük ilkesi amaç-araç dengesinin sağlanmasına yönelik olup, ulaşılmak istenen amaçtan yola çıkılarak bu amaca erişmek için seçilen aracın denetlenmesini sağlar[1]. Vergi mülkiyet hakkının çekirdeğine veya özüne dokunuyorsa ölçüsüz kabul edilir[2]. Ancak bu konuda hangi oranın öze dokunduğu ve dolayısıyla ölçüyü aştığı kesin olarak söylemek mümkün değildir. Mükellefler yönünden müdahale ölçüsünün belirlenmesinde vergi çeşit ve yüklerinin dağılımının önemli olduğunu ifade etmek gerekir. Ölçü aşıldığında gösterilecek muhtemel mükellef reaksiyonlarıyla müdahalenin meşruluğu tartışmaya açılmış olur. Bunlarla birlikte, mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde toplumun genel menfaatinin beklentileri ile bireyin temel haklarını korunması gerekleri arasında adil bir denge, amaçla araç arasında makul orantılılık bulunmalıdır.

Vergiler aracılığıyla mükelleflerin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına **yönlendirici vergilendirme** denir[3]. Yönlendirici vergilendirme; tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, kültürel alanda toplumsal dinamiklerin işletilmesi, aile yapısının ve birliğinin güçlendirilmesi, çevrenin ve toplum sağlığının korunması, özürlülerin ve muhtaçların desteklenmesi, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan maddelerin tüketiminin azaltılması, konutların büyüklüğü gibi alanlarda kullanılabilir.

Vergiler, anayasadaki mülkiyet hakkı (m.35) dışında, miras hakkı (m.35), özel hayatın gizliliği hakkı (m. 20), konut dokunulmazlığı hakkı (m. 21), yerleşme ve seyahat özgürlüğü hakkı (m. 23), çalışma ve sözleşme özgürlüğü, (m.48,49), sosyal güvenlik hakkı (m.60), ailenin korunması (m.41) gibi temel hak ve özgürlüklere duyarlıdır. Vergilerin bu hakları tekli ve dolaysız bazda etkilemesi söz konusu olabildiği gibi etkilenen hakların etkilediği haklar üzerinden dolaylı etkileri şeklinde de olabilir.

Kısaca vergilerin anayasal hakları etkileme mekanizması karmaşık bir hal alan yapıya sahiptir. Öncelikle vergilerle temel haklar arasındaki ilk bağın kurulması vergilerin mükelleflerin satın alma gücünü azaltarak daha az tüketim yapmalarına sebep olma şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Şüphesiz daha az sağ-

---

1 Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 25.

2 Mülkiyet hakkıyla ilgili Anayasa m. 35'teki kurallar;
- Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir
- Mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilir.
- Sınırlama ancak kanunla yapılabilir.
- Mülkiyet hakkının kullanımı toplum yararına aykırı olamaz.

3 Geniş bilgi için bkz. Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

lık, daha az haberleşme, daha az seyahat refah azaltıcı etki yanında tercihleri yönlendirici sonuçlar da doğurmaktadır. Haklar üzerinde bu derece etkili olabilen vergiye ilişkin düzenlemelerin Anayasa tarafından ancak kanunlarca yapılabileceğinin öngörülmüş olması; vergilerle kişilerin sosyal ve ekonomik durumları ile temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamaların önlenmesi düşüncesine dayanmaktadır. Çünkü ölçülülük ilkesini aşacak şekilde ağır vergi düzenlemesi kişileri kamu maliyesi teorisinde ifade edildiği şekliyle *ikame etkisi*yle davranmaya itmesi yanında kişilerin temel hak ve özgürlüklerden yoksun kalmasına yol açacağından hukuk devleti ilkesine aykırılık arz eder. Örneğin, yüksek oranda belirlenen harç, dava açma hakkını ve mahkemeye erişimi kısıtlayacağı için hak arama özgürlüğünü engeller. Benzer şekilde yüksek oranlı vergiler de anayasada güvence altına alınan girişim özgürlüğü önünde engel oluşturur.

Vergi kanunlarının çıkartılmasında olduğu gibi, yürütülmesinde de Anayasal çerçeveye sadık kalınması gerekmektedir. Anayasadaki düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında vergi hukuku ile anayasa hukuku arasında yakın ilişkinin var olduğu görülür.

2. Vergi Hukukunun İdare Hukukuyla İlişkisi

Devlet; yasama, yürütme ve yargı organlarından meydana gelen erkler ayrılığı üzerine kurulmuştur. Yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir (Any. m. 7). Yürütme yetkisi ve görevi Cumhurbaşkanı yerine getirilir (Any. m. 8). Yargı yetkisi ise bağımsız mahkemelere bırakılmıştır (Any. m. 9). İdare, yasama ve yargı organlarıyla Cumhurbaşkanı ve bakanlıklar dahil tüm kurum ve kuruluşları kapsamına alır.

Ülkemizde vergileme konusunda idare denildiğinde devletin vergi tahsil yetkisi bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı, gümrük vergileri bakımından gümrük idareleri ve yerel nitelikteki vergiler bakımından Belediyeler ve İl Özel İdareleri anlaşılmaktadır.

Devletin kamu hizmetlerini görmesi nedeniyle kamu kuruluşlarının kişilerle olan ilişkileri, görev ve yetkileri idare hukukunun konusunu oluşturur. Bu çerçevede gelirlerin tarh ve tahsiline ilişkin olarak yapılan işlemler birer idari işlemdir. Vergilendirme işlemlerinde de diğer işlemler için aranması gereken yetki, sebep, konu, şekil, usul ve amaç unsurları aynen geçerlidir. Diğer taraftan vergileri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de idare hukukunun konusuna girer.

Vergi tarhı ve vergi tahsilinin (icrasının) birer idari işlem olarak hukuk düzeninde yer alması, idari personel tarafından gerçekleştirilmesi, işlemlerin hukuka aykırılıklarının idari yargı çerçevesinde çözülmesi vergi hukukunu neredeyse idare hukukunun alt dalı denilebilecek kadar ona yakınlaştırmış olup bu durum vergi hukukunun idare hukukuyla devamlı ve canlı bir ilişki içinde kalmasına sebep olmuştur.

Kamu hizmetlerinin görülebilmesi mali kaynaklara ihtiyaç gösterir. Devletin mali faaliyetleri yürütmesi çok önemlidir. Devletin yürüttüğü mali faaliyetler idari tedbirlere benzemez. Mali araçlar kamunun elinden alınınca artık hiçbir idari faaliyet yapılamaz hale gelir. Vergileme işlemi bir idari işlem olması nedeniyle, tüm idari işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda olduğu gibi bu konulardaki uyuşmazlıklar da idari yargının görev alanına girer.

3. Vergi Hukukunun Ceza Hukukuyla İlişkisi

Ceza hukuku, devletin emir ve yasaklar şeklinde ortaya koyarak suç saydığı fiilleri işleyenlere ya da yapılmasını emrettiği görevleri yerine getirmeyenlere uyguladığı yaptırımları düzenleyen hukuk dalıdır. Devlet toplumsal düzeni korumak amacıyla, belirlemiş olduğu kurallara aykırı davrananları veya karşı gelenleri ortaya çıkarma ve ceza verme görevini de üstlenmiştir.

Kişilerin kanunlara aykırı davranması tüm alanlarda olduğu gibi vergileme alanında da söz konusu olmaktadır. Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı davranma halinde mükellefler ihlalin ağırlığına göre ya **"vergi kabahati"** ya da **"vergi suçu"** işlemiş duruma düşerler. Vergi kabahati ve vergi suçları açısından fiillerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Mevzuatımızda vergi kabahatlerinin cezalandırma süreci VUK'da, vergi suçlarının cezalandırma süreci ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Vergi hukuku ile ceza hukukunun kesiştiği ve sıkı bir ilişkinin ortaya çıktığı böyle bir alanın varlığı vergi hukukunun altında **"vergi ceza hukuku"** adı altında bir bölüm oluşmasına sebep olmuştur.

4. Vergi Hukukunun Yargılama Hukukuyla İlişkisi

Yargılama hukuku, uyuşmazlıkların mahkemelerde görülmesi sırasında uyulması gereken usul ve esasları inceler. Ülkemizde yargı kolu esası geçerlidir. Vergi hukukundaki ilişkiler yargılama hukuku açısından değerlendirildiğinde; adli yargı, idari yargı ve anayasa yargısı ile ilişki içinde olduğu görülür.

Ülkemizde vergiye ilişkin idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre "**idari yargı**" çerçevesinde gerçekleştirilir. Anayasa m. 125'e göre idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır. Genel düzenleyici işlemler veya tarh edilen vergiler ve vergi kabahatlerine ilişkin kesilen cezaların birer "idari işlem" olarak değerlendirilmesi nedeniyle, bunların oluşumu ve akıbeti idari işlemlerin tabi olduğu düzene tabidir. Bu nedenle de idare tarafından yapılan idari düzenlemeler veya vergi tarhiyatları ile verilen cezalara karşı mükelleflerin idari yargı yoluna gitme hakları vardır.

Vergilere ilişkin bazı ihlaller vardır ki, kamu düzenini sarsan nitelik gösterirler. Bu fiiller suç olarak nitelendirilmiş olup bunlara verilecek cezalar açılacak ceza davası ve yargılaması süreci sonunda karara bağlanır. Yargılama süreci, ceza davasının açılmasına kadar geçen soruşturma ve dava açıldıktan sonra ceza hükmünün verildiği zamana kadar geçen kovuşturma aşamalarını içerir. Doğal olarak bu süreçte ceza yargılamasına ilişkin usullere uyulur. Vergi suçlarının yargılanma süreci Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre yapılır ve burada **"adli yargı"** usul ve kuralları uygulanır.

Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunu denetlemede kullanılan yargı koluna ise **Anayasa yargısı** denir. Anayasa Mahkemesi, Anayasa'ya aykırılık bakımından; "dava yolu" (soyut norm denetimi) veya "itiraz yolu" (somut norm denetim) olmak üzere iki farklı şekilde kendisine yapılan iptal başvurusu üzerine yargısal denetimini gerçekleştirir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi kanunlarında ve vergiler konusunda birçok ihlallerin meydana gelmesi durumunda vergi suç ve kabahatlerine ilişkin cezaların verilmesi, kesinleşmesi ile bunlara karşı izlenecek yargısal denetim yolu nedeniyle vergi hukuku ile yargılama hukuku arasında yakın bir ilişki ortaya çıkmaktadır.

5. Vergi Hukukunun Uluslararası Hukukla İlişkisi

Devletin egemenliğinin göstergesi olan yasama, cezalandırma, para basma yanında kişiler üzerinde hissettirdiği alanların başında vergilendirme gelir. Her devlet, ülkesi üzerinde egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisine sahip olup, bu yetkisini anayasal sınırlar içinde kullanmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırları devletin sadece kendi sınırları içinde meydana gelen olayları mı kapsamakta, yoksa ülke sınırlarını aşacak şekilde genişlemekte midir? Bu sorunun cevabını bir devletin vergilendirme yetkisinin sınırının belirlenmesinde kullanılan **mülkilik** veya **şahsilik** ilkelerine göre bulmak mümkündür.

Devletler kim tarafından gerçekleştirilmiş olursa olsun kendi sınırları içinde meydana gelen vergiyi doğuran olayları ve sınırları dışında olsa bile kendisiyle vatandaşlık veya ikametgâh bağı bulunan kişilerin vergiyi doğuran olaylarını vergilendirmek isterler. Özellikle kişilerin, malların ve sermayenin bir ülkeden başka bir ülkeye geçişi vergi matrahlarının da ülkelerarası geçişi sonucunu doğurmaktadır. Matrahlardaki bu kaymalara rağmen devletler bunlar üzerindeki vergilendirme yetkilerini devam ettirmek isterler. İşte uluslararası hukukun vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunu konusunda belirlemeleri önem arz eder. Bir devletin sırf vergiyi doğuran olay kendi ülkesinde gerçekleştiği için, diğer devletin de aynı mükellefle vatandaşlık veya ikamet bağı bulunması nedeniyle vergilendirme yoluna gitmesi, vergilendirme yetkilerinin çatışmasından dolayı mükellefi **uluslararası çifte vergilendirme** sorunu ile karşı karşıya bırakır. Çifte vergilendirme egemen devlet olarak bir ülkenin uyguladığı mülkilik ilkesi ile diğerinin uyguladığı şahsilik ilkesinin çatışmasından kaynaklanır. Vergileme alanında ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu uluslararası hukukun ilkelerine göre yapılan uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yoluyla çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Diğer taraftan devletler uluslararası kuruluşlara üye olduklarında veya bazı entegrasyonlara gittiklerinde bunlar tarafından vergileme alanıyla ilgili ortaya konulan kurallara uymak zorunda kalabilmektedirler. Vergileme alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandıran başka bir sebeptir. Bütün bunlardan dolayı vergi hukuku ile uluslararası hukuk arasında sıkı bir ilişkinin ortaya çıktığı açıkça görülmektedir.

B. VERGİ HUKUKUNUN ÖZEL HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

Vergi hukuku, kamu hukuku dallarından birisi olduğu düşünüldüğünde kamu hukuku dallarıyla ilişkisini anlamak kolaydır. Vergiyi doğuran olayın özel hukuk işlemlerine dayanması nedeniyle vergi hukukunun özel hukuk ve onun dallarıyla çok yakın ilişkisi vardır. Nitekim vergi hukuku özel hukukun birçok kavram (kişi, mülkiyet, veraset, şirket, vakıf, dernek vb.) ve kurumlarından (muvazaa, temsil, hısımlık, yerleşim yeri vb.) yararlanmaktadır. Verilen bu örnek kavram ve kurumlardan da anlaşılacağı üzere vergi hukukunun özel hukuk dallarından özellikle medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukukuyla çok sıkı ilişki içinde olduğu görülmektedir.

1. Vergiyi Doğuran Olay ve Özel Hukuk İlişkisi

Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki oldukça sıkı ilişkinin özel bir sebebi vardır. Vergi yükü de özel hukuk dalları tarafından önceden meydana gelen hukuki ve ekonomik gerçekleşmeler üzerine doğar. İlişkiyi kanunen fevkalade önemli hale getiren sebep, vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan **vergiyi doğuran olay**ın birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanmasıdır. Taraflar arasındaki hukuki ilişkinin vergi hukuku bakımından doğru belirlenmiş ve nitelendirilmiş olması önemlidir *Ekonomik hayatın içinde meydana gelen vergiyi doğuran olayın temelindeki maddi olayın özel hukuk ilişkisine göre şekillenmesi, nitelendirmenin öncelikle bu çerçeve içinde yapılması zaruretini ortaya koyar.* Bazı özel hukuk olguları arasındaki yakınlık nitelendirmeyi daha önemli hale getirir. Bir malı kullandırma ilişkisinde öncelikle ilişkinin özel hukuktaki görünüm şeklinin kira mı, kullandırma ödüncü mü, yoksa tüketim ödünç mü olduğunun ortaya konulması gerekir. Örtülü kazanç ile örtülü sermaye arasındaki yakınlığa dayanan bir örnek verelim; ortakları ve payları aynı olan (A) ve (B) şirketi olsun. Ortakları (B) şirketine sermaye koymak yerine, (A) şirketi (B) şirketine 1 yıl olan emsal fiyatlara uygun bedel üzerinden satmakla birlikte vadesini ticari teamülleri aşacak şekilde 5 yıl olarak yapmış (B) şirketi vadeli alış konusu malları hemen satarak nakte döndürmüş ve sermaye ihtiyacını gidermiştir. Sonuçta (A) şirketi (B) şirketini yabancı kaynak olarak finanse etmiştir. Bu ilişkide kurumlar vergisi açısından "örtülü kazanç (KVK m.13)[4]" mı, "örtülü sermaye (KVK m.12)[5]"mi nitelendirmesinin öncelikle yapılıp buna göre diğer hususlar da dikkate alınarak tarh ve ceza kesme işlemlerinin yapılması gerekir. (B) şirketine sermaye olarak konması gereken bir paranın ilişkili (A) şirketi tarafından vadeli satış altında borç verilmesi ortakların (B)'şirketine koymaları gereken sermayeyi ilişkili şirket (A) üzerinden vadeli satıştan kaynaklanan şekliyle borç göstermeleri söz konudur. Bu durum ortaklarca sermaye olarak (B) şirketine konması gereken paranın borç olarak gösterilmesinden başka bir anlamı yoktur. "Bu durum ilişkinin "örtülü sermaye" olarak nitelendirilmesine ilişkin nitelendirme isabetlidir .

---

4 Madde 13- Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, *ödünç para alınması* ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

5 Madde 12- Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede *kullandıkları borçların*, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki vergiyi doğuran olay eksenindeki ilişki vergi hukukunun gıdasını özel hukuktan, otoritesini kamu hukukundan aldığını göstermektedir. Dolayısıyla vergi hukuku özel hukuk işlemlerinin hepsiyle değil, vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren özel hukuk ilişkilerinin geçerli olduğu hayatın tümüyle ilgilidir. Ancak her özel hukuk ilişkisinin vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmediğine ve dolayısıyla vergi hukuku alanında sonuç doğurmadığına dikkat çekmek gerekir. Örneğin, yeni doğan bir çocuğa isim koyulması böyledir. Buna karşılık bir ticari işletmenin faaliyeti sırasında gelir elde etmesi vergiyi doğuran olaya yol açtığından dolayı vergi hukukunu da ilgilendirir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay esasen özel hukuk işlemleri üzerine oturmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sırasında özel hukuk ilkeleriyle vergi hukukunun kendi düzenlemeleri arasında bir çatışma meydana geldiğinde öncelikle vergi hukukunun ilke ve kuralları uygulanır. Önemle belirtmek gerekir ki, özel hukukun kavram ve müesseselerini sadece özel hukuktaki anlam ve fonksiyonları ile ele almak ve bu haliyle vergi hukukuna uygulayarak vergisel çıkarımlara ulaşmak her zaman doğru sonuçlar vermez. Hatta bütünüyle hatalı yorumlara dahi sebebiyet verebilir. Örneğin; kanuna, ahlaka aykırı hukuksal işlemler, özel hukukta batıl işlemler kabul edilip herhangi bir sonuç doğurmazlarken, vergiyi doğuran olayla ilişkilendirilmek koşuluyla pekâlâ vergi yükümlülüğü doğurabilmektedirler. Benzer şekilde özel hukukta borca ehil olabilmek için fiil ehliyeti şart iken vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet aranmamaktadır (VUK m. 9/1). Bu iki düzenleme, vergi hukuku ile özel hukukun yeri geldiğinde konulara nasıl farklı bakabildiğini göstermesi açısından ilginçtir.

2. Vergi Hukuku İle Özel Hukuk Arasındaki İlişki Şekilleri

Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki ilişki; atıf yapma ve kullanma olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilmektedir.

a) Atıf yapma: Atıf, kanunların belli bir konuda hüküm getirmediği durumlarda diğer bir kanun hükmüne göndermede bulunmasıdır. Bazı durumlarda vergi hukuku alanındaki düzenlemelerin açıkça özel hukuk alanına atıf yaptığı görülür. Bu durumlarda özel hukuk kurum ve kavramları vergi hukukunda da geçerli olur. Örneğin, vergi alacağının iflas yoluyla cebren tahsilini düzenleyen AATUHK'nın 100. maddesinde İcra ve İflas Kanunu'na atıf yapılmıştır. Bu durumda özel hukuk kavramları ve kurumlarının olduğu gibi anlaşılması gerekir. Çeşitli kanunlarda vergi kanunlarına da yapılan atıflar vardır. Dolayısıyla hukuklar arasındaki sıkı ilişkide atıflar önemli bir yer oluşturur.

b) Kullanma: Özel hukuk ile vergi hukuku arasında bir ilişki de özel hukuka ait kavramların vergi hukukunda kullanılması halinde karşımıza çıkar. Kullanma hali de doğrudan ve dönüştürerek kullanma olarak iki şekilde ele alınabilir.

- Doğrudan kullanma: Bazen vergi hukuku özel hukuk kavramlarını doğrudan kullanır. Vergi hukuku dışındaki kavram ve deyimler vergi hukukunda kullanıldıklarında ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarıyla değerlendirilmek ve bu sınırlar içinde anlamlandırılarak dikkate alınmaları gerekir. Örneğin gelir vergisinde "yerleşim yeri", "evlilik", "eş", "intifa hakkı" Türk Medeni Kanunu'ndan; "satım", "kira"," bağış" Türk Borçlar Kanunu'ndan ve "kolektif şirket", "hisse senedi" Türk Ticaret Kanunu'ndan alınan bazı kavramlardır. Dolayısıyla örneği verilen kavramların ne anlama geldiğini anlamak için önce kendi alanlarına (özel hukuk) alanına bakmak gerekmektedir. Ancak vergi hukuku alanındaki özel hukuk kavramlarına ihtiyatla yaklaşılmalı ve bu kavramlar vergi hukukuna özgü amaç, yöntem ve yaklaşım açılarına uygun olarak ve bunları zedelemeden yorumlanmalıdır.

- Dönüştürerek kullanma: Bazı hallerde ise vergi hukuku özel hukuk kavramlarını kendine dönüştürerek kullanır. Bu durumda özel hukuk kavram ve terimlerinin vergi hukuku açısından dönüştürüldükleri anlam ve kapsam farklılıklarıyla dikkate alınması gerekir. Vergi hukuku bu şekildeki tutumuyla özel hukuk kavramlarını kullanıldığı yer itibarıyla kendine uyarlayarak dönüştürmekte ve bir ölçüde kendine ait yarı kavram haline sokmaktadır. Örneğin, GVK m. 70'teki "gayrimenkul", GVK m. 73'deki "emsal kira bedeli", GVK m. 32'deki "çocuk", KVK m. 19/c'deki "hisse değişimi", VUK m. 156'daki "işyeri" ve KDVK m. 55'teki "teminat" kavramlarının dönüştürülmüş şekliyle kullanılmaları söz konusudur. Nitekim gayrimenkul tanımı Medeni Kanun'dan alınmış, ancak kapsamı genişletilmiştir.

Sonuç olarak, vergi hukukunun özel hukuka açıkça atıf yaptığı durumlarda özel hukuk kuralı geçerli olacak ve bu kural vergi hukuku kuralı gibi uygulama kabiliyeti bulacaktır. Vergi hukukunun özel hukuk kavramlarını alıp kullandığı durumlarda özel hukuk kurallarını kendine özgü şartları içinde değerlendirip, anlamlandırmak yerinde olacaktır. Vergi hukukunun özel hukukun kavramlarını kısmen veya tamamen değişikliğe tabi tutması durumunda ise öncelikle vergi hukukunun kuralı uygulanacaktır.

III. VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN AYRIMLAR

A. GENEL VERGİ HUKUKU – ÖZEL VERGİ HUKUKU AYRIMI

Genel vergi hukuku ve özel vergi hukuku (Türk vergi sistemi) şeklindeki ayrım, oldukça yerleşmiş bir ayrımdır.

1. Genel Vergi Hukuku

Tüm vergiler için geçerli ortak hükümlerin ele alınıp açıklandığı bölüme **genel vergi hukuku** veya **vergi hukuku (genel hükümler)** adı verilir. Bu ayrım altında bütün vergilere ilişkin temel ilke ve kurallara, vergi ilişkisinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi cezalarına, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına ve vergi alacağının zorla tahsiline ilişkin hükümlere yer verilir. Bu çerçevede genel hükümleri düzenledikleri konulara göre; vergi usul hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku, vergi icra hukuku ve uluslararası vergi hukuku şeklinde bölümlendirmek mümkün olur.

***Vergi Usul Hukuku*:** vergi devletle mükellefler arasında kamu hukukuna ilişkin olduğundan bu çerçevede bazı sıkı usul kurallarına bağlı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Hele ki, vergi gibi mülkiyet hakkı başta olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi bu yönlerden yapılacak müdahalelerin öngörülen usullere ve uygulamalar yapılması önem arz eder.

Verginin tarafları, vergi borcunun ortaya çıkması, vergilendirme süreci (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil), vergi ilişkilerinden doğan ödev ve sorumluluklar, değerleme, amortismanlar, süreler, mükellefi denetleme yolları ve vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü vb. konuları inceler. Vergi usul hukuku maddi anlamda düzenlemeleri içermediğinden vergi yükü ortaya çıkarmaz.

Usul kodu gümrük vergileri (gümrük idaresince alınan vergiler) ve gümrük vergileri dışındaki vergiler bakımından farklılaştırılmıştır. Gümrük vergisi dışındaki vergiler bakımından usul hukukunun kaynağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) oluşturur. Gümrük vergisi, kendine has özellikleri ve diğer vergilerden farklılıkları nedeniyle, VUK dışında farklı bir usul kodu olan Gümrük Kanunu'nda düzenlenir.

Ülkemizdeki 213 sayılı Vergi Usul Kanununun adı usul kanunu olmakla beraber usulün dışında kalan kurum, kavram ve ilkeleri de düzenlemektedir. Gümrük Kanunu ise adında usul ifadesi olmamasına karşın pek çok usul hükmünü içermektedir.

***Vergi Ceza Hukuku*:** Mükelleflerin bazı fiilleri devlet hazinesini zarara uğratırken bazıları da devlet otoritesini zedeler nitelik arz eder. Vergi kabahat ve suçları olarak isimlendirilen bu fiilleri işleyenlerin cezalandırılması gerekir. İşte vergi ceza hukuku, kabahat ve suç niteliği arz eden ve bu nedenle ceza yaptırımına tabi tutulması gereken fiillerin neler olduğu, bu fiilleri işleyenlere hangi cezaların verileceği ve bu cezalardan kurtulmanın yollarına ilişkin kuralların açıklandığı bölümdür. Vergi kabahatlerinin yargılamasında Vergi Ceza Hukuku'nun kaynağını genel kanun niteliğindeki Türk Ceza Kanunu (TCK) ve özel kanun niteliğindeki VUK oluşturur.

***Vergi Yargılama Hukuku*:** Vergi yargılama hukuku vergilendirme ve/veya cezalandırma işlemine (idari işlem) karşı vergi mahkemelerinde açılan davaların yürütme ve kanun yollarına başvurma esaslarını konu alır. Yani, vergi ödevi ve vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözüme bağlanmasına ilişkin kurallar vergi yargılama hukukunu oluşturmaktadır. Vergi suçlarının cezası, ceza mahkemelerince verildiğinden; geniş anlamda bu mahkemelerin yargılama usulü de vergi yargılama hukuku kapsamına girmektedir.

Vergi yargılama hukukuna ilişkin hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) ve İYUK'un 31. maddesince atıf yapılan hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda (HMK) yer alır. Bunlar birer işlem yargılama hukukunu düzenlerler.

***Vergi İcra Hukuku*:** Tahakkuk etmiş vergi alacağının borçlu tarafından vadesinde ödenmemesi durumunda vergi dairesinin bu alacağını hukuki zora dayanarak hangi yol ve yöntemlerle takip ve tahsil edeceğine ilişkin düzenlemeleri kapsar. Görüldüğü üzere vergi usul hukuku verginin tarh ve tahakkuk usullerini konu alırken vergi icra hukuku tahsil usullerini konu almaktadır Ayrıca, kötü niyetli borçluların devletin alacağını karşılıksız bırakmaya yönelik davranışlara başvurması durumunda vergi alacağını güvence altına almaya yönelik tedbirleri inceler. Vergi icra hukukunun başlıca kaynağı 6183 sayılı AATUHK'dır.

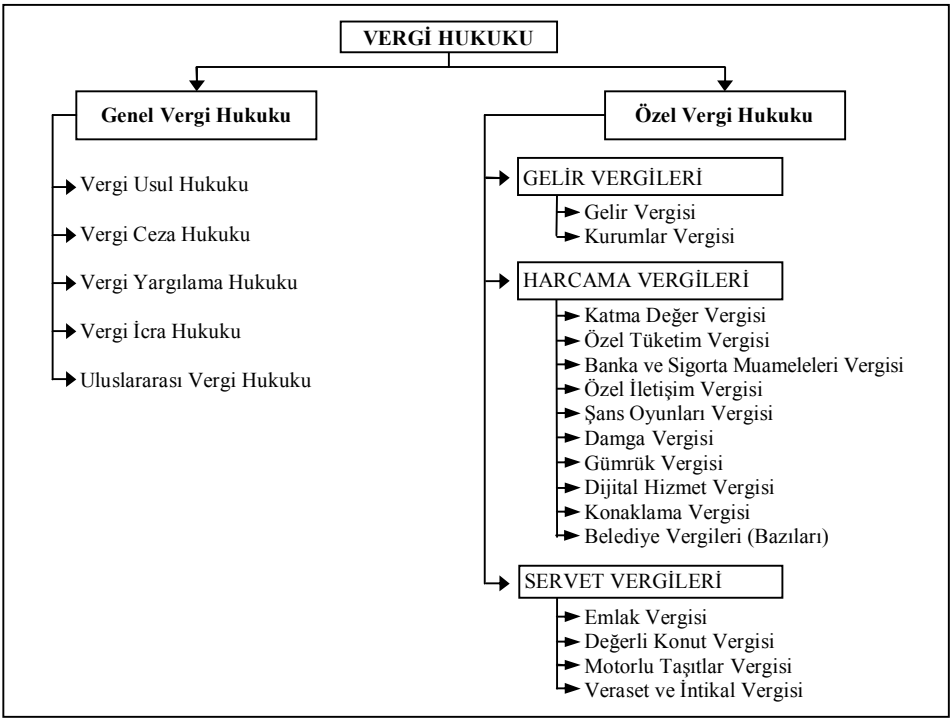
***Uluslararası Vergi Hukuku*:** Uluslararası vergi hukuku, iki veya daha fazla devleti ilgilendiren ekonomik ve mali ilişkilerin sonucunda vergiyle bağlantılı ortaya çıkan ilişkileri düzenleyen kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, uluslararası vergi hukuku, ulusal sınırları aşan vergi ve vergiden doğan ilişkilerin hukuki çerçevesini incelemektedir. Bu kapsamda vergilemenin uluslararası boyutu; genel olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile idareler arası işbirliği konularından

oluşmaktadır. Bu alandaki düzenlemelerin kaynağı genellikle *uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları*dır.

2. Özel Vergi Hukuku

Her bir verginin ayrı ayrı ele alınıp incelendiği bölüme **özel vergi hukuku** veya **vergi hukuku (özel hükümler)** adı verilir. Özel vergi hukuku bölümü karşılamak için ülkemizde yaygın olarak **"Türk Vergi Sistemi"** kavramının kullanıldığı da görülür. Özel vergi hukukunda vergiler, mali gücün göstergelerinden de hareketle; gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılır. Bu ayrım öğretide itibar görmekle beraber uygulamada vergiler genellikle konularıyla isimlendirilen kanunlar şeklinde çıkmaktadır. Örneğin, gelirin vergilendirilmesi için gelir vergisi, motorlu taşıtların vergilendirmesi için motorlu taşıtlar vergisi.

Genel vergi hukuku (vergi hukuku genel hükümler)- Özel vergi hukuku (vergi hukuku özel hükümler) ayrımına göre vergi hukukunun bölümleri şu şekilde gösterilebilir:



B. MADDİ VERGİ HUKUKU – ŞEKLİ VERGİ HUKUKU AYRIMI

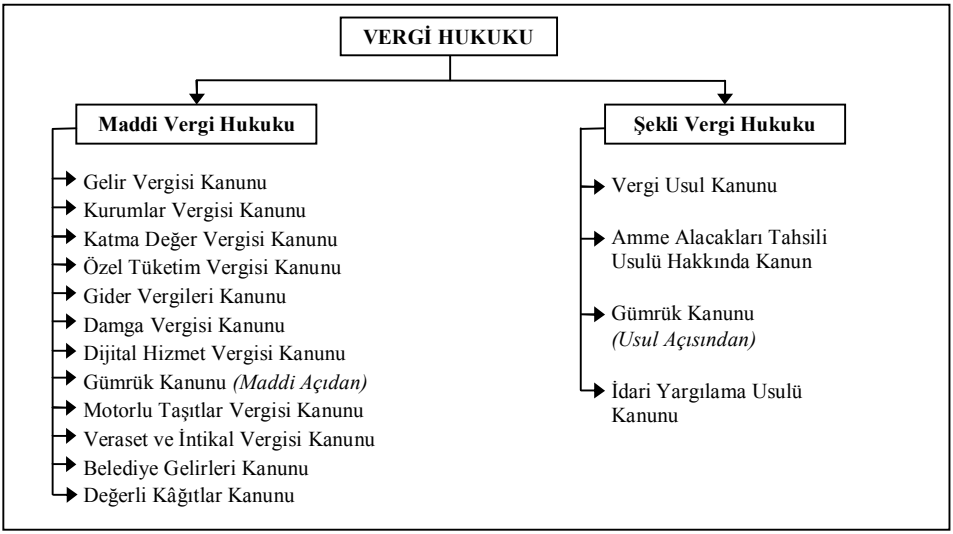
1. Maddi Vergi Hukuku

Vergi alacaklısı olan devlet ile borçlusu durumunda bulunan mükellefler arasındaki verginin miktarına ve bunların içeriğine ilişkin bunların içeriğine ilişkin kuralların ele alındığı bölümdür. Bir başka ifade ile **mükellefin ödeyeceği vergi yükü ortaya çıkaran ve vergi miktarını etkileyen ve sona ermesine ilişkin kuralları içerir**. Bu çerçevede vergi borcunun ortaya çıkması, tespiti ve sona ermesine ilişkin tüm ilke ve kurallar bu ayrımın konusunu oluşturur. Örneğin gelir vergisi kanununda yer alan bir gider kalemi kişilerin ödemek durumunda oldukları vergi borcunun miktarı üzerinde etkisi nedeniyle maddi vergi hukukunun bir parçasıyken bu ilişkinin belgeye bağlanması aşağıda açıklanacak şekli (usul) vergi hukukun parçasını oluşturur.

2. Şekli Vergi Hukuku

Şekli vergi hukuku vergi ilişkisine ait hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilmesine yönelik takip edilecek yolu içerir. Bir başka ifade ile **ödenecek vergiye ulaşıncaya kadar vergilendirme süreci kapsamında izlenecek yol, yöntem ve usulleri gösterir**. Örneğin bir kişinin devlete ne kadar vergi vereceğine ilişkin kurallar maddi hukuku ilgilendirirken, vergilendirme işleminde izlenmesi gereken aşamalar (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) ile ceza verilmesi usulleri ve yargılama süreçleri şekli vergi hukuku kapsamına girer. Şekli vergi hukukuna çoğunlukla genel nitelikli kurallar biçiminde yer verilirken bazen bir vergi kanununun sadece kendisi için geçerli şekli hüküm getirdiği de görülmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu ödenecek verginin bulunmasına ilişkin usulleri göstermesi nedeniyle şekli anlamda bir vergi kanunudur.

Maddi vergi hukuku – Şekli vergi hukuku biçimindeki ayrıma göre vergi hukukunun bölümleri aşağıdaki gibi gösterilebilir:


VERGİ HUKUKU
Maddi Vergi Hukuku
Gelir Vergisi Kanunu
Kurumlar Vergisi Kanunu
Katma Değer Vergisi Kanunu
Özel Tüketim Vergisi Kanunu
Gider Vergileri Kanunu
Damga Vergisi Kanunu
Dijital Hizmet Vergisi Kanunu
Gümrük Kanunu (Maddi Açıdan)
Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Belediye Gelirleri Kanunu
Değerli Kâğıtlar Kanunu
Şekli Vergi Hukuku
Vergi Usul Kanunu
Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
Gümrük Kanunu (Usul Açısından)
İdari Yargılama Usulü Kanunu

İKİNCİ BÖLÜM

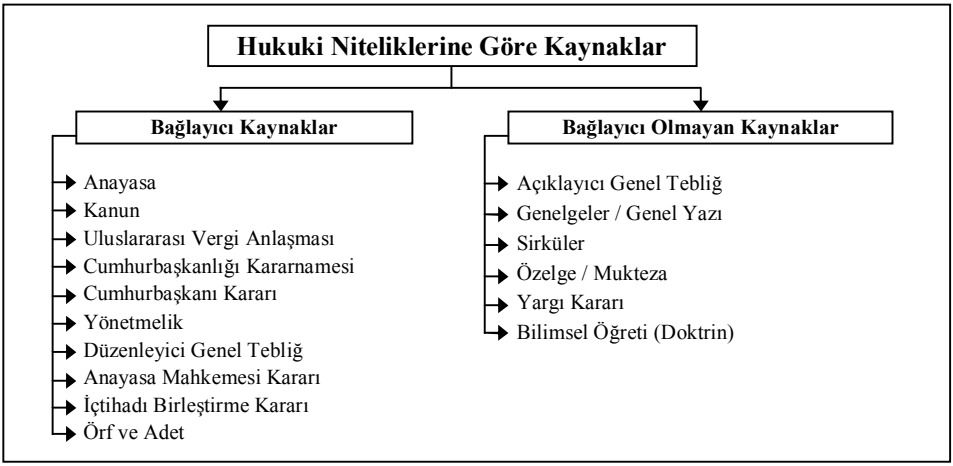
VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Hukukunun kaynakları denildiğinde, genel olarak bir ilişkinin düzenlenmesinde geçerli kural veya normların ortay çıkış biçimi anlaşılır. Bu kurallar veya normlar; hukuki niteliklerine, kuralı koyan organa ve kuralın girdiği görünüm biçimine göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Hukuki niteliklerine göre vergi hukukunun kaynakları; **bağlayıcı** (asli, esas, birincil) ve **bağlayıcı olmayan** (tali, yardımcı, ikincil) kaynaklar şeklinde ikiye ayrılır. Kuralları koyan organlara göre kaynaklar; **yasama**, **yürütme** ve **yargı** organından doğan kaynaklar ile **diğer** kaynaklar olarak dört gruba ayrılmaktadır. Kuralların görünüm biçimine göre ise kaynaklar; **yazılı olan** ve **yazılı olmayan** kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılır. Yazılı kaynaklar da kendi içinde kanun, yönetmelik, sirküler, mahkeme kararı gibi farklı metinler olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukukun kaynaklarının görünümlerinden biri de iç ve dış hukuk kaynaklarıdır. Buna göre kaynak sadece ilgili devlet tarafından çıkarılmışsa **iç kaynak**, en az iki devlet beraberce çıkarmışlarsa **dış kaynak** olarak nitelendirilir.

Bu kitapta kaynakların hukuki nitelikleri açısından geçerli olan ayrıma göre açıklamalara yer verilecektir. Daha sonra ise; yaratan organa ve yazılı olup olmamaya ilişkin diğer ayrımlara göre kısaca açıklamalar yapılacaktır.

I. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE KAYNAKLAR

Hukuk kaynaklarının niteliklerine göre ayrımı, geleneksel ve yaygın kullanılan bir ölçüt olması yanında kuralların bağlayıcılığı açısından taşıdığı özellik üzerine yoğunlaşmaktadır.



A. BAĞLAYICI KAYNAKLAR

Bağlayıcı, asli veya birincil kaynaklar da denen kaynaklar geçerli bir vergi normu (kuralı) koyan kaynaklardır. Bu kaynaklar hem idareyi hem mükellefi hem de yargı organlarını bağlamaktadır. Kural koyma gücü olan kaynaklar; anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşması, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik, düzenleyici genel tebliğ, Anayasa Mahkemesi Kararı, İçtihatları Birleştirme Kararı ile örf ve adet olarak belirtilebilir[6]. Bu kaynaklardan sadece örf ve adet yazılı görünümde değildir.

1. Anayasa

Anayasalar devletin kuruluşunu, temel organlarını, işleyişini, devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenlerler. Anayasa hukukunun özünde devlet iktidarının sınırlandırılması ve temel hak ve özgürlüklerin korunması düşüncesi yatar[7].

---

[6] 16 Nisan 2017 tarihli Anayasa değişikliği ile hukukun kaynakları arasından Bakanlar Kurulu Kararı, Tüzük ve Kanun Hükmünde Kararnameler kaldırılmıştır. Ancak Anayasaya 6771 sayılı kanunla eklenen geçici 21. maddesinin F bendi yeni anayasa ile eski dönemden kalan bazı normlara geçerlilik tanımıştır. Şöyle ki, ilgili bent "bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnameler, tüzükler, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikler ile diğer düzenleyici işlemler yürürlükten kaldırılmadıkça geçerliliğini sürdürür. Yürürlükte bulunan kanun hükmünde kararnameler hakkında 152 nci ve 153 üncü maddelerin uygulanmasına devam olunur" şeklindedir. Bu maddedeki kaldırılıncaya kadar geçerliliği ve yürürlüğünü sürdüren normlar aşağıdaki hiyerarşik yapıda dikkate alınmamıştır. Oysa yürürlükten kaldırılıncaya kadar onlar da kaynak olarak hukukun parçasını oluştururlar.

[7] Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 2.

Anayasa, uluslararası sözleşme, kanun, Cumhurbaşkanı Kararı ve yönetmeliklerle getirilen normlar arasında altlık - üstlük ilişkisi (hiyerarşi) vardır. Normlar hiyerarşisinde en üst norm anayasadır. Bu nedenle vergi kanunlarının anayasaya, yönetmeliklerin kanuna aykırı olması düşünülemez. Yani, bir alt norm üst norma aykırılık oluşturamaz, oluşturduğu takdirde konunun bir üst norma göre değerlendirilmesi gerekir.

a. Dünyada Evrensel Bildirgelerden Anayasalara Geçiş

Dünyada demokrasi mücadelesinin şekillenmesi açısından belirleyici rol oynayan ve 1215 yılında İngiltere'de ilan edilen ilk belge **Magna Carta Libertatum** (Büyük Özgürlük Fermanıdır). Dönemin Kralı Jonh LOCLAND tarafından imzalanarak, kralın yetkilerinin ilk kez kısıtlandığı ve derebeylere (baronlara) bazı hakların tanındığı bir belge niteliğini taşıyan Fermanın 12. maddesinde "*Krallığımızda halkın rızası olmaksızın hiçbir vergi konulamayacak ve para yardımı toplanamayacaktır…*" ibaresine yer verilerek kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına ve temsilsiz vergi olmaz ilkesine yönelik ilk düzenleme yapılmıştır. Anılan belgenin sonuçları anayasal bir düzen ve demokrasinin ilk adımları olarak kabul görmektedir.

Ancak Magna Carta'nın arkasında bir halk hareketi bulunmaması nedeniyle, vergiye ilişkin hükümleri uzun yıllar uygulanmamıştır. İngiltere'de halk hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisine sınırlama getiren ilk anayasal belge 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition Of Rights) olmuştur. Buna göre parlamentonun izni olmadıkça kralın vergi tarh edemeyeceği kuralı getirilerek temsilsiz vergi olmaz ilkesine vurgu yapılmıştır. Daha sonraki yıllarda bu ilkelerin yine ihlal edilmesi nedeniyle 1689 tarihli İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (Bill Of Rights) yayınlanarak temsilsiz vergi olmaz ilkesine bir kere daha vurgu yapılmıştır. Tarihi süreç içinde İngiliz hukuku ve vergi yasaları bu belgelerde yer alan ilkeler göz önüne alınarak oluşturulmuştur.

ABD bağımsızlık savaşı sürecinde 1776 tarihinde kaleme alınan Virginia İnsan Hakları Bildirgesi'nde de vergileme ilkeleri ile ilgili bazı maddeler yer almıştır. Özellikle Bildirgenin 6. maddesi vergileme ile ilgili olup, "… *kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için kimse mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz*" şeklindedir. 1791 tarihinde ise bu bildirgenin on maddesi, ABD Anayasası'nda değişiklik yapılarak, anayasaya eklenmiştir.

Diğer taraftan 1789 Fransız ihtilali sonucunda ilan edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde "*vergi tüm yurttaşlar arasında güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır… Bütün yurttaşların temsilcileri aracılığıyla verginin miktarını belirlemek hakları vardır*" denilerek vergileme ilkeleri ile ilgili düzenle-

melere yer verilmiştir. 1789'dan sonra Avrupa'da hızlı bir "anayasacılık" hareketi başlamış ve bunların temelindeki felsefe bu bildirgenin getirdiği hak ve özgürlüklere dayanmıştır. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi 1791 yılından itibaren Fransız Anayasasının başlangıç bölümünde yer alarak anayasal düzeyde bir metin olarak kabul edilmiştir.

b. Türkiye'de Anayasal Gelişmeler

Türkiye'de demokrasinin hukuki kurumları konusunda Osmanlı İmparatorluğu dönemine dayanan önemli bir geçmiş ve deneyim vardır. Bu nedenle Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki anayasal süreç ile ilgili hukuksal gelişmeleri kısaca açıklamakta yarar vardır[8].

Osmanlı İmparatorluğu'nda anayasa hareketleri 1808 yılında **Sened-i İttifak**ın ilanıyla başladığı söylenebilir. Bununla iktidarın yetkilerini sınırlayan düzenlemelere yer verilerek senedin 7. şartında "*fukara ve reaya" vergilendirilmesine "hadd-i tidale riayet" (ölçülü) olma hususuna dikkat edecekleri*" belirtilerek "verginin toplanmasına ilişkin emirlere uyma", "vergilerin kanuniliği ilkesi" ve "temsilsiz vergi olmaz" kuralının oluşumuna ilk adımlar atılmıştır. Dolayısıyla Sened-i İttifak tam bir anayasa olmasa da "*anayasal nitelikte olan bir belge*" olarak Osmanlıda ilk kez devlet iktidarını sınırlayan bir düşüncenin ortaya çıkması bakımından önemlidir.

Türklerin ilk "temel haklar beyannamesi" olarak 1839 tarihinde kabul edilen ve **Tanzimat Fermanı (Gülhane Hattı Hümayun)** adı verilen bu fermanda birçok temel hak ve özgürlük[9] tanınırken devlet iktidarının sınırlandırılmasına ilişkin birçok ilke kabul edilmiştir. Liste halinde verilen haklara yer verişmiş olup, bunlardan biri de "*her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasipten ziyade şey alınmaması*" olarak ifade edilmiştir. Bu ilke günümüzdeki "mali güce göre vergileme" ilkesine isabet etmektedir. Ayrıca tanınan temel hakların din ayırımı olmaksızın bütün tebaaya eşit uygulanmasını içermesi nedeniyle "vergilemede eşitlik" ilkesine de yer verilmiştir. Adı üzerinde bir *ferman* olan Tanzimat Fermanını içerik ve maddi anlamıyla anayasal nitelikte olmasına karşın şekli olarak anayasa kabul edilemez.

Tanzimat fermanından daha kapsamlı olmak üzere 1856 yılında ilan edilen **Islahat Fermanı** ile Müslimler ile gayrimüslimler arasında din ayırımı yapılmaksızın vergileme yapılması belirtilerek vergilemede eşitlik ilkesi pekiştirilmiş ve

---

8 Geniş bilgi için bkz. Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., ss. 3-42.

9 Mali güce göre vergileme, devlet harcamalarının kanuniliği, askere almada adalet, ceza yargılamasında güvenceler tanınması, can güvenliği, ırz ve namus dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı, müsadere yasağı, kanunların meclis tarafından hazırlanması, kanun üstünlüğü ve bağlayıcılığı olarak belirtilebilir.

ayrıca iltizam usulüyle vergi tahsilatının kaldırılması öngörülmüştür. Vergileme ile ilgili bu belgelerdeki ilkeler daha sonraki Türk anayasalarında da yer almıştır.

Bir ferman olan **Kanun-i Esasi**, Padişah II. Abdülhamit tarafından 1876 yılında kabul ve ilan edilmiş ferman anayasasıdır. Vatandaşların temel hak ve özgürlükleri ile devlet organları arasındaki ilişkileri düzenlemesi nedeniyle maddi anlamda bir anayasa olan Kanun-u Esasi, diğer kanunlardan farklı usulle konulması ve değiştirilebilmesi nedeniyle şekli açıdan da anayasa olarak kabul edilir. Kanun-u Esasinin 17. maddesinde kanun önünde eşitlik, 20. maddesinde vergilerin "*herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi*" edileceği ve 25. maddesinde "*bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namıyla hiç kimseden bir akçe alınamaz*" denmek suretiyle kanun önünde eşitlik, verginin mali güce göre alınması ve verginin kanuniliği ilkeleri açıkça düzenlenmiştir. Çünkü bunlar keyfi vergilemenin terk edilmesi anlayışının sıkı bir şekilde benimsendiği göstermektedir.

23 Nisan 1920'de ilk Büyük Millet Meclisi toplanmasından sonra oluşturulan ve 1921 tarihinde kabul edilen **Teşkilat-ı Esasiye Kanunu**, 1876 tarihli Kanun-u Esasi'yi yürürlükten kaldırmadığından çatışmayan hükümler bakımından Kanun-u Esasiye de yürürlüğünü sürdürmüştür. Bulunduğu koşullara uygun olarak hazırlanan ve 23 maddeden oluşan Teşkilat-ı Esasiye Kanunu kısa ve çerçeve bir anayasa niteliğindedir. Bu nedenle 1921 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. İkinci dönem Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından iki anayasalı düzene son verilmesi amacıyla 1924 yılında yeni **Teşkilat-ı Esasiye Kanunu** kabul edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti'nin maddi ve şekli anlamda ilk anayasası olma özelliğini taşıyan 1924 Anayasasında "*Vergi, devletin genel harcamalarına halkın ekonomik olarak katılması demektir*" ifadesiyle verginin tanımına yer verilmiştir. Bu Anayasada vergilemede kanunilik ilkesinin benimsenmesine karşılık, verginin mali güce göre alınmasına yönelik bir düzenleme yapılmamıştır.

Ülkemizde demokratik hukuk devleti anlayışının yerleşmesi açısından önemli bir adım sayılan **1961 Anayasasında** "genellik", "eşitlik", "mali güce göre vergilendirme" ve "vergilerin kanuniliği" ilkeleri düzenlenmiştir (Any. m. 61). Ayrıca vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunu denetleyecek Anayasa Mahkemesi'nin kurulması ile belirlilik ilkesine de hizmet edilmiştir. Daha sonra 1971 Anayasa değişikliği ile kanunilik ilkesi yumuşatılarak Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisi verilmiş ve yürütme organının vergilendirme yetkisinin anayasal temeli oluşturulmuştur. **1982 Anayasasının** 73. maddesinde verginin nitelikleri ve vergilendirme yetkisinin kullanımını esaslara yer verilmiştir.

Konu, anayasa hukuku ölçeğinde 1982 Anayasasının vergilendirmeyle ilgili sınırları belirleyen ilkelerin açıklanmasıyla sürdürülecektir. Anayasada be-

lirtilen ilke ve ölçülere ne kadar uyulursa temel hak ve özgürlükler de o ölçüde korunur ve hayata geçirilmesi mümkün hale gelir.

c. Anayasal İlkeler

Magna Carta'dan başlayan süreçte demokratik hukuk devleti anlayışının gelişmesine bağlı olarak vergilendirme otoritesi devamlı aşınarak belli ilkelere bağlanmıştır. Hukuksal açıdan vergileme ilkelerini, "anayasal genel ilkeler" ve "anayasal özel ilkeler" olarak ayrıştırılarak ele alınması mümkündür[10]. Anayasal genel ilkeler hukukun tüm alanları için geçerli olan ilkeler iken, anayasal özel ilkeler ise vergilere ilişkin düzenleme yapılan m. 73'ten çıkartılan ilkelerdir.

1) Anayasal Genel İlkeler

Genel ilkelerin çerçevesini hukuk devleti ilkesiyle çizmek mümkünse de bunlar; *hukuk devleti ilkesi*, *yasama yetkisinin devredilmezliği, temel haklara müdahalenin kanunla yapılabilmesi, hukuki güvenlik, belirlilik, ölçülülük, eşitlik* ilkeleri olarak belirtilebilir. Hukuk devletinin temel unsurlarını genel ilkelerin oluşturduğu söylenebilir. Hukuk devleti ekseninde vergilemeyle ilgili genel ilkelere burada kısaca değinilecektir.

i. Hukuki güvenlik

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, kanunların geriye yürütülmemesini ve kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını ifade eder. Böylece normların öngörülebilir olması, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyması, devletin de bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması sağlanır.

ii. Belirlilik

Belirlilik yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir, öngörülebilir olmasıdır. Bu ilkeyle birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırım ve sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisi verdiğini bilir. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilmelerini içerir.

iii. Ölçülülük

Ölçülülük temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında amaç-araç ilişkisinin gözetilmesidir. Öngörülen müdahale, amacı gerçekleştirmeye "elverişli"

---

[10] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s. 57.

olmalı, ulaşılması istenen amaç bakımından müdahalenin "zorunlu ve gerekli" görülmeli ve bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul dengeyi içeren "orantılılık" bulunmalıdır. Vergi mükelleflerin ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında olağan dışı ve aşırı yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez. Örneğin 500 TL vergi borcu için bankadaki tüm parası olan 100.000 TL'ye haciz koymayı içeren bir düzenlemenin ölçülü olduğu söylenemez.

Eğer konan vergi kamu maliyesi anlamında "gelir etkisi" yerine "ikame etkisi"ne sebep oluyorsa genel olarak ölçülü olmadığı söylenebilir. Sürdürdüğü faaliyetin vergiler nedeniyle terk edilmesi veya faaliyetten vazgeçilmesine sebep olacak düzenlemeler ölçülülük ilkesine aykırılığı gösterir.

iv. Eşitlik

Hukuk, adalet terazisinden geçerek şekillenirse adil bir hukuk düzenini kurmak mümkün olur. *Adaletin özünde eşitlik düşüncesi yatar*. Yani eşitlik düşüncesi adaletin temelini oluşturur. Eşitlik, biçimsel bir düşünce olan adalete ulaşmada kullanılan bir ilke olmakla beraber, bu ilkenin hayata geçirilmesi açısından adalet ilkesinin de önemli bir yeri vardır. Bir anlamda ilişki karşılıklıdır. Haklı bir neden olmadığı durumda eşitlere eşit, eşit olmayanlara eşitsizlikteki farklılık derecesine bağlı olarak farklı işlem yapmayı içerir[11].

Eşitlikte biri yasanın yapılırken farklılıkları gözeten, diğeri yasanın uygulanmasında gözetilen iki yönü vardır. Yasanın yapılmasındaki eşitlik, farklı durumlarda olanlara farklı kurallar getirilmesini ifade eder, yani "eşit olmayanların eşitsizliği" eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusu olur. Bu nedenle eşitlik herkesin aynı hak ve yükümlülüklere sahip olması anlamında gelmez. Eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddia edilen bir kanun hükmü haklı nedene dayanıyorsa, bu hüküm eşitlik ilkesine aykırı olarak görülmemektedir. Haklı neden varsa, kanun koyucu mutlak eşit düzenlemeden ayrılarak nispi eşitliği sağlamak durumunda olur.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır. Bu da eşitlik ilkesine göre oluşan kuralın herkese aynı uygulanmasıdır. Eşitlik ilkesinin bu yönü devlet organları ve idare makamlarına kanun önünde eşit durumda olanlara eşit işlem yapmaları konusunda verilmiş bir emir niteliğindedir.

2) Anayasal Vergileme İlkeleri

1982 Anayasa'nın vergiye ilişkin düzenlemesi, **"Temel Haklar ve Ödevler"** başlıklı ikinci kısmının **"Siyasi Hak ve Ödevler"** ile ilgili dördüncü bölü-

[11] Bkz; Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, a.g.e., ss. 180-189.

münün **"Vergi Ödevi"**[12] başlığı taşıyan 73. maddesinde detaylı yapılmıştır. Böylelikle vergiler yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin hangi sınırlar içinde yapılabileceğine ölçüler getirilmiştir.

Madde şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler[13] ***kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.***

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Maddedeki verginin zorunlu karşılıksız ve nihai ödeme olması verginin kamu otoritesi ve gücü kavramını somutlaştırmıştır. Bir başka ifadeyle kamu otoritesi ve gücü kavramı verginin bu nitelikleriyle somutlaşmaktadır. Devletin egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin vergilemenin temel ilkelerine yer verilmiştir. Vergi devlete kaynak sağlamak amacıyla alınsa da bir hukuk devletinde vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergi kanunlarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuki güvenliğin sağlanması gerekir. Anayasa Mahkemesi iptal veya ret yönün-

---

12 "Vergi Ödevi" başlığının kullanımı, önceliğin kamu hizmetlerinden yararlanmaya verilmesinden kaynaklanır. Kamu hizmetlerinden yararlanmanın sonucunda bir ödev olarak vergi gelir.

13 **Resim:** Bir iş ya da faaliyetin yapılması için yetkili kuruluşlar tarafından verilen izin karşılığında alınan paralardır.
Harç: Kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları özel yararlarına karşılık kamu kurumlarına yaptıkları ödemelerdir. O halde bir kamu hizmetinin harç konusu olabilmesi için sunulan hizmetin kişilere özel bir yarar sağlaması gerekir.
Benzeri Mali Yükümlülük: Vergi, resim ve harcın tüm unsurlarını taşımamakla beraber "vergi benzeri", "resim benzeri" ve "harç benzeri" olan mali yükümlülüklerdir. Benzerliğin tespiti, ödemenin kamu hizmeti karşılığı olması, kanunla getirilmesi, tek taraflı iradeyle alınması, kamu gücüne dayanması, ödenmemesi halinde hukuki zora başvurulması ve genel kamu giderlerinin finansmanına tahsis edilmesi ölçütlerinden hareketle yapılabilir.
Benzeri mali yükümlülükler düzenledikleri kanunlarda konuları, nitelikleri açık belirtilmeyen bir takım parasal yükümlülükler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Adları ***ücret, kesenek, katılma payı, fon payı veya katkı payları*** Anayasa Mahkemesi tarafından 73. madde kapsamında benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirilmektedir. Yükseköğrenim ücreti, ticaret borsaları işlem tescil ücreti, ziraat veya meslek odalarına giriş ücreti ve yıllık aidatı, barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen diğer ödemelerdir. Emlak vergisine bağlı ve ek olarak alınan "Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'na göre tahsil edilen katkı payı" vergi benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirilebilir.

de kararını verirken yapılan vergi düzenlemelerinde anayasada yer alan ilkelerin gözetilip gözetilmediğine bakar ve kararı bunlar çerçevesinde gerekçelendirir. Kanunlar aşağıda açıklanan anayasal düzeyde belirlenmiş temel ilkelere aykırılık göstermesi halinde, usulüne uygun başvuru üzerine, Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilebilir.

Anayasal düzeyde getirilen ilkeler madde 73'te düzenlendiği cümle yapısındaki sırasına göre açıklanmıştır.

i. Genellik ilkesi

Vergide genellik ilkesi ayrım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Ancak burada "herkes" bir ülkenin tüm vatandaşlarını veya ülkede yaşayanları değil, vergi kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayla ilişki içine giren herkesi ifade etmektedir. Verginin alınmasında ırk, din, dil, sınıf, aile, zümre, siyasi inanç, felsefi düşünce, mezhep vb. konular açısından mükellefler arasında ayrım yapılamaz. Bu haliyle genellik ilkesi, vergiyi doğuran olayla ilişki kuran herkesin kanun önünde eşit olduğunu göstermektedir. Vergilere kanunlarla iktisadi, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle getirilen muaflık ve istisnalar genellik ilkesinin kapsamını daraltmakla beraber bu uygulamaların genellik ilkesini devre dışı bıraktığı söylenemez.

ii. Genel Karşılığın Varlığı ilkesi

Vergi, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla kamu yararına göre gerçekleştirdiği kamu giderlerini karşılamak için alınır. Verginin kamu giderlerini karşılamak için alınması, onun fiskal (mali) amacını ortaya koyar. Anayasada kamu giderlerini karşılayabilmesi öngörülen verginin, zamanında ve eksiksiz ödenmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenmiş olan kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olur. Bu nedenle vergi almanın temel amacı kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve kamu giderlerinin karşılanması olarak ortaya konur. Anayasal çerçevede "kamu giderlerinin karşılığı" olarak ifade edilen verginin bu fonksiyonu "*genel karşılığın varlığı ilkesi*" olarak nitelendirilebilir.

Ancak mükelleflerin ödediği vergilerin özel bir menfaate dayanmaması, yani belirli bir kamu hizmeti karşılığı olmaması noktasında bu ilke "*özel karşılığın yokluğu ilkesi*" şeklinde bir anlam da taşımaktadır. Burada önemli olan karşılıklılık ya da karşılıksızlık kavramının kapsamını belirlemektir. Eğer vergi, genel olarak kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bunların karşılığı olarak ifade ediliyorsa genel karşılılıktan, özel menfaat ile ilişkilendirilerek kullanılıyorsa karşılıksızlıktan bahsediliyor demektir. 1982 Anayasası m.73'te vergi ile kamu giderlerinin karşılanmasından söz edildiğine göre, verginin genel karşılıklılık yanının ön planda olduğu görülmektedir.

iii. Mali güce dayanma ilkesi

Vergilemede adaletin hukuki içeriği vergilendirmenin mali güce göre yapılmasıyla doldurulmuştur. Burada mali güç bir vergilendirme bakımından bir ölçü ortaya konmuştur. Verginin mali güce göre alınması ilkesi, esas itibariyle vergilendirmenin ekonomik bir değer üzerine oturtulmasını ve vergi ödeme güçlerinin dikkate alınması suretiyle yapılmasını öngörür. O halde, bir verginin mali güce göre alınması demek, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması demektir. Anayasa'da mali gücün ne olduğu tanımlanmamakla beraber, kamu maliyesi teorisi yönünden mali gücün bilimsel göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu bilinir. Mali güç ile ödeme gücü arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Mali güç, ödeme gücünün dayanağını oluşturur. Bu nedenle vergilendirmede kişilerin sahip oldukları ekonomik değerler ile mali güçlerinin göz ardı edilmemesi gerekir. Belirtilen göstergelerden kopuk bir vergi, anayasaya aykırılık oluşturur. Verginin ödeme gücünü temsil eden konular üzerinden alınmasına *mali güce dayanma ilkesi* denir. İlkenin özünde vergi konularının mali gücü temsil eden göstergeler üzerine oturtularak vergi alınması vardır. Mali gücün kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir ölçüsü olduğu düşünüldüğünde, mali güce dayanma ilkesi kamu hizmetlerinden daha çok yararlananlardan daha çok vergi alınmasını sağlaması nedeniyle adalet anlayışına da uygun düşmektedir.

iv. Adalet ilkesi

Adalet kavramının soyut ve kişiden kişiye değişen niteliği vergi adaleti ilkesinin içeriğinin belirlenmesinde de kendini göstermektedir. Bu adaletin vergi hukukuna karşı bir pozisyonu olmayıp vergileme alanındaki görünümünden başka bir şey değildir.

Hukukun amacı adalete ulaşmak, vergi hukukunun bu yönden amacı da adalete hizmet etmektir. Hukukta genel olarak adaletin "**dağıtıcı adalet**" ve "**denkleştirici adalet**"olmak üzere iki türü bulunur. Dağıtıcı vergi yükünü eşit dağıtan kanunların yapılmasını ifade ederken denkleştirici adalet var olan kanun karşısında herkese aynı ve eşit davranılmasını ifade eder.

Dağıtıcı adalete bir benzetme yapmak gerekirse, nasıl apartmanda oturanlar ortak ısınma maliyetini ısınma ölçüsü olan dereceye göre paylaştırıyorlarsa vergi kanunları da kamu hizmetlerinden yararlanmayı ölçen göstergeleri dikkate alan vergi kanunları yaparlarsa bu dağıtıcı adalet anlamında eşitliğe uygun düşer. Denkleştirici adalet her kesin kanun önünde eşitliğine işaret edip, kanunların vatandaşlık, inanç, din, dil, ırk, sınıf farkı gözetmeksizin eşit uygulanması ifade edilir. Vergi kanunlarının her kişiye aynı mesafede ve eşit davranarak aynı verginin alınması **yatay eşitlik** olarak ifade edilir. Örneğin bazı harcama vergileri yatay eşitlik esasına göre alınır.

Anayasamıza göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esastır. Bu esas, güçsüzleri güçlüler karşısında korumayı ifade eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama biçimini gösterir. Buradaki adalet sosyal devlet ve sosyal adalet ekseninde vergide dağıtıcı adaleti de açıklar. Gerçekten sosyal devletin ekonomiye müdahalede kullandığı araçlardan biri de vergilendirmedir. Vergi gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği giderir. Anayasamızın 73. maddesindeki verginin mali güce göre alınması, adaletli ve dengeli olması normları sosyal devlete ulaşmada hizmet eden güçlü ve bağlayıcı ölçülerdir.

Vergi yükünün adaletli dağılımının hayata geçirilmesi ile verginin ödeme gücüne göre vergi alınması arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergilemede adalete ulaşabilme noktasında dolaysız vergiler açısından emek (ücret) gelirlerinin sermaye gelirlerine göre farklı vergilendirilmesi, vergi tarifesinin artan oranlı olması, en az geçim indirimi, kişinin sakatlık halinin dikkate alınması, dolaylı vergiler açısından farklılaştırılmış mal ve hizmet grupları yanında farklılaştırılmış oranların da uygulanması ve her iki vergi grubu açısından belirli istisna ve muaflıkların tanınması çok önemli bir yer işgal etmektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasında kullanılan vergi tekniği de önemlidir. Bu açıdan bakıldığında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı mali gücün ortaya çıkartılması yanında sosyal amaca ulaşmada da önemli bir rol oynar. Verginin taşıması gereken bu özellik *adalet ilkesi* olarak belirtilebilir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, mükelleflerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Sosyal adaletin temelinde vergileme vergilemenin özünde ise sosyal adalet yatar. Bu ilişki o kadar açıktır ki, anayasalara geçerek anayasal vergileme ilkesi haline gelmiştir.

Vergi hukukunda adalet ilkesine baktığımızda vergi konuları açısından "dağıtıcı adaletin" esas alındığı görülmektedir. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar, dağıtıcı adaleti hayata geçirmek bakımından önemli düzenlemelerdir. Çünkü Anayasa'nın 73/1. maddesine göre "*herkes ... mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*". Bu ilke, mali gücü fazla olanın az olana kıyasla daha fazla vergi ödemesi gereğini vurgulamaktadır. Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda adalet ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Vergileme açısından "denkleştirici adalet" kanun önünde eşitliği ifade edip, aynı vergiyi doğuran olayla ilişki içine giren her yönüyle aynı konumdaki kişiye aynı matrah ve oranlar uygulanarak aynı verginin çıkması olarak belirtilebilir.

Mali güce dayanma ve adalet ilkesi birlikte bizi vergisel eşitliğe götürür[14]. Buna göre mali gücü aynı olanlardan aynı vergi, mali gücü farklı olanlardan

[14] Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, Der Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 9.

farklı vergi alınması esas olup, bu **dikey eşitlik** olarak ifade edilir. Dolayısıyla gelir, servet ve harcamaları aynı olan kişilerden aynı miktarda vergi alınırken; gelir, servet ve harcamaları farklı olan kişilerden farklı miktarda vergi alınacaktır. Başlıca göstergeleri; gelir, servet ve harcama olarak kabul edilen ve mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması anlamına gelen mali güç ilkesi aynı zamanda vergide dikey eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Gelir, servet ve harcamaların mali gücün göstergeleri olduğu dikkate alındığında mali gücün dağıtıcı adalete uygun düşen eşitliği ifade ettiği görülmektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olduğunu ifade eden anayasa hükmü vergi adaletinin tesisinde sosyal normların da dikkate alınacağını açıkça ortaya koymuştur. Bu konuda vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin (örneğin engelliler indirimi) önemli bir yer işgal ettiği görülmektedir.

v. Kanunilik ilkesi

– Genel Olarak Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi devletin vergilendirme yetkisini sadece kanun çıkartmak suretiyle kullanmasını ifade etmektedir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmü, vergi hukukunda kanunilik ilkesinin esas alındığını vurgular. Verginin kanunla konulması, vergi yüküne etki eden tüm unsurların kanunla düzenlenmesine bağlayıcı bir sınır çizer. Bu çerçevede; mükellef, konu, vergiyi doğuran olay, muaflık ve istisnalar, matrah, oran, tahsil zamanı ve şekilleri vb. temel unsurlar kanunlarca düzenlenir. Verginin kanunlarca belirlenmesi, "***kanunsuz vergi olmaz***" ilkesinin diğer bir ifadesi olan "***kanunilik***" ilkesidir[15]. Kanunilik ilkesi şekli anlamda vergilerin kanunla konulacağını ifade ederken, vergi hukuku anlamında temel haklardan biri olan mülkiyet hakkına müdahale edebilmenin, temsilsiz vergi olmaz ilkesine uygun şekilde, parlamentonun yetkisinde olması kastedilir. Bu anlamda ele alındığında Anayasa'daki vergi ödevi başlıklı 73. madde olmasa dahi vergilerin kanun koyucu tarafından yapılacağı sonucuna götürür. Bir başka ifadeyle kanunilik, kimin kamu hizmetlerini karşılayacağına ve bu suretle kimi finanse edeceğine yürütme organının değil parlamentonun yani halkın seçtiği kişilerin halk hakkında karar vermesi demektir. Bunun anlamı vergi kanunlarıyla düzenlenmemiş belli olguların vergi yükümlülüğü yaratmaması, dolayısıyla TMK m.1'deki hâkimin hukuk yaratma düzenlemesinin vergiler için geçerli olmayacağıdır.

---

[15] Vergi yükü getirmemek koşuluyla özellikle vergilerin uygulanmasına yönelik olarak idareye düzenleme yetkisi tanınmıştır. Ancak, vergi yükü getiren tüm düzenlemelerin kanunilik ilkesi sınırları içinde kalacak şekilde kanuna dayanması bu ilkenin gereğidir.

Verginin kanuniliği ilkesi, demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması biçiminde ortaya çıkar. Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğu ve bu organ dışındaki bir organa devredilemeyeceği anlamına gelir, ki bu durum "***temsilsiz (temsilcisiz, kanunsuz) vergi olmaz***" prensibinin hayata geçirilmesini ifade eder. Vergilerin mükelleflerin seçtiği temsilcileri tarafından karara bağlanması bir anlamda mükelleflerin olabildiğince kendi kendilerini vergilendirdiklerini de ifade eder. Bu anlamıyla vergi kanunlarıyla ceza kanunları yakın akrabadırlar. Vergi hukuku mülkiyet hakkına, ceza hukuku özgürlüklere müdahalenin kanunla yapılabileceğini içerir. Her iki hukuk dalının kanuna dayalı olması bu hukuk alanlarını kıyas yoluyla hükmün genişletilmesine kapatmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergileme alanında yürütme veya yargı organının düzenleme yapma yasağına götürür. Bu ilke aynı zamanda yasama organı dışındaki organların vergi yükü veya vergi yüküne eş etki doğuracak düzenlemeler yapılmamasını da içerir. İlke öyle yorumlanmalıdır ki, vergilemeye ilişkin yasama organına ait yetki kanunla dahi başka bir organa devredilemez niteliğini korumuş olsun. Bu nedenle vergi yükünü değiştiren düzenlemelerin ancak ve ancak doğrudan yasama organı tarafından kanunla yapılması kanunilik ilkesinin özünü oluşturur. Kısaca bu ilke kanunla yapılabilecek bir düzenlemenin yönetmelik, genel tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlerle yapılmasına izin vermez. Örneğin, vergi tevkifatı (stopajı, kesintisi) yapılması normlar hiyerarşisinde anayasalardan sonra gelen kanunla kaldırılıp kaldırılmayacağı ya da değiştirileceği yönetmelik, tebliğ gibi bir ikincil düzenlemeyle yapılmaya kalkışılması verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Özellikle idare tarafından yapılacak yorumlar kanunilik ilkesini zedelememeli ve dolanmamalıdır. Aksine davranış yürütme organının yetkisi olmadığı halde yasamanın yetkisini kullanması anlamına gelir ki bu durumda idare "yetki (fonksiyon) gaspı"na sebep olur.

Kanunilik, vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının mükellefler ve idare tarafından belli ve kesin olmasını ifade eden vergilendirmede belirlilik ilkesinin hayata geçirilmesinde çok önemli role sahiptir. Çünkü, herkes kendisine uygulanacak veya kendisinin tabi olduğu hukuku bilme hakkına sahiptir. Kişiler gelecekte tabi olacakları vergi yükünü önceden bilirlerse geleceğe yönelik güvenli karar verirler. Böylelikle idarenin keyfi, sınırsız hareketlerinin önüne geçilerek kişi özgürlükleri devlete karşı korunmuş olur. Vergilerin kanunla alınması; keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemesi nedeniyle mükelleflere güvence sağlar. Bu anlamda vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenliğin güvencesini oluşturur.

Kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi hiçbir kimse ve organ tarafından kullanılamayacağından idare tarafından yasal boşluk bulunduğu öne sürülerek vergiler dâhil kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlayıcı idari dü-

zenlemeler yapılamaz. Görüldüğü üzere kanunilik ilkesiyle idarenin vergi yükünü artırmasının önüne en üst düzeyde set çekilmiş olmaktadır. Ancak Anayasada vergilerin kanunlarla getirileceği hüküm altına alınmış olmasına rağmen, vergi hukukunun teknik yapısı gereği genellikle çabukluk ve kolaylık sağlamak amacıyla, aşağıda belirtilen durumlarla sınırlı olarak Cumhurbaşkanına düzenleme yetkisi verilmiştir.

– Kanunilik İlkesinin İstisnaları

Birinci istisna *(Cumhurbaşkanı Kararları)***:** Anayasanın vergiye ilişkin 73. maddesinin son fıkrası ile Cumhurbaşkanı verginin bazı unsurlarında değişiklik yapma yetkisiyle donatılmıştır. İktisadi hayatın akışına göre vergilere hızlı bir şekilde müdahale yapmak gereği karşılanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda verilen yetki; "**vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına "verilebilir" denmekle takdir hakkının yine kanun koyucuda olduğu görülmektedir.** Buna göre;

- Yetki ancak kanunla verilebilir. yetkinin önceden çıkarılmış kanunlara dayanmak zorunda olması nedeniyle asli düzenleme yetkisi sayılmaz.

- Kanun koyucu bu yetki vermediği sürece Cumhurbaşkanının anılan konuları düzenlemesi söz konusu olmaz.

- Yetki kanunun belirlediği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapmak üzere verilebilir. Yetki verginin bütününü kapsayacak şekilde verilemez.

-Yetki münhasıran Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmak verilmiştir, başkasına yetki devri yapılamaz.

-Yetki verginin unsurlarına değil, sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olabilir. Bunların dışındaki konularda değişiklik yapılamaz[16]. Aşağı ve yukarı sınırları içinde yetki verileceğinden sınırların parasal tutarlara ait olduğu görülmektedir.

Dikkat edildiğinde; Anayasa'mız vergi kanunu çıkarılması konusunda yasama organına yetki vermekle birlikte, vergi kanunları ile Cumhurbaşkanına hangi sınırlar içinde düzenleme yetkisi verilebileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanına verilen düzenleme yetkisi "sınırlı" ve "koşullu değiştirici" bir

[16] Gelir Vergisi Kanunun geç. m.67'deki "Bu madde hükümleri 31/12/2025 tarihine kadar uygulanır. Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tarihi beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir" hükmü ile Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 24'deki hükmü "…Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir" hükmü yetkinin süre bakımından kullanılması itibarıyla sorunludur.

yetkidir. Anayasa göre bu konuda bir yetki verilecekse o da Cumhurbaşkanı'dır. Bakan veya bir başkasına bu yetki istense dahi verilemez. Kanunla yetki verilmezse Cumhurbaşkanının o konuyla ilgili düzenleme yapma yetkisinden de bahsedilemez. Bu nedenle *Cumhurbaşkanı, yetkisini kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan kullanamaz, ancak kanunla açıkça yetki verilmesi halinde kullanabilir*. Vergi kanunda yer alan her oranı Cumhurbaşkanı kararı ile değişikliğe tabi tutmak mümkün değildir. İlgili oranın değiştirebilmesi bakımından Cumhurbaşkanına açık yetki verilmiş olması gerekir. Anayasa'da yetkilendirilebileceği belirtilen konular dışında kanunla yetki verilse bile yetki anayasaya aykırılık oluşturur.

İkinci istisna *(Dış Ticaret Vergileri)*: Anayasa'nın 167. maddesinin son fıkrasında, **"...ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir"** denilmiştir. Cumhurbaşkanı ek mali yükümlülükler konusunda verilen yetki Anayasa'nın 73. madde çerçevesindeki yetkiden farklıdır. 73. madde kapsamındaki yetki, yeni ek mali yükümlülük getirme yetkisi vermezken; 167. madde kapsamındaki yetki vergi ve benzeri yükümlülükler dışında, ek mali yükümlülük getirme ve kaldırma yetkisi vermektedir. Dolayısıyla *benzeri mali yükümlülükler* kanunla getirilebilirken *ek mali yükümlülükler* Cumhurbaşkanı tarafından getirilebilmektedir.

Ek mali yükümlülük konusunda Cumhurbaşkanına verilen yetkinin benzeri mali yükümlülüklere ilişkin yetkiden farklı ve daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir. Cumhurbaşkanı başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakarak günü gününe alınacak önlemlerle dış ticareti ülke ekonomisinin yararına düzenleyebilmektedir. Düzenlemeleri yaparken amaç dış ticaretin ülke yararına olmak üzere düzenlenmesi ve bu konunun ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleriyle sınırlı olmasıdır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini genellikle dış ticaret üzerinden alınan çeşitli *fonlar* (Toplu Konut Fonu, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Destekleme Fiyat İstikrar Fonu vb.) suretiyle kullanmıştır.

Üçüncü istisna *(Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri)*: Anayasa Cumhurbaşkanına olağan (m.104) ve olağanüstü (m.119) haller bakımından kararname çıkarma yetkisi vermiştir. Kararname çıkarma yetkisi olağan dönemler ile olağanüstü dönemler itibarıyla farklılık göstermektedir. Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergilerle ilgili düzenleme yapılamazken, **olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri**yle vergiler konusunda düzenleme yapılabilmesi kanunilik ilkesinin istisnalarından birini oluşturmaktadır.

Olağanüstü hâl, savaş ve seferberlik süresince çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılması mümkün değildir. Bu nedenle kanunilik ilkesinin bir istisnası olarak olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergiler alanında düzenlemeler yapılabilir.

2. Kanun

Kanunlar bir hukuk kuralı olarak, anayasanın yetkili kıldığı organca (yasama organı) belirli usul ve biçimlere göre hazırlanan soyut, sürekli, yazılı hukuk kurallarıdır. Anayasa'nın 7. maddesine göre yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Bu yetki devredilemez. Kanunlar için öncelikle milletvekillerinin TBMM Başkanlığına **kanun teklifi** vermeleri gerekir. Başkan teklifi ilgili komisyonlara havale eder ve sonrası komisyondan gelen teklifler TBMM genel kurulunda görüşülerek karara bağlanır.

Anayasamız vergi, resim ve harçların kanunla konulacağına ilişkin amir bir hüküm getirmiş ve kanun olmadan vergi koymanın, kaldırmanın veya değiştirmenin mümkün olmadığını belirtmiştir. Vergilerin mutlaka bir kanuna dayanması gereğine **"vergide kanunilik"** ilkesi denir. Bu ilkeye göre vergi alınıp alınmayacağı, anayasadan sonra gelen üst norm olan kanunla konulup kaldırılacağı ya da değiştirileceği demektir. Yönetmelik vb. ikincil düzenlemelerle vergi yükü getirilmesi veya kaldırılması şeklinde yapılan düzenlemeler verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Bu nedenle kanunlar vergi hukukunun en önemli kaynağıdır. Vergi kanunları yapılırken Anayasada belirtilen genel ilkelere ve 73. maddesindeki ölçülere uyulması gerekir. Temel hak ve özgürlüklerin korunması bu çerçevede olur.

Vergilere ilişkin düzenlemeler genellikle düzenlediği verginin veya usul hükmünün konusundan adını alan müstakil kanunlarca yapılmaktadır. Diğer taraftan, vergilere ilişkin bazı düzenlemelerin çıkartılan çeşitli torba kanunlar içine serpiştirildiğine de sıklıkla rastlanmaktadır. Vergi kanunları da diğer kanunlar gibi genel ve soyut hükümler getiren metinlerdir. Ancak vergi kanunlarının diğer kanunlardan farklı olarak iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlardan biri vergi kanunlarının verginin asli unsurlarını içermesi diğeri vergi kanunlarının uygulanabilmesinin ön izne tabi olmasıdır.

Vergi kanunlarının verginin asli unsurlarını içermesi: Vergi kanunlarının diğer kanunlardan farklı bir özelliği de anayasada yer alan özellikler gereği bazı hükümleri içermesinin zorunlu olmasıdır. Vergi kanunları kişilere yük getiren kanunlar olduklarından; ***konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahsil zamanı*** gibi verginin belli başlı temel öğelerini açıkça düzen-

lemeleri gerekir. Aksi takdirde ona vergi denilemez. Eğer bir vergi kanunu bu unsurları eksik olarak düzenler ve bazı unsurları düzenleme yetkisini idareye bırakırsa, usulüne uygun bir şekilde yapılan başvuru üzerine, kanunu inceleyen Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi tarafından bu gerekçe ile iptal edilen birçok vergi kanunu vardır[17]. Kısaca bir verginin adının vergi olması yetmez, içinin de unsurlarını içerecek şekilde vergi olması gerekir.

Vergi kanunlarının uygulanabilmesinin "ön izne" tabi olması: Bir vergi kanunu uygulanarak vergi tahsil edilebilmesi için Bütçe Kanunu ile o verginin ilgili yıl için yürürlüğe konulması şarttır. Bu anlamda vergi kanunlarının sürekliliği yıllık esasa göre çalışmaktadır. Bunun anlamı vergi kanunlarının kanunlaşarak bir defa uygulanmış olmaları dahi sürekli uygulanacakları anlamına gelmediğidir. Bu durum vergi kanunlarının Bütçe Kanunu ile yakın ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Bütçe Kanunu, yıllık olarak kamu gelirlerinin toplanmasına "izin" ve kamu harcamalarının yapılmasına "yetki" veren bir kanundur.

Vergilerin ilgili yıl için toplanabilmesi sadece vergi kanunlarının varlığı yeterli değildir. Aynı zamanda yapısı gereği yıllık uygulanan Bütçe Kanununda vergilerin toplanması konusunda hüküm bunmalıdır. Dolayısıyla her yıl kamu gelirlerinin toplanabilmesi için o yıl bütçe kanunu ile izin verilmesi gerekmektedir. Bütçe kanunuyla böyle bir yetki verilmediği sürece vergi kanunlarına dayanarak işlem yapılması mümkün olmaz. Kısaca o yıl tahsil edilecek bir vergiye Bütçe Kanunu'nun ilgili cetvelinde yer verilmesi, söz konusu vergiye sadece o yıl itibarıyla uygulama kabiliyeti kazandırması bakımından bir ön şarttır.

Yasama organı Bütçe Kanunu ile vergilerin toplanmasına ilişkin izin vermesi gerekir. Vergilerin uygulamalarını sağlamak için Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer almasıyla bu vergilerin tahsil edilmesine izin verilmesine "**ön izin**" ilkesi denir. O halde uygulama açısından vergi kanununun tek başına varlığı yeterli olmamakta ve ilgili yılın bütçe kanununun (C) cetvelinde de vergi kanununun yer alması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle kanun olarak var olan bir vergiye o yılın bütçe kanunun (C) cetvelinde yer verilmemişse o vergi veya vergilere dayanılarak ilgili yıl işlem ve tahsilat yapılamayacaktır. Pozitif hukukta bulunan bir vergi kanunun Bütçe Kanununda yer almaması veya izin verilmemesi o vergi kanununun yürürlükten kalktığı anlamına gelmez. Bu vergi kanunu kanunların özel düzenlemeyle yürürlükten kaldırılmadığı sürece yürürlükte olduğunu ifade eden "kanunların sürekliliği" ilkesine göre yürürlükte kabul edilir. Vergi kanununa o bütçe kanununda uygulanmak üzere ön izin verilmemiş

[17] Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101; Anayasa Mahkemesi, 06.01. 2005, E:2001/3, K:2005/4.

olması o vergilerin sadece ilgili bütçe kanununun uygulama döneminde uygulanmayacağı demek anlamına gelir. Sonraki yıllar bütçe kanunlarında ön izin verildiğinde şüphesiz yeni bir kanun çıkarmaya gerek olmaksızın uygulanır.

3. Uluslararası Vergi Anlaşması

Devletlerarası ilişkilerin hızla çeşitlenerek gelişmesi günümüzün kaçınılmaz bir olgusudur. Bu gelişmeleri hayata aktarabilmek karşılıklı bir ilişkiyi gerektirir. Bir devletin bir başka devletle veya uluslararası kuruluşlarla ilişkilerini düzenlemek amacıyla uluslararası anlaşmalar yapma zarureti vardır. Uluslararası anlaşmalar yapısı gereği yabancılık unsurunu içinde barındırır.

Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılan anlaşmalar Cumhurbaşkanı Kararıyla belirlenen yetkililerce imzalanır ve Cumhurbaşkanı Kararıyla onaylanır. Uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesinde genel kural; imzalanan bir anlaşmanın TBMM'nin bir kanunla uygun bulmasına bağlanmıştır. Ancak istisnai olarak; ekonomik, ticari, teknik ilişkileri düzenleyen *"süresi bir yılı aşmayan ve devlet maliyesi bakımından bir yük getirmeyen anlaşmalar"* kişi hallerine ve Türklerin yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla TBMM'nin onayına gerek olmaksızın Cumhurbaşkanınca onaylanıp Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girerler. TBMM'nin onayını gerektirmeyen anlaşmalar yayımını takip eden iki ay içinde TBMM'nin bilgisine sunulur. O halde, vergilerle ilgili olmakla birlikte devlet maliyesine yük getirmeyen (örneğin, vergi idareleri arasındaki işbirliği anlaşmaları) anlaşmaların bir kanunla onaylanmalarına gerek yoktur. Buna karşılık vergilerle ilgili olan ve "*devlet maliyesine yük getiren veyahut Türklerin yabancı ülkedeki mülkiyet haklarına dokunan*" uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girmesi için bunların TBMM'nin uygun bulunması gerekmektedir. na ve onayına genel kurallar çerçevesinde olmaktadır.

Anayasanın 90. maddesine göre "***Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır***"[18].

[18] İlk bakışta, "temel hak ve özgürlükler" kavramı ile Anayasamızda, "kişinin hakları ve ödevleri" başlıklı ikinci kısmının ikinci bölümünde (m. 17-40) yer alan hak ve özgürlüklerin kastedildiği düşünülebilir. Ancak Anayasa'da yer alan "temel hak ve özgürlükler" ifadesi genel bir ifadedir. Dolayısıyla kapsam belirli ve net olmadığından, bunun kapsamına her şey dahil edilebilir.

Uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olması, onları diğer kanunlarla eşit hale getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası anlaşmalarla kanunlar arasında bir astlık üstlük ilişkisinin değil, eşit kurallar arasında geçerli olan öncelik - sonralık sorunu olabilir[19]. Bu nedenle, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla ulusal kanunlar arasında bir çatışma olması durumunda, çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınarak uygulanır ve ulusal kanun hükümleri ihmal edilir. Şüphesiz buradaki ihmal ulusal kanunun yürürlükten kalktığı anlamına gelmez.

Vergi hukuku açısından devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaştırılacağı ve bu çerçevede hangi vergiyi hangi devletin alacağı **"çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları"** aracılığıyla çözülür. Yabancılık unsuru taşıyan vergilendirme ilişkilerinde başvurulması gereken ilk kaynak uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır. Bu anlaşmaların amacı, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çatışmasıyla ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi[20] önlemektir. Uluslararası vergi anlaşmalarının bir yönünü de mükelleflerin yurtdışındaki vergiyi doğuran olayları ile ilgili bilgilere ulaşımı imkanını veren bilgi değişimi anlaşmaları oluşturmaktadır.

4. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri hukukun yürütme organı tarafından çıkartılan kaynaklardan biridir. Anayasada iki çeşit Cumhurbaşkanlığı kararnamesi öngörülmüştür. Bunlardan biri olağan dönemlerde diğeri ise olağanüstü hâl yönetimi dönemlerinde çıkartılan kararnamelerdir.

a. Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir (m. 104). Bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı karar-

---

[19] Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, 1995, ss. 78–79. (Yazar eserinde şu görüşü ileri sürmektedir: "Anlaşmanın anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne gidilemiyor olması, yasa ile anlaşma arasındaki eşitliği bozmaktadır. Artık bu durumda, anayasaya aykırılığı tartışılabilen ve aykırılığın belirlenmesi ile iptal edilebilen bir yasa ile anayasaya aykırılığı tartışılamayan ve aykırı olsa dahi uygulama gücü olan bir anlaşmanın eşitliğinden bahsetmek olanaksız görülmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi yasası hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi yasaları ile eşit seviyede değil; aksine iç hukuk hükümlerine üstündür.")

[20] Uluslararası çifte vergilendirme, birden fazla devletin aynı vergi mükellefinin aynı vergi konusundan vergi alması sonucunda mükellefin iki veya daha fazla kez vergilendirilmesidir.

namesi hükümsüz hale gelir. Görüldüğü üzere Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yasamayı etkisizleştirmeye izin verememesi kapsamında kanunlarla çatışma olması durumunda kanunların uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle Cumhurbaşkanlığı kararnamelerin normlar hiyerarşisi bakımından kanunlardan sonra gelir.

Her alanda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Çıkarılamayacak alanlar; "(1) Anayasanın **ikinci kısmının** birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler, (2) Anayasada **münhasıran kanunla** düzenlenmesi öngörülen konular ile (3) Kanunlarda **açıkça düzenlenen** konulardan" ibarettir.

Vergi Ödevi başlıklı 73. madde Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasi Hak ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde yer aldığından ve burada "*kanunilik ilkesi*" açıkça düzenlendiğinden, olağan dönemlerde vergiler konusunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlemeler yapılamayacağı açıktır. Bu nedenle olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi vergi hukukunun kaynağı değildir[21].

b. Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Olağanüstü dönemin varlığından kasıt Anayasa'da öngörülen şartlara göre ilan edilmiş bir olağanüstü halin varlığıdır (m. 119)[22]. Olağanüstü halin amacıyla örtüşecek şekilde konu, kapsam, ilke ve kullanma süresi ile ilgili de bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu çerçevede çıkartılan Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilmesi dahi mümkündür. Dolayısıyla **olağanüstü dönemlerde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergiler konusunda düzenleme yapılabilir**. Olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kanun hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.

---

[21] Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin anayasaya ve kanunlara aykırı olup olmadığı konusundaki yargısal denetim Anayasa Mahkemesine aittir. Olağan dönemde çıkartılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasaya uygunluğunun denetimi kanunlarınki gibidir.

[22] Anayasa m.119: Cumhurbaşkanı; savaş, savaşı gerektirecek bir durumun başgöstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddî şekilde bozulması, tabiî afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir.

Olağanüstü hâl sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar. Olağanüstü hallerde çıkarılan **Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin** şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılamaz (Any. m. 148/1). Böylece belirtilen dönemlerde vergiler konusunda düzenleme yapılması veya yeni vergiler getirilmesi halinde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi uyulması zorunlu bir kaynak niteliğinde olur.

5. Cumhurbaşkanı Kararı

Cumhurbaşkanı Kararı vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynaklarındandır. Cumhurbaşkanı Kararının dayanağı Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasıdır. Anayasa'nın ilgili maddesi şöyledir:

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Görüldüğü üzere Anayasada vergilere ilişkin "sınırlı" ve "belirli koşullarda" münhasıran Cumhurbaşkanına düzenleme yapma yetkisinin verilebileceği düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanı kendisine verilen sınırlar içinde düzenlenen ve yetkisini kullanırken anayasayla belirlenmiş sınırlarla bağlıdır.

Cumhurbaşkanına verilen yetkinin nitelikleri ile ilgili şunlar söylenebilir:

- Yetki, münhasıran Cumhurbaşkanına ait olup, bunun devri mümkün değildir.
- Yetki, sadece muaflık, istisna, indirim ve oran unsuruna yöneliktir. Başka vergi düzenlemeleri için kullanılamaz.
- Düzenleme ancak kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar içinde yapılabilir.
- İlgili konuda düzenlemenin yapılabileceği konusunda kanun metninde Cumhurbaşkanına yetki verildiğine ilişkin açık hüküm olmalıdır. Kanunda özelde açık hüküm yoksa anılan konularda Cumhurbaşkanı değişiklik yapma yetkisine sahip değildir.

Çeşitli vergi kanunlarında Cumhurbaşkanına yetki kullanması ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin KDV Kanunu'na göre KDV oranı %10'dur. Bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, muhtelif mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir (KDVK, m. 28). İşte Cumhurbaşkanı bu yetkiye dayanarak KDV oranlarını

mal ve hizmet listelerine göre %1, %8 ve %18 olarak belirlemiştir. Bu değişiklik yetkisi anayasal sınırlar içindedir. Diğer taraftan, Cumhurbaşkanı vakıflara vergi muafiyeti tanınması ile ilgili yetki verilmesi halinde vergi mükellefiyetinin kaldırılması söz konusu olduğundan, Anayasa'nın 73/4. maddesinde Cumhurbaşkanına verilebilecek yetki sınırları aşılmış olur.

Cumhurbaşkanının kendisine tanınan yetki çerçevesinde çıkardığı Cumhurbaşkanı Kararları, idari işlem niteliğini haizdir. Dolayısıyla bir Cumhurbaşkanı Kararının yetki, sebep, konu şekil, usul ve amaç açısından hukuka uygunluğunun denetimi, kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren 60 gün içinde Danıştay'a açılacak bir iptal davası ile gerçekleştirilir.

Ayrıca Cumhurbaşkanı Anayasanın 167. maddesi çerçevesinde dış ticaret üzerinden çeşitli fonlar adı altında yeni ek mali yükümlülükler getirmeye yönelik Cumhurbaşkanı Kararı çıkartabilmektedir.

6. Yönetmelik

Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri (üniversiteler, meslek kuruluşları, belediyeler), kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler (Any. m. 124). Yönetmelikler Anayasa'da ismen belirtilmiş, idarenin en sık başvurduğu genel düzenleyici işlemlerinden birisidir. Bu haliyle yönetmelikler ikincil mevzuat olarak isimlendirilen alt mevzuatın bir parçasını oluştururlar. Yönetmeliklerin çıkartılmasının sebep unsuru bir kanun veya Cumhurbaşkanı kararnamesidir. Dolayısıyla yönetmelikler doğrudan kanuna veya Cumhurbaşkanı kararnamelerine aykırı olamaz. Tebliğle bir mali yükümlülük getirilemez aksine durum düzenleyici işlemi hukuka aykırı hale getirir. Tebliğ hakkında dava yoluna gidilmesi halinde görevli mahkeme olarak Danıştay'ca iptal edilir.

Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayınlanacağı bu konuda çıkartılmış bulunan Resmî Gazetede Yayımlanacak Yönetmelikler Hakkındaki Kanun'a göre belirlenir. O halde kanunda yayımlanacağı belirtilmeyen yönetmeliklerin yayımlanması şart değildir.

Genel düzenleyici işlem olan yönetmeliklerin yargısal denetimi idari yargıda yapılır. *Ülke çapında uygulanacak* yönetmeliklerin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da, kamu kurum ve kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşlarının *ülkenin belirli bir yöresinde* uygulamak üzere çıkardıkları yönetmeliklerinin yargısal denetimi ise o yerdeki idare

mahkemelerince yapılır. Yönetmeliğin iptal edilmesi halinde buna dayanılarak yapılan bireysel idari işlemin ayrıca iptali istenebilir.

Hazırlanması daha basit, çabuk ve formaliteden uzak olduğu için vergi hukuku alanında yönetmeliklere daha sıklıkla başvurulmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan vergi kanunları ile ilgili yönetmeliklere şu örnekler verilebilir:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre çıkarılan "Engelli İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engelli Derecelerinin Tespiti Şekli ve Uygulaması Hakkında Yönetmelik",
- Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesine göre çıkarılan "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılacak Belgelerin Basım ve Dağıtımı Esasları Hakkında Yönetmelik",
- Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1'e göre çıkarılan "Uzlaşma Yönetmeliği".

7. Düzenleyici Genel Tebliğ

Vergi hukukunun en çok kullanılan kaynakları arasında genel tebliğler gelir. Vergi kanunlarına aykırı olmamak üzere idareye bazı alanlara ilişkin sınırlı düzenlemeler yapma yetkileri verilir. Genel tebliğler ilgili vergi kanunlarına göre sıra numarası verilmek suretiyle Hazine ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılır ve Resmî Gazete'de yayınlanır.

Çıkarılma amacına bağlı olarak genel tebliğler[23]; 1) düzenleyici işlemler yapmak veya 2) vergi kanunlarının uygulanmasına açıklık getirmek için çıkartılırlar. Birinci amaçla çıkartılan tebliğlere **"düzenleyici genel tebliğ",** ikinci amaçla çıkartılan tebliğlere ise "açıklayıcı genel tebliğ" denir. Burada düzenleyici genel tebliğler açıklanacaktır.

Düzenleyici genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığı'na *vergi kanunlarınca belirli konuda verilen düzenleme yetkisine dayanılarak çıkartılır*. Bu tebliğlerle getirilen düzenlemelerle idare tek taraflı olarak mükelleflerce uyulmasını istediği iradesini açıklar. Bunlar soyut, objektif, kişilik dışı hükümler içerir. Sözü edilen tebliğler icrai niteliğe haiz olmaları nedeniyle birer genel düzenle-

---

[23] Vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının ikincisi olan Tebliğ ile vergi hukuku kaynakları arasında yer alan Genel Tebliğ kavramları farklı durumları ifade eder. Birincisi vergilendirme sürecinin bir aşaması iken, diğeri Hazine ve Maliye Bakanlığının mükelleflere yönelik düzenleme ve açıklama mahiyetindeki idari düzenlemelerdir. Kaynaklar arasında yer alan genel tebliğlere farklı bir isimlendirme (izahname gibi) yapılması yerinde olurdu.

yici idari işlem niteliğini taşır. Bu nedenle düzenleyici tebliğler vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı niteliğindedir.

Düzenleyici genel tebliğler vergi kanunlarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisine dayanılarak çıkartılmış olsalar da bunlarla her ne şart altında olursa olsun vergi yükünü etkileyici veya değiştirici düzenlemeler yapılamaz. Genel tebliğlerle sadece usule yönelik düzenlemeler yapılabilir. Aksi durumda genel tebliğin yargı organlarınca iptali söz konusu olur. Düzenleyici genel tebliğler idarenin genel düzenleyici işlemi niteliğinde olduğundan, bunların kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay'a dava açılabilir.

Vergi kanunlarında düzenleme yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na özel yetki veren maddeler bulunmaktadır. Örneğin VUK'un 315. maddesine göre "**amortisman oranlarını**" belirleme veya KDV Kanunu'nun 11/2. maddesine göre **"ihracat istisnası"**na ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini aşarak kanunlardaki istisnaları veya muafiyetleri daraltması, genişletilmesi veya kaldırılması halinde kanunilik ilkesi zedelenmiş olur.

8. Anayasa Mahkemesi Kararı

Anayasa Mahkemesi'nin görevlerinden biri, kanunların Anayasaya uygunluk denetimi yapmaktır. Bu haliyle Anayasa Mahkemesi; kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleyen bir mahkemedir (Any. m. 148). Diğer bir ifadeyle mahkeme Anayasa'ya aykırılık iddialarını inceleyerek karara bağlar. Ancak, kendisi doğrudan harekete geçemez. Dava açılması gerekir. Anayasa'ya aykırılık iddiası ile anayasa yargısına herkes başvuramaz.

Mahkeme anayasa yargısı çerçevesindeki denetimini soyut norma ilişkin **dava yolu** (Any. m. 150) veya somut norma ilişkin **itiraz yolu** (Any. m. 152) kapsamında görülen davalar çerçevesinde yapar. Anayasa Mahkemesi dava veya itiraz yoluyla önüne gelen aykırılık iddiasına konu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığına karar verirse, iptal eder ve yürürlüğüne son verir. Anayasaya aykırılığı saptanmış bir hüküm artık uygulanamaz. Aksi durum Anayasa'nın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur.

Mahkeme vergi ile ilgili kanuni düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürüldüğünde, aykırılık denetimini Anayasa'nın sadece 73. maddesine göre de-

ğil, diğer maddeleri açısından da inceler[24]. Uluslararası anlaşmalar ile olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemez.

Anayasa Mahkemesi'nin kararları gerekçeli olarak Resmî Gazete'de yayımlanır ve karar anayasaya aykırılık yönünde ise kural olarak iptal edilen düzenleme kararın yayınlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gerekli görülmesi halinde mahkeme iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi kararın yayımlandığı günden başlayarak **bir yılı** geçmemek üzere ayrıca kararlaştırabilir. Bundan amaç iptalle hukuki boşluğun doğmaması ve gerekli düzenlemelerin yasama organı tarafından doldurulmasına imkân verilmesidir. İptal kararları geriye yürümez. Bu, hukuk düzeninin istikrarı ve hukuk güvenliğinin sağlanması bakımından son derece önem arz eder.

Ancak, itiraz yoluyla Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülmesi durumunda, verilen iptal kararının sonuçları aykırılığı ileri süren taraf ve bunun dışındakiler için farklı düzenlenmiştir. İtiraz edenler iptal kararından geçmişe yönelik olarak yararlanırken, itiraz edenler dışında kalanlar ise ancak, iptal kararının yürürlüğe girmesinden itibaren karardan yararlanabilirler.

Mahkemenin kararları yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

9. İçtihatları Birleştirme Kararı

İdari yargı kolunun yüksek mahkemesi konumunda olan Danıştay'ın aynı veya farklı dairenin, hukuki sebepleri aynı olan konuda verdikleri kararlar arasında farklılıklar bulunabilir. Farklı kararlarla uygulama birliğini sağlamak mümkün olmaz. Uygulamada birliği sağlamak ve hukuki belirlilik adına değişik içtihatlar arasındaki farklılığın giderilmesine ihtiyaç vardır. **İçtihatları Birleştirme Kararı** da bunu sağlamaya yöneliktir. Böylece hukuk alanında farklı içtihatların sonlandırılması suretiyle hukuk bütünlüğü ve hukuk güvenliğini sağlayan doğru içtihadın yerleşmesi sağlanmış olur.

---

[24] Anayasa Mahkemesi'nin vergilere ilişkin birçok kararı bulunmaktadır. Son yıllarda vergi kanunlarının iptaline ilişkin verilen Anayasa Mahkemesi kararları arasında; vergi ziyaı cezasının hesaplanmasına ilişkin VUK md. 344/2'nin iptali (AYM, 06.01.2005, E:2001/3, K:2005/4), takdir komisyonuna gidilmesi halinde zamanaşımının durmasına ilişkin VUK md. 114/2'nin iptali (AYM, 15.10.2009, E:2006/124, K:2009/146) ve yatırım indirimi uygulaması ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin GVK geç. md. 69/1'in iptali (AYM, 15.10.2009, E:2006/95, K:2009/144) ile ilgili kararlar gösterilebilir. Bu kararlarda yüksek mahkeme söz konusu kanun hükümlerini Anayasa'ya aykırı bularak iptaline karar vermiştir.
Ayrıca bu konuda çeşitli kararlar için bkz; Şehnaz Gerek & Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010; Billur Yaltı & Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

İçtihatların birleştirilmesine karar verilebilmesi için birbiriyle çelişkili içtihat aykırılığı taşıyan kararların belirli bir devamlığa sahip olması gerekir. Çelişkili kararlar istikrar kazanıp müstekar (yerleşik) hale gelmemişse içtihatların birleştirilmesine karar verilmez.

İçtihatları birleştirme kararı Danıştay nezdinde bulunan "İçtihatları Birleştirme Kurulu" (Dnş. K. m. 18) aynı hukuki sebebe dayalı farklı yöndeki içtihatların birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir. İçtihatların birleştirilmesini veya değiştirilmesini isteme yetkisi; Danıştay Başkanı'na, Danıştay Başsavcısı'na, idari ve vergi dava daireleri kurullarına, konu ile ilgili dairelere ve kararla ilgili kişilere verilmiştir. Birleştirme veya değiştirilmesi talebi Danıştay Başkanlığı'na yapılır. Sonuçta, içtihatlar arasındaki farklılık ortadan kaldırılarak ilgili konuda içtihat tek hale gelir ve karar Resmî Gazete'de yayımlanır.

İçtihatları birleştirme kararları genel olup; Danıştay'ın daire ve kurulları, idare ve vergi mahkemeleri ile idare için **bağlayıcıdır** (Dnş. K. m. 40). Bu özellik, içtihatları birleştirme kararlarını vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasına sokar ve herkes bu kararları dikkate almak durumundadır.

Vergi kanunları açısından sonuç doğuran nitelikte olmaları halinde adli yargının yüksek mahkemesi konumundaki Yargıtay'ın İçtihadı Birleştirme Kararları da vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alır[25].

10. Örf ve Adet

Örf ve âdet toplum içinde uyulması zorunluluk hissedilecek şekilde oluşan gelenek, görenek ve davranış kalıplarıdır. Örf ve âdetin yazılı bir üretim biçimi yoktur. Bu nedenle hukukun yazılı kaynakları arasında yer almaz. Türk huku-

---

[25] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/c/4 ve 5 kapsamında, Bölge İdare Mahkemelerinin verecekleri kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesine ilişkin Danıştay'ca karar verileceği belirtilmekle birlikte **aykırılık giderme kararının** içtihatları birleştirme kararında olduğu gibi bağlayıcılığı hususunda bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılık giderme kararlarının bağlayıcı kaynaklar arasında değerlendirilmemesi gerekir. İlgili maddenin 4. bendinde, "*Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay'dan bu konuda karar verilmesini istemek*" şeklinde olup, 5 bendinde, *aykırılık gidermeye konu kararlar … Vergi Dava Daireleri Kuruluna iletilir. İlgili dava daireleri kurulunca üç ay içinde karar verilir. Aykırılık veya uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir*" hükmüne yer verilmiştir.

kunda örf ve âdet, kanunun ona gönderme yapması şartıyla hukukun kaynağı haline gelir. Kanun örf ve âdete gönderme yapmamışsa, bu örf ve âdet hukukun kaynağı olamaz. Açıkça gönderme yapılmışsa artık örf ve âdet hukuku ilişkilerin belirlenmesinde ve sorunların çözümünde kaynak olarak kullanılacaktır. Örf ve âdet idare ve yargı organları açısından bağlayıcı kaynak olmakla birlikte, mükellefler açısından bağlayıcı kaynak değildir.

Örf ve âdet medeni, borçlar ve ticaret hukuku alanlarına yaygınca kaynak olma niteliğine sahip olmasına karşılık, özellikle vergi hukuku ile ceza hukuku için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Vergi ve ceza hukukundaki kanunilik ilkesi bu hukuklarda kıyas yapılmasını da engel olur. O halde kanunilik ilkesi nedeniyle, vergi hukuku alanında örf ve âdetin kaynak olma işlevi çok zayıftır. Vergi hukukunda örf ve adetin kaynak olmaması kural, kaynak olması ise istisnadır. Vergi kanunlarında fevkalade az dahi olsa birkaç konuda açıkça örf ve âdete yollama yapılmıştır. Bu duruma ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

i. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4/c. maddesinde "örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomaların" vergiden istisna edildiği belirtilmektedir.

ii. Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesinde de "örf ve teamüle göre bir vesikaya isnat ettirilmesi (dayandırılması) mutat olmayan müteferrik giderlerin" belgeye bağlanma zorunluluğunun bulunmadığı yönünde düzenleme vardır.

iii. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25/a. maddesinde "…. ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar"ın verginin matrahına dahil olmayacağı belirtilmiştir. Buradan, yapılan iskontonun normal kabul edilip edilmemesi konusunda referansın bu alandaki ticari teamüller olacağı anlaşılmaktadır.

B. BAĞLAYICI OLMAYAN KAYNAKLAR

Taraflar ve yargı organları, önüne gelen konularda, öncelikle konuyla ilgili esas kaynaklardan birinin bulunması halinde normlar hiyerarşisi çerçevesinde bunlarla bağlıdır. Ancak, karşılaşılan sorunların çözümünde başvurulabilecek bağlayıcı olmayan ve geçerli bir hukuk normu (kuralı) getirmeyen değişik kaynaklar da vardır. Bunlardan sadece var olan bir hukuk kuralının açıklanması ve yorumlanmasında yararlanılır. İşte bu amaçla kullanılan vergi hukuku kaynaklarına; bağlayıcı olmayan, yardımcı, ikincil, tali kaynaklar da denir. Bağlayıcı olmayan kaynaklar mükellefi ve yargı organlarını bağlamaz. Açıklayıcı genel tebliğ, genelge/genel yazı, sirküler, özelge/mukteza, yargı kararı ile bilimsel öğreti bağlayıcı olmayan kaynaklar grubunda yer alır.

1. Açıklayıcı Genel Tebliğ

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kanun hükümlerinin yorumlanması, açıklanması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla çıkarılan genel tebliğlere "**açıklayıcı genel tebliğ**" denir. Genel tebliğlerle somutlaşan yorum vergi idaresinin vergi normunu anlamlandırmasıdır. Dolayısıyla tebliğler ilişkili olduğu konuyla ilgili idarenin yorumunu barındırırlar. Vergi getiremediği gibi vergileri de kaldıramaz. Özellikle kanunlarda değişiklikler yapıldığında yeni düzenlemeler konusunda mükellefler ve memurların tereddütlerini giderici ve karışıklıkları önleyici açıklamalara gerek duyulur. Uygulamaya yakın olmaları nedeniyle yorumların verilecek sözel veya sayısal örneklere dayandırılmaları esastır. Bu tebliğler vergi dairelerine yönelik yazılı emir niteliği taşıdığından tebliğlerde ortaya konan görüş, açıklama ve yorumlar esasen vergi dairelerini ve vergi inceleme elemanlarını bağlar.

Açıklayıcı genel tebliğlerin asıl amacı vergi kanunlarının uygulanmasında vergi daireleri arasında uygulama birliğini sağlamak olmakla birlikte mükelleflere de yol göstermektedir. Bu nedenle mükelleflerin bilmesinde yarar görülen konular bu genel tebliğlerde metin halinde açıklanır. Mükelleflerin istemeleri halinde açıklayıcı genel tebliğlerdeki görüş, açıklama ve yorumlardan yararlanmalarına ve uygulamalarını bunlara göre yapmalarına engel yoktur. Hazine ve Maliye Bakanlığı açıklayıcı genel tebliğlerle ortaya koyduğu görüşlerinde değişiklikler yapabilir. Bu durumda önceki görüşe göre uygulama yapmış olan mükelleflere **ceza verilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz** (VUK m. 369).

Bu genel tebliğler idari düzenleyici işlem niteliğinde olmadığından ve icrai (yürütülmesi zorunlu) karakteri bulunmadığından mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. Bu nedenle açıklayıcı tebliğler iptal davasına konu edilemezler. Ancak, bu tebliğlere göre yapılan idari işlemlerin iptal davasına konu olacağına şüphe yoktur. Ancak Bakanlık yayınladığı genel tebliğinde açıkladığı görüş ve yorumlarda kanuni düzenlemelerin ötesine geçer ve mükelleflerin hukuki durumlarını değiştirmeye yönelik hükümler içerirse iptal davasına da konu edilebilirler.

2. Genelge / Genel Yazı

Hazine ve Maliye Bakanlığı genellikle kendi örgütü düzeyinde uygulama birliğini sağlamak üzere belirli konulara ilişkin bağlı birimlerine yazılı emirler gönderir. Bunlar bazen iç genelge bazen genel yazı adını alır. Adı ne olursa olsun bunların tamamı daha çok vergi idaresinin iç yazışmaları niteliği taşırlar. Genelgelerde belirtilen hususlara Bakanlık örgütü uymak zorunda olduğu halde, bunların mükellefler veya yargı organlarını bağlayıcı hiçbir yanı olmaz. İlke olarak mükellefler açısından icrai bir nitelik taşımadıklarından davaya da konu olmazlar. Ancak, kendisi bir icrai idari işlem niteliği taşıması halinde bunlar da

genel düzenleyici işlem olarak yargı denetimine konu olabileceklerdir. Diğer taraftan genelgelere göre yapılan bireysel işlemler genel hükümlere göre yargı denetimine tabi tutulacaklardır.

3. Sirküler

Sirküler, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüde düştükleri hususlar hakkında sordukları sorulara ilişkin ayrı ayrı yazı ile cevap verilmesi yerine, **tüm mükelleflere yönelik** olarak verilen **anonim nitelikli cevabi yazılardır** (VUK m. 413). Sirkülerlerde cevap verilenler belli değildir, sadece konusu bellidir. Bu nedenler sirkülerlere isimsiz cevap niteliğindedirler.

Genellikle belli bir konuda tereddüde düşen ve bunu soran mükellef sayısı fazla olduğunda, Gelir İdaresi Başkanlığı daha pratik olsun diye **www.gib.gov.tr** internet adresinde sirküler yayınlayarak cevap verme yoluna gitmektedir. Bu şekilde yayınlanan sirkülerler, soru soranlara yönelik genelleştirilmiş cevaplardır. Sirkülerler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından hazırlanmaktadır.

Mükelleflerin sirkülerlere uygun davranarak yaptıkları işlemler, normal koşullarda cezayı gerektirse bile bunlara **ceza verilmez** ve vergi aslı üzerinden **gecikme faizi alınmaz** (VUK m. 369/1). Çünkü yetkili makamların mükelleflere yönelik yanlış izahat vererek onları yanılttıkları kabul edilmektedir. Ancak bu durum dahi vergi aslının tarh edilerek alınmasına engel oluşturmaz.

Sirkülerlerle yeni bir kural veya hüküm getirilemez; bunlarla sadece mevcut olan mevzuat hükümleri açıklanmakta, yorumlanmakta ve nasıl uygulanacağı gösterilmektedir. Bu nedenle sirkülerler idareyi ve vergi inceleme elemanlarını bağlar (VUK, m. 140/5), hâkimi ve mükellefi bağlamaz. Sirkülerler ile kesin ve yürütülebilir düzenlemeler yapılamamasına bağlı olarak icrai nitelikleri yoktur. Bu nedenle de sirkülerlere karşı iptal davası açılması mümkün değildir. Ancak sirkülerle icrai idari düzenleyici işlem yapılması halinde, bunun dava konusu edilebileceği tabiidir. Danıştay son kararlarında bunu vurgulamakla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sirkülerle idari düzenleyici işlem yapılmasının mümkün olmadığını ve böyle bir yola başvurulması yetki aşımı sonucunu doğurduğunu belirtmektedir[26]. Dolayısıyla sirkülerlerle kural koyucu düzenlemeler yapılırsa, bunlar yetki açısından sakat olur ve davaya konu edilerek iptal edilir.

[26] Danıştay VDDK, 18.04.2008 tarih ve E. 2007/49, K. 2008/249 sayılı Kararı.

4. Özelge (Mukteza)

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılardır. Özelge başvurusu üzerine yetkili makamlarca bizzat soruyu soran kişiye yönelik özel olarak verilen cevabi yazılardır (VUK m. 413). Bu nedenler özelgeler isimli cevap niteliğindedirler. Özelge soru sorulması üzerine cevap verilmesi nedeniyle sirkülere benzerken, cevap verilirken muhatabın ismine ve şahsına yönelik olması nedeniyle sirkülerden ayrılmaktadır. Sirküler sorulara verilen anonim cevap ve tüm mükelleflere yönelik iken, özelge soruya verilen özel cevap ve kişiye yöneliktir. Bu nedenle özelgeden sadece cevap verilen mükellef yararlanır.

Sirkülerde olduğu gibi özelgeler de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından hazırlanmaktadır. Bu komisyon tarafından oluşturulan özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelge verilebilir. Böylece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı tarafından aynı konuda farklı özelge verilmesinin önüne geçilmeye ve özelge verme konusunda uygulama birliği sağlanmaya çalışılmıştır. Belediyelerce tahsil edilen alınacak vergi, harç ve katılma payları bakımından belediyelerce tarafından mukteza verilmesi 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 98. maddesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadil hükümleri uygulanır yollaması nedeniyle mümkündür.

Özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılır. Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. Ancak, bu kuruluşlar vergilendirme ile ilgili konularda görüş talep edebilirler.

Özelge, mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir. Özelge talepleri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde bir örneği yer alan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılan özelge talepleri kabul edilmez.

Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez:

a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.

b) Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.

c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.

d) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin izahat talepleri.

Özelge, sadece yazılı cevap verilen mükellef için hak oluşturur, diğer mükellefleri ve yargı organlarını ise bağlamaz. Bu nedenle vergi uygulamaları yönünden özelgeler idarenin görüşünün öğrenilmesi veya onun görüşünü ortaya koyması dışında bir anlam ifade etmez. Kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliği taşımadığından özelgeler iptal davasına da konu olmazlar.

Mükellefin kendisine verilen özelgeye göre işlem gerçekleştirmesi halinde mükellefin bu uygulaması cezayı gerektirse bile **ceza verilemez** ve **gecikme faizi** alınmaz (VUK m. 369/1). Çünkü yetkili makamların mükelleflere yönelik yanlış izahat vererek onları yanılttıkları kabul edilir. Ancak bu durum vergi aslının tarh edilerek alınmasına engel oluşturmaz.

5. Yargı Kararı (İçtihat)

Yargı kararı mahkemeler tarafından davayı sonucunda uyuşmazlık hakkındaki yorumunu ifade etmektedir. Bir mahkemenin verdiği karar sadece o davanın taraflarını ilgilendirir, diğer kişileri ve mahkemeleri bağlamaz. Bir mahkemeden üretilen karar benzer nitelikteki olaylarda başka taraf ve mahkemelerin yararlanmasına engel oluşturmaz. Yani bir mahkeme hâkimi önündeki uyuşmazlığı çözerken daha önce aynı konuda verilen başka mahkeme kararlarından yararlanabilir. Emsalen yararlanma, aynı düzeydeki mahkemelerin birbirlerinin kararlarından yararlanması şeklinde olabileceği gibi yüksek mahkemelerin kararlarından yararlanma şeklinde de olabilir.

Mahkemelerin hiçbiri diğer bir mahkemenin kararını örnek almak zorunda değildir. Ancak, ilk derece mahkemeleri benzer konudaki üst mahkeme (Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi) kararlarını örnek alma eğilimindedirler. Çünkü mahkemelerin verdikleri kararlara karşı istinafa veya temyiz yoluna gidilmesi üzerine ilk derece mahkemesinin kararı ortadan kaldırılmakta veya bozulabilmektedir. Bu nedenle ilk derece mahkemelerin kendilerinin karara bağlayacakları önlerindeki derdest dava kapsamındaki uyuşmazlıklar hakkında karar verirken üst mahkemelerin daha önce verdikleri kararlara farklı önem vermeleri normaldir.

Vergisel idari işlemi yapan merciin vergi idaresi olduğu düşünüldüğünde, vergi idaresinin de ileride davaya konu edildiğinde kaybetme olasılığı olan bir işlemi yapmaması konusunda mahkeme kararlarından yararlanması yerinde bir davranış olur. Vergi idaresinin işlemin iptali ile sonuçlanan bir davanın sonucunun gereklerini yerine getirmesi kanuni zorunluluktur. Vergi idaresinin yöneticilerinin bu zorunluluğa uymaması idari ve cezai sorumluluklar doğurur. Ancak, değişik defalar yargıya gitmiş ve iptal edilmiş olmasına rağmen vergi idaresinin

konu ve sebep açısından aynı olan işlemleri yapmaya devam etmemesi beklenen bir davranıştır. Bu gibi durumlarda vergi idaresi yine de istediği işlemi yapmakta serbesttir, ancak yapılan her idari işlemin yargı denetimine açık olduğunu ve mahkemenin huzuruna götürülebileceği unutulmamalıdır.

Özellikle Danıştay daire ve kurullarının kararları belli bir konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşünden farklı bir biçimde ancak aynı yönde ve belirli bir süre devamlılığı olacak şekilde tekrarlanmaya başlarsa, bu kararlar **yerleşik karar** (istikrar kazanmış, müstakar hale gelmiş içtihat) niteliğine kavuşmuş olur. Bu durumda Hazine ve Maliye Bakanlığı mahkemelerde iptalle sonuçlanmış, bundan sonra da iptalle sonuçlanacağı belli olan konularda, aynı yönde işlem yapılmaması yönünde vergi dairelerini uyarması ve yerleşik mahkeme kararlarına uygun işlem yapılmasını ister. Aynı konuda birden fazla ve farklı yönlerde içtihat olması mükelleflerin hukuki güvenliği, belirliliği ve adil yargılanma hakkını zedeler. Yerleşik içtihatlar mükelleflere ne yapılacağı konusunda yol gösterici olur[27]. Ancak, aynı konuda birden fazla içtihat olması bu kaynağı içtihat ormanı haline sokar, içtihat ormanı ise hukuki belirliliği ortadan kaldırır. Hukuki belirliliğin bulunmadığı ortamda hukuk devleti büyük yara alır. Çatışan içtihat kararlarının bulunduğu bir ortam mükellefe ceza kesmeye engel oluşturmalıdır.

6. Bilimsel Öğreti (Doktrin)

Doktrin de denen bilimsel öğreti, üzerinde tartışma bulunan konularda genellikle bilim insanlarının, düşünür ve uygulamacıların ileri sürmüş oldukları görüş ve kanaatlerden oluşur. Bilim insanlarının çoğunluğunun aynı yönde düşünerek ortaya koydukları ve katıldıkları yaygınlık kazanan görüşlere baskın görüş denir. Konunun bilimsel yönü ile ilgilenen kişiler genellikle teori ve uygulamaya yönelik görüş ve kanaatlerini makale, kitap, tez, rapor, kongre metni veya sunumlar ile ortaya koyarlar. Örneğin bir akademisyenin vergi incelemesinde yaşanan sorunlarla ilgili bir yazıyı kaleme alması ve bunun bir dergide yayınlanması sağlaması, onun makale olarak bilimsel öğretiye katkı sağladığını göstermektedir.

Yapılan açıklamalarla bazı konuları tartışmaya açarken, bazı konulardaki tartışmalara açıklık getirirler. Ortaya konan eleştiri ve yorumlardan oluşan görüş ve kanaatler hukuki sorunun çözümünde aydınlatıcı, yol gösterici kaynak olarak kullanılabilmektedir. Bunların bağlayıcı niteliği yoktur. Ancak, vergi hukuku-

---

[27] Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru üzerine verdiği bir kararına göre, yerleşik içtihatlara itibar ederek uygulamalarını buna göre yapan mükellefe aksine olarak ikmalen veya re'sen vergi tarh edilmesi ve/veya ceza kesilmesi hukuki öngörülebilirliğe aykırılık oluşturur. Bkz. AYM Bireysel Başvuru Yolu, Murat Çevik, 2013/3241, 16/12/2015.

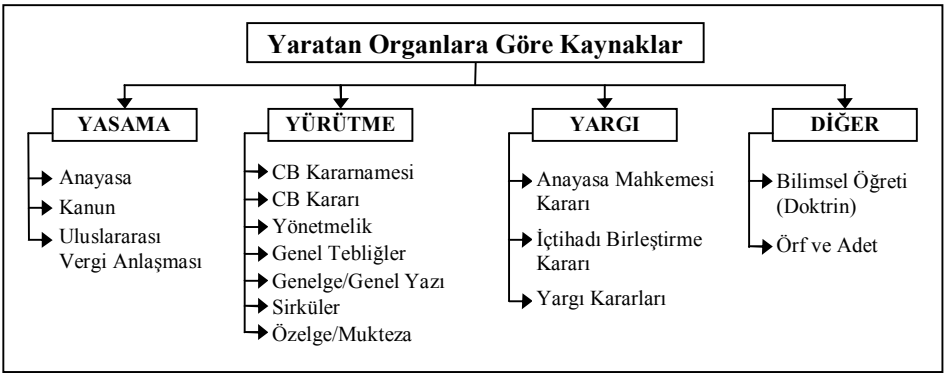
nun nispeten yeni bir hukuk dalı olması nedeniyle gelişmesinde bilimsel öğretinin büyük rolü vardır. Yasama organı, yargı organları ve idare bilimsel görüşler şeklinde oluşan değerlendirmelerden yararlanma yoluna giderler. Ancak ülkemiz uygulamasına bakıldığında bu kaynağın yeterli olduğunu ve de bundan önemli ölçüde yararlanıldığını söylemek zordur.

II. KURALLARI KOYAN ORGANLARA GÖRE KAYNAKLAR

Kuralları koyan organlara göre vergi hukukunun kaynakları dendiğinde, vergilendirme işlemlerine ilişkin kuralları koyma yetkisini kullanan organ veya organlar anlaşılır. Devlet organlarının yasama, yürütme ve yargı organından meydana geldiği düşünülürse, vergi hukukuna ilişkin kuralların bu organlar tarafından konulmasını doğal karşılamak gerekir. Diğer taraftan, devlet organları tarafından yaratılmasa da bilimsel öğreti (doktrin) ile örf ve adetin de vergi hukukunda yararlanılan kaynaklar arasında sayılması gerekir.

Bu ayrımda yer alan kaynakların içerikleri için yukarıdaki bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan kaynaklar kısmına bakılmalıdır.

Kuralları koyan organlara göre vergi hukukunun kaynakları şu şekilde gösterilebilir.



III. KURALLARIN GÖRÜNÜM BİÇİMİNE GÖRE KAYNAKLAR

Vergilendirmeye ilişkin kuralların görünüm biçimlerine göre vergi hukukunun kaynakları dendiğinde, bu kurallarının ortaya çıkarken büründüğü biçim, şekil veya dış görünümleri anlaşılır. Buna göre vergi hukukun kaynakları yazılı veya yazılı olmayan kaynaklar olarak sınıflandırılabilir.

Vergi hukukunda hükümlerin, verginin yasallığı ilkesi uyarınca kanunla düzenlenmesi (VUK, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)), yargı kararlarının yazılı bir hüküm içermesi ve idari işlemlerin (genel düzenleyici veya bireysel) yazılılık ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmesi nedeniyle vergi hukukunun kaynaklarında yazılılık esastır. Bu nedenle vergi hukukunun kaynakları genel olarak yazılı kaynak niteliğindedir. Sadece örf ve âdet yazılı kaynak durumunda değildir.

Hukukun kaynakları arasında olduğu gibi, vergi hukuku kaynakları arasında da belirli bir hiyerarşi vardır. Kaynaklardan bazıları diğerlerine göre geçerlilik yönünden daha üstün konumdadırlar. Dolayısıyla hukuk kurallarını uygulamak durumunda olan kişi ve kurumların bu hiyerarşiyi iyi bilmeleri ve ona uymaları gerekir. Örneğin Anayasa, kaynaklar arasında hiyerarşik olarak en başta gelmektedir. Kanunlar başta olmak üzere diğer hukuk kaynaklarının ona aykırı olması düşünülemez. Hiyerarşik olarak kanunlardan sonra gelen yönetmelik, genel tebliğ gibi diğer idari düzenleyici işlemler asıl kanuna aykırı düzenlemeler yapılamaz. Aksi halde yargı organları tarafından bunların iptaline karar verilir.

Bir başka açıdan vergi hukuku alanını düzenleyen kurallar; emredici, tamamlayıcı (yedek), yorumlayıcı ve tanımlayıcı içeriklerde olabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI

Vergi kanunlarının veya daha genel bir ifadeyle vergi hukukuna ilişkin kuralların uygulanması denildiğinde akla kanunların; yer, zaman ve anlam bakımından uygulanması gelir. Kanunların yer, zaman ve anlam olarak uygulaması esas itibarıyla kanunların çeşitli açılardan sınırlarını veya kapsamını gösterir.

I. VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

A. GENEL AÇIKLAMA

Kanunların yer bakımından uygulanmasıyla esas itibariyle kanunu çıkartan devletin egemenlik yetkisinin alanı ifade edilir. Genel hukukta kanunların yer bakımından uygulanmasında iki temel ilke vardır. Bunlardan biri "**kanunların mülkiliği (yerselliği)**", diğeri ise "**kanunların şahsiliği (kişiselliği)**" ilkesidir. Kanunların yerselliği ve kişiselliği ilkesi esas itibarıyla vergi hukuku bakımından da geçerlidir.

Vergi kanunlarının uygulanmasındaki ilkelerden biri "kanunların mülkiliği" ilkesidir. Vergi hukukunda mülkilik ilkesi yerine aşağı yukarı aynı şeyi ifade etmek üzere "*kaynak ilkesi*" kavramı kullanılmaktadır. Kaynak ilkesine göre bir devletin siyasi sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar bakımından o devletin vergilendirme yetkisi geçerli sayılır. Dolayısıyla kaynak ilkesine göre, bir ülke sınırları içinde bulunan yerli veya yabancı herkese o ülkenin vergi kanunları uygulanır. Bu ilke açısından önemli olan husus verginin kaynağının hangi devlette olduğudur. Mükellefin ikametgâhı veya vatandaşlığının bir önemi yoktur. Örneğin, Türkiye'de yaşayan bir Alman vatandaşının ikametgâhı

Türkiye'de olmasa bile Türkiye'de sahip olduğu servet unsurları veya elde ettiği gelirler nedeniyle Türk vergi kanunlarına göre vergiye tabi tutulacaktır.

Vergi kanunlarının uygulanmasında kullanılan diğer bir ilke ise "*kanunların şahsiliği (kişiselliği)*" ilkesidir. Şahsilik ilkesi gereği; bir devletle şahsi ilişki (yerleşim yeri, vatandaşlık vb. kişisel özellikler) içinde bulunan kişiler nerede olurlarsa olsunlar bağlı oldukları devletin kanunlarına tabi tutulurlar. Bu ilkeye göre, bir devletle şahsi ilişki içinde olan bir mükellef hem kendi ülkesinde hem de yabancı ülkelerde gerçekleştirdiği her türlü faaliyetlerden dolayı kendi devletinin kanunlarına göre vergi ödemek durumunda kalır. Vergi hukuku açısından bir devletle mükellef arasındaki şahsi ilişkinin kurulması; **1) yerleşim yeri** (ikametgâh) ve **2) vatandaşlık** olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Devlet ile bir defa şahsilik ilişkisi kurulmuşsa, bu ilişki devam ettiği sürece, ilgili kişi nereye giderse gitsin, şahsi ilişki içinde (yerleşim yeri, vatandaşlık) olduğu devletin vergi kanunlarına tabi olacaktır. Vergileme alanında ikametgâh ilkesinin daha yaygın bir biçimde uygulandığı görülmektedir.

Özellikle ekonomik ilişkilerin sınır tanımazlık içinde geliştiği ve yaygınlaştığı dünyamızda vergilemede hangi ilkenin geçerli kılınacağı, kişilerin tabi olacağı hukuku belirlemek açısından önem taşır. Vergi hukuku açısından kaynak ve şahsilik ilkelerinin her ikisi de uygulama alanı bulmaktadır. Bu ilkelerden hangisi benimsenmişse uygulama alanı ona göre tespit edileceğinden uluslararası hukuk açısından önemli olan bu ilkeleri birbiriyle çatışmaya meydan vermeden kişilere uygulayabilmektir. İfade etmek gerekir ki, vergi hukuku açısından mükelleflerin yerleşim yerleri ve vatandaşlıklarını değiştirebilmeleri ile vergiyi doğuran olayları ülkeden ülkeye aktarabilmeleri nedeniyle kaynak ve şahsilik ilkelerinin hangisinin uygulanacağı oldukça karmaşık bir sorun haline gelmiştir.

B. TÜRK VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASINDA BENİMSENEN İLKELER

Türk vergi kanunlarında, kanunların yer bakımından uygulanması açısından benimsenen ilkelere bakıldığında, dolaysız vergi niteliği taşıyan gelir vergileri açısından kişilerin devletle kurmuş oldukları *şahsi ilişki* ön plana çıkartılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye'de bulunan şirketlerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları "tam mükellef" olarak tanımlanmıştır. Bu durumda tam mükelleflerden bazıları için "*yerleşim yeri*", bazıları için "*vatandaşlık*" kriterlerine bağlı olarak **şahsilik ilkesinin** benimsendiği görülmektedir. Tam mükellef olanlar hem Türkiye'den hem de yurt dışından elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye'ye vergi ödemek zorundadırlar. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise "dar mükellef" olarak tanımlanmış ve bun-

ların gelirin elde edildiği ülkede vergilendirmeyi içeren **kaynak ilkesine** göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmeleri kabul edilmiştir. Görüldüğü üzere kaynak ilkesi ülke içi faaliyetleri esas alması nedeniyle mülkilik ilkesi ile örtüşmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulama alanının tespiti –kendisi de aynı karakterde bir vergi olması nedeniyle- gelir vergisine benzer. Buna göre "*kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan*" kurumlar "tam mükellef" sayılmıştır. Dolayısıyla tam mükellefler açısından bu kanunda da "*yerleşim yeri*" kriterine göre **şahsilik ilkesi** benimsenmiştir. Buna göre tam mükellef olanlar hem Türkiye'den, hem de yurt dışından elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye'ye vergi ödemek zorundadırlar. Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise "dar mükellef" olarak tanımlanmış ve bunların **kaynak ilkesine** göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmesi kabul edilmiştir.

Harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı vergi niteliği taşıyan Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Damga Vergisi (DV) gibi vergilerde, vergileme açısından harcamanın veya işlemin Türkiye'de yapılması esas alınmış ve vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması açısından **kaynak ilkesi** benimsenmiştir.

Servet üzerinden alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) ve Emlak Vergisinde (EV) de servet unsurunun Türkiye'de bulunması esasına dayanılarak vergilemede **kaynak ilkesi** ön planda tutulmuştur.

Yukarıdaki açıklamalara göre Türk vergi kanunlarında benimsenen ilkeler bir tablo halinde şu şekilde gösterilebilir:

Vergi Kanunu		**Kullanılan kriter**	**Benimsenen ilke**
Gelir Vergisi Kanunu		*Tam mükellef*: Mükellefin yerleşim yeri veya vatandaşlığı *Dar mükellef*: Kazanç elde edilen ülke	Şahsilik Kaynak
Kurumlar Vergisi Kanunu		*Tam mükellef*: Mükellefin kanuni veya iş merkezi *Dar mükellef*: Kazanç elde edilen ülke	Şahsilik Kaynak
Harcama vergileri: (KDV, ÖTV, BSMV, DV vd.)		Harcamanın yapıldığı ülke	Kaynak
Servet Vergileri	EV	Servetin bulunduğu ülke	Kaynak
	MTV	Aracın sicile kayıtlı olduğu ülke	Kaynak
	VİV	Türkiye'de bulunan mallar	Kaynak
		Türk vatandaşlarına ait yurt dışındaki mallar	Şahsilik

II. VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

Her kanun gibi vergi kanunları da yürürlükte oldukları süre içinde uygulanırlar. Vergi kanununun ne zaman yürürlüğe gireceği ve ne zaman yürürlükte bulunduğu yürürlük süresince meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanması nedeniyle önem taşır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemin tespiti kadar, kanunların yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma durumlarının tespiti de gerekir. Hele kanun hükümlerinin sıkça değişikliğe tabi tutulduğu ülkemiz açısından yürürlüğe girme ve yürürlükten kalkma hallerinin özellikle incelenmesinde yarar vardır. Yeri gelmişken belirtmek gerekir ki suç ve kabahatler bakımından muhatabının lehine olan bir kanun sonradan yürürlüğe sokulsa bile geçmişe etkili sonuçlar doğurur. Ancak vergilerle ilgili olarak bu kuralın geçerli olduğu söylenemez.

A. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ

Bir hukuk kuralının uygulanabilmesi, her şeyden önce onun yayınlanarak yürürlüğe girmesine bağlıdır. Yürürlüğe girmemiş ya da yürürlükte bulunmayan bir kural uygulanamaz. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi genel olarak diğer kanunlardan farklı değildir. Genelde vergi kanunlarının yürürlük tarihi Resmî Gazete'de yayınlandığı tarih olarak belirlenir.

Bazen, kanun maddelerinin farklı zamanlarda yürürlüğe gireceği de kararlaştırılabilir. Bir kanunun hangi tarihte yürürlüğe gireceği "... yayımı tarihinde...", "... yayımını takip eden ikinci ayda ..." veya "... yayımını takip eden yılın başında..." vb. şeklindeki bir ifadeyle o kanun metninde açıkça belirtilir. Bu belirleme ise genellikle son madde veya maddelerden birinde yapılır. Hatta bazı maddelerin yürürlüğe girmesi bir kısım yönetmeliklerin çıkarılmasına veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili usul ve esasları belirlemesine bağlanabilir.

Kanunların yürürlüğe girdikten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanması esastır. Bu nedenle kural olarak vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanması düşünülemez ve geçmişe etkili olmaz. Buna kanunların **geriye yürümezlik ilkesi** denir. Kanunların geçmişe yürümemesinin altında "*kazanılmış haklara saygı*" ile "*hukuki güvenlik*" unsurları yatar. Hukuki güvenlik ilkesi herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Mükelleflerin yürürlükte bulunan kanuna göre vergi vereceklerini düşünerek hesaplarını buna göre yapmaları normaldir. Ancak daha sonra hesapta olmayan bir vergi kanunu ile geçmiş döneme ilişkin vergi yükü getirilmesi veya yükün artırılması hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz. Kazanılmış haklara saygı ile hukuki güvenlik unsurlarının tüm hukuk alanları için olduğu gibi vergi hukuku açısından da

büyük önemi vardır. Çünkü vergilerin bireylerin harcanabilir gelirlerini azaltması nedeniyle temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içinde olduğu unutulmamalıdır.

Vergi hukukunda yürürlüğe giriş tarihi geçmişi kapsayacak şekilde belirlenen bir kanun çıkartılması kabul edilemez. Ancak, uygulamada vergi kanunlarında da nispi şekilde geçmişe yürümeye yer verildiği görülmektedir. Bu ise, vergi kanunu kendisinin hukuken var olmadığı bir dönemin ilişkilerini sonradan düzenler hale getirilmiş olur. Bu durumda, vergi hukuku açısından taşıdığı özellikleri de dikkate alarak, vergi hukukunda geçmişe yürüme ile neyin ifade edildiğini açıklamak gerekir. Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu denetimler sonucunda vermiş olduğu kararlarda gerçek olmayan geriye yürüme ile ilgili düzenlemeleri iptal etmez iken, gerçek geriye yürüme niteliğindeki düzenlemelerin iptali yönünde görüş bildirmiştir. Vermiş olduğu bir kararda bu hususu şu şekilde vurgulamıştır[28]:

"*Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle "kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz... Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz*".

Yukarıda da açıklandığı üzere vergi kanunlarının geçmişe yürümesi **gerçek geriye yürüme** ve **gerçek olmayan geriye yürüme** (görünürde geriye yürüme) olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek geriye yürüme dar anlamda, gerçek olmayan geriye yürüme geniş anlamda geriye yürüme olarak da ifade edilir.

1. Gerçek Geriye Yürüme

Gerçek geriye yürüme, kanunun geçmişte başlamış, bitmiş ve kurala uygun olarak sonuçları doğmuş ve ortaya çıkmış hukuksal ilişkilere (vergiyi doğuran olaylara) uygulanması halidir. Kısaca gerçek geriye yürümede, vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonraki dönemlerde yapılan değişikliklerle o döneme ilişkin vergi yükü artırılır. Örneğin, 2020 yılından sonra, 2021 yılında çıkartılan bir tarifenin 2020 yılı gelirlerine uygulanması gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilir. Vergi hukukunda hiçbir şart altında gerçek geriye yürümenin kabul edilmesi mümkün değildir.

---

[28] Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003, E:2001/392, K:2003/60.

2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme

Kanunların geçmişe etkili olmaması kural olmakla beraber vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürümeye izin verilmektedir. Gerçek olmayan geriye yürüme ise geçmişte başlamış fakat kanun yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış, devam eden ilişkilere (vergiyi doğuran olaylara) uygulanması halidir. Bu durumda ilgili dönem veya takvim yılı bitmeden çıkartılan bir kanun veya düzenlemenin dönem başından beri meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanması böyledir. Gerçek olmayan geriye yürümede kritik kavram vergiyi doğuran olayın meydana geldiği vergilendirme döneminin sona erip ermediğidir. Dönem sona ermişse gerçek geriye yürüme, ermemişse gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olur. Gerçek olmayan geriye yürümede dönem arasında yapılan değişikliklerin dönem başından itibaren geçerli olmak üzere sanki düzenleme dönem başında yürürlükteymiş gibi derhal uygulanmasıdır. Düzenlemeye göre vergi yüklerinin artması söz konusu olabileceği gibi azalması da söz konusu olabilmektedir. Örneğin, gelir vergisi tarifesi cari yıl içinde değiştirildiğinde yıllık vergilendirme dönemi bitmeden bu değişiklik yapıldığı için dönem başından (yılbaşından) itibaren elde edilen tüm gelirlere yeni tarifenin uygulanması vergi yükünün artmasına sebep olması gerçek olmayan geriye yürüme olarak değerlendirilecektir.

B. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI

Vergi kanunlarının yürürlükten kalktığı tarihin bilinmesi, vergi yükümlülüğü ile ilgili hükümlerin uygulama gücünün hangi tarihte sona ereceğinin tespiti açısından önemlidir. Vergi kanunları yürürlükten kaldırıldıktan sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylara artık uygulanamaz. Dolayısıyla yürürlükten kalkan bir kanuna dayanarak artık idari işlem yapılamaz, yapılırsa sebep unsurunun yokluğu nedeniyle bu işlem yargı organlarınca iptal edilir. Yürürlükten kalkan kanunlar sonra meydana gelen olay ve işlemlere uygulanamaz. Ancak, yürürlükten kalkan bir kanun yürürlük zamanındaki vergiyi doğuran olaylara uygulanır. Bir başka ifadeyle yürürlükten kalkmış olsa bile eski kanun eski dönemde meydana gelmiş olgulara uygulanmaya devam edilir. Mükellefler için bu tehdit vergi incelemesi için öngörülen 5 yıllık zamanaşımı süresince devam eder.

Genellikle bir kanun, başka bir kanunla yapılan değişiklik ile yürürlükten kaldırılır. Yürürlükten kaldırma kanunun tamamı için olabileceği gibi bazı maddeleri itibarıyla da olabilir. Maddelerin bazılarının yürürlükten kaldırıldığı durumda kanun yürürlükten kalkmış olmaz.

Kanunların *yürürlükten kalkma* halleri çeşitli olup, şöyle belirtilebilir.

i. Kanun veya hükümlerin yürürlükten kalkması, bunlar yürürlüğe girerken belirtilmiş olabilir. Böyle bir kanun esasında geçici nitelik taşımaktadır. Örneğin, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun gereğince alınan Ek Motorlu Taşıtlar ve Ek Emlak vergilerinin 2003 yılı için bir defaya mahsus olmak üzere alınması böyledir.

ii. Kanun, belirli bir süre sonra yürürlükten kaldırılmak üzere yürürlüğe girmiş olabilir. Kanun süre dolduktan sonra kendiliğinden yürürlükten kalkar. Örneğin, bütçe kanunu bir yıl için çıkartılıp her yılın birinci günü yürürlüğe girer son günü yürürlükten kalkar.

iii. Kanunlar veya kanun maddeleri, çıkarılan yeni kanunda açıkça belirtilerek yürürlükten kaldırılabilir. Açıkça yürürlükten kaldırmada (sarih ilga) mevcut bir kanunun tümünün veya bazı maddelerinin geçerliğine son veren bir irade ortaya konur. Bu biçimde yürürlükten kaldırmanın en yaygın biçimi *"…. Sayılı kanunun …. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır*" şeklindedir. Kanun veya madde numarası belirtilerek yürürlükten kaldırma durumunda her şey açıktır. Yürürlükten kaldırılan madde pozitif hukuktan ayıklanır ve bir daha kanun veya madde metni olarak yer almaz.

Mevzuatımızda, *"... sayılı kanunun bu kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır*" şeklinde yürürlükten kaldırma biçimine de rastlamak mümkündür. Bu durumda da kanunu veya maddeleri yürürlükten kaldırma iradesi vardır. Böyle bir yürürlükten kaldırma tercih edildiğinde hızla değiştirilen ve binlerce sayfa kanun metnine sahip vergi hukuku için yeni karışıklıkların ortaya çıkması demektir. Bu şeklindeki yürürlükten kaldırma yöntemi aslında bürokratların çaresizliğini ortaya koyan önemli bir göstergedir. Hukuk kurallarının hazırlanmasında görev alanların kolaycı bir yaklaşımla buldukları bu yöntemin sorun çözmek yerine yeni ve ciddi sorunları beraberinde getirebileceği unutulmamalıdır.

iv. Kanunun açıkça yürürlükten kaldırıldığı belirtilmeksizin üstü kapalı biçimde yürürlükten kaldırılmasına da (zımni ilga) rastlanmaktadır. Bu durumda sonraki kanun önceki kanunu açıkça yürürlükten kaldırmaz ve her iki kanun da pozitif hukukta metin olarak yer almaya devam eder. Ortada aynı alanı düzenleyen en az iki kanun vardır. Hangi kanunun hangi düzenlemesinin yürürlükte olduğuna ancak yorumla ulaşmak mümkün olur. Aynı konuyu farklı düzenleyen kanunların varlığı ve bunların aynı zaman diliminde uygulanması kargaşa ve çatışan kanunlar manzumesini ortaya çıkarır. İlişkilerde düzen sağlamak iddiasında olan bir hukuk disiplininin belirsizliğe ve karmaşaya yol açan bu duruma izin vermesi düşünülemez.

Çatışan kanunların (veya hükümlerin) aynı anda ve birlikte uygulanmaları düşünülemeyeceğinden uygulama kabiliyetine haiz kanunun (veya hükmün) belirlenmesi gerekir. Her ikisi de yürürlükte olan kanunlar arasındaki çatışmanın

giderilmesi konusunda üst-alt norm, önceki-sonraki norm ve genel-özel norm olmak üzere çeşitli ilkeler geliştirilmiştir:

- Üst norm ilkesi: Birbiriyle çatışan kurallar arasında hiyerarşik (astlık-üstlük) ilişki varsa çatışma üst kural lehine giderilir. Kanun ile yönetmelik çatışırsa, üst kural olan kanunun dediği olur. Örneğin VUK m. Ek m.11'de 2018 yılında 7103 sayılı kanunla yapılan değişiklikle usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkartılmasına rağmen ilgili yönetmelikte değişiklik yapılmadığı görülmüştür. Bu şartlarda kanun hükümlerine aykırı olan yönetmeliğin uygulanması düşünülemez. Kanun ve yönetmelik hükümleri arasındaki çatışma kanundaki düzenlemeye göre sonuçlandırılır.

- Sonraki norm ilkesi: Normlar hiyerarşisinde aynı derecede bulunan hukuk kuralları arasında çatışma varsa sonra çıkarılan kuralın dediği olur. Örneğin, önceki ve sonraki kanunun her ikisi de genel nitelikli ise, sonraki kanunun öncekini yürürlükten kaldırdığı kabul edilir.

- Özel norm ilkesi: Aynı tarihli, aynı düzeydeki ve aynı konuyu düzenleyen iki hukuk kuralının hangisi özelse o hukuk kuralının genel düzenleme içinde çatışan kuralı ortadan kaldırdığı kabul edilir. Bir hukuk kuralının özel olması, daha dar kapsamda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve sadece o ilişkiye uygulanır olmasıdır. Hukuk kuralının genel olması özel olmasının tersi olup, genel kuralın özel kurala göre daha geniş bir alanı kapsaması veya düzenlemesi ve benzer konulara uygulanabilir olmasını ifade eder.

Çatışma olan kurallar arasında altlık-üstlük ilişkisi varsa çatışma *üstlük* esasına göre; çatışan kurallar arasında altlık/üstlük ilişkisi olmamakla beraber öncelik-sonralık ilişkisi varsa, çatışma *sonralık* esasına göre; çatışan kurallar arasında altlık-üstlük ilişkisi ve öncelik-sonralık ilişkisi de yoksa çatışma özellik-genellik ilişkisi içinde *özellik* niteliği taşıyan kurala öncelik verilerek çözülür. Bu üç ilkenin uygulanma sırası; önce üstlük, ikinci olarak sonralık ve daha sonra da özellik ilkesi şeklindedir[29]. Çatışan hükümler, normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alıyor ve önceki özel sonraki genel kanun arasında çatışma varsa çatışmanın hangi ilkeye göre çözüleceği konusunda kesin bir kural bulunmamakla birlikte, öğretide daha ağır basan görüş, önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılmayacağı yönündedir. Bunun anlamı belirtilen durumda çatışmanın özel norm ilkesine göre çözüleceğidir[30]. Örneğin, vergi alacakları için emekli maaş ve ücretlerine haciz uygulamasında İcra İflas Kanununun (m.83) ve Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanunda (m.79) emekli maaşlarına haczi mümkün kılarken, Sosyal Sigor-

[29] Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 8. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s. 300.
[30] Gözler, **Hukuka Giriş**, a. g. e., s. 302.

talar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (m.93) haczi engelleyen hüküm ihtiva etmesi nedeniyle birbiriyle çatışan hükümler içermektedir. Bu durumda hem sonraki hem de özel düzenleme olması nedeniyle Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre uygulama yapılmalıdır. Diğer taraftan başka bir örnek şu şekilde verilebilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde (m.41/7) tütün ve tütün ürünlerine ait ilan ve reklam giderlerinin indirilebileceği, 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkındaki Kanun'un (m.4/11) göre indirilemeyeceği yönündeki düzenlemeleri arasındaki çatışmada, özel kanun olması dolayısıyla 4207 Sayılı Kanun'a göre uygulama yapılacaktır.

Bazı kanunlarda aksine düzenleme yapılamayacağına ilişkin hükümler bulunmaktadır[31]. Bu durumda özel düzenlemenin geçerliliğinin ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Danıştay emlak vergisi ile ilgili verdiği bir kararında durumu değerlendirmiştir[32]. Emlak Vergisi Kanunu m.22'de "*Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir"* hükmüne yer verilmekle beraber, 2863 sayılı "Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21/1. maddesindeki "*Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır."* hükmüyle Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmaksızın muafiyet getirilmiştir[33]. Bu durumda genel nitelikli vergi kanunu ile istisna ve muafiyet getiren özel kanun hükümleri çatışır hale gelmektedir. Bu çatışma nasıl çözülecektir?

Öncelikle belirtmek gerekir ki, kanun koyucu abesle iştigal etmez, bir bildiği ve yapmak istediği şey vardır. Her iki düzenlemenin kanun düzeyinde ve eşit olduğu, birinin genel ve diğerinin özel kanun olduğu dikkate alındığında öncelikle özel kanun uygulama kabiliyetine sahip olacağı hukukun temel ilkelerindendir. Kanun koyucunun önceden ortaya koyduğu iradesini değiştirme ek-

---

31 KDVK m.19," "Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisnaları bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek ve çıkarılmak suretiyle düzenlenir denmiştir". Aynı hüküm ÖTVK m.10'da da düzenlenmiştir.

32 Danıştay, emlak vergisiyle ilgili verdiği bir kararında (9.D. 05.02.1987 tarih ve E:1986/232, K:1987/341 sayılı) özel düzenlemeyle getirilen ayrık durumların geçerli olacağına karar vermiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunu çatışma halini sonraki kanun olan özel nitelikteki Kanun'un genel kanun niteliğindeki vergi kanununu ilga edilmiş sayılacağına hükmetmiştir (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu T. 11.2.1988, E. 1987/3, K. 1988/1).

33 Bazı kanunlarda başka kanunlarla istisna ve muafiyetler getirilemeyeceği getirilse bile geçersiz olacağı belirtilmekle birlikte bazı kanunlarda da özel kanunlarla düzenleme yapılabileceği belirtilmektedir. Örneğin, Harçlar Kanunun m.123, "Özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmaz" denmiştir.

leme ve çıkarma yapma konusunda serbest olduğu bu nedenle ortaya koyduğu iradeyi kısıtlamak ve yok saymak mümkün olmadığının kabulü gerekir. Bu açıklamalar doğrultusunda emlak vergisini ilgilendiren özel hükmün dikkate alınması gerekir.

v. Anayasa Mahkemesi bir kanunun veya kanun maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verirse, iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla iptal edilen kanun veya maddesi yürürlükten kalkmış olur. Bazı durumlarda iptal kararının daha sonra yürürlüğe gireceğine karar verilebilir. Hal böyle olursa iptal kararının yürürlüğe girmesiyle iptal edilen kanun veya maddesi yürürlükten kalkar. İptal kararının Resmî Gazetede yayımlandığı ancak yürürlüğe gireceği tarihin ertelendiği durumda ortaya çıkan ara dönemde ise, Anayasa Mahkemesi kararlarının yasama, yürütme ve yargı açısından bağlayıcılığı söz konusu olduğundan, iptal edilen hükümden önce yürürlükte olan kanun esas alınarak işlem yapılması mümkün değildir[34].

vi. Kanunlar biçimsel olarak yürürlükte olmalarına rağmen, uygulamada geçerliliklerini kaybettikleri durumlar da bulunmaktadır. Bu durumda kanun yürürlüktedir, fakat getirdiği hukuk normu uygulanmadığı için fiilen geçersiz hale gelmiş olur. Kuralın ihlaline karşı yetkili makamlar hiçbir hukuki pozisyon almazlar, müeyyide uygulamazlar; yani böyle bir norm yokmuşçasına sessiz kalırlar. Kanunların karşı karşıya kaldığı bu duruma hukukta *metrukiyet* denir. Vergi Usul Kanunu (m. 243) çiftçiler köy ve mahalle muhtarlıklarına müracaatla her yılın Kasım ayı içinde geçmiş dönemde ekim yapılan arazinin yüzölçümü, ekimin nevi ile beslenen hayvanların cins ve miktarlarını bildirmek durumundadırlar. Bu hükme ülkemizde çiftçiler uymaz, idarenin de bu durum karşısında cezai bir işlem yapmaması maddenin metrukiyete uğradığını gösterir.

III. VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (YORUM)

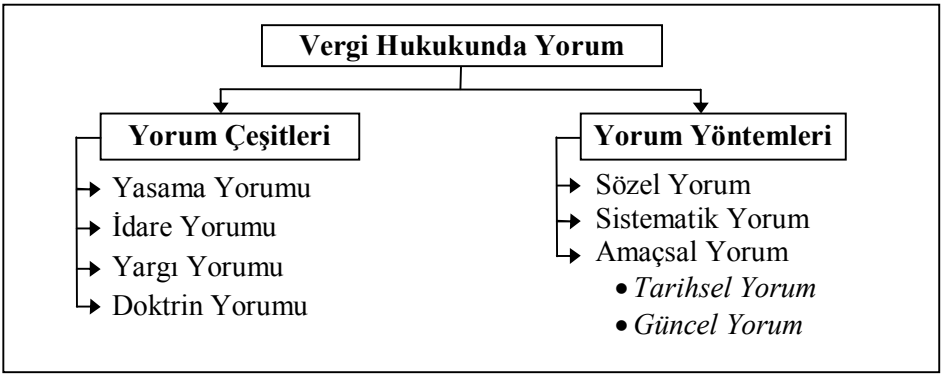
Hukuk kurallarının gereği gibi uygulanması anlamının ve kapsamının açık seçik belirlenmesine ihtiyaç gösterir. Bir kanun hükmünün gerçekte ne demek istediğini belirlemek için yapılan çabalar genel olarak yorumlama faaliyeti olarak nitelendirilir. Bir hukuk kuralının yorumu onun anlam ve kapsamını ortaya koymak için yapılan zihinsel faaliyettir. Esasen mevzuat metninin yorumu genel hukuk bilgisi içine girer. Özellikle ülkemiz açısından sürekli değişim içinde olması nedeniyle yargı kararlarının kökleşmesine izin vermeyen vergi hukuku gibi hukuk dalları açısından yorumun önemi daha da artmaktadır. Her yeni düzen-

[34] Dnş. 11. Dairesi, 07.05.2005 tarih ve E: 2002/4654, K:2005/973 sayılı karar.

lemenin bir yorum faaliyetini gerektirdiği düşünülürse, kurallarda sıklıkla değişiklik yapılması yorum faaliyetini önemini daha da artırır.

Yorum yapılırken işe öncelikle mevzuat içinde ilgili ve doğru hükmün bulunup ortaya çıkartılmasıyla başlanır. Sonra hükmün getirdiği normun yorumlanmasına geçilir.

Yorum, bir vergi kanununun doğru anlamının ortaya çıkartılması olduğuna göre, yorumun kim tarafından yapıldığına bakılarak **yorum çeşitleri,** yorumun nasıl yapıldığına bakılarak ise **yorum yöntemleri** belirlenebilir.



A. YORUM ÇEŞİTLERİ

Yorum nihayetinde kişiler tarafından yapılan bir faaliyettir. Kişilerin yaptığı yorumu onun dünyası da etkiler. Bu kişi yorumu yapanın idare, yargı, yasama ve öğreti (doktrin) olmasına göre farklılıklar gösterebilir. Yorum çeşitleri de yorumu yapanlara bağlı olarak yasama, idare, yargı ve öğreti yorumu olmak üzere dörde ayrılabilir.

1. Yasama Yorumu

Yasama yorumu bir kanun hükmünün yasama organı tarafından yorumlanmasıdır. Bu yorum çeşidi bir kanunla ne denmek istendiğinin, hangi anlamın kastedildiğinin anlaşılmasının en kolay yolunun bizzat onu öngören ve yaratanın yorumundan geçtiği düşüncesinden doğmuştur. Yasama organı tarafından böyle bir yorumun yapılabilmesi için Anayasa'da yetki verilmesi gerekir. Çünkü yasama yorumu bir kanun değildir, ancak yapılan yorum kanun mertebesinde bağlayıcı olur. Sonuçta diğer yorumların çıkış noktası haline gelir ve başka yorumları daraltıcı etki yapar. Özellikle kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde ba-

ğımsız konumdaki yargının yasama yorumu ile bağlanması yargıya bir anlamda müdahale anlamına gelir. Yasama yorumu genel bir yorum olup, somut olaylara ilişkin yapılan yorum değildir. Yorum genel olarak yapılır ve bir "**yorum kararı**" şeklinde ortaya çıkar.

1924 Anayasası yasama yorumunu kabul etmişken, 1961 ve1982 Anayasalarında yasama yorumu kabul edilmemiştir. Yasama organına yorum yetkisinin verilmemesi her şeyin yasama organının elinden alındığı anlamına gelmez. Yasama organı bir kanunun amaçladığının dışında yorumlandığını düşünüyorsa yeni bir kanun çıkararak yorum konusunu kendi düşüncesinin mecrasına alır.

2. İdare Yorumu

İdare yorumu, vergi uygulamaları konusunda görevli bakanlık olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gümrük İdareleri ve Belediyelerin vergi kanunlarının nasıl uygulanması gerektiği konusunda yaptığı yorumdur[35]. Vergi hukuku açısından idarenin yorumu yaygın bir uygulama alanı bulur. Çünkü vergi idaresi, kanunları uygularken vergiyi doğuran olayla başlayan ve tahsille sonuçlanan ilişkilerin hep aktif tarafını oluşturur.

İdare kanun hükümlerine ilişkin yorumlarını daha çok genel düzenleyici işlem mahiyetinde olan ikincil mevzuatı oluşturan yönetmelik, tebliğ vb. düzenlemelerle yapar. Tebliğler vergi kanunlarının hükümlerinin yorumlanması, açıklanması ve uygulanmasında önemli bir yer oluşturur. Mükelleflerin sorusu üzerine idarenin cevabı niteliği taşıyan özelge (mukteza) ve sirkülerlerle ortaya koyduğu görüşler de idare tarafından yorumun bir parçasını oluştururlar. Mükelleflere yönelik gerçekleştirilen bireysel işlemler de içinde somut olaya ilişkin birer yorum barındırır.

İdarenin yorumu yargı organlarını bağlamaz. Ancak, idare bilmelidir ki kendi yorumunun tezahürü olarak oluşturduğu idari işlemler yargısal denetime tabidir. Bir başka ifadeyle; idare, yapmış olduğu yorumun yargı yorumu ile ortadan kaldırabileceği bilinciyle hareket etmeli ve yorumlarında titiz davranmalıdır. İdare yorumlarını yaparken keyfilikten ve "**hata varsa mahkeme düzeltsin**" mantığını içeren yorumlardan kaçınmalı ve yorumlarını mümkün olduğunca yargı yorumuna yaklaştırmaya çalışmalıdır. Çünkü idarenin işlemleri yargı organlarının denetimine tabi tutulduğunda son sözü yargı söyleyecek ve yargı kararları bağlayıcı olduklarından bunlara itibar edilecektir. Bu nedenle idarelerin yorumlarının yargı kararlarıyla yapılan yorumlara yaklaşması veya örtüşür duruma gelmesi hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun olacaktır.

---

[35] Gümrük idareleri ve belediyelerce tahsil edilen vergiler bakımından gümrük idareleri ve belediyeler vergilendirme işleminin idare tarafını oluşturmaları nedeniyle tahsil ettikleri vergiler itibarıyla idari yorumu da bu daireler de yapar.

Hazine ve Maliye Bakanlığının vergiden kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıklarının tarafları arasındaki özel hukuk ilişkisini düzenleme veya yorumlama yetkisi yoktur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ancak mükellefle idare arasındaki ilişkiler bakımından vergi kanunlarının hükümlerinin uygulanması konusunda yorum yapabilir[36].

İdari yorumda üzerinde durulması gereken bir hususta idari yorumların istikrarıyla ilgili ortaya çıkan **idari teamüller**dir. İdari teamüller idarenin işlem ve eylemlerinde süreklilik arz eden ve bu nedenle de idare tarafından uyulması gerektiği konusunda ortak bir kanaat oluşturan idari uygulamalar olarak ifade edilebilir. Kanunda bir düzenlemenin bulunmadığı veya düzenlemenin yeterince açık ve belli olmadığı durumda mükellef lehine yapılan uygulamalar teamül olarak kaynak niteliğine haiz olur[37].

3. Yargı Yorumu

Mahkemelerin verdikleri kararlar birer yargı yorumdur. Mahkemeler önlerine gelen somut olaylara kanunları uygulamak durumundadırlar. Kanunların somut olaylara uygulanması yorum yapmayı gerektirir. Bu durumda kavramların içeriği önemli ölçüde yargı organı tarafından şekillendirilir.

Mahkemeler önlerine gelen olaylar hakkında hukuka uygun olarak karar vermek zorunda olup, yapacakları yorum olayla sınırlı olur. Her hâkim önüne gelen olayı ve bunun kanunlar karşısındaki yorumunu yapmada serbesttir. Hâkimler yorum sonucunda vardıkları kanaati, karara dönüştürürler. Bu çerçevede esasen her mahkeme kararı o hâkim için yorum niteliğindedir. Bununla beraber vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi hakimin yapacağı yorumlarla pozitif hukuk koyucuya dönüşmesine engel olur.

İlk derece mahkemesi kararlarına karşı istinaf veya temyiz yoluna başvurulabilmesi nedeniyle ilk derece mahkemelerinin yorumları bir anlamda üst mahkemelerin yorumları ile denetlenir. Yargı yorumu sadece o somut olay için geçerli olup davanın tarafları dışındakiler için bağlayıcılığı yoktur.

Vergi hukuku açısından yargı yorumu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarınca yapılan yorum olarak tanımlanabilir. Hiçbir yorum diğer hâ-

---

[36] Örneğin serbest bölgelerde çalışan işçilerin ücretlerinden önce tahakkuk ettirilip sonra tecil ve terkini suretiyle yapılan desteğin işçiye mi işverene mi ait olduğu konusu Maliye Bakanlığını ilgilendirmez. Bakanlığın bileceği ve yorumlayacağı şey istisna niteliğindeki bu teşvikin doğru uygulanıp uygulanmadığı ve bundan devlettin vergi kaybı olup olmadığıdır. Vergi ziyaı yoksa, bu ilişkide Maliye Bakanlığının yeri yoktur. Vergi ziyaı varsa bile yorumu o ilişkiyle sınırlıdır.

[37] İş Bankasının 12.11. 2014 tarih ve 2014/6192 sayılı Başvurusunda mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmesinde aynı konuda idarenin daha önceki dönemlerde yaptığı vergi inceleme raporlarındaki yorum ve görüşlerin mükellef (İş Bankası) lehine idari teamül oluşturduğuna dayanılmıştır.

kimi bağlamadığı gibi hâkimin daha önce yapmış olduğu yorumlar dahi kendisini bağlamaz. Ancak, Danıştay'ın içtihadı birleştirme kararları herkes için bağlayıcı olduğundan bu kararlarla getirilen yorumların dikkate alınması gerekir. Yorumun bağlayıcı olmasına otantik yorum denir.

4. Öğreti (Doktrin) Yorumu

Öğreti yorumu vergi hukuku alanında başta akademisyenler olmak üzere uzmanlar ve uygulamacılar tarafından makale, kitap, tez, rapor, konferans açıklamaları vb. suretiyle yapılan yorumdur. Bu kişiler genellikle belirli konulardaki görüş ve düşüncelerini yazılı ve sözlü olarak açıklarlar. Öğreti yorumu bağlayıcı olmayıp açıklayıcı ve kamuoyunu aydınlatıcı niteliğe sahiptir. Ancak öğreti yorumunun yeni gelişmeleri ihtiva eden konularda yargı kararları ile idari karar ve işlemler üzerinde etkili olduğu söylenebilir.

B. YORUM YÖNTEMLERİ

Yorum yöntemleri, yorum yapılırken izlenen yol, araç ve usuller kapsamında yorumun nasıl yapılması gerektiğini ifade eder. Yorum yöntemlerinin amacı, kontrolsüz, ilgisiz ve akla uygun olmayan sonuçların ortaya çıkmasını engellemektir. Genel olarak hukukta kullanılan yorum yöntemleri vergi hukukunda da uygulama alanı bulur.

Belli başlı yorum yöntemi olarak; sözel yorum, sistematik yorum, tarihsel yorum ve amaçsal yorum biçimleri vardır. Uygulamada, hangi yönteme göre sonuç tatmin edici bulunuyorsa o yöntem dikkate alınır. Ancak bu durum, bir yorum yönteminin bütünüyle dışlanması şeklinde değil, her yöntemin az ya da çok ağırlıkta dikkate alınacağı biçiminde algılanmalıdır.

Vergi hukukunda yoruma ilişkin izlenmesi gereken yöntemlerin neler olduğu VUK'un 3. maddesinde "**Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır**" ifadesiyle ortaya konmuştur. Bu kuralla vergi hukukunda sözel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin tamamına yer verildiği görülmektedir.

Belirtilen hükümle vergi hukukunda hem lafzı, hem sistematik, hem tarihi, hem de amaçsal yorum yöntemlerine göre yorum yapılmasına yer verildiği görülmektedir. Bu ifadeye bakıldığında hukukta kullanılan geneldeki yorum yöntemlerinin vergi hukukunda da uygulama alanı bulduğu açıkça görülmektedir. Esasen hangisi olursa olsun bütün yorum yöntemleriyle kişinin neden böyle düşünüyorsunuz sorusuna vereceği cevabın sınırlarının çizilmesi amaçlanır.

Bir maddenin yorumu yapılırken başvurulabilecek yorum yöntemleri aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

1. Sözel Yorum

VUK'un 3. maddesinde "**vergi kanunları lafzı... ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde...**" ifadesine yer yerilmiş olması, kanun koyucunun vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikle sözel yoruma başvurulması ve bu yorum yönteminin yeterli gelmediği durumda diğerlerine geçilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu nedenle, öncelikle bir kanunun kelime ve cümle yapılarının anlamının tespiti için sözel yorum yapmak kaçınılmazdır. Metinlerden, cümlelerden ve kelimelerden kopuk bir yorum yapılamaz.

Sözel yorum cümle yapılarından, bu yapı içinde kelimelerin dizilişlerinden, dil bilgisi kurallarından, kelimelerin sözlük anlamlarından veya ilgili bulundukları hukuk dallarındaki anlamlarından hareketle yapılan yorumdur. Kelimelerin taşıdığı anlam araştırılırken hukuk biliminde kullanılan sözlük anlamlarına öncelik verilmesi gereği açıktır. Kanun metninde kullanılan sözlerin ne anlam ifade ettiği sınırlarının ne olduğu ortaya konmaya çalışılmalı, sonuç alınamaması durumunda sözel yorumla ilişki kesilmeli ve diğerlerine geçilmelidir. Sözel yorum dışındaki yöntemler, kelimelere sözlük anlamlarının ötesine geçerek başka anlamlar yüklemeye çalışmaları nedeniyle sözel yorumdan ayrılırlar.

Sözel yorum ile amaçsal (öz) yorum birbiriyle örtüştüğünde sorun yoktur. Ancak hükmün sözü ile özü her zaman birbirini karşılamayabilir. Sözün açık olmadığı veya sözel yorumla özün çatıştığı durumlarda sistematik, tarihsel ve amaçsal yoruma geçilmektedir. Kanunun yorumunda hiyerarşik öncelik sözel yoruma vermiş, diğer yorum yöntemleri ise tamamlayıcı nitelikte düzenlenmiştir.

2. Sistematik Yorum

VUK'un 3. maddesinde geçen **"... vergi kanunlarının hükümleri, ... hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantıları göz önünde tutularak uygulanır."** şeklindeki hüküm değerlendirildiğinde, yorumlanacak kuralın kanun sistematiği içindeki yeri, işlevi ve diğer madde ve kanunlarla bağlantıları dikkate alınarak yorumlanması ifade edilmiştir. Kanunlar; kısımlar ve bölümler şeklinde belirli bir sistematik düzen içinde yazıldıklarından, kanun maddesi yorumlanırken bu maddenin hangi bölümde veya kısımda yer aldığına bakılır. Ayrıca bir kanun hükmünün sadece kendi başına değil, başka maddelerle ilişkisi de dikkate alınarak ve bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Örneğin VUK'un 8. maddesinde düzenlenen mükellef kavramı yorumlanırken, aynı kanunun ikinci kitabında düzenlenen mükellefin ödevlerine

ilişkin hükümlerin de dikkate alınması gerekmektedir. GVK'daki ticari kazançlar için TTK'daki unsurlardan yararlanmak da sistematik yorumun bir gereğidir.

Sistematik yorum, o alanı düzenleyen başta Anayasa olmak üzere kanunların bir bütün olarak ele alınmasını ve bunlar arasındaki bağ ve ilişkiye de dikkat edilmesini öngörür. Çünkü maddeler kanunları, kanunlar da hukuk düzenini oluşturduklarından, bunların aralarında bir bağ ve ilişki olması doğaldır. Böyle bir yaklaşım ister istemez hukuk sistemi içindeki ilgili tüm normların dikkate alınmasını zorunlu kılar. Yönetmelikle ilgili bir konu araştırılıyorsa bir tarafta kanuna, diğer taraftan başka kanunlara ve anayasaya kadar tüm ilişkilerin oluşturduğu sistemin ortaya konması ve sistem bütünlüğü içindeki unsurların birlikte düşünülmesi gerekir.

3. Amaçsal Yorum

Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın aslolan kanunun konuluş nedeninin saptanması olduğundan en temel yorum yöntemlerinden biri hiç kuşkusuz amaçsal yorumdur. Nitekim, MK m.1'de "*kanun, özüyle ve sözüyle değindiği bütün konulara uygulanır*" hükmüyle genel bir amaçsal yorum ilkesi getirmiştir. VUK'da amaçsal yoruma kendine ait özelliği bakımından ayrıca yer verilmiştir.

Amaçsal yorum, kanunun çıkartıldığı ve uygulandığı zamana göre; tarihsel ve güncel yorum ikili ayrıma tabi tutulabilir. Hangi dönem bakımından olursa olsun düzenlemenin amacının doğru ortaya konulmasında yarar vardır. Örneğin, bir sürenin yorum farkı olduğunu düşünelim. Bu durumda sürenin amacına, yöneldikleri veya korudukları yarara bakılarak karar verilmelidir. Şöyle ki, süre idarenin işleyişine yönelik ise sürenin aşılması önemli değildir. Ancak süre mükellefi korumak için getirilmişse sürenin sıkı sıkıya uyulması gereken emredici süre olduğu sonucuna ulaşılmalıdır.

a. Tarihsel Amaç Bakımından Yorum

Tarihsel yorum, kanunun çıkartıldığı zamanki şartlara göre konuluş amacı öne çıkartılarak yapılan yorumdur. VUK'un 3. maddesindeki göre "**... Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, ...**" da araştırılması ve buna göre hükmün anlamının ortaya konması vergi hukukunda tarihsel yoruma işaret eder.

Tarihsel yorum yöntemi, kanun koyucunun kanunu çıkarma sürecindeki iradesinin veya amacının ortaya çıkartılması için yapılan bir yorumdur. Bu tür yorum, maddenin sözünden çıkartılamayan veya bulunmayan bir anlamın kanunun hazırlık aşamasından kanunlaşıncaya kadar geçirdiği tüm aşamalar (kanun

tasarı veya teklifleri, gerekçeler, komisyon tutanakları ve meclis görüşmeleri vb.) dikkate alınarak çıkartılmaya çalışılmasıdır.

Kanunlar çıkartıldıkları zaman kanun koyucunun iradesini ve amacını yansıtmaktadırlar. Tarihsel yorumda ulaşılmak istenen kanunun yapıldığı tarihteki kanun koyucunun sübjektif iradesinin ne olduğudur. Bu nedenle, tarihsel yoruma ***sübjektif yorum yöntemi*** de denilmektedir.

Tarihsel yorum yöntemine daha çok uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasında başvurulmaktadır. İki devlet arasında uluslararası vergi anlaşması yapılmasına yönelik hazırlık çalışmaları, anlaşma taslağı, yapılan görüşmeler ve nihai metin üzerinde incelemeler yapılarak tarafların egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırdıkları konusunda yorum yapılabilmektedir.

b. Güncel Amaç Bakımından Yorum

Güncel yorum kanunun çıkartıldığı değil, uygulandığı dönemin şartları içinde amacının ortaya konulmasını esas alarak yorumlanmasıdır. Yorumda asıl olan bir hükmün veya maddenin konuluş nedeninin saptanması olduğundan, en temel yorum yöntemlerinden biri amaçsal yorumdur.

VUK'un 3. maddesinde yer alan "**Vergi kanunları … ruhu ile hüküm ifade eder.**" şeklindeki düzenleme bize vergi hukukunda amaçsal yoruma yer verdiğini göstermektedir.

Her hukuk kuralı belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere çıkartılır. Amaçsal yorumda, kanunun uygulandığı dönemdeki amacı ortaya çıkartılmaya çalışılır, yani güncel yorum yapılır. Güncel yorum, kanunun amacını çıkarıldığı döneme göre değil de içinde bulunulan ve değişen zamanın şart ve gereklerine bağlı olarak tespit etmektir. Bu yorum biçimi kanunun uygulandığı zamanki gerçekler çerçevesinde kanunun ruhuna uygun yorum yapılmasını ifade eder.

Kanun yeni çıkarıldığı dönemde kanun koyucunun iradesini yansıtırken, zamanla bu iradeden uzaklaşarak kendisi objektif bir anlam kazanmaya başlar. Bu nedenle, bir kanunun yorumlanmasında sadece kanun koyucunun sübjektif iradesi değil, değişen şartlara göre amacının belirlenmesine de ihtiyaç duyulabilmektedir. İşte amaçsal yorumda, kanunun uygulandığı zamanın ekonomik ve sosyal şartları altında kazandığı objektif anlamının ortaya çıkartılmasına çalışılmaktadır. Bu nedenle, amaçsal yoruma ***objektif yorum yöntemi*** de denilmektedir. Örneğin, vergi kanunundaki bir muafiyet hükmü uygulanırken, uygulandığı zamanda toplumun adalet duygusunu sarsacak sonuçlara yol açan bir durum arz ederse, adalet duygusuna uygun bir çözüme amaçsal yorum sayesinde ulaşmak mümkün olur.

Yorumlama sırasında esasen; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder denildiğine göre bu beraberliğin ortaya çıkartılması gerekir. Sözel yorumla ulaşılan sonuç ile maddenin özü çatışıyorsa, yorumda öncelik sözel yoruma verilir. Söz olarak her şey açıksa büyük bir ihtimalle bu özü ile örtüşür. Hüküm yeterince açık değilse bu durumda sözel yorum bir kenara bırakılacak, sistematik ve tarihsel yorum yöntemlerine geçilerek ve nihayet hükmün uygulandığı zamanki amacına ve özüne ulaşmayı sağlayacak olan amaçsal yorum yapılacaktır. Yorumda bütün yapılan şey, kanunun ruhunu ifade eden özün bulunup onun amacının ortaya çıkarılmasıdır. Örneğin, geçmiş dönemdeki bir kanunda fotoğraf makinesine ilişkin bir düzenleme varsa fakat yeni dönemde cep telefonu aslına görüntüleri dijital veya hareketli tespit etme özelliği kazandırılmışsa o cep telefonunun şimdiki zamanda resim kayıt özelliği dikkate alınarak fotoğraf makinesi sayılarak buna ilişkin hükümler uygulanabilecektir.

Konuyla ilgili bir başka örnek verelim. VUK m. 377'de "*vergi dairenin belirli parasal tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi başkanlıklarının muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna gidemezler*" kuralı sözel olarak yorumlandığında vergi mahkemesi kararlarına sadece temyize giderken muvafakat alınacağı, istinafa giderken buna gerek olmayacağı şeklinde yorumlanabilir. Ancak temyize gidilmesi bakımından muvafakat alınmasına ilişkin kural geldiğinde mevzuatta istinaf yolu bulunmamaktaydı. Bu şartlarda temyiz için muvafakat alınması kuralı açıktır. Oysa vergi mahkemesi kararlarına karşı istinaf yolu geldikten sonra anılan kuralı yorumlarken amaçsal yorum yöntemine başvurulduğunda temyiz ifadesinin istinafı da kapsadığını söylemek yanlış olmayacaktır[38]. Kanunda vergi mahkemesi kararlarına karşı temyize gidilmesi hususu düzenlenmiştir. Oysa istinaf yolunun gelmesinden sonra vergi mahkemesi kararlarına karşı temyize gidilmesi mümkün değildir. Şu andaki durumda önce istinafa sonra istinaf kararına karşı temyize gidilebilmektedir. Eğer sözel yoruma itibar edilirse vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yolu kapatıldığından kuralın yürürlükten kalktığı şeklinde bir sonuç ortaya çıkar bu kanun koyucunun amacı olamaz. Aksine yorum söz konusu kuralın uygulama alanını ortadan kaldıracağından kanun koyucunun yargı kararlarının üst mahkemelerce denetlenebilmesine ilişkin amacına uygun düşmez.

C. VERGİ HUKUKUNDA YORUM KURALLARI

Vergi hukukunda yorum yapılırken bazı kural veya esaslara yer verilmiştir. Bu kuralların başında "**ekonomik yaklaşım**" ve "**kıyas yasağı**" gelmektedir. Ayrıca hukukta geçerli "**aksi ile kanıt**" ve "**evleviyet**" kuralları da vergi hukuku açısından önemli bir yere sahiptir.

[38] Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 4. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2019, s. 499.

1. Ekonomik Yaklaşım

Bir işlemin şekil ve özü arasında paralellik olması gerekir. Bunlar arasında fark olursa şekil mi, öz mü önemli ve öncelikli olacak? Vergi hukukunda amaca göre yorumun bir uzantısı olarak **"ekonomik yaklaşım"** özün önceliğini ön plana çıkarmıştır. Ekonomik yaklaşımda işlemin biçim (şekil) veya biçimleri değil ekonomik öz esas alınır. Bir işlemin özü biçimsel görünüşe üstün gelir. Biçimin ş gerçek amacı sorgulanır. Ekonomik yaklaşıma bağlı ortaya çıkan ekonomik yorum amaçsal yorum yönteminin vergi hukuku alanındaki görünüm veya yansımasıdır. Ekonomik yaklaşım ekonomik ilişkilerin salt ve yalın olarak hukuki görünümlerin dışına çıkılmasına imkân sağlamaktadır. Ancak ekonomik yaklaşım verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine izin vermemelidir.

Ekonomik yaklaşım Vergi Usul Kanununun 3/B-1 maddesinde **"vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"** şeklinde ifade edilmiştir. Bu hüküm vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin ön planda tutulması gerektiğini ifade eder. İktisadi gerçeğin hukuki görünüme ağır bastığı ve işlemin maddi boyutunun önemli olduğu vurgulanmaktadır. Yapılmak istenen şey özün önceliğini yakalamak ve özün ne olduğunu bulup ortaya çıkarmaktır. Ekonomik yaklaşımla vergiyi doğuran olaya yol açan ekonomik ilişkinin gerçek mahiyetine ulaşılması amaçlanır.

Günlük hayatta, özel hukuk düzenlemeleri vergi hukukundaki ilişkileri etkiler ve yönlendirebilirken, vergi hukukundaki düzenlemeler de özel hukuk ilişkilerini etkileyip yönlendirebilmektedir. Etkileşim karşılıklıdır. Örneğin, mal varlığı yetersiz olduğu için vergilerini ve özel borçlarını ödeyemeyen bir mükellefin vergi borçlarından dolayı hesaplanan gecikme zammının işlemesini durdurmak için kendisinin iflasını istemesi vergi hukuku ilişkisinin özel hukuku, işletmelerin devri durumunda devredilen işletmenin vergi borçlarının devralan işletmeye geçmesi özel hukuk ilişkilerinin vergi hukukunu etkilemektedir.

Mükellefler vergisel saik veya menfaat beklentiyle özel hukuk alanında geçerli olan sözleşme özgürlüğü ve serbestisinden yararlanarak vergiyi doğuran olayı kısmen veya tamamen dolanma veya gizleme yoluna gidebilirler. Bu durumda özel hukuk ilişkileri vergisel saiklerle kötüye kullanılmış olur. Nitekim, vergi hukukunda ispat ve delil konusundaki "normal ve mutat durumun aksini iddia edenin bunu ispatla mükellef olması" şeklindeki kuralla değerlendirildiğinde burada da ekonomik yorumun izlerini açıkça görmek mümkündür. Bu yorum kuralıyla gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin veya örtbas edilmesinin önüne geçilmesi amaçlanır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır.

Mükellefler kendi lehine ve vergi idaresinin aleyhine vergisel sonuçlar doğacak şekilde vergiyi doğuran olayın üzerini peçeleme ve muvazaalı işlemler kullanılarak örtmeye çalışılırlar. Bu işlemlerin her ikisi de esasen kanuna karşı hile yapılmasını ifade eder. Ekonomik yorumla olağan ve gerçek ilişkilere göre şekillenen vergisel sonuçlar ortaya çıkartılır.

a. Peçeleme

Vergi hukukunda, mükellefler özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi kaçırma (vergi ziyaı yaratma) yoluna gidebilmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına **"peçeleme"** bu eylemi esas alan işleme de "**peçeleme işlemi**" denir. Peçeleme vergiyi dolanma amacıyla yapılan özel hukuk işlemidir. Peçeleme de dolanmayı vergi hukuku açısından boşa çıkartacak bir müessesedir. Peçelemeyle elde edilmesi umulan vergisel menfaat değişik içerik ve şekilde bir veya birden fazla özel hukuk işlemiyle elde edilebilir.

Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine ismen veya kavram olarak yer verilmemiş olup kavram literatür tarafından üretilmiştir. Peçelemede kişiler aralarında yaptıkları özel hukuk işlemlerini vergiden kaçınmak amacıyla olağan kullanımları dışında kötüye kullanırlar. Sözleşme kanuna şeklen uygundur, fakat özüne aykırılık arz eder. Peçeleme işlemi yapılması nedeniyle vergiyi doğuran olayı gizleyen peçeleme sözleşmeleri özel hukuk açısından geçerlidir. Ancak bu sözleşmelerin vergiyi doğuran olayı dolanmak için yapılan kısmı peçeleme olarak değerlendirilir ve geçersiz sayılır.

Vergi idaresi özel hukuk dalları kapsamında şekilsel olarak oluşturulan hukuksal kalıpları (sözleşmeleri) ortadan kaldırılarak gerçek iktisadi ilişkiye ulaşılmaya çalışılır. Sözleşmelerde peçelemenin olup olmadığına ekonomik yaklaşımla varılır ve böylece gerçeğe ulaşılarak vergiyi dolanma girişimi boşa çıkartılır.

Ekonomik yaklaşımla üzeri örtülerek gizlenen ekonomik ilişkinin üzerindeki peçenin kaldırılması teorisi çerçevesinde asıl olan arkadaki gerçek ilişki ortaya çıkartılır ve gerçek ekonomik mahiyet üzerinden vergilendirme yapılır. Yani, hukuk önüne çıkartılan ilişkilerin değil, peçeleme yapılmak suretiyle üzeri örtülen işlemin iktisadi sonuçları üzerinden vergilendirme yapılır.

Peçelemede aranan şey yapılan işlemin ekonomik içeriğinin vergi sonucunu doğurup doğurmadığının belirlenmesiyle varsa vergileme yoluna gidilmesidir. Bu yapılırken sözleşmeye verilen isminin bir önemi yoktur. Önemli olan tarafların sözleşmedeki hukuki konumu, yükümlülükleri ve sözleşmenin hükümleri ele alınarak varsa gizlenen ekonomik faaliyetlerin ne olduğunun ortaya çıkartılmasıdır. Örneğin, bir yayım sözleşmesi kapsamında kitap yazarına telif hakkının aşırı sayılacak miktarda bedava verilmesi ve sonra bu kitapların yayıncı tarafından gider

pusulası karşılığı satın alınması hukuka uygun olmakla beraber yayım ilişkisi içinde olağan biçim olarak kabul edilemez.

Peçeleme sözleşmesiyle ilgili bir açık düzenlemeye kurumlar vergisinde transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında rastlanır[39]. Kurum bünyesinde vergilendirilmesi gereken bir gelirini emsallere aykırılık arz edecek fiyatlamalar yoluyla ilişkili kişilere (ortaklalar veya ortak yakınlarına vb.) kaydırılması söz konusu olabilir. Yapılan bu işlem gerçeği yansıttığı için özel hukuk bakımından geçerlidir, ancak vergiyi doğuran olayı dolanmak amacıyla emsal fiyattan düşük olan kısım peçeleme işlemi olarak kabul edilir ve vergilendirilir.

Örnek 1: Bir kurumda kurum ortağı (O)'nın kurumda kayıtlı ve aylık 5.000 TL ücreti olan işçi (İ)'yi sürekli olarak kendi işinde çalıştırdığını kabul edelim. (O)'ya kurum tarafından işçiye ödenen ücret kadar örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilecek ve tüm işlemler buna göre yapılacaktır. Çünkü ortak (O)'nun kurumun elemanı (İ)'yi karşılık ödemeden kendi işinde çalıştırmasına ilişkin kurumla yapılan sözleşme peçeleme olarak değerlendirilecektir. Kurum, emsal bedel ile gerçek bedel arasındaki fark bakımından vergilendirilecektir.

Örnek 2: Tüccar (Y), öğrenci (Z)'ye 15.000 TL bağışta bulunmayı düşünsün. Bu bağışın Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu bakımından vergi çıkmaması için sağlar arası istisna sınırını geçmeyecek parçalara ayrılarak kısa süre aralıklarıyla 5.000 TL'lik tutarlar itibariyle yapılması halinde, özel hukuk bakımından bir sorun yokmuş gibi görünmesine rağmen, ekonomik mahiyet itibariyle peçeleme yapılmış olur.

Örnek 3: (A) sahip olduğu binasını (B)'ye ivazsız kullandırmış ve (B) de (A)'ya belirli bir miktar faizsiz borç para vermiş olsun. Taraflar arasındaki bu ilişki süreklilik arz ediyorsa karşımıza "para faizsiz-ev kirasız" ilişkisi çıkar. Normal şartlarda (A)'nın sağladığı bina kullandırmadan dolayı (B)'den kira, (B)'nin de verdiği paradan dolayı (A)'dan faiz alması gerekir. Sözleşmelerin olağan kullanım biçimleri bunlardır. Böyle davranmayarak karşılıklı menfaatleri denkleştirip, gizleyerek elde edilen gelire bağlanan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemiş olabilirler. Ekonomik yaklaşımla burada peçeleme olduğu sonucuna varılır, alınmayan kira ve faiz için vergilendirme yoluna gidilir.

b. Muvazaa

Vergi hukukunda peçelemeye benzer bir kavram olarak borçlar hukukunun bir müessesesi olan muvazaa da geniş bir uygulama alanı bulur. Peçeleme ile muvazaa birbirinden farklı kavramlar olmasına rağmen, bunların vergi hukuku

---

[39] Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin işlemlerin peçeleme olduğuna ilişkin geniş açıklama için bkz. Serkan Ağar, "Transfer Fiyatlamasının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 119, Dönem 2015.

açısından özelliği, her ikisinin de vergiyi doğuran olayı gizlemek veya dolanmak için kullanılmalarıdır[40]. Peçelemenin amacı her zaman vergiyi doğuran olayla ilgili işlemleri gizlemek iken, muvazaanın amacı her zaman vergiyi doğuran olayı gizlemek değildir. Muvazaa vergisel amaç dışı işlemler için de yapılabilir. Ancak vergisel saiklerle yapılan bir muvazaa işleminde vergi hukuku bakımından sonuçlarının dikkate alınacağına şüphe yoktur.

Örneğin tarafların tapu harcını az ödemek için taşınmazın alım-satım bedelini düşük göstermeleri vergisel saikli bir muvazaadır. Sırf diğer mirasçılardan mal kaçırmak amacıyla gerçekte yapılan bağış sözleşmesinin görünürde yapılan satış sözleşmesi olarak gösterilmesi halinde bağış gösterilseydi çıkacak vergiler satış gösterilme nedeniyle ortaya çıkan vergi veya harçlardan fazla olursa vergisel saikli olmayan muvazaadan bahsedilir. Ancak vergisel olsun veya olmasın her ikisinin de vergisel sonuçları doğduğundan gerçek ilişkilere göre vergilendirme yapılacaktır. Vergisel sonuçları doğmayan muvazaalı işlemlerde ise bunların vergi hukukuyla ilgisi kurulmaz. Bunlar sadece özel hukuk kapsamında kalır.

---

[40] Peçeleme ve muvazaa kavramları birbirine benzese de tam olarak aynı şeyler değildir. Uygulamada bu kavramların rastgele birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Bu ayrıma hizmet edeceği düşüncesiyle peçeleme ile muvazaa arasındaki farklar şu şekilde ortaya konulabilir:

- Muvazaa özel hukuk müessesesiyken, peçeleme vergi hukukuna has bir müessesesidir.
- Muvazaada yapılması arzulanan sözleşme gizlenir, dışa görünüşteki sözleşme veya işlem açıklanır. Peçeleme sözleşmesinde ise seçilen hukuki biçim yapıldığı şekliyle taraflarca arzulanır ve açıkça kullanılır.
- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünüşteki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uygunsuzluk bulunmaz. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan irade ile ortaya konmak istenen irade aynıdır.
- Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir. Oysa, peçeleme sözleşmesin amacı vergiyi dolanmaktır.
- Muvazaada (nispi muvazaada) gizlenen ve görünüşte olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede iki işlem varmış gibi görünmesine rağmen iki işlem yoktur, gerçekte tek işlem vardır.
- Peçelemede gerçek iktisadi sonucu doğuracak sözleşme yapılması yerine (bu yapılmaz), sözleşme iktisadi sonucu gizleyecek şekilde vergi kanununda öngörülmeyen hukuksal kılıklandırma kullanılarak yapılır.
- Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergiyi dolandığı biçimiyle vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmelerinin iktisadi sonuçları ise özel hukuk açısından geçerli, ancak vergi hukuku itibarıyla geçersizdir.
- Muvazaa halinde yaratılan görünürde sözleşmenin amacı başkalarını yanıltmak olup, bu sözleşmenin tüm unsurları tamamdır. Gizlenen sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılır, ancak bunun gün ışığına çıkışını önleyebilmek için görünürde bir sözleşme yapılır. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp; gizlenen vergiyi doğuran olayın iktisadi sonuçlarıdır veya bunların ortaya çıkartılması engellenir.
- Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından her zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir. Peçelemenin varlığı, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süresi içinde ileri sürülebilir.
- Muvazaa aldatılan –vergi idaresi dahil– kişilerce ileri sürülebilirken, peçeleme sadece vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir.

2. Tipiklik ve Kıyas Yasağı

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin ne denli önemli olduğu temel hak ve özgürlükleriyle ilişkisi düşünüldüğünde anlaşılmaktadır. Kanunilik ilkesinin ayakta kalabilmesini sağlayan müesseseler arasında tipiklik ve kıyas yasağı önemli bir yer işgal eder.

a. Tipiklik

Kanun koyucunun vergi kanunlarını hazırlaması ve yasalaştırması sırasında soyut hukuk kurallarını (büyük önerme) ortaya koyarken model kavramlar ve tipler kullanmasına **tipleştirme** denir. Dolayısıyla tipleştirme vergilendirme alanında yasama süreci ile ilgili bir kavramdır. Vergi hukukunda kıyasın önüne geçilebilmesi için, yasama organının daha kanunları hazırlarken mümkün olduğunca geniş ve esnek tip kavramlardan kaçınması gerekir.

Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına **tipiklik** denir. Tipiklik, **"vergi kalıbı"** kavramıyla da ifade edilebilir[41]. Vergi hukuku açısından bakıldığında, günlük hayatta meydana gelen somut bir olayın vergi kanunlarında soyut olarak tarif edilen vergiyi doğuran olayla örtüşmesi halinde tipiklikten söz edilir. Vergi hukuku alanında tipikliğin gerçekleşmesi için öncelikle soyut hukuk kuralını ortaya koyan bir kanun maddesi var olmalıdır. Bu nedenle tipiklik konusunda esas alınması gereken bizzat kanunun kendisidir. Kanundaki kavramın içeriği ile somut olgunun örtüşmesi önemli olmakla birlikte, içerik tanımlamaları da örtüşmelidir. Bu nedenle soyut kuralın ve somut olgunun doğru ve kapsamının iyi belirlenmesi gerekir.

Vergiler için kanunilik ilkesinin sıkı sıkıya geçerli olduğu düşünüldüğünde tipikliğin vergi hukuku bakımından önemli bir yere sahip olduğu görülür. Çünkü vergi kanunlarında belirlenen hükümle uyumlu olmayan ve örtüşmeyen olaylar, vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilemez ve vergilendirilemez. Yorumda tipiklik esas alındığından, yapılacak bir kıyasla vergi kalıbının genişletilmesi söz konusu olamaz. Örneğin, fatura için getirilmiş bir düzenleme serbest meslek makbuzu için kıyasen uygulanamaz.

Vergi yükü ortaya çıkarmayan hükümlerin uygulanmasında kıyastan yararlanılabileceğini düşünmekteyiz. Buna rağmen nasıl yapılırsa yapılsın hiçbir yorum yöntemi veya mantık kuralı vergi yükünü kanunun çizdiği sınırlar dışına taşımak için kullanılmaya izin verecek şekle getirilmemelidir.

---

[41] Suçlar için soyut kuralın somut olayla örtüşmesinde **"suç kalıbı"** kavramı kullanılmaktadır.

b. Kıyas Yasağı

Hukukta kıyas, kanunda yer alan bir kuralın kanunda yer almayan fakat ona benzer bir başka duruma emsal gösterilerek uygulanmasıdır. Böylelikle kanun hükmü benzer olaylara uygulanır ve kuralın genişletilmesi mümkün hale gelir. Örneğin, sigara içmek yasaksa puro içmenin de yasak sayılacağına ilişkin sonuç böyledir. Aynı varlık nedeni (duman yayılması) aynı sonucu doğurmaktadır. Ancak, kıyas ile genişletici yorum başkadır, bu nedenle birbirine karıştırmamak gerekir. Kıyasta, olayı kanunun kapsadığı düşüncesine dayanırken, genişletici yorumda kural içinde yer alan bir kavram geniş yorumlanır ve kuralın uygulama alanının dışına çıkmasına neden olacak şekilde özünü aşan bir anlam verilir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında kural olarak kıyas yer bulmaz. Çünkü vergi yükünü değiştirici düzenlemeler sadece kanunlarla yapılabilir. Bu nedenle vergi kanununda düzenlenmemiş belli olgular üzerine vergi yükümlülüğü yaratılması söz konusu olmaz. Kanunda açık hüküm olmadıkça ekonomik yaklaşımın sınırını aşarak kıyas yoluyla hükümlerin genişletilmesine izin verilmemesi gerekir. Buna "**kıyas yasağı**" denir. Kıyas yasağı vergi kanunlarının yorumlanması ve özellikle amaçsal yorumun ve bu çerçevede ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle vergi hukukunda amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırı kıyas yasağı ile çizilmektedir. Kıyas yasağından dolayı vergi hukukunda yorum ancak kanunun sınırları içinde yapılabilir.

Vergi hukukunda kıyas yapmanın önündeki en büyük engel bu hukuk bakımından sıkı şekilde geçerli olan tipikliktir. Bu nedenle vergi hukuku alanında soyut ve belirsiz kavramlar kullanılmamalıdır. Örneğin, MTV konusuna giren motorlu taşıtlar, araç cinslerine göre ayrılmış tarifeler üzerinden vergilendirilmektedir. Bu tarifelerde yer almamasına karşılık bir motorlu aracın sırf motorlu taşıt vasfına dayanarak motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulması kıyas yasağının ihlali anlamına gelir. Çünkü nelerin vergi konusuna gireceğini belirleme yetkisi yasama organına aittir. Örneğin kamyonlardan MTV alınacağı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda açıkça düzenlenmiştir. Buna karşılık traktörlerden MTV alınmasıyla ilgili bir hüküm yoktur. Bu durumda traktörlerin ve motorlu taşıt olduğu ve arkasına römork takılarak kamyona benzer şekilde yük taşınabildiğinden hareketle kıyas yapılarak MTV alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan Gider Pusulası altın mücevher gibi zati (kişisel kullanıma konu) eşyalarını satan kimselerden mal satın alan tacirlerin düzenlemesi gere-

ken belgedir (VUK m.234). Motorlu araçlar bu tür kıymetli eşyalardan olmadığı ve bu nedenle gider pusulasının düzenlenmesinin gerekmediği kıyas ya da yorum yoluyla kanun kapsamına alınması mümkün değildir.

3. Yorumda Kullanılan Diğer Mantık Kuralları

a. Aksiyle Kanıt

Aksiyle kanıt (tersiyle kanıt, zıddıyla kanıt, mefhumu muhalif) karşıt kavramlardan sonuca ulaşma yoludur. Kanun doğrudan düzenlemediği bir konunun zıddını düzenlemiş olabilir. Bu durumda düzenleme yapılanın zıddından hareketle düzenleme yapılmayan konu ile ilgili yorum yapılabilir. Bir başka ifadeyle, hüküm bulunmayan bir olay hakkında karar verebilmek için onun zıttı olan düzenlemeden yararlanılarak sonuca varılır. Aksiyle kanıtta kanun koyucu zıtlık arz eden bir olguyu ele almış ve onu değerlendirmiştir.

Değerlendirilen olgunun zıt halinin tespiti, düzenleme iç kapsam olarak ifade edilmişse onun dış kapsamını ifade eden zıddının, dış kapsam olarak ifade edilmişse onun iç kapsamını ifade eden zıddının aranması şeklinde yapılır. Örneğin, gelir vergisinin "gelir elde eden *gerçek kişileri* vergilendirdiğine" ilişkin hükmüne iç kapsamla yapılan bir belirlemedir. Bunun zıttı ise gerçek kişi olmayanlar gelir elde etseler bile (*bu arada tüzel kişilerin*) gelir vergisi mükellefi olmayacakları sonucu çıkarılır. Bazen de kuralın uygulama dışında bırakılan ifade edilerek kuralın uygulanacağı kapsam belirlenme yoluna gidilir. Bu durumda dış kapsam ortaya konarak iç kapsam belirlenir.

b. Evleviyet

Evleviyet (yeğleme, haydi haydi); çoğun içinde azın da bulunacağı, bütün için geçerli olanın onun parçaları için de geçerli olacağı mantığına dayanır. Evleviyette mantık büyükten küçüğe doğru veya küçükten büyüye doğru akıl yürütme şeklinde kurulmaktadır.

i- *Büyükten küçüğe doğru akıl yürütme*: Bir şeyin çoğuna izin verilmişse azına da izin verilmiş olduğu kabul edilir. Büyüğe izin verilmişse küçüğe de aynı izin verilmiştir. Olumlu düzenlemeden hareketle kişilerin sonuçta neleri yapabileceği veya nelerden yararlanabileceği belirlenir. Bir kişi evini satabiliyorsa evleviyetle (haydi haydi) kiraya da verebilir.

Vergi kabahatlerinde tekerrür olabilmesi için önceki cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren vergi zıyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı vergi kabahatinin işlenmesi ve ceza kesilmesi gerekir (VUK m. 339). Bu durumda aynı yıl içinde kabahatin işlenmesi söz konusu ise tekerrür hükümlerinin evleviyet kuralına göre uygulanması doğaldır. Dava ve icra safhasında olan alacakların tahsil imkânı zayıfladığından, bunlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir (VUK m. 323). Bu genel düzenlemeden daha özel bir uygulama olan iflas ertelemesi durumunda da alacakların tahsil imkânı ertelendiği için evleviyetle şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekir.

ii- *Küçükten büyüğe akıl yürütme*: Bir şeyin azı yasaksa çoğunun da yasak olduğu kabul edilir. Olumsuz düzenlemeden hareketle kişilerin neleri yapamayacağı veya yararlanamayacağı belirlenir. Az olanın karşı karşıya kaldığı muamele çok olana da uygulanır. Büyüğün kaderi küçüğün kaderine bağlanmıştır. Ağacın dallarını kırmak yasaksa ağacı kesmek yasaktır, konuşmak yasaksa bağırmak yasaktır yargılarına evleviyetle ulaşılır.

Vergi hukukunda bu yorum örneklerinden biri, Ekim Sayım Beyanları için davet edilen mükelleflerin yapılan davetlere süresinden sonra uymaları kabahat olarak düzenlenmiştir (VUK, m. 352/5). Süresinden sonra davete uyarak beyanda bulunmak kabahat olarak kabul edilmişse, davete uymayarak hiç beyanda bulunmamak evleviyetle kabahat fiili sayılır. Bu ilişkide süresinden sonra başvurmak azını, hiç başvurmamak çoğunu ihtiva eder.

Evleviyetle kıyas arasındaki en önemli fark, evleviyette aynı cinsin karşılaştırılması söz konusuyken, kıyasta farklı fakat benzer cinslerin karşılaştırılmasına dayanır.

D. GENEL KURAL VE AYRIK KURALIN YORUMU

Belirli bir konudaki hukuk kurallarını genel kural (veya genel hüküm) ve genel kural dışında kalanlar olarak değerlendirmek mümkündür. Kuralın genel olması önermenin ilişkin olduğu şeyin bütün parçalarına ve türlerine uygulanabilmesidir[42]. Bu tür önermelerde; kişi, zaman ve mekân itibarıyla önermenin içerdiği kapsam dikkate alınır. Kuralın dışında kalan ve istisna arz eden kural ise önermeyi içeren genel kuralın dışında bırakılan ve genel kuralın sonucuna tabi olmayan durumu ifade eder ki, bu durum genel kuralın uygulama sınırlarının daraltılması demek olur.

---

[42] Gözler, **Hukuka Giriş**, a.g.e., s. 249.

Vergi hukuku bakımından bu tür yorumun özel bir önemi olduğunu düşünüyoruz. Bunun sebebi her vergide mükellefi daraltan "muafiyetlerin" ve konuyu daraltan "istisnaların" sayı ve çeşit olarak pek çok olması ve bütün bunların genel kurala sınırlama getiren düzenlemeler olmasıdır.

Genel kural ve ayrık kuralının yorumlanmasında dikkat edilmesi gereken husus, genel kuralın geniş, ayrık kuralın ise dar yorumlanmasıdır[43]. Ayrıca ayrık kural, ancak genel kuralı koyan makam tarafından konulabilmekte, genişletilebilmekte veya daraltılabilmektedir.

IV. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA VE TAKDİR YETKİSİ

A. VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA YASAĞI

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi ve kıyas yasağının egemen olmasından kural olarak boşluk doldurmaya imkân vermemesini anlamak zor değildir. Her türlü vergisel düzenlemenin kanunlarla yapılması vergilendirme alanında örf ve âdete başvurulmasını da engeller. Vergi hukuku alanında örf ve adet, ancak kanunların açıkça göndermede bulunması durumunda esas alınabilmektedir.

Hâkimlerin baktıkları davada uygulayabilecekleri bir hukuk kuralı varsa sorun yoktur. Çoğunlukla da kanunlarda boşluk olmaz. Ancak hâkim önündeki davaya uygulanacak kural bulamazsa, ne yapacaktır? Hâkim önündeki davayı karara bağlamaktan kaçınamaz, mutlaka bir karar vermek zorundadır. Bu durumda bile hâkimin vergi hukuku alanında hukuk yaratması mümkün değildir. Yani vergi hukuku alanı hâkimin hukuk yaratmasına kapalıdır.

Vergi hukukunun bir alanının düzenleme dışı bırakması, orada boşluk olduğu anlamına gelmez. Vergi hukukunda, kanunda hüküm bulamadığı durumda, hâkim örf ve adet hukukunu uygulamayacağı gibi kendisi de kanun koyamaz veya hukuk yaratamaz. Bir başka ifadeyle, vergi hukukunda hâkim hukukta boşluk olduğu gerekçesi ile boşluğu doldurmak suretiyle hukuk yaratamaz[44].

Vergi hukuku alanında **"kanunsuz vergi olmaz (vergilerin kanuniliği) ilkesi"** ve bunun uzantısı olan kıyas yasağı geçerlidir. Bu nedenle vergi hukuku

---

[43] Gözler, a. g. e., s. 255.

[44] Uyuşmazlık *özel hukuka* ilişkin olursa kanunda hüküm bulunmayan (kanunda boşluk) hallerde hâkim örf ve adete bakar ve burada davaya uygulanabilir kural varsa onu uygular. O da yoksa, hukukta boşluk var demektir. Hâkim hukuktaki bu boşluğu kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyarak çözecek idiyse, davayı ona göre sonuçlandırır.

alanında görülen boşluklar ile eksik düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir.

B. VERGİ HUKUKUNDA TAKDİR YETKİSİ

Kanunlarda yer alan hükümlerin önceden bütün durumları tayin ve tespit etmesi, değişen şartlara ve ihtiyaçlara cevap vermesi beklenemez. Bu nedenle kanun hükümlerini uygulayacak idareye ve ortaya çıkan uyuşmazlıkları karara bağlamak durumunda olan hakimlere belirli konularda hükümlerin içini doldurması şeklinde kullanılacak bir takdir yetkisi verilmesi kaçınılmazdır. Takdir yetkisine ihtiyaç kanun koyucunun, idarenin veya hâkimin karşılaşacağı bütün durumları ve uzmanlık gerektiren konuları önceden takdir ve tayin edemediği için genel kurallar koymakla yetinmesinden ileri gelmektedir. Takdir yetkisi idare ve hâkime karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulma imkânı verir. Dolayısıyla takdir yetkisinin kaynağında muhakeme, uzmanlık ve doğru karar verme vardır.

Vergi hukuku alanında idareye ve hâkime takdir yetkisi tanınması gerekliliği ve zorunluluğu üç farklı nedene dayanmaktadır. Bunlardan birincisi, toplumun gelişmesi ile birlikte idarenin ve hâkimin karşılaştığı sorunların artması; ikincisi, idarenin faaliyetlerini ve hâkimin kararlarını düzenleyen mevzuatta her türlü ayrıntının gösterilememesi ve üçüncüsü, kamu hizmetlerinin değişen teknik özellikleridir.

1. İdarenin Takdir Yetkisi

İdarenin bir işlemi yaparken sahip olduğu yetkiler bağlı yetki ve takdir yetkisi şeklinde karşımıza çıkar. Tanınan bu yetkiler, idareye, kanuni sınırlar içinde kalmak suretiyle görevlerini yerine getirmesini sağlamaktadır.

İdari makamlar kendilerine verilen görevleri idari işlem şeklindeki irade açıklamaları ile yaparlar. İdareler kanunda öngörülen şartlar meydana geldiğinde belirli bir işlemi yapmak ya da belirli bir eylemde bulunmak zorundadırlar. Bu durumda idarelerin işlem yapmak zorunda olmalarına **bağlı yetki** denir. Bağlı yetkide, olay meydana geldiğinde idarenin şartlara uygun düşen işlemi yapması dışında bir seçeneği yoktur.

Buna karşılık hukuk kuralları, bazı konularda idareyi uygun çözüm şeklini seçme hususunda serbest bırakmışsa, **takdir yetkisi**nden söz edilir. Takdir yet-

kisi sahip olmak birden fazla seçenek veya karar arasında tercih yapabilme imkânı içinde tercihte bulunabilmeyi ifade eder. Takdir yetkisi içinde tercih yetkisini barındırır. Böylelikle tercih hakkını kullanarak hukuk dünyasında sonuç doğuran irade beyanı seçilir.

Kanunlarda seçme hakkına ilişkin ifadelere yer verilmişse burada idareye takdir yetkisi tanındığından söz edilir. Aksi takdirde idare bağlı yetkiyle donatılmış demektir. Vergi hukukundaki kanunilik ilkesi idarenin vergilendirme alanındaki takdir yetkisini istisnai hale getirmiştir. İdarenin takdir yetkisi idari işlemin sebep ve konu unsurlarında olabilir, diğer unsurlarda (yetki, şekil, usul ve amaç) idarenin takdir yetkisinden bahsedilemez.

Normal şartlarda idare her ne olursa olsun vergi yükü ortaya çıkartıcı veya yükü değiştirici konularda kural olarak takdir yetkisine sahip değildir[45]. İdarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasının nedeni vergilendirme işleminin tarafı olarak keyfi, yerindelikten uzak ve ölçüsüz işlemler yapılmasını önlemektir. Vergi hukuku gibi geniş, teknik ve özel uzmanlık gerektiren bir hukuk alanında kanunları uygulayacak olan idareye hiç takdir yetkisi verilmemesi düşünülemez.

Vergi hukukunda sınırlı alanlarda belirli koşullar altında kullanılmak üzere idareye takdir yetkisi verilir. Bazen idareye verilen takdir yetkisi, idarenin veya bir görevlinin konuyu "*takdir edeceği*" veya "*değerlendireceği*" gibi ifadelerle açıkça belirtilir. Bazı durumlarda ise idareye takdir yetkisi verildiği, kuralın yazılış biçiminde yer alan "*yapabilir*", "*verebilir*", "*uygulayabilir*", "*tesis edebilir*" "*lüzum görüldüğü takdirde"* gibi ibarelerden anlaşılır. Bazen de idareye takdir yetkisi verildiği kuralda bulunan *"yetkilidir", "izin verebilir", "tayin edebilir", "tespit edilir"* gibi kavramlarla ifade edilir.

Vergi hukuku alanında gelir idaresine takdir yetkisini kullanmasına imkân veren çeşitli hallere yer verilmiştir. Bunlara örnek olarak incelemeye yetkili olanlarca işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterini yapılması yönündeki takdiri (VUK m.134/2), uzlaşma (VUK Ek 1-11 maddeleri), kamu alacaklarının tecili (AATUHK m.48), süreler (VUK m.14, 17 ve 111), vergi matrahının re'sen belirlenmesi (VUK m. 30), haciz (AATUHK m. 62), ihtiyati haciz (AATUHK m.13), ihtiyati tahakkuk (AATUHK m.17), teminat isteme (AATUHK m.9), izaha davet (VUK m.370) ve bazı madde uygulamaları bakımından "usul ve esasları" belirleme yetkisinin idareye verilmesi örnek olarak verilebilir.

---

[45] Kanunilik ilkesinin istisnaları olarak belirtilen durumları hariç tutmak gerekir.

İdarenin takdir yetkisi gerçekleştirdiği idari işlemlerin arasına sıkıştırılır. Bu nedenle idari işlemin türü bakımından takdir yetkisini düzenleyici işlemlerde (Cumhurbaşkanlığı kararları, yönetmelik, genel tebliğ vb.) ve bireysel işlemlerde (vergi tarh etmek, ceza kesmek, uzlaşmak, tecil etmek, süre vermek vb.) görmek mümkündür. İdare tüm yapmış olduğu bu işlerde takdir yetkisini sınırları içinde kullanmak durumundadır. İdare takdir yetkisini sınırları dışına taşacak şekilde kullanması durumunda yapılan işlem; idari işlemin unsurları olan yetki, sebep, konu, şekil, usul ve amaç açısından sakatlanmış olur[46].

2. Hâkimin Takdir Yetkisi

Genelde hâkimin önündeki uyuşmazlığa uygulanabilecek bir kanun hükmü bulunur. Ancak bazı hallerde bu hükmün uygulanmasına ilişkin şartları ve bu şartlar altında hangi hükmün verilmesi gerektiği kanunda açıkça belirtilmeyip, bunların tespiti hâkime bırakılabilir. Bu gibi durumlara **"kanun içi boşluk"** veya **"hüküm içi boşluk"** denir. Hâkimin kanun içi boşluğu doldurmasına **"hâkimin takdir yetkisi"** adı verilir. Hâkimden kendisine verilen takdir yetkisini kanunun çizdiği sınırlar içinde kullanması beklenir. Bu nedenle hâkime takdir yetkisi tanınması kanunilik ilkesine aykırı değildir.

Vergi hukukunda hâkimin takdir yetkisi dar bir alanda görülmekte olup, özellikle suçlarla ilgili vergi cezalarına ilişkin hükümlerde rastlanmaktadır. Örneğin, VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçuna verilecek hapis cezalarının alt (onsekiz ay) ve üst (beş yıl) sınırları belirtilmiştir. Kaçakçılık suçu sabit görülen kişiye bu sürelerin arasında bir süre hapis cezası verilecektir. Hâkim belirtilen süreler arasında kalmak koşuluyla herhangi bir süre hapis cezası verebilecektir. Bunun takdiri hâkime aittir. Pek tabiidir ki, hâkim takdir yetkisini kullanırken gerekçelerini ortaya koyacaktır.

V. VERGİLEMEDE İSPAT VE DELİL

A. İSPATTA KURAL

İspat konusunda hukukta genel kural iddia sahibinin iddiasını maddi olgulara (vakıalara) dayandırması halinde bunu ispatla yükümlüdür. Bir olaya dayanarak kendi lehine sonuç çıkartacak olan kişi veya tarafın bunu ispat etmesi

---

[46] Konu ile ilgili kapsamlı bir çalışma için bkz, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

beklenir. Vergi idaresi de vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriklerini (Anayasa m. 38/6 gereği) hukuka uygun olarak elde edilmiş her türlü delille ispatlayabilir. Vergilemede de gerekli delillerin sunularak iddia konusunda karşı tarafın ikna edilmesi ve bu yönde kanaat uyandırmak esastır. İddia sahibi, olgulara ilişkin iddiasını ispatlamak amacıyla çeşitli araçlardan yararlanır. Bu araçlara delil denir. İspat ve delilin vergi yargılaması bakımından özel bir önemi vardır. Nelerin delil olarak kabul edileceği noktasında vergi, idari ve ceza yargılama hukukları bakımından farklılıklar arz eder.

Vergi hukukunda ispat yüküne yönelik kural **"iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir**" şeklindedir (VUK m. 3/B). Normal ve mutat durumu yani hayatın olağan akışına uygun olanı iddia eden bunu ispatla mükellef değildir, ispat yükünden kurtulur. Normal ve mutat durumun aksini kim iddia ediyorsa ispat yükü ona geçer. Vergi hukukundaki bu kural **hayatın olağan akışı** kapsamında olanı iddia eden ispat yükünden kurtulup, yük karşı tarafa geçer.

İdari işlemin sebep unsuru kapsamında sebebin maddi olgusunun varlığını idare ortaya koymak durumundadır. Fakat idarenin iddia ettiği olağan dışı bir durum ise onu da idare ispat edecektir. Mükellefin iddia ettiği olağan bir durum ise bunun ispatına gerek yoktur. Mükellef tarafından olağan dışı bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükü mükellef tarafına ait olur. Bir başka ifadeyle idare olağana mükellef olağan dışına dayanıyorsa ispat yükü mükellefe, mükellef olağana idare olağan dışına dayanıyorsa ispat yükü idareye ait olacaktır. Örneğin, enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bir kişinin parasını uzun süreli faizsiz olarak vermesi **iktisadi gerekle**re uygun görülmez. Borç parayı faizsiz verdiğini iddia eden bunu ispat etmelidir. Çünkü iktisadi hayatta normal ve mutat olan enflasyon ortamında uzun süreli borç para vermenin faizli olmasıdır.

Bir tacirin nakliye aracında taşıdığı malların ticari mal varlığına dahil olması **ticari gerekler** dendir, aksini ispat tacire düşer. Bir kimse bir kişiyi gayrimenkulünde bekçi olarak oturttuğunu ve bu nedenle kira almadığını iddia ediyorsa, bunu ispatla mükelleftir. Bedava oturtmak adetten değildir.

Bir borca ilişkin olarak taşınır veya taşınmaz rehni veya kefalet vermek ticari hayat veya faaliyetin gereklerindendir. Tersi bunu iddia eden vergi idaresi tarafından ispat edilmelidir. Diğer taraftan en son kullanıldığı tespit edilen faturalardan önceki faturaların tamamının kullanılmış olduğu fatura kullanımındaki icaplara ve ticari gereklere uygun düşen bir yaklaşımdır. Ticari işletmeler kâr

elde etmek amacıyla kurulan ve işletilen kuruluşlardır. Zararına mal veya hizmet satmaları beklenmez. Ancak, tacirin temerrüt faizine veya cezai şarta muhatap olmaması veya çok az olan stoktaki malların depolama ve saklama maliyetinden kurtulması veya bozulma tehlikesi bulunan malları bir an önce elden çıkarması için zararına satması pekâlâ ticari gereklere uygundur.

Ayrıca evde tüketilmek için perakende alınan yumurta miktarı en fazla üçbeş koli olabilir, beşyüz koli olması mutat değildir. Bu durumda beş yüz koli yumurtanın perakende alım olduğunun ispatı yumurtaları alana düşer. Aksi halde idare bu alımı alan kişinin ticaret yaptığına karine olarak kullanabilir.

Diğer taraftan tacir olmayan bir kişinin özel aracında taşıdığı malların ticari varlık dışında (özel mal varlığı içinde) olduğunun kabulü de ticari gereklerdendir. Bu malların, idarece ticari olduğunun iddia edilmesi halinde ispat yükü idareye düşer. Çünkü olağan durum bu malların özel malvarlığı olmasıdır. Benzer şekilde kredi alınmasında şirketler topluluğuna dahil şirketlerin birbirlerine kefil olması olağan olup, ticari mantık ve gerekliliğe uygundur. Belirtilen açıdan aralarında muvazaanın varlığını ileri sürmek bunu iddia eden tarafa düşer.

Bir üretimin standart ölçülere göre fire vermesi ve randımanın buna göre bulunması ise **teknik gerekler**dendir. Firenin daha yüksek olduğu ve bu nedenle randımanın düştüğünün iddia edilmesi halinde iddia eden hangi nedenlerle firenin fazla çıktığını (örneğin, fabrikadaki imalata verilen hammaddenin nitelikleri, üretim teknolojisindeki farklılık, aşırı sıcakların fireyi etkilemesi vb.) ispat etmelidir. Vergi dairesi de teknik gereklilik olan firenin, standart fire oranından daha düşük meydana geldiğini iddia ediyorsa bunu ispat etmelidir.

B. DELİL

Vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır denmiştir. Kanun gerçek mahiyetinin ortaya çıkartılmasında kural olarak her türlü delile dayanılabileceğini kabul etmiştir. çünkü, geniş bir alanda işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koymak delillere dayanan ispatla mümkündür. Mevcut hüküm bizi ekonomik yorumun önünü açmakla birlikte vergiyi doğuran olayın serbestçe ancak delillere dayanan ispat yükünü ortadan kaldırmaz. Örneğin, matrahın bulunmasında girdi-çıktı teknik ilişkisine dayanan randıman analizi delil serbestisi ilkesine dayanır.

Vergi yargılamasında delil serbestisi benimsenmekle beraber iki istisnaya yer verilmiştir.

Bunlardan biri **yemindir.** Vergi hukukunda idari ve yargılama aşamasında delil olarak kabul edilmez . Dolayısıyla uyuşmazlığın çözümü bakımından mükelleflerin vergi ve vergiyi doğuran olayla ilişkili önem taşıyan konuların doğruluğu hususunda kendisine kesin delil yüklenmiş kutsal sayılan değerlerle teyit edilen kendisine delil vasfı yüklenmiş mahkemedeki sözlü açıklamaları delil olarak kullanılamaz.

Diğer istisna vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan **şahit ifadesi**dir. Bu durumda sadece vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadeleri delil olarak kullanılabilecektir. Örneğin, kiraya veren için kiracının, satıcı için alıcının, taşıt sahibi için sürücünün, avukat için müvekkillerinin, doktor için hastalarının vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olduğundan, bunlar şahit olarak kabul edilir. Ancak bu ilişkilerde tabii olarak yer almayan olay ve olguların meydana gelişini duyu organlarıyla algılamayanlar şahit olarak kabul edilmezler. Bir kimsenin herhangi bir olay veya olgudan anladığını söylemesi şahitlik olarak değerlendirilmez. Şüphesiz mükellefle şahit arasında vergiyi doğuran olayla ilgili veya diğer nedenlerden kaynaklanan husumet varsa sırf mükellefin zarar görmesi amacıyla verilen ifadeye itibar edilemez.

Vergi hukuku açısından delil çeşitleri şöyle sıralanabilir[47]:

- Defter, belge, özel sözleşmeler, beyannameler
- Vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunan tanık beyanları
- İdarece düzenlenen tutanaklar
- Bilirkişi görüşleri
- Keşif
- Karineler

Vergi hukukunda kural olarak delil serbestisi ilkesi kabul edilmiştir. Bu ilkeye göre, vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahiptir. Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Ancak mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre nor-

[47] Vergi hukukunda delil ve çeşitleriyle ilgili daha geniş açıklamalara Vergi Uyuşmazlıklarının çözümlenmesi başlıklı 11. Bölümün son kısmında yer verilmiştir.

mal ve mutat duruma uygun bulunmaması halinde kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. VERGİ KAVRAMI

Vergi, kamu giderlerini karşılaması yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkin mali araçtır. Vergi iktisadi olarak kamu hizmetlerinin maliyetlerinin mükellefler arasında çeşitli şekillerde bölüştürülmek suretiyle ortaya çıkan fiyatıdır. Anayasa ve kanunlarımızda verginin hukuki bir tanımı yapılmış değildir. Ancak bilinen en önemli unsurları kamu giderlerinin karşılığı olarak kanuna ve zora dayanan ödemeler olmasıdır. Bu nedenle de genellikle vergi "*Devlete, özel kesim tarafından zorunlu olarak yapılan ödemeler*" olarak tanımlanır.

Verginin birçok tanımı yapılmış olmakla birlikte, tam ve eksiksiz bir tanımının yapılması oldukça zordur. DUE'ya göre vergi "kamu hizmetlerinin bedelsiz olarak topluma sunulabilmesi için, devletin kişilerden talep ettiği zorunlu ödemelerdir". NADAROĞLU vergiyi "devletin ve devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak ya da kamusal görevleri yerine getirmek amacıyla, hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın kişilerden alınan para tutarları" şeklinde tanımlamıştır.

ERGİNAY'a göre vergi "kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir". KANETİ ise vergiyi "kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım" olarak tanımlamıştır. Verginin unsurlarını Anayasa'da bulmak mümkün olmakla beraber Anayasa Mahkemesi, 2008/83 sayılı kararında vergiyi "devletin kamusal gereksinimlerinin karşılan-

ması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradeyle kişilere yükletilen kamu alacağı" olarak ortaya koymuştur.

Yukarıdaki tanımlarda yer alan unsurlardan hareketle **vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, mali (ödeme) gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemeler** şeklinde tanımlanabilir.

Vergi koyma yetkisi egemenliğin bir sonucu olarak münhasıran devlete aittir. Devlet bu yetkisini kanun çıkartmak suretiyle kullanmak durumundadır. Dolayısıyla devlet verginin aktif tarafıdır. Ancak, devlet vergilerin tarh ve tahsili bakımından yetkisini başka kamu tüzel kişilerine devredebilir. Örneğin Emlak Vergisine ilişkin tarh ve tahsilatların yapılması yetkisi belediyelere verilmiştir.

Vergi sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülük değil, kanundan kaynaklanan bir yükümlülüktür. Vergi borçlusu mükellef için para borcudur.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinden farklı olarak, devlet ülkesinde kanun yapma, ceza verme, yaptırım uygulama, yargılama, para basma ve vergilendirme gibi temel egemenlik alanlarına sahiptir. Devletin diğer örgütlerden farklılığı, çeşitli alanlar bakımından egemenlik yetkisine sahip olmasında yatar. Egemenliğin kişiler tarafından en etkin hissedildiği alanlardan başında vergilendirme gelmektedir. Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik yetkisinin mali alana yansımasından başka bir şey değildir.

Anayasamıza göre vergilendirme yetkisi kanunla kullanılabilecek bir yetkidir. Kanunla düzenlenmesi gereken başka bir norm idari düzenleme (yönetmelik veya genel tebliğ) ile yapılması kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı düşer, yetki gaspı meydana gelir. Çünkü yasamanın yapması gereken bir düzenlemeyi idare yapmaktadır. Vergilerin yasama organı tarafından yapılması temsilsiz (kanunsuz, kanuna dayanmayan) vergi olmaz ilkesinin hayata geçirilmesidir[48].

Vergilendirme yetkisi mükelleflerin mali durumu ve yaşama şartlarını doğrudan etkilediğinden bu hakkın kullanımı tarih boyunca çok değişik mücadelelere sahne olmuş ve sonuçta anayasalarla belirli bir zemine oturtulmuştur. Devlet, vergilendirme yetkisiyle başta bireylerin mülkiyet hakkı olmak üzere bireylerin yerleşme, seyahat, miras, çalışma, sözleşme ve girişim özgürlüğü gibi pek çok temel hak ve özgürlüklerin alanına girmektedir.

---

[48] Devletin harcamalarını, yasama organı tarafından her yıl için çıkarılan Bütçe Kanunu ile yapması zorunluluğu, harcamaların da temsilsiz olmayacağını göstermektedir.

Devletin egemenlik alanının sınırları, aynı zamanda vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır. İki devletin vergilendirme yetkisinin çatışması, ikisinin de kendini egemen görmesinden kaynaklanır. Devletlerin vergilendirme alanındaki yetkisinin sınırlarının kişi ve yer bakımından çatışması halinde belirleme devletlerin yetkilerini düzenleyen uluslararası hukukun işidir.

Bir devlet vergilendirme yetkisi çerçevesinde çeşitli konular üzerine vergiler koyar. Vergilendirme yetkisinin kullanımı devletin vergi mükellefi üzerinde kişisel egemenliğe veya vergi konusu üzerinde ülkesel egemenliğe sahip olmasına bağlıdır. Bir devletin, ülkesel egemenliği altında bulunan vergi konularını ve vergiyi doğuran olayı vergilendirebilmesi **kaynak ilkesi**, ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerini vergilendirebilmesi ikametgâh veya vatandaşlık bağına bağlı bulunanların tüm dünyadaki faaliyetlerini vergilendirebilmesi **şahsilik ilkesi** çerçevesinde mümkün olmaktadır.

Bütün bu açıklamaların sonucunda **vergilendirme yetkisi; devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü şeklinde ortaya konabilir**.

Vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. **Dar anlamda vergilendirme yetkisi**, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi almaya ilişkin yetkisini ifade etmektedir. **Geniş anlamda vergilendirme yetkisi** ise devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden her türlü mali yükümlülük getirmeye ilişkin yetkisini kapsar.

Vergilendirme yetkisi egemenlik ile iç içe geçmiş hatta aynı anlamda kullanılacak düzeyde ele alınmaktadır. Vergilendirme yetkisinin meşruiyeti ve kaynağı egemenliktir. Egemenlik olmazsa vergilendirme yetkisinden de bahsetmek mümkün olamayacaktır. Bu nedenle devlet egemenliği bir yandan vergilendirme yetkisinin kaynağını diğer yandan verginin var oluşunun nedenini oluşturmaktadır. Devletlerin egemenlik yetkilerini hangi organlar aracılığıyla, hangi sınırlar içinde, hangi usullerle kullanacakları anayasalarında belirtilir.

Devlet, kanunları çıkaran yasama organı, bunları uygulayan yürütme organı ve denetim işlevi gören yargı organından oluşur. Anayasamıza göre vergiler kanunla konulabileceğinden kanun çıkartma yetkisi de TBMM'ye verildiğinden vergi alma konusundaki hukuki güç Devlet adına yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Yürütme organı ise kanunları uygular ve böylece yetki kullanımında fiili gücünü kullanarak icra rolünü gerçekleştirir. Yargı organı ise yetki kullanımı sonucu doğan uyuşmazlıkları çözümler.

Vergiye ilişkin işlemlerin bir idare tarafından yapılabilmesi o idarenin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu göstermez. Anayasamıza göre vergilendirme yetkisi devletin yasama organına ait bir yetkidir. Ülkemizde vergilendirme işlemlerini genel olarak merkezi idareyi temsil eden Hazine ve Maliye Bakanlığı yürü-

tür, emlak vergisi ve bazı mahalli vergileri tahsil etme yetkisi belediyelere verilmiştir. Fakat bu durum Bakanlığın veya belediyelerin vergilendirme yetkisine sahip olduğunu göstermez. Çünkü Bakanlık ve belediyeler sadece vergilendirme işlemlerini ve tahsilat yapma yetkisine sahip kılınmıştır. Yoksa bunlar kendi başlarına vergi koyamazlar, konan vergilerin yüklerini değiştiremezler ve vergileri kaldıramazlar.

Devletin egemenliğinin bir sonucu olarak kullandığı vergi koyabilme yetkisi ile kanunla konulmuş bir vergiyi tahsil edebilme yetkisi birbirinden ayrı yetkilerdir. Hukukumuzda devletin vergi getirme yetkisini kanunla kullanması anayasal bir zorunluluk iken vergiyi tahsil edebilme yetkisi Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle (Any. m.106) yapılan bir düzenleme kapsamında belli bir idareye verilebilir. Bu durumda yetki hangi idareye verilmişse o geliri ilgili idare tahsil eder.

III. VERGİNİN KONUSU

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Vergi hangi fiil veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o adla anılır. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiye gelir, emlak üzerinden alınan vergiye emlak vergisi adı verilir.

Verginin her fiil veya hukuki durum üzerine konulması mümkün olmakla beraber, Anayasamız vergi konularının ekonomik yapıyı esas alacak şekilde mali güçle uyumlu olmasını istemiştir. Anayasa'da soyut olarak ifade edilen mali gücün bugün için somut ifade biçimi uygulamada **"gelir", "servet"** ve **"harcama"** olarak karşımıza çıkar. Verginin, mali gücü (ödeme gücü) temsil eden değerler (gelir, servet, harcama) üzerine konulması esasen mali gücü daha fazla olanların kamu hizmetlerinden (dolayısıyla kamu harcamalarından) daha fazla yararlandığı düşüncesine dayanır. Bu nedenle geliri, serveti ve harcaması çok olanların daha fazla kamu hizmetlerinden yararlanmaları gerçeği bizi daha fazla gelir elde eden, daha fazla serveti olan ve daha fazla harcama yapanların daha fazla ölçüde kamu hizmetlerinin finansmanına (vergi olarak) katılmaları şeklindeki adalet anlayışına götürmektedir. Bu şartlarda gelir, servet ve harcamaların vergi konusu olarak seçimi akla ve mantığa uygun düşmektedir. Dolayısıyla bu ölçülere göre yapılan vergileme Anayasa'da ifade edilen mali güce göre vergilendirme normuna aykırılık oluşturmaz.

Gerçekten de bugün için mali gücü temsil eden göstergeler kişilerin gelir, servet ve harcamalarından oluşmaktadır. Daha fazla gelir, servet veya harcamaya sahip olanların daha fazla kamu harcamalarından yararlandığı genel kabul görmüş bir düşüncedir. Örneğin, bir binaya sahip olan kişinin, sahip olmayana göre daha fazla itfaiye hizmetinden yararlanması, otomobile sahip olan kişinin daha fazla yakıt harcaması yapması suretiyle karayolu hizmetinden yararlanma-

sı ve geliri daha çok olan bir kişinin güvenlik hizmetlerinden yararlanması arasında doğrusal bir ilişki olduğu görülür. Bu haliyle vergi gelir, servet ve harcama konuları üzerine oturtulması dağıtıcı adaleti gerçekleştirmede mali gücü ortaya çıkarmada kişiler arasındaki farklılığı ifade eden temel değişkenlerdir.

Bir vergide vergi konusu ve mükellef genel çerçeveyi çizerken istisna ve muafiyetler ilgili hususlardaki daralmayı ifade eder.

IV. İSTİSNA

Verginin konusuna girmekle birlikte vergi konusunun bir kısmı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi konusu dışına çıkartılabilir. Bir başka deyişle verginin konusunu daraltan kurallar getirilebilir. Verginin konusuna getirilen bu ayrıcalığa veya sınırlamaya veya daraltmaya **"istisna**" adı verilir. İstisna, geçici veya sürekli, kısmi veya tam, şartsız veya şarta bağlı olabilir. Örneğin, serbest meslek kazançlarının vergilendirildiği ortamda bir yarışmaya katılan projenin ödüle layık görülmesi durumunda elde edilen ödül şeklindeki gelir, vergi dışında bırakılarak istisna uygulanır. Köylerdeki binaların emlak vergisi, traktörlerin motorlu taşıtlar vergisi dışında bırakılması istisnaya ilişkin verilebilecek pek çok örnekten bir kaçıdır. Köydeki bina veya traktörün sahibinin kim olduğunun önemi olmaz.

V. MÜKELLEF

Her borç ilişkisinde olduğu gibi, kanundan doğan bir borç ilişkisi olan vergi ilişkisinde de borçlu ve alacaklı vardır. Bu borç ilişkisi kişiye belli bir davranışta bulunmak veya kaçınmak yükümlülüğünü ifade eder. Verginin borçlusu da kanunda mükellef olarak belirlenen kişidir. Kanunda **mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi** (VUK m. 8) olarak tanımlanmıştır. Bu kişi, kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin ortaya çıkan vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek durumundadır. Vergi mükellefinin vergiyi ödeme ödevi (maddi ödev) yanında; belge düzenlemek, defter tutmak, beyanname vermek, çeşitli bildirimlerde bulunmak vb. ödevleri (şekli ödev) de bulunmaktadır. Vergi yükümlülüğü mükellefinin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerinin tamamını ifade eder.

Genel olarak vergi ilişkisinde bu ödevler aynı anda bulunur. Hatta bazen maddi ödev ortaya çıkmadan şekli ödev ortaya çıkabilir. Bu durumda kişi maddi ödevi itibarıyla değil, şekli ödevi itibarıyla mükellef sayılacaktır. Örneğin, zarar eden veya vergi istisnası nedeniyle vergi matrahı çıkmayan bir kişinin maddi ödevinden bahsedilemezken şekli borçları olacaktır. Bazı durumlarda mükelle-

fin şekli borcu olmaksızın sadece maddi borcu ortaya çıkabilir. Örneğin ücretlilerin durumu böyledir.

Vergi borçlusu ile maddi edimde bulunması gereken kişi anlaşılırken vergi mükellefiyeti maddi ve şekli edimleri ihtiva eden bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle vergi mükellefi borçlu kavramından daha geniştir. Dolayısıyla vergi mükellefinin borcu vergi ödemekle sınırlı değildir.

Bir kişinin vergi kanunlarıyla (vergiyi doğuran olayla) her zaman bir bağ kurabilecek potansiyele sahip olması onun "soyut mükellef"[49] durumunu ifade ederken, vergi kanunlarıyla somut ilişki içinde bulunması onun "mükellef" durumunu ifade eder. Bu nedenle bir kişinin fiil ehliyetinin olup olmamasının vergi mükellefi sayılmasıyla bir ilişkisi yoktur. Yeter ki o kişi vergiyi doğuran olayla vergi kanunun öngördüğü bağ içine girilmiş olsun. Örneğin, yeni doğan bir bebek fiil ehliyetine sahip olmamasına karşın gelir elde etmesi durumunda vergi mükellefi olabilmektedir.

A. VERGİ MÜKELLEFİ OLMANIN ŞARTLARI

Bir kişinin "**mükellef**" olabilmesi için o kişide aynı anda iki şartın bulunması gerekir. Bu şartlar;

i- *Vergiyi doğuran olayın* mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesi,

ii- Mükellefin vergiyi kendi *mal varlığından ödemek* zorunda olması,

Bu iki özellik mükellefi vergi sorumlusundan ayıran temel unsurlardandır. Vergi sorumlusunda vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde gerçekleşmediği gibi vergiyi kendi mal varlığından değil başkasının mal varlığından ödemek durumundadır.

Her vergi açısından mükellefin kim olduğu ilgili kanunlarda belirtilir. Bazı vergiler itibariyle mükelleflere aşağıda yer verilmiştir.

- Gelir vergisinde gerçek kişiler,
- Kurumlar vergisinde kurum olarak belirtilen iktisadi birimler,
- Motorlu taşıtlar vergisinde sicilde adına motorlu taşıt kayıtlı olan gerçek veya tüzel kişiler,
- Katma Değer Vergisinde mal teslimi yapan, hizmet ifasında bulunan veya ithalat gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler.

Mükellefler; gerçek veya tüzel kişi olma, fiil ehliyetine sahip olup olmama, özel veya kamu kurumu olma, yerli veya yabancı vatandaş olma, kişiliği olup olmama, ülke içinde veya dışında yerleşme veyahut oturma, vergi yükü üzerinde kalıp kalmama, tam veya dar mükellef olma gibi çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulabilir.

---

[49] Anayasamızın 73.maddesindeki "Herkes" ifadesiyle soyut mükellef ifade edilmektedir.

B. ÇEŞİTLİ AÇILARDAN VERGİ MÜKELLEFİ

1. Kişi Olup Olmamaya Göre Mükellef

Kişi denildiğinde, Medeni Kanun'da yer alan kişinin anlaşılmasından daha doğal bir şey yoktur. Medeni Kanun'da kişilerin gerçek ve tüzel kişilerden ibaret olduğu hatırlandığında vergiyi doğuran olayla bağlantı kuran kişiler mükellef olacaklardır. Bu anlamda medeni hukuktaki kişi kavramı ile vergi hukukundaki mükellef kavramı büyük ölçüde paralellik gösterir. Ancak, vergi kanunlarında bazı durumlarda medeni hukuk anlamında kişilikleri olmayan belirli birimler veya oluşumlar vergi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Medeni hukuk anlamında kişi olmayan bu varlıkların bunların medeni hukuktaki hak ve fiil ehliyetinden hariç olarak vergi ehliyetleri vardır. Vergisel ehliyet tanınarak vergisel kişilik verilen hukuki varlıklar vergi mükellefi kabul edilmiştir. Vergisel kişilik, medeni hukuka göre kişi olarak kabul edilmeyenlerin vergi hukukuna göre hukuki bir varlık kabul edilerek vergilerle sınırlı şekilde kişilik tanınmasıdır. Bu durumda, vergisel kişilik kavramını vergi hukukunun bağımsız bir hukuk disiplini olması çerçevesinde kendine özgü kurallardan biri olarak kabul etmek gerekir. Sonuçta da medeni hukuka göre kişiliği olsun veya olması vergisel kişilik kapsamında vergi mükellefleri var olacaktır.

Medeni hukuk anlamında kişiliği olmayan bazı birimlere vergisel kişilik verilmesinin şüphesiz diğer hukuk kuralları açısından bağlayıcılığı yoktur. Bir başka deyişle, bu düzenlemeler sadece vergi hukuku açısından geçerlidirler. Örneğin, cemaatler, iş ortakları ile yatırım fonlarının tüzel kişilikleri olmamasına rağmen vergi konusuna giren bir faaliyeti icra etmeleri halinde kurumlar vergisi açısından mükellef kabul edilmişlerdir. Diğer taraftan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, *tüzel kişiliklerinin olmamasının* mükellefiyeti etkilemeyeceği açıkça belirtilmiştir (KVK m. 2/6). Dolayısıyla her gerçek veya tüzel kişi mükellef olabilir, ancak her mükellefin gerçek veya tüzel kişi olması şart değildir. Örneğin KDV uygulamasında medeni hukuk anlamında kişi olmamalarına rağmen adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak vergi mükellefi kabul edilir. Adi ortaklıklarda KDV'nin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan biri tarhiyata muhatap tutulur.

2. Fiil Ehliyetine Sahip Olup Olmamaya Göre Mükellef

Gerçek kişi mükelleflerden fiil ehliyetine sahip olanlar vergilendirmeye ilişkin tüm ödevleri kendileri yerine getirirler. Ancak, fiil ehliyetine sahip olmayan mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirecek akli olgunlukta olmadıkları kabul edilir. Fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişilerin vergiyi doğuran olay-

la bağlantı içine girmeleri halinde fiil ehliyeti varmış gibi vergilendirilirler. Bir başka ifadeyle, fiil ehliyetine sahip olmamak vergi ehliyetine engel oluşturmaz. Vergi hukuku açısından ergin olmayanlar (küçük) ve ayırt etme gücüne sahip olmayanlar (kısıtlı) fiil ehliyetinden yoksun kabul edilir. Küçük ve kısıtlı kişilerin vergiye ilişkin ödevleri bunların kanuni temsilcileri (duruma göre veli, vasi veya kayyım) tarafından yerine getirilir. Örneğin, küçük bir çocuğa miras kalmışsa çocuğa isabet eden vergisel ödevler (beyanname verme, vergiyi ödeme vb.) kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilecektir.

Küçük ve kısıtlılara ait vergiyi doğuran olayı eylemleriyle gerçekleştirmek suretiyle bir ticari işletmeyi işleten kanuni temsilci tacir sayılmaz. Tacir sıfatı temsil edilen küçük veya kısıtlıya ait olur. Ancak ceza hükümlerinin uygulanması yönünden kanuni temsilci tacir gibi sorumlu olur.

Tüzel kişiler de mükellef olabilirler. Bunların üzerine düşen şekli ve maddi vergi ödevleri kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri uyarınca oluşturulan kanuni organları tarafından yerine getirilir. Örneğin kanuni temsilcisi olarak vergiye ilişkin ödevlerini limited şirketlerde şirket müdürü, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ve tüzel kişiliği olmayan kurumlarda bunların yöneticileri tarafından yerine getirilir.

3. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Yere Göre Mükellef

Mükellefin şahsında gerçekleşen vergiyi doğuran olay, yer olarak yurt içinde veya yurt dışında meydana gelebilir. Vergiyi doğuran ister yurt içinde, ister dışında meydana gelmiş olsun mükellefin vergiyi doğuran olaylara ilişkin matrahların tümünü Türkiye'ye beyan etmesi söz konusuysa, buna **"tam mükellef"** denir. Bir mükellef yurt içinde ve dışında meydana gelen vergiyi doğuran olayların sadece yurt içinde meydana gelenlere isabet eden matrahı Türkiye'ye beyan etmek ve vergisini ödemek zorundaysa buna **"dar mükellef"** denir. Dar mükellef olan birinin yurt dışında meydana gelen vergiyi doğuran olaylara isabet eden matrahları Türkiye'de beyanda bulunması söz konusu olamadığından vergi ödemesi de söz konusu olmayacaktır. Tam ve dar mükellef ayrımına en belirgin şekilde gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer verilmiştir.

4. Vergi Yükünün Üzerinde Kalıp Kalmamasına Göre Mükellef

Vergi kanunlarınca üzerine verginin maddi ve şekli ödevleri düşen kişiye vergi mükellefi denmişti. Vergi kanunları uyarınca adına vergi tarh edilen kişiye **"kanuni mükellef"** denir. Bu durumda kendisine vergi dairesince tarh işlemi yapılan kişi verginin kanuni mükellefi olur.

Kanunlarımız, bazı durumlarda, kanuni mükelleflerin ödedikleri vergileri bir maliyet unsuru olarak kabul etmiş ve fiyat mekanizması içinde başkalarına yansıtmak yoluyla aktarılmasını öngörmüştür. Yansıtılmak suretiyle üzerine vergi yükü geçen kişi verginin gerçek taşıyıcısı ve yüklenicisi olmaktadır[50]. Bu ilişkiler sonucunda, vergiyi ödeyen kanuni mükellef dışında bunun aktarıldığı ve vergi yükünü fiilen yüklenen kişi ortaya çıkar. Bu kişiye **"iktisadi mükellef"** (vergi yüklenicisi veya vergi taşıyıcısı) denir. İktisadi mükellefin vergi dairesiyle ile bir ilişkisi yoktur ve durumu vergi idaresine karşı hukuki değil, ekonomik anlam ifade eder. Deyim yerindeyse kanuni mükellefler bir anlamda iktisadi mükelleflerden vergi idaresi adına tahsilât işlerini yapan kişiler konumuna düşmektedirler.

Gelir vergisi gibi dolaysız vergilerde esas olan; verginin kanuni mükellefin üzerinde kalması, yani kanuni mükellefin aynı zamanda vergi yüklenicisi olmasıdır. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi gibi dolaylı vergilerde ise verginin kanuni mükellefinin vergi yüklenicisi olması arzu edilmez. Arzu edilen verginin kanuni mükellefi dışındaki birinin üzerinde kalmasıdır. Örneğin, bir buzdolabı imalatçısı sattığı ürünler dolayısıyla kanuni mükellef sıfatıyla vergi dairesine özel tüketim vergisini öder ve bunu fiyat mekanizması aracılığıyla alıcıdan tahsil eder. Nihai tüketici konumundaki alıcı vergi yükünü taşıyan gerçek mükellef olur.

VI. MUAFİYET

Mükelleflerden bazıları vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girseler bile kendileri ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerden dolayı geçici veya sürekli, şarta bağlı veya değil vergi dışına çıkartılırlar. Mükellefler için getirilen bu ayrıcalığa "**muafiyet**" denir. Muafiyet mükellefi daraltan ve bu nedenle mükellefi vergi dışında bırakan bir müessesedir. Vergi kanunlarında zaman zaman eklenerek muafiyet kapsamına alınan kişiler olduğu gibi muafiyet dışına çıkartılarak vergiye tabi hale getirilen kişiler de olabilir.

Hemen hemen her vergi kanununda muafiyet hükmüne yer verilmiştir. Örneğin, ticari faaliyetin hacmi çok küçük olan kişilerin gelir vergisi bakımından esnaf sayılmaları nedeniyle esnaf muaflığı kapsamında vergi vermemeleri, yabancı diplomatların sahip oldukları motorlu taşıtlar nedeniyle MTV dışında bırakılmaları muaflık nedeniyle mümkün olmaktadır.

---

[50] Bkz. Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 7. baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, ss. 183-201.

VII. VERGİ SORUMLUSU

Özel hukukta sorumluluk borçlunun yapmak zorunda olduklarını ilgilendiren bir kavramdır. Hukukta sorumluluğun kapsamı; sorumlu olunan şeyi açıklamak üzere **"… ile sorumluluk"** (şahıs varlığı veya malvarlığı ile), sorumluluğun sebebi veya kaynağını açıklamak üzere **"… den sorumluluk"** (kanundan, sözleşmeden veya temsil ilişkisinden) olmak üzere iki açıdan ele alınır. Vergi hukukunda malvarlığı ile sorumluluk esastır. Bu açıdan vergi hukukundaki sorumluluk özel hukuktaki alacaklının alacağını borçlunun belli bir mal varlığından alabilmesiyle örtüşür. Şüphesiz malvarlığı ile sorumluluk borçlunun haczedilebilecek tüm mallarını kapsamak üzere sınırsız sorumluluğu kapsar.

Vergi hukukunda mükellefe benzer bir kavram olarak vergi sorumlusuna ayrıca yer verilmiştir. Hatta kanuni düzenlemede vergi sorumlusu ile mükellef o kadar yakın ve iç içe görülmüştür ki, her ikisi de VUK'un "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8. maddesinde açıklanmıştır. Hukukta sorumluluk kişinin altına girdiği kendi borçlarından sorumluluğu ifade ederken, vergi hukukunda sorumluluk bir başkasının (mükellefin) borcundan sorumluluk şeklinde kendini göstermektedir.

Mükellefin durumu vergi idaresine borçluluğunu ifade eden biçimiyle özel hukuktaki sorumlulukla açıklanırken sorumlunun durumu başkasının borçlarından dolayı vergi dairesine muhatap olmayı ifade eder. Yani vergi hukukundaki sorumluluk bir kişinin kendi borcundan değil, başkalarının vergi ödevleri veya borcundan dolayı ortaya çıkan bir sorumluluk olmaktadır. Bu yönüyle vergi sorumlusunun vergi borcundan sorumluluğu **fer'i** düzeydedir.

Vergi hukukunda esas olan vergiyi mükellefinden almak olmakla birlikte iktisadi ve hukuki ilişkiler bazen mükellefin vergisinin başkalarından alınmasını vergileme ve özellikle tahsilat tekniği açısından neredeyse zorunlu hale getirir. Vergi sistemine vergi sorumluluğu kurumunun getirilmesinin amaçları şunlardır:

- Vergi alacağını güvence altına almak,
- Verginin tahsilini kolaylaştırmak,
- Tahsilat süresini kısaltmak,
- Vergi idaresinin yapacağı işlemleri azaltmak.

Günümüzde pek çok vergi bakımından yer bulan vergi sorumluluğu yaygın ve etkin bir tahsilat yöntemi olarak uygulanmaktadır.

A. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI

Vergiyi doğuran olay kişiliğinde meydana gelme hali o kişiyi mükellef haline sokuyordu. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde meydana gelmeyenler

bazı durumlarda **vergiden sorumlu** tutulmuşlardır. Bu şartlarda sorumluluk esas itibarıyla mükelleften farklı görünüm ve şartları ifade eden bir kavramdır. Vergiyi doğuran olay vergi sorumlularının kendi kişiliklerinde meydana gelmez ve vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla ilgisi olmaz. Şahsında vergiyi doğuran olay meydana gelen mükelleflerin vergisi mükellefin malvarlığından vergi sorumlusunca ödenir. ğinde gelmeyenlerdir. Vergi hukukunda vergi sorumluluğunun özünde birinin (mükellefin) vergisinin bir başkasından istenmesi hali yatar. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir (VUK m. 8). VUK'da mükellef kavramının, vergi sorumlularını da içerdiği belirtilmiştir. Vergi sorumluları, genellikle uygulamada vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) yapacak kişiler olarak bilinir. Mevcut durumda vergi sorumlusu mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişki dışında yer alan fakat vergi idaresine karşı mükellefle girdiği ilişki nedeniyle sorumlu tutulan kişidir.

Ancak, kanun vergi sorumlusuna verginin ödenmesi açısından bir yükümlülük getirmesinin yanında vergi matrahının beyan edilmesi gibi şekli ödev de yükler. Bu konu özellikle vergi sorumluları tarafından mükelleften kesilecek verginin vergi dairesine bildiriminde kullanılan muhtasar beyanname aracılığı ile yapılır. Bu nedenle vergi sorumluluğu sadece vergi kesintisi yapmaktan ibaret sayılamaz. Maddi ve şekli ödevlerin her ikisini de içerebilir.

Vergi sorumluluğu mükellef konumundaki bir kişinin vergisinin ödenmesinin veya bazı biçimsel ödevlerinin onunla iktisadi veya hukuki ilişki içine giren bir başka kişiden istenmesi olarak ifade edilebilir. Vergi sorumlusu mükellefin vergisinin istendiği başka kişidir. Yani, vergi sorumluluğu mükellefin vergisi için mükellefe değil, mükellefle bir şekilde ekonomik veya hukuki ilişki içine giren bir başkasına başvurma imkânı veren bir müessesedir. İşte, mükellefin vergi borcunun bir başka kişiden istenerek verginin beyanı ve ödenmesi açısından bu kişiye sorumluluk yüklenmesi, onu vergi sorumlusu haline sokar.

B. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK HALLERİ

Vergi hukukunda bir başkasına ait vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden bazı kişiler sorumlu tutulabilir. Böylelikle vergi sorumlusu kendisinin vergisinden değil, vergi mükellefi durumunda olan başkasının vergi ödevlerinden sorumlu tutulmaktadır. Vergi sorumluluğu vergi güvenliğini genişletmeyi de içinde barındırır.

Vergi hukukundaki sorumluluk genel sorumluluktan farklı düzenlenmiş olup çok çeşitli yönlerden genişletilerek değişik ölçü ve niteliklerde sorumluluk hallerine yer verilmiştir. Burada vergi sorumluluğu kanundaki düzenlenme bi-

çimine uygun olarak üçlü bir ayrım altında ele alınacaktır. Kanunlardaki vergi sorumlusunu çeşitli yönlerden ayırımlara da tabi tutmak mümkündür[51].

1. Vergi Kesintisi Yapmaktan Kaynaklanan Sorumluluk

Vergi kesintisi yapmaktan kaynaklanan sorumluluk, günlük hayattaki kullanımıyla "**stopaj**" kavramı ile; mevzuatta ise "**tevkifat**" kavramları ile de ifade edilir. Vergi kanunları verginin ödenmesi açısından mükellefi bir kenara bırakıp onunla hukuki veya ekonomik ilişkiye gireni sorumlu tutmaktadır. Vergi kesintisi yapmaktan sorumluluk kanundan kaynaklanan üç taraflı bir ilişki üzerine kurulmuştur. Taraflardan biri mükellef, diğeri vergi sorumlusu bir diğeri de vergi dairesidir. Bu üçlü ilişkide vergi kesintisi yapma ödevi kanunda öngörülen bir ilişkidir. Bu ilişkide vergi sorumlusu, vergi dairesi ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinin arasında yer alan üçüncü taraf konumundadır. Vergi kesintisi yapmaktan kaynaklanan sorumluluk **vergi kesenlerin sorumluluğu**dur. Mükellefe isabet eden vergiyi kesip vergi dairesine yatırması gerekirken yatırmayan vergi sorumlusu bu defa vergiyi kendi mal varlığından vergi dairesine yatırmak zorunda kalır. Ödediği vergileri asıl borçlu konumundaki mükellefe rücu edebilir.

Vergi sorumluluğu vergi mükellefin nezdinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğar. Vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmekle beraber vergi sorumlusu bu kişi için hesapladığı vergiyi keserek vergi dairesine yatırır. Bu durumun doğal sonucu olarak mükellef ile hukuki veya ekonomik ilişkiye giren vergi sorumlusu denen kişi, mükellefe ödeme yaparken hak edişin tamamını ödemez. Vergi sorumlusu, yapması gereken ödemenin bir kısmını mükellefe yaparken kanunda öngörülen bir kısmını keserek onun adına ve hesabına vergi dairesine yatırır. Yani vergi sorumlusunun da verginin ödenmesi bakımından üzerine düşen şekli ve maddi ödevi bulunur.

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı ödemeler üzerinden hesapladığı vergiyi keser. Alacaklı vergi dairesine onun adına öder. Örneğin sahip olduğu işyerini kiraya veren bir kişi (mükellef) bunun gelirini elde ederken, kiracı (vergi sorumlusu) kira bedelinin tamamını kiraya verene ödemeyecek kanunlarca belirlenen orana isabet eden tutarı kaynakta keserek (tevkif ederek, stopaj yaparak) kiraya veren adına ve hesabına vergi dairesine

---

[51] Kanunda yer alan ayrım dışında kalan ve sınıflamasını daha çok literatüre borçlu olan şu ayrımları yapmak mümkündür.
- Sorumluya başvurma derecesine göre (adi-müteselsil sorumluluk),
- Sorumlunun tek kişi olup olmamasına göre (tek kişi- müşterek sorumluluk),
- Sorumluluğun kaynağına göre (kanundan- sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk),
- Sorumlunun kusurlu olup olmamasına göre (kusurlu- kusursuz sorumluluk),
- Sorumlunun rücu edebilip edememesine göre (rücu edilebilir-rücu edilmez sorumluluk),
- Sorumluluğun biçimine göre (şekli-maddi ve maddi ödevlerden sorumluluk).

yatıracaktır. O kadar ki, vergi sorumlusu aracılığıyla yapılan bu uygulamaya, neredeyse bir vergilendirme yöntemi olarak ifade edilmek üzere, vergi kesintisi (tevkifat veya stopaj) yoluyla vergilendirme adı verilir.

Vergi kesintisi (tevkifat, stopaj) yapmak zorunda olan vergi sorumluları şunlardan ibarettir (GVK, m. 94; KVK, m. 15):

- Kamu idare ve müesseseleri, Sair kurumlar, Dernekler, Vakıflar,

- Ticaret şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu müesseseleri, İş ortaklıkları, Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, Yatırım fonu yönetenler,

- Gerçek usulde vergiye tabi ticaret ve serbest meslek erbabı ile çiftçiler.

Yukarıda sayılan kişiler her yaptıkları ödeme dolayısıyla değil, kanunda nitelikleri sayılan ödemeler üzerinden farklılaştırılmış oranlarda kesinti yapmak zorundadırlar. Örneğin, yukarıda belirtilen kişiler işyeri olarak kiraladıkları gayrimenkulün kira bedelini öderken %20 oranında kesinti yaparlar.

Vergi kanunlarında vergi kesenlere;

1) Kanunlarda belirtilen oranlarda vergiyi hesaplayıp hak edişten kesmek;

2) Hak edişten yapılan kesintileri vergi dairesine yatırmak;

3) Yapılan bu işlemlerle ilgili şekli ödevleri (belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme vb.) yerine getirmek,

olmak üzere üç temel ödev yüklenmiştir.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna çeşitli vergi kanunlarında (örneğin; GVK. m. 94, KVK m. 15 ve m. 30, VİVK. m. 17, DV. m. 19) rastlanmaktadır. Kesilerek vergi dairesine yatırılan vergi, vergi sorumlusunun malvarlığından ödenmediğinden sorumlusu için maddi ödev sayılmaz.

Sorumluların mükelleften keserek vergi dairesine yatırmaları gereken vergileri kesip yatırmamaları veya kesmemeleri halinde, yatırılmayan veya kesilmeyen tutar sorumludan alınır (AATUHK, m. 22). Yerine getirilmeyen ödevlerden dolayı vergi ve cezalar nedeniyle tarhiyatlar sorumluya yapılır. Vergi sorumlusu kesinti yapmadığı halde, vergi dairesine ödemede bulunursa vergi sorumluluğu kalkar, ancak yapılan kesinti tutarı kadar mükellefe fazla ödeme yapmış olur. Her iki durumda da sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde mükellefe rücu edebilir. Sorumlunun ilgili talepleri vergi yargısının değil, adli yargının görev alanına girmektedir.

Vergi sorumlusu, kendisi ile ilgili idare tarafından yapılan işlemlere karşı mükelleflerin sahip olduğu dava açma, düzeltme talebinde bulunabilme, takas beyan edebilme, uzlaşmaya başvurabilme ve zamanaşımından yararlanma gibi haklara sahiptir.

2. Kanuni Temsilci Olmaktan Kaynaklanan Sorumluluk

Temsil, kısaca bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisi olarak belirtilebilir. Temsil ilişkisi kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilir. Burada bir kişinin kanuni temsil mekanizmasına göre temsili esas alınarak açıklamalar sürdürülecektir. İradi temsil yoluyla vergisel sorumlulukları aktarmak mümkün olmadığından bu husus ileride başka başlık altında açıklanacaktır. Kanuni temsilde, gücünü ve yetkisini kanundan alan temsilciler, vergilendirmeden doğan tüm ödevleri yerine getirmekten vergi dairesinin muhatabı olarak sorumludurlar.

Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu biri VUK m.10, diğeri AATUHK m.35'te düzenlenmiştir. Her iki maddede kanuni temsilciye yüklenen sorumluluk temsilcinin tüm malvarlığı ile sorumlu olduğu sınırsız sorumluluktur[52]. Bununla beraber, iki ayrı düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda çeşitli tereddütler yaşanması normaldir. İki düzenlemenin kapsamı ve sorumluluktaki manevi unsur ve esaslar bakımından şu farklar vardır:

Tüzel kişilerin vergilere ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Tüzel kişi kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesi ve AATUHK'nın "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mük. 35. maddesi olmak üzere iki ayrı yerde düzenlenmiştir. Ancak, her iki düzenlemenin konu bakımından kapsamı farklıdır. VUK'un 10 maddesindeki sorumluluk VUK kapsamına giren vergilerle sınırlı tutulmuşken AATUHK'nın mük. m. 35'teki sorumluluk VUK dışında kalan vergi alacakları ile diğer amme alacakları bakımından uygulanabilmektedir. Bir başka ifadeyle kanuni temsilciler VUK'un kapsamına girmeyenler (örneğin gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler) için VUK m. 10 kapsamında değil, AATUHK mük m. 35 kapsamında sorumlu tutulabileceklerdir.

Kanuni temsilcileri bakımından, vergiden sorumlulukta ise VUK'un 10. maddesi, diğer amme alacakları için AATUHK'nın mük. 35. maddesi uygulanır. VUK'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk kanuni temsilcinin *"... ödevlerini yerine getirmemeleri ..."* ibaresi nedeniyle **kusura dayanan sorumluluk (kusurlu sorumluluk)** olduğu anlaşılmaktadır. Kanuni temsilcinin VUK m.10 kapsamındaki sorumluluğu kusurlu sorumluluk olarak düzenlendiğinden ödenmeyen vergi alacaklarından sorumlu tutulması için öncelikle sorumluluğun değerlendirilmesi kanuni temsilci olunan dönemde temsil edilene ait hangi vergi ödevinin, ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunluluk arz eder.

---

[52] İlhami Öztürk, "Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ocak 2016, Sayı 24, Yıl 7, s. 312.

Buna karşılık AATUHK mük. m. 35'teki sorumluluk, kanuni temsilcilere yüklenen bir görevin yerine getirmemesiyle ilişkisi olmadığı "… *mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayacağı anlaşılan* …" ifadesinden kanuni temsilciye yüklenen bir ödevin yerine getirilip getirilmediğine bakılmaksızın kanuni temsilcilik sıfatının taşınmasından kaynaklanması nedeniyle **kusura dayanmayan sorumluluk (kusursuz sorumluluk)** anlaşılmaktadır[53].

Mükelleflerin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda farklı kişilerin kanuni temsilci olması durumunda bu kişiler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Buradaki kanuni temsilci sorumluluğu mükelleften tahsil imkansızlığı hukuki değil maddi imkansızlıktan kaynaklanmaktadır.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklı esaslara bağlanmıştır. Bu nedenle konunun kişilerin farklılığına göre ayrı ayrı ele alınması gerekir.

a. Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Kanuni temsilci olmaktan kaynaklanan sorumluluk kanuni temsilcilerin sorumluluğudur. Gerçek kişi ile insanlar ifade edilir. İnsanların vergi mükellefi olabilmeleri için fiil ehliyetine sahip olmaları şart değildir. Fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi de (küçük, kısıtlı, akıl hastası) vergi mükellefi olabilir. Bu durumdaki kişilere düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Görüldüğü üzere kanuni temsilcilerin küçük ve kısıtlılara ilişkin ödevlerin yerine getirmesi zorunluluğu kanundan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle kanuni temsil ilişkisinde temsil edilenin iradesinin önemi yoktur. Bir gerçek kişinin kanuni temsilci olabilmek için, temsilci olacak kişinin tam ehliyetli gerçek kişi olmak gerekir.

Kanuni temsilcilerce vergilemeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi halinde sorumluk kime ait olacaktır? Konu vergi aslı ve cezalar açısından farklı düzenlendiğinden, konunun belirtilen ayrıma uygun ele alınması yerinde olur.

Vergi aslı açısından sorumluluk: Küçük veya kısıtlının vergi dairesine ödenmeyen vergi aslı ilk aşamada küçük veya kısıtlının malvarlığından alınır. Vergi aslının kısmen veya tamamen küçük veya kısıtlının malvarlığından alınamaması halinde, kusurlu ise vergi aslı için kanuni temsilciye başvurulur. Vergi dairesi, alacağını mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığından tahsil yoluna gitmeden kanuni temsilciye gidemez. Görüldüğü üzere vergi aslı bakımından ***kanuni temsilcilerin sorumluluğu ikinci (fer'i) derecede tutulmuştur***.

[53] Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 tarih ve 2014/144, K:2015/29 sayılı kararı.

Kanuni temsilcinin kendi malvarlığından ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi aslı için küçük veya kısıtlıya rücu etme hakkı saklıdır (VUK m. 10/f.3).

Vergi cezaları açısından sorumluluk: Vergi hukukunda hukuka aykırı fiiller kabahat ve suç olarak düzenlenmiştir.

Vergi kabahatleri bakımından küçük ve kısıtlı olan mükelleflerin vergisel işlemleri nedeniyle ceza kesilmesi durumunda cezalar doğrudan bunların kanuni temsilcilerine kesilir. O halde, velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma devredilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar (VUK m. 332). Bu hallerde cezanın ilk ve son muhatabı veli[54], vasi[55] veya kayyım olacaktır. Görüldüğü üzere, kanuni temsilcinin sorumluluğu vergi asılları açısından ikinci derecede iken, ***vergi cezaları açısından birinci (asli) derecede*** tutulmuştur. Kanuni temsilci, ödemek durumunda kaldığı ceza için küçük veya kısıtlıya başvuramaz.

Vergi suçlarından birinin işlenmesi halinde suçlarda cezalarda şahsilik ilkesi gereği hapis cezası doğrudan bu fiili işleyen kişiye verilir. Bu kişinin kanuni temsilci olması halinde hapis cezasının kanuni temsilciye verileceğine şüphe yoktur.

b. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Tüzel kişiler temsil yetkisine sahip organlarını oluşturan gerçek kişilerce temsil edilirler. Şirketi temsil yetkisi yönetim yetkisiyle oluşan bir kararın hukuki sonuç doğuracak şekilde şirket dışında işlemlere yansımasıdır.

Temsile yetkili organlar bazı tüzel kişiler için tek kişiden (kişi organ), bazı tüzel kişiler için birden fazla kişiden (kurul organ) oluşur[56]. İster kişi ister kurul organ olsun tüzel kişilerin üzerine düşen ödevleri bu organlar yerine getirmek durumundadır. Tüzel kişiliği temsile yetkili organ; kanun veya ana sözleşmenin izin verdiği ölçüler içinde temsil yetkisini kurul organ (yönetim kurulu) içinden biri ve birkaçına bırakabilir. Burada *yönetim yetkisi* ile *temsil yetkisinin* farklı durumları ifade ettiğine dikkat çekmek gerekir. Nitekim, Türk Ticaret Kanunu yönetim hakkı ile temsil yetkisini birbirinden ayırmıştır.

---

54 Veli, velayet hakkını elinde tutan kişi olup, bir başka kişinin **18 yaşı sona erinceye kadar**, **anne ve/veya babasının** onu temsil etmesi konusundaki konumudur. Veli yetkisini kanundan aldığı için kanuni temsilcidir.

55 Vasi, vesayet hakkını elinde tutan kişi olup, anne veya babası bulunmayan veyahut bulunsa bile 18 yaşını bitirmiş bir başka kişinin mahkemece atanmak koşuluyla onu temsil etmesi konusundaki, konumudur. Vasi yetkisini kanundan aldığı için kanuni temsilcidir.

56 Tüzel kişilerin organlarından kişi ve kurul organları için; kişi organa limited şirketlerde müdür, kurul organa anonim şirketlerde yönetim kurulu örnek olarak verilebilir.

Vergiler açısından sorumluluk kanuni temsil yetkisine sahip olanlar üzerindedir. Bu nedenle öncelikle kim veya kimlerin kanuni temsilci olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir[57].

Yönetim kuruluna gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin bizzat kendilerinin de seçilmesi mümkündür. Tüzel kişi adına sadece tescil edilmiş gerçek kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir. Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir (TTK, m. 367).

(1) Normal Dönemlerde Sorumluluk

Vergi aslından sorumluluk: Tüzel kişilerin temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gereken ödevler yerine getirilmezse vergi aslı için ilk aşamada tüzel

---

[57] Tüzel kişiliğe sahip olan şirket veya işletme tiplerine göre ceza muhataplarını daha yakından görmeye çalışalım.

Anonim Şirketler: Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur (TTK m. 365). Anonim şirketlerde yönetim kurulu esas sözleşmeyle atanmış olabileceği gibi genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluşur (TTK md. 359/1). Yönetim kuruluna gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de seçilmesi mümkündür. Tüzel kişi adına sadece tescil edilmiş gerçek kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir (TTK m. 367).

Temsil yetkisinin yönetim kurulu üyeleri arasında bölünmesi mümkündür. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır (TTK m. 370/2). Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir (TTK m. 372/1). Yönetim kurulunun birden fazla kişiden oluştuğu durumda "birlikte temsil" esası geçerlidir. Yani birlikte temsil halinde temsilde genelde çift imza kuralı geçerlidir. Tek kişiden oluşan yönetim kurullarında "tek temsil" geçerli olur.

Limited Şirketler: Limited şirketler bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulan ortaklarının sayısı elliyi aşmayan şirketlerdir (TTK m. 573 ve 574). Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler (TTK m. 623).

Kollektif şirketler: Kollektif şirket iki veya daha çok gerçek kişi tarafından bir ticari işletmeyi müşterek ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortakların tümünün sorumluluğu sınırsız ve zincirleme olan tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketidir (TTK m. 211). Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir (TTK m. 218).

Komandit Şirketler: Komandit şirketler, kural olarak, komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır (TTK m. 318). Komanditer ortağın şirketi temsil yetkisi yoktur.

Kooperatifler: TTK'da kooperatifler ticaret şirketi olarak nitelendirilmiştir (TTK m. 124). Kooperatiflerin Kooperatifler Kanunu m. 55/1 ve 58'e göre belirlenen temsilcilerinin yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde cezai sorumlulukları olacaktır.

kişiliğe başvurulur. Alınamaması halinde ikinci aşamada kanuni temsilciye gidilir. Kanuni temsilcilerin birden fazla olması durumunda vergiden temsil ve ilzama yetkili kanuni temsilciler birlikte sorumlu olurlar. Kanuni temsilci veya temsilciler görev yaptıkları döneme isabet eden ve ödemek zorunda kaldıkları vergi aslı için tüzel kişiye rücu edebilirler. Kanuni temsilcinin tüzel kişi olması durumunda VUK m. 10 çerçevesindeki sorumluluk tüzel kişiye ait olacaktır.

Tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ait borçlardan dolayı sorumluluklarını kaldırmaz (VUK m. 10).

Vergi cezasından sorumluluk: *Vergi kabahati* işlenmesi halinde verilecek para cezaları öncelikle tüzel kişiliğe kesilir (VUK m. 333). Vergi kabahatlerinin tüzel kişilerin canlı varlık olan kanuni temsilcileri tarafından işlenmesi gerçeği olsa bile cezalar önce kanuni temsilciye değil, doğrudan tüzel kişiliğin kendisine kesilir. Yani cezanın ilk aşamadaki muhatabı tüzel kişidir. Cezanın tüzel kişilikten alınamaması durumunda kusurlu olması halinde kanuni temsilciye başvurulur. Bu durumda kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci dereceden ve fer'i düzeydedir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin işledikleri fiiller bakımından cezaların şahsiliği ilkesi yumuşatılmış görünümde karşımıza çıkar. Kanuni temsilciler ödemek zorunda kaldıkları cezalar için özel hukuk hükümleri çerçevesinde tüzel kişiye rücu etme hakkına sahiptirler.

Vergi suçu işlenmesi halinde, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, hapis cezası doğrudan suç sayılan fiili işleyen gerçek kişiye verilir. Suçun işlenmesi halinde cezalandırılacak kişi daima fiili işleyendir. Herkes kendi fiilinden sorumludur. Birden fazla kanuni temsilcinin bulunması halinde, temsil yetkisinin bölüşümündeki sınırlar dikkate alınarak fiilin oluşumunda rolü olan temsilci cezalandırılır. Bir başka deyişle temsilciler aralarında iş bölümü yapmışlarsa ceza vergilerden sorumlu kişiye verilir. Ancak suçun eylem ve fikir birliği içinde işlendiği anlaşılırsa ceza bu konumdaki kişilerin her birine verilir.

(2) Tasfiye Dönemlerinde Sorumluluk

Şirketler çeşitli nedenlerle faaliyetlerine son verebilir veya son vermek zorunda kalabilir. Şirketlerin faaliyetlerine son vermeleri hususunda tamamlanması gereken hukuki ve ekonomik sürece tasfiye denir. Tasfiye şirketin alacaklarının tahsili, mallarının paraya çevrilmesi ve borçlarının ödenmesinden sonra bir şey artması halinde ortaklara hisseleri oranında paylaştırılması şeklinde gerçekleştirilir.

Tasfiye işlemleri şirketin devamı sırasında şirket sözleşmesiyle veya infisahtan sonra ortakların oybirliği ile seçilen (TTK m. 212) *tasfiye memurları* aracılığıyla gerçekleştirilir. Ortaklardan birinin talebi üzerine mahkemece tasfiye memuru da atanabilir. Tasfiye halinde bulunan şirketi kanunen tasfiye memuru

temsil eder (TTK m. 219). Şirketlerin tasfiyesi durumunda, şirketin tasfiye dönemi vergi borçlarından tasfiye memurları sorumlu tutulur (VUK m. 10; KVK m. 17/7). Tasfiyeye giren kurumların tasfiye dönemi kazancı o dönem tasfiye karıdır.

Tasfiye memurları tasfiye edilen kurumun tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerini ödemeden veya karşılık ayırmadan alacaklılara veya ortaklara dağıtırsa, ödenmeyen vergi ve cezalardan şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Tasfiye karı çıkmadığı için tasfiye öncesi dönem tahakkuk etmiş vergileri ödeyemeyen ve karşılık ayırması da mümkün olmayan tasfiye memurlarının sorumlu tutulması mümkün değildir.

Tasfiye memurları, sorumluluk kapsamında şahsen ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse tasfiye edilen şirketten alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Tasfiye sonrasında kanuni temsilci sorumluluğu VUK m.10'da şu şekilde düzenlenmiştir: Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Ticaret siciline kayıtlı olmayan tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcileri adına yapılır.

c. Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Temsilcilerinin Sorumluluğu

Türkiye'de bulunmayan gerçek veya tüzel kişi mükellefleri vergi dairesine karşı Türkiye'deki temsilcileri temsil eder. Mükelleflerin ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle malvarlıklarından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalar bunların ödevlerini yerine getirmeyen Türkiye'deki temsilcilerinden alınır (VUK m. 10). Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin dar mükellef olarak Türkiye'deki işletmesinin vergi dairesine tescilinde **"daimî temsilci"** tayin edilmesi zorunluluğu vardır. Daimî temsilci bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli bir süre ile veya çeşitli ticari işlerin ifasına yetkili kılınan kimse olarak belirtilir (VUK m. 8). Dikkat edilirse temsilci ile temsil edilen arasındaki temsil ilişkisi iradi olarak kurulan bir ilişkidir.

Daimî temsilcilerin vergi ve cezalardan sorumluluğu ikinci derecede bir sorumluluktur. Yani vergi ve cezalar önce mükelleften alınacak, alınamadığı takdirde daimî temsilciye gidilecektir. Mükelleflerin Türkiye'de bulunmaması vergi ve cezalardan daimî temsilcinin sorumlu tutulması için yeterli görülmüştür. Temsilciler bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilir.

d. Tüzel Kişiliği Bulunmayanların Temsilcilerinin (İdarecilerinin) Sorumluluğu

İş ortaklıkları, yatırım fonları ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan topluluk veya teşekküllerin vergi yükümlülüğü gerektirecek işlemde bulunmaları halinde bunlara düşen ödevler teşekkülü idare edenler tarafından yerine getirilir. Teşekkülün üzerine düşen vergi ve cezalar teşekkülün malvarlığından alınamıyorsa idarecilerin malvarlığından alınır. Teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için mükelleflere rücu edebilirler.

3. Başkalarının Vergi Ödevlerinden Kaynaklanan Sorumluluk

Bir kişi kanun tarafından belirli ilişki içinde bulunduğu kişilerin vergilerinden de sorumlu tutmuştur.

a. Mirasçıların Ölenin Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Medeni kanunun ve VUK'un mirasçıların ölenin borçlarından hangi oranlarda sorumlu olacağı farklı düzenlenmiştir. Medeni Kanun'da mirasçıların borçtan hangi oranda sorumlu olacağına dair bir ayırım yapılmamış, tüm mirasçılar tereke borçlarından dolayı **müteselsilen sorumlu** tutulmuşlardır (TMK m.641). Aksi kararlaştırılmadıkça mirasçıların kendi aralarındaki paylara göre birbirlerine rücu edebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi hukukunda durum biraz farklıdır. Vergi borcu olan bir kişinin ölümü öncelikle onun mirasçılarını vergi borçları bakımından vergi sorumlusu haline sokar. Böylelikle ölümle mirasçı şahsen vergi borçlusu sıfatıyla yeni bir statü kazanmış olur. Bir kişinin vergi borçları ölümle mirası reddetmemiş mirasçıların[58] borcu haline gelir. Bu borçluluk mirasçıların mükellef sıfatıyla mı yoksa

---

[58] Kanuni mirasçılar murisin ölümünü öğrendikleri, atanmış mirasçılar murisin tasarrufunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren 3 ay içinde sulh hukuk mahkemesine başvurarak mirası reddettiklerini beyan ederler. Yasal mirasçılardan biri mirası reddederse onun payı, miras açıldığı zaman kendisi sağ değilmiş gibi, hak sahiplerine geçer. Mirasın reddi 3 ay içerisinde yapılmaması durumunda ise mirasçılar mirası kabul etmiş sayılırlar.
Fakat mirasın borca batık olduğu anlaşılırsa mirasın hükmen reddi söz konusu olabilmektedir. Medeni Kanun'un 605. maddesi mirasın hükmen reddi ile ilgili hükmü içermektedir. Miras bırakan kişinin borca batıklığı açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise miras otomatik olarak reddedilmiş olacaktır. Mirasın hükmen reddi herhangi bir süreye bağlanmamıştır. Mirasın hükmen

vergi sorumlusu sıfatıyla mı ortaya çıktığı noktasında, vergiyi doğuran olayın mirasçıların kendi kişiliklerinde gerçekleşmemesi ve sadece daha önceden miras bırakan nezdinde ortaya çıkan borcun mirasçılara intikal etmesi nedeniyle sorumluluk kapsamında değerlendirilmelidir. Bununla beraber mirasçıların vergi borçlarından sorumluluğunu tam olarak vergi sorumluluğu içinde ele almak sorunludur[59].

Vergi hukukunun medeni hukuka göre getirdiği önemli ayrık düzenlemelerden kanuni veya atanmış olsun mirasçıların birden fazla olmaları durumunda her bir mirasçı ölenin vergi borçlarının asıl ile fer'ilerinden (faizlerinden) **miras paylarında** sorumlu olacaktır (VUK m. 12)[60]. Anılan hüküm mirasçılar bakımından

---

reddinin koşulu, murisin ölümü tarihindeki borçlarının, alacakları ve tüm hakları da dahil olmak üzere malvarlığından fazla olmasıdır.

Böyle bir beyan yoksa, miras kabul edilmiş sayılır. Mirasın hükmen reddi dava yoluyla kullanılır. Davaya bakmakla görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir. Mirasın hükmen reddi için açılacak davalarda davanın tarafı, tereke alacaklısıdır.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nca ölen kişinin eşi ve çocuklarına bağlanan dul, yetim aylığı, ölüm aylığı gibi aylıklar, terekeye dahil olmadığından (miras reddedilmiş olmasına rağmen dul ve yetim aylığı alınabilmesine engel bir durum olmadığı gibi), mirasın hükmen reddi talebinin değerlendirilmesi açısından mirası kabul anlamına gelmemektedir.

[59] Şöyle ki, ölenin vergi borcu zaten terekenin mirasçılara intikaliyle doğrudan mirasçıların borcu haline gelir. Bu durumda ölenin borcu mirasçıların kendi borcudur, başkasının (ölenin borcu) borcu değildir. Bu nedenle mirasçıların ölenin vergi borçlarından sorumluluğunu başkasının borcunu ödeme yükümlülüğü içeren vergi sorumluluğu ile kapsamında ödenmesi gereken borç olduğu söylenemez.

[60] Medeni Kanun'a göre, ölüm halinde ölenin hem alacakları hem borçları bir kül halinde (külli halefiyet) başkaca bir işleme gerek kalmaksızın, mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Bu çerçevede ölenin diğer borçları gibi, vergi borçları da mirasçılara geçmiş olur. Medeni Kanunu'nun 641 ve 681. maddelerine göre mirasçılar tereke borçlarının tamamından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Aksi kararlaştırılmadıkça kendi aralarındaki paylarına göre birbirine rücu edebilirler. Mirasın paylaştırılmasından itibaren beş yıl geçtikten sonra mirasçıların sorumluluğu miras payı oranında olur. Mirasın külli veya cüzi geçişine göre mirasçıların sorumluluğu medeni hukukta farklılaştırılmıştır.

Külli halefiyet kuralına göre borç mirasçılara geçtiğinde, mirasçılar borcun asıl sahibi haline gelirler. Kanuni veya atanmış (mansup) mirasçıların borçtan sorumlu olmaları için mirası reddetmemiş olmaları gerekir. Kanuni mirasçılık murisin kan hısımları, eş ve evlatlığını kapsarken, atanmış mirasçılık ile murisin ölüme bağlı bir tasarrufla mirasın tamamını veya belli bir kısmını almak üzere atadığı kişiyi ifade eder. Kanuni ve atanmış mirasçılar miras bırakanın külli halefidirler. Ölümün gerçekleşmesiyle miras bırakanın devri olanaklı tüm hukuki ilişkileri bütün (kül) olarak mirasçılara geçer. Bu çerçevede mirasçıların her biri miras bırakanın vergi borçlarının tamamından sorumlu olup, ödemekle yükümlüdürler.

Cüz'i halefiyet kuralına göre ise, ölüme bağlı olarak miras bırakanın malvarlığının tamamı değil, sadece bir kısmı başka birine geçer. Cüz'i halef olan mirasçıların miras bırakanın vergi borçlarından yükümlülüğü külli halef mirasçılardan farklı düzenlenmiş olup, muris tarafından ölüme bağlı olarak mal vasiyet edilen kişi miras bırakanın vergi borçlarından sorumlu tutulmamıştır. Çünkü, vergi borcunun geçmesi mirasçının kanuni veya atanmış mirasçı olmasına bağlanmıştır. Muayyen mal vasiyet edilen kişi kanuni veya atanmış mirasçı olmadığından vergi borçlarından da sorumlu tutulamaz.

vergi borçları bakımından özel hüküm niteliğindedir. Vergi hukuku mirasçıların vergi borçlarından müteselsil sorumluluğu değil, miras payı sorumluluğunu kabul etmiştir. Ancak burada karıştırılmaması gereken husus, mirasçıların kendilerine kalan tereke üzerinden Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) borçlusu haline gelmesinden bahsedilmediğidir. VİV bakımından mirasçılar zaten mükellef sıfatıyla borçlu olmaları nedeniyle sorumluluk kapsamında borçlu olmaları söz konusu olamaz. Bu başlıktaki sorumluluk mirasbırakanın ölmeden önce var olan fakat ölüm anı itibarıyla henüz ödenmemiş vergi borçları için olan sorumluluktur.

Cezaların kişiselliği ilkesi gereği ölenin ödenmemiş olsa bile vergi cezaları mirasçılarına geçmez. Ölüm halinde vergi cezaları düşer (VUK m. 372). Bununla beraber asla bağlı olarak hesaplanan fer'i nitelik arz eden gecikme faizi ve gecikme zammı ceza olmadığından ölümle düşmez.

Ölüm halinde mirasçılara geçen bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir, buna ilişkin ödemeler de aynı süre içinde yapılır. Gelir Vergisine ilişkin beyanname verme ve ödeme ise dört ay içinde yerine getirilir. Beyana dayanan, ancak vadeleri daha sonra gelen vergiler de beyanname verme süresi içinde ödenir. Bunun dışındaki vergi borçları ise ilgili vadelerinde ödenir.

b. Devralanların Sorumluluğu

(1) Kurumları Devralanların Sorumluluğu

KVK'da öngörülen şartlara göre yapılan devirlerde devralan kurum devralınan kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergilerini ödemeyi taahhüt ederse, vergiden sorumlu hale gelir (KVK m. 20). Bu yolla yaratılan sorumluluk iradi yolla yaratılan bir sorumluluktur.

(2) Emlakları Devralanların Sorumluluğu

Emlak vergisine tabi bir bina, arsa veya arazinin devredilmesi halinde eski mükellefe ait ödenmemiş borçlardan devreden (eski mükellef) ve devralan (yeni mükellef) müteselsilen sorumlu tutulurlar (EVK m. 30/f.7). Devir sebebinin satış, trampa veya bağış olmasının bir önemi yoktur. Devralanın devredenin dönemine ait ödediği vergiler nedeniyle devredene rücu hakkı saklıdır.

c. İşlemlerden Sorumluluk

(1) Motorlu Taşıtların İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluk

MTV Kanunu'na göre bazı kişi veya kurumlara işlem yapmadan önce, verginin ödendiğini arama sorumluluğu getirilmiştir. Sorumluluğun iki türü vardır. Biri taşıtlara muayene ya da elverişlilik belgesi verilmesinden, diğeri taşıtların devrine aracılık yapılmasından kaynaklanır.

- *Taşıtların fenni kontrollerinin, motorlu taşıtlar vergisi vergi ödendiğine ilişkin belge aramadan yapılması*: Taşıtların trafiğe uygunluğunu denetleyen taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, liman ve deniz işletme bölge müdürlükleri, belediyeler veya liman başkanlıkları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü taşıtların fenni muayenelerini yapmadan, denize veya uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar. Vergisi ödenmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, denize veya uçuşa elverişli belgesi verilemez (MTVK m. 13/d). Aksi durumda mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

- *Taşıtlara ilişkin devir işlemlerin, motorlu taşıtlar vergisi ödendiğine ilişkin belge aramadan yapılması*: Noterler, trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadarki motorlu taşıt vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar (MTVK m. 13/c). Aksi halde yukarıda belirtilen kontrole ilişkin görevlerini yerine getirmeden taşıtlarla ilgili; satış, bağış, veraset yoluyla intikal vb. devir işlemi yapanlar bu fiilleri nedeniyle sebep oldukları ödenmeyen vergi, ceza ve fer'ilerinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bunlar sorumlu sıfatıyla ödedikleri vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu edebilirler. Rücu ilişkisi ve davası özel hukuk alanında kalan bir ilişkidir.

(2) Harca Tabi İşlemlerden Sorumluluk

Ödenmesi gereken harcın mükellefinden tahsil edilmesi sağlanmadan harca konu işlemi yapan memurlar, harcın tamamen ödenmesinden mükellefle birlikte sorumlu tutulmuşlardır (HK m. 128).

d. Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

Serbest muhasebeci mali müşavirler imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmasından sorumludurlar (VUK, mük.m. 227/2). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluk kapsamı, imzaladıkları vergi beyannameleri veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter ve kayıtları ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerin uygun olmasıyla sınırlı tutulduğundan, bu sorumluluğa "**uygunluk**" sorumluluğu denir.

Yeminli mali müşavirler düzenledikleri tasdik raporlarında kayıtların dayanağı olan belgelere doğruluğundan sorumludurlar. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik işlemlerinin vergilemeye esas teşkil eden belgelere göre doğru

olmasını kapsaması nedeniyle, bu sorumluluğa "**doğruluk**" sorumluluğu denir (3568 SK, m. 12).

Meslek mensupları uygunluk ve doğruluk sorumluluğu kapsamında mesleki yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemeleri halinde vergi kaybı (ziyaı) ortaya çıkarsa; meslek mensupları vergi aslı, vergi ziyaına bağlı ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak mükellefin işlediği fiil genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden meslek mensupları sorumlu tutulmamıştır.

e. Kefillerin Sorumluluğu

Kefalet güvence amacı taşıyan sözleşmelerden olup, bununla vergi idaresi bir alacağını güvence altına almaya çalışır. Kefalet sözleşmesiyle alacaklı vergi dairesine karşı kefil şahsi borç altına girer. Kefaletin bir sözleşme olması doğması ve sorumluluğunda bu sözleşmeden kaynaklanması nedeniyle sözleşmeden kaynaklanan bir sorumluluk söz konusu olur.

Borçlu mükellef, vergi ve ceza borcu için muteber bir kişiyi vergi dairesine karşı kefil olarak gösterebilir. Kefalet ilişkisi mükellefin borçlu olduğu vergi dairesi ile kefil arasında müşterek ve müteselsil kefalet şeklinde kurulur (AATUHK m. 11). Vergi idaresi gösterilen kefili kabul etmek zorunda değildir. Kabul etmesi halinde kefalet sözleşmesinden doğan bir nedenle kefil durumuna giren kişi, kefalet miktarıyla sınırlı olarak artık mükellefin vergi borcundan dolayı alacaklı vergi dairesine karşı sözleşmeden doğan bir sorumluluk üstlenmiş olur.

Kefiller aynen asıl borçlu gibi takip olunur. Kefil, ödemiş olduğu vergiler için asıl borçluya rücu hakkına sahiptir (AATUHK m. 57).

f. Ortakların Sorumluluğu

(1) Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Limited şirketten alınamayan veya alınamayacağı anlaşılan kamu borçlarından her bir limited şirket ortağı sermaye payına göre sorumlu olur (AATUHK m. 35). Ortak sorumluluğu sadece limited şirket ortakları için öngörülmüştür. Anonim şirket ortakları için ortak sorumluluğu öngörülmemiştir. Ortakların sorumluluğu AATUHK'da düzenlenen bir sorumluluktur.

Ortak mükellefin vergi borcunun tamamını değil, limited şirketteki sermaye *payı oranındaki kısmı* kadar sorumlu olur. Bu durumda ortağın sınırlı sorumluluğuna **"ortak sorumluluğu"** adı verilir. Ortak sorumluluğu sadece limited şirket ortakları (diğer sermaye şirketleri ortakları hariç) için geçerli ortaklık payına bağlı objektif kusursuz sorumluluktur. Ortakların şahsi sorumluluğunun

olabilmesi için sadece ortak olmak yeterlidir. Ayrıca ortağın bir kusurlu davranışı ve illiyet bağı şartı aranmaz. Limited şirketin ortakları gerçek kişi olduğunda sorumlulukları gerçek kişi ortakların tüm malvarlıklarını kapsar. Ortaklar tüzel kişi olduklarında sorumluluk ortak tüzel kişinin malvarlığı ile sınırlı olur. Limited şirket ortakları arasında başka bir limited şirket bulunması halinde ortak olan limited şirketin ortaklarının sorumluluğu olmaz. Çünkü, kanundaki sorumluluk ortakların sorumluluğu olup, sorumluların da sorumluluğunu kapsamaz.

AATUHK m. 35'te düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğu esasen ikinci derecede fer'i niteliktedir. VUK m. 10 ve AATUHK mük. m. 35'te düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu da ikinci derecede fer'i niteliktedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun E: 2013/1, K: 2018/1 sayılı kararına[61] göre; ***limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak VUK m.10 ve AATUHK m.35 hükümleri çerçevesinde, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, aynı anda şirket müdürü ve ortaklar hakkında takibat yapılabilmektedir***. Şirket sözleşmesine temsilinin müdür sıfatını taşıyan tüm ortaklara verilmesinin öngörülmesi halinde ortaklara müdür (kanuni temsilci) sıfatıyla takip yapılması halinde aynı zamanda ortak olan müdür veya müdürlerin sorumlulukları *sermaye payı ile sınırlı değildir,* bu durumda aynı zamanda müdür olan ortağın sorumluluğu borcun tamamından müştereken sorumluluk esaslarına göre yürütülür.

Limited şirket ortağının şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait devir tarihi itibarıyla ödenmemiş payına düşen şirket borçlarından müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Ortaklık payının devir tarihi olarak noterde yapılan pay devir sözleşmesinin *ortaklar kurulunca onaylandığı tarih* dikkate alınır. Ortaklık payının noter tasdikli devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payının devredilmemiş sayılır ve ortağın ortaklık sıfatı devam eder.

(2) Tasfiyeden Ortakların Sorumluluğu

Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili doğan amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar.

Tasfiye memurları kurumların vergileri ödenmeden veya karşılık ayırmadan ortaklara paylaştırma yapamazlar. Yaparlarsa tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Dağıtılan paylarla sınırlı olmak üzere vergi asılları ve zamları ödenmeden ortaklara paylaştırma yapılması halinde vergi ve zamlar

[61] 20.06.2019 ve 30807 sayılı Resmî Gazete yayımlanmıştır.

ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz (KVK m. 17/7- a).

g. Belgelerden Sorumluluk

Damga vergisine tabi bir özel hukuk işleminde damga vergisi kısmen veya tamamen ödenmemişse bundan işlemin geçerliliği etkilenmez. Sadece cezalı olarak vergi sorumlusu veya duruma göre mükelleften tahsili yoluna gidilir. Vergi sorumlularının sorumluluğunu aşağıdaki duruma göre açıklanabilir.

(1) İbraz Edenlerin Sorumluluğu

Damga vergisine tabi bir kâğıdın vergisinin mükellefi tarafından ödemesi gerekir. Verginin mükellefi kâğıdı düzenleyendir. Mükellef vergisini ödememiş veya noksan ödemişse, bu kâğıdı icraya koymak amacıyla ibraz eden kişi, kağıda ilişkin vergi ve cezadan sorumlu tutulmuştur. İbraz eden vergi ve cezayı ödediğinde mükelleflere rücu edebilme hakkına sahiptir (DVK m. 24).

(2) Resmi Daire ve Noterlerin Sorumluluğu

Resmi daire veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen ya da daire veya noterde bırakılan kâğıt için ödenmeyen veya noksan ödenen vergi asıllarından mükellefler, cezalardan resmi daire veya noterler sorumlu tutulmuştur. Resmi daire veya noterin sorumluluğu vergi aslından değil, cezalarındandır. Vergi aslının mükelleften alınmaması halinde vergi de kâğıdı düzenleyen resmi daire ve noterlerden alınır. Resmi daire ve noterler ödemek zorunda kaldıkları vergi için mükelleflere rücu etme hakkına sahiptirler (DVK m. 24/son).

h. İlan ve Reklâm İşleri Yapanların Sorumluluğu

İlan ve reklâm vergisinin mükellefi ilan ve reklâmı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İlan ve reklâm işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, mükellef adına yaptıkları ilan ve reklâmlara ilişkin vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır (BGK m. 13).

i. Alıcı Tarafın Sorumluluğu

Vergi borcu esas itibariyle kanuni mükellef tarafından ödenir. Ancak bazı durumlarda mükellefin tespit edilmesi veya ona ulaşılması mümkün olmadığından vergi kanunlarında bazı işlemlerin ilgilisi veya tarafı vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulmuştur.

KDV bakımından mükellef olan satıcının, mal veya hizmet bedeline ilave olarak hesaplayacağı KDV'yi alıcıdan alıp, indirilecek KDV'yi düştükten sonra vergi dairesine yatırması gerekir. Ancak, alıcının belgesiz mal bulundurulduğu-

nun veya hizmet satın alındığının tespiti halinde bunları bulunduran veya satın alan kişi, zıyaa uğratılan KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır (KDVK m. 9/2). Burada alıcı adeta kanuni mükellefmiş gibi değerlendirilmiş gibi satıcının normalde ödemesi gereken vergiden sorumlu tutulmuştur.

Malın alıcısı ile KDV'yi Hazineye intikal ettirilmeyen satıcısı arasında doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar, vergiden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (VUK. m. 11). Burada verginin mükellefi satıcı olmasına rağmen Hazineye intikal ettirmeyen KDV'den alıcı sorumlu tutulmuştur. Sonuçta, satıcının Hazineye intikal ettirmediği KDV alıcıdan istenmektedir. Ancak, satıcı ile alıcı arasında kanunun aradığı nitelikteki bir menfaat bağının varlığını ispat yükümlülüğü idareye düşmektedir.

VIII. VERGİ ÖDEVLİSİ

Vergi hukukunda mükellef ve vergi sorumlusu kavramları yanında vergi ödevlisi kavramı da vardır. Özellikle verginin doğru tespit edilebilmesi ve buna bağlı olarak vergi alacağını hukuka uygun bir şekilde tahsil edebilmesi için vergi mükellefi ve sorumlular dışında başkalarına başka vergi ödevlileri de düzenlenmiştir. Bu kişilere kanunlarda birtakım ödevler yüklenmektedir. Bu kişiler üçüncü kişi vergi ödevlisi veya diğer vergi ödevlisi denilmektedir[62].

Vergi mükellefi ve sorumlularına düşen ödevlerle diğer kişilere düşen ödevleri birlikte değerlendirildiğinde hepsini kapsayacak bir üst kavram olarak vergi ödevlisi kavramı kullanılmaktadır. İşte vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki haklara sahip ve ödevler yüklenmiş tüm kişileri ifade etmektedir. Söz konusu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olabilir. Bu nedenle, vergi borçlusu, vergi sorumlusu, bir vergiyi kaynakta keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak, belge almak veya diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseler birer vergi ödevlisidir. Örneğin, fırından bir adet ekmek alan nihai tüketici konumundaki kişi bu işlemin belgesi olan perakende satış fişini almak zorunda olması onu vergi ödevlisi statüsüne sokmaktadır. Ayrıca, görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri sırları saklamak zorunda olan memurlar (VUK m. 5), vergi mahkemesi yargıçları veya vergi inceleme elemanları (VUK m. 6), noterler, tapu sicil memurları, ticaret sicil memurları, muhtarlar, kiracılar, banka müdürleri bu anlamda vergi ödevlisi sayılırlar.

---

[62] Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, **Vergi Hukuku ve Uygulama**, Adalet Kitapevi, Ankara, 2018, s.10.

Vergi ödevi yükümlülüğü yüklenen kişiye vergi ödevlisi denmekle beraber ödevli olma hali vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerin tamamı olarak ifade edilebilir. Vergi ödevlileri vergilendirme süreci dışındaki kişilerdir. Bunlara bir takım ödev ve sorumluluklar yüklenmesi nedeniyle vergi ödevlisi denir. Örneğin, ölen kişilerin bildirimini yapacak muhtarlar veya mükellef olmamakla birlikte kendisinden bakanlıkça bilgi istenenler vergi ödevlisi sayılırlar.

"**Vergi ödevlisi**" vergi borçlusunu, vergi sorumlusunu ve vergisel ödevler üstlenmiş olan herkesi kapsayan geniş bir kavramdır. Her mükellef ve vergi sorumlusu vergi ödevlisi olmasına karşılık, her vergi ödevlisi mükellef veya vergi sorumlusu değildir. Vergi ödevlisine yüklenilen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ceza uygulanması söz konusudur. Dolayısıyla vergi ödevlisi konumundaki kişiler ceza muhatabı olabilmektedir. Örneğin nihai tüketicilerin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmamalarına rağmen, yapmış oldukları alışverişler sırasında belge alma ödevleri vardır ve bu belgeleri almamaları halinde cezaya çarptırılmaktadırlar.

IX. VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET

Vergi hukukundaki ehliyet kavramı ile medeni hukuktaki ehliyet kavramı arasında sıkı bağlar olmasına rağmen farklı şeyleri ifade ederler. Medeni hukukta ehliyet dendiğinde, kişilerin hak sahibi olabilmeleri açısından **hak ehliyeti**[63], hakları kullanabilmesi açısından **fiil ehliyeti**[64] kavramları anlaşılır. Hak ehliyeti kişinin haklara karşı pozisyonunu ortaya koyup, haklara sahip olabilmesini ifade ederken, fiil ehliyeti kişinin sahip olduğu haklarını bizzat kullanabilmesini ifade eder. Gerçek kişilerden hak ehliyetine sahip fakat fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi, hak ile kendi fiili arasında ilişki kuramayacaktır. Bu durumda hakla bağlantı kurabilmesi için kanuni temsilci denen kişilerin fiillerine ihtiyaç duyulacaktır. Sonuçta fiil ehliyetine sahip olmayan kişiler kanuni temsilcilerinin fiilleriyle hak kazanabilir ve borç altına girebilirler. Fiil ehliyetine sahip olan kişiler ise tek başlarına fiilleriyle hak kazanabilir ve borç altına girebilirler.

Vergi hukukunda vergilendirilme yapabilme açısından kişinin medeni hukuk anlamındaki ehliyetlerinin bir önemi olmadığı gibi yerli veya yabancı olmasının, yaşının, cinsiyetinin, renginin, inancının vb. de önemi yoktur. Yeter ki bu kişiler vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmiş olsunlar. Bu husus kanunda (VUK m. 9), **mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir** denmek suretiyle ortaya konmuştur. Bu noktadan hareketle vergi hukukunun kendine has bir "vergi ehliyeti" anlayışına sahip olduğunu söylenebilir.

---

63 Hak ehliyeti: Bir gerçek kişinin medeni haklara sahip olabilme durumudur.

64 Fiil ehliyeti: Bir gerçek kişinin ergin olması, ayırt etme gücüne sahip bulunması ve aynı zamanda kısıtlı olmaması durumudur.

Hak ehliyetine sahip fakat fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişinin vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmesiyle vergi mükellefiyeti ortaya çıkar. Örneğin, bir akıl hastası fiil ehliyetine sahip olmamasına rağmen vergiyi doğuran olayla bağlantı içine giriyorsa vergilendirilecektir. Fiil ehliyetine sahip fakat hak ehliyetine sahip olmayan bir kişi kanunlar kendisine hak vermediği halde fiili ile vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmişse, yine vergi mükellefiyeti doğacaktır.

Tüzel kişiler ise kuruluş işlemlerinin tamamlanmasıyla "hak ehliyeti", gerekli organların oluşturulmasıyla "fiil ehliyeti" sahibi olurlar. Dolayısıyla tüzel kişiler, yetkili organları oluşmadan hak kazandırıcı ve borçlandırıcı işlemler yapamazlar ve fiil ehliyetlerini ancak kanuni organları aracılığıyla kullanırlar.

Vergi hukuku ehliyet noktasında daha da ileri giderek, bazı durumlarda tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların dahi vergi ehliyetinin var olduğunu kabul etmektedir. Örneğin, tüzel kişiliği olmamasına rağmen adi şirketlerin (KDV açısından), menkul kıymet yatırım fonlarının, iş ortaklıklarının, cemaatlerin vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmeleri halinde topluluğu oluşturan kişilerden bağımsız olarak topluluğun vergi ehliyeti var kabul edilmiştir. Vergi hukuku mükellefiyet açısından hak ve fiil ehliyetlerinin ötesine geçerek vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmayı yeterli gören **vergi ehliyeti**ni esas almıştır.

Hak ve fiil ehliyeti olsun veya olmasın vergiyi doğuran olayla bağlantı içine giren herkesin vergi ehliyeti var kabul edilir. Dolayısıyla vergi ehliyetinin özünde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vardır. Bu kişinin medeni hukuk anlamındaki fiil veya hak ehliyetine sahip olup olmaması vergilendirilmesine engel oluşturmaz. Önemli olan vergiyi doğuran olayla bağlantı kurulmuş olmasıdır.

X. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olay vergi hukukunun en temel kavramlarının başında gelir. Vergiyi doğuran olay mükellef yönünden vergi borcunun, idare yönünden vergi alacağının sebebini oluşturur. Her vergi bakımından vergiyi doğuran olay ilgili vergi kanununda belirtilir. Özel hukuka ait ve o alanda meydana gelen işlemler birer özel hukuk işlemidirler. Bu nedenle vergiyi doğuran olay vergi kanunları ve özel hukuka ilişkin kanunlar birlikte değerlendirilerek sonuca varılır.

Bununla beraber özel hukuk işlemlerinin hepsiyle vergi hukuku ilgilenmez. Örneğin kişinin soyadının değiştirmesinde veya evlenmesinde olduğu gibi. Vergi hukukunun ilgilendiği özel hukuk ilişkileri vergi kanunlarıyla vergiyi doğuran olay kapsamına alınanlardır. Bu açıdan bakıldığında vergiyi doğuran olayların aynı zamanda bir özel hukuk işlemi olarak tanımlanması özel hukuk işlemi üzerine oturduğu söylenebilir. Vergi idaresi vergiyi doğuran olayda taraf değildir. Çoğunlukla kişiler arasındaki ilişkilerden doğan özel hukuka dair iş ve

işlem ve olgulardır. Özel hukuk işlemleri vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi hukuku bakımından sonuçları doğar. Bir başka ifadeyle özel hukuk işlemleri vergiyi doğuran olay üzerinden vergi hukukunun alnına girer.

Kişiler özel hukuk ilişkileri bakımından tercihlerini belirlerken vergiyi doğuran olay niteliği bakımından da değerlendirirler. Günlük hayatta özel hukuk işlemleri vergi hukuku ve vergi idaresi dışında oluşur. Vergi yükünün özel hukuk ilişkilerinin önceden meydana gelen ekonomik gerçeklikleri üzerine doğması mükelleflerin sözleşme serbestisi içinde hangi tür hukuki ilişkiyi seçeceklerini de belirler.

Özel hukuk ilişkilerinin vergi konusunun kapsamına alınmaları vergi borcunun doğması için yeterli değildir. Vergi borcunun doğması için mükellefle verginin konusu arasında kanunun öngördüğü biçimiyle bir ilişkinin meydana gelmesi de gerekir. İşte meydana gelen bu ilişki vergiyi doğuran olaydır. Örneğin, katma değer vergisinde satılan malın alıcıya teslim edilerek mülkiyetin alıcıya geçirilmesi vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir. Bir vergide vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturur. Mükellefiyet vergiyi doğuran olayla soyut biçimde ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında meydana geldiği dikkate alındığında mükellef ve mükellefiyet bakımından vergiyi doğuran olayın önemi açıkça ortaya çıkmaktadır. Genelde her verginin vergiyi doğuran olayı diğeri ile örtüşmez, farklıdır. Ancak bazı durumlarda aynı olgu birden fazla vergi için vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilebilir. Nitekim, bir mal ithal edildiğinde ithalat işlemi hem KDV'ye hem ÖTV'ye tabi olabilir.

Vergiyi doğuran olay için, "**vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar**" hükmüne yer verilmiştir (VUK m. 19). Vergiyi doğuran olay, bu haliyle bir yandan devletin vergi alacağının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun soyut olarak doğmasına neden olur. Dolayısıyla nezdinde vergiyi doğuran olay meydana gelen kişi mükellef konumuna gelir. Vergiyi doğuran olayın kimin şahsında meydana geldiğinin tespiti mükellefle vergi sorumlusunu ayırmada kullanılan önemli bir kıstastır.

Bir mükellef vergi konularıyla kanununda belirlenen şekilde ilişki içine girerse vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmuş olur ve vergi borçlusu haline gelir. Örneğin, vergiyi doğuran olay gelir vergilerinde mükelleflerin kanunda çeşitleri belirtilen geliri elde etmeleri, servet vergilerinde servete malik olmaları, harcama vergilerinde satışı yapılan malın teslimi veya ifası ile gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay bazı vergilerde belirli bir zaman dilimine yayılırken (örneğin; gelir vergisinde bir takvim yılı, katma değer vergisinde takvim yılının birer aylık dönemleri) bazılarında belirli bir anda (örneğin, veraset ve intikal vergisinde intikalin meydana geldiği an) meydana gelen durumdan ibarettir. Vergi kanunu yü-

rürlükten kalkmış olsa bile mülga kanunun yürürlükte olduğu dönemde meydana gelmiş vergiyi doğuran olayların vergilendirilmesine devam edilir.

Günlük hayatta somut olarak meydana gelen bir olayın vergi kanununda belirtilen ve soyut olarak tarif edilen vergiyi doğuran olay denen normla örtüşmesi (tipiklik) durumunda vergisel sonucun ortaya çıkması kaçınılmaz hale gelir. Bu nedenle, somut bir olayın vergi hukukuyla ilişkilendirilebilmesi, bu olayın belirli aşamalardan geçmesine bağlıdır. Bu aşamalar aşağıda gösterilmiştir.

Birinci aşama: (Soyut normun tespiti): Kanunda tanımlanan kuralın belirlenerek anlamlandırılması,

İkinci aşama: (Somut olayın tespiti): Ekonomik hayatta gerçekleşen olayın meydana geldiğinin belirlenmesi,

Üçüncü aşama: (Tipikliğin sağlandığının tespiti): Kanunda yer alan soyut normu şeklindeki vergiyi doğuran olay ile günlük hayatta meydana gelen maddi olayın tam olarak örtüştüğünün tespiti.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takiben mükellef nezdinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçen vergilendirme sürecinin tamamlanmasının yolu açılır. Sonuçta vergi Hazinenin kasasına girmiş olur.

Vergiyi doğuran olayın hangi vergilendirme döneminde gerçekleştiğinin saptanması, uygulanacak kanuni hükümlerin belirlenmesi açısından büyük önem taşır. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihe göre verginin temel unsurları olan; konusu, matrahı, indirimleri, oranı ve ödeme zamanları tespit edilecektir. Örneğin, bir kişinin işyerinden elde ettiği kira gelirlerini gayrimenkul sermaye iradı gelir vergisi tarifesine göre %15 oranından başlayarak vergilendirilmesi gerekir. İşyeri kira gelirleri üzerindeki vergi tevkifat oranı %20'dir. İşyeri kiraları üzerinden kesilen %20 tevkifat normal şartlarda yıl sonu gelir beyanı üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Ancak, belirli tutarı geçmeyen işyeri kira gelirinin beyannameye dahil edilmesi kanun gereği yasaklanmıştır. İşyeri kira sahibi kanuni oranın üzerinde vergi yüküne maruz kalır. Bu durumda işyeri sahibi kira gelirlerini gecikmiş olarak bir arada tahsil ederek belirlenen oranı geçer ve işyeri kira tevkifatlarını mahsup ederek vergi yükünü normal tarifeye dönüştürebilir. Mükellefin yaptığı şey vergiyi doğuran olayı (elde etme = tahsil) başka yıla taşıyarak vergiden korunmuş olur.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemin doğru saptanması zamanaşımı yönünden de önemlidir. Tarh zamanaşımının süresinin hesaplanması kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Örneğin VUK'a göre, tebliğ zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıldır.

Özel hukuk alanındaki bir faaliyetin geçerli veya geçersiz (yasak) bir ilişkiyi oluşturması önemli değildir. Yeter ki vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak öngörülmüş olsun. *Vergilemede özel hukuktan vergi hukuka geçişi sağlayan kilit kavram vergiyi doğuran olaydır.*

XI. YASAK FAALİYETLER

Kişiler tarafından gerçekleştirilen fiillerin hukuka ve genel ahlaka uygun olması asıldır ve böyle olması beklenir. Hukuka uygun faaliyetlerden vergiyi doğuran olayla ilgili olanlar vergiye tabi tutulurken, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayanların vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi söz konusu olmaz. Kanunlarca yasaklanmış faaliyetlerin icrasının vergi hukuku yönüyle ele alınması yasak faaliyetin vergiyi doğuran olayı oluşturup oluşturmadığına bakılarak karar verilir.

Yasak faaliyetler açısından kişiler esas itibarıyla hak ehliyetine sahip değillerdir. Kişiler hak ehliyetine sahip olmadıkları halde yasak kapsamda yaptıkları faaliyetlerinin bazıları ise vergi konusuna girerken bazıları vergi konusuna girmez. Bir kısım yasak faaliyetler vergiyi doğuran olayla ilişkili iken, bir kısmı ilişki içinde olmaz. Bu nedenle kanunlarca yasaklanan faaliyetlerin vergisel sonuçlarının vergi konusuyla ve vergiyi doğuran olayla bağlantılı olup olmadığına göre farklı değerlendirmek gerekir.

Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olay Niteliğinde Olması:

Vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz ve vergilendirmeye engel oluşturmaz (VUK m. 9/2). Bu durumda yasak faaliyetler adeta yasak değilmiş gibi vergilendirilir. Yeter ki yasak faaliyet kanunda tanımlanmış gelir unsurlarına girmiş olsun. Örneğin, kanunlarca yasaklanan uyuşturucu ticareti çerçevesinde veya at ve eşek etinden sucuk yapılıp satılması şeklindeki gelir elde edilmesi halinde bu faaliyet gelir vergisinde sayılan ticari kazanç unsuruna girdiğinden, kanunlarca yasak olmasına bakılmaksızın vergi hukuku açısından sonuçları doğacak ve vergilendirme yoluna gidilecektir.

Yasak faaliyetlerle ilgili kanunda özel bir hüküm bulunmakta olup, açık artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen gelir, arızi kazanç olarak vergiye tabi tutulmuştur (GVK, m. 82/2). Diğer taraftan yasak faaliyetlerin ceza hukuku açısından da suç sayılması halinde, suç genel hükümlere göre cezalandırılacaktır. Örneğin kanunlarımıza göre sahte belge düzenlemek yasak olmasına rağmen, bunu komisyon geliri karşılığında yapanlar ticari kazanç elde ettiklerinden vergilendirileceklerdir. Çünkü suçu meslek edinen kişi sattığı sahte faturalar ile sahte belge ticareti yapmakta olup kısmen de olsa geçimini bu

yolla elde ettiği kazançla sağlamaya alışmıştır[65]. Sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde etmek ceza hukuku açısından da suç sayılmaktadır. Bu durumda hem sahte belge düzenleyerek satma karşılığı elde edilen komisyon gelirleri vergilendirilecek, hem de sahte belge düzenlenmesi suç olarak cezalandırılacaktır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi; vergi yüküne ilişkin olarak eşitlik, genellik ve adalet ilkelerinin ekonomik alana aktarılması veya hâkim kılınması şeklinde karşımıza çıkar. Kanuna uygun faaliyetlerden gelir elde eden biri vergilendirilirken, aynı nitelikteki gelirin sırf faaliyetin kanunlarca yasaklanmış olması nedeniyle vergilendirilmemesi düşünülemez. Bu nedenle bir kanunda suç olarak kabul edilmiş olgu vergi kanunlarıyla vergiyi doğuran olay şeklinde kavranmışsa vergilendirme yapılır.

Genellikle vergi konusuna giren yasak faaliyetler kayıt altında gerçekleştirilmedikleri için, bunlara ilişkin vergi matrahlarını kayıt ve belgelere dayanarak tespit etmek mümkün olmaz. Bu durumda idare matrahı re'sen tespit ederek vergiyi tarh eder. Yasak faaliyetlerin kayıt dışılığı dikkate alındığında idarenin elini çabuk tutması gerekir. Bu nedenle şartlar mevcutsa ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz yollarına başvurularak vergi alacağı güvence altına alınmaya çalışılır.

Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olay Niteliğinde Olmaması:

Yasak faaliyetler verginin konusuna girmiyor veya vergiyi doğuran olay niteliğinde değilse, doğal olarak vergi hukuku ile herhangi bir ilişkisi ortaya çıkmaz. Örneğin, hırsızlık yaparak nakdi veya ayni değerler elde eden bir kişinin bu suretle elde ettiği gelirler, gelir vergisinde sayılan gelir unsurlarından herhangi birine girmediğinden vergilendirme yapılmaz. Benzer şekilde bir kişinin yasak faaliyet şeklinde kumar oynayarak gelir elde etmesi gelir vergisi unsurlarından herhangi birine girmediği için elde edilen gelirin vergiyi doğuran olayla ilişkisi kurulmamakta ve vergileye tabi tutulmamaktadır. Ancak, yasak olmasına karşın kumar oynayanları bir araya getirerek kumar oynatan kumarhane sahibinin bu faaliyetten kaynaklanan gelir ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan nakil amacıyla organ ve doku vermek esas itibarıyla yasak bir faaliyet değildir. Buna karşılık organ ve dokuların para karşılığı verilmesi veya satılması yasaklanmıştır. Yasak olmasına rağmen organ ve dokuların (örneğin kişinin böbreklerini) para karşılığı satmasıyla elde edilen gelir, gelir vergisinin konusuna girmediğinden satım karşılığı elde edilen gelirin vergilendirilmesi yoluna gidilmeyecektir. Ancak, organ ticareti yapılması veya para karşılığı organ satımına aracılık edilmesi yasak faaliyet olmasının yanı sıra gelir vergisindeki ticari faaliyet kapsamına gireceğinden, vergileneceğine şüphe yoktur.

---

[65] Bu şekilde elde edilen gelir aynı zamanda "kara para" kabul edilir ve bu Karar Paranın Aklanması Kanunu çerçevesinde takibata tutulur.

Kısaca yasak faaliyet aynı zamanda suç oluşturması durumunda elde edilen kazançların vergi hukuku yönüyle ele alındığında elde edilen gelirin (kazancın) vergiyi doğuran olay oluşturup oluşturmadığı, kanunda tanımlanmışsa gelir unsurlarından birine giriyorsa vergilendirilecektir.

Kumar oynatmak, hırsızlık yapmak, organlarını veya dokularını para karşılığı satmak veya organ ticareti yapmak aynı zamanda suç oluşturması nedeniyle Türk Ceza Kanunu'na göre ayrıca cezalandırma yoluna gidilecektir.

Özel hukuk ile vergi hukuku arasındaki ilişkiyi ortaya koymak bakımından alternatifleri bir tabloda şöyle gösterebiliriz.

Özel Hukuk İlişkisi	**Vergi Hukuku (Vergiyi Doğuran Olay Niteliği)**	
	Varsa	**Yoksa**
Geçerli	Vergileme var	Vergileme yok
Geçersiz	Vergileme var	Vergileme yok

Özel hukuka göre geçerli işlem vergiyi doğuran olay niteliğinde değilse vergi hukuku alanı dışında sonuçlarını doğuracaktır. Özel hukuka göre geçersiz işlem vergiyi doğuran olay niteliğindeyse vergisel sonuçları doğacaktır.

Vergiyi doğuran olayla ilişkili olmayan yasaklanan faaliyet sonucu elde edilen değerlerin yasaklanmamış bir şekilde vergiyi doğuran oluşturacak şekilde yararlanılması söz konusu olabilir. Hırsızlık yaparak çaldığı bir malı kiraya verenin durumu böyledir. Hırsızlığın vergiyi doğuran olayla bir ilgisi olmamasına karşın elde edilen kira geliri vergiyi doğuran olayla ilişkisi nedeniyle vergiye tabi tutulacaktır. Hırsızın bilinmesi halinde mal sahibi ile arasındaki hukuksal konu sebepsiz zenginleşme veya haksız fiil esaslarına göre borçlar hukukuna, cezai konu ise ceza kanununa göre çözülecektir.

Geçimini kısmen de olsa suçtan elde ettiği gelirle sağlamaya çalışan kişiye suçu meslek edinen kişi denir. Örneğin komisyon karşılığı sahte (naylon) belge satan kişinin mesleki durumu böyledir.

Bir faaliyet yasal yapıldığında vergiye tabi değilse yasaya aykırı yapıldığında da vergiye tabi olmaz.

XII. ÖZEL SÖZLEŞMELER

Vergi kanunları bu borcun ortaya çıkmasını sağlayacak verginin konusunu, verginin mükellefini, vergiyi doğuran olayı, tarhtan tahsile giden süreci açıklamıştır. Mükellefler özel hukuktaki sözleşme yapma serbestisinden yararlanarak üzerlerindeki vergi mükellefiyetinin gerektirdiği ödevlerini başka birine geçme-

sini sağlayacak sözleşmeler yapabilirler. Peki bu tür sözleşmeler vergi hukuku ilişkisi içinde kabul edilir mi?

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz (VUK m.8/3). Bu düzenleme, mükellefiyetle ilgili konularda mükellefle üçüncü kişiler arasında sözleşme yapılamayacağını ya da yapılanların geçersizliğini değil, bu amaçla yapılan sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağını ifade etmektedir. Yargıtay bir kararında "defter ve belgelerin muhafazası vergi mükellefine ait olup bu sorumluluğun vekaletname ile devrinin mümkün olmadığını" ifade etmiştir[66].

Mükellefler arasında vergi ödevlerine ilişkin sözleşmeler tarafları bakımından geçerli vergi dairesi bakımından geçersiz sayılacaktır. Aynı ilişkinin özel hukuk ve vergi hukuku açısından taban tabana zıt sonuçları içermesi bakımından ilginç bir durumdur. Mükellefiyete ve sorumluluğun kişiler arasında aktarılmasına veya değiştirilmesine ilişkin özel sözleşmeler iç ilişkide taraflarını borç altına sokması nedeniyle geçerlidir ve sonuçları da tarafları bağlar. Örneğin vekalet sözleşmesi çerçevesinde defter tasdik işleminin yapılabilmesi için birine vekalet verilmesi veya belge düzenleme iş sözleşmesi çerçevesinde işletmede çalışan birine işletmenin faturalarının düzenlenme yükümlülüğünün yüklenmesi böyledir. Benzer şekilde defter ve belgeleri saklama konusunda mükellef bir başka kişiyle sözleşme yaparsa bu taraflar bakımından geçerlidir. Yapılan sözleşmelerde bu tür hükümler tarafları bağlayıcı iken, vergileme ile ilgili yükümlülüklerin bir başkası üzerine aktarılması sözleşmeleri vergi idaresine karşı geçersizdir.

Vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında yapılan sözleşme mükellefin şahsında meydana gelen vergiyi doğuran olayı değiştiriyor ve somut durumda vergiyi doğuran olay üçüncü kişinin üzerinde gerçekleşiyorsa bu durumda üçüncü kişi vergi mükellefi konumuna gelir. Bu nedenle, vergi kanunları karşısında vergiye tabi olay şahsında gelecekken bunu mükellefiyeti bir başkasına taşıyan sözleşmeler VUK m. 8/3'ün dışında değerlendirilmelidir. O halde mükellef, vergiyi doğuran olayın hangi sebebe dayandığı önemli olmaksızın şahsında vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişi olacaktır. Örneğin, tacir (A), malını tacir (B)'ye doğrudan satmak yerine (C)'ye satılmasını ondan da (B)'nin almasını sağlayan bir sözleşme yapabilir. Bu sözleşme özel hukuka göre uygundur. (A) ile (C) arasında yapılan malların daha sonra (B)'ye satmasını konu alan özel sözleşmede vergiyi doğuran olay (C)'nin kişiliğinde meydana geldiğinden (C) mükellef olacaktır. (C)'nin üzerine düşen tüm şekli ve maddi vergisel ödevlerin (A) tarafından yerine getirileceğine ilişkin sözleşme yapılsa veya yapılan sözleşmede bu yönde hükümler bulunsa bile sözleşmenin bu konuları vergi dairesini bağlamayacaktır.

---

[66] Yarg. 11. HD., 04.06.2001 tarih ve E:2001/5241, K:2001/6129 sayılı kararı.

Vergi mükelleflerinin üzerlerine düşen ödevler, ancak vergi kanunlarında belirtilen ya da kabul edilen durumlarda özel sözleşmelerle üçüncü kişilere devredilebilir. Örneğin, KVK'da öngörülen birleşme, devir, şekil değiştirme veya bölünme hallerinde yeni kurum ile eski kurum arasında yapılacak özel sözleşmeyle eski kurumun tüm vergisel mükellefiyetlerinden yeni kurum sorumlu hale gelecektir. Vergi kanunlarının yapılmasına açık izin vererek tanıdığı özel sözleşmeler vergi idaresine karşı geçerlidir (KVK m. 20).

XIII. VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL

Bazı durumlarda işlemin bizzat ilgilisi tarafından yapılması hukuken imkânsız veya maddeten fevkalade zor olabilir. Bu şartlarda onun adına işlemleri yapacak bir başka kişiye ihtiyaç duyulur. İşte bu ihtiyaç temsil müessesesi ile giderilir. Temsil, en basit şekliyle, bir kişi tarafından bir başka kişinin hukuk alanında sonuç doğuracak şekilde işlem yapması olarak açıklanabilir. Temsil, işlem yapma noktasında başkasını yetkilendirmek olup, temsilciye sorumluluk yükler.

Temsil yetkisinin, yetkiyi verenin iradesiyle oluştuğu duruma **iradi temsil** denir. Örneğin, ayırt etme gücüne sahip, ergin bir kişinin bir taşınmazını satması için arkadaşına verdiği yetki bu tür bir temsil ilişkisi içinde olunduğunu gösterir. Temsil yetkisi veren kişi fiil ehliyetine sahip olmakla beraber kendisinin yapabileceği bir işi karşı karşıya kaldığı fiili (yurt dışında bulunmak, askerde olmak, seyahate çıkmak vb.) ya da başka bir sebep nedeniyle yapamaz veya yapmak istemez. Başkasına yetki vererek işlemleri yaptırma yoluna gider. Temsil yetkisinin verilmesinde temsil olunanın tek tarafın irade açıklaması yeterli olup, temsil olunan temsilciyi işlem yapabilme noktasında yetkiyle donatır.

A. KANUNİ TEMSİL

Kişilerle kanuni temsilciler arasındaki ilişki özel hukuk ilişkisi olmakla beraber, kanuni temsilci ile vergi idaresi arasındaki ilişki kamu hukuku ilişkisini oluşturur. Çünkü, kanuni temsilcilerin vergi idaresine karşı sorumluluğu bunların temsil statülerinden kaynaklanan bir durumdur. Kanuni temsilcilerin yetki ve sorumlulukları kanundan kaynaklanmaktadır. Bir kişinin başka bir kişi tarafından temsili, temsil edilen kişinin iradesi önemli olmaksızın kanundan kaynaklanıyorsa buna **kanuni temsil** adı verilir. Temsil edilenin temsilci isteyip istememesinin veya kimin temsilcisi olmasını istemesinin hiçbir önemi olmaz. Önemli olan kanunun kimi temsilci olarak kabul ettiğidir. Örneğin kanun, küçük bir çocuğun velisi veya akıl hastasının vasisi tarafından temsil edileceğini kabul etmiştir. Küçük çocuklar ve akıl hastaları ortaya koyabilecekleri iradeden yoksun olmaları nedeniyle isteseler dahi işlemleri kendileri yapamazlar. Bu kişiler kendi fiilleriyle işlem yapmalarında hukuki imkânsızlık içinde sayılmışlardır.

Gerçek ve tüzel kişilerin kimler tarafından temsil edileceği, temsilcilerin vergi hukuku açısından hangi sınırlar içinde sorumlu olacağı farklı şekilde ortaya konmuştur (VUK m. 10, 332 ve 333). Bu nedenle gerçek ve tüzel kişi temsilcileri bakımından sorumluluğun ayrı ele alınmasında yarar vardır.

Gerçek Kişi Kanuni Temsilcilerde Sorumluluk: Gerçek kişi mükelleften alınamayan vergi asılları varsa kanuni temsilciden alınır (VUK m. 10). Kanuni temsilci ödemek zorunda kaldığı vergi asılları için mükellefe rücu edebilir. Vergi cezaları, doğrudan gerçek kişi mükelleflerin kanuni temsilcilerine kesilir.

Tüzel Kişi Kanuni Temsilcilerde Sorumluluk: Tüzel kişilerde vergi asılları ve cezalar önce tüzel kişi mükelleften aranır. Alınamadığı takdirde bunların kanuni temsilcilerden tahsili yoluna gidilir. Vergi asılları için kanuni temsilciler tüzel kişi mükellefe başvurabilirler.

B. İRADİ TEMSİL

Temsil yetkisinin, yetkiyi verenin iradesiyle oluştuğu duruma **iradi temsil** denir. İradi temsilde temsil olunanın tek tarafın irade açıklaması yeterli olup, temsil olunan temsilciyi işlem yapabilme noktasında yetkiyle donatır. Vergi hukukunda kanuni temsile açıkça yer verilmekle birlikte iradi temsile ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak iradi temsil yasaklanmış da değildir. Bu nedenle iradi temsilin genel hükümlere göre değerlendirilmesi söz konusu olur.

İradi temsil, temsil edilen kişinin iradesinden kaynaklanan temsildir. İradi temsil, temsilciyi yetkilendirirken vergi dairesine karşı sorumluluk altına sokmaz. İradi temsilde temsil edilen temsil yetkisi verip vermemekte tamamen serbesttir. Vergi kanunlarında kanuni temsil açısından özel düzenleme yapılmasına rağmen iradi temsil genel düzenlemelere bırakılmıştır. Bu nedenle vergi hukuku açısından gerçek veya tüzel kişi, iradesiyle bir başka kişiyi yetkilendirebilir. Bu konuda Borçlar Kanunu'nda düzenlenen temsil müessesesinin, düzenlenen vekâlet sözleşmesinin esaslarından yararlanılabilmektedir[67]. Örneğin, ayırt etme gücüne sahip, ergin bir kişinin bir taşınmazını satması için arkadaşına verdiği yetki bu tür bir temsil ilişkisi içinde olunduğunu gösterir. Temsil yetkisi veren kişi fiil ehliyetine sahip olmakla beraber kendisinin yapabileceği bir işi karşı karşıya kaldığı fiili (yurt dışında bulunmak, askerde olmak, seyahate çıkmak vb.) ya da başka bir sebep nedeniyle yapamaz veya yapmak istemez. Başkasına yetki vererek işlemleri yaptırma yoluna gider.

Borçlar Kanunu'nda özel temsil yetkisi gerektiren haller; dava açma, sulh olma, tahkim, kambiyo taahhüdü, bağışlama, taşınmaz devri, taşınmazın hakla

---

[67] Temsil, temsil edilenin tek taraflı yetki vermesiyle sonuç doğururken; vekalette, temsil edilenle (vekalet veren, müvekkil) temsilci (vekil) arasında yükümlülük doğuran anlaşma bulunur.

sınırlandırılması olarak sayılmıştır. Dikkat edildiğinde, belirtilenlerin hep yetki veren açısından ağır sonuçlar doğurabilecek işlemler olduğu görülmektedir. Belirtilenler arasında vergilendirmeye yönelik bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Vergilendirme işlemi mükellef açısından kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisi doğurur ve geri dönülmez ağır sorumluluklar yükler. Bu nedenle vergilendirme ile ilgili yapılacak işlerin, olağanüstü işlerden sayılması gerekir. Özel hukuktaki özel yetki müessesesi kapsamında kalan işlemlerin ağır sonuçları olduğu ve vergi hukukuna ilişkin işlemlerin de bu niteliklerle aynı ağırlıkta olduğu dikkate alındığında özel hukuktaki özel yetkiyi kıyasen vergi hukukuna da uygulamak gerektiği kanaatindeyiz. Bu nedenle vergi hukukuna ilişkin verilecek yetkinin "özel yetki" olmasını aramak, işlemin doğasında vardır.

Temsilcinin vergi idaresine karşı temsil yetkisine sahip olduğunu ispat edilebilmesi açısından verilen yetkinin yazıya bağlı olması gerekir. Bundan dolayı, vergilerle ilgili yetki verilirken **özel (hususi) vekâletnamenin** noterden yapılması ve vekile (temsilciye) vergi konularıyla ilgili yetki verildiğinin açıkça belirtilmesi gerekir. Yani, verilecek yetki yazılı ve vergi konularını kapsayan **özel yetki**[68] olmalıdır.

Yetki veren isterse verdiği yetkiyi tanımlayarak sınırlarını çizebilir. Bu durumda vekil yetkide belirtilen sınırlar dışında mükellef veya sorumluyu temsil edemez. Özel vekâletname sayesinde vekil vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getirebilir, vergi tebligatlarını alabilir, uzlaşma görüşmelerine katılabilir, vergi hatalarının düzeltilmesini vb. talep edebilir hale gelir.

Vekilin vergi konularında yetkili olduğu belirtilmeden temsil edilen adına ve hesabına tüm işlemleri yapabileceğini gösteren **genel yetki**[69] ihtiva eden vekâletname, vekile vergi dairesinde işlem yapma hak ve yetkisini vermez.

Kanuni temsilci olan bir kişinin, temsil ettiği kişiyi temsil etmek üzere iradi temsilci tayin etmesine engel yoktur. Örneğin, küçük çocuğun kanuni temsilcisi olan baba, çocuğunun vergisel işlemlerini takip etmesi için bir kişiyi temsilci tayin edebilir.

İdari makamlara karşı yapılacak taleplerde vekilin avukat olması şart değilken, yargı organlarında mükellefi temsil edecek kişinin Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesine göre avukat olması gerekmektedir. Muhasebecinin veya mali müşavirin mükellefin davası ile ilgili mahkemede dinlenmesi (VUK mük. m. 378) bunların temsilci sayılmasını gerektirmez.

---

[68] Özel yetki: Temsil olunanın isteğine bağlı olarak getirdiği sınırlamalar çerçevesinde temsilciye verdiği yetkidir.

[69] Genel yetki: Temsil olunanın temsil yetkisini verirken herhangi bir konu sınırlaması öngörmeden verdiği yetkidir.

İradi temsille temsilci vergi idaresine karşı sorumluluk altına girmez. Temsilciyle, temsil edilen arasındaki ilişki iç ilişki olup yapılanlar veya yapılmayanlar bakımından birbirlerini bağlar. Ancak, iradi temsilciyle vergi dairesi arasındaki ilişki dış ilişki olup, bu ilişki temsil edilenin vergi dairesine karşı yükümlülüklerini değiştirmeyeceği gibi temsilciyi vergi dairesine karşı sorumluluk altına sokmaz. O halde, **özel yetki kapsamında verilen temsil yetkisi, temsilciye temsil ettiği kişiyi vergi dairesine karşı temsil etme hakkı verirken temsilciyi yaptıklarından veya yapmadıklarından dolayı vergi dairesine karşı sorumlu hale getirmez. Vergi dairesine karşı sorumluluk her zaman iradi temsil yetkisini veren mükellefe aittir**. Bu nedenle, ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle idare, iradi temsilciden vergi ve/veya ceza talep edemez. İradi temsilcinin yetkisiz veya yetkili olarak yaptığı işlemlerden dolayı vergi idaresine karşı mükellef sorumludur.

Mükellef, temsil ilişkisinin veya vekâlet sözleşmesinin gereklerinin yerine getirilmemesi nedeniyle uğradığı zararlar için özel takip yolları çerçevesinde vekile karşı talepte bulunabilir. Bu ilişki mükellefle vekil arasındaki iç ilişkidir. İradi temsilde dış ilişki de önemli bir yer tutar. Dış ilişki temsilcinin temsil edilen adına ve hesabına vergi dairesi ile yaptığı işlemlerle ilgilidir.

Mükellef (vekil eden) ile vekil (iradi temsilci) arasında yapılan sözleşmede yerine getirilmeyen ödevler nedeniyle vergi dairesine karşı vekilin sorumlu olacağına dair bir hüküm konulsa bile bu hüküm vergi dairesine karşı bir anlam ifade etmez. Vekâletname ile vekile verilen işlem yapma yetkisidir, bu yetki vekile, vergi dairesine karşı vergi sorumluluğu getirmez.

Kanuni veya iradi yetki çerçevesinde olsun temsilcinin eylemi adli nitelikli bir vergi suçunun işlenmesine sebep oluyorsa **"cezaların şahsiliği"** ilkesi nedeniyle ceza, suç fiilini işleyen temsilcinin adına hükmolunacaktır.

XIV. VERGİDEN KAYNAKLANAN ÖZEL HUKUK UYUŞMAZLIKLARI

Vergi ilişkisi devletle mükellef arasındaki ilişkileri düzenlemekle birlikte mükellefler arasında da çeşitli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Uyuşmazlıklar günden güne de artmaktadır. Vergiden kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıkları, vergi borcunun tamamı ödenmiş olmasına karşın mükelleflerin kendi aralarındaki özel sözleşmelerin açık olmamasından veya kararlaştırılanın uygulanmamasından kaynaklanmaktadır. Uyuşmazlıkların en önemli sebepleri her iki hukukun hukuki olgulara ilişkin geçerlilik normları ve uyuşmazlık alanlarının farklılığında kendini gösterir. Aşağıdaki tablodan aynı hukuki ilişki için muhtemel farklılıklar izlenebilir.

Aynı Hukuki İlişkinin Vergi ve Özel Hukuk Bakımından Sonuçları	
Vergi hukuku bakımından	**Özel hukuk bakımından**
Geçerli	Geçerli
Geçerli	Geçerli değil
Geçerli değil	Geçerli
Geçerli değil	Geçerli değil

Sözleşmelerin tarafları arasındaki sonuçlar ilişki iç ilişkiyi aynı sözleşmenin taraflarının vergi idaresiyle vergi ilişkisinden kaynaklanan sonuçları dış ilişkiyi gösterir. İç ilişki özel hukukun alanına girerken dış ilişki vergi hukukunun alanına girer. Özel hukuk sözleşmeleri taraflar dışındakileri etkilemez ve ilgilendirmez. Vergiden kaynaklanan uyuşmazlıklarda Hazine ve Maliye Bakanlığının yorumla özel kişiler arasındaki düzenleme yetkisi yoktur. Bir başka ifadeyle taraflar vergiden kaynaklanan bir nedenle adli yargıda dava konusu olursa uyuşmazlık için Bakanlığın yorum yapması mümkün değildir. Adli yargıdaki mahkeme kendisi yapacağı yorumla davayı sonuçlandıracaktır. Bakanlık ancak kendisine göre vergi mükellefini ilişkilendiren dış ilişki kapsamında yorum yapabilir. Esasen özel sözleşmeler nispilik ilişkisi gereği sadece taraflar bakımından sonuç doğurur ve sözleşenleri etkiler. Ancak aynı ilişkinin vergisel sonuçları olması durumunda işin içine vergi hukuku ilişkisi girer. Sözleşmeler hangi hukuka göre olursa olsun geçersiz olsa bile vergiyi doğuran olayla ilişkili olduğu sürece vergi hukuku bakımından geçerliymiş gibi sonuç doğurur.

Vergiden kaynaklanan özel uyuşmazlıklar sözleşme özgürlüğü ve çeşitliliği içinde farklı taleplerle karşımıza çıkar. Vergiden kaynaklanan özel uyuşmazlıklar alacağın konusu ve miktarına bağlı olarak adli yargı mercilerinde çözüme kavuşturulur. Esasen birer tazminat karakterine dönüşen alacak davası niteliğinde olan örneklere aşağıda yer vermiştir

Örnek 1: Alıcı ve satıcı kendi aralarında taşınmaz alım-satımında ödenen harcın satın alana ait olduğunu kararlaştırmış olsunlar. Önce alıcı ve satıcı kendi adlarına Kanuna göre hesaplanan tapu harçlarını devlete yatıracak sonra satıcı kendi adına ödediği harcı sözleşme hükmüne göre yeni malik alıcıdan isteyecektir. Yeni malik tapu harcını satıcıya ödemediğinde karşımıza vergiden kaynaklanan bir özel hukuk uyuşmazlığı söz konusu olacaktır.

Örnek 2: Bir mükellef vergi teşviki almak için bir danışmanlık firmasından hizmet almış ve sonradan teşvik belgesi danışmanlık firmasının eksiklikleri nedeniyle iptal edilmiş olsun. Bu durumda teşvik kapsamında önceden tecil edilen vergiler için vergi dairesi mükellefe vergi tarh etmiş olsun. Bu durumda mükellef tarh edilen vergiler için zarara uğradığından bahisle danışmanlık firmasını dava edebilecektir. Çünkü, danışmanlık firması faaliyetini sürdürmesi

sırasında özen yükümlülüğüne aykırı davranmıştır. Mükellef ödemek zorunda kaldığı vergilerin kendisi nezdinde oluşturduğu zararın tazmini için danışmanlık firmasına özel hukuk hükümlerine göre adli yargıda açacağı dava ile talep edebilecektir.

Örnek 3: Bir işveren işçinin ücret geliri üzerinden vergisini hesaplarken engellilik indirimini uygulamaması nedeniyle fazla vergi hesaplayıp vergi kesintisi yapmış olsun işçi ödenen fazla vergi için özel hukuk hükümlerine göre işverene başvurma hakkına sahiptir.

Örnek 4: Gerçekte KDV'ye tabi olmamasına karşın kiraya veren KDV'ye tabi olduğunu iddia ederek kiracıdan kira bedeli üzerinden KDV tahsil edip vergi dairesine yatırmıştır. Kiracı kendisinin KDV kadar fazla kira ödemek zorunda kaldığı iddiasıyla bunun kiraya verenden iadesini talep etmiştir.

Örnek 5: Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen hammaddeler işlenerek mamul hale getirildikten sonra ihraç edilmesi gümrük mevzuatı gereğidir. Üretici mamul hale getirdiği malları sözleşmeye aralarındaki sözleşmeye dayalı olarak aracı ihracatçıya satmıştır. Aracı ihracatçı sözleşmeye aykırı hareketle mamul malları yurt dışına ihracını gerçekleştirmemiştir. Bu durumda hammaddeleri ithal eden kişiye gümrük vergisi ve ceza kesilmiştir. İthalatçı idareye ödemek zorunda kaldığı vergi ve ceza için aracı ihracatçıya adli yargı yerlerinde açacağı dava ile talep edecektir. İthalatçı tarafından vergi ve cezaların ödenmesi somut zarar halini ifade ettiğinden ödendiği durumda aracı ihracatçı aleyhine dava açılabilecektir.

Örnek 6: Taraflardan satıcı (S) üzerinde anlaştığı fiyattan malı teslim etmiş faturayı KDV dahil düzenleyip alıcı (A)'ya göndermiştir. (A) üzerindeki anlaştıkları fiyatın içine KDV dahil olduğunu iddia etmekle faturaya itiraz etmiştir. Taraflar arasındaki bu uyuşmazlığın çözüm yeri adli yargı olur.

XV. VERGİDEN KAYNAKLANAN RÜCU HAKKI[70]

Rücu, başkasına ait borcu ifa eden kimsenin, malvarlığındaki eksilmeyi asıl borçluya dönerek istemesidir. Bu nedenle rücu ilişkisi bir kimsenin başkalarına ait olan bir borcu ödemesiyle ortaya çıkar. Rücu hakkının özünde başkasına ait borcu ifa eden kişinin malvarlığında meydana gelen azalmanın giderilmesi amacı yatar. Vergi hukukunda özellikle verginin ödenmesinden sorumlu olanlar bakımından geniş ve yaygın bir uygulama alanı tanınmıştır. Vergi borcunun bir başkası tarafından ödenmesi rücu hakkının kullanımına yol açan bir sebep olarak kabul edilmekle birlikte bu hakkın kapsamı, şartları ve nasıl kullanılacağına

[70] Geniş bilgi için bkz, Doğan Şenyüz, "Vergiden Kaynaklı Rücu Hakkı", **Maliye Araştırmaları – 4**, (Ed. Burçin Bozdoğanoğlu), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2021, ss. 252-292.

dair kurallara vergi mevzuatında yer verilmemiştir. *Bu alanlar özel hukuka göre çözülmesi gereken alanlar olarak karşımıza çıkar. Bunun sebebi, rücu ilişkisinin verginin ödenmesinden sonraki aşamaya ilişkin olmasına bağlıdır. Vergi kim tarafından olursa olsun ödendikten sonra ortaya çıkan rücu ilişkisinde devletin yeri ve taraf sıfatı bulunmaz.*

Vergi borçlusu mükellef, vergi alacaklısı devlet ve vergiyi mükellef adına devlete ödeyen üçüncü kişi arasındaki ilişkide rücu hakkı, rücu alacaklısı olan üçüncü kişinin rücu borçlusu olan mükellefe başvurma hakkıdır. Vergi kaynaklı ilişkide rücu alacaklısı mükellefin vergisini kanunen ödemek zorunda kalan vergiden sorumlu veya böyle zorunluluk bulunmamakla birlikte mükellefle aralarındaki bir sebebe dayalı veya değil vergi borcunu ödeyen kişidir. Vergi borcunu ödeyen kişinin mükellefe başvurusu özel hukuk hükümlerine göre sonuçlandırılır. Bu nedenle alacağın sebebi dışındaki durumların vergi hukuku ile ilgisi bulunmaz.

Rücuen alacak hakkı ödemede bulunan kişinin şahsında doğan bağımsız bir talebi içerir. Şüphesiz her hak gibi rücuen alacak hakkı sahibi de bu hakkını kullanıp kullanmamakta serbesttir. Dolayısıyla rücuen alacak hakkının kullanımı öncelikle rücu alacaklısının bu konudaki talebini hukuk önüne getirmesine bağlıdır.

Rücu hakkının kaynağı vergi kanunlarında rücu hakkının özel olarak belirtildiği haller "…rücu edebilirler",…"rücu etme hakkına sahiptirler", "…rücu hakkını kaldırmaz" denmek suretiyle ortaya konulmuştur.

Vergiden kaynaklanan rücu hakkı;

- vergi kanunlarında rücu edileceği belirtilen ilişkilere,
- vergi kanunlarındaki müteselsil sorumluluğun öngörülmesine,
- özel hukuktaki genel sebepler olan sözleşmelere (kefalet, adi ortaklık, vekalet ve kontrgaranti sözleşmeleri, borcun iç üstlenmesi ve borca katılma sözleşmeleri), sebepsiz zenginleşme ve vekaletsiz iş görmeye,

dayanır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ VE HAKLARI

I. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ

Devletle mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin sağlıklı bir biçimde işlerliğini sağlamak amacıyla vergi hukukunda mükelleflere birtakım ödevler (borçlar) yüklenmiştir. Mükelleflerin üzerine düşen vergiyi ödemek anlamına gelen maddi vergi defter tutmak, belge düzenlemek, beyanname vermek, vergi levhası bulundurmak gibi bir takım vergilendirme ile ilgili şekli borçları bulunur. Bunlar mükelleflerin kanundan kaynaklanan ödevlerdir. Zaten vergi ilişkisi de kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisidir.

"Mükellefin Ödevleri"ne VUK'un ikinci kitabında yer verilmiştir. Bu başlıkta geçen mükellef kavramı; mükellefi, vergi sorumlusunu ve vergi ödevlisini kapsamaktadır. VUK'da yer alan ödevler; bildirimler, defter tutma, vesikalar, vergi karnesi, muhafaza ve ibraz ödevleri şeklinde sayılmıştır. Verginin kanuniliği ilkesi maddi ve şekli ödevlerle ilgili kuralları birlikte kapsar.

A. BİLDİRİME İLİŞKİN ÖDEVLER

Mükellefler vergilendirme bakımından önem taşıyan bazı hususları vergi idaresine bildirmek zorundadırlar. Vergi dairelerine yazılı olarak bildirimde bulunulur. Ancak defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar sözlü olarak da bildirimde bulunulabilirler. Bu durumda sözlü bildirmeler tutanakla tespit olunur (VUK m. 169). Bildirim mükellefin bizzat kendisince yapılabileceği gibi avukatı veya serbest muhasebeci mali müşaviri tarafından da yapılabilir. Yazılı bildirmelerin posta ile taahhütlü olarak gönde-

rilmesi mümkündür. Bu takdirde bildirmenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer (VUK m. 170).

1. İşe Başlamayı Bildirme

Vergi hukukunda mükellefiyetin tespiti işe başlama ile yapıldığından, işe başlamayı bildirme ödevine özel önem verilmiştir. Vergiye tabi mükelleflerden işe başlayan; *ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları* işe başlandığını bildirmek zorundadırlar. Görüldüğü üzere işyeri ölçüsünde yapılan işler bakımından bazı mükellefler, işe başladıklarını vergi dairesine bildirmek zorundadır.

İşe başlama konusunda VUK'da bazı karinelere yer verilmiştir. Tüccarlar açısından bu belirtiler; bir işyeri açmak, işyeri açılmamış olsa bile mesleki bir kuruluşa kaydolmak veya bilfiil işle uğraşmak olarak sayılmıştır. Serbest meslek erbapları için işe başlamanın belirtileri ise; özel bir işyeri açmak, çalışan yere tabela veya levha asmak, ilanlar yapmak veya mesleki bir kuruluşa kaydolmak şeklinde belirtilmiştir. Ancak yukarıda ortaya konulan hususların gerçekleşmiş olması, her koşulda işe başlandığı anlamına gelmeyebilir. Bu durumda, mükellefin işe başlamadığını ispatlaması gerekir.

İşe başlayacak kişilerin işe başlama bildirimleri:

Gerçek kişilerin işe başlama bildirimleri; gerçek kişiler veya onlar adına yetkili kılınmış avukat ya da meslek mensuplarınca işe başlama tarihinden **on gün** içinde, yerine getirilir.

Şirketlerin işe başlama bildirimleri; işe başlama tarihinden itibaren **on gün** içinde ticaret sicili memurluğu tarafından vergi dairesine bildirilerek yerine getirilir (VUK m. 153). Şirketlerin tescil tarihi işe başlamanın belirtisi sayılması nedeniyle aynı zamanda işe başlamayı gösterir (VUK m. 154/2).

Şirketler dışında kalan tescile tabi kuruluşların işe başlama bildirimleri; kanuni temsilcileri tarafından işe başlama tarihinden itibaren **on gün** içinde yerine getirilir (Örneğin, bir vakıf veya dernek iktisadi işletme kurmuşsa bu kapsama girer). Kişiliği olmayanlar bakımından da bu on günlük süre geçerlidir.

Sahte belge düzenleyicilerinin işe başlamada teminat uygulaması:

Sahte belge düzenleyicisi olan kişilerin yeni işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde **teminat istenmesi** yoluna gidilmiştir (VUK m.153/A). Buna göre, teminat istenebilmesi için öncelikle işyeri açacak olan kişinin başka bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde 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 üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden olması gerekir.

Şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve kanunda belirtilen tutarda teminat verilmiş olması şart kılınmıştır.

2. İşi Bırakmayı Bildirme

İşe başlamayı bildirmek zorunda olanlar, işi bırakmaları halinde bıraktıklarını da bildirmek zorundadırlar. Vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durması işin bırakılması anlamını taşır. Herhangi bir nedenle işlerin geçici olarak durması veya askıya alınması işin bırakılması anlamına gelmez. İşi bırakanlar, işi bıraktıkları tarihten itibaren **bir ay içinde** durumu bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (VUK m. 160). Mükellefler işi bıraktıklarında, kullanılmamış belgeler ile en son kullanılan ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz ederek kullanılmamış belgeleri iptal ettirmeleri gerekir. Ayrıca ödeme kaydedici cihazlar için yapılacak hurdaya ayırma işlemlerini yaptırmaları ve bunlara ait levhaların vergi dairesine iade edilmesi gerekir.

Ölüm, işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi; tasfiye veya iflas kararları ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış kabul edilir ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince silinir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

3. Diğer Bildirimler

İşe başlamayı ve bırakmayı bildirme dışında mükelleflerin birçok konuda da bildirimde bulunma ödevleri vardır. Mükelleflerin vergi dairesine bildirmesi gereken değişiklikler; adres değişiklikleri, iş değişiklikleri, işletme değişiklikleri, mükellefiyet biçiminde değişiklikler ile bina ve arazi değişiklikleridir.

Bunun dışında belgeleri bildirme, talep üzerine bilgi verme, devamlı bilgi verme, vergi kimlik numaralı işlemleri bildirme konularında da mükelleflere veya ilgili kuruluşlara bildirimde bulunma ödevleri verilmiştir.

Diğer bildirimlere ilişkin ödevler başlıklar halinde şöyle ortaya konabilir:

- İşyerinin adresinin değişikliğinin bildirilmesi, VUK m. 157 (1 ay içinde),
- İş veya mükellefiyet değişiklikleri, VUK m. 158 (1 ay içinde),
- İşyeri sayısındaki değişiklikler, VUK m. 159 (1 ay içinde),
- Anlaşmalı matbaaların bastıkları belgeleri bildirmeleri, VUK m. 257 (teslimi takip eden 15 gün içinde),
- Noterlerin onayladıkları belgeleri bildirmeleri, VUK m. 355 (onayı takip eden ertesi ay içinde),
- Vergi kimlik numaralı işlemleri bildirmek, VUK m. 353/9,
- Bildirim ve formları elektronik ortamda göndermek VUK.m. 355/6 (ertesi ayın son günü sonuna kadar),
- Zirai kazanç komisyonlarına bilgi verme, VUK m. 148 (uygun süre),
- İncelemeye yetkili kişilere bilgi verme, VUK m. 148 (uygun süre),
- Devamlı bilgi verme kapsamında bilgi verme, VUK m. 149 (belirlenen süre),
- Ölüm olaylarını ve intikalleri bildirme, VUK m. 150 (ölümü takip eden ertesi ayın 15. günü),
- Tescil edilen araçların veya bunlardaki değişikliklerin bildirilmesi, MTV m. 13 (1 ay içinde),
- Çiftçilerin ekim ve sayım beyanı, VUK m. 243 (her yılın Kasım ayı),
- Ödeme kaydedici cihazların satışını yapanlarca gerçekleştirilen satışların bildirimi ÖKCK m. 70 (alış faturasının düzenlendiğinden itibaren 15 gün).

B. BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde kanunda sayılan defterlere kaydedilmesi esasına dayanır. Hangi belgelerin hangi şartlar ve hukuki ilişki altında düzenleneceği VUK'da isim ve içerik olarak belirtilmiştir.

Vergiyi doğuran olayın özünün bir özel hukuk işlemine dayanması nedeniyle vergiyi doğuran olayı tespit için düzenlenen belgeler, ilişkinin tarafları açısından özel hukuk itibariyle kullanılabilecek delil niteliği de taşır. Özel hukuk bakımından bir ilişkinin belgeye bağlanması onun alanıyla ilgilidir. Özel hukuk bakımından işlemlerin geçerliliğinin yazılılık şartına bağlandığı durumlarda o işlem yazılı düzenlenmedikçe geçerli sayılmaz. Vergi hukuku ise hangi tür ilişkilerde hangi belgenin mutlaka düzenlenmesi gerektiğini belirlemiştir. Bunun da ötesinde vergi hukukunda belgelerin kayıt sistemine aktarılması ve/veya saklanması da düzenlenmiştir.

Genellikle beyana dayanan vergilerde vergi matrahı muhasebe kayıtlarına dayandırılarak hesaplanır. Muhasebede ise bütün kayıtlar belgeye dayanmaktadır. İspat etme özelliği de bulunan bu belgelerin bir kısmı mükellefler arasındaki ilişkilere yönelik, diğer bir kısmı ise mükellef ile devlet arasındaki ilişkilere yönelik olarak düzenlenmektedir. Vergi mükellefleri, aşağıda açıklanan belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Bu belgelerin anlaşmalı matbaalarda bastırılarak kullanılması gerekir. Anlaşmalı matbaalarda bastırılmamış belgeler ise ancak noterliğe tasdik ettirildikten sonra kullanılabilir.

1. Fatura

Mal satışı veya hizmet ifası hallerinde alınan bedeli göstermek üzere düzenlenen bir belge olan fatura hukuki anlamda, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika (VUK m. 232) olarak tanımlanabilir. Bu haliyle fatura hem borç miktarını gösteren hem de borcun sebebini gösteren borçlandırıcı bir belge niteliğini taşır. Faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmediğinde içeriği kabul edilmiş sayılır. Ancak itiraz edilmemesi malın teslim edildiğini veya hizmetin ifa edildiğini göstermez. Fatura yalın haliyle borçlandırıcı belgedir teslim veya ödeme belgesi değildir.

Kanun fatura kesme zorunluluğu bakımından satışın nihai tüketiciler dışındakiler ve nihai tüketiciler bakımından farklılık getirmiştir.

Nihai tüketiciler dışındakilere yapılan satışlarda fatura zorunluluğu:

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbest meslek erbabına,
- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Vergiden muaf esnafa,

sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Nihai tüketicilere yapılan satışlarda fatura verme sınırı:

- Nihai tüketicilerin, fatura verebilecek durumdaki kişilerden satın aldıkları emtia veya hizmet bedelinin KDV dahil **2.000 TL'yi**[71] geçmesi,
- Nihai tüketicilerin alımları yukarıda belirtilen parasal sınırın altında kalmakla beraber nihai tüketicinin **istemesi,**

halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi zorunludur.

Faturada iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur. Fatura malın teslim edildiği veya hizmetin sunulduğu tarihten itibaren en geç **yedi gün** içinde düzenlenir. Faturanın yedi günden daha az bir sürede düzenlenmesi ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu süreler içinde düzenlenmemiş faturalar mali hükümler bakımından geçerli olsalar da şekil bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Dikkat edilirse en son süre olan yedi günlük sürenin belirlenmesinde ne satım sözleşmesinin yapıldığı zaman ne de ödemenin yapıldığı zaman önemlidir. Faturanın düzenlenmesinin son gününün tespitinde malların teslim veya hizmetin ifasının tamamlandığı tarih önemlidir. Yedinci günün hesabında malların teslim edildiği veya hizmetin tamamlandığı gün sayılmaz, son gün resmî tatile rastlarsa ilk iş günü tatil saatinde süre biter (VUK m. 18). Fatura düzenlemede dikkate alınacak parasal sınır teslim ve ifanın yapıldığı ana göre belirlenmesi gerekir.

Fatura içeriği malların teslim edildiği veya bedelinin ödendiğinin iddia edilmesi halinde iddia eden taraf iddiasını ispatla mükelleftir. Mal teslim edilmeden faturanın düzenlenmesine engel yoktur. Çünkü fatura tesellüm belgesi değil borçlandırıcı bir belgedir. Fatura kesilmeden ödeme yapılmasına da engel yoktur. Bu durumda tahsilatlar sipariş avansı sayılır.

Faturanın vergi kanunlarına göre düzenlenme süresi ile ticaret kanununa göre itiraz süreleri farklı hukuki durum ve sonuçları ifade eder[72].

---

[71] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

[72] Ticaret hukukuna göre adına fatura düzenlenen kişi fatura eline geçtiğinden itibaren en geç 8 gün içinde fatura içeriğine itiraz edebilir (TTK m.21/2). Faturayı alan tacir 8 gün içinde itiraz etmezse, karine olarak, faturanın içeriğinin kabul etmiş sayılır. Bu durumda fatura içeriğinin doğru olmadığına ilişkin ispat yükü faturayı alan tacire ait olur. Faturayı alan tacir 8 gün içinde faturaya itiraz ederse fatura içeriğinin doğru olduğunu ispat yükü faturayı düzenleyen tacire geçer. Faturaya itirazda 8 günlük sürenin sonuç doğurabilmesi faturayı alanın tacir olmasına bağlanmıştır. Faturayı alan kişi tacir değil veya tacir olsa bile taraflar arasında faturaya dayanak oluşturan temel borç ilişkisine (taraflar arasında satı, eser, kira vb. yapılmış sözleşme ilişkisine) dayanmıyorsa süresinde itiraz edilmemesi faturayı düzenleyen lehine bir karine oluşturmaz.

a. E-Fatura

E-Fatura, veri format ve standardı GİB tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin GİB'deki e-fatura platformu üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir. Ülkemizde 2010 yılından itibaren uygulaması başlamış olan e-Fatura, VUK hükümleri açısından kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olup, belge düzeni açısından yeni bir belge türü değildir.

E-Fatura uygulamasında, sistemde kayıtlı kullanıcılar birbirlerine e-Fatura gönderebilir ve alabilirler. Kullanıcılar sistemden gönderdikleri veya aldıkları e-Faturaları, bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilirler. Dolayısıyla e-Fatura uygulaması sistemi, satıcının sistem üzerinde oluşturduğu faturanın GİB'den geçerek alıcıya elektronik yolla iletildiği, alıcıların ise sistem üzerinden faturayı işledikten sonra kabul ettiği ya da faturanın sistemde iade veya ret edildiği bir platformdur.

E-Fatura uygulamasına dahil olmak zorunda olan mükellefler şunlardır:

- Yıllık brüt satış hasılatı 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
- ÖTV Kanunu ek (I) ve (III) sayılı listedeki malların imal ve ithal eden mükellefler,
- Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımını internet ortamını kullanan mükellefler veya aracıları,
- Komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.

Yukarıda sayılanlar haricindeki mükellefler için e-Fatura uygulamasından yararlanma ihtiyaridir (VUKGT No: 509).

b. E-Arşiv Fatura

E-Arşiv Fatura, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin bu uygulamaya kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlar), belirlenen standartlara uygun olarak elektronik ortamda oluşturdukları e-Arşiv Faturasının bir nüshasını, alıcısının talebine göre kâğıt ortamında veya elektronik ortamda iletme ve kendilerine kalan nüshayı ise elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etme imkanı sağlayan bir uygulamadır.

e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 01.01.2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 30 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından 5.000-TL'yi) aşması halinde, söz konusu faturaların "e-Arşiv Fatura" portalı üzerinden düzenlenmesi zorunludur. Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca birlikte değerlendirilmekte olup, faturaların vergi dâhil tutar toplamının belirtilen tutarı aşma-

sı halinde, söz konusu faturaların e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu bulunmaktadır.

2. Gider Pusulası

Gider pusulası, belge düzenlemeyenlere yaptırılan işler veya onlardan alınan mallar ile ilgili yapılan ödemelerin belgelendirilmesinde kullanılır. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, belge düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir (VUK m. 234).

Gider pusulası; işin mahiyeti, malın cins ve türü ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi içeren ve iki nüsha olarak düzenlenip, bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren **en fazla 7 gün** içinde düzenlenir. Bu süre içinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

Mal veya hizmet bedelinin banka, ödeme kuruluşu ve PTT aracılığıyla ödenmesi halinde, bunlar tarafından düzenlenen dekont, alındı vb. belgeler ile kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları ilgili mevzuat dahilinde düzenledikleri belgeler gider pusulası yerine kabul edilmiş ve bu hallerde mükellefler tarafından ayrıca gider pusulası düzenlenmesine gerek kalmamıştır.

Günümüzde gider pusulasının elektronik ortamda düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı ile GİB'e yine elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesine imkân sağlanmıştır. Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz üzerinden e-Gider Pusulasında bulunan bilgileri de ihtiva eden e-Gider Pusulası Bilgi Fişinin iki nüsha halinde üretilmesi ve taraflarca imzalanması halinde; bu bilgi fişi nüshaları da e-Gider Pusulasının kâğıt nüshaları yerine geçmektedir.

3. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlar karşılığında ödenen bedel için düzenlenen bir belgedir. 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 (VUK m. 235).

Çiftçiden avans üzerine yapılan alımlarda makbuz, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzu için parasal bir sınır öngörülmemiştir.

Günümüzde e-Fatura uygulamasını kullanan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek durumunda olanlar, E-Müstahsil Makbuzu uygulamasını kullanmak zorundadır. E-Müstahsil Makbuzu, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki "Müstahsil Makbuzu" belgeleri ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

4. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbaplarınca yapılan hizmetin bedelinin tahsil edildiğini gösteren bir belgedir. Tahsil anında düzenlenmesi nedeniyle aynı zamanda tahsilat belgesi özelliği taşır. Oysa fatura borçlandırıcı belge iken serbest meslek kazancı tahsilat belgesidir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimler (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil) tarafından kullanılacak kredi kartı okuyucularıyla düzenlenecek POS fişleri serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmektedir (VUK Gen. Teb. No: 382). Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir (VUK m. 236).

Günümüzde e-Serbest Meslek Makbuzunun (e-SMM) elektronik ortamda oluşturulması, muhatabının talebi doğrultusunda kâğıt veya elektronik ortamda iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve GİB'e elektronik ortamda iletilebilmesi veya raporlanabilmesine imkan sağlanmıştır (VUK GT No: 509). E-SMM uygulamasına dahil olan mükelleflerin e-SMM belgelerini düzenlemeleri açısından elektronik imza veya mali mühür kullanmaları gerekmektedir. Elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-SMM belgesinin, muhatabının talebi üzerine ıslak imzalı kağıt çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek teslim edilmesi zorunludur.

5. Perakende Satış Vesikaları

Perakende satış vesikaları, belli tutarın altındaki satışlar için düzenlenebilecek belgelerdir. Bunlarla belgelenebilecek giderler, genel gider niteliğinde olan harcamalardır. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik etmek zorundadırlar (VUK m. 233):

- Perakende satış fişleri,
- Makineli kasaların kayıt ruloları,
- Giriş biletleri,
- Yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış belgeleri alıcı yönünden satıcının verdiği fatura yerine geçer. Bu belgelerde işletme veya mükelleflerin adı, düzenleme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Bir işlem için perakende satış fişi verilebilmesi için öngörülen şartlar şöylece belirtilebilir:

- Alınan malın satılmak için alınmaması (satışın faturaya bağlanması gereken nitelikte olmaması),
- Satış bedelinin fatura için belirlenen parasal sınırı geçmemesi.

Bu belgelerin üzerinde; işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar; teknolojik gelişmeler çerçevesinde teknik ve fonksiyonel özellikleri GİB tarafından yeniden belirlenen, internet yoluyla GİB'e güvenli şekilde veri aktarabilen ve iletişim kurabilen bilgisayar tabanlı cihazlardır. Bu yeni cihazlar yazar kasa olarak bilinen klasik ödeme kaydedici cihazlar ile alışverişlerde kredi kartları için kullanılan POS cihazlarının özelliklerini bir arada bulundurmakta ve dolayısıyla hem bankacılık, hem de fiş kesme işlemlerinin bir arada yapılmasına imkan sağlamaktadır.

6. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, bir yerden başka bir yere ticari mal sevk edilmesi esnasında düzenlenecek bir belgedir. Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır (VUK m. 230/5).

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. İrsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, VUK'un 230. ve 231. madde hükümleri uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye, kime ve hangi tarihte gönderildiği ayrıca belirtilir.

İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek yoktur. Ayrıca, nihai tüketicilerin satın aldıkları malları teslim aldıktan

sonra kendilerinin taşıması veya taşıttırılması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

E-İrsaliye uygulaması, mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla; hali hazırda kağıt ortamda düzenlenmekte olan "sevk irsaliyesi" belgesinin, uygulamaya kayıtlı olan mükellefler arasında elektronik belge olarak düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesini kapsar (VUK GT No: 509). Kağıt irsaliyede bulunması gereken bilgiler dışında, e-irsaliye düzenlenirken fiili sevk tarihinin yanı sıra saat ve dakika olarak fiili sevk zamanı bilgilerinin de bulunması zorunludur. Ayrıca e-İrsaliye belgesinin malın fiili sevk zamanından önce düzenlenmesi ve GİB Sistemine iletilmesi gerekmekte olup, malın fiili sevki sırasında elektronik olarak görüntülenmesinin sağlanması zorunludur.

7. Taşıma (Nakliye) İrsaliyesi

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için VUK'un 209. maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ile aracın plaka numarasını ihtiva eden seri numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar (VUK m. 240/A). Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Mallarını kendi aracıyla taşıyanlar taşıma irsaliyesi düzenlemek zorunda değildir.

8. Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar (VUK m. 240/C). Konaklama tesislerinde konaklayan ve bu tesislerin hizmetlerinden yararlananlar günlük müşteri listelerine kaydedilir. Konaklayan kişilerin bu tesislerden ayrılmaları halinde, günlük müşteri listelerindeki toplam gün sayısına göre hizmetin bedeli hesaplanır ve buna uygun olarak fatura düzenlenir. Dolayısıyla konaklama tesislerindeki faturaların dayanağını günlük müşteri listeleri oluşturur.

9. Yolcu Listesi

Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında VUK m. 233 gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar (VUK m. 240/B). Yolcu taşıma biletlerinin acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu

listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır. Yolcu listesi taşıma işlemlerinin fiziksel görünümlerini tespit etmek için düzenlenir.

10. Ücret Bordrosu

İşverenlerin her ay çalıştırdıkları işgörenlere ödedikleri ücretler için düzenlemek zorunda oldukları belgedir. Ücret bordrosunun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın 20. gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır (VUK m. 238). Diğer ücretler nedeniyle vergilendirilen hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmez.

11. Muhabere Evrakı

Tüccarların her tür ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraf, teleks vb. muhabere yazışma ve haberleşme evraklarını oluşturur. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının işlerin icabına göre dosyada saklanması zorunludur (VUK m. 241).

12. Diğer Belgeler

Vergi mevzuatımız gereğince belirli işleri yapan mükelleflerin düzenlemek zorunda oldukları ancak yukarıda sayılan vesikalar kadar yaygın olmayan bazı belgeler de bulunmaktadır. Söz konusu belgelerin bazıları: Adisyon, Reçete, Ambar Tesellüm Fişi, Döviz Alım/Satım Belgesi, Dekont, Sigorta Poliçesi, İşlem Sonuç Formu, Ödünç Sözleşmesi, Uygunluk Belgesi vb.

13. Belgeye Bağlanması Gerekmeyen Haller

Kayda geçirilen bazı işlemler vardır ki bunlar için belgeye bağlanma zorunluluğu yoktur. Gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve işin, konusuna uygun bulunması koşuluyla aşağıdaki harcamaların belgelendirilmesine gerek yoktur (VUK, m. 228).

- Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışkanlık haline getirilmemiş çeşitli giderler. Örneğin lokanta ve benzeri yerlerde verilen bahşişler gibi,

- Belgenin teminine imkân olmayan giderler. Örneğin şehir içi yolcu taşımacılığı ile ilgili olarak otobüslere yapılan ödemeler gibi,

- Vergi kanunlarına göre götürü olarak belirlenen giderler. Örneğin elde ettiği kira gelirinin beyanında götürü gider usulünü seçen bir mükellef gelirin %15'ini götürü gider olarak hesaplayıp gelirden indirebilir.

- İhracat yapanların yurda döviz olarak getirdikleri tutarın binde 5'ini gider yazabilirler.

C. DEFTER TUTMA ÖDEVİ

Vergi sisteminde yer alan bazı vergiler defter ve kayıt sistemine dayandırılmışken, bazıları defter ve kayıt tutmayı gerektirmez. Defter ve kayıt sistemi özellikle ilgili verginin matrahı defter ve belgeler üzerinden belirlenen vergiler açısından önem arz eder.

1. Defter Tutma Ödevinin Amacı

Mükelleflere defter tutma ödevi verilmesinin amacı şu şekilde belirtilmiştir (VUK m. 171):

- Vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla, üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Hangi mükelleflerin hangi defterleri tutacakları, vergi türüne ve mükellefiyetin biçimine göre farklılaştırılmıştır. Örneğin imalat yapan işletmelerin tutacakları genel ve özel defterler kanunda ayrı ayrı tespit edilmiştir.

Vergi kanunlarına göre tutulan defterler her şeyden önce vergi açısından delil niteliği taşırlar. Tutulan defter ve belgeler ve bunlarda yer alan bilgiler, aksi ispat edilinceye kadar defter ve kayıtlar ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere ve iktisadi ticari icaplara uygun olduğu kabul edilir. Bu duruma defter ve belgelerin "doğruluk karinesi" adı verilir.

Defterlerin delil olarak gösterilebilmesi için gerçekleri yansıtacak şekilde usulüne uygun olarak tutulmuş olmaları şarttır. Defterlerin tacirlerin birbirleri arasındaki ilişkilerde lehe veya aleyhe delil olma niteliklerine yönelik şartlar Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir.

2. Defter Tutmak Zorunda Olanlar

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olanlar (VUK m. 172):

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olmayanlar (VUK m. 173):

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf,
- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseler,
- Kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

3. Tutulması Gereken Defterler

Mükelleflerin durumlarına göre tutulması gereken defterler şunlardır:

Genel Defterler:

- Yevmiye defteri (VUK m. 183, birinci sınıf tüccarlar)
- Defteri Kebir (VUK m. 184, birinci sınıf tüccarlar)
- Envanter defteri (VUK m. 185, birinci sınıf tüccarlar)
- İşletme hesabı defteri (VUK m. 193, ikinci sınıf tüccarlar)
- Serbest meslek kazanç defteri (VUK m. 210, serbest meslek erbapları)

Özel Defterler:

- İmalat defteri (VUK m. 197, birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat işi ile uğraşanlar)
- Bitim işleri defteri (VUK m. 200, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan müşterilerine ait malları ücret karşılığı işleyenler)
- Damga vergisi defteri (VUK m. 205, damga vergisine ilişkin kayıtları muhasebe defterinde göstermeyenler)
- Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri (VUK m. 207, yabancı nakliyat kurumları veya bunları temsil eden şube ve acenteleri)
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri (VUK m. 204, BSMV'nin konusuna giren işlemleri yapan banka, banker ve sigorta şirketleri)
- Ambar defteri (VUK m. 209, depo, ardiye, nakliye ambarı işletenler)
- Çiftçi işletme defteri (VUK m. 213, zirai işletme hesabına tabi çiftçiler)
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları defteri (VUK m. 208, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabının defterlerinde ayrı bir yerde göstermedikleri menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için).

4. Tutulacak Defterlerin Tasdiki

Mükellefler faaliyet türlerine uygun düşen defterleri tutmaları yanında bunların bazılarını tasdik ettirmek zorundadırlar. Tasdik işlemi mükelleflerin bu defterlere, istedikleri zaman istedikleri gibi ilaveler yapma, kimi sayfaları yırtma, silme, kimi kayıtları vergi ziyaına neden olacak biçimde sonradan değiştirme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle, defter kayıtları her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başında açılır. Takvim yılını esas alan hesap dönemine normal hesap dönemi denir. On iki aylık süreyi kapsayıp da takvim yılından farklı olan hesap dönemine ise özel hesap dönemi denir.

Öteden beri işe devam etmekte olanlar yeni dönemde yeni defter kullanacaklarsa defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirirler. Buna uygulamada **yenileme tasdiki** adı verilir. Normal hesap dönemine uygun faaliyette bulunan mükellefler hesap döneminin son ayı olan **Aralık ayı** içinde; özel hesap dönemini takip eden mükellefler ise, önceki özel hesap döneminin son ayı içinde defter tasdiklerini yaptırmak zorundadırlar.

Öteden beri işe devam etmekle olanlar yeni dönemde eski (önceki) dönem defterlerinin dolmaması nedeniyle bunları yeni dönemde kullanacaklarsa defterin kullanılacağı hesap döneminin ilk ayında bunların tasdik ettirilmesi gerekir. Buna uygulamada **devam tasdiki** adı verilir. Bu duruma göre normal hesap dönemine uygun faaliyette bulunan mükellefler hesap döneminin ilk ayı olan **Ocak ayı** içinde, özel hesap dönemini takip eden mükellefler ise, özel hesap döneminin ilk ayı içinde defter tasdiklerini yaptırmak zorundadırlar.

Yeni işe başlayanlar işe başlama tarihinden önce, sınıf değiştirenler sınıf değiştirme tarihinden önce, yeni bir mükellefiyete girenler mükellefiyete giriş tarihinden önce, muaflıktan mükellefiyete geçenler muaflığın kalktığı tarihten itibaren 10 gün içinde defterlerini tasdik ettirmek zorundadırlar (VUK m. 221). Yıl içinde defteri dolanlar yeni defterleri tutmaya başlamadan önce bunları tasdik ettirmek zorundadırlar.

Defterlerin tasdik işlemi sayfaların birbirini takip eden sayılarla numaralandırılması ve defterin kaç sayfadan oluştuğunun (tek veya çift numaralar) belirtilmesi suretiyle bu bilgilerin defterlerin ilk ve son sayfalarına yapıştırılarak gerçekleştirilir. Defterlerin tasdik makamı işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa edenler, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliğidir. Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasında defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğünce tasdik edilir (VUK m. 223).

Tasdike tabi defterler şu şekilde belirlenmiştir (VUK m. 220):

- Yevmiye (günlük) defteri,

- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- Nakliyat vergisi defteri,
- Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,
- Yukarıda sayılan defterlerin yerine, tutulması uygun görülen defterler.

Hekimler meslekleri gereği tutukları protokol defterinde serbest meslek kazanç defterindeki bilgilere yer vermeleri koşuluyla serbest meslek kazanç defteri tutmayabilirler (VUK m. 210/son).

VUK, tutulma zorunluluğu getirdiği defterlerden bazılarının tasdikini zorunlu tutmamıştır. Örneğin, VUK'da ***büyük defter*** (defteri kebir) tutulması zorunlu olmakla beraber, tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmamıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, TTK'ya göre defteri kebir (büyük defter)'in de tasdiki zorunlu olması nedeniyle, bu defterin tasdik edilmemesi halinde TTK hükümlerine göre yaptırım uygulanacağına şüphe yoktur.

Elektronik ortamda tutulan defterler için *yılın ilk ayı için berat alınması açılış tasdiki, yılın son ayı için berat alınması kapanış tasdiki* yerine geçer. Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılır. Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder.

5. Defterlerin e-Defter Olarak Tutulması

Elektronik Defter (E-Defter), şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK mük. md. 242). Ülkemizde bilgi teknolojilerinden yararlanarak mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla e-defter tutma zorunluluğu getirilmiştir.

E-Fatura kapsamındaki tüm mükellefler, 2018 veya sonraki yıllar brüt satış hasılatı 5 milyon TL'yi aşan mükellefler ile bağımsız denetime tabi olan şirketler e-defter uygulamasına geçmek ve **edefter.gov.tr** adresinde format ve standardı belirlenen defterleri e-Defter olarak tutmak zorundalar (EDGT No: 3). Elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler kâğıt ortamında defter tutamazlar. Bu mükellefler kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılırlar.

Şimdilik format ve standartları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan yevmiye defteri ve defterikebir e-Defter olarak tutulabilmektedir. Ancak, ilerleyen dönemde Vergi Usul Kanununa ve Türk Ticaret Kanununa göre tutulması gereken diğer defterlerin de e-Defter kapsamına alınması söz konusudur.

6. Defter Beyan Sistemi

Defter Beyan Sistemi serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine imkân tanıyan sistemdir.

Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin sistemi kullanmaları zorunludur. Sisteme, **www.defterbeyan.gov.tr** adresi üzerinden giriş yaparak; gelir, gider, çalışan, stok, sabit kıymet gibi kayıtlar elektronik ortamda yapabilir, bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda defterler oluşturabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilir.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilecektir. Ayrıca VUK kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer vesikalar, özel mevzuatlarında yer alan düzenlemelere uygun olarak, Defter-Beyan Sistemi üzerinden veya bu Sistem vasıtasıyla elektronik ortamda düzenlenebilecektir (VUK GT No: 486).

D. KAYIT DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

Defterlerin kayıt düzenine ilişkin hükümlere VUK'un 215- 219. maddelerinde yer verilmiştir. Tek düzen hesap planı da dikkate alındığında kayıt düzenine ait hükümler başlıklar halinde şöyledir:

- Defterler Türkçe tutulmalıdır ve Türk harfleri kullanılmalıdır. Ancak, Türkçe kayıt bulunmak kaydıyla başka dilde kayıt da yapılabilir.
- Defterlerde uluslararası rakamlar kullanılmalıdır.
- Defterlerde değer ölçüsü olarak Türk Parası kullanılmalıdır. Ödenmiş sermayesi en az 100 milyon ABD doları ve bunun en az %40 yabancılara ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanı tarafından izin verilebilir (VUK m. 215). Belgeler Türk Parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre düzenlenebilir.

- Defterlere yazı mürekkeple veya bilgisayarla yazılır.
- Defterler hesap dönemi itibariyle (12 aylık) tutulur.
- Kayıtlar arasında satır çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz.
- Yanlış kayıtlar muhasebe ilkelerine göre düzeltilir. (Rakam ve yazılarda yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek, üst veya yan tarafına doğrusu yazılmak suretiyle düzeltilebilir.)
- Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yazıların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yok edilemez.
- Kayıtlar zamanında yapılmalıdır.

İşlemlerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve anlamını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların **10 günden** fazla geciktirilmesi uygun değildir. Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürütülen müesseselerde, işlemlerin esas defterlere **45 günden** daha geç intikal ettirilmesine izin verilmez.

E. BEYANNAME VERME ÖDEVİ

Türk vergi sisteminde bazı vergiler beyana tabi iken, bazıları beyana tabi değildir. Beyana tabi vergilerde matrah, mükellefin beyanı üzerine tespit edildiğinden, beyanname verme ödevi sistemin temel unsurunu oluşturmaktadır. Günümüzde, gerçek matrahı en iyi mükellefin kendisinin bileceği noktasından hareket eden beyan sistemi, çağdaş bir beyan yöntemi olarak kabul edilmiştir. Beyanname verme ödevi de doğal olarak beyana tabi vergilerin mükellefleri için geçerli olan bir ödevdir. Motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi gibi bazı vergilerde matrahın bildirilmesi gerekmediğinden, beyana tabi vergilerden değildir.

Beyan sistemi matrahın mükellef tarafından bildirilmesi için gereklidir. Mükellef veya sorumlusu tarafından beyanname verilmesi, tarhı için matrahın beyanı gereken vergiler için söz konusudur. Mükellef tarafından verilen beyanname genellikle ilgili verginin adı ile anılır. Örneğin, katma değer vergisi için vergilen beyannameye Katma Değer Vergisi Beyannamesi denir. Vergiler için yapılan tevkifatları bildirmek amacıyla kullanılan ve sorumlu sıfatıyla verilen beyannameler genel olarak o verginin adı ile ilişkilendirilerek Muhtasar Beyanname adı verilir. Örneğin, gelir vergisi mükelleflerinden yapılacak tevkifatları bildirmek üzere vergi sorumluları tarafından kullanılan beyannameye gelir vergisi muhtasar beyannamesi denir.

Türk vergi sisteminde yer alan beyana dayanan vergiler şunlardır[73]:

- Gelir Vergisi,
- Gelir Geçici Vergi,
- Kurumlar Vergisi,
- Kurumlar Geçici Vergi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Şans Oyunları Vergisi,
- Gümrük Vergisi,
- Damga Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi.

Günümüzde beyannamelerin hemen hemen tamamı elektronik ortamda verilmektedir. Sadece süreklilik arz etmeyen bazı beyannameler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca şekli belirlenen ve ücretsiz dağıtılan boş matbu evrak şeklinde düzenlenip verilmektedir. Beyanname ekinde verilmesi gereken liste, cetvel vb. varsa bunların beyannameye ilavesi şarttır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, aktif toplamı ve net satışlar toplamı;

- Bakanlıkça belirlenen hadleri aşmayanlar, Yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerini, Muhtasar Beyannameleri ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatmak zorundadırlar.

- Belirlenen hadleri aşan mükellefler ise, beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmektedirler.

Gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.

F. SAKLAMA VE İBRAZ ÖDEVİ

Mükelleflere defter ve belgelerini belirli süre saklama ve bu süre içinde istendiğinde ibraz etme ödevi getirilmiştir. Defter ve belgeleri saklama ve ibraz

[73] Emlak Vergisi beyana değil, bildirime tabi bir vergidir. MTV ve Çevre Temizlik Vergisi ise beyana tabi olmayan vergilerdir.

ödevi mükellefin beyanda bulunduğu matrah ve bilgilerin doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğal sonucu olarak ortaya çıkan bir ödevdir.

1. Saklama Ödevi

Defter tutmak zorunda olanlar tuttukları defterleri, aldıkları belgeleri, verdikleri belgelerin suretlerini bunların ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak "**beş yıl**" süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 253). Örneğin, 2019 yılının defterleri 2020 yılından başlamak üzere 31.12.2024 tarihine kadar saklanmak durumundadır.

Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılı başında başlayarak "**beş yıl**" süre ile saklamak zorundadırlar (VUK m. 254). Beş yıl geçtikten sonra ibrazı istenemez. İstense de ibraz edilmediğinde vergi hukuk bakımından sonuçları doğmaz[74].

2. İbraz Ödevi

Mükellefler esas itibariyle saklamak durumunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara kanuni süresinde ibraz edilmemesi re'sen matrah takdiri sebebi sayılmıştır.

İbraz ödeviyle bağlı olarak son süre doğal olarak saklama süresini aşamaz. Bu nedenle ibraz ödevinin yerine getirilmesinin istenebileceği son süre **"beş yıl**" olarak dikkate alınmak durumundadır.

G. LEVHA BULUNDURMA ÖDEVİ

Vergi hukukunda mükelleflere, işletmelere ve kullandıkları bazı cihazlara yönelik bilgilerin yer aldığı kimlik belgesi niteliğinde levhalar düzenlenir.

---

[74] Kendi uygulamaları bakımından geçerli olmak üzere başka kanunlarda farklı saklama süreleri öngörülmüştür. Örneğin Türk Ticaret Kanunu'na göre defter ve belgeleri saklama süresi **10 yıl** iken, Türk Ceza Kanunu'na göre bir vergi suçu olan "vergi kaçakçılığı suçları" ile ilgili zamanaşımına bağlı olarak belgeleri saklama süresi **8 yıldır**.

1. Vergi Levhası

Vergi uygulamasında levha denildiğinde "vergi levhası" akla gelir. Gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yılın **Mayıs** ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi matrahlarını gösteren tasdikli levhayı almak ve bulundurmak zorundadırlar (VUK m. 5/4). Söz konusu mükellefler vergi levhalarını internet vergi dairesinden yazdırmak suretiyle alırlar. Vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler vergi levhalarını iş yerlerinin; merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin yazıhanelerinde veya taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulundurmak zorundadırlar. Bundan amaç kolay yoldan mükellefiyetin tescil edilip edilmediğini tespit etmektir.

2. Diğer Levhalar

Vergi uygulamasında, vergi levhası yanında işletmede bulundurulması veya asılması gereken başka levhalar da vardır. Örneğin, belge basma yetkisi almış matbaa işletmecilerinin, işyerlerinin mükellefler tarafından kolayca okunup görülebilecek dış cephesine '*Bu İşyeri Vergi Usul Kanunu Uyarınca Çıkartılan Yönetmeliğe Göre Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımına Yetkilidir*' ibaresini taşıyan bir levha asma zorunluluğu, '*Ödeme Kaydedici Cihazlara Ait Levha*' ile '*Fiyatlarımıza Katma Değer Vergisi Dahildir*' levhası böyledir.

II. MÜKELLEF HAKLARI

Vergi konusundaki gelişmeler, bir yandan mükellefe ödevler yüklerken bir yandan da mükellef haklarının ortaya çıkışını beraberinde getirmiştir. Mükellef hakları vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır. Mükellef hakları kavramından, anayasa, uluslararası sözleşme, yasa, idari düzenleyici işlemlerle oluşturulmuş bir dizi haklar bloğu anlaşılmalıdır. Bu anlamda mükellef hakları, anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanınan, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkilerdir. Mükellef haklarının önem kazanmasının nedenleri; gelir idarelerinin mükellefe bakış açısındaki olumlu değişim, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, teknolojik ilerlemeler ve mükelleflerin seçmen olarak rolünün artmasıdır.

Mükellef haklarının bazıları, insan hakları temelinden kaynaklanan ve uluslararası alanda korunmasındaki esaslarından doğan yönü ile *negatif statü hakları* içinde değerlendirilebilir. Örneğin; mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, mülkiyet hakkı, ayrımcılığa tabi olmama

ve seyahat özgürlüğü hakkı gibi haklar mükellefleri korumaya yönelik olup, bu alanlara devletin herhangi bir müdahalede bulunmasını yasaklamaktadır veya karışmama ödevi yüklemektedir. Diğer taraftan mükellef hakları içerisinde yer alan; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı ve temsilci kullanma hakkı, vergilendirme sırasındaki haklar, tahsil sırasındaki haklar, idari çözüm yolları sırasındaki haklar, vergi denetimi sırasındaki haklar devlete "yapma veya yerine getirme" yükümlülüğü yüklemekte ve *pozitif statü hakları* içerisinde yer almaktadır.

Haklar tek tek ele alındığında vergi vergilerle ilişkisi bağlamında her zaman kolay ve net bir sınıflandırma yapılması zordur. Bu bizi hakların *karma nitelikli* özelliklerine götürmektedir[75].

A. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI VE AÇIKLANMASI

Birçok hukuk dalında zayıf tarafın haklarını (örneğin tüketici hakları, çocuk hakları, hasta hakları vb.) koruyucu düzenlemeler vardır. Benzer şekilde vergileme işleminin zayıf tarafını oluşturan mükellef hakları da bulunmaktadır.

1. Mükellef Haklarının Dayanakları

Mükellef haklarını düzenleyen hukuksal dayanakları, kendi içinde dört gruba ayırmak mümkündür:

- *Anayasa,*
- *Uluslararası anlaşma,*
- *Kanunlar,*
- *Mükellef hakları bildirgesi.*

Anayasa, uluslararası anlaşma ve kanunlar mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik kaynaklar iken, mükellef hakları bildirgeleri daha çok mükellef haklarının açıklanması ve duyurulmasına yönelik kaynaklardır.

2. Mükellef Haklarının Açıklanması

Dünyada vergi idarelerinin "mükellef odaklı" yaklaşımla yeniden yapılandırılması ve mükellef haklarının ön plana çıkmasına paralel olarak, birçok ülkede bunların açıklanmasına ve duyurulmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

---

[75] Mükellef hakları konusunda geniş bilgi için bkz. Adnan Gerçek ve diğerleri, **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Ülkelerin demokratik gelenekleri, kültürleri ve idari anlayışlarına göre mükellef hakları **kanunlarla** veya **mükellef hakları bildirgesi** ile açıklanmıştır[76].

B. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI

Ülkemizde mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler, esasında Anayasa ve çeşitli vergi kanunlarında dağınık şekilde yer almaktadır. Türk vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme olmayıp, bunlara kanunlarda düzenlenen müesseselere ait hükümler şeklinde yer verilmiştir[77]. Türkiye'de mükellef hakları; genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki ana başlık altında ele alınabilir.

1. Genel Haklar

Genel haklar, vergi kanunlarının uygunluğu ile ilgili olan ve temel insan hakları çerçevesinde tüm mükelleflere tanınan haklar olarak ifade edilir.

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Mükellefin işlemleri sırasında kendisine adil, eşit ve saygılı davranılmasını aramak gelir idaresi çalışanlarının mükelleflere davranışlarını şekillendiren bir haktır. Mükelleflerin karşılaşabilecekleri sorunlar için yardım istemeleri veya herhangi bir aksaklık nedeniyle şikâyette bulunmaları durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmelidir. Ülkemizde bu hak kanuni bir düzenleme ile değil, gelir idaresi tarafından yapılan bir açıklama sonucunda tanınmıştır.

b. Bilgi Edinme Hakkı

Mükellefler, gerek vergi sisteminin işleyişi konusunda genel, gerekse kendilerine yönelik sübjektif–bireysel idari işlemler konusunda özel bilgi talep edebilmektedir. Mükelleflerin bilgi alma hakkı vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi olmak üzere iki yolla gerçekleşir. Birincisi, vergileme ile ilgili işlem

---

[76] Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat 2006, s. 124.

[77] Bkz. Gerçek, a.g.m.; Recai Dönmez, "Yükümlü Haklarının Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", **Yaklaşım**, Nisan 2004; Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2000.

ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi; ikincisi ise, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesidir.

Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi, kaynak oluşturan kural ve düzenlemelerin yayınlanması suretiyle gerçekleşmektedir. Bunun dışında, vergi mükelleflerinin Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde idareden bilgi almaları veya tereddüt ettikleri konularda Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kılınan birimlerinden yazılı olarak (özelge) bilgi almaları mümkündür.

c. Başvuru Hakkı

Başvuru hakkı; Anayasa, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ve çeşitli kanunlarda yer almaktadır[78]. Başvuru hakkının korunması; mükelleflerin kendileri için sonuç doğuran bir işlem yapılmasını istemelerinin yanı sıra; mükelleflerin uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi için itiraz yollarına başvurmaları ve mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri ile mümkündür. Dolayısıyla başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir.

- *İdari Yollara Başvuru Hakkı*: Mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarının çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin usulleri içerir. Uzlaşma, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, hataların düzeltilmemesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurulması veya İYUK m. 11 kapsamında üst makama başvurulması[79] idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesi yolları arasında yer alır.

- *Kamu Denetçisine (Ombudsman) Başvuru Hakkı*: Mükellefler, idari işlemlerde tebliğ tarihinden, idari eylem, tutum ve davranışlarda öğrenme tarihinden itibaren 90 gün içinde Kamu Denetim Kurumuna başvuru yapabilirler. Burada geçen süreler, konu başvuruya ilişkin süreleri durdurucu etki yapar.

- *Yargı Yoluna Başvuru Hakkı*: Mükellefler idare ile arasındaki vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi için yargı yoluna başvurabilir, bu yolların tüketilmesinden sonra ise temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidilebilirler.

---

[78] Any. md. 36, 74 ve 125; VUK md. 17, 376, 377, Ek md. 1-2; AATUHK md. 15, 20 ve 58.

[79] Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuruda şikâyetin konusu "vergi hatalarına" dayanması gerekirken, İYUK kapsamında üst makama başvuruda özel bir sebebin varlığı şart değildir.

d. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında görevliler, mükellefler hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaktadırlar. Daha da ötesi bazı bilgileri mükellef başkalarının eline geçmeyeceği noktasında idareye güvenerek vermektedir. Elde edilen bu bilgiler, mükellefin özel hayatı veya işi ile ilgili sırları olup; bunların başkaları tarafından öğrenilmesi kişinin gizlilik alanını doğrudan ilgilendirir. Bu sebeple öğrenilen bilgilerin gizli kalması önemlidir. Vergi mahremiyeti kapsamında olan mükelleflere ait bilgileri edinen görevliler tarafından, bunların alenileşmesini engellemek üzere çeşitli kanunlarda düzenlemelere (VUK m. 5 ve AATUHK m. 107) yer verilmiştir.

Ayrıca, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenleyen Kişisel Verilerin Korunması Kanunu da mükellefler hakkında önemli bir güvence oluşturur.

e. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği hakkı, anayasal güvenceye sahip bir haktır. Anayasa'nın 20. maddesi "özel hayatın gizliliğini" ve 21. maddesi "konut dokunulmazlığını" düzenlemektedir. Özel hayatın gizliliği hakkı gereği, gelir idaresi mükelleflerin işyerinde, evinde veya üzerinde arama işlemini ancak kanuna dayanan haklı bir gerekçe ve yargıç kararı ile yapabilir. Ayrıca gelir idaresi mükellefin özel hayatı ile ilgili gizli bilgilerin kimseyle paylaşmaması gerekir.

Özel hayatın gizliliği ile olduğu kadar mükelleflerin ticari ve mesleki sır niteliğindeki bilgiler de açıklanmaması gereken bilgiler içinde yer alır. Özellikle VUK m.142 kapsamında mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde aramanın genel ve özel usullere göre yapılması, özel hayatın gizliliği açısından ayrı bir önem taşır.

f. Temsilci Kullanma Hakkı

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanıyla temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Mükellefler vergileme ile ilgili işlemleri nedeniyle idareye veya yargı organlarına yapacakları başvuruları temsilcileri aracılığıyla yapabilmektedirler. Mükellef veya vergi sorumlularının; 1) fiil ehliyetine sahip olmaması, 2) tüzel kişi olması nedeniyle veya 3) kendi iradesiyle işlemleri gerçekleştirmek amacıyla temsilci kullanmaları hakkı yasalarımızda ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

g. Belirlilik Hakkı

Belirlilik ilkesi yükümlülüğün hem mükellefler hem idare yönünden belli ve kesin olmasını ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğinin öngörülebilmesidir. Vergiler bakımından vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Karşılıksız olan verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağının bilinmesi mükelleflerin haklarının korunması ve hukuki güvenlikle yakından ilgilidir.

2. Özel Haklar

Vergi kanunlarının uygulanması ve vergilendirme süreciyle ilgili mükelleflere tanınan yetkiler özel haklar olarak tanımlanır.

a. Tarh-Tebliğ Sırasındaki Haklar

Çağdaş vergi sistemlerinde esas olan, mükellefin beyanına göre verginin tarh edilmesidir. Beyan doğruluk karinesinden yararlanılır. Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı itirazda bulunamayacağı ve dava açamayacağı hüküm altına alınmasına rağmen,

(1) ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ve

(2) hataların varlığı halinde düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemlere karşı dava açabilirler.

Beyana dayanan vergilerde kanuna aykırı davranışlarını kendiliğinden haber veren mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak vergi kaybına ilişkin cezalardan kurtulma hakkına sahiptirler (VUK m. 371). Diğer taraftan vergi tarh ve tebliğ işlemleri ile ceza kesilmesi için belirlenmiş olan zamanaşımı süreleri de mükellefleri koruyan düzenlemelerdir (VUK m. 114 ve 374).

Mükelleflere bazı durumlarda cezalardan kurtulma imkânı tanınmıştır. Örneğin yanılma (VUK m. 369) halinde veya mücbir sebep hallerinin varlığında (VUK m. 13) mükellefe ceza kesilmesi engellenmiştir. Ayrıca zor durum (VUK m. 17) ve bilgi isteme (VUK m. 148) hallerinde mükelleflerin belirli süre talep etme hakları vardır.

b. Tahsil Sırasındaki Haklar

Mükellefler, doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Mükelleflerin vergiyi yersiz ve fazla ödemeleri halinde bunların iadesini veya diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakkı bulunmaktadır (AATUHK m. 23).

İyi niyetli mükelleflerin çok zor duruma düşmelerini önlemek amacıyla, borçların tecil ve taksitlendirilmesini talep hakkı bulunmaktadır (AATUHK m. 48). Ayrıca doğal afetlerden zarar gören mükelleflerin terkin talebinde bulunma hakları vardır (VUK m. 115 ve AATUHK m. 105).

Diğer taraftan mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi halinde, faiz ödenmesini talep hakkı bulunmaktadır (VUK m. 112). Yine belirli süre içinde tahsil edilmeyen vergilerin talep edilememesi için mükelleflerin zamanaşımını ileri sürme hakları vardır (AATUHK m. 102).

c. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Yoklama ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimlik göstermeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır (VUK m. 129 ve 136). Dolayısıyla mükelleflerin, vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde ibrazdan kaçınma hakları vardır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını talep etme hakkı ve vergi incelemesi sırasında işlerinin aksatılmamasını, kısmi incelemenin en fazla 6 ayda ve tam incelemenin en fazla 1 yılda tamamlanması ve incelemenin her aşamasında bilgi talep etme hakkı ile incelemenin dairede yapılması halinde defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmamak üzere süre talep etme hakkı, taleplerin yazı ile yapılmasını isteme hakkı ve sunulan defter ve belgeler için tutanak talep etme hakkı vergi incelemesi sırasında tanınan haklardan bazılarıdır.

d. İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklar

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 116). Vergi hataları yapılması durumunda mükellefler bu hataların düzeltilmesini isteme hakkına sahiptirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvuru vergi mükelleflerinin idari aşamada yararlanabileceği bir diğer haktır. VUK'da öngörülen şartların varlığı halinde uzlaşma imkanlarından yararlanılabilir. Ayrıca, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hataların düzeltilmesi talepleri reddolunan mükellefler şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler (VUK m. 124).

e. Yargılama Sırasında Haklar

Yargılama sürecinde mükelleflerin sahip oldukları haklar; re'sen araştırma yargılamanın makul sürede yapılması, delil serbestisinden yararlanılması, duruşma ve yürütmeyi durdurma talebinde bulunulması şeklinde belirtilebilir. Buna ilave olarak, yargılama sırasında avukat bulundurma veya adli yardımdan yararlanma[80] hakları da vardır. Ayrıca, yargılama sırasında mükellefler anayasa ile güvence altına alınmış adil yargılanma ve susma haklarına sahiplerdir.

İdari yargılama Usulü Kanununun m.27/4 hükmüne göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini başkaca bir karara ihtiyaç göstermeksizin *kendiliğinden* durdurması (yürütmenin durdurulması) mükelleflere tanınan büyük bir imkandır.

[80] İYUK'un 31. maddesi ile yapılan atıf gereği HMK'nın 334. maddesine göre geçim gücünden yoksun olan kimseler, iddia ve savunmalarında, geçici hukuki korunma taleplerinde ve icra takibinde, haklı oldukları yolunda kanaat uyandırmak kaydıyla adli yardımdan yararlanabilirler. Dolayısıyla adli yargıda (hukuk mahkemelerinde) olduğu gibi idari yargıda dava açılırken de adli yardım talep edilebilmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

Türk Vergi sisteminde matrahın belirlenmesinde bazı istisnalar dışında parasal değer esası benimsenmiştir. Bu durum doğal olarak değerleme yani iktisadi kıymetlerin değerlerinin doğru bir biçimde saptanması gereksinimini ortaya çıkarır. Bu nedenle, iktisadi kıymetlerin değerlemesi vergi hukukunun önemli bir konusunu oluşturur. VUK m. 258'de değerleme şu şekilde tanımlanmıştır: "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*". O halde değerleme, bir iktisadi kıymetin belirli bir tarihteki para cinsinden değerinin ortaya çıkartılması işlemidir. Tespit, mükelleflerce VUK'da yer alan değerleme ölçüleri kullanılarak yapılan değerleme işlemi, takdir ise mutat değerleme ölçüleri kullanılarak değerleme yapılamadığı takdirde idare tarafından yapılan takdir işlemi şeklinde tanımlanabilir.

Değerleme hükümleri TTK bünyesinde de yer almaktadır. Ancak TTK'nın değerleme anlayışı ile VUK bünyesinde yer alan değerleme anlayışı oldukça farklıdır. TTK değerleme ile işletme ortaklarının ve üçüncü kişilerin çıkarlarını güvence altına almayı amaçlarken, VUK devletin çıkarlarını ön planda tutmaktadır[81]. Bu yaklaşım farklılığı, değerleme işlemi sonucu ortaya çıkan verilere de farklı anlamlar yüklenmesini gerektirmiştir. TTK hükümlerine göre bulunan değerler iktisadi kıymetlerin değerleri için "üst sınır" niteliği taşımaktadır. Oysa VUK hükümleri uyarınca bulunan değerler "alt sınır" durumundadır.

Değerlemede her bir iktisadi kıymetin vergi kanunlarında belirtilen gün ve zamanlarda taşıdıkları değerler esas alınır (VUK m. 259). Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan

[81] Orhan Sevilengül, **Vergi Muhasebesi**, Ankara, 1991, s. 57.

malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür (VUK m. 260).

I. İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ

A. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Vergi Usul Kanunu her iktisadi kıymet için bir değerleme ölçüsü belirlemiştir. Her değerleme ölçüsü sadece ilgili olduğu iktisadi kıymetlere uygulanacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

1. Maliyet Bedeli: Bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilişkili bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK m. 262). Maliyet bedeline, iktisadi kıymetin iktisap bedelinin yanı sıra; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri, faiz giderleri ve kur farkları, envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri de dahil edilir.

2. Borsa Rayici: Menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerleme gününden önceki son işlem gününde borsadaki ortalama değerini ifade etmektedir. Borsada normal dalgalanmalar dışında aşırı kararsızlık ve dalgalanmalar olması halinde, değerleme gününden geriye doğru 30 gün içindeki ortalama rayicin esas aldırılması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK m. 263).

3. Tasarruf Değeri: Bir iktisadi kıymetin tasarruf değeri, değerleme gününde sahibi için taşıdığı gerçek değerdir. Diğer bir ifadeyle net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerleme günündeki kullanım değerini ifade eder. Vergi hukukunda pek başvurulan bir yöntem değildir. Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında (VUK m. 323) bu ölçüt kullanılmaktadır. Diğer taraftan işletmeler istemeleri halinde senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilirler. Yani reeskonta tabi tutabilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacaklarını tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar (VUK m. 281, 285).

4. Mukayyet Değer: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK m. 265). Kayıtlı değer, yazmaca değer, defter değeri gibi isimlerle de adlandırılan mukayyet değer, genel olarak değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

5. İtibari Değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK m. 266). İtibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle

muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK'nun 284. maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir.

6. Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK mük. m. 266). Modern değerleme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Ancak bu ölçütün kullanımı vergi mevzuatımızda pek yaygın değildir. Bu değerleme ölçüsü emlak vergisinin hesaplanmasında uygulanmaktadır. İşletmeye kayıtlı bina ve araziler, maliyet bedeli ile değerlenir. Finansal kiralama işlemlerinde kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır (VUK mük. m. 290).

7. Vergi Değeri: Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir (VUK m. 268, EVK m. 29).

8. Alış Bedeli: Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.

9. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti: Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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.

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.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara 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 mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla sınırlı olmaksızın mahkemelerin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (VUK m. 267).

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Mesela, işletmelerde imalât sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların maliyet bedellerinin tam doğru olarak hesaplanamayacağından bunların değerinin tespitinde emsal bedeli kullanılır.

B. İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME

VUK'da her bir iktisadi kıymetin hangi ölçü ile değerleneceği belirlenmiştir. Buna göre;

Değerlemeye Konu İktisadi Kıymetin Nevi	**Değerleme Ölçütü**
- Gayrimenkuller, Gayrimenkullerin mütemmim cüz ve teferruatları (VUK m. 269). - Tesisat ve makineler (VUK m. 269). - Demirbaş eşya, alet edevat, mefruşat (VUK m. 273). - Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK m. 269). - Gayri maddi haklar (VUK m. 269). - Satın alınan emtia (VUK m. 274). - İmal edilen emtia (VUK m. 275). - Zirai mahsuller (VUK m. 276). - Hayvanlar (VUK m. 277).	MALİYET BEDELİ
- Hisse senetleri dışında kalan menkul kıymetler (VUK m. 279). - Yabancı Paralar (VUK m. 280). - Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar (VUK m. 280). - Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz borçlar (VUK m. 280) (Türkiye'de kambiyo borsası olmadığından yabancı paralar ile yabancı para cinsinden alacak ve borçlar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan kurlar esas alınarak değerleme yapılır. Diğer taraftan senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır).	BORSA RAYİCİ

- Hisse senetleri (VUK m. 279). - Portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri (VUK m. 277). (Alış bedeliyle değerleme yapılırken, alışla ilgili giderler maliyete aktarılmayacaktır. Katılma belgelerinin dövizli olarak alınması halinde de ortaya çıkan kur farkları maliyete dahil edilmeyecektir).	ALIŞ BEDELİ
- Şüpheli alacaklar karşılığı (VUK m. 323). - Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak (VUK m. 281). - Vadesi gelmemiş senede bağlı borçlar (VUK m. 285). (Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların bu şekilde değerlenmesi ihtiyaridir. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacaklarını tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar).	TASARRUF DEĞERİ
- Alacaklar (VUK m. 281). - Kuruluş ve örgütlenme giderleri (VUK m. 282). - Peştamallıklar (VUK m. 282). - Aktif geçici hesap kıymetleri (VUK m. 283). - Gelecek döneme ilişkin olarak peşin ödenen giderler. - Cari döneme ait olup henüz tahsil edilmemiş olan hasılatlar. - Borçlar (VUK m. 285). - Pasif geçici hesap kıymetleri (VUK m. 287). - Gelecek hesap dönemlerine ait olup peşin tahsil olunan hasılat. - Cari döneme ait olup henüz ödenmemiş olan giderler. - Karşılıklar (VUK m. 288).	MUKAYYET DEĞER
- Türk lirası cinsinde Kasa Mevcudu (VUK m. 284). - Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri tahvilleri (VUK m. 286). - İştiraklerden bedelsiz olarak alınan hisse senetleri.	İTİBARİ DEĞER
- Finansal kiralama işlemlerinde kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri.	RAYİÇ BEDEL
- Kıymeti düşen mallar (VUK m. 278). - İmha edilmesi gereken mallar (VUK m. 278/A). - Gerek mükellefler ve gerekse takdir komisyonlarınca, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen mallar (VUK m. 267).	EMSAL BEDEL VE EMSAL ÜCRET
- Bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında (VUK m. 268). - İktisadi işletmelere dahil kendi ölçüleriyle değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi (VUK m. 289).	VERGİ DEĞERİ

C. REESKONT UYGULAMASI

Mükellefler, VUK'un 281. ve 285. maddeleri gereğince senede bağlı olup, henüz vadesi gelmemiş borç ve alacaklarını mukayyet değerle ya da değerleme günündeki gerçek değerine irca etmek (reeskonta tabi tutmak) suretiyle tasarruf değeriyle değerleme yapmakta serbesttir. Ancak senetli alacak ve borçlar bakımından aynı değerleme ölçüsünün seçilmesi zorunludur.

VUK'un 281 ve 285. maddelerine göre vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerleme gününün kıymetine irca edilirken senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi ıskonto haddinde bir faiz (kısa vadeli avans faizi) uygulanır. Ancak bankalar ve bankerlerle sigorta şirketleri senede bağlı olsun olmasın tüm alacaklarını reeskonta tabi tutarken, söz konusu işletmeler reeskont oranı konusunda seçimlik hakka sahiptirler. Bu işletmeler reeskont oranı olarak ya kendi işletmelerinde kullandıkları faiz oranı ya da T.C. Merkez Bankası'nın resmi ıskonto oranını esas alırlar (Bkz. VUK m. 281-285).

Senede bağlı alacak ve borçların değerleme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde, T.C. Merkez Bankası'nın resmi ıskonto hadleri uygulanır, reeskont tutarının hesaplanmasında da iç ıskonto yöntemi uygulamak suretiyle şu formül kullanılır:

$$\textit{Reeskont Tutarı} = \frac{\textit{Nominal değer x Faiz Oranı x Gün Sayısı}}{\textit{360 x 100 + (Faiz Oranı + Gün Sayısı)}}$$

II. ENFLASYON DÜZELTMESİ VE YENİDEN DEĞERLEME

A. ENFLASYON DÜZELTMESİ

Enflasyon düzeltmesi, enflasyon sebebiyle gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşan mali tabloların, düzenlendiği tarihte gerçek durumu yansıtacak hale getirilmesi işlemidir. Enflasyon düzeltmesi sistemi, parasal olmayan kıymetlerde oluşan enflasyonist yıpranmaların telafi edilmesi üzerine kurulmuştur[82].

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

---

[82] Muzaffer Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 147.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Aktifte yer alan düzeltmeye tabi parasal olmayan kalemler:

- Mali duran varlıklar ve menkul kıymetler,
- Maddi duran varlıklar,
- Özel tükenmeye tabi varlıklar,
- Stoklar, ilk madde ve malzeme, ticari mallar,
- Verilen avanslar, depozito ve teminatlar,
- Reel olmayan finansman maliyetleri,
- Birikmiş amortismanlar,
- Maddi olmayan duran varlıklar, haklar ve şerefiyeler.

Pasifte yer alan düzeltmeye tabi parasal olmayan kalemler:

- Özsermaye kalemleri,
- Borçlar,
- Düzeltilmiş kâr/zarar,
- Pasifte yer alan fonlar,
- Karşılıklar.

Enflasyon düzeltmesinin yapılmasında, bir önceki yılda düzeltmeye tabi tutulmuş kalemler için "taşıma katsayısı", diğer kalemler ise son düzeltme tarihi esas alınarak hesaplanacak "düzeltme katsayısı" kullanılarak düzeltilir[83].

B. YENİDEN DEĞERLEME

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış amortismanları isteğe bağlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutabilirler.

---

[83] Ayrıntı için bkz. Küçük, a.g.e., ss. 154-158.

Buna göre yeniden değerleme iki aşamada uygulanmaktadır. Birinci aşamada, ilk kez yeniden değerleme yapacak mükellefler hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilirler (VUK geç. m. 32). Buna göre 2021 yılı sonu itibariyle yeniden değerleme yapacaklar için Aralık 2021 Yİ-ÜFE değerinin en son Enflasyon Düzeltmesi yapanlar için Ocak 2005 tarihi veya daha sonra aktife girenler için iktisap tarihini takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesiyle bulunan oran dikkate alınır. Bu durumda, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında vergi hesaplanıp ödenir. Değerlenen varlığın elden çıkartılması halinde fon, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

İkinci aşamada ise amortismana tabi iktisadi kıymetler her hesap döneminin sonunda önceki hesap döneminin sonu itibarıyla defter kayıtlarında yer alan değerleri "yeniden değerleme oranı" esas alınarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir (VUK mük. md. 298/Ç). Bu değerleme işleminde vergileme yapılmaz. Değerlenen varlığın elden çıkartılması halinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı kazancın tespitinde amortisman gibi dikkate alınır.

III. AMORTİSMANLAR

Amortisman, işletmelerde birden fazla yıl kullanılabilen iktisadi kıymetlerin değerini ifade eden onu elde etmek için yapılan harcamaların, bu iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılabilecekleri süre içinde yıllara yayılarak gayrisafi gelirden indirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Amortisman, iktisadi kıymetlerde meydana gelen gerçek değer kayıplarını karşılamak amacıyla ayrılır. Vergi hukuku açısından amortisman, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan sabit varlıkların değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesidir.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Örneğin, bir iktisadi kıymet için bakanlıkça belirlenen oran %10 ise amortisman süresi (1/0.10=) 10 yıldır. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz. Bir iktisadi kıymet üzerine yapılan ilave harcamalar (sonraki yıllarda) söz konusu iktisadi kıymetin kalan ömrüne bölünerek amortisman ayrılır.

Zorunlu olarak aylık esasta amortismana tabi tutulan binek otomobiller hariç olmak üzere, dileyen mükellefler işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp **gün esasına gö-**

re amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için ilan edilen faydalı ömür süreleri 365 ile çarpılır (VUK m. 320).

Mükellefler, ilan edilen faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez.

A. İKTİSADİ KIYMETLERDE AMORTİSMAN

1. Amortisman Ayrılması Şartları

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan gayrimenkullerin, gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlemeye ilişkin esaslar dahilinde saptanan değerlerin yok edilmesi amortisman konusunu oluşturur (VUK m. 313). Amortisman uygulamalarında arazi ve madenler için amortisman ayırma özellik gösteren haller öngörülmüştür.

Genel olarak bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için;

- İşletmeye dahil (kayıtlı) olması,
- İşletmede birden fazla yıl kullanılması,
- Aşınma, yıpranma veya değer kaybına uğramaya elverişli olması,
- Değerinin KDV hariç **2.000 TL**'yi[84] aşması gerekir.

Değeri yukarıda belirtilen parasal sınırı aşmayan işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar ile peştamallıklar ile amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Zaman içinde işletmeye kayıtlı bir iktisadi kıymetin değerinin düşmesi hayatın olağan akışına uygundur. Ancak her iktisadi kıymetin kullanım durumuna göre değerinin ne kadar azaldığını bulmak çok zordur. Bu durumda yapılacak şey varsayıma dayanan kanuni oranda azaldığının kabul edilmesidir.

---

[84] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

Amortisman yöntemleri olarak da adlandırılan hesaplama yöntemleri iki ana grupta ele alınabilir:

1) Olağan amortisman yöntemleri:

- Normal amortisman,
- Azalan bakiyeler,
- Karma (azalan bakiyelerden normale geçiş).

2) Olağanüstü amortisman yöntemleri.

Amortisman ayırmada iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden değerler bir bütün olarak ele alınır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlükten, üretime katkıda bulunma işlevini yapabilmek için bir arada çalışmak zorunluluğunda olan veya ancak birbirini tamamlayarak belli bir işlev görebilen kıymetler anlaşılmaktadır. Bir işletme istediği iktisadi kıymet için normal veya azalan bakiyeler usulü uygulanabilir. Dikkat edildiğinde seçilen yöntem işletme bazında bütünlük arz edecek şekilde değil, işletmeye kayıtlı her bir iktisadi kıymet bazında bir bütünlük gösterecek şekilde uygulanır. Bir başka ifadeyle amortisman yöntemlerini seçme iktisadi kıymetin her biri için ayrı uygulanabilmek üzere birbirinden bağımsız olarak seçimlik hak olarak verilmiştir. Örneğin, aynı işletmede bir oturma grubu için normal amortisman yöntemi seçilebilirken, bir iş makinası için azalan bakiyeler yoluyla amortisman yöntemi seçilebilir.

a. Olağan Amortisman Yöntemleri

1) Normal Amortisman Yöntemi

Mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân ettiği oranlar üzerinde amortisman ayırabilirler (VUK, m. 315). İşte, bu yönteme normal amortisman ayırma yöntemi denir. Normal amortisman yöntemi, amortismana tabi iktisadi kıymetin değerine her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş oranların uygulanmasıyla bulunacak tutarların ilgili hesap dönemi kayıtlarına gider olarak gösterilmesi olayıdır. Uygulanmasının basitliği nedeniyle, oldukça çok kullanılan bir yöntemdir. Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülmesi mümkün değildir.

Örnek: (X) İşletmesi 2018 yılının Kasım ayında 100.000 TL kıymetinde bir iş makinesi satın almıştır. Bu iktisadi kıymet için amortisman oranın %20 olduğunu varsayalım. Bu durumda işletmenin amortisman tablosu şöyle olacaktır;

Normal Amortisman Ayırma Yöntemi:

Yıl	İktisadi Kıymetin Türü	Giriş Bedeli (TL)	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı (TL)
2018	İş Makinesi	100.000	%20	20.000
2019	İş Makinesi	100.000	%20	20.000
2020	İş Makinesi	100.000	%20	20.000
2021	İş Makinesi	100.000	%20	20.000
2022	İş Makinesi	100.000	%20	20.000

2) Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Yöntemi

Yeni yatırımların yapılması, mevcut tesislerin yenilenmesi veya teşvik edilmesi suretiyle işletmelerin likiditede durumlarını iyileştirerek verimliliğin arttırılması amacıyla ihdas edilen azalan bakiyelere göre amortisman yöntemi, özellikle enflasyon dönemlerinde sermaye kayıplarının kısmen önlenmesine yardımcı olmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi, mükelleflerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmasına olanak sağlayan bir yöntemdir.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman yönteminde şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir (VUK mük.m. 315):

- Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılabilmesi için mükelleflerin **bilanço esasına** göre defter tutması gerekir[85].
- Amortisman süresi, normal usule göre tespit edilen amortisman süresi kadardır.
- Amortisman oranı, %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak tutar, evvelce ayrılmış amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle bulunacaktır.
- Amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Örnek: (X) İşletmesi 2018 yılının Kasım ayında 100.000 TL kıymetinde bir iş makinesi satın almıştır. Söz konusu iktisadi kıymet için bakanlıkça belirlenen oranın %20 olduğunu varsayalım. Bilanço esasına göre defter tutan işletmenin azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tablosu şöyle olacaktır;

[85] İşletme hesabı esasına göre defter tutan tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler ve serbest meslek erbabının bu usulden yararlanmaları söz konusu değildir.

Azalan Bakiyeli Amortisman Ayırma Yöntemi:

Yıl	İktisadi Kıymetin Türü	Giriş Bedeli (TL)	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı (TL)
2018	İş Makinesi	100.000	%40	40.000
2019	İş Makinesi	(100.000-40.000) = 60.000	%40	24.000
2020	İş Makinesi	(60.000 -24.000) = 36.000	%40	14.400
2021	İş Makinesi	(36.000 -14.400) = 21.600	%40	8.640
2022	İş Makinesi	(21.600 - 8.640) = 12.960	tamamı	12.960

3) Karma Yöntem (Azalan Bakiyelerden Normal Yönteme Geçiş)

Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, amortisman hesaplama yöntemlerinden birisini başlangıçta serbestçe seçerler. İşletmeler normal amortisman yöntemini seçtiklerinde, izleyen dönemlerde bu yöntemi değiştiremezler. Ancak başlangıçta azalan bakiyeler yöntemini seçtiklerinde, izleyen dönemlerde normal amortisman yöntemine geçilebilirler.

Bu şekilde amortisman ayırma yöntemini değiştiren mükellefler, bu durumu beyannamelerinde veya beyannameye ekli bilançolarında belirtmek zorundadırlar. Bu durumda henüz amortismana tabi tutulmamış değerler kalan amortisman süresinde eşit şekilde itfa edilir (VUK mük.m. 320/3). Yani karma yöntem ile normal ve azalan bakiyeler yöntemleri arasında süre açısından bir fark yoktur. İşletmeler kendilerine en fazla avantaj sağlayacak şekilde karma yöntemi kullanabilirler.

Örnek: (X) İşletmesi 2014 yılının Kasım ayında 100.000 TL kıymetinde bir iş makinesi satın almıştır. Söz konusu iktisadi kıymet için bakanlıkça belirlenen oranın %20 olduğunu varsayalım. Bilanço esasına göre defter tutan işletmenin ilk üç yıl azalan bakiyeler yöntemi, son iki yıl ise normal amortisman yöntemine göre tablosu şöyle olacaktır;

Karma Yöntem (Azalan Bakiyelerden Normal Yönteme Geçiş):

Yıl	İktisadi Kıymetin Türü	Amortismana Tabi Bedel (TL)	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı (TL)
2018	İş Makinesi	(Giriş bedeli) 100.000	%40	40.000
2019	İş Makinesi	(100.000-40.000) = 60.000	%40	24.000
2020	İş Makinesi	(60.000.-24.000) = 36.000	%40	14.400
2021	İş Makinesi	(36.000-14.400) = 21.600	1/2*	10.800
2022	İş Makinesi	(21.600-10.800) = 10.800	1/2*	10.800

* Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçildiğinde kalan süre 2 yıl olduğundan amortisman miktarı ikiye bölünür. Kalan süre 3 yıl ise üçe bölünür.

Yukarıdaki yöntemlerden hangisine göre amortisman ayrılırsa ayrılsın, kural olarak yıllık amortisman tutarının tamamı hasılattan indirilir. Ancak, **binek otomobillerin** işletmeye kaydedildiği yıl için amortisman miktarının hesaplanmasında kıst amortisman[86] denilen kural dışı bir düzenleme getirilmiştir.

b. Olağanüstü (Fevkalâde) Amortisman Yöntemi

VUK, amortisman ayrılması yöntemi olarak normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeli amortisman yöntemini benimsemiştir. Ancak iktisadi kıymetler normal kullanma sürelerinden çok önce yıpranma ve yok olma gibi tehlikelere maruz kalmışsa, mükelleflerin başvurusu üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca her işletme için ayrı ayrı belirlenen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanacaktır (VUK m. 317).

Fevkalade amortisman ayırmaya neden olabilen durumlar şunlardır:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybedilmesi;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmesi;
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalması.

Fevkalade amortisman ayrılabilmesi için, yukarıda ifade edilen durumlarla karşılaşan mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir. Başvuru sonucunda Bakanlık her işletme için işin yapısı ve niteliğini dikkate alarak fevkalade amortisman uygulanmasını kabul edebilir ve uygulanacak oranı bildirir.

B. ARAZİDE AMORTİSMAN

Boş arazi ve boş arsalar amortismana tabi olamadıklarından bunlar için amortisman ayrılmaz. Ancak, tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım te-

---

[86] Kıst amortisman uygulamasına göre, 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 kesirleri tam ay sayılmak üzere aktifte bulunduğu ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK md. 320). Kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillere münhasır olup, bunun dışındaki iktisadi kıymetler için tam amortisman ayrılır. Ayrıca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri için kıst amortisman uygulanmaz.

sisleri ve işletmede inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve farklar amortismana tabi tutulur (VUK m. 328). Ayrıca üzerindeki bina ile satın alınmış arsa ve arazinin bunlarla birlikte amortismana tabi tutulması gerekir. Arsa ve arazi değer kaybına uğradığı, hammadde ya da yığıntı yeri olarak kullanıldığı gibi durumlarda amortismana tabi tutulur.

C. MADENLERDE AMORTİSMAN

İşletilmesi sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve nitelikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir (VUK m. 316).

Amortisman oranı tespit edilirken, madenin görünür ve muhtemel rezervlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu itibarla, her yıl uygulanacak amortisman oranları; üretimin, maden sahasının görünür ve muhtemel rezervleri toplamı içindeki oranına göre değişecektir. Madenlerde amortisman tutarı aşağıdaki formülle hesaplanabilecektir;

(İmtiyaz veya maliyet bedeli / Görünür veya muhtemel rezerv) x Yıllık üretim miktarı

D. ALACAKLARDA AMORTİSMAN

İşletmelerde sabit kıymetler nasıl değerlerini kaybederlerse alacaklar da düzenlendikleri zamanki ilk iktisadi güçlerini kısmen veya tamamen kaybedebilirler. İşte alacakların belirli hukuki ve ekonomik şartlar altında değerlerini kaybetmesi VUK'ta "şüpheli alacak" ve "değersiz alacak" olarak ele alınmıştır. Buna karşılık "vazgeçilen alacaklar" ise borçların azalması şeklinde etki yapar.

1. Şüpheli Alacaklar

Vadesi geçmesine ve ticari teamüllere uygun olarak talep edilmesine rağmen tahsil edilemeyen alacakların ilk günkü likit değerini koruduğundan bahsedilemez. İstenmesine rağmen tahsil edilemeyen sözleşmeden doğan alacaklar artık şüpheli alacak durumuna düşerler. Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi bağlamında oluşan aşağıdaki alacaklar şüpheli alacaklar sayılır (VUK m. 323):

- Dava veya icra aşamasında bulunan alacaklar,

- Yapılan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar,
- **3.000 TL'yi** aşmayan alacaklar.

Kanun hükmü şüpheli alacaklar için yukarıdaki olguların meydana geldiği yılın değerleme günü itibariyle tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılmasına imkân sağlamaktadır. Buna göre şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki hesap dönemlerinde karşılık ayrılabileceği kanaatindeyiz. Çünkü kanundaki sınırlama şüpheli hale gelen alacak için en erken yapılacak kayıt süresini belirlenmesine yöneliktir. VUK m. 3'teki hükme uygun olarak olayın gerçek ekonomik mahiyetine bakıldığında dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiği söylenemez.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde kaydederler (VUK m. 323).

Bir alacağın şüpheli hale geldiği tarihin belirlenmesi, alacaklının harekete geçmesiyle ilişkilidir. İhtar, takip ve dava şeklindeki harekete geçme tamamen alacaklının inisiyatifindedir. Kişinin şartlar meydana geldiği dönemde karşılık ayırması bu dönemde vergi matrahının azaltılması demektir. Dolayısıyla devlet açısından vergi kaybına yol açmayan ve kişinin iktisadi olgularla ilgili olarak kendi aleyhine sonuçlar doğuran işlem yapmasının kabul edilmesi gerekir.

Şüpheli hale gelen alacaklar için ilgili bulundukları hesapların alacağı karşılığı olan "Şüpheli Alacaklar" hesabına borç olarak kaydedilir. Teminatlı alacaklarda ise, şüpheli alacak karşılığı teminattan geri kalan miktarla sınırlıdır. Şüpheli alacaklar tahsil edilmeleri halinde bu defa tahsil edildiği dönem kâr–zarar hesabına intikal ettirilir.

2. Değersiz Alacaklar

Yargı kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkân olmadığı şüphe duyulmayacak derecede anlaşılan alacaklar değersiz alacak sayılır. Değersiz alacaklar bu niteliğinin ortaya çıktığı tarih itibariyle tasarruf değerlerini yitirirler ve mukayyet değerleriyle zarara kaydedilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, değersiz alacaklarını doğrudan gider yazarak yok ederler (VUK m. 322).

Bir alacağın değersiz alacak haline gelmesi için;

- İşletme hesaplarına kaydedilmiş olmalıdır.

- Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai faaliyetle iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
- Alacak, ticari işle veya işletmeyle ilgili olup, iş ile ilgili faaliyetlerden dolayı ortaya çıkmış olmalıdır.
- Alacağın gerçek bir faaliyete dayanması gerekir.
- Alacağın tahsili, mahkeme kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre imkânsız hale gelmelidir.

3. Vazgeçilen Alacaklar

Vazgeçilen alacaklar borçludan belirli sebeplerle (konkordato veya sulh olma) sonucunda tahsilinden vazgeçilen alacaklardır. Alacaklıların alacaklarından vazgeçmeleri borçlu yönünden borçların azaltır. Bu azalma da matrahta artışa sebep olur. Vazgeçilen alacaklar borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Karşılık hesabı ayrıldığı yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına ilave edilir (VUK m. 324).

E. SERMAYEDE AMORTİSMAN

1. Sermayenin İtfası

Sermayenin amortismanı olarak da adlandırılan sermayenin itfası kavramı, sermayenin tamamının pay sahiplerine iadesi edilmesi anlamına gelmektedir. Bu kavram VUK'da imtiyazlı şirketlerin imtiyaz süresinin sonunda tesisatın kamu kurumuna bedelsiz devrinde yüklenmiş oldukları tesisat maliyetinin amortismanı anlamında kullanılmıştır.

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe uygun bulunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereği olduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur (VUK m. 325).

2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin İtfası

Bu tür giderler doğrudan gider olarak kaydedilebileceği gibi, aktife kaydedilip amortisman ayrılarak da itfa edilebilirler. Kurumların aktifleştirdikleri kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştamallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur (VUK m. 326).

3. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Gayrimenkul satın almak için yüksek parasal fonlara ihtiyaç duyulduğunda, işletmeler faaliyette bulunacakları işyerlerinde kiracı olmayı tercih edebilmektedirler. İşletmeler kiraladıkları gayrimenkulleri kendi kullanımlarına elverişli hale getirmek üzere değişiklikler yaparlar. Bunun yanı sıra gayrimenkulün bakım, onarım, temizleme gibi nispeten büyük ölçekli harcamalarını da karşılarlar.

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran özel maliyet bedelleri, kira süresi veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi belirlenmemişse özel maliyetlerde faydalı ömrün 5 yıl olduğu belirtilerek amortisman oranı %20 olarak tespit edilmiştir (333 Seri Nolu VUK Genel Tebliğ).

Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltmanın olduğu veya hakkın sona erdiği yılda gider yazılır (VUK m. 327).

F. ÖZEL HALLER

1. Amortismana Tabi Tutulan Kıymetlerin Satılması

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde bu iktisadi kıymetin satış fiyatı ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri (kayıtlı değer, maliyet bedelinden amortismanın indirilmesidir) arasındaki fark olumlu olursa kâr, olumsuz olursa zarar söz konusu olur. Bu sonuç kâr-zarar hesabına aktarılır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerine hasılat veya gider olarak kaydederler (VUK m. 328).

Satış kârı/ zararı = (Satış Bedeli + Birikmiş Amortisman) – Maliyet Bedeli

2. Amortismana Tabi Mallar İçin Tahsil Edilen Sigorta Tazminatı

Yangın, deprem, sel gibi doğal afetler nedeniyle kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için tahsil edilen sigorta tazminatı bunların değerinden (amortisman ayrılmış olanlarda, ayrılan amortismanları düşüldükten sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir (VUK m. 329).

3. Yenileme Fonu

Yenileme fonu işletmelerin oluşan kazancının ilgili dönemde vergilendirilmesi kuralının istisnasıdır. Yenileme fonu işletmeye mali yönden cari dönemde ödenmesi gereken verginin ertelenmesine yol açar.

Müesseseden faydalanmak için bazı şartlar öngörülmüştür:

i-Mükellefin bilanço esasına göre vergiye tabi olması (işletme hesabına göre vergilendirilenler bu uygulamadan yararlanamazlar).

ii-Yenileme fonu uygulamasına esas kıymetin amortismana tabi iktisadi kıymetlerden olması

iii- Elden çıkartılan (satım, trampa, devir) iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş olması.

iv- Amortismana tabi iktisadi kıymetin yerine aynısı veya benzerinin alınması (satılan kıymetin yerine aynı işlevi gören birden fazla kıymet satın alınması durumunda yararlanılması mümkündür).

v-Yeni iktisadi kıymetin satışı takip eden takvim yılı başından itibaren **üç yıl** içinde alınması gerekir.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, azami **üç yıl** süre ile pasifte geçici bir hesapta tutularak iktisadi kıymetin satış kazancı pasifte üç yıl vergilendirilmeden bekletilmektedir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Yenileme fonu, yeni alınan iktisadi kıymetin amortisman giderlerinden mahsup edilerek yok edilir (VUK m. 328 ve 329).

Örnek: (X) A.Ş. maliyet bedeli 40.000 TL, birikmiş amortismanı 23.000 TL olan bir makineyi 30.4.2022 tarihinde 30.000 TL'ye satmıştır. Buna göre, satıştan doğan [(30.000 + 23.000)- 40.000] = 13.000 TL'lik bu satıştan kaynaklanan kazanç 2023, 2024 ve 2025 bilançolarında Özel Fonlar Hesabında (Yenileme Fonu) tutulacak ve beyan edilmeyecektir. Yenileme Fonu 31.12.2025 tarihine kadar da kullanılmazsa, 2025 yılı matrahına dahil edilerek vergilendirilecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

VERGİ İDARESİ VE VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ İDARESİNİN GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI

Vergileme işlemi, aktif vergi süjesi olan devlet ile pasif vergi süjesi olan mükellef arasında gerçekleşmektedir. Devlet, egemenlik hakkına dayanarak vergileme işlemlerini yürütmek üzere idari bir yapı oluşturmuştur. Ülkemizde, devletin vergi tahsil yetkisine dayalı olarak gerçekleştirilen işlemler ***Hazine ve Maliye Bakanlığı***, gümrük vergileri bakımından ***Ticaret Bakanlığı*** ve yerel nitelikteki vergiler bakımından ***Belediyeler ve İl Özel İdareleri*** tarafından yürütülmektedir.

Gümrük idareleri ile belediyelerce tahsil edilen vergilerde Hazine ve Maliye Bakanlığınca tahsil edilen vergilere göre usul bakımından bazı farklılıklar olsa da vergilendirmeye ilişkin genel süreç aynıdır. Bu bölümde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilen vergiler ve yürütülen işlemler ele alınacaktır.

A. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NIN GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri Kanun Hükmünde Kararnameler ile düzenlenmiştir[87].

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevlerini şu şekilde belirlenmiştir:

---

[87] Bkz. 178, 484, 516 ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler.

- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak ve uygulamak,
- Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
- Devlet harcama politikalarını geliştirmek ve uygulamak,
- Devlet bütçesini hazırlamak ve uygulamak,
- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- Gelir politikasını geliştirmek,
- Devlete ait malları yönetmek, bunlara ilişkin işlemleri yapmak,
- Gelir ve giderlerle ilgili kanun tasarıları ve diğer mevzuatı hazırlamak,
- Uluslararası kuruluşların Bakanlığın konusuna giren çalışmalarını izlemek ve görüş hazırlamak, yurtiçi ve yurtdışı faaliyetleri yürütmek,
- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini denetlemek,
- Kara para aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bunlara ilişkin esas ve usulleri belirlemek,
- Çeşitli kanunlarla verilen görevleri yürütmek.

Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından meydana gelmekte olup kuruluşun en üst amiri Bakandır. Bakan bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Cumhurbaşkanına karşı sorumludur.

Bakan, emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden sorumlu olup, Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile ilgili kuruluşlarının faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez örgütü; bakanlık birimleri, bağlı kuruluşlar, ilgili kuruluşlar, ilişkili kuruluşlar ile konsey ve kurullardan oluşmaktadır. Bakanlık birimlerinden vergileme ile ilgili doğrudan faaliyet gösterecek şekilde **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**[88] kurulmuş olup, vergi incelemesi açısından önemli görevler üstlenmiştir. Daha önce Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde çalışmakta olan vergi denetmenleri, vergi denetiminin tek elden yürütülmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, Vergi Müfettişi unvanı altında toplanmıştır. Vergi Denetim Kurulu bir başkan ve beş başkan yardımcısı yönetiminde, **vergi**

[88] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 10.07.2011 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve **vergi müfettiş yardımcıları**ndan oluşur. Bu denetim elemanları vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmışlardır.

Vergi Denetim Kurulu'nun başlıca görev ve yetkileri şunlardır:

- VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini analiz etmek.
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek ve istatistikler oluşturmak.
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek.
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile ilgili araştırmalar yapmak.
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- Bakan tarafından verilen teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

B. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kuruluş ve Görevleri

Ülkemizde vergileme işlemini yürütmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur[89]. Böylece; vergi türlerine göre yapılanmadan fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmaya geçilmesi, vergi politikaları belirleme birimi ile uygulama biriminin birbirinden ayrılması ve daha güçlü bir gelir idaresi yapısının oluşturulmasına çalışılmıştır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na "**bağlı kuruluş**" olarak kurularak daha güçlü ve özerk hale getirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur.

---

[89] 16.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın başlıca görevleri şunlardır:

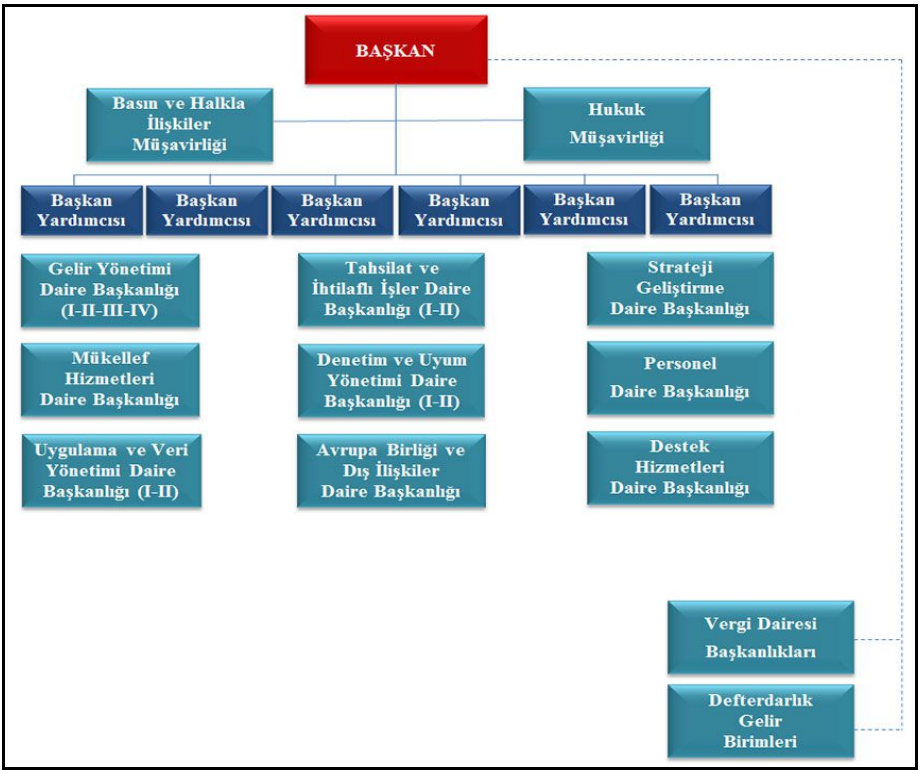
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak, tecil ve terkin işlemlerini yerine getirmek.
- Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Bakanlıkça belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.
- Mahalli idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve AB, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Merkez teşkilatı kendi içinde ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri ve vergi dairesi şubelerinden oluşmaktadır. Özellikle mükellef sayısının az olduğu yerleşim yerleri bakımından defterdarlıklara bağlı vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri vergileme ile ilgili görevlerini de sürdürmektedir.

Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Günümüzde fiziki ortamdan bağımsız olarak elektronik ortamda vergi dairesinin kurulması, vergi dairelerinin diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlenmesi suretiyle mükelleflere hızlı ve etkin hizmet verilebilmesinin sağlanması, vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda kurulan vergi daireleri tarafından da yerine getirilmesine yönelik düzenlemeler yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilat şeması şu şekilde gösterilebilir[90]:



Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatını oluşturan Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık Gelir Birimleri bünyesinde bulunan vergi daireleri veya mal müdürlüklerinde **Gelir Uzmanları** ve **Gelir Uzman Yardımcıları** görev yapmaktadır.

II. VERGİ İDARESİNİN DENETİM VE BİLGİ EDİNME YOLLARI

Vergi idaresi, alacağını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken ve günümüzde gittikçe önemini artıran görevlerden birisi denetimdir. Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkartmaktır.

---

90 GİB teşkilat şeması, GİB internet sayfasından alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teşkilat yapisi (14.01.2019).

Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti açısından vergi denetimi yapılması zorunludur. Çağdaş vergi sistemlerinde de olduğu gibi Türk vergi sisteminde vergilendirme açısından mükellefin beyanı esas alınmaktadır. Normal koşullarda mükelleften beklenen kazancını eksiksiz ve doğru beyan etmesidir. Ancak, mükellefin beyan ödevini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi veya bazı hususları gizlemesi de mümkündür.

Beyan ödevini hiç yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellefin bilinmeyen ve gizli kalmış bilgileri idare tarafından ortaya çıkartılmalıdır ki, gerçek duruma uygun vergilendirme yapılabilsin. Vergi idaresine başta vergiyi doğuran olayı tespit etmesi, vergilendirme ile ilgili diğer hususları ortaya çıkarması ve sonuçta beyan edilen matrahların doğruluğunu araştırması amacıyla; **yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama** gibi çeşitli hukuki imkân ve müesseseler getirilmiştir. Bunlar vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatlar açısından ön işlem veya hazırlık işlemi niteliğini taşımaktadır.

Vergi denetimi işlemlerinden yoklama ve vergi incelemesi doğrudan doğruya denetim yolu iken, arama ve bilgi toplama ise esas itibariyle bilgi edinme yollarıdır. Ancak doğrudan denetim yolları ile bilgi edinme yolları birbiriyle etkileşim içindedir.

A. DENETİM YOLLARI

1. Yoklama

Yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergileme ile ilgili şekli olguları ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim yoludur. Doğrudan Yoklamanın amacı, mükellefleri veya mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK m. 127). Yoklama mali olguların şekli yapısı üzerinde yoğunlaşmıştır. Oysa diğer bir denetim yolu olan vergi incelemesinde amaç vergilerin doğruluğunun tespitidir. İşte bu iki müessesenin amaçları arasındaki farklılık yoklamayı vergi incelemesinden ayıran temel unsurdur.

Yoklama yapılması suretiyle, bir faaliyetin vergi dairesi bilgisi dahilinde yapılıp yapılmadığı, mükellefin gerekli bildirimleri yerine getirmiş olup olmadığı, mükellefe yüklenen belge ve kayıt düzenine ilişkin ödevleri yerine getirip getirmediği tespit edilmeye çalışılır. Bir başka ifadeyle, yoklama, yapısı itibariyle vergilendirmeye ilişkin olayın fotoğrafını çekmeyi amaçlar ve ilgili hususları dış görünüşleriyle araştırır.

VUK'un "yoklamaya yetkililer" başlıklı 128. maddesinde, yoklamaya yetkili olanlar; **Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, Gelir Uzmanla-**

rı, yetkili memurlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar olarak belirtilmiştir.

Yoklama kapsamında tespit edilebilecek hususlara başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir. İlgili hususlara ilişkin yapılacak tespitlerin bazıları delil tespitine bazıları ise tedbir mahiyetine yöneliktir. Yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak şu işlemleri yapmaktadırlar:

- Günlük hasılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihazların usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,
- Düzenlenmesi gereken kanuni belgelerin düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek,
- Günü gününe tutulması zorunlu defterlerin (Serbest Meslek Kazancı Defteri) işyerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdik edilip edilmediğini ve kayıtların yapılıp yapılmadığını tespit etmek,
- Malların faturalı olup olmadığını tespit etmek,
- Vergi levhası bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Nakil vasıtalarını kontrol etmek ve yol denetimi yapmak,
- Nakil vasıtalarını durdurmak ve taşıtta bulundurulması zorunluluğu olan; yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ve taşıma irsaliyelerinin bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Belge bulundurmayan taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak.

Yoklama yapılmasına ilişkin herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır. Yani, yoklama önceden haber vermeksizin her zaman yapılabilir (VUK m. 130). Geceleri faaliyette bulunulan yerlerde geceleri de yoklama yapılabilir.

Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur. Yoklama yapmaya yetkili olanlar bu belgeyi (fotoğraflı resmi kimlik kartı) kendilerine sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kişiye göstermek zorundadırlar (VUK m. 129).

Yoklama sonuçları, **yoklama fişi** denilen bir tutanakla tespit edilir. Tutanak iki nüsha olarak düzenlenerek nezdinde yoklama yapılana veya yetkili temsilcisine imzalatılır. Yoklama fişinin bir nüshası ilgili mükellefe veya temsilcisine bırakılır. Yoklama fişinin ikinci nüshası ise vergi dairesine verilir.

Günümüzde **e-yoklama** şeklinde yürütülen faaliyetin sonuçları **e-yoklama fişi** ile kayıt altına alınmaktadır. E-yoklama fişi, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama faaliyetinin amaç ve içeriğine göre belirlenmiş iş kuralları çerçevesin-

de, mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulur. Bu durumda e-yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanır ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgilisine bırakılır. E-yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir.

Gerek yoklamaya başlanmadan önce gerekse yoklama esnasında veya yoklamadan sonra karşılaşılan herhangi bir engelleme, zorluk çıkarma ve benzeri gibi durumlar sebebiyle emniyeti sağlayıcı bir tedbir alınmasına ihtiyaç duyulursa yetkili birimlerden yardım talep edilebilir. Yetkililerin talebi üzerine, "Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar" (VUK m. 7).

2. Vergi İncelemesi

a. Vergi İncelemesinin Tanımı ve Amacı

Vergi incelemesi geriye gidilerek mükellefin vergisel uygulamalar bakımından denetlenmesidir. Vergi idaresi bazen mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanterinin daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde araştırma ihtiyacı duyabilir. İşte bu amaçla gerçekleştirilen ayrıntılı araştırmaya **vergi incelemesi** denir. Vergi incelemesinin amacı mükellefin **ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır** (VUK m. 134). İnceleme ile mükellef nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadığı araştırılır. Vergi incelemesinin amacı olarak ifade edilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak, sadece devletin lehine olan konuların araştırılması biçiminde algılanmamalıdır. Amaç doğruluğu sağlamak olduğuna göre, mükellefin lehine olan hususları da tespit etmek vergi incelemesinin amaçları arasındadır[91].

Beyana dayanan bir vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin şartlarından biri, vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olmasıdır. Çünkü vergi incelemesinin hem araştırma hem de vergi kayıp ve kaçağını önleme işlevi vardır. Günümüzde e-devletin sağlamış olan imkanlardan yararlanarak, gelir idaresinde VEDOP kapsamında uygulamaya konulan Veri Ambarı (VERİA), Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDKBİS), Mükellef Bilgi Raporu (MBR) ve GİB-İNTRA gibi otomasyon sistemleri sayesinde; mükelleflerin yasal kayıtları ile dış kaynak-

[91] H. Nezih Şeker, **Hukuksal Yönüyle Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.36.

lardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi ve ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucunda incelenmesinde yarar görülen mükelleflerin listesinin denetim birimlerine gönderilmesine başlanmıştır. Bu sistem ile vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılmaya başlanmıştır.

Vergi incelemesi sırasında verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak esastır. Örneğin, hasılat ve giderlerin kanunda öngörülen biçimiyle kayıtlara geçirilmiş olup olmadığı araştırılır. Bu konuda en yaygın kullanılan araştırma yöntemlerinden biri "randıman incelemesi"dir. Randıman incelemesiyle işletmelerin ürettikleri mamul mallar ile bu malları üretmek için kullandıkları hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasında teknik ilişkinin uyumlu olup olmadığı belirlenir. Sonuçta, gerçekleşen fiili üretim ile kayıtlara intikal eden kaydi üretim arasındaki farka ulaşılmaya çalışılır. Böylelikle gerçek üretim miktarına göre beyan edilmesi gereken hasılat ve gider kalemleri ile kayıtlarda görünen üretim miktarlarına göre beyan edilen hasılat ve gider kalemleri karşılaştırılarak matrah farkının bulunup bulunmadığı tespit edilir.

Vergi incelemesi sadece beyana dayanan vergiler bakımından yapılmaz. Beyana tabi olmayan vergilerde vergilerin doğruluğunu ve bu kapsamda ödenecek vergiyi etkileyen kısımların tespiti bakımından da yapılır. Nitekim VUK'da vergi incelemesinin "matrahların doğruluğunu değil", "ödenmemesi gereken vergilerin doğruluğunun" araştırılması ve tespitinden bahsetmektedir. Örneğin, beyana tabi olmayan motorlu taşıtlar vergisi itibarıyla motorlu aracına koltuklar ekleyen mükellefin aracın yolcu taşıma kapasitesine bağlı olarak sınıfının değişmesi nedeniyle daha yüksek miktarda maktu vergi ödemesi gerekirken daha az vergi ödemesi vergi incelemesine konu olabilecektir.

b. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesini ancak kanunla inceleme yapma yetkisi verilmiş olan belirli memurlar yapabilir. Bunlar şu şekilde belirlenmiştir;

- Vergi müfettişleri (vergi baş müfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları),
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nda müdürlük görevi yapanlar, Vergi dairesi başkanları, Vergi dairesi müdürleri.

Vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olanlar, inceleme yapma yetkisine sahip olduklarını gösteren bir fotoğraflı kimlik belgesini yanlarında bulundururlar. Nezdinde vergi incelemesi yapılacak kişiye incelemeye başlamadan önce bu belgeyi göstermeleri gerekir (VUK m. 136).

c. Vergi İncelemesi Zamanı

Vergi incelemesi kural olarak, mesai saatleri içinde yapılır. Vergi incelemesi, henüz sonucu alınmamış ve beyannamesi verilmemiş dönemler de dahil olmak üzere, **tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar** her zaman yapılabilir. Tarh zamanaşımı ilgili vergiye ilişkin vergiyi doğuran olayının meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlamak üzere 5 yıldır. Defter ve belgeler de bu süre içinde istenebilir. Bu süreden sonra inceleme yapılsa bile tarh yapılamaz. Matrah farkına tarh yapılamayacaksa o verginin incelenmesi abesle iştigalden başka bir şey değildir. Hukuki değeri yoktur. İncelemeye başlama zamanaşımının da tarh zamanaşımına paralel olarak 5 yıl olduğu görülür. Belirli bir hesap dönemine ve faaliyete yönelik olarak vergi incelemesi yapılmış ve buna bağlı olarak tarhiyat yapılmış olması, aynı dönem ve faaliyetin yeniden inceleme konusu yapılmasına engel değildir. Başka bir deyişle, aynı dönem ve faaliyete yönelik olarak birden fazla inceleme yapılması mümkündür. Vergi incelemesi yapılacağının nezdinde inceleme yapılacak mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur.

d. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesi esas itibariyle dairede yapılır. İncelemeye tabi olan mükellefin defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. İstenilen defter veya belgeleri süresinde mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini ibraz etmesi için uygun bir süre verilir.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına engel değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir[92].

e. Vergi İncelemesi Sırasında Uyulacak Esaslar

Vergi incelemesinin doğru olarak yapılabilmesi, buna dayalı olarak tesis edilecek işlemleri de etkileyeceğinden, bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu hususlar VUK m.140 ve "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te açıklanmıştır.

---

[92] Bu kural 1.7.2022 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, bu tarihe kadar vergi incelemesi esas itibariyle iş yerinde yapılmaya devam etmektedir. "İncelemenin işyerinde yapılması temel kural olduğundan, defter ve belgelerin bir yazı ile istenmesi ve ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez…" Danıştay Dördüncü Daire, E:1999/350, K:1999/3959, Bkz. Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, ss. 932-934.

• *İşe başlanması*: Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara önce ilgili mükelleflerin incelenmesi görevi verilir. Bunlar en geç on gün içinde işe başlarlar. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

• *Vergi incelemesine başlanması*: İnceleme elemanları, mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler. Artık vergi incelemesi bu yazının gönderildiği an itibarıyla başlamıştır.

• *Vergi incelemesinin yapılması*: Vergi incelemesi inceleme elemanı tarafından elde edilen bilgi ve belgeler esas alınarak yapılan tespitlere göre yapılmaktadır. Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı her türlü kurum, kuruluş ve kişiden ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri talep edebilir. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez.

- Vergi incelemesinin sonunda, yapılan tespitler ve bunlarla ilgili mükellefin ifadelerinin yer aldığı bir Vergi İnceleme Tutanağı düzenlenir ve mükellef ile vergi inceleme yetkilisi tarafından imzalanır. Vergi İnceleme Tutanağının taslağı iki gün önceden mükellefe gönderilir.

- Nezdinde inceleme yapılanlar inceleme sırasında, inceleme elemanına istenilen defter ve belgeleri göstermek, her türlü açıklamayı yapmak, gerekmesi halinde işyerini gezdirmek, envanter yapılması halinde araç, gereç ve elemanlarıyla yardımcı olmak zorundadırlar.

- İnceleme sırasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler varsa, bunların elde edilmesi için arama yoluna başvurulur.

• *Vergi incelemesinin bitirilmesi:* Vergi incelemesinin sonunda Vergi İnceleme Raporu düzenlenir ve bu raporun "Rapor Değerlendirme Komisyonu"na gönderildiği tarih, incelemenin bitirildiği tarih olarak kabul edilir.

- İnceleme elemanları, vergi kanunları, Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme[93] yapılması halinde en fazla **bir yıl**, sınırlı inceleme[94] yapılması halinde ise en fazla **altı ay**, KDV

[93] Bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini ifade eder.

[94] Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder.

iade incelemelerinde ise en fazla **üç ay** içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve ***altı ayı*** geçmemek üzere ek süre verilebilir.

f. Vergi İnceleme Raporu

İnceleme elemanı inceleme sonucunda, adına **Vergi İnceleme Raporu** (VİR) denen bir belge düzenler. İnceleme raporunda matrah veya matrah farkının varlığı dayanak ve delilleriyle ortaya konur. Yazılan vergi inceleme raporları en az üç kişiden oluşan bir **Rapor Değerlendirme Komisyonu'**na gönderilir ve bu komisyon tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden denetlenir ve değerlendirilir. Rapor Değerlendirme Komisyonunda mükellefin *dinlenilmesini isteme hakkı* vardır[95].

Değerlendirilmesini takiben, inceleme raporu, mükellefin ilgili vergi açısından bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi, inceleme raporundaki sonuçlara göre mükellefe vergi tarh eder ve/veya ceza keser. Vergi inceleme raporu düzenlenmeden, salt inceleme tutanağındaki tespitlere bakılarak vergi dairesinin tarhiyat yapması mümkün değildir.

Vergi inceleme raporu, vergi idaresinin ikmalen veya re'sen yaptığı tarhiyatın sebebini oluşturmakta ve ön işlem niteliği taşımaktadır[96]. Vergi idaresinin bir iç işlemi olan vergi inceleme raporlarının mükellefler nezdinde tek başına icrailik güçleri olmadığı için, bunların dava konusu yapılmaları mümkün değildir. Ancak vergi inceleme raporuna dayanarak tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın bulunması durumunda hukuki sonuç doğuran ve icrailik kabiliyetine sahip bir işlem ortaya çıkmış olur. Dolayısıyla mükelleflerin tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezaya karşı dava açma hakkı vardır. Bu işlemin dava edilmesi halinde inceleme raporunda belirtilen hususların yerinde olmadığı tarhiyata karşı açılan dava sırasında ileri sürülebilir.

Mükellefler hakkında tarhiyat yapılmasına yönelik gerekli delillerin elde edilmesi için yoklama veya vergi incelemesinin yanı sıra arama veya bilgi toplama yolarına da başvurulabilmektedir.

---

[95] 31.10.2011 tarihli Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m.14, *"Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir*" hükmüne haizdir.

[96] Vergi inceleme raporunun bir hazırlık (ön) işlemi olmasının yanı sıra, özellikle yargılama sırasında gelir idaresinin yapılan işlemlerin gerekçesi olarak vergi inceleme raporu sunması, vergi inceleme raporunu idari işlemin ciddi bir gerekçesi haline getirmektedir.

B. BİLGİ EDİNME YOLLARI

Bilgi edinme yolları esasen idarenin hem mükelleflerin durumları hakkında bilgilerin elde edilmesini, hem de yapılacak işlemlere ilişkin delillere ulaşılmasını ifade eder.

1. Arama

Arama esas itibarıyla idarenin mükellefin, sulh ceza hâkimliğince verilen bir karara dayanılarak, rızası dışında zorla bilgi elde etme yoludur. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmedikleri, yine mükellefler tarafından ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden araştırılır. Ancak, mükellef bilgi ve belgeleri gizliyor, idareye veya yetkililere vermiyorsa bilgi ve belgelerin rızaya dayanan olağan yolla edinilmesi mümkün olmaz. O zaman yapılacak şey, mükellefin rızası aranmaksızın idarenin kendiliğinden harekete geçerek gizli bilgi ve belgeleri elde etmektir. Arama vergi hukuku bakımından başlı başına bir denetim müessesesi değildir. Vergi incelemesi sırasında belirli şartlar altında başvurulan bir istisnai delil elde etme yoludur. Arama, mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğundan uygulama sırasında kanunla çizilmiş sınırların dışına çıkılmamasına özen gösterilmelidir.

Haklarında ihbar bulunan veya yapılan vergi incelemesi sırasında vergi kaçırdıkları yolunda kuvvetli belirti bulunan mükellefler veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde delillerin toplanması için araştırma yapılmasına **arama** denir (VUK m. 142). Dolayısıyla arama; vergi incelemesi dışı arama (normal arama) ve vergi incelemesi sırasında arama olmak üzere iki şekilde yapılır.

Aramanın yapılabilmesi için şartlar;

1) Mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığı konusunda ciddi emarelerle desteklenmiş bir ihbar olması veya vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda yeterli emarelerin elde edilmiş bulunması,
2) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hâkimliğinden bunu istemesi,
3) Sulh ceza hâkimliğinin istenilen yerlerde veya kişiler nezdinde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin adını bildirmek zorundadır.

Arama yapılırken Anayasa'da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlamalara uyulması gerekir. Aramada özel hayatın gizli-

liği ile vergi ziyaı ve kaçakçılığının önlenmesi amaçları çatışır. Arama yapılırken her iki durum arasında orantılılığın korunması özen gösterilmesi gerekir.

Arama sonucunda el konulup koruma altına alınan kapalı torba ya da kutular içindeki defter, belge, bilgisayar donanımları ve benzerleri ayrıştırma işlemine kadar güvenli bir şekilde saklanır. Daha sonra, belirlenen tarihte mühürlü durumdaki kaplar mükellefin huzurunda açılır[97].

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler **en geç üç ay içinde** bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemenin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh hâkiminin vereceği karar ile bu süre uzatılabilir. Arama sonucunda defter ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle, süresi içinde yapılamayan defter kayıtlarının tamamlanması için idare ile mükellef arasında uygun bir süre kararlaştırılır. Bu süre bir aydan az olamaz.

Arama sonucunda ele geçen bilgi ve belgelerin vergi tarh edilmesine ve/veya ceza kesilmesine sebep olması durumunda konumuna göre vergi inceleme raporu veya yoklama fişi düzenlenir. Esas tarh işlemi, vergi inceleme raporu veya yoklama fişine dayanarak yapılır.

2. Bilgi Toplama

Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergilendirme ile ilgili çeşitli bilgileri herkesten isteyebilirler. Bilgi istenen kişinin mükellef olup olmamasının, incelemeye alınmış bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Bilgi toplamanın temel amacı, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerden hareketle mükellef tarafından beyan edilen matrahın doğruluğunu saptamaktır. Vergilendirme ve vergiyi doğuran olaylar hakkında sürekli bilgi toplanacağını bilen mükellef, işlemlerini gerçekleştirirken daha duyarlı davranma ihtiyacını hisseder. Bu bakımdan, bilgi toplamanın vergi idaresine *denetim altyapısı sağlama fonksiyonu* dışında, mükellefi psikolojik olarak *doğru beyanda bulunmaya sevk etme* işlevi de bulunmaktadır.

Bilgi toplama müessesesi kapsamında bilgi, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yazılı veya sözlü olarak istenir. İstenilen bilginin verilmemesi halinde ceza uygulanabilmesi için, bilginin yazılı olarak istenmesi ve uygun bir süre verilmiş olması gerekmektedir. Bilgi toplama, talep üzerine bilgi verme veya sürekli bilgi verme olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir.

---

[97] Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 266.

a. Talep Üzerine Bilgi Toplama

Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları mükellefler, vergi sorumluları veya bunlarla işlem yapan gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirme ile ilgili her türlü bilgiyi isteyebilirler. Bir konuya veya olaya ilişkin istenen bilgiler, muhatapları tarafından verilmeye mecburdur (VUK m. 148).

Bilgi yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Sözlü olarak istenen bilgileri vermeyenlere, yazı yazılarak uygun bir süre içinde bilgi vermeleri bir daha istenir. Kendilerinden bilgi istenenler vergi dairesine zorla getirilemezler. Ayrıca diplomatik statüde bulunanlar bilgi vermek zorunda değildir.

Kural olarak, kendilerinden bilgi istenenler bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak bu kuralın bazı istisnalar vardır. Bunlar;

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu gizlilik,
- Hekimler, diş hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarının hastalarının hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler,
- Avukatlar ve dava vekillerinin işleriyle ilgili olarak müvekkil isim ve ücretleri dışında elde ettikleri bilgiler,
- Ceza Muhakeme Kanunu'nun 125. maddesi gereğince gösterilmesi ve teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler istenemez.

b. Sürekli Bilgi Toplama

Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bilgileri belirli aralıklarla veya devamlı olarak yazılı şekilde duruma göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veya vergi dairelerine vermek zorundadırlar. Örneğin;

- tapuda gerçekleştirilen işlemler,
- araç satış işlemleri, bankacılık işlemleri,
- inşaat ruhsatlandırma işlemleri

bunları gerçekleştiren ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirmek zorundadırlar.

Bunun dışında, servetin el değiştirmesinin kontrolü amacıyla sadece "ölüm olayları ve intikalleri" ile ilgili de sürekli bildirme zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre;

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,
- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya bu görevi yürütenler,
- Mahalle ve köy muhtarları,
- Banka, bankerler, sigorta şirketleri ile emanet kabul edenler,

her ay öğrenmiş oldukları ölüm olayları ile intikalleri izleyen ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar (VUK m. 150).

Sürekli bilgi toplama kapsamında mükellefler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen formların başında Form Ba ve Form Bs gelmektedir. Bilânço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan **5.000 TL** (KDV hariç) ve üzerindeki mal ve hizmet alışlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu" (**Form Ba**), aynı nitelikteki mal ve hizmet satışlarını "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (**Form Bs**)" ile bildirmeleri gerekmektedir. Mükellefler söz konusu bildirim formlarını, aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24:00′e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle internet vergi dairesi araçlığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göndermekle yükümlüdürler.

VUK kapsamında elektronik olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmemektedir. Bir kişi veya kurumdan yapılan mal ve/veya hizmet alış tutarları ile bir kişi veya kuruma yapılan mal ve/veya hizmet satış tutarlarına ilişkin 5.000 TL tutarındaki haddin belirlenmesinde, elektronik olarak ve kâğıt ortamında düzenlenen tüm belgelerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu haddin aşılması halinde sadece kâğıt ortamında düzenlenen belgeler bildirimlere dâhil edilmektedir.

Diğer taraftan mükelleflerin bildirmeye mecbur olduğu bilgilerin, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yazılı veya elektronik olarak bildirilmesi durumunda, bu bildirim mükellefler tarafından yapılmış bildirim olarak kabul edilmektedir. Bu şekilde kabul edilen bildirimler; faaliyet konusu, gelir unsuru ile mükellefiyet, vergi, iş yeri ve şirket türleri itibariyle ayrı ayrı veya birlikte dikkate alınabilmektedir.

Talep üzerine veya sürekli bilgi verme yollarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından toplanan bilgiler Veri Ambarı (VERİA) sistemine yüklenmekte ve gizli olarak saklanmaktadır. Buradaki bilgiler ile mükelleflerin beyanları karşılaştırılmakta ve risk analizlerine tabi tutulmaktadır. Vergi incelemelerinde incelemeye alınacakların belirlenmesinde mümkün oldukça sektör ve kişi bazındaki **risk analizleri** esas alınmaktadır. Yapılacak vergi incelemeleri sektör, konu ve mükellefler itibariyle Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulmuş bulunan Risk Analiz Merkezinde geliştirilen Vergi Denetim Kurulu Risk Analizi Sistemi (VDK-RAS) ile Mükellef Bilgi Raporu (MBR) programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Buradan elde edilen veriler elektronik ortamda vergi inceleme elemanlarına aktarılmakta ve vergi incelemelerinin hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasına imkân sağlanmaktadır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİ

İdarenin faaliyetlerinin kamu hukukuna yansıma alanlarından biri de idari işlemlerdir. İdari işlem idari makamlar tarafından kamu gücü kullanılarak tek taraflı iradeyle yapılan ve muhatapları üzerinde hukuki sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu irade açıklamalarıdır. Vergilendirme de bir süreç olarak çeşitli idari işlemleri içinde barındırır.

I. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

İdarenin vergi alması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılması ile gerçekleşen bir muameledir[98]. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci verginin tahsili ile sona erer. Vergilendirmenin bir zaman dilimi içinde yer alan işlemler dizisi şeklinde düzenlenmesi, süreç olarak nitelendirilir. Bu nedenle vergilendirme işlemlerinin silsile olarak bütününe *vergilendirme süreci* denmektedir. O halde, vergilendirme süreci birbirini takip eden bir dizi işlemi içinde barındırır. Bir önceki işlem bir sonraki işlemin sebebini oluşturur. Görülüyor ki, vergilendirme süreci de başlangıçtan sona erene kadar art arda gelen ve bir dizi oluşturan aşamalardan oluşan bir takım alt düzeydeki işlemlere ayrılan bir süreçtir. Bu nedenle verginin alınması birden fazla işlemin değişik zaman ve aşamalarda yapılmasıyla gerçekleşir. Vergilendirmede arka arkaya gelen işlemlerin ortak amacı asıl (temel) işlem olan tahsili sağlayıp vergiyi almaktır. Asıl işlemin gerçekleşememesi halinde temel işleme kadar geçen aşama ve işlemlerin hukuki varlıklarının bir önemi olmaz.

---

98 İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, 1994, s. 549.

Vergilendirme süreci bir dizi işlemlerden meydana geldiğine göre konunun, idari işlem teorileri çerçevesinde **zincir işlemler**[99] ve **ayrılabilir işlemler** yönünden ele alınır. Ancak vergilendirme sürecine VUK'da ayrılabilir işlemlere uygun yer verilmiştir.

Ayrılabilir İşlemler Kuramı: Ayrılabilir işlem, karar alma sürecinde zincir işlem denen birden çok işlemin yapılması ile aşamalı olarak gerçekleşen idari işlemlerden birinin, ondan ayrılarak başlı başına "yürütülebilirlik" niteliği kazanıp, genellikle idari bir yargı önünde çözümlenecek türden bir uyuşmazlığa konu olabilmesini anlatmak için kullanılır[100]. Ayrılabilir işlemler kuramı, zincir

---

[99] **Zincir İşlemler Kuramı:** Belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla biri diğerinin hukuki sebebini oluşturarak, süreklilik arz edecek şekilde birbirini takip eden ve tamamlayan işlemler bütününe zincir işlem denir. Zincir işlemlerin temel özelliği, zinciri oluşturan halka işlemlerin birbirini takip edecek şekilde meydana gelmesidir. Zincir işlemlerin halkaları arasında doğrudan ve zorunlu bir bağ bulunur. Bu nedenle zincirin halkaları ayrılmaz şekilde birbirlerine bağlıdırlar. Örneğin vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan dört aşamayı ihtiva eden dizi işlemler bir zincir işleme işaret eder. Ancak, işlemler arasındaki işbirliğinin bir sonucu olarak bazıları ara işlem, bazıları ise nihai işlem olan asıl işlem niteliği taşır. Vergilendirme sürecinde asıl işlem tahsil işlemidir. Bundan önceki işlemler halka işlemler konumunda olup, bunların amacı asıl işlemi ortaya çıkarmaktır. Zincir işlemin halkaları durumundaki ara işlemler, işlemin son halkası olan asıl işlem gerçekleşene kadar birbirini takip eder. Zincir işlemler kuramında ara işlemlerde olan sakatlıklar ancak asıl işlemle birlikte dava edilebilmektedir.
Zincir işlemi meydana getiren halka işlemlerde var olan hukuka aykırılıklar yalnızca o işlemi hukuka aykırı hale getirir. Halka işlemlerin hangilerinin ayrı davaya konu edilip edilmeyeceği ise bu halkaların ilgililerin hukuki durumlarını etkilemesine bakılarak karar verilmesi gerekir. İlgililerin hukuki durumunda değişiklik yaratmayan görüş bildirme, tavsiyede bulunma, danışma, niyet açıklama işlemleri kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler değildir (Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, İstanbul, 2008, s. 310). Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunmasına, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirmesine, diğer bir ifadeyle, idare edilenlerin hukukunu bir şekilde etkilemesine bağlıdır (Zehrettin Aslan-Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, İstanbul, 2000, s. 233).
Ara işlemler kesin ve yürütülmesi zorunlu olmadıklarından bağımsız işlemler kabul edilmezler. Zaten onların bu durumu kendilerini ara işlem haline sokar ve kendi başlarına davaya konu edilmezler. Bu nedenle, ancak kesin, yürütülebilir, araya başka bir işlemin girmesine ihtiyaç olmadan, doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurarak ilgilisinin hukuki durumunda değişiklik yaratan işlemler davaya konu edilebilir. Zincirin halkasını oluşturan işlemlerdeki hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin bu nedenle yargı yerince iptal edilmiş olması hariç, işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu olamaz. Bu nedenle kamu alacağının tarhına ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların, ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur" iddiası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir (Yıldırım, a.g.e., s. 312).

[100] Özay, a.g.e., s. 479.

işlemler kuramına karşıt olarak geliştirilmiştir. Bu kuramın amacı, bir idari süreç içerisinde yer alan işlemlerin kendi başlarına hukuki sonuç yaratmaları durumunda, anılan süreçten bağımsız olarak ve tesis edildikleri anda iptal edilebilmelerinin sağlanabilmesidir[101]. Zincir işlemlerin içindeki bir halka işlem, hukuksal sonuç doğurduğu takdirde nihai işlemlerden ayrılarak iptal davasının konusunu oluşturabilir. Bu şekilde ayrılabilen işlem, zinciri oluşturan halka işlemlerden ve nihai işlemden bağımsız olarak tek başına dava konusu edilerek hukuka uygunluk denetimine tabi tutulabilir[102].

Süreç içinde yer alan işlemlerden hukuki sonuç doğuranı asıl işlemden ayrı olarak yargı önüne getirilebilmesi mümkün olmaktadır. Ayrılabilir işlemler, zincirin sonu beklenmeksizin zincirdeki her bir ara işlemin süreçten bağımsız olarak hukuki sonuç yaratması ve icrai nitelik taşıması halinde, asıl işlemden koparılarak ayrı olarak yargı önüne getirilebilen işlemlerdir. Bu nedenle zincir işlemi meydana getiren işlemler, nihai ve asıl işlem beklenmeksizin doğurdukları hukuki sonuçlar açısından farklı özelliklere sahip olmaları halinde zincirden ayrılarak iptal davasına konu edilirler. O halde ayrılabilir işlemler kuramında idari sürecin sona ermesi beklenmez, kendi başına ve hukuki sonuç doğuran halkaların içerdiği her bir idari işlem her biri diğerlerinden bağımsız ve başlı başına davanın konusunu oluşturur.

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından meydana gelen vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil aşamaları ayrılabilir işlemler kuramına göre yarattıkları hukuki sonuca göre ayrı davaya konu edilebilir karakterdedir. Kanun koyucu, tarh işleminin tahsil işlemiyle olan hukuki bağını çözülebilir nitelikte kabul etmiş ve tarh işlemine karşı ilgilinin yargı yoluna başvurabileceğini öngörmüştür. Ayrılabilir işlemler kuramı, vergilendirme sürecinde asli işlem olan tahsil işleminin hazırlayıcısı ve sebebi niteliğindeki tarh işlemine karşı dava açılmasında da uygulanabilir. Tarh işleminin icrai niteliği de bunu gerektirmektedir. Kanun koyucu bu ayırımı öngörmemiş olsaydı bile, ayrılabilir işlemler kuramına göre tarh işlemi, tahsil işleminden bağımsız olarak (ayrılarak) dava konusu edilebilirdi[103]. Zincirin ilgilisinin hukukunda değişiklik meydana getiren her halkası ayrılabilirlik niteliğine sahip olarak zincirin hem diğer hem de son halkasından bağımsız olarak dava edilebilir. Tarh işleminde gerçekleşen bir sakatlık tahsil işlemini beklemeden kendi aşamasında yargı önüne taşınabilmektedir. Çünkü tahsil işleminin sebebi durumunda olan tarh işlemindeki sakatlık tahsil işlemine geçilmesine engel oluşturacaktır. Eğer, zincir işlemler kuramına göre davranılmış olsaydı zincir işlemin son halkasından (asıl işlem) önceki tüm iş-

---

[101] Serkan Ağar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 151.

[102] Zehrettin Aslan, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara-2019, s.42.

[103] Ağar, a.g.e., ss. 152-153.

lemlerdeki (ara işlemler) aykırılıklar asıl işlem tesis edildikten sonra asıl işleme karşı açılacak bir davada onunla ileri sürülebilecekti. Oysa, ayrılabilir işlemler kuramı ara işlemlerde meydana gelen sakatlıkların, asıl işlemi beklemeye gerek olmaksızın, davaya konu edilerek ileri sürülebilmesini olanaklı kılmıştır. Yeter ki, zincirin halkaları olarak nitelendirilen ara işlemler ilgililerin hukuki durumlarında sonuçlar doğurmuş olsun.

Vergilendirme sürecinde; tarh, tahsil, düzeltme, şikâyet başvurusunun reddi, ihtiyati tahakkuk, haciz, ihtiyati haciz gibi işlemler ilgili kişinin hukukunu etkilemesi nedeniyle icrai nitelikte olup, zincirden ayrılarak asıl işlemden bağımsız olarak davaya konu edilebilir. Süreç içinde yer alan bu işlemlerin icrai nitelikte olanların diğerinden ayrı davaya konu edilebilmeleri, ayrılabilir işlemler kuramına borçlu olduğu söylenebilir.

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirmede nihai amaç verginin tahsilidir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline dönüşür ve tahsil aşaması itibarıyla borçlusu konumundaki mükellef tarafından ödenir.

Vergiyi doğuran olay vergi idaresinin dışında oluşur. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi borcunun sona ermesine kadar geçmesi gereken dört aşamalı bir işlemler uygulaması vardır. Bu aşamalar şu şekilde dizilmiştir:

Tarh aşaması → **Tebliğ** aşaması → **Tahakkuk** aşaması → **Tahsil** aşaması

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının esasları VUK'da, tahsilin esasları ise AATUHK'da düzenlenmiştir. Bu aşamalardan kendi içinde kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıyanlar tarh ve tahsile ilişkin yapılan işlemdir. Verginin Hazinenin kasasına girmesiyle sonuçlanan vergilendirme sürecinin dört aşamasındaki işlemler birbiriyle sıkı bir hukuki bağlılık içindedir. Bu işlemlerden tarh ile tahsil halkaları veya aşamaları ilgililerinin hukuki durumlarında değişiklik yaratmalarına bağlı kesin ve icrai nitelik taşıması özelliği nedeniyle ayrılabilir işlem olarak değerlendirilebilirler. Bir başka deyişle vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil işlemleri arasında ara işlem (tarh) asıl ve sonuç işlem (tahsil) bağlantısı bulunur.

Ayrılabilir işlem olmanın bir sonucu olarak tarh, tahsil işleminden ayrı davaya konu edilebilir. Bu nedenle de tarh işlemi dava edilirken nihai işlem olan tahsilat işleminin beklenilmesine gerek yoktur. Tarh işleminden mükellefin haberdar edilmesi gerektiği için, dava açılması tahakkuk aşamasında olur. Tahakkuk aşamasında açılacak davada tarh ve tebliğdeki sakatlıkların yanı sıra tarh işleminden önce gelen hazırlık işlemlerindeki sakatlıklar da ileri sürülebilir.

Bu zincir ilişkide tahakkukun gerçekleşmesi tahsil aşaması ve işleminin sebebini; tahsil ise tahakkukun sonucunu oluşturur. Vergilendirme sürecinin asıl işlemi olan tahsilin ise davaya konu edilebileceği açıktır.

A. VERGİNİN TARHI

1. Tarhın Hukuki Niteliği

Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmakla beraber tarhiyat işlemi ile miktarı tespit edilir. Tarhiyat mahkeme kararına gerek duymadan idarenin tek taraflı (yanlı) bir işlemiyle ortaya çıktığı için tereddütlü borç vasfını taşır. Kesinleşmesi ancak dava yoluna gidilmemesi ve gidilmişse davanın reddedilmesiyle (davacı mükellef aleyhine sonuçlanmasıyla) gerçekleşir.

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesiyle mükellef açısından soyut vergi borcu ortaya çıkar. Bu borç, ancak tarh işlemiyle somut bir borç ilişkisine dönüşür. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergi borcunun ortaya çıkması açısından aranması gereken bir koşuldur.

Vergiyi doğuran olay vergi borçlusunu ortaya çıkartırken vergi borcunun miktarının ne kadar olduğunu göstermez. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra borcun miktar olarak ortaya çıkarılması ve devamında tahsiline kadar geçecek sürecin başlatılması gerekir. İşte tarh ile vergi borcu miktar olarak belirlenmektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yapılması gereken ilk işlem tarhtır[104].

Kural olarak tarh bir idari işlem olması nedeniyle idarenin bu işlemi yapmasıyla somut borç ortaya çıkar. Kanun belirli durumların varlığı halinde idareye belirli bir işlemi yapmayı emrediyorsa ortada bağlı yetki var demektir. Bağlı yetkide idare işlemi yapmak zorundadır, yapmama gibi bir seçeneğe sahip değildir. İdarenin yapacağı tek şey kanunda şey kanunun öngördüğü işlemi yapmaktır. Vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde idarenin görevi kanunda öngörülen durum meydana geldiğinden bahisle tarh işlemini yapma zorunluluğunda olmasıdır[105]. Tarh işlemini idarenin ayrımcılık yapmadan herkese uygulaması eşit davranma ilkesinin gereğidir. Bağlı yetki mükellefler arasında cinsiyet, renk, dil, din, siyasi görüş gibi nedenlere dayalı işlem yapmamaya veya kollamacı işlem yapmaya engel olur.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle şahsında vergiyi doğuran olay meydana gelen kişiyle devlet arasında bir borç- alacak ilişkisi doğar. Verginin tarhından önce kişi vergi mükellefidir. Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle o kişinin vergi hukukuyla ilişkisi doğar. Ancak, bu

---

[104] Özay, a.g.e., s. 550.

[105] Bağlı yetkiye benzeyen bir de "takdir yetkisi" vardır. Takdir yetkisi idarenin işlem yapıp, yapmamak veya yapılması mümkün işlemin yapılması konusunda en az iki karar arasından birini seçebilmesi halidir. Ancak takdir yetkisi idareye keyfi bir şekilde karar almak imkânı vermez. İdare takdir yetkisini kullanırken sınırsız olmayıp, verebileceği birden çok karar arasından işin gereğine en uygun olanını tercih etme imkanına sahiptir.

borcun tespit edilip mükellef nezdinde miktar veya tutar olarak belirginleşip somutlaşmasına ihtiyaç vardır. Bu nedenle tarh işlemi gerçek anlamda yeni bir hukuksal durum yaratmaz. Var olan hukuksal borç ilişkisini belirginleştirir. İşte verginin tarhı, vergi borcunun miktar itibariyle tespiti amacıyla idare tarafından yapılan hesaplama işlemi olmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğan vergi borcunun miktarı bilinmeyen mükellef haline gelen bir kişinin borç miktarı bilinen mükellef haline gelmesi tarh işlemi ile olur.

İdari işlem, idarenin kamu hukuku kurallarına dayanarak tek yanlı iradesi ile ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen kararlardır. Tarh bu unsurları taşıyan, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı somut tutar itibariyle tespit eden **idari bir işlemdir** (VUK m. 20)[106]. Bu aşamada her bir mükellefin vergi borcu miktar itibariyle belirlenir ve daima kişiden kişiye değişkenlik gösterir. Tarh edilerek belirlenen vergi borcu mükellef açısından somut bir borcu ifade etmesi dolayısıyla **bireysel bir işlem** olarak değerlendirilir.

Tarh, idarenin alacağını miktar itibariyle tespit eden bir icrai idari işlemdir. Vergi tarhı idari bir işlem olduğuna göre, burada idari işlemin niteliği üzerinde kısaca durmakta fayda var. Bilindiği üzere, hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla yapılan irade açıklamasına hukuki işlem denir. Hukuki işlemlerin bir türü olan idari işlem ise, idare hukuku alanında idarenin hukuki sonuç elde etmek amacıyla yaptığı tek yanlı irade açıklamalarıdır.

Vergilendirme işlemi yapılırken idare hukukunun işlem teorisinden yararlanılması nedeniyle vergi hukukuyla idare hukukunun çok yakın ilişkisi ortaya çıkar. Bu nedenle esasen aşağıda yapılacak açıklamaları idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü biçimi olarak değerlendirmekte yarar vardır. Vergilendirme süreci içinde gerçekleştirilen işlemlerin idari işlemler için geçerli özellikleri taşıdığını söyleyebiliriz[107].

---

[106] Tarh vergi idaresi tarafından yapılan tek-yanlı irade açıklamasıyla oluşur. Tarh yapılabilmesi için mükellefin iradesine ihtiyaç yoktur. Bu işlemler sübjektif olup mükelleften mükellefe değişirler. Vergi mükelleflerine tarh edilen vergi, her bir mükellef için onların özel durumları (bekar-evli, çocuklu-çocuksuz, sağlam-sakat gibi) dikkate alınarak hesaplanacağı için her mükellefe tarh edilecek vergi birbirinden farklı olur.
Tarh işlemi idarenin tek yanlı açıkladığı iradesiyle hukuki sonuç (mükellefi borçlu hale getirme şeklinde yükümlülük) doğurduğu için inşai veya kurucu işlem niteliğindedir. Muhatapları üzerindeki etkisi ilgilisine bir şey yapma (vergi ödeme) şeklinde olması nedeniyle de aynı zamanda yükümlendiricidir. Yükümlendiriciliğin doğal sonucu olarak da icrailik özelliğine sahiptir. İcrailik özelliğinin temelinde vergi borcunu tespit eden tarhın kesin ve yürütülmesi zorunlu olması yatar. Verginin terkini, tecili gibi işlemler yükümlendirici olmayan (yararlandırıcı) işlemlere örnek teşkil eder.

[107] İdari işlemlerin özellikleri şunlardır:
- İdarenin iradesini içeren karardır.

Özel hukuk işlemleri, genel olarak yetki ve konu unsuru olmak üzere iki, istisnai olarak da şekil unsuru ile birlikte üç unsurdan oluşurken; idari işlemler, yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç olmak üzere altı unsurdan oluşur. Bir idari işlemin, geçerli ve hukuka uygun bir biçimde yapılabilmesi, söz konusu unsurda bir sakatlık yapılmamış olmasına bağlıdır. İdari işlemlerin yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurlarından herhangi biri sakatsa ortaya çıkan sakatlık belirli hallerde idarece geri alınabileceği (düzeltilebileceği) gibi (VUK m. 116-122), yargıya taşınması halinde idare mahkemelerince iptal edilirler (İYUK m. 2).

İdarenin her türlü işlem ve eylemi yargı denetimine tabidir (Anayasa, m. 125). İdarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasıyla işlem ve eylemlerin hukuka uygunluk içinde üretilmesi amaçlanır. Bu nedenle yargısal denetimle idari işlemler yetki, sebep, konu, şekil, usul ve amaç yönlerinden denetlenmek suretiyle idarenin hukuk içinde kalması sağlanır.

Vergi tarh etmek, belli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik bireysel idari işlem olması nedeniyle bu işlemin bir idari işlemin tüm unsurlarını eksiksiz içinde barındırması gerekir. Bir başka deyişle idari işlemin unsurları vergilendirme işlemleri bakımından da geçerli olması nedeniyle vergilendirme işlemleri idari işlemlerle büyük benzerlik gösterir. Bu çerçevede idari işlem açısından geçerli temel unsurlar (amaç, yetki, sebep, konu, şekil ve usul) vergi ekseninde açıklanmaya çalışılacaktır.

a. Amaç Unsuru: Amaç unsuru idari işlemle ulaşılması amaçlanan nihai sonuçtur. Bütün idari faaliyetlere egemen olan bu ilke idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin kamu yararına yönelik olmasıdır. Bu nedenle işlemlerin genel amacını kamu yararı oluşturur. İdari işlemlerde genel amaç olan kamu yararının vergi hukuku bakımından somutlaşmış hali kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesidir.

Kamu yararı toplumda bireysel ve kollektif menfaatler arasında kurulabilen dengedir, soyut bir kavramdır. Kamu yararına ilişkin dengenin sağlanıp sağlanmadığı somut olay içinde aranmalıdır. Bu nedenle yapılan bir idari işlemin

---

- İdari işlemler tek yanlı ve kesin ve icraidirler; idari işlemler tek yanlı irade açıklaması ile başkaca bir organın iradesine ihtiyaç duymaksızın ilgililerin ilgililer nezdinde doğrudan hukuksal sonuç doğurur.
- Kamu yararı için yapılırlar; idari işlem kamu yararı dışında başka bir amaç için tesis edilemez.
- İdari işlemin yapılması hem yapanlar hem de içerik açısından önceden düzenlenmiş kurallara bağlıdır; taraflar idari işlemin içeriğini saptamada serbest değildir.
- Her işlemin bir yasal dayanağı bulunur ve yasaya uygun olarak yapılırlar dolayısıyla yasaya uygunluk karinesinden yararlanır. Bu nedenle idari işlemler yargı organlarınca iptal edilmediği ya da idari makamlarca geri alınmadığı veya iptal edilmediği sürece geçerlidir.
- İdare kendi aldığı kararı yine bizzat kendisi icra edebiliyorsa ve icrai kararın doğurduğu değişiklikleri maddi aleme aktarabilmesi kararın re'sen icrailiğini gösterir.

Bkz; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 17. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 280.

amaç yönünden hukuka uygun olması için, bu işlemin kamu yararı doğrultusunda yapılmış mıdır sorusuna olumlu cevap alınması gerekir. Vergilerin kanuniliği dikkate alındığında verginin konulmasında ve takiben buna ilişkin işlemin yapılmasında kamu yararının takdirinin TBMM'ye ait olduğu görülür.

Bir idari makamın sahip olduğu yetkiyi kanunun öngördüğü ve yetkilerini kullanması gerektiği amaçla değil, başka bir amaçla gerçekleştirmesine "*yetki saptırması*" denir. O halde, yetki saptırması idari işlemi yapan idarenin, kamu yararı niyet ve düşüncesini gözetmek yerine, zihninde oluşan kin, nefret, öç alma, siyasal düşünce gibi duygularla işlemin başka amaçlarla yapılmasıdır. Gerçekten kamu yararına yabancı olan kişisel veya başkalarına özel çıkar sağlamak amacı güdülerek yapılan idari işlemler amaç bakımından sakat kabul edilir.

Vergiyi doğuran olay (sebep) meydana geldikten sonra idare için bağlı yetki haline gelen durumda idare mutlaka işlem yapmak zorunda kaldığı için bu işlemi yapacak kişinin zihindeki düşüncesinin veya niyetinin bir önemi olmaz. Vergi tarhı, bağlı yetki kapsamında olduğundan kanun yetkili makama istese de istemese de işlemi yapmayı emretmektedir. Bağlı yetki işleme dönüştürülmek zorunda olduğundan yetki saptırmasının istisnasını oluşturmaktadır. Bağlı yetki kapsamında yapılan işlemlerde kişisel amaç güdülse bile bu husus yetki saptırması sayılmayacak ve işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır.

Vergileme açısından tarh işleminin amacı, kamu hizmetlerini karşılamak üzere gelir elde etmektir. Toplanan vergilerin genel olarak toplumun bütününe yönelik kamu hizmetleri için harcandığı düşünüldüğünde vergilemede kamu yararı olduğu konusu ile ilgili görüş birliği vardır. Çünkü alınan vergi, mükellefin refahını azaltırken, harcandığında kamu hizmeti olarak tüm bireylerin refahını artırmaya yönelik bir etki yaratmaktadır. Sonuçta kaybedilen bireysel menfaatten daha fazla kolektif menfaat elde edilmektedir. Bu nedenle vergileme işleminin gerçekleştirilmesinde kamu yararı vardır.

b. Yetki Unsuru: Yetki, idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsurdur[108]. Kendisine idare adına irade ortaya koymak suretiyle işlem yapabilme yetkisi verilmiş kişi veya organlar Anayasa ve kanunlarla belirtilmiştir[109]. Yetki kurallarına sıkı bir şekilde uyulması idare hukukunun bilinen ilkelerindendir. Tüm idari işlemlerde olabileceği gibi vergileme işleminde yetki yönünden sakatlık (yetkisizlik) olabilir. Tarh işleminde yetki; kişi, yer, konu veya zaman yönünden ortaya çıkabilir[110].

---

[108] İdare adına gerçek kişiler tarafından açıklanan irade tüzel kişilere mal olur ve onun iradesi olarak sonuç doğurur.

[109] Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almadan bir devlet yetkisi kullanamaz (Any. md. 6).

[110] Kişi yönünden yetki; ilgili işlemin kamu tüzel kişisi adına irade açıklamaya yetkili olan kişilerce (vali, kaymakam, müdür vb.) yapılmasıdır. Konu yönünden yetki; ilgili işlem hakkında karar

Vergi alacaklarını tarh yetkisi vergi dairelerine aittir. Bu daire mükellefin vergi açısından bağlı bulunduğu vergi dairesi olup yetkili kişi vergi dairesi müdürüdür. Yetki kurallarına kişi, konu, yer ve zaman açısından aykırılık oluşturan bir işlem yetki unsuru açısından sakat sayılır ve iptali gerekir.

Yetki açısından ortaya çıkan sakatlık halleri *fonksiyon gaspı* (işlem yapan idare idari hiyerarşinin dışında bulunmakta olup, yürütme organının yasama ve yargı organlarının görev alanına giren konularda işlem yapması), *yetki gaspı* (idari işlemi yapan makam idari hiyerarşiye dahil olmasına rağmen, bir işlemi yapmaya yetkili değildir. Dolayısıyla yetkisi olmayan ast idari birimin üst idari birime ait bir yetkiyi kullanması) veya *yetki tecavüzü* (bir idari makamın, başka bir idari makamın yetkili olduğu alanda işlem yapması) şeklinde olabilir.

c. Sebep Unsuru: Sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya yönelten maddi ve hukuki etken olup işlemin dayanağını oluşturur. İşlemde sebep o işlemin yapılması için kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesidir. Öngörülen koşullar gerçekleşmişse işlem yapılır. Gerçekleşmemişse yapılmaz.

İşlemin yapılması kanunda öngörülen koşullarının gerçekleşmesine bağlı olması bir sebebe dayanmaksızın işlem yapılmasını olanaksız kılar. İşlemin sebebi maddi (fiili) veya hukuki olabilir. Maddi sebepte bir maddi olayın varlığı aranırken hukuki sebepte başka bir hukuki işlemin varlığı aranır. İşlem yapılmadan önce idari işlemin yapılmasını gerektiren hukuki veya maddi olay gerçekleşmiş midir sorusuna yanıt aranır. Kanunlar, genellikle işlemin yapılabilmesi için oluşması gereken sebebi açık seçik belirtirler. Maddi sebep objektif hukukun ortaya koyduğu bir sebep ile ona uygun gelen maddi bir olaydır. Hukuki sebep idari işlemin daha önce yapılmış başka bir hukuki işleme dayandırılmasıdır. Örneğin, tahsil işleminin sebebi hukuki olup kendisinden önce meydana gelmesi gereken tahakkuktur.

Vergilendirmenin sebep unsuru *vergiyi doğuran olayın* gerçekleşmesidir. Dolayısıyla tarh işleminin sebep unsuru vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın (maddi veya hukuki sebep) meydana gelmesidir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olarak belirtilmiştir. Vergi tarhı yapılmasının sebebi gelirin elde edilmiş olması biçiminde meydana gelen maddi olgudur.

---

verebilme yetkisine sahip kılınmış idari makamca işlemin yapılmasıdır. Yer yönünden yetki; bir idari makamın hangi yerde, hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder. Zaman yönünden yetki; kararların alınması için belirli süre öngörülmüşse işlemin o süre içinde yapılabilmesidir.

Kişi, konu, yer ve zaman yönünden yetkiye ilişkin açıklamalar için bkz. Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 8. b, Ekin Kitabevi, Bursa, 2009, ss. 317-319.

d. Konu Unsuru: İşlemin konu unsuru, yapılan işlemle hukuk dünyasında yaratılmak istenen değişiklikler, yani yaratılmak istenen hukuki sonuçtur. Örneğin, vergilendirme işleminin konusu mükelleflerden vergi adı altında alınan bir paranın mükelleflerin malvarlığından Hazinenin malvarlığına intikalidir. İşlemin sebep unsuru meydana geldiğinde hangi sonuçların doğacağı yani işlemin konusu belli olur. İşlemin sebep unsuru ile konu unsuru arasında hukuk kurallarıyla öngörülen bir illiyet bağı bulunur. İşlemin sebebi ile konusu arasındaki aşırı bir *oransızlığın veya ölçüsüzlüğün* olması işlemi sakatlar.

e. Şekil Unsuru: Şekil iradenin açıklandığı kalıp olup iradenin maddi alemde ortaya çıkan görüntüsüdür. Bu haliyle şekil, işlemin hukuk alanındaki varlığının ortaya konduğu araç olmaktadır. İrade ne ile açıklanması gerekiyorsa şekil odur. İdari işlemler aksi kanunda öngörülmedikçe kural olarak yazılı şekle tabidirler[111]. Yazılılığın doğal sonucu idarenin iradesini düzenlenecek metni içeren belge (kâğıt) ile açıklamasıdır. İdari işlemin yazılı olması idareyi bu konuda daha fazla düşünmeye sevk eder. Genellikle mevzuatta işlemin açıklanmasında kullanılan metin ve eklerin neler olduğu hangi usulün takip edileceği detaylı olarak düzenlenmiştir.

Tüm aşamaları eksiksiz tamamlanarak gerçekleştirilen vergilendirme sürecinin tarh aşamasının şekli görünümü **vergi ihbarnamesi** (vergi cezaları için ceza ihbarnamesi), tahsilat aşamasının şekli görünümü **ödeme emri** olarak karşımıza çıkar. Vergi ihbarnamesi tarh işlemi için düzenlenirken, ödeme emri tahsilat işlemi için düzenlenmektedir. Bu belgeler yetkili makamın imzasını taşıyan yazılı metinlerdir. İhbarnamenin (VUK m. 34) ve ödeme emrinin (AATUHK m. 55) metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunlarda bulunması gereken asli unsurların yokluğu işlemi hükümsüz kılar.

Vergi tarhı ve kesilen cezaların bildiriminde kullanılan ihbarnamelerinin kendisi tarh ve ceza kesme işlemleri değildir. İhbarnameler idarenin yaptığı işlemi muhatabına duyurmada kullandığı araç konumundadır. Dolayısıyla tarh ve ceza kesmeye ilişkin işlem ile işlemin muhatabına duyurulmasına yönelik ihbarname ve bunun tebliğinden ayrı düşünmek gerekir.

f. Usul Unsuru: Usul unsuru ile idari işlemin iradesinin açıklanmasında izlenecek yol kastedilir. Usul, işlemin yapılmasında öngörülen izlenmesi ve takip edilmesi gereken yol, yöntem ve süreçlere uyulmasıdır. Şekil ile usul birbirine yakın kavramlar olmakla beraber farklı şeylerdir. Özel hukukta geçerli olan şekil serbestisi idare hukukunda yoktur. İdari işlemin şekil ve usule bağlanması idare edilenler açısından belirginlik, denetlenebilirlik sağlar ve idare edilenlerin

[111] İradenin yazı dışında (örneğin sözlü) bildirim yapabilmesi de mümkündür. Ancak bunun için kanunda bu yönde açık hüküm olması gerekir. Trafik polisinin işaretleri, yangın alarmı sireni, yasadışı toplantının sonlandırılması, trafik lambaları yazılı olmayan şekil açıklama örnekleridir.

haklarını koruyucu bir işleve sahiptir. Kanunlarda idari işlemin yapılmasına yönelik şekil kuralları bulunur.

Örneğin, hazırlık işlemine dayanması gereken bir asıl işlemin hazırlık işlemi tamamlanmadan yapılamaması veya tebliğ aşaması tamamlanmamış bir verginin tahakkuk edememesi veyahut tahakkuk aşaması tamamlanmamış bir verginin tahsili için işlem yapılamaması bu konuda verilebilecek örneklerdendir. Genel olarak ifade edersek, şekil ve usul, idari işlemin oluşumu ve tamamlanmasıyla ilgili olarak uygulanacak irade açıklama biçimi, izlenecek yol, yöntem çerçevesinde düzenlenecek belgelerin tümünü ifade etmektedir.

2. Tarha Hazırlık İşlemleri

İnsan tasarruflarının bir özelliği olarak bazı işlemler belirli bir sürece uygun olarak içinde hazırlık aşamalı gerçekleştirilir. Bu özellik idarenin bazı tasarrufları için de geçerlidir. Nitekim, tarh işleminin oluşum sürecinden önce gerçekleştirilen hazırlık işlemleri bulunur. Örneğin vergi incelemesine dayanan verginin tarhında "Vergi İnceleme Raporu'nun veya sevk zorunluluğunun bulunduğu durumda "Takdir Komisyonu Kararı'nın düzenlenmesi bir hazırlık işlemi niteliği taşımaktadır.

Verginin tarh edilebilmesi için matrahın bilinmesine ihtiyaç vardır. Bazı matrahlar mükellefler tarafından tespit edilirken, bazıları ise idare tarafından tespit edilmektedir. Matrahın vergi dairesince tespiti sırasında vergi tarhına esas olmak üzere hazırlık işlemlerine ihtiyaç duyulur. Hazırlık işlemleri, matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda yapılması gereken işlemlerdir. Bu işlemler tarhiyat yapılmadan önce tamamlanması gereken tüm ön işlemleri kapsamaktadır. Tarhiyat sürecinde önemli rolleri olan bu işlemlerin kısaca da olsa açıklanmasına gerek vardır.

Hazırlık işlemleri asıl işlemin yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren birtakım işlemler olup, asıl işlemin yapılabilmesine yönelik hazırlıklardır. Bu işlemlerin ortak amacı temel işlemi ortaya çıkartmaktır. Bu işlemlere "ön", "iç" veya "düzen" işlemler de denir. Bu işlemler kendilerinden sonra yapılacak işlemin sebebini oluştururlar ve kendi başlarına icrai bir sonuç yaratmazlar. Vergi hukuku açısından hazırlık işlemleri ile, tarh işlemi oluşturulmadan önce matraha ulaşmak için yapılan işlemler anlatılmak istenir. Matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri esas itibariyle **vergi incelemesi** ile yapılır. Ancak vergi incelemesi sırasında özellikle tarha esas olacak verilerin elde edilmesinde **yoklama, arama** ve **bilgi toplama** faaliyetlerinden de yararlanılmaktadır.

Gerçekten, daha çok idarenin iç işleyişine yönelik olan bu işlemlerin ilgililer üzerinde doğrudan sonuç doğurmamaları nedeniyle iptal davasına konu edilmezler. Çünkü hazırlık işlemleri tek başlarına mevcut hukuki durumu değiş-

tirecek veya ortadan kaldıracak şekilde hüküm ifade etmezler. Hatta bu nedenle işlemden bağımsız olarak mükellefe tebliğ edilmezler, edilseler de icrailik kabiliyeti açısından bir anlamı olmaz. Hazırlık işlemlerine dayanılarak yapılan tarhiyat mükellefe tebliğ edileceğinden, ancak tarha karşı açılan davada hazırlık işlemlerinin hukuka aykırılıkları ileri sürülebilecektir[112].

Hukuki niteliği bakımından vergi inceleme raporu ve yoklama tutanağı vergi idaresince tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek cezalar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlem niteliğindedir. Bunlar mükellef veya vergi sorumlusunun hukuki durumunda değişiklik yaratmadıklarından, etkisiz işlemler olarak da adlandırılırlar.

Vergi inceleme raporu ve yoklama tutanağı, düzenlenmesini takiben vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi de bu belgelerdeki gerekçe ve tespitler çerçevesinde vergi ve/veya cezalandırma işlemlerini gerçekleştirir. Vergi idaresinin bir iç işlemi olan inceleme raporu veya yoklama tutanağının, bunlara bağlı yapılacak asıl işlemden ayrı olarak dava konusu yapılmaları mümkün değildir.

Hazırlık işlemleri şematik olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yolları önceki bölümde yer alan idarenin bilgi edinme yolları kısmında açıklanmıştır.

TARHA HAZIRLIK İŞLEMLERİ	→	İDARİ İŞLEM
- Yoklama - Arama - Bilgi Toplama → Vergi İncelemesi	Matrah Tespiti	Tarh

Vergi alacağının tutar olarak tespit edilmesi, yani tarh işleminin yapılabilmesi, yukarıda belirtildiği gibi vergi matrahının bilinmesini gerektirir. Ancak matrahın bilinmesi tek başına vergiyi hesaplamak için yeterli değildir. Oranın da bilinmesine ihtiyaç vardır.

3. Matrah

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı, verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya ölçülere matrah denir. Vergi miktarının hesaplanabilmesi vergi kanunlarında gösterilen oranların uygulanabileceği belirli parasal değerlere ihtiyaç gösterir. Bazı vergilerde vergi oranlarının yerini fiziki ölçüler alır. Parasal tutar şeklinde ifade edildiğinde değer esas-

[112] Emlak vergisinde takdir komisyonunca arsa ve araziye ait asgari değerlerin tespiti de anılan vergi için bir hazırlık işlemi olmasına karşın davaya konu edilebileceği belirtilmiştir (EVK m.49).

lı **ad valorem**, fiziki ölçüler şeklinde ifade edildiğinde miktar esaslı **spesifik** matrahtan söz edilir.

Hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunlarında belirlenir. Örneğin, gelir vergisinde verginin matrahı "gelirin safi tutarı" olarak değer esasına dayandırılmışken, motorlu taşıtlar vergisinde aracın bazı özellikleriyle (yaş, silindir hacmi, ağırlık gibi) nitelendirilmiş "aracın adedi" olarak miktar esasına dayandırılmıştır. Matrahın fiziki ölçülere bağlanması durumunda o vergiler maktu vergiler olarak ifade edilir.

Verginin hesaplanabilmesi için gerekli olan matrah tarh işlemini gerçekleştirecek vergi dairesince nasıl elde edilecektir? Bu konuda iki yol vardır. Matrah ya mükellef tarafından vergi dairesine beyan edilecek ya da matrahı idare kendisi bulacaktır.

a. Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti

Modern vergicilikte mükelleflerin matrahlarını kanundaki usullere uygun şekilde belirleyip beyanname marifetiyle vergi dairesine beyan etmeleri asıldır. Vergi dairesi kendisine beyan edilen verilere dayanarak tarhiyata gider. Mükellefler kural olarak beyan ettikleri ile çelişkiye düşmeyecekleri ve en doğru matrahları kendileri bildikleri için beyan ettikleri matrahlara ve bunlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK m. 378/2). Mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açabilmeleri iki halde mümkündür. Bunlardan biri beyanın **ihtirazi kayıt**la (İYUK m.27) yapılması, diğeri ise **vergi hatası**nın bulunmasıdır (VUK m. 116). İhtirazi kayıt, mükellefin beyannameye koyduğu bir açıklama veya ilişkili eklediği not ile kendi beyanına karşı dava açma hakkını saklı tutmasına imkân veren hukuki bir düzenlemedir. Vergi hatasının varlığı ise VUK'da hata hali olarak belirtilen durumlardan birinin varlığı ileri sürülerek dava açılmasıdır.

Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi beyana dayanan vergilerden bazılarıdır. Her vergi açısından beyannamenin verileceği tarih ilgili kanunda belirtilir. Beyannameler ihtirazı kayıtla verilse dahi yürütme kendiliğinden durmaz. Tarh işleminin yürütülmesinin durması için açılacak dava üzerine mahkemenin bu yönde karara vermesi gerekir.

b. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin önemli bir kısmının matrahı beyan esasına dayanır. Beyan esasında bizzat mükellef tarafından saptanan vergi matrahı yine mükellefler tarafından idareye bildirilir. Mükellefin idareye bildir-

diği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi dairesi tarafından kontrol edilir. Vergi dairesince yapılan denetimler sonucunda mükellefin hiç beyanda bulunmadığı veya matrahı beyan dışında bıraktığı tespit edilirse, bu defa vergi dairesi tarafından tarhiyat yapılmasından başka yol kalmaz. Vergi idaresi kendisine beyan edilmeyen matrahları ortaya çıkartmasında vergi denetim yolu olarak vergi incelemesinden yararlanır (VUK m. 134).

Bilindiği gibi, vergi incelemesi yapılmasındaki temel amaç, mükellefin ödediği verginin doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu araştırma, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Ancak gerekli görüldüğü durumlarda bunlar dışındaki delil ve belgeler kullanılarak denetim yapılabilmektedir. Vergi hukukunda, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden tespit edilen hususlar kullanılarak yapılan ilave vergi tarhiyatlarına ikmalen tarhiyat; harici karinelere göre yapılan ilave vergi tarhiyatlarına re'sen tarhiyat adı verilmektedir. Bir de matrahın miktarının doğrudan kanun tarafından belirlendiği durumlar vardır. Bunun üzerine yapılan tarhiyatlara idarece tarhiyat denir.

1) Matrahın İkmalen Tespiti

Mükellefin matrahı eksik beyan etmesi durumunda vergi idaresinin yapması gereken, matrahın eksik beyan edilen kısmını (matrah farkını) tamamlamak üzere mükellefin defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanarak tespit etmektir. İkmalen tespit edilen matrah eksikliğin tamamlanmasını amaçlamaktadır. Böylelikle beyan edilen matrahta gerçeği tespit etmek esas olup, var olan eksiklik giderilmektedir. Vergi idaresinin; defter, belge, kayıt veya kanuni ölçülerden hareketle ek (ikmal, tamamlama, eksikliği giderme) matrah ortaya çıkartarak yaptığı tarhiyata **ikmalen tarhiyat** adı verilmektedir (VUK m. 29). Dolayısıyla, ikmalen tarhiyat için;

i- Önceden yapılmış bir tarhiyatın varlığı (daha önceden bir beyanname verilmiş olması veya başka bir tarhiyat yapılmış olması) ve

ii- Matrah farkının bulunması (farkın kanuni defter, belge, kayıt veya kanuni ölçülere göre bulunması),

şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.

Mükellefin defter ve belgelerinden hareketle verginin eksik tahakkuk ettirildiği tespit edilebilir veya kanuni ölçüler olarak; amortismanlar, değerleme ölçüleri, emsal kira bedeli, götürü gider oranı veya asgari ücret tarifesi üzerinden vergi tarhiyatına gidilebilir. Bu gibi durumlarda yapılan tarhiyata ikmalen tarhiyat denir. Örneğin mükellefin bir gideri iki defa yazması, fazla amortisman ayırması veya eşine ödediği ücreti giderleştirmesi defter ve belgeler üzerinden tespit edilebilecek matrah farklarıdır. Oysa bunların vergi kanunlarına göre ka-

nunen kabul edilmeyen gider ödemeleri olarak takibi yapılarak matrah bulunurken indirilmemeleri gerekir.

2) Matrahın Re'sen Tespiti

Matrahın re'sen tespiti esas itibariyle matrahın doğrudan **takdir edilerek tespit edilmesi**ni ifade eder. Mükellef, beyanname vermemiş veya vermekle birlikte eksik beyanda bulunmuş olabilir. Matrahın eksik bölümünün defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespiti mümkün olmayabilir. Örneğin, mükellefçe defter tutulmaması ve belge düzenlenmemesi veya defter tutulmak ve belge düzenlenmekle birlikte ibraz edilmemesi veyahut ibraz edilmekle beraber defter ve belgeler vergi incelemesine elverişli olmayabilir. Bu şartlarda matrahın defter ve belge sistemine ve kanuni ölçülere göre tespit edilmesine imkan yoktur. Defter ve belge sisteminin işlemez veya güvenilmez olduğu durumda mükellef beyanname vermişse bile beyanının doğruluğu karinesi çürümüş olur. Vergi idaresi bu defa vergi matrahını "takdir komisyonları" (VUK m. 72) veya "vergi inceleme elemanları" *tarafından takdir edilen matrahlar şeklinde* tespit yoluna gider. Takdir yoluyla bulunan matrah üzerinden gerçekleştirilen tarha **re'sen tarhiyat** adı verilmektedir.

Takdir edilen tutar, adı üzerinde takdiri olup belki de gerçeğin kendisi olmayabilecektir. Muhtemelen de böyledir. Çünkü bilinmeyen bir şey takdiri olarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Takdir yapılırken takdir edilenin gerçeği tam tamına yansıtmayacağı gerçektir. Bu kapsamda gerçek matrah tutarının ne olduğunu mükellefin bildiği bile şüphelidir. Amaç gerçeğe olabildiğince ulaşmaktır. Bu nedenle re'sen takdir sebebinin varlığı bir varsayıma dayanarak değil, yeterli araştırma yapılarak, somut ve kesin olarak ortaya konması gerekir. Dolayısıyla varsayım, tahmin ve kanaate dayalı hesaplamalarla varılan sonuçların re'sen takdir için yeterli sayılmaz.

Takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahın muhtemelen gerçeği tam olarak yansıtmayacak olmasına rağmen gerçeğe en yakını ifade etmesi amaçlanır. Bu nedenle takdir yapılırken; mükellefin faaliyetlerinin türünün, ölçeğinin, benzer kuruluşların uygulama ve ölçümlerinin emsal alınması gerekir ki, matrah gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde tespit edilebilsin.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen tarhiyat, "*Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır*" şeklinde tanımladıktan sonra, bu tür tarhiyatın yapılabileceği durumlar bentler halinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

i. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

ii. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

iii. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

iv. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih (delil olmaya elverişli) bulunmazsa.

v. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

vi. Serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.

Re'sen tarhiyatta, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi matrahının tamamlanması için daha önce bir vergi tarhının yapılmış olması şart değildir. Önceden tarhiyat yapılmış olsun veya olmasın yukarıda re'sen tarhiyat açısından sayılan sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde matrah re'sen tespit yoluna tarhiyata gidilir. Re'sen tarhiyat ilgilisine ihbarname aracılığıyla bildirilir. Varsa vergi aslına bağlı cezalarda aynı ihbarnamede gösterilir.

Diğer taraftan re'sen vergi tarhiyatları açısından işletmelerde gerçekleştirilen randıman hesaplamasının önemli bir yeri vardır. Randıman hesaplaması esasen bir randıman incelemesi olup, işletmenin girdileri ile çıktıları arasındaki ortalama katsayı ilişkisinden hareketle matrah farkına ulaşmaya yarayan bir tekniktir. Gerçekten bir inceleme yönteminin esası üretilen mamul ile kullanılan hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiye dayanır. Bu suretle kullanılan hammaddelerle üretilen miktar, üretilen miktar ile de hammaddeler denetlenmiş olur. Yapılan hesaplamalar sonucunda satılan malların hâsılatlarından hareketle gerçek hâsılat ve üretim miktarlarına ilişkin maliyetler dikkate alınarak gerçek maliyetler bulunur. Daha sonra beyan edilenlerle gerçekleşen hâsılat ve gider kalemleri karşılaştırılır. Karşılaştırmalar sonucunda matrahın gizlendiği saptandığında bu matrah farkının re'sen tarh edilerek vergilendirilmesi yoluna gidilir.

Re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da gerektiren bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa tarh sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir (VUK m. 30).

c. Matrahın Doğrudan Kanunda Belirtilmek Suretiyle Tespiti

Mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda vergi dairelerine başvurmamaları (müracaat etmemeleri) veya yüklenilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde vergi daireleri kendiliğinden harekete geçerek mükellefler için kanun hükmü olarak belirlenmiş hazır matrahlardan yararlanma yoluna giderler.

Mükelleflerin tarhiyatı gerçekleştirmek için vergi dairelerine başvurmamaları veya bu konudaki ödevlerini yerine getirmemeleri halinde vergi daireleri kendiliğinden harekete geçerek kanunlarda yer alan hazır matrahlara göre tarhiyat yaparlar. Bu şekilde belirlenmiş matrahlara göre yapılan tarhiyata **idarece tarhiyat** adı verilmektedir (VUK mük. m. 30). Yapılacak tarhiyat bu konuda düzenlenecek "yoklama fişine" (VUK m. 131) dayanılarak gerçekleştirilir.

Verginin idarece tarhı; ikmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi olarak ortaya konmuştur (VUK mük. m. 30).

Dolayısıyla, idarece tarhiyat için;

- Tarhiyat gerektiren sebeplerin ikmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan sebeplerden olması,
- Mükelleflerin vergi tarhı için belirlenmiş zamanda müracaat etmemeleri veya kendilerine yüklenilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Verginin idarece tarhiyatın yoklama fişine dayandırılması gerekir (VUK m. 131). İdarece tarhiyata örnek uygulama olarak emlak vergisinde yapılan tarhiyat işlemi verilebilir.

Emlak Vergisinde Tarhiyat: Emlak vergisi mükellefin bina veya arazinin bildirimi üzerine belediye takdir komisyonları tarafından belirlenen arsa değeri ve üzerine bina maliyeti eklenerek bulunan değer üzerinden tarh edilir. Yani mükellefler doğrudan matrahı beyan etmezler sadece bina veya arazileri bildirirler. Belediye, bildirilen fiziki ölçülerden hareketle o emlake ait her yıla ilişkin vergi değerini (matrahı), Emlak Vergisi Kanunu'ndaki hükümleri dikkate alarak hesaplar ve tespit eder (EVK m. 29).

Mükelleflerin emlaklarını süresinde bildirmemeleri halinde, vergi idarece (belediyece) tarh edilir (EVK m. 32).

TARHİYAT TÜRLERİ		
Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti	**Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti**[113]	**Matrahın Kanun Tarafından Tespiti**
Beyana Dayalı Tarhiyat	İkmalen Tarhiyat Re'sen Tarhiyat	İdarece Tarhiyat *- Emlak Vergisinde Tarhiyat*

4. Oran

Tarh edilecek verginin hesaplanabilmesi için sadece matrahın bilinmesi veya bulunması yeterli değildir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahının yanında matraha uygulanacak oranlara veya maktu vergi miktarlarına ihtiyaç duyulur. Matrah üzerinden alınan vergi miktarının, matrahın yüzdesi olarak ifadesi verginin oranını verir. Matrahın farklı düzeylerine uygulanan değişik oranlardan meydana gelen oranlar bütününe vergi tarifesi denir.

Matrahın ad valorem olması halinde **orana** (veya matrahın dilimlerine göre artarak uygulanan artan oranlı tarifelere), spesifik olması halinde **birim vergi miktarı**na ihtiyaç vardır. Matrahın yapısına göre oran ile çarpılarak veya birim vergi miktarı esas alınarak hesaplanan vergiye ulaşılır.

Vergi oranları farklı tarifeler şeklinde uygulanabilir. Bunlardan bazıları sadece matrahı dikkate alarak artan oranlı veya sabit oranlı olabileceği gibi, bazıları da değişik unsurlara göre farklı yapılar sergilemektedir.

Bazı vergilerin tarifelerine aşağıda yer verilmiştir:

- Gelir vergisi tarifesi gelir düzeyine göre kümülatif artan oranlı olarak kanunda aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (GVK m. 103):

2022 GELİRLERİNE UYGULANACAK TARİFE[114]
32.000 Türk Lirasına kadar ..... % 15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası için ..... % 20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası için ..... % 27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası için ..... % 35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası için ..... % 40

Örnek: Bay (X)'in 2022 yılında kira gelirleri toplamı safi tutarı 94.000 TL ise, ödeyeceği vergi miktarı ne kadardır? Önce matrah, yukarıda verilen tarife-

[113] VUK md. 36'da tahrire dayanan tarhiyat da düzenlenmiştir. Ancak günümüzde bu tarhiyat yönteminin uygulaması yoktur.

[114] Bu tarife ücret gelirleri dışındaki gelirler için uygulanan genel tarifedir.

deki dilim bakımından yukarıdan en yakın bir üst dilime göre vergilendirme yapılarak hesaplanır.

Matrah olan 94.000 TL, 70.000-170.000 TL'lik aralığında olduğundan buna en yakın üst tutarın 170.000 TL olduğu görülür. Artık hesaplama bu tutar içine girecek şekilde yapılmış tarifede üçüncü dilime göre yapılır.

Buna göre;

94.000 TL MATRAH ise 84.000 Türk Lirasının

70.000 TL için 12.400 TL (Tarifede hesaplanmış tutar)

24.000 Matrah ile vergilendirilen tutar arasındaki fark

24.000 TL için % 27 vergi = 6.480 TL (24.000 x 0.27 = 6.480 TL)

HESAPLANAN VERGİ = 18.880 TL (12.400 + 6.480 = 18.880 TL)

- Kurumlar vergisinin oranı kurum kazancının tüm düzeylerinde sabit oranlı olup %20'dir.

- Veraset ve intikal vergisi; veraset veya intikalin türüne göre ve mirasçıların yakınlık derecesine göre değişen artan oranlı tarifedir.

- Emlak vergisi emlak tiplerine (bina, arsa, arazi) göre farklı uygulanan sabit oranlıdır.

- Katma değer vergisi farklı kapsamdaki mallar için %1, %8 ve %18'lik sabit oranlar uygulanır.

- Motorlu taşıtlar vergisi tarifesi araç cinslerine göre belirlenmiş listeler şeklinde maktu olarak tespit edilmiştir. Örneğin otomobiller için geçerli (I sayılı) liste; silindir hacmi, yaş ve taşıtın değeri esas alınmak suretiyle spesifik esaslı maktu tarifedir.

B. VERGİNİN TEBLİĞİ

1. Tebliğin Niteliği ve Önemi

Genel anlamda tebliğ, hukuki bir işlemden ilgili kimsenin haber almasını sağlamak için, yetkili makamın kanuni şekilde ve yazı veya ilan ile yapacağı bilgilendirme işlemi olarak tanımlanır. Vergilendirme sürecinde tebliğ[115] ise

[115] Vergi hukukunun idarenin düzenleyici işlemleri şeklinde kaynakları arasında yer alan Genel Tebliğler ile vergilendirme sürecindeki tebliğ aşaması farklı durumları ifade etmektedir. Bu nedenle her iki durum için aynı kavramın kullanılması hukuk yapma kalitesini düşüren etki yapmıştır. Özellikle hukukun kaynağı itibarıyla Genel Tebliğ yerine aynı amacı ortaya koyan örneğin" bildirim" veya "görüş" gibi bir başka ad kullanılması daha isabetli olur.

tarhtan sonra gelen aşamayı oluşturmaktadır (VUK m. 21). Tebliğ aşaması tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesinden ibarettir. Böylece mükelleflerin, haklarında yapılan vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden tüm hususlardan haberdar olmaları sağlanır. Tarh işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi de ancak bu işlemin varlığından mükellefin haberdar olmasıyla sağlanır. İşlemler tebliğ edilerek mükelleflerin bilgisine sunulmasıyla işlemin yargısal denetime tabi tutulmasının yolu açılmış olur. Mükellefe bildirilmemiş bir tarh işleminin mükellef açısından hukuki bir sonuç doğurmayacağı açıktır. Ayrıca tebliğ işleminin süresinde sonra yapılması durumunda mükellef zamanaşımını ileri sürebilir.

Tebliğ *uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemidir.* Tebliğ işlemi asıl işlemin ilgiliye duyurulmasına aracılık eden işlemdir. Bu nedenle asıl işlem olan tarhtan ayrılarak tek başına davaya konu edilemez. Tebliğ tahakkuk aşamasının başlamasına sebebiyet verir. Bu nedenle tebliğ verginin tarhı ile tahakkuku arasında köprü görevini görür.

VUK'da ise tebliğ "*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*" şeklinde ortaya konmuştur. VUK m. 93'te "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir" denilerek nelerin ve nasıl tebliği edileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla;

- Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar tebliğin konusunu oluşturur.
- Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için yetkili makamlar tarafından yapılması gereklidir.
- Tebliğ, ilke olarak, mükellefe veya ceza sorumlusuna yapılmalıdır.

Türkiye'de, tebliğ konusunda genel kanun Tebligat Kanunu olmasına rağmen, vergilere ilişkin tebligat vergilendirme işleminin taşıdığı özellikler dikkate alınarak Tebligat Kanunundan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu içinde düzenlenmiştir. Bu durumda verginin tebliği konusunda biri özel (VUK) diğeri genel (Tebligat Kanunu) olmak üzere iki düzenleme bulunmaktadır. O halde, verginin tebliğine ilişkin olarak özel ve genel kanun çatışması meydana geldiğinde öncelikle VUK'da yer alan tebliğ hükümleri, bu kanunda hüküm bulunmaması halinde ise Tebligat Kanunu'ndaki hükümler uygulanır.

Gümrük vergilerinin işleyişi VUK dışında tutulduğundan, bu vergilerin tebligatı VUK'daki tebligat hükümlerine göre değil, Tebligat Kanunu hükümle-

re göre yapılır. Benzer şekilde vergi yargılaması sırasındaki tebliğlerde de VUK hükümleri değil, İYUK'un yollaması nedeniyle Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır. Diğer taraftan gümrük vergileri de AATUHK'nın 1. maddesine göre birer kamu alacağı sayıldığı için, bu vergiler için cebri icra kapsamında düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğinde AATUHK'nın 8. maddesi gereği AATUHK hükümleri uygulanır.

Tebliğ aşaması vergilendirme işleminin tamamlayıcı unsuru olması nedeniyle, bu aşama tamamlanmadan tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilmesi mümkün değildir. Tebligatın bir başka önemi, idari ve yargısal sürelerin tebliğ ile işlemeye başlamasıdır. Nitekim dava açma süresinin başlayabilmesi için işlemin, tesis eden idare tarafından ilgilisine tebliğ edilmesi gerekir. Tebligatın idari veya kanuni süreleri başlatması açısından önemi, genellikle hakların doğumu veya kaybedilmesinde kendini göstermektedir. Tebligat yapılmadan ya da geçersiz veya usulsüz yapılan tebligata dayanan vergilendirme işlemi mahkemece iptal edilir.

2. Tarhiyat Çeşitleri Karşısında Tebliğin Yeri

a. Matrahın Mükellefin Beyanı Üzerine Yapılan (Beyana Dayanan) Tarhiyatlarda Tebliğin Yeri

Vergilendirme işlemi açısından mükellefin beyan ettiği matrahlar üzerinden yapılacak tarhiyatlar için "tahakkuk fişi" düzenlenir. Tahakkuk fişinde yer alan tüm hususlar esasen mükellefin rızası ve bilgisi dâhilindedir. Hal böyle olunca tarh için düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe ayrıca tebliğ edilmesi anlamsız hale gelir. Bu nedenle beyan esasına dayanan vergilerde tebliğ ve tahakkuk birlikte sonuç doğurur. Aksine mükellefe tebliğ yapmaya kalkarsak mükellefin bildiğini mükellefe bildirmekten başka bir şey olmayacaktır. Bildiğinin mükellefe tekrar bildirmenin hukuki bir mantığı da olmaz.

Beyan edilen vergilerde tarhın tebliğine gerek yoktur. Vergi tarh edildiği anda tebliğ edilmiş, tebliğ edildiği anda da tahakkuk edilmiş sayılır. Tarh edilen vergilere itiraz kapalı olduğundan tarh ile tahakkuk da birleşmiş olur ve aradaki tebliğ aşaması düşer (VUK m. 25). Kısaca beyan esaslı vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleşir.

Diğer taraftan mükelleflerin kendi beyanlarına itiraz etmeleri de (ihtirazi kayıt ile hataların varlığı halleri hariç) söz konusu olmadığından kanun koyucu tahakkuk fişinin tebliğinde fayda görmemiştir. Gerçekten de bir kimsenin kendi beyanıyla çelişkiye düşmemesi ilkesi nedeniyle beyana dayanan vergi tarhiyatlarının davaya konu edilmesi de düşünülemez.

Beyan edilen matrahlar üzerine yapılan tarhiyata ilişkin vergi dairesi tarafından düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe gönderilmesiyle yetinilir, ayrıca

tebliğ edilmez. Tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle, içeriğini mükellefin bildiğinden bahisle, tebliğin bunun içinde gizli olduğu ve tebliğin gerçekleştiği kabul edilir. Sonuç olarak beyana dayanan tarhiyatlarda açık bir tebliğ aşaması görmek mümkün değildir. Tarh aşamasından doğrudan tahakkuk aşamasına geçilir. Bu nedenle, beyana dayanan tarhiyatlarda tebliğ aşamasının bulunmadığı değil, düşmüş veya görünmez olduğu söylenebilir.

b. Matrahın İdarece Tespiti Üzerine Yapılan (İkmalen veya Re'sen) Tarhiyatlarda Tebliğin Yeri

İdare tarafından tespit edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlardan (ikmalen veya re'sen) mükelleflerin kendiliğinden haberdar olmaları beklenemez. Mükelleflerin haberdar olmadıkları tarhiyatların hukuki sonuç doğurması da söz konusu olamaz. Bu tarhiyatların mükellefler nezdinde hukuki sonuç doğurabilmeleri için bunların mükelleflerine mutlaka tebliğ edilmesine ihtiyaç vardır. Tarhiyatların mükelleflere tebliği ile mükellefler bunlardan haberdar olur ve hukuk dünyalarında sonuç doğmuş olur.

İdarece tespit edilen matrahlar üzerine gerçekleştirilen tarhiyatın mükelleflerine tebliğ edilmek için kullanılan belgeye "ihbarname" adı verilir. İhbarname ile vergi bildirilirse belge **vergi ihbarnamesi**, ceza bildirilirse **ceza ihbarnamesi** adını alır. İhbarnamelerin düzenlenip mükellefe tebliğ edilmesi tarh işleminin şekil unsurunu oluşturur.

c. Matrahın Kanundan Hazır Elde Edilmesi Üzerine Yapılan (İdarece) Tarhiyatlarda Tebliğin Yeri

İdarece yapılan tarhiyatlardan da mükelleflerin kendiliğinden haberdar olmaları beklenemez. Bu nedenle idarece tarhiyat yapılması halinde de düzenlenen vergi ihbarnamesi veya ceza ihbarnamesinin mutlaka mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Yapılan idarece tarhiyata ait ihbarname mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır ve ayrıca vergi dairesinin ilan panosuna asılır.

3. Tebliğ Yapılacak Kişiler

Gerçek kişilere tebliğ, mükellefle, vergi sorumlusuna ya da bunların kanuni temsilcilerine, vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır (VUK m. 94). Şayet tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılmakla geçerli olur (VUK m. 95).

Tebligat kural olarak muhatap konumundaki ilgili kimseye yapılır. Tebligat sırasında kendisine tebligat yapılacak kimse orada bulunması halinde kendi-

sine, bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde çalışanlardan birine 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.

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Burada tebligat mükellefin bizzat kendisine verilmediği için dolaylı tebliğden söz edilir.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı aracılığıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları uygun ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığıyla da yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunanlara yapılacak tebligatın Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmeksizin, Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Defterdarlıklar tarafından doğrudan Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilerek yapılır.

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır. Örneğin Üniversitelerde tebliğin yapılacağı kişi rektör veya yetkilendireceği kişi olurken illerde vali veya yetkilendireceği kişi olur.

4. Tebliğ Usulleri

Tebliğ usulleri denildiğinde tebligatın muhatabına ulaşmasında kullanılan yol ve yöntemler anlaşılır. Vergi Usul Kanununda beş tebliğ şekline yer verilmektedir. Bunlar; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, elektronik yolla tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ yöntemleridir.

a. Posta Yoluyla Tebliğ

Posta yoluyla resmi tebligat PTT Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılır. Tebliğ edilecek evrak özel zarflar içine konur ve tebliğin kime, ne zaman yapıldığına ilişkin bilgilerin yer aldığı tebliğ alındısıyla birlikte iadeli taahhütlü olarak PTT idaresine verilir.

Tebliğ edilecek evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından birlikte tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Posta idaresi tebligatı gereği gibi yapıp alındı belgesini de tebliğ evrakını alana imzalattıktan sonra alındı belgesini tebliği çıkaran daireye ulaştırır. *Tebliğ evrakları tebliğ alındısı üzerinde yazılı olan tarihte tebliğ edilmiş sayılır*. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya her-

hangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir.

Posta yoluyla tebligatta en önemli hususlardan biri adresin doğru olmasıdır. Tebligat muhatabın bilinen yerleşim yeri veya işyeri adresinde yapılabilir. Bilinen adresler şunlardır (VUK m. 101).

- Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
- Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
- Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan Adres Kayıt Sisteminde kayıtlı bulunan yerleşim yeri adresidir.

Posta yoluyla tebligatta, tebligatın yapılacağı yere göre ve tebliğ sırasında karşılaşılabilecek özel durumlara göre farklı uygulamalar yapılır.

i- İşyeri Adresinde Tebligat: Tebligat öncelikle muhatabın bilinen işyeri adreslerine yapılır. Bilinen adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır. Bilinen adreslerden kasıt,

- Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri ile
- Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleridir.

Bu adresler dışındaki yerler (örneğin beyannamede bildirilen adres) bilinen adres olarak değerlendirilmez.

• Bilinen işyeri adreslerinden, tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Zarfın, posta memuru tarafından muhatabına verildiği tarihte tebliğ yapılmış sayılır.

• İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların adreste bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir. Bu durumda kapıya pusula yapıştırılmaz ve tebliğ evrakı derhal gönderildiği idareye iade edilir. Bu şartlarda tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin "Adres Kayıt

Sistemi"nde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. Bu durumda ikinci tebligat diyebileceğimiz yerleşim yeri adresine doğrudan tebligat süreci başlatılır.

• Kendisine tebligat yapılacak kimsenin o anda işyeri adresinde bulunmaması halinde, o işyerlerindeki memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

• Muhatabın işyeri adresinde bulunmasına karşın tebliğ evraklarını almaktan imtina etmesi söz konusu olabilir. Bu durumda tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği notunu içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

ii-Muhatabın Konutunda (Yerleşim Yeri Adresinde) Tebligat: Yerleşim yeri adresinde tebliğ muhatabının işyeri adresinin olmaması, işyeri varsa da burada bulunmaması veya işin bırakılmış olması veyahut işin bırakılmış addolunması hallerinde yapılır. Muhatabın yerleşim yeri adresi Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan "**Adres Kayıt Sistemi**"nde kayıtlı görülen yerleşim yeridir. Buna göre adres kayıt sisteminde bulunan yer yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirimi yapılmayacak, yapılmış olsa bile bildirilen bu adres değil, tebligatlarda adres kayıt sistemindeki adresi dikkate alınacaktır.

• Yerleşim yeri adresinde ilk çıkarılan tebliğde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Örneğin, kalp ameliyatı olmak amacıyla veya çocuğunun hastalığı nedeniyle refakatçı olarak hastanede bulunması gibi geçici ayrılmalar dahil), posta memuru tarafından kapıya pusula yapıştırılmaz, tebliğ evrakı üzerine şerh ve imza edilerek, gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır.

• İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakına, adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine ikinci defa çıkıldığına ilişkin ibare konulur. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren **15 gün** içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.

• Muhatabın adreste bulunmasına karşın tebliğ evraklarını almaktan imtina etmesi söz konusu olabilir. Tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği notunu içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır.

• Muhatabın kendisinin yerleşim yeri adresinde bulunmamasına karşın birlikte oturanların bulunması farklı durum olarak karşımıza çıkar. Örneğin tebliğ evrakının teslim edileceği kişi o anda bizzat bulunmamasına karşın, aynı bağımsız birimde birlikte oturduğu eşi, çocukları veya yakını bulunabilir. Adreste beraber oturulan başka birinin bulunması durumunda tebligat bu adreste bulunan, görünüşüne nazaran 18 yaşından küçük olmayan ve bariz ehliyetsizlik içinde olmayan kişilere verilebilir.

b. Memur Aracılığıyla Tebliğ

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na kendi memurları aracılığıyla da tebligat yapabilme yetkisi verilmiştir (VUK m. 107). Memur vasıtasıyla tebligat yapabilmek için herhangi bir kayıt, şart ve özel sebep öngörülmemiştir. Takdir hakkı tebliği çıkartacak makama bırakılmıştır. O halde idare tebligatları ister posta ile, ister memur aracılığıyla yaptırabilir. Posta yoluna başvurmadan doğrudan memur eliyle tebliğ yapılması konusunda idareye takdir hakkı tanınması özellikle acele yapılmasında gerekli görülen işler bakımından önem arz eder.

Memur aracılığıyla tebliğ işlemi aynen posta yoluyla tebliğ usulü esasları çerçevesinde gerçekleştirilir. Posta yoluyla tebliğ ile memur aracılığıyla tebliğ arasındaki fark posta memurunun yerini vergi idaresinin bu konuda yetkili elemanının almasıdır.

c. Dairede veya Komisyonda Tebliğ

Daire veya Komisyonda tebliğde tebliğ işlemi, yetkili memurlar tarafından bir kamu dairesinde veya komisyonda yapılmaktadır. Tebliğin muhatabı herhangi bir nedenle vergi dairesine (veya komisyona) gelmişse ve tebliğ evrakını almayı kabul ederse dairede tebligat yapılabilir. Örneğin uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmaya ilişkin tutanağın uzlaşma komisyonunda imzalanması böyledir. Muhatabın tebligatı kabul etmemesi halinde tebligat adres biliniyorsa posta veya memur yoluyla bilinmiyorsa ilanen yapılır.

Dairede tebligatın bir diğer yönünü de yabancı ülkelerde Türk vatandaşlarına yapılacak tebliğler oluşturur. Kendisine tebliğ yapılacak kişi yabancı memlekette bulunan Türk vatandaşı ise tebliği çıkaran daire evrakları bağlı olduğu

ilgili bakanlığa gönderecek ilgili bakanlıkta Türk diplomatik temsilciliğine gönderecektir. Muhatap tebligat için temsilciliğe çağrılır, davete icabet eder ve tebliğ temsilcilikte yapılmış olur. Davete icabet etmezse tebliğ evrakı, tebliğ yapılması yabancı memleketteki yetkili makamdan istenir.

d. Elektronik Tebliğ

Elektronik tebliğ, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, E-Tebligat Sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır.

E-Tebligat Sistemi aracılığıyla kendilerine zorunlu olarak elektronik ortamda tebligat yapılacak olanlar aşağıda belirtilmiştir:

i. *Gelir Vergisi Mükellefleri*: Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri.

ii. *Kurumlar Vergisi Mükellefleri*: Sermaye şirketleri kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, yabancı devletlere, yabancı ticari, sınai ve zirai işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları.

Yukarıdaki (i) ve (ii) dışında kalan kişiler için e-tebligat adresi almak zorunlu değildir. Zorunluluk kapsamına girmemekle birlikte isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden mükellefler de e-tebligat hizmetinden faydalanabilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi gereken belgeler, vergi idaresince elektronik imza ile imzalanır ve vergi dairesi adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğ yapılacak muhatabın e-tebligat adresine iletilir. Mükelleflere e-tebligat yapıldığında, SMS[116] veya e-posta ile ayrıca bilgilendirme yapılır.

---

[116] Mükellef Gelir İdaresine Başkanlığı'na elektronik tebliğ başvuru yaparken doldurulan formda ayrıca SMS yoluyla da bilgi verilsin kısmı da bulunur. Bu kısım işaretlendiğinde kişiye gönderinin yapıldığı konusunda SMS mesajı gönderilir. Bunun amacı tebliğin doğurduğu ağır hukuki sonuçlardan olabildiğince muhatabın bilgi sahibi olmasını sağlanmasıdır. Bu yönde idari davranış hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Aksine bakış mükellef haklarının hayata geçirilmesi çabası içinde olunmasına da aykırılık oluşturur. Bununla beraber **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 22.09.2021 tarih ve Esas No:2021/2, Karar No:2021/4 sayılı kararında** ayrıca SMS gönderme zorunluluğunun bulunmadığı yönünde karar vermiştir. Belirtilen nedenlerle Danıştay'ın kararına katılmak mümkün değildir. O zaman başvuru dilekçesinde SMS gönderisinin ne anlama geldiğinin bir anlamı kalmaz. Başvuru metni de idareyle mükellefler arasında hukuki bir değeri olan metindir. Metnin hukuki değer dışına çıkartılması devlete güven duyabilmesini zedeler. Özellikle idareye herhangi bir maliyet getirmeyen, mükelleflerin haklarında yapılan idari işlemlerden haberdar olmasını sağlamaya yönelik SMS bildirimin gönderilmesi zorunluluğunun bulunmadığı

Elektronik Tebligat Sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşırlar. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile e-tebligat adreslerine erişebilirler.

Elektronik Tebligat Sistemi aracılığıyla gönderilen elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine *ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda* tebliğ edilmiş sayılır. Muhatabının elektronik postayı 5. günden önce açarak tebliği öğrenmesi tebliğin 5. günde yapılmış sayılmasını değiştirmez. Yani tebliğe konu evrak içeriği 5. gün dolmadan öğrenilse de beşinci günde yapılmış sayılır. O halde muhatabının elektronik tebligat adresine ulaştığı gün değil tebliğ evrakının elektronik ortama düştüğü günü takip eden 5. günün sonunda yapıldığına dikkat çekmek gerekir.

Elektronik tebligat sisteminin en önemli yanını muhatabının elektronik adresini belirli aralıklarla kontrol etmesi oluşturur.

E-Tebligat sisteminin faydaları şu şekilde belirtilebilir:

- Bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağlar.
- Belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilmesini önler.
- Fiziki ortamda haftalarca süren tebligat işlemi, elektronik tebligat sistemi ile saniyeler içinde gerçekleştirilir.
- Elektronik tebligat sisteminde, tebligatın ne zaman yapıldığını, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğunu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğunu, görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmaz.
- Fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken E-Tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından bütçeye katkı sağlar.
- E-Tebligat Sistemiyle yapılan tebligatlar, kâğıt, zaman ve enerji tasarrufu sağladığı için gelir idaresi ve mükellefler için yararlıdır.

e. İlan Yoluyla Tebliğ

1) İlan Yoluyla Tebligata Gidilme Şartları

İlanen tebligat, tebliğ evraklarının normal ve mutat yollarla tebliğinin yapılmasının mümkün olmaması halinde son çare olarak başvurulan bir tebliğ yoludur. Bu nedenle ilanen tebligata gidilebilmesi için öncelikle diğer tebliğ usul-

yönündeki Danıştay kararı kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlemlerin etkisizleştirilmesi anlamına gelir.

leri denenerek sonuç alınamadığının kesin olarak belirlenmesi gerekir. Nitekim adrese kayıt sitemindeki kayıtlı yerleşim yerine tebligat ve elektronik tebligatın hayata geçmesiyle ilan yoluyla tebligatın uygulama alanı önemli ölçüde daralmıştır.

VUK ilanen tebligata gidilebilmesini belirli şartlara bağlamıştır. Şartların gerçekleştiği sabit olmadan ilanen tebligata gidilemez, gidilirse geçersiz sayılır.

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır (VUK m. 103):

- Muhatabın bilinen adresi yoksa,
- Muhatabın bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamaması ve muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
- Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
- Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa.

2) İlanın Yapılmasında Şekil

Geçerli bir ilanın yapılabilmesi açısından kanunda ilan için öngörülen usule tam anlamıyla uyulması gerekir. İlanın konusu vergi aslı ve/veya ceza olabilir. Belirtilen ilan konularının kanunda belirlenen parasal haddi geçip geçmemesine bağlı olarak farklı ilan şekilleri benimsenmiştir.

İlana konu tutarın hangi yıla ait olduğu önemli olmaksızın, ilanın yapıldığı yıldaki tutar esas alınarak ilanen tebligata gidilir.

İlanın konusu sadece vergi veya sadece ceza ise parasal sınırın aşılıp aşılmadığının belirlenmesi basit olup, vergi veya cezanın miktarına bakılarak belirlenir. Ancak, ilanın vergi aslı ve buna bağlı cezaya ilişkin olması durumunda kanunda belirlenen parasal had vergi ve ceza tutarı toplamına bakılarak değil, sadece **vergi aslı** dikkate alınarak belirlenir. Bu durumda ceza miktarı dikkate alınmaksızın verginin aslının aşağıda belirtilen parasal sınırlara göre ilan şekline karar verilecektir.

(i) İlan konusu tutar **4.900 TL**'den[117] az ise hazırlanan ilan yazısı tebliği yapacak vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve bir örneği ilan yazısının askıya çıkartılmasını müteakiben gecikmeksizin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Ayrıca gazetede ilan yapılmaz.

(ii) İlanın konusu tutar **4.900 ile 490.000 TL** arasında ise, ilan yazısı vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve bir örneği mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Bunlara ilave olarak vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayın-

[117] 01.01.2022 tarihinden geçerli tutar (VUK Gen. Teb. No: 534).

lanır. Belediye sınırları içinde gazete yayınlanmaması halinde ilanın vergi dairesine asılması ile yetinilir.

(iii) İlanın konusu tutar **490.000 TL'yi** aşması halinde ilan yazısı vergi dairesi panosuna asılır ve bir örneği mükellefin bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilir. Ayrıca, hem vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede, hem de Türkiye genelinde çıkan günlük gazetelerden birinde yayınlanır.

İlan yolu ile yapılan tebliğin konusu **4.900 TL'den** fazla vergi veya vergi cezası olması halinde ilan ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde de duyurulabilir.

İlan yoluyla tebligat uygulamasını aşağıdaki tablodan görmek mümkündür.

<table>
<tr><th>İlanın Konusu</th><th>4.900 TL'den az</th><th colspan="2">4.900-490.000 TL arası</th><th>490.000 TL'den fazla</th></tr>
<tr><td>Vergi dairesi panosu asılma</td><td>Var</td><td colspan="2">Var</td><td>Var</td></tr>
<tr><td>Muhtarlığa gönderme</td><td>Var</td><td colspan="2">Var</td><td>Var</td></tr>
<tr><td>GİB internet sayfası</td><td>Yok</td><td colspan="2">Var</td><td>Var</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Gazetede yayımlanma</td><td rowspan="2">Yok</td><td colspan="2">Yerel gazetede ilan</td><td rowspan="2">Yerel gazetede ilan Var, Ulusal gazetede ilan Var (biri yerel en az iki gazete)</td></tr>
<tr><td>Çıkmıyorsa Yok</td><td>Çıkıyorsa Var</td></tr>
<tr><td>İlan tarihi</td><td>Askı tarihini takip eden 15. gün</td><td>Askı tarihini takip eden 15. gün</td><td colspan="2">Askı tarihini takip eden 15. gündür. Gazetedeki ilanın, asılmayı takip eden 15. günden sonra yayınlanması halinde son gazetede ilan edildiği tarih ilan tarihi olur.</td></tr>
<tr><td>Tebliğ tarihi</td><td colspan="4">İlan tarihini takip eden bir ay</td></tr>
</table>

İlan konusu tutar ne olursa olsun, ilanın yapıldığı tarihin tespit edilmesi açısından "*ilan yazısının vergi dairesi panosuna asıldığı tarih*" esas alınmıştır. İlan yazısının vergi dairesi panosuna "**askı tarihi**" bir tutanakla tespit edilir ve bu tarihi izleyen *on beşinci* gün "**ilan tarihi**" kabul edilir. Gazetedeki ilan, asılma tarihini takip eden on beşinci günün isabet ettiği tarihten sonra yayınlanırsa (birden fazla gazetede yayımlanıyorsa son gazetede) en son tarihin ilan tarihi olarak dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz. Çünkü, kanun koyucu gazetede yayınlanmayı emredici hüküm olarak düzenlemiştir. Görüldüğü üzere ilanen tebligatta tebliğin asılma tarihi, ilan tarihi ve tebliğ tarihi farklı süreleri ifade etmektedir.

Örneğin, mükellefe 3.000 TL vergi aslı ve buna bağlı 9.000 TL vergi ziyaı cezası kesilmişse, ilanın şeklini belirlemek açısından sadece vergi aslı 3.000 TL dikkate alınır. Buna göre ilanın vergi dairesi panosuna 04.02.2022 tarihinde asıldığını (askı tarihi) kabul edelim. İlanın yapıldığı tarih, askı tarihini izleyen 15. gün olduğundan 19.02.2020 tarihi olacaktır. Tebliğ tarihi ise ilanın yapıldığı tarihten itibaren 1 ay sonra olduğundan 19.03.2020 olacaktır.

3) İlanın Sonuçları

İlanlarda tebliğin ilgili olduğu vergilere ve muhatapların adlarına yer verilir. İlanda ilan tarihinden başlayarak muhatabının ilanı yapan makama bizzat veya vekili aracılığıyla başvurması veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri halinde kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı ihtar edilir. Tebliğin muhatabı ihtara rağmen ne vergi dairesine başvurmuş ne de adresini bildirmişse *ilan tarihinden başlayarak* **bir ayın** sonunda tebliğ yapılmış sayılır. İhtar üzerine vergi dairesine başvuranlara dairede (yerinde), adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yoluna gidilir. Bu şartlarda tebliğ anı tebliğ evrakının muhatabına teslim edildiği tarih olarak kabul edilir.

Gazetede ilan vermeyi gerektirmeyen bir örnek; 04.04.2020 tarihinde vergi dairesi panosuna asılan evrakın bu tarihten 15 gün sonrası olan 19.04.2020 ilan tarihi ve ilan tarihini takip eden bir ay sonrası 19.05.2020 tebliğ tarihi olacaktır. Yani bu şekildeki ilanen tebligatta tebliğ tarihi aşağıdaki gibi bulunur;

Tebliğ Tarihi = Asılma Tarihi + 15 gün (ilan tarihi) + 1 ay (tebliğ tarihi)

Gazetede ilanı gerektiren örnek: 10.07.2022 tarihinde asılan evrakın gazetede yayımı 05.08.2022 tarihinde gerçekleşmiş olsun. Bu durumda asılmaya bağlı ilan tarihi; asılma tarihine eklenen onbeş gün sonrası olan 25.07.2022, yayıma bağlı ilan tarihi ise gazetede yayımlandığı gün olan 05.08.2022 olacaktır. Bu iki ilan tarihinden sonraki zamana isabet ediyorsa o tarih esas alınacağından, 05.08.2022 ilan tarihinin bir ay sonrası olan 05.09.2022 tebliğ tarihi olacaktır.

Muhatabın bilinen son adresinin yabancı ülkede bulunması halinde, yurtiçinde yapılan ilanın yurtdışında bulunanlara karşı fazla bir anlam ifade etmeyeceğini düşünen kanun koyucu, yurtdışındaki muhatabın bilinen son adresine tebliğ evraklarının örneklerinin posta ile gönderileceğini belirtmiştir (VUK m. 104).

5. Hatalı Tebliğ

Tebliğin hüküm ve sonuç doğurabilmesi, usulüne uygun bir şekilde yapılmasına bağlıdır. Usulüne uygun yapılmayan tebliğ geçersiz sayılır. Ancak, tebliğ olunan belgede esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının bulunması tebligatı geçersiz hale getirmez (VUK, m. 108). Ancak vergi ihbarına yönelik belgelerde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava

açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması belgeyi hükümsüz kılacaktır.

Şüphesiz tebliğ işleminin hatalı olması içeriğindeki tarh işleminin hatalı olması demek anlamına gelmez. Fakat tahsilata giden yolda gereken usulün sağlanamaması nedeniyle tarh işlemi sonuçlarını doğurmaz ve dava açılması halinde mahkemece tarh işlemi iptal edilir. Hatalı tebliğe muhatap olanların idareye başvurma veya vergi mahkemesinde dava açma yolları açıktır. Yargı organları vermiş olduğu çeşitli kararlarda -dava açma süresi geçirilmiş olmasına rağmen- hatalı tebliğe istinaden gerçekleşen tarhiyata ilişkin çıkarılan ödeme emirlerini iptal etmektedir. Danıştay bir kararında[118] "*takibe konu vergi ve cezanın Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde kesinleşmesinden söz edilemez*" denilmiştir.

C. VERGİNİN TAHAKKUKU

1. Tahakkukun Niteliği

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (VUK m. 22). İdarenin herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duymadan tek taraflı iradesiyle ortaya çıkarttığı bu tarh işlemi hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte tereddütlü bir borçtur. Tahakkukla bu tereddüttün belirli ölçülerde giderilerek verginin tahsil edilebilir aşamaya geldiğine işaret eder. Tahakkuk, vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya olguya bağlı olarak tahsil edilebilir duruma geldiği aşama olarak tanımlanabilir. Tahakkuk vergi borcunun ödenmesi gereken bir safhaya geldiği bir aşamayı ifade eden hukuki bir durumdur.

Tahakkuk ile "*ödeme durumuna gelen*" vergi idarece tahsil edilebilecek niteliğe bürünür. Yeni tarh edilen verginin ödenmesi için önce bunun tahakkuk etmesi gerekir. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere tahakkuk aşamasında idarece mükellefe karşı yapılan ayrı bir işlem yoktur. Bu özelliği onu tarh ve tebliğden ayırdığı gibi daha sonra gerçekleştirilecek tahsilden de ayırır.

Beyan üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesiyle vergi hem tarh hem de tahakkuk eder. Motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi bazen de vergi dairesi tarafından herhangi bir işlem yapılmadan kanunda belirtilen olayların gerçekleşmesi ile vergi tarh ve tahakkuk etmiş sayılır. Damga vergisinde olduğu gibi bazı durumlarda da verginin ödenmesiyle vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur.

---

[118] Dnş. 4. D., E:1995/1945 ve K:1995/5872 sayılı kararı

Mükellefin ödeyeceği vergiyi tayin ve tespit eden bir idari işlem olan tarh işleminin yapılmış olması, her zaman verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi demek değildir. Verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmesi hallerinde tebliğin yapılması kendiliğinden tahakkuk sonucunu doğurmaz. Bunun için tebliğden sonra mükellef tarafından dava açılmamış olması veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir.

a. Beyan Üzerine Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk

Mükellefler beyanlarına dayanan matrahlar üzerine idarece gerçekleştirilen tarh işlemlerine karşı dava açamazlar, verginin tarh edilmesiyle tahakkuk etmiş sayılır (VUK m. 378). Beyana dayanan vergilerde vergilendirme sürecinin tüm aşamalarını açık ve eylemsel şekilde görmek mümkün olmaz. Vergi idaresine verilen beyannamede zaten vergi hesaplanmış durumdadır. Bunu da esas itibarıyla beyannameyi veren mükellef bilmektedir. Bu nedenle mükellefçe bilinen tarh edilen verginin eylemsel şekilde tebliğine gerek görülmez.

Beyanlarına karşı mükellefin dava açamadığı düşünüldüğünde vergi tahakkuk etmiş de sayılır. Böylelikle tarh işlemi içinde tebliğ ve tahakkuk aşamaları eriyerek birleşmiş bir durumda görülür.

Beyan edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyata iki nedenle dava açılabilir. Bunlardan biri matrahın **ihtirazi kayıtla beyan** edilmesi (İYUK m. 27/3), diğeri tarh işleminde **hata halinin bulunması**dır (VUK m. 116 ve mük.m. 378).

Mükelleflerce yasal gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açma hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye açıklama veya not koyabilir. Bu kayda ihtirazi kayıt denir. İhtirazi kayıtla beyanname veren mükellef, bir taraftan cezaya muhatap olmamak için beyanda bulunmakta, diğer taraftan kendi beyanına karşı dava açma hakkını saklı tutmaktadır. Ancak, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu değildir (İYUK m.27/4).

Beyan üzerine tarh edilen vergilerde verginin tahakkukunda **tahakkuk fişi** kullanılır. Tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda kesilen tahakkuk fişinin bir nüshası, kapalı zarf içinde mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir. Beyanname elektronik ortamda gönderilirse tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş kişiye elektronik ortamda iletilir.

b. İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk

Matrahların idare tarafından tespiti üzerine tarh eden (ikmalen veya re'sen tarhiyat) veya kanunda hazır verilen matrahlar üzerine gerçekleştirilen tarhiyatlar (idarece tarhiyat) mükellefe tebliğ edilir. Tarh ve ceza kesme işleminin tebliğinde kullanılan vesikaya "vergi ihbarnamesi" (VUK. m. 34), cezalar ise "ceza ihbarnamesi" (VUK m. 366) adı verilir. İhbarname geçersiz olduğunda tebliğ geçerli olsa bile tarh ve ceza kesme işleminin anlamı olmaz.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarh işlemi ihbarname ile mükelleflerine tebliğ edildikten sonra tahakkuk etmiş sayılabilmesi için mükellefin ya tarh işleminin **tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün** içinde dava açmamış olması, ya da dava açılmakla birlikte davanın reddedilmiş olması gerekir. Davanın açılması, dava edilen işlemin yürütülmesini herhangi bir karar gerek göstermeksizin kendiliğinden durdurur. Mahkeme karar verinceye kadar vergi tahakkuk etmez. Diğer bir deyişle açılan davanın en azından sona ermesine kadar tahakkuk aşamasını erteler ve tahsil yoluna gidilmesi geçişi engeller. Dolayısıyla yargılama süresi boyunca tahsil aşamasına geçilmez ve verginin ödenmesi istenemez. Çünkü mükellef ile idare arasında vergi ve/veya ceza bakımından tahakkuk gerçekleşmemiştir. Yani ihtilaf giderilememiştir. Mahkemenin, mükellefin aleyhine karar vermesiyle vergi tahakkuk eder, bir ay içinde ödenmesi gerekir. Mükellef ödeme cihetine gitmezse, verginin tahsilâtı için idare cebri icraya başvurur.

Açılan davada mahkeme tarhiyat işleminin iptaline karar vermiş yani dava kabul edilerek mükellefin lehine sonuçlanmışsa, tahakkuk gerçekleşmez, tarh işlemi ortadan kaldırılır. Bir başka deyişle işlem geri alınır. Daha önceden ödenmiş vergiler varsa, bunların mükellefe iade edileceği açıktır.

Dava mahkemece kısmen kabul (kısmen red) edilmesi şeklinde karara bağlanabilir. Bu durumda mahkemece reddedilen kısım (mükellefin haklı olmadığı kısım) tahakkuk etmiş olur ve bu kısım için ikinci bir ihbarname düzenlenerek mükellefe gönderilir. Mükellefe tebliğ edilen bu kısım tahakkuk etmiş olup, ödenmesi gerekir.

Vergi mahkemesinin mükellefin aleyhine karar vermesi durumunda vergi dairesinin işleminin hukuka uygun olduğu kabul edilir ve böylelikle vergi tahakkuk eder. Vergi mahkemesinde dava açılmasıyla birlikte vergi ve cezalarının yürütülmesi (icrailiği) durur. Davanın açılmasıyla kendiliğinden duran işlemin yürütülmesi mahkemenin red kararıyla birlikte ortadan kalkar ve işlem icrailik kazanır, kabul kararıyla birlikte işlem iptal edilmiş olacağından yürütmenin durması kararının konusu kalmaz. Ancak, mükellef için hala tüm hukuki yollar tükenmiş değildir. Mükellef süresi içinde ilk derece mahkemesi kararına karşı, durumuna göre istinafa gider. İstinaf kararını da temyiz yoluna götürerek mahkeme kararını de-

netlettirebilir. Süresi içinde yüksek yargıya gidilmezse ya da gidilmekle birlikte üst mahkeme mükellefin aleyhine karar verirse vergi kesinleşmiş olur. İşte ilk derece mahkemeleri ve yüksek yargı temelindeki bu ilişki bizi verginin tahakkuku ile kesinleşmesi arasındaki farka götürür.

Tahakkuk aşamasıyla ilgili belirtilmesi gereken bir husus da tahakkukun geciktirilmesine bağlı olarak ödeme süresinin de gecikmesi halinde vergi aslına ilaveten gecikme faizinin de hesaplanacağıdır[119]. Gecikme faizinin uygulanmasından amaç devlet alacağının tahakkuku geciktirilerek ve ödeme süresinin de geciktirilmesine sebep olunarak devletin parasının kullanılmasını ve bu suretle mükelleflerin ödüllendirilmesinin önlemesidir.

2. Tahakkuk ile Kesinleşme Arasındaki Farklar

Verginin tahakkuku, verginin kesinleşmesinden farklı bir kavram olup, doğal olarak farklı hukuki durumları ifade eder. Yani verginin tahakkuk etmiş olması kesinleştiği anlamına gelmez. "Tahakkuk" vergi hukukunun bir kavramı olduğu halde "kesinleşme" gidilebilecek bir yargı yolu kalmaması nedeniyle yargılama hukukunun kavramıdır.

Tahakkuk, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Dava yoluna gidilmesi halinde ilk derece mahkemesinin mükellefin aleyhine verdiği karar üzerine ortaya çıkan bir durumu ifade eder.

Kesinleşme, dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai ve kesin kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle vergiye itiraz edilemeyecek duruma gelinmesidir. Kısaca mükellefin yargı yoluna gitmemesi veya gitmekle beraber tüm yolları tüketmesine karşı sonuç alamamasıdır. Artık mükellef gidebileceği bir yargı yolu kalmamaktadır. Verginin veya cezaların kesinleşmesi alacağın hukuk düzeninde ihtilaflı hale gelme olasılığının kalmaması halidir. Gidilebilecek hukuk yollarını bulunmadığı anlamına gelir. "Tahakkuk" vergi hukukunun bir kavramı olduğu halde, "kesinleşme" yargılama hukukunun kavramıdır.

Aşağıda kesinleşmeye sebep olan durumlar açıklanmıştır:

Tahakkukta işleme itiraz edilebilir durum korunmakla birlikte verginin ödenmesi gereken aşamaya gelinmesini ifade ederken, kesinleşme hiçbir şekilde itiraz edilemeyecek aşamaya gelinmesi demektir. Tahakkuk vergi hukukunun bir kavramı iken, kesinleşme yargılama hukukunun bir kavramıdır.

---

[119] Gecikme faizi, VUK m. 112'de ele alınmış olup, verginin normal vade tarihten itibaren tahakkuk ettiği tarihe kadar hesaplanır. Tahakkuk eden verginin vadesinden fiilen ödendiği tarihe kadar AATUHK'ya göre gecikme zammı uygulanır.

Bir verginin kesinleşmesi, tahakkuku ve tahsili başka hukuki durumları ifade eder. Kesinleşme tahakkuktan sonra meydana gelen bir aşama olmakla birlikte bazı durumlarda ikisi aynı anda da meydana gelir. Her kesinleşme içinde tahakkuku barındırırken, her tahakkuk kesinleşme anlamına gelmez. Verginin tahsil yoluna gidilebilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir, kesinleşme şart değildir. Verginin kesinleşmesi durumunda tahsil edilebilir hale geleceği açıktır.

Şu durumlardan birinin meydana gelmesi halinde vergi kesinleşmiş olur:

i-Beyan edilmesi: Beyanname ile beyan edilen vergiler beyan edildiği tarihte kesinleşir.

ii- Verginin itirazsız ödenmesi: Mükellef ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerin dava yoluna gitmeden kendi rızasıyla ödemesi halinde, vergi ödeme tarihinde kesinleşir.

iii- Vergide uzlaşmaya varılması: Uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte vergi kesinleşir.

iv- Vergi mahkemesinde süresi içinde dava açılmaması: Vergiye karşı tebliğden itibaren vergi mahkemesine 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde dava açma süresinin sonunda kesinleşir.

v- Vergi mahkemesinin ret kararı üzerine istinafa, istinaf mahkemesinin kararına karşı temyize gidilmemesi: İstinaf veya temyize başvuru sürelerinin sonunda kesinleşme sağlanır.

vi- Kanun yollarının kapalı olması: İstinafa konu olmayan vergi mahkemesi, temyize konu olmayan istinaf mahkemesi kararlarının verilmesiyle kesinleşme sağlanmış olur.

vii- Kanun yolu mahkemelerinde mükellefin aleyhine karar verilmesi: Vergi ve cezaya karşı, süresinde dava açılmış, davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse kanun yolu neticesinde verilen mahkeme kararı anında vergi ve cezalar kesinleşmiş sayılır.

viii- Kanun yolundan vazgeçme: Vergi ve cezaya karşı, süresinde dava açılmış, fakat mahkeme kararı üzerine kanun yolundan (istinaf veya temyiz) vazgeçme hakkı kullanılmışsa bu anda idarece hesaplanan yeni tutarlar bakımından vergi ve cezalar kesinleşmiş sayılır. Bu nedenle VUK m.379 hükmünden yararlanmak üzere *kanun yolundan vazgeçme* dilekçesini ilgili vergi dairesine vermiş olanların bu borçları dilekçenin verildiği tarih itibariyle kesinleşmiş alacak olarak kabul edilir.

ix- Davadan feragat: Açılmış ve görülmekte olan bir vergi davasından tek taraflı vazgeçmek veya kanuni adıyla "feragat etmek" kesinleşmeye neden olur. Feragat İYUK m.31'in yollamasıyla HMK m.447'de düzenlenmiştir. Buna göre,

açılmış bulunan davadan davacının feragati ile davacı dava dilekçesindeki talep sonucunun tamamından vazgeçmiş sayılmakta olup, davadan feragat, davacının tek taraflı bir irade beyanı ile yapılıp tamamlandığından, feragatin geçerliliği için feragatin davalı tarafından kabul edilmesine gerek bulunmamaktadır. Davadan feragat ile davacı, sadece davasından feragat etmiş olmaz, aynı zamanda o dava ile istemiş olduğu haktan da tamamen vazgeçmiş olur. Feragat eden davacı artık bu konuda yeniden dava açamayacağı gibi, feragatin her türlü sonucuna da katlanmak zorunda olup, davadan feragat edilmekle dava sona ermekte ve kesin hükmün sonuçları doğmaktadır.

3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler

Vergilerin bazılarında tahakkuk aşaması yoktur. Dolayısıyla genel anlamda ayrı birer tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bulunmaz, sadece tahsil aşaması bulunur. Başka bir ifadeyle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması olmayıp vergilendirme işlemi doğrudan tahsille sonuçlanır. Vergi tahsil edildiğinde tahakkuk etmiş olur. Bu nedenle bu tip vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denir. Mahiyeti itibarıyla tahakkuku tahsilata bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkukunu da içine alır (VUK m.24).

Bu grupta yer alan vergilerin uygulaması çok dar bir alanı kapsamaktadır. Örneğin belediyelerce tahsil edilen eğlence vergisi biletin alınmasıyla tahsil edilir. Değerli Kağıtlar Kanununa göre "değerli kağıt" sayılan kağıt ve belgelerin kullanılmak üzere satın alınması anında bedellerinin ödenmesinde de durum aynıdır. Bir değerli kağıt sayılan vekaletnamenin noterde düzenlendiği an bedeli tahsil edilir.

D. VERGİNİN TAHSİLİ

1. Tahsil Aşamasının Kapsamı

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme tahsil aşamasıyla son bulur. Vergi alacağının zamanında tahsili kamu hizmetlerinin zamanında görülmesinin en önemli güvencesidir.

Tahsil vergilendirme sürecinin son halkası olup tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra gelen aşamadır. Bu nedenle verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekir. Vergi borcunun tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturur. Verginin tahsili için verginin tahakkuku yeterli olup, kesinleşmesi şart değildir. Bir başka deyişle bir vergi kesinleşmemiş olsa bile tahakkuk etmişse tahsili yoluna gidilebilecektir.

Tahsil aşamasında devletin beklentisi, mükelleflerin tahakkuk etmiş vergilerini kendi iradeleriyle, yani rızaen ödemeleridir. Mükellef borcunu rızasıyla ödediğinde vergi tahsil edilmiş ve vergi borcu ortadan kalkmış olur. Tahsil aşaması ödeme şeklinde ortaya çıkan maddi bir eylemdir. Ödemeye ilişkin belge (makbuz) düzenlenir. Ödemeyle vergilendirme süreci son bulur.

Tahsil aşamasının mükellef açısından görünümü "ödeme"dir. Yani aksi belirtilmeden tahsil denildiğinde, verginin **rızaen ödenmesi** anlaşılır. Ödeme ile vergi borcu ortadan kalkar ve mükellefle devlet arasındaki borç ilişkisi sona erer. Tarh, tebliğ ve tahakkuku kapsayan ilk üç aşamanın tamamı VUK'da, tahsilat aşamasının bazı hükümleri VUK'da olmakla beraber, tahsil aşamasına ilişkin iş ve işlemler esasen verginin de bir amme alacağı olması nedeniyle AATUHK'da düzenlenir.

Verginin tahsili, tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun olarak ödenmesidir (VUK m. 23). Mükellefler tarafından verginin ne zaman ve kaç taksitte ödeneceği genel olarak kendi kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin, Gelir Vergisi (GVK m. 117) beyannamenin verildiği yılın Mart ve Temmuz aylarında, Kurumlar Vergisi (KVK m. 40) Nisan ayında, Katma Değer Vergisi (KDVK m. 46) beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

Mükelleflerin vadelerinde ödemedikleri vergilerini, vadesinden sonra geç de olsa gönüllü olarak ödemelerinde bir engel yoktur. Gecikerek ödeme yapılması halinde mükelleften gecikme zammı alınır.

Mükellefin borcunu rızasıyla ödemesi beklenen bir davranış olmasına rağmen mükelleflerin vadesi geçmesine rağmen para borcu olan vergi borçlarını kendi iradeleriyle ödemedikleri de görülür. Yapılacak şey alacağın borçlunun mal varlığından cebren tahsil edilmesidir. Ödeme mükellefin rızasıyla gerçekleşmemişse bu durumda vergi dairesi *ödeme emri* düzenleyerek harekete geçer ve böylelikle vergi alacağının **cebren tahsili** yolunu başlatır. Ödeme emri aşamasına gelmiş bir kamu alacağı, temelindeki borcun niteliğinden soyutlanır ve salt para alacağı şekline dönüşmüş olur. Ödeme emrinin konusu para borcu olan vergi borcunun mükellef tarafından ödenmesi buyruğudur.

Vergilerin rızaen ödenmesi tahsil aşamasının bir yolunu ifade ediyorsa da cebri icra veya iflas yolu da tahsil aşaması içinde bir parçayı oluşturur. Devlet tahsilat aşamasına büyük önem verdiğinden sadece bu aşamayı düzenlemek üzere ayrı bir kanun (AATUHK) çıkartmıştır. Bu nedenle vergilerin tahsil ve takip süreci kitabın ileriki kısımlarında ayrı bir bölüm olarak ele alınacaktır.

2. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği

İlgili kişi vergi ve/veya cezayı ödemediğinde zorla tahsili cihetine gidilir. Böylelikle zorla tahsil süreci başlatılır. Tahsil işleminin konusu verginin mükel-

lef tarafından kendiliğinden ödenmesi veya cebren tahsilidir. Tahsil işleminin amacı ise kamu alacaklarının Hazineye intikalinin sağlanmasıdır.

Tahsil işlemi idare hukuku açısından re'sen icra edilebilir, yükümlendirici, sübjektif karakter arz eden bir idari işlemdir. Tahsil işlemi de idari işlemin temel unsurları olan; amaç, yetki, sebep, konu, şekil ve usul unsurları yönünden hukuka uygun olmak zorundadır[120]. Doğal olarak davaya konu olması halinde, tahsil işlemi bu açılardan yargı denetimine tabi tutulur.

Vergilerin tahsiline tahsil dairesi sıfatıyla vergi dairesi yetkili olduğundan, tahsil işlemi ancak bu vergi dairesi tarafından yapılabilir. Tahsil işlemi, kanunda belirtilen şekil ve içeriğe uygun olarak yapılmak zorundadır. Vergileme açısından tahsil işleminin sebep unsurunu tahakkuk aşaması oluşturur. Tahakkukun tarhiyata dayanması gereği nedeniyle tarh işlemi ile tahsil işlemi arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunmaktadır.

Tahsil konu edindiği vergiyi yaratan tarh işleminden ayrı ve bağımsız bir işlemdir. Zorla tahsil işleminin hukuki sebebi verginin kesinleşmiş veya tahakkuk etmiş olmasıdır. Borcunu ödemeyen kişiye karşı tahsil sürecini başlatmak için onu özel ve kişisel duruma sokan ve bir idari işlem olan **ödeme emri** düzenlenir. Ödeme emri kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşıdığı için iptal davasına konu edilebilmektedir. Ödeme emrine karşı 15 gün içinde dava açılması mümkündür. Ödeme emrine karşı dava açmak yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Yürütmenin durması için ilgili mahkemece yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekir. Mahkemenin böyle bir karar verebilmesi için davacı tarafından bu yönde bir talepte bulunulması üzerine işlemde "hukuka açık aykırılık" ve "telafisi güç zararın" olması şartlarının birlikte bulunması İYUK m.27/4 gereğidir.

İdarenin tahsil işlemine yönelik yetkilerini hiç kullanmama konusunda bir takdiri olamaz. Bu anlamda idare bağlı yetki içindedir. Diğer taraftan idare, şartları varsa alacağını güvence altına almaya yönelik uygun tedbirlere de başvurur. Ayrıca ödeme emrinin tebliğinden sonra haciz ve malların paraya çevrilme süreçleri devam eder. Bu süreç içinde alacağın güvence altına alınmasını sağlayan; teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, iptal davası gibi işlemler bulunur.

II. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER

Vergi borcunu ortadan kaldıran çeşitli yollar vardır. Bunlar arasında ödeme, mahsup, takas, af, terkin (silme), vazgeçme, zamanaşımı bulunur. Ayrıca

[120] Bu konularla ilgili geniş açıklamalar için bkz. Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 233-236.

mevcut bir uyuşmazlığa dayalı olarak vergi borcunun ortadan kalkmasını sağlayan; uzlaşma, hataların düzeltilmesi, karşılıklı anlaşma usulü, dava açma ve bireysel başvuru yolu da bulunmaktadır. Tekrardan kaçınmak amacıyla vergi uyuşmazlıklarını ortadan kaldıran yollar kitabın "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlenmesi" başlıklı 11. Bölümünde açıklanmıştır.

A. ÖDEME

Vergi borcu bulunan mükellefin bu borcunu ortadan kaldırabilmesi için en genel ve bilinen yol ödemedir. Ödeme, vergi borcunun mükellef tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Mükellef rızaen ödemede bulunmadığı takdirde cebri icra yoluyla borcun tahsili cihetine gidilir. Ödemenin vergi dairesi yönünden ifadesine tahsil denir. Vergi borcunun ödenebilmesi için; Ödeme yerinin, Ödeme şeklinin ve Ödeme zamanının bilinmesi gerekmektedir.

1. Ödeme Yeri

Vergi kural olarak **mükellefin vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesine** ödenir (VUK m. 110). Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ise, mükellefin kayıtlı olduğu ve beyanname verdiği, başka bir ifade ile verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemini yapan vergi dairesidir. Örneğin Gelir Vergisi'nde, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi yerleşim yerinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

Vergi borcunun ödemesi bizzat bağlı olunan vergi dairesine gidilerek ödenebileceği gibi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerin belediye sınırları dışında kalan bir vergi dairesi aracılığıyla da yapılabilir. Bu şekilde yapılan ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yatırıldığının belirtilmesi gerekmektedir.

Günümüzde, vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve mükelleflere vergi ödemede kolaylık sağlanması amacıyla, vergi borcunun bankalar aracılığıyla ödenmesine imkân sağlanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu birçok bankaya vergi tahsil etme yetkisi verilmiştir.

2. Ödeme Şekli

Kural olarak ödeme, tahsil dairelerinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek **makbuz** karşılığında yapılmaktadır (AATUHK, m. 40). Yetkili ve sorumlu memurlar veznedarlar, tahsildarlar ve icra memurlarıdır. Yapılan ödeme karşılığında borçluya makbuz verilmekte olup, bu makbuzun ödemenin ispat edilmesi için borcun zamanaşımı süresi boyunca saklanması gerekir.

Vergi borcunun ödenmesinde kullanılan araçlar açısından esneklik sağlamak amacıyla özel ödeme şekilleri düzenlenmiştir (AATUHK, m. 41).

Buna göre, özel ödeme şekilleri şunlardır;

- Çizgili çek kullanmak suretiyle ödeme,
- Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına münakale (otomatik virman) suretiyle ödeme,
- Vergi dairelerinin veya Merkez Bankası'nın hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle ödeme,
- Postaneler aracı kılınmak suretiyle ödeme,
- Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle ödeme.

3. Ödeme Zamanı

Vergi kanunlarında ödeme zamanı, genellikle bir gün olarak değil, bir süre olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla, normal koşullarda ödeme, vergi dairesinin herhangi bir talebine ihtiyaç olmadan, mükellef veya onun adına hareket eden bir kişi tarafından vergi kanunlarında belirtilen süre içinde yapılır. Vergi kanunlarında ödeme zamanı; normal ve özel ödeme zamanı olarak ikiye ayrılır.

a. Normal Ödeme Zamanı

Her verginin ödeme zamanı ilgili vergi kanunlarında belirtilmiştir. İlgili vergi kanunlarında verginin ödenmesi için belirlenmiş olan ödeme sürelerine normal ödeme zamanı denir. Bir verginin ödeme süresinin son günü o borcun **vadesi** sayılır. Sürelerin mücbir sebep, zor durum ve Veraset İntikal Vergisinde ek süre verilmesi nedeniyle uzaması halinde vade uzayan sürenin bittiği gündür (VUK m. 111).

b. Özel Ödeme Zamanı

Kanunlarımızda belirli hallerin varlığı halinde özel ödeme zamanları düzenlenmiştir (VUK m. 112 ve 368)

Bu haller şunlardır:

i. İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler vadelerinden önce tahakkuk etmişlerse vadesinde, vadeleri geçmişse tahakkuk tarihinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.

ii. Mükellefiyetin ülkeyi terk ve ölüm gibi nedenlerle ortadan kalkması halinde beyan üzerine tarh edilen vergiler **beyanname verme süresi içinde** ödenir.

iii. Tarh edilen vergilere karşı dava açılması halinde verginin tahsili başkaca bir işleme gerek kalmaksızın, kendiliğinden durmaktadır. Dava sonucunda mükellef kısmen veya tamamen haksız çıkarsa (idarenin işlemi hukuka uygun

bulunursa) bu kısım itibariyle tahakkuk gerçekleşmiş demektir. Bunlardan taksit süreleri geçenler varsa vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiler tebliğinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.

iv. Vergi cezalarına karşı dava açılmamışsa, dava açma süresinin bittiği tarihten veya dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.

v. Uzlaşma sağlanması durumunda ödeme süresi geçmemiş olanlar kanuni ödeme sürelerinde geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.

B. MAHSUP VE TAKAS

Her iki durum da borcu ortadan kaldırmakla birlikte işleyiş sebep ve süreçleri birbirinden farklıdır.

1. Mahsup

Mahsup, mükellefin ortaya çıkan borcunun bir kısmının önceden ödemesi durumunda ödenen kısmın borcun bütününden düşülmesi olup (kısmi ifa), bir çeşit denkleştirmedir. Verginin önceden ödenen kısmının toplam vergiden indirilmesi doğal olarak mükerrer vergilemeyi önlemeye yöneliktir. İşte önceden verginin ödenmiş bir kısmının toplam vergiden indirilmesine mahsup adı verilir. Mahsuplaşma özel hukukta bir iş için verilen avanslara benzer.

Mahsup bir borçtan önceden aynı borç için yapılmış ödemelerin indirilmesi demek olup, borcun gerçek tutarının tespitini sağlar. Hangi ödemelerin mahsuba konu olacağı kanunda belirtilir.

Mahsup, mükellefin her zaman borçlu ve vergi dairesinin her zaman alacaklı olduğu bir ilişkisi içinde gerçekleşir. Bu süreçte ileride ortaya çıkacak bir borçtan, aynı borç ilişkisinden kaynaklanan önceden yapılan bir ödemenin indirilmesi söz konusudur.

Mahsup işlemi verginin tarh aşamasında gerçekleştirilir. Örneğin, gelir vergisinin yıllık beyannamesinde gösterilen gelire giren kazanç ve iratlar üzerinden **kesilen (tevkif edilmiş) vergiler, geçici vergi, yurtdışında ödenen vergiler** toplamının hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi böyledir. Kanunda aksi belirtilmediği sürece mahsup aynı vergi itibariyle yapılır. Mahsupta yapılan şey, önceden ödenen verginin (kısmı ifaların) sonradan hesaplanarak ortaya çıkan vergiden indirilerek ödenecek vergiye ulaşılır.

Bir başka ifadeyle;

Mahsuba konu tutar: (*O döneme ait hesaplanan vergi*)

– Mahsup edilen tutar: (*O döneme ait önceden ödenmiş vergiler: Kısmı ifalar*)

= Ödenecek Tutar

Vergi sorumlusu tevkifatı yatırmamış olsa bile mükellef mahsuba hak kazanır, fakat iadeye hak kazanmaz. Örneğin kiracının yapmış olduğu stopaj ödenmese bile hesaplanan yıllık vergiden indirebilir, ancak nakden iade söz konusuysa tevkifatların sorumlu tarafından ödenmiş olması aranır. Aksi halde nakden iade talep edilemez.

Hesaplanan vergiden önceden alınan vergi indirilmediğinde fiili vergi oranı kanuni vergi oranını geçer. Bunun kabulü mümkün değildir. Mükellefin hesaplanan vergisinden daha fazla vergi ödemesi halinde fazla tahsil edilen kısım mükellefe tebliğ edilir. Fazla kısım tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması halinde mükellefe red ve iade olunur.

2. Takas

Takas (ödeşme), vergi dairesine borçlu bulunan birinin aynı zamanda vergi dairesinden hukuken tasarruf edilebilir bir alacağı (VUK m.116/1, GVK m.121, KDV m.23) olması durumunda başvurulabilecek karşılıklı borçları sonlandırmak suretiyle ve iki yönlü sonuç doğuran bir işlemdir[121]. Mükellefin vergi dairesine borcu ile vergi dairesinin mükellefe borcu birbirinden bağımsızdır. Takasta bulunabilmek için her iki tarafın birbirlerine olan borçlarının özdeş ve muaccel olması aranır. Devletin vergi alacağının ve borcunun her ikisi de para borcu olması nedeniyle özdeşlik sağlanmış olur. Borçların tutarları birbirine eşitse her ikisi de sona erer. Takas (ödeşme), aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir. Büyük borcun küçük borcu aşan kısmı kadar borç hukuki varlığını sürdürür.

Borçlar hukukunun tanıdığı bir müessese olan takas, vergi sistemlerinde de yer bulmuş, borçluluğu sona erdiren nedenlerden biridir. AATUHK m.23'te, kamu idarelerince yükümlüden fazla tahsil edilmiş olan ve bu nedenle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunacağı belirtilmektedir. Tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken kamu alacaklarının, mükelleflerin, reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek yoluyla reddolunacağı ifade edilmesi nedeniyle hükümdeki

[121] Recep Kaplan, "Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı 368, Nisan 2012, s. 194.

mahsup kelimesi ile aslında takas ifade edilmek istenmektedir. Çünkü, takas istenebilmesi için iki şahsın birbirine borçlu olması ve borçların muaccel olması gereklidir. Sonuç olarak maddede her ne kadar "mahsup" terimi yer almakta ise de söz konusu olan şey takas işlemidir. Sosyal Güvenlik Kanunu m.88'de "prim borçlarının katma değer vergisi iade alacağından mahsubu suretiyle de ödenebilir" denmesine karşın bu da hukuken bir takas niteliğindedir.

Mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin düşürülmesine izin veren bir sayışma işlemidir, bazı koşullar ve durumlarda bir alacağın azalması sonucunu doğurur; bu nedenle mahsup edilen miktarlar, takastan farklı olarak, karşılıklı birer alacak değildirler. Örneğin gelir vergisinde, yıllık beyannamede gösterilen toplam matrahın vergisinden yıl içinde tevkif yolu ile alınmış olan vergilerin indirilmesi bir mahsuptur. Oysa takas mutlaka karşılıklı iki alacağın varlığını gerektirir. Öte yandan mahsup bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka deyimle, verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme aşamasına ilişkindir[122].

Takasta vergi dairesi ile mükellef birbirlerine karşılıklı ve muaccel (vadesi gelmiş) borçlu durumundadırlar. Takas işlemi karşılıklı ve iki ayrı bağımsız borç üzerine kurulmuştur. Vergi hukukunda takas yapılabilmesi için karşılıklı borçların her ikisinin de kamu hukuku ilişkisinden doğması gerekir. Mahsupta ise vergi dairesinin alacaklı ve mükellefin borçlu olduğu tek yönlü bir borç ilişkisi söz konusudur.

Örneğin, ihracat yapan bir mükellefin vergi dairesinden KDV'den doğan iade alacağı varsa (KDVK m.32) bu alacağını vergi dairesine olan gelir vergisi borcu veya Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçları ile takasını isteyebilir (KDV Uygulama Genel Tebliği). Görüldüğü üzere gelir vergisi borcu bulunan bir mükellef bu borcunu vergi dairesinden olan vergi iade alacağı (vergi dairesi açısından mükellefe olan borç) ile takas edebilecek ve bu suretle vergisini ödemiş sayılacaktır.

Mahsup ve takas arasındaki farklar şu şekilde belirtilebilir:

TAKAS	MAHSUP
Takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı alacağın varlığı gerekmektedir.	Mahsup bir borcun tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupta karşılıklı alacaklılık yoktur.
Takas kesinleşmiş ve karşılıklı iki ayrı borç üzerine kurulmuştur.	Mahsupta tek yönlü bir borç ilişkisi söz konusudur.
Takas kamu alacağının tahsil (ödeme) aşaması ile ilgilidir.	Mahsup kamu alacağının tarh (hesaplanması) aşaması ile ilgilidir.

[122] Mualla Öncel, "Türk Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1-4, S. 35, 1978, ss. 9-16, https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42944/519743.

Takas yeni bir hukuki durum yaratmakta ve kamu borcunu ortadan kaldırmaktadır.	Mahsup yeni bir hukuki durum yaratmayıp, sadece kamu borcunun gerçek miktarını belirlemektedir.
Takas işlemi için tahsil dairesine dilekçe ile talepte bulunulması gerekir.	Mahsup işlemi kendiliğinden yapılır ve talepte bulunulması gerekmez.
Takas işlemi dilekçenin tahsil dairesine verildiği tarih itibariyle yapılır.	Mahsup işlemi tarh sırasında yapılmakta ve kalan borç vadesinde ödenmektedir.
Takasa konu olan alacak her zaman ayrı bir dava ile istenebilir.	Mahsupta ise alacağın ayrı dava ile istenmesi mümkün değildir.
Takas kamu alacağını koruyan bir müessese niteliği taşımaktadır.	Mahsubun kamu alacağının korunmasıyla ilgisi bulunmamaktadır.

Takas işleminin yapılabilmesi için mükellefin vergi dairesine dilekçe ile takas talebinde bulunması gerekir. Bu yönüyle vergi hukukundaki takas borçlar hukukundaki takastan farklılaşmıştır. Şöyle ki, borçlar hukukunda tek taraflı iradeyle yenilik doğuran hak olarak takas beyanı derhal sonuçlarını doğururken, vergilerle ilgili olarak mükellefin alacağının hukuken tasarruf edilebilirliğine bağlı vergi idaresinin tespitine bağlıdır. Bu durumda hem borçlu hem alacaklı mükellefin süre talep etmesine gerek olmaması gerekir.

C. TERKİN

Sözcük olarak "bir şeyin kayıtlardan silinmesi" anlamına gelen terkin, vergi hukukunda, tarh ve tahakkuk etmiş olan bir verginin silinmesi, tahsil edilen bir verginin ise mükellefe iade edilmesi yoluyla ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Terkin işleminin sonunda vergi ve/veya cezanın ne kadar miktar silinmesine karar verilirse o kadar vergi borcu bütün hukuki sonuçları ile ortadan kalkar. Mükellefin başvuru şartına bağlı olarak idare tarafından yapılan terkin, mükellef açısından vergi borcundan kurtulma, idare açısından ise vergi alacağından vazgeçme niteliğini taşımaktadır. Vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesi VUK'da (m. 115), tahsil aşamasında silinmesi AATUHK'da (m. 105) düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda terkin uygulamasına genelde mükellefin **doğal afetler nedeniyle mal varlığının zarar görmesi durumunda** rastlanır. Buna göre kanunda öngörülen şartların meydana gelmesi halinde vergi kısmen veya tamamen terkin edilir (VUK. m. 115). Terkinin bu halinde doğal afetten önce doğmuş vergiler terkin edilir. Doğal afetten sonra ortaya çıkan vergilerin terkin nedeniyle silinmesi söz konusu değildir. Terkin işlemi "**terkin fişi**" ile yapılır[123].

[123] Terkin işlemi, yükümlendirici işlemin karşıtı olan yararlandırıcı işleme örnek teşkil eder.

Ticari işletmeler bakımından terkinin uygulanabilmesinin şartları[124];

i. Mükelleflerin yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan, haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetlere maruz kalması,

ii. Doğal afetler sonucunda ticari mal varlığı toplam varlıklarının en az üçte birine ulaşacak şekilde belirli bir oranda zarara uğraması,

VUK'un 115. maddesinin 1. bendinde, afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunulan vergilerden bahsedilmiştir. Vergiler ismen zikredilmemekle beraber, mükelleflerin "gelir kaynağı ile ilgili vergi borçları ve cezalarından" ne anlamak gerekir? Bu vergilerden ülkemiz vergi sistemi içinde konusu gelir olan ve gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir ve kurumlar vergilerini anlamak gerekir. Örneğin ticari faaliyetini sürdürdüğü işyeri yanan bir tacir terkinden yararlanabilirken işletmesiyle ilgisi bulunmayan ikamet ettiği konutunun veya özel otomobilinin yanması durumunda terkin söz konusu olmaz. Doğal afetler dolayısıyla terkin edilecek vergiden bahsedebilmek için vergi miktarının olayın meydana geldiği zamanda bilinir olması gerekir. Bu vergiler doğal afetin meydana geldiği tarihte henüz ödenmemiş olan vergilerdir. Ödenmiş vergiler ile gelecekte doğacak vergileri terkinle ilişkilendirmek mümkün değildir.

Terkin nedeniyle gelir ve kurumlar vergileri ile arazi vergileri silinebilir. Mükelleflerin gelir kaynağı ile ilgili bulunmayan vergiler (ÖTV, KDV, sorumlu sıfatıyla ödenen tevkifatlar) terkin kapsamı dışında tutulmuştur.

Gelir vergilerinde terkinden yararlanma durumu mükellefin doğal afet nedeniyle varlıklarının en az üçte birinin kaybetmiş olmasına bağlanmıştır. Mükellefin terkinden yararlanabileceği anlaşıldıktan sonra ikinci aşamada vergi ve cezanın ne kadarının terkin edileceği meselesi çözümlenmelidir. Vergi ve cezanın terkin edilecek miktarının belirlenmesinde doğal afetlerin gelir kaynaklarına ait malvarlığına verdiği zararla orantılı olmasına bağlanmıştır.

Aşağıda gelir vergisi ile ilgili bir örnek verilmiştir.

Örnek: Ticari varlığı 100.000 TL, özel varlığı 40.000 TL olan bir mükellefin, meydana gelen bir depremde ticari varlığının 50.000 TL'lik kısmı ile özel varlığının 10.000 TL'lik kısmı yok olmuştur. Mükellefin ticari varlıkla ilgili gelir vergisine ilişkin 20.000 TL vergi borcu ve 10.000 TL vergi cezası vardır.

Bu mükellefin durumu, önce terkinden yararlanmaya uygun olup olmadığı, terkinden yararlanabiliyorsa hangi miktarda yararlanabileceğinin hesaplanması açılarından değerlendirilmesi gerekir.

---

[124] Kişinin özel malvarlığında bulunmakla birlikte konut, işyeri vb. kira geliri sağlayan unsurların zarar görmesi halinde bunlarla sınırlı olarak şartların sağlanması halinde terkin uygulanabilir.

Birinci aşama: Terkinden yararlanma durumunun tespiti

Mükellefin 50.000 TL'lik ticari zararının 140.000 (= 100.000 + 40.000) TL'lik genel mal varlığı toplamı içindeki oranı (50.000/140.000> 1/3) üçte birden fazladır. Bu nedenle terkinden yararlanabilir.

Terkinden yararlanma durumu	→	Ticari Malvarlığındaki Zarar / Toplam Malvarlığı	≥	1/3

Bu rasyoyla zarar nedeniyle mal varlığı azalan mükellefin toplam mali gücündeki azalma ölçülmeye çalışılmaktadır.

İkinci aşama: Terkin edilecek vergi ve cezanın bulunması

Vergi borcunun ilgili bulunduğu gelir kaynağındaki zarar kısmi olduğundan vergi ve cezanın tamamı değil, bir kısmı terkin edilecektir. Ticari varlıkta meydana gelen zararla orantılı bir terkin yapılacağından, ticari varlıktaki zarar olan 50.000 TL, ticari varlık toplamı olan 100.000 TL'ye oranlanarak terkin edilecek vergi ve cezanın oranı bulunur. Bu oran da %50'dir (= 50.000/ 100.000). Silinecek vergi miktarı 10.000 TL (= 20.000 x %50) ve silinecek ceza miktarı 5.000 TL (= 10.000 x %50) olacaktır.

Terkin edilecek miktarın belirlenmesi	=	Ticari Malvarlığındaki Zarar / Ticari Malvarlığı

Bu rasyoyla zarar nedeniyle ticari mal varlığı azalan mükellefin ticari mal varlığındaki azalma gücü ölçülmeye çalışılmaktadır.

Arazi vergilerinde, terkinden yararlanma durumunun tespiti doğal afete uğrayarak kaybedilen varlıklara değil, kaybedilen mahsullere (zirai ürün) bağlanmıştır. Buna göre doğal afetler nedeniyle varlıkların ve mahsullerin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile zararın meydana geldiği hasat veya devşirme yılına ait tahakkuk ettirilen arazi vergisi borcu ve cezaları terkin edilir. Terkin edilecek miktar ise mahsuldeki kayıp oranı dikkate alınarak belirlenir.

D. VAZGEÇME

Vazgeçme vergi ve cezanın tahsili ile elde edilecek menfaate göre bu menfaate ulaşmak için yapılan masrafların daha fazla olabilmesi durumunda parasal sınırları da belirtilerek idarelere verilen bir yetkinin kullanımından ibarettir.

Vazgeçme vergi ve cezayı kapsayacak şekilde, şartlar çerçevesinde tahakkuktan vazgeçme ve tahsilden vazgeçme olarak uygulanır.

1. Tahakkuktan Vazgeçme

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının **58 TL**'yi[125] aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar dahilinde gerçekleştirilir (VUK mük m. 115).

2. Tahsilden Vazgeçme

Yapılacak icrai takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılması halinde **10 TL**'yi[126] aşmayan kamu alacakları, amme idarelerinin de terkin yetkisine haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilir (AATUHK m. 106).

E. ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesiyle idarenin vergiyi tarh ederek tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmişse vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kaldıran bir müessesedir. Vergi hukukunda temel zamanaşımı çeşitleri olarak "tarh zamanaşımı" (VUK m. 114) ve "tahsil zamanaşımı" (AATUHK m. 102) kavramları karşımıza çıkmaktadır.

Tarh Zamanaşımı

Vergi alacağının doğduğu (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği) takvim yılını takip eden takvim yılının başından başlayarak **beş yıl** içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (VUK m. 114). Tarh zamanaşımı ile vergi dairesi tarh etme yetkisini zaman bakımından kaybetmesi anlaşılır. Bu yapısıyla tarh zamanaşımı hak düşürücü süre niteliğinde olduğundan, bu süreden sonra vergi dairesi aynı vergiyle ilgili tarhiyat yapamaz. Zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilmesi mükellef açısından sonuç doğurmaz.

Tahsil Zamanaşımı

Vadesinde ödenmeyen vergilerin tahsili için ödeme emri düzenlenmesi esastır. Kesinleşen vergiler vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın

[125] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK Gn. Teb. No: 534).
[126] Maliye Bakanlığı 23.03.2009 tarih ve Tahsilat İç Genelgesi Seri No: 2009/1.

başından itibaren **beş yıl** içinde talep ve tahsil edilmezlerse zamanaşımına uğrarlar. Tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağının tahsil dairesi tarafından talep edilmesi imkânı ortadan kalkar. Tahsil zamanaşımına uğramış olan vergi alacağının varlığı devam eder, ancak alacaklı tahsil dairesi borçluyu ödemeye zorlayamaz. Mükellefin istemesi halinde, kendiliğinden yapılan borç ödemeleri kabul edilir (AATUHK m. 102/2). Bu nedenle, mükellefin zamanaşımına uğramasına rağmen vergi borcunu ister öder ister ödemez olması vergi borcunu **eksik borç (doğal borç)** haline dönüştürür.

F. AF DÜZENLEMELERİ

Vergi affından bahsedildiğinde vergi asıl, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi kabahatlerini içine alacak şekilde "vergi hukukunda af" anlaşılır. Açıklamalarda suç hukukundaki af hali dışarıda tutulmuştur. Karşılığı idari para cezası şeklinde olan kabahatler vergi hukukundaki af, suç hukuku anlamında ceza yaptırımına maruz kalacak hukuka aykırılıklar ceza hukukundaki af içerisinde değerlendirilmelidir. Suçlarla ilgili af ve sonuçları Anayasa ve TCK'da düzenlenmiş ancak vergi ve vergi kabahatlerine yönelik tanımlama bulunmamaktadır.

Devlet çıkardığı kanunlarla şarta, süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın türüne ve mükellefiyete bağlı olarak işlenmiş kabahatlerin kesinleşmiş olsun veya olmasın cezalarının asıllarını ve/veya fer'ilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırabilir. Bu haliyle af iktisadi sonuçlar doğuran hukuki yapı olmaktadır. Ülkemizde vergi afları arasındaki sürenin yaklaşık 2 yıla düşmesi mükellefler için vergi affı beklentisine göre vergisel ödevleri ertelemelerine neden olması olası bir davranıştır. Bununla beraber vergi aflarının yararlanan mükellefler için "hakkın kötüye kullanılması" olduğu söylenemez.

Vergi affı ismi yerine "tahsilatın hızlandırılması", "vergi barışı", "varlık barışı", "matrah artırımı" , "borçların yapılandırılması" gibi kavramların kullanıldığı da bilinmektedir. Affın bir tanımı olmamakla beraber devlet ile mükellef arasında kurulan vergi, ceza veya infaz ilişkisinin bir yargı tasarrufu olmaksızın kanunla ortadan kaldırılmasıdır. Kısaca devlet şartlarını kendi koyduğu biçimde tarh ettiği vergi ve kestiği cezalardan tek taraflı olarak feragat etmektedir.

Vergi aflarının şu özellikleri taşıdığı ifade edilebilir[127]:

- Vergi affı kanunla düzenlenir.
- Vergi affına ilişkin kanunlar için nitelikli çoğunluk aranmaz
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.

[127] Sibel Yılmaz, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2017, C.66, S.1, s. 267.

- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.

- Devlet, vergi affıyla vergi ve/veya cezalardan tek taraflı uygulanan vazgeçmeye benzer, fakat aflar tek taraflı sonuç doğurmadıklarından vazgeçmeden ayrılır.

- Vergi aflarında gönüllük esas alınmaktadır.

- Vergi afları geçici kanunlardır.

Vergi afları niteliği gereği borçlar hukukundaki borcu sona erdiren nedenlerden "yenilemeye" benzediği kanaatindeyiz. Vergi affı (yapılandırma) düzenlemelerinde vergilerin sona erme sebeplerinden biri de -ismen belirtilmese de- yapılandırma kapsamında yapılan yeni bir idari işlemle (yeni borcun) eski idari işlemin (eski borcun) etkisinin ortadan kaldırılması şeklinde karşımıza çıkan "*vergide yenileme*" işlemidir. Nitekim Danıştay'ın bu konu ile ilgili istikrar kazanmış kararları da af kanunlarından yararlanılarak borçların yeniden yapılandırılması halinde yeni bir hukuki durumun ortaya çıktığını vurgulamaktadır[128].

III. YERSİZ ÖDENEN VERGİLERİN İADESİ

Bilindiği üzere vergi mükelleflerin devlete ödediği yükümlülüklerdir. Ancak, bazı durumlarda gerek yersiz olarak tahsil edilmesi veya vergi mevzuatının uygulamasından kaynaklanan nedenlerle iade edilecek vergi ortaya çıkabilir[129]. Bu durumda tahsil edilen vergilerin iadesi gerekir (VUK m.112/4 ve 5).

---

[128] Bkz. Danıştay VDDGK, 8.3.2017 Tarihli ve E: 2016/1150 ve K: 2017/120 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi, 18.4.2019 Tarihli ve E: 2015/39 ve K: 2019/1768 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi, 27.3.2018 Tarihli ve E: 2014/4741 ve K: 2018/1607 sayılı kararı.

[129] Mevzuatın uygulanmasından kaynaklanan iade konusu özellikle tevkifat (stopaj, kesinti) yoluyla ödenen vergilerin mahsubu sonucunda beyan üzerine hesaplanan vergiden fazla çıkması halinde karşı karşıya kalınması durumunda ortaya çıkar. Bu konuda aşağıda işyeri kiraları ve kâr payları bakımından açıklama ve örneklere yer verilmiştir:

- İşyeri kira gelirleri (gayrimenkul sermaye iradı) üzerinden vergi sorumlusu kiracının %20 tevkifat (gelir vergisi kesintisi, stopaj) yapması kanuni yükümlülüktür. Ancak, gayri safi kira bedeli beyan için öngörülen yıllık parasal sınırı (o yıla ait gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutar) geçtiğinde bu defa kira gelirinin gayrisafi tutarı beyan edilerek vergilendirilir (GVK m. 86/1-c). Tevkif (%20) edilen tutarlar toplamı %15 oranıyla başlayan tarifeye göre hesaplanan vergiden fazla çıkan kısmın kiraya verene iadesi gerekir. Örneğin beyan sınırını aştığını varsaydığımız 100 TL işyeri kirasından kiracı %20 oranından 20 TL tevkifat yapar. Kiraya veren mükellef de gayri safi tutarı beyan etmesi durumunda %15 oranında götürü gider usulünü uyguladığında [100-(100x15)]x %15=12,75 TL hesaplanan vergi çıkar. Kira geliri elde eden tarafından (20-12,75) = 7,25 TL fazladan ödenen vergi kendisine iade edilir.

- Kâr payı gelirlerinin gayrisafi tutarının yıllık beyan sınırını bir tutarı geçmesi halinde mahsup fazlalığı dolayısıyla fazla ödenmiş ve bu yüzden iadesi gereken vergi söz konusu olabilir. Beyan sırasında kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK m.22/3). Buna göre, is-

Verginin iade sebebinin *yersiz tahsilat* ve *fazladan ödenen* vergiler bakımından farklılaştırma yapılmıştır.

A. YERSİZ TAHSİL EDİLEN VERGİNİN İADESİ

Verginin iade sebebi vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla alınması olarak karşımıza çıkar (VUK m.116). Belirtilen kapsamda verginin iadesi düzeltme fişi üzerinden gerçekleştirilir. Ancak, iadede uygulanacak faizin hesaplanmasında dikkate alınacak süre bakımından fazla ve yersiz ödemenin sebebine bağlı bir ayırım yapılmıştır.

1) Yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde iade edilecek vergi, düzeltmeye dair *müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar* geçen süre için **tecil faizi** (AATUHK m.48) oranında hesaplanan faiz ile birlikte mükellefe ret ve iade edilir. Formüle edersek;

İade Tutarı = Vergi + Faiz
Faiz = (Müracaat Tarihi-Düzeltme Fişinin Tebliğ Tarihi) x Tecil Faiz Oranı
İade Tutarı = Vergi + [(Müracaat Tarihi-Düzeltme Fişinin Tebliğ Tarihi) x Tecil Faiz Oranı]

2) Yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanmaması halinde iade edilecek vergi, verginin *tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar* geçen süre için **tecil faizi** (AATUHK m.48) oranında hesaplanan faiz ile birlikte mükellefe ret ve iade edilir. Formüle edersek;

İade Tutarı = Vergi + Faiz
Faiz = (Tahsil Tarihi- Düzeltme Fişinin Tebliğ Tarihi) x Tecil Faiz Oranı
İade Tutarı = Vergi + [(Tahsil Tarihi-Düzeltme Fişinin Tebliğ Tarihi) x Tecil Faiz Oranı]

---

tisna sonrası kâr payı tutarı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimindeki kanuni sınırı aşanlar bu gelirlerini beyan edeceklerdir. Bu durumda kâr payı dağıtan şirket tarafından temettü veya kâr payının tamamı üzerinden yüzde 15 oranında stopaj (gelir vergisi kesintisi) yapılıyor. Örneğin beyan sınırını geçtiğini varsaydığımız (100 TL'nin stopajı 15 TL) kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan yarısı beyan edilip vergi bu tutar üzerinden hesaplandığında 100 TL kâr payının yarısı olan 50 TL beyan ediliyor, bunun vergisi %15 vergi oranından da 7,5 TL oluyor. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, kesinti yoluyla ödenen vergi mahsup ediliyor. Bu durumda istisna uygulaması nedeniyle kâr paylarının vergi matrahına isabet eden kısmı yüzde 50 oranında azalınca TL kâr payı için hesaplanan 7,5 TL'lik vergi, kâr payı ödemesinden yapılan vergi kesintisi olan 15 TL'den daha az çıkıyor. Bu durumda da (15-7,5) = 7,5 vergi iadesi söz konusu olur.

B. FAZLADAN ÖDENMİŞ VERGİNİN İADESİ

Vergi kanunlarına göre iadesi gereken vergiler, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile mükellefe reT ve iade edilir.

İade Tutarı = Vergi + Faiz

Faiz = [(Belge Tamamlanma+ 3 ay) - Düzeltme Fişinin Tebliğ Tarihi] x Tecil Faiz Oranı

İade Tutarı = Vergi+{[(Belge Tamamlanma+3ay) - Düzeltme Fişi Tebliğ Tar.] x Tecil Faiz Oranı}

DOKUZUNCU BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

I. SÜRELERİN ÖNEMİ

Sözlük anlamıyla, "bir olayın başı ile sonu arasında geçen zaman parçası veya zaman aralığı" olarak ifade edilen sürelerin, hukukun tüm dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da önemli bir yeri vardır. Hukukta sürelerin geçmesi ile bazen hakların kazanılması veya kaybedilmesine yol açarken, bazen de zımni ret sonucunu doğurabilir. Vergilendirme işleminin her aşamasında (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sürecin işleyişinin düzenlenmesine yönelik mükellefleri ve idareyi bağlayan süreler öngörülmüştür. İşleme karşı yargı yoluna gidilmesi halinde yargılama süreci de çeşitli sürelere bağlanmıştır. Öngörülen süreler içinde vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini yapması, mükelleflerin ise haklarını kullanmaları ve ödevlerini yerine getirmeleri gerekir. Dikkat edildiğinde bütün sürelerin içeriğinde bir miktar düzenleyici rol vardır. Sürelerin belirginliği, mükelleflerin idareye karşı sahip olduğu önemli güvencelerden birini oluşturur.

Vergi hukuku açısından süre, vergileme ile ilgili işlemlerin yapılması için vergi kanunlarınca ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak vergi idaresi ve/veya yargı yerlerince tayin edilen zaman aralığını ifade eder. Vergi hukuku açısından süreler ve esasları VUK'un 14. maddesinde kanuni ve idari süreler olarak ortaya konmuştur. Buna bir de İYUK'da yer alan yargısal süreleri eklemek mümkündür.

II. SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi hukukunda yer alan süreler ortak özellikleri dikkate alınarak "organlara göre sınıflandırma" ve "hukuki niteliklerine göre sınıflandırma" şeklinde sınıflandırabilir.

Organlara göre sınıflandırma kapsamında öğretide süreyi belirleyen devlet organlarına göre kanuni, idari ve yargısal süreler şeklinde üçlü bir tasnif yapılmaktadır. Kanuni süreler gibi idari ve yargısal süreler de kanundan gücünü alan sürelerdir. Sadece idari ve yargısal sürelerin tayin, tespit ve kullandırılma yetkisi, kanuni sürelerin aksine, idareye veya yargı organlarına bırakılmıştır.

Bu nedenle, idari ve yargısal sürelerin kanuni sürelerden çok farklıymış ve kanunda bulunmayan süreymiş gibi bir izlenim vermeye müsait olan üçlü ayırım yerine, kesin ve takdiri süreler şeklinde bir ayırım tercih edilmiştir. Kesin süreler kanunda açıkça belirlenen süreler iken, takdiri süreler ise idare veya yargı organı tarafından belirlenmektedir. Bazı sürelerin işlemeye başlaması işlemin muhatabına yazılı bildirimine bağlanmıştır.

Hukuki niteliklerine göre yapılan sınıflandırmaya göre ise süreler; hak düşürücü süreler, zamanaşımı süreleri, vergi ödevi süreleri, hoşgörü süreleri ve düzenleyici süreler olarak ayrılmaktadır.

Belirlenme Şekline Göre Sınıflandırma	Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma
1) Kesin (Kanuni) Süreler	***1) Sonuçlarına Göre***
2) Takdiri Süreler	- Hak düşürücü süreler
- İdari Süreler	- Zamanaşımı süreleri
- Yargısal Süreler	***2) Fonksiyonlarına göre***
	- Ödev süreleri
	- Hoşgörü (Müsamaha) süreleri
	- Düzenleyici süreler

A. BELİRLENME ŞEKLİNE GÖRE SINIFLANDIRMA

1. Kesin (Kanuni) Süreler

Kanuni süreler, kanunda sınırları doğrudan belirlenmiş takdire dayanmayan standart sürelerdir. Bu süreler çoğu zaman kamu düzenindendir. Kanuni süreler idarenin ve yargı organlarının değiştiremeyeceği, uzatamayacağı veya kısaltamayacağı sürelerdir. Kanuni süreler kendiliğinden işlemeye başlar, uyulup uyulmadığı idare ve yargı organları tarafından re'sen gözetilir. Kanuni sürelerden sadece bazıları kanunda belirtilmek koşuluyla ve sınırlanan nedenlerle artırılıp azaltılabilirler. Kanuni sürelere uyulup uyulmadığı bakımından yargı organlarınca resen denetlenir.

Kanuni süreler genel ve özel süreler şeklinde alt ayırıma tabi tutulabilir. Vergiler konusunda idari usul kodu olan VUK ile genel idari yargılama kodu olan İYUK'da genel sürelere yer verilmişken çeşitli vergi kanunlarında sadece o ilişki için geçerli olan özel sürelere yer verilmiştir. Vergi davasını açmadaki 30 günlük süre genel kesin süreyi ifade ederken VUK'daki uzlaşma sonrası ek 15, AATUHK'daki ödeme emrine karşı 15 günlük dava açma süresileri özel kesin süreye örnek olarak verilebilir.

Bir idari işlemin yapılması sürecinde emredici nitelikte olanlar idarenin işlemi belirlenen sürede yapmasını emreder, süre geçerse idarenin işlemi yapma yetkisi (zaman bakımından yetki) sona erer.

2. Takdiri Süreler

Sürenin kanunla verilen yetki ile süresinin idare veya yargı organlarınca belirlendiği sürelerdir. Kanunlarda süreden bahsedilmekle birlikte, bazen sürenin ne kadar olacağına ilişkin bir hüküm bulunmaz. Bu gibi durumlarda kanun koyucu sürenin ne kadar olacağını ve sınırlarını belirlemez, sadece süreden bahseder ve sürenin ne kadar olacağının içini doldurup belirlemeyi idarenin takdirine bırakır. Süre konusunda kural içi boşluk bırakılarak bu boşluğu doldurma konusunda takdir yetkisi idare veya yargı organlarına verilir. Süreyi kanun vermekte içini idare veya yargı organları doldurmaktadır. Süreler idarenin veya yargı organının takdirine bağlı olarak değişebileceği açıktır.

Bilindiği üzere takdir yetkisi, yasa koyucunun bilerek ve isteyerek kural için boşluklar bırakması, idarenin ya da yargının da birtakım kriterleri göz önünde tutarak bu boşluğu somut olay itibarıyla doldurmasını ifade eder. Diğer bir ifade ile takdir yetkisi, yasanın genel ve soyut kurallarını, özel ve somut olaya uygulamada idare ve yargıya tanınmış bulunan ölçümleme ve uyarma yetkisidir. İdare ve yargı organları kendilerine tanınan takdir yetkisi çerçevesinde gereken süreyi tayin ve takdir etmek durumundadırlar.

a. İdari Süreler

Kanun bazı hallerde doğrudan süre koymamış ve sürenin belirlenmesini idarenin takdirine bırakmış olabilir. İdarece verilen böyle bir süre idari süre kabul edilir. Yukarıda belirtildiği gibi idari süreler de gücünü kanundan alır. İdarenin böyle bir süreyi kendiliğinden yaratması mümkün değildir. İdari sürelerde idareye düşen şey, sınırları kanunda belirlenmemiş olan süreyi harekete geçirmekten ibarettir. Kanunda sürenin ne kadar olacağını belirleme yetkisi idareye bırakılmışsa, artık bu süre idare tarafından tespit edilmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin işlemle ilgili idari sürelerin mükelleflere veya idarenin kendi birimlerine verilmesi arasında fark yoktur.

Bir sürenin idari süre olarak kabul edilebilmesi için gereken şartlar aşağıda verilmiştir (VUK m. 14/2);

(1) Verilen sürenin **15 günden** aşağı olmaması

(2) Sürenin mükellefe tebliğ edilmesi

(3) Kesin bir süre olarak belirlenmemiş olması

İdari süre idarenin işleyişine ilişkin olması halinde düzenleyici süre olarak etki eder. Genelde düzenleyici süre niteliğindeki sürenin ihlal edilmesinin önemi yoktur. Ancak önemle belirtilmesi gereken şey idari süre işlemin muhatabını korumak amacıyla ve onun lehine getirilmişse bu sürelere sıkı sıkıya uyulması gerekir. Bu nedenle idari sürenin idarenin işleyişini düzenlemek için mi yoksa muhatabı korumak için mi getirildiğinin öncelikle belirlenmesi gerekir. Süre muhataba yönelik ise idarece uyulmamış olması işlemi süre yönünden sakatlar. Örneğin, vergi incelemesinde haklı bir mazeret gösterenlere defter ve belgeleri daireye getirmesi için münasip bir süre verileceğine (VUK m. 139/4) ilişkin süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgilerin verilmesi için muhataplarına uygun bir süre verileceğine (VUK m. 148/2) ile ödemelerin banka ve postaneler aracılığıyla yapılan tahsilatların vergi idarelerine aktarılmasındaki süreler belirleme yetkisi Maiye Bakanlığına verilmesine (AATUHK m.41/4) ilişkin süreler böyledir.

Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergilendirmeye ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, idarece uygun bir süre verilebileceğine ilişkin hüküm çerçevesinde verilen süreler de idari süredir (VUK m.17). Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri için yapılacak toplantı için "tarihi, yapılacağı yer ve saatinin idarece belirlenerek mükellefe yazı ile ve en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir" düzenlemesi bu sürenin de idari süre olduğunu göstermektedir.

Bazı süreler kanunca belirlenmesine rağmen sürelerde kısaltma ve uzatma konusunda idareye yetki verilebilir. Kanunca belirlenen süreler esasen uyulmak durumunda olunan kesin sürelerdir. Ancak bu sürelerden sonra ve bu sürelerden bağımsız olarak talep halinde ek süreler verilebilir. İdare yetkisini kullandığında ek olarak belirlenen süre idari süre olarak değerlendirilir. Yani bu şekilde sürenin bir kısmı kesin süre diğer kısmı ek süre olan idari süredir.

Örneğin VUK m. 140'da, "vergi incelemesine başlandığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla 6 ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır" denmiş ve bu süreler

içinde incelemenin bitirilmemesi halinde vergi incelemesi yapan kişinin ek süre talep edilebileceği ve 6 ayı geçmemek üzere bağlı bulunduğu birim tarafından bu sürenin verilebileceği belirtilmiştir. Düzenlemeden idare adına vergi incelemesi yapanların ve vergi inceleme sürecinin disipline edilmesi amaçlanmıştır. Vergilemede kanunilik süreler bakımından da geçerlidir. Bu sürelere vergi inceleme elemanları da uymak zorundadır. Anılan maddedeki 1 yıllık ve 6 aylık sürelerin kanuni süre, talep üzerine idarece verilecek en fazla 6 aylık ek süre ise idari süredir. İdarenin en fazla 6 ay olarak verebileceği idari nitelikteki ek süre inceleme elemanınca ilgili idareden talep edilmediğinde geriye sadece kanuni süre kalmaktadır. Bu süreye uyulmaması durumunda idare zaman bakımından kendisine tanınan yetkiyi kaybeder. Bundan sonra yapılanlar mükellefler bakımından hukuken geçerli sonuçlar doğurmaz. İdarece uygun görülerek verilen ek süre içinde vergi incelemesinin tamamlanmaması hali de geçerli hukuki sonuçların doğmasına engel olur.

İdari sürelere bir örnek KDV m.46/5'teki "Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu uyarınca işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin ödeme zamanını, beyannamenin verildiği ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar uzatmaya, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir" düzenlemesi olarak verilebilir. Diğer taraftan AATUHK m.48 kapsamında borçların tecili amacıyla yetkili idari makamlarca verilen süreler de idari süre niteliğindedir.

b. Yargısal Süreler

Vergi hukuku açısından yargısal süreler kavramıyla vergi yargısı organları tarafından verilen süreler kastedilmektedir. Yargılama hukukunda bazı süreleri kanun ve hâkim tayin eder (HMK m. 90). Konumuzla ilgili olan süreler yargılama sırasında hâkim tarafından tayin edilen ve içi doldurulan sürelerdir.

Yargısal sürelerin de ne kadar olacağı, idari süreler gibi kanunda belirlenmemiştir. Hâkim belli bir işlemin belli bir süre içinde yapılmasına veya tamamlanmasına karar verir. Hâkim görülmekte olan bir davada, dava ile ilgili bilgi ve belgeleri hem taraflardan hem de ilgili yerlerden isteyebilir (İYUK m. 20). Bilgi ve belgelerin mahkemeye sunulması için hâkim bir süre takdir eder, hâkimin takdir ettiği süre yargısal süredir. Diğer taraftan davada bilirkişi tayin edildiğinde bilirkişinin raporunu hazırlayıp mahkemeye sunması için hâkim tarafından verilen süre de yargısal süre olarak değerlendirilir. Ayrıca haklı sebeplerin varlığı durumunda taraflardan birinin isteği üzerine mahkeme 30 günü geçmemek üzere bir defaya mahsus cevap verme sürelerini uzatabilir (İYUK m. 16/3). Yargısal sürelerin ne kadar olacağını hâkim takdir ederek karar verir.

Yargısal sürelerin tebliğ edilmesi gerekir. Çünkü tebliğ edilmediği takdirde taraflar böyle bir sürenin kendilerine verildiğinden haberdar olmazlar. Haberdar olunmayan bir süreye bağlı hukuki sonuçların doğması da beklenemez.

B. HUKUKİ NİTELİKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRMA

1. Sonuçlarına Göre

a. Hak Düşürücü Süreler

Sürenin sona ermesi kendiliğinden ve doğrudan doğruya hakkın özünün ortadan kalkmasına sebebiyet veriyorsa bu **hak düşürücü** süredir. İdare hukukunda öngörülen sürenin geçmesi ile idarenin işlem yapma yetkisinin ortadan kalkması hak düşürücü süre olarak kendini gösterir. Hak düşürücü süre ile zamanaşımı sürelerinin sonuçları birbirine benzerlik göstermekle beraber farklı hukuksal durumları ifade eder.

Hak düşürücü süreler bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırmış olduğundan, sürenin bitimi ilgili hakkın özünün ortadan kalkması ya da düşmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sonuç hem idare hem de mükellefler açısından geçerlidir. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da ilgililerin bazı haklardan yararlanabilmeleri, kanunda tayin edilmiş olan süre içinde talepte bulunmalarına bağlanmıştır. Eğer ilgililer belirlenen süre içinde bu haktan yararlanma konusunda bir talepte bulunmazlarsa sürenin bitiminden sonra isteseler bile artık söz konusu haktan yararlanamazlar.

Hak düşürücü sürelerin bazıları idareye, bazıları mükelleflere yönelik olarak belirlenmiştir. Yani idare veya mükelleften herhangi birisi belirli süre içinde gereğini yapmazsa o hakkını kaybetmiş olur. Hakların kaybedilmemesi için bu sürelere uyulması zorunludur. Örneğin; 30 gün içinde dava açılmasına (İYUK m. 7), yine 30 gün içinde uzlaşmaya gidilmesine (VUK ek. m. 1), düzeltme hükümlerinden kaynaklanan alacağı için mükellefin bir yıl içinde parasını geri almak için başvurmasına (VUK m. 120/2) veya 6 ay içinde terkin için başvurulmasına (AATUHK m. 105), izaha davetteki 30 günlük süre (VUK m. 15) **mükelleflere yönelik** süre örneklerindendir. İdareye yönelik hak düşürücü sürelere, idarenin belli bir süre içinde vergi ve cezaları tarh ve tebliğ etmediği durumda, bir daha tarh edemeyecek olması da (VUK m. 113) örnek olarak verilebilir.

b. Zamanaşımı Süreleri

Maddi hukuka ilişkin bir süre olan zamanaşımı, alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilmektedir.

Zamanaşımında hakkın özü zedelenmez sadece talep edilebilme noktasında alacaklısının borçluyu hukuken zorlaması mümkün olmaz. Etkileri bakımından hak düşürücü sürelere çok yakındır. Ancak zamanaşımı bir "defi hakkı" vermesine karşılık, hak düşürücü süreler "itiraz" niteliğindedir. Defi, borçluya tanınmış bir hak olduğu için, her hak gibi, defi hakkının kullanılmasından vazgeçilebilir. Buna karşılık "itiraz" bir hakkın doğumuna engel olan veya doğmuş bir hakkı ortadan kaldıran bir sonuç yarattığı için, borçlu bundan vazgeçemez.

Vergi hukukunda zamanaşımı vergi alacağını ve vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımı sürelerinin kabul edilmesinin nedeni, bir taraftan mükellefin saklama ödevine bağlı sorunlarını çözmek, diğer taraftan vergi idaresinin etkin çalışmasını ve belirli sürelerde işlemlerin tamamlanmasını sağlamak ve yargı oranlarının yükünü azaltmaktır. Buna karşılık zamanaşımı, borcunu düzenli ödeyen mükellefler açısından eşitlik ve adaleti bozmaktadır. Ancak, bu olumsuzluğa nazaran olumlu yönleri daha ağır bastığı için zamanaşımı vergi hukukunda uygulanmaktadır.

1) Zamanaşımı Çeşitleri

Zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi ile idarenin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmiş vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kaldıran bir müessesedir. Bu nedenle vergi hukukunda temel zamanaşımı çeşitleri olarak **tarh zamanaşımı** (VUK m. 114) ve **tahsil zamanaşımı** (AATUHK m. 102) kavramları karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, vergi cezalarının kesilmesi imkanını ortadan kaldıran **ceza kesme zamanaşımı** (VUK m. 374) ile vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülmüş olan **düzeltme zamanaşımı** (VUK m. 126) da vardır.

(a) Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı başlığı altında ele alınan zamanaşımı bir verginin belirli bir zaman içinde tarh edilip muhatabına bildirilmesiyle ilgilidir. Bu anlamıyla tarh zamanaşımının konusu tarh edilen verginin belirlenen zamanda tebliğidir.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının başından başlayarak **beş yıl** içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır (VUK m. 114). Dolayısıyla tarh zamanaşımının dayandığı temel unsur **vergiyi doğuran olay**dır. Kanun, süresinde tarh edilen bir verginin belirli zaman içinde tebliğ edilmesini gerekli kılar. Örneğin, 2017 takvim yılı gelir vergisine ilişkin tarhiyatın 2018, 2019, 2020, 2021 ve nihayet en geç 2022 yılının son gününe kadar tarh ve tebliğ edilmesi gerekir. Öngörülen süre içinde tebliğ işlemi yapılmazsa işlem zamanaşımına uğramış olur. Zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilerek veya cezası kesilerek tebliğ edilmesi durumunda mükellef açısından sonuç doğurmaz. Bu durumda mükellefi borçlu hale getirmek mümkün değildir. Çünkü idare işlem yapma yetkisini zaman bakımından

kaybeder. Bu durumda idare açısından zamanaşımı süresi hak düşürücü nitelikte düzenlenmiştir.

Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder (VUK m. 113/2). **Vergi hukukundaki tarh ve ceza kesmeye ilişkin zamanaşımı kavramının özel hukuktaki karşılığı hak düşürücü süredir.** Her ne kadar zamanaşımı özel hukuktaki zamanaşımına benzerse de vergiler bakımından aynı durum için özel hukuktaki anlamından farklı olarak zamanaşımı kavramı kullanılmıştır.

Bazı vergilerde zamanaşımı süresinin başlangıcı farklı esaslara bağlanmıştır;

i- Veraset ve İntikal Vergisi: Veraset ve İntikal Vergisinde mükellefiyet; beyanname verildiği takdirde beyanname tarihinde, beyanname verilmeyen ya da verilen beyannamede gösterilmeyen mallar için, bunların idare tarafından tespit edildiği tarihte başlar (VİVK m. 20).

ii- Emlak Vergisi: Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar (EVK m. 40).

iii- Damga Vergisi: Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğramış belgelerin, yeniden kullanılması (ibrazı) halinde, bu belgeye bağlı vergi alacağı yeniden doğar.

iv- Şarta Bağlı İstisna ve Muafiyetler: Şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

VUK zamanaşımına uğramayı açıkça belirli bir süre içinde tarh işleminin tebliğ edilmeme haline bağladığı için, tarh zamanaşımı kavramı aslında tarh ve tebliğ işlemlerini kapsamaktadır. Tarh zamanaşımı kavramının kullanılmasının nedeni zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilemeyeceği anlayışına dayandırılmaktadır. Ancak, bir verginin zamanaşımı süresi içinde tarh edilmekle birlikte bu sürede tebliğ edilmemesi nedeniyle de zamanaşımına uğrayabileceği düşünüldüğünde "tarh zamanaşımı" kavramının durumu tam yansıttığı söylenemez. Öğretide "tahakkuk zamanaşımı" kavramı da kullanılmaktadır. Oysa verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk aşaması, tarh ve tebliğden sonra gelen bir aşamadır. Bir verginin tarh işlemine karşı dava açılmadığında tahakkuk edebilmesi 30 günlük dava açma süresinin geçmesine veya davanın reddedilerek sonucun mükellefe tebliğ edilmesine bağlıdır. Verginin zamanaşımına uğraması beş yıl içinde tahakkukun gerçekleşmemesine bağlanırsa, beşinci yılın son ayında tebliğ edilen bir verginin takip eden yılda tahakkuk etmesi halinde zamanaşımına uğradığının kabulü gerekir. Oysa verginin tarh işleminin beş yıl içinde tebliğ edilmesi zamanaşımına uğramaya engel teş-

kil eder. Bir başka deyişle beş yıl içinde tebliğ edilen tarh işlemi ne zaman tahakkuk ederse etsin zamanaşımına uğramaz.

Tarh zamanaşımına uğrayan vergi, bir daha tarha konu edilemeyeceği için bir işlem olarak hukuk dünyasına çıkartılamaz. Çünkü vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olsa bile zamanaşımı süresi geçtikten sonra buna ilişkin tarh işlemi yapılamaz ve tebliğ edilemez. Bu nedenle tarh zamanaşımı vergi dairesi açısından hak düşürücü süre niteliğini taşır. Vergi dairesi tarh zamanaşımının dolduğunu kendiliğinden dikkate alıp, vergiyi tarh etmekten kaçınması gerekir. Böyle bir tarhiyat yapılırsa zamanaşımına uğradığı değil, zamanaşımına uğranılmasıyla vergi alacağının ortadan kalkmış olmasından bahisle (VUK m. 113) "borcun yokluğu" nedeniyle işlemin iptal edilmesi gerekir. Bu durumda, borçlu olmayanlara yapılan bir tebliğ nedeniyle zamanaşımı değil, vergi hatası iddiasının ileri sürülmesi doğru olur kanaatindeyiz.

Beş yıl olarak belirlenen tarh zamanaşımı süresi defter ve belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre saklanmasını içeren "saklama zamanaşımı" olarak ifade edilebilecek süreyle de uyumludur (VUK m. 253)

(b) Ceza Kesme Zamanaşımı

Ceza kesme zamanaşımında farklı kabahatler için farklı süreler belirlenmiştir. Vergi ziyaı kabahatinde ceza kesme zamanaşımı, kabahatin bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren **beş yıldır**. Özel usulsüzlük kabahatlerinde (damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri hariç) ceza kesme zamanaşımı, kabahatin işlendiği yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **beş yıl**, damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatinde ise **iki yıldır**. Genel usulsüzlük kabahatlerinde ise ceza kesme zamanaşımı, kabahatin işlendiği yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **iki yıldır**.

(c) Tahsil Zamanaşımı

Vergi hukukunda belli bir süre için cebren tahsil yoluna gidilmeyen vergilerin talep edilememesi ilkesi benimsenmiş olup, buna ilişkin olarak tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımı tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş bir verginin rızaen ödenmemesi halinde, ödeme emrinin belirli bir sürede düzenlenip muhatabına bildirilmesi ve vergi borcunun cebren tahsiliyle ilgilidir.

Tahakkuk veya kesinleşen vergiler vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren **beş yıl** içinde tahsil edilmezlerse zamanaşımına uğrarlar (AATUHK m. 102). Dolayısıyla tahsil zamanaşımının dayandığı temel unsur **vade**dir. Örneğin, vadesi 31.07.2018 olan bir borç için 2019,

2020, 2021, 2022 ve nihayet en geç 2023 yılının son gününe kadar düzenlenecek ödeme emrinin mükellefe tebliği gerekir.

Vadesi gelmemiş vergilerin vade tarihinde, vadesi geçmiş olanların tahakkuklarını takip eden bir ay içinde ödenmesi gerekir. İşte, bu süreler içinde ödeme yapılmadığında vadeyi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde idarenin vergiyi tahsil etmek için ödeme emri düzenleyip mükellefe bunu tebliğ etmesi gerekir. Aksi takdirde vergi alacağı zamanaşımına uğrar.

Tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağının tahsil dairesi tarafından talep edilmesi imkânı ortadan kalkar. Ancak borçlunun istemesi halinde kendiliğinden ödeme yapmasına imkân verilmiştir (AATUHK m. 102/2). Dolayısıyla tahsil zamanaşımına uğramış olan borç vergi dairesi tarafından talep edilemez, ancak mükellef tarafından ödenebilir bir borç konumundadır. Bu nedenle, mükellefin zamanaşımına uğramasına rağmen vergi borcunu isterse ödeme isterse ödememe imkanına sahip olması, bu borcu **eksik borç (tabii borç, doğal borç)** haline dönüştürmektedir. Bu halde alacaklı idare, mükellefi borcunu ödemeye zorlayamamakla birlikte kendisinin alacaklılık vasfı devam edip gitmektedir.

(d) Düzeltme Zamanaşımı

Vergi hukukunda düzeltme, hatalı işlemin hatalı olan kısım veya tamamının idari bir kararla etkisiz hale getirilmesi amacıyla yapılan geri alma işlemidir. Vergi hatalarının varlığı halinde, bunların düzeltilmesinin hangi süre içinde istenebileceği ayrıca düzenlenmiştir. Vergi hatası varsa bunun vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere **beş yıl** içinde düzeltilmesi gerekir. Bu beş yıllık süre dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez (VUK m. 126). Ancak, düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı (5.yıl) tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yoluyla tebliğ edilip, dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıl uzar.

2) Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi

(a) Zamanaşımının durması:

Zamanaşımının durması, işleyen bir sürenin kanunda öngörülen hallerin meydana gelmesi ile tatile uğraması ve ilgili hal ortadan kalktıktan sonra sürenin kaldığı yerden tekrar işlemeye başlamasıdır. Zamanaşımının durması halin-

de, sürenin hesabında durma nedeninin meydana geldiği tarihten önceki ve durma nedeninin ortadan kalktığı tarihten sonraki süreler toplanır. Mücbir sebep (VUK m. 15), yapılandırma kanunları (örneğin, 7236 sayılı kanun m.3/14)[130] süre kapsamında süre işlemez.

(b) Zamanaşımının kesilmesi:

Zamanaşımının kesilmesi, kanunda öngörülen hallerin meydana gelmesi ile o ana kadar işlemiş olan sürenin yanarak, takip eden takvim yılı başından itibaren hiç işlememiş gibi tekrar baştan başlamasıdır. Zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş olan sürenin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır. Kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresi daha önceki işleyen süreler dikkate alınmaksızın yeniden işlemeye başlar.

3) Zamanaşımını Durduran ve Kesen Haller

Tarh zamanaşımını durduran haller VUK'da belirtilmiştir. Tarh zamanaşımını kesen bir hal ise vergi kanunlarında bulunmamaktadır. Ancak ceza kesme zamanaşımı içinde muhatabına ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi ile zamanaşımı kesilmiş olur (VUK, m. 374). Tahsil zamanaşımını kesen ve durduran haller ise AATUHK'nın 103. ve 104. maddelerinde tek tek sayılmıştır.

Zamanaşımı türlerine göre, zamanaşımını durduran ve kesen haller şu şekilde gösterilebilir.

Zamanaşımı Türü	**Durduran Haller**	**Kesen Haller**
Tarh Zamanaşımı	- Mücbir sebep [131] - Takdir komisyonuna başvuru (1 yıl)	- Vergiler açısından öngörülmemiştir. - Cezalar açısından "Ceza İhbarnamesinin tebliğ edilmesi".
Zamanaşımı Türü	**Durduran Haller**	**Kesen Haller**
Tahsil Zamanaşımı	Borçlunun; - Yabancı bir ülkede bulunması, - Hileli iflas etmesi, - Terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân bulunmaması	- Borçlunun kısmen ödeme yapması, - Borçluya haciz uygulanması, - Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, - Borçluya ödeme emri tebliği, - Borçlunun mal bildiriminde bulunması, - Yukarıdaki işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurum temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, - Yargı organlarınca bozma kararının verilmesi,

[130] Bu Kanun kapsamındaki alacaklara ilişkin ilgili mevzuatta yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemez.

[131] 7143 sayılı Kanuna göre taksit ödeme süresince tarh zamanaşımı süreleri işlemez.

		- Yargı organlarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, - Kamu alacağının teminata bağlanması, - Alacaklı kamu idaresinin borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması, - Kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere ödeme planına bağlanması.

2. Fonksiyonlarına Göre

Fonksiyonlara göre süreler kendi içinde mükelleflere ve idareye yönelik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a. Mükelleflere Yönelik Süreler

(1) Vergi Ödevi Süreleri

Vergi kanunlarında mükelleflerin vergi ödevlerini (beyanname verme, bilgi verme, fatura düzenleme, defterleri tasdik ettirme vb.) kanunda belirlenen sürelerde yerine getirmeleri beklenir. Mükellefler açısından vergilendirme düzenini sağlamaya yönelik bu süreler **vergi ödevi süreleri** olarak ifade edilir. Mükellefler üzerine düşen ödevleri süresi içinde yerine getiremezlerse, süresinden sonra bunları yerine getirmelerine bir engel yoktur. Mükellef süreyi geçirmekle bir hak kaybına uğramaz ve ödevini yerine getirebilir. Ancak cezaya muhatap olur. Örneğin, beyannamesini kanuni süre içinde vermeyen mükellef bir yandan beyannamesini vergi dairesine verebilirken diğer taraftan mükellefe vergi ziyaı kabahatine ilişkin ceza kesilir. Vergi ödevleri süreleri idarece re'sen dikkate alınması gereken sürelerdendir.

Vergi ödevleri ile ilgili süreler, uygulamada doğurdukları hüküm ve sonuçları açısından hak düşürücü sürelere eşit tutulmamıştır. Hak düşürücü sürelerde zamanın geçmesi bir hakkı yitirilmesine sebep olurken, vergi ödevi sürelerinde zamanın geçmesi ile hakkın yitirilmesi söz konusu olmamaktadır.

(2) Hoşgörü [Müsamaha] Süreleri

Vergi hukukumuzda bazı durumlarda mükelleflere birtakım kolaylıklar gösterilmiş ve bunlardan yararlanmak için bazı süreler kabul edilmiştir. İşte mükelleflerin bu kolaylıklardan yararlanması için tanınan sürelere **hoşgörü (müsamaha veya koruyucu) süreleri** denir. Bu süreler mükellefin ödevini zamanında yerine getirmesine yönelik tanınan sürelerdir.

VUK'da mükellef ve vergi sorumlularının yararına bazı hoşgörü hükümlerine yer verilmiştir. Örneğin, belirli koşullar altında bazı vergi kabahati ve suçu

işleyen kişiler, kendiliğinden yetkili makamlara pişmanlıklarını bildirdikleri takdirde haklarında vergi ziyaı cezası kesilmez ve kaçakçılık suçundan dolayı takibat yapılmaz (VUK, m. 371). Hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesi ve eksik beyandan doğan vergi farkı ve pişmanlık zammının bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir. İşte buradaki 15 günlük süre hoşgörü süresidir.

Benzer şekilde, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim ve formlara (Ba ve Bs Formu) ilişkin olarak süresinden sonra mükellefin *düzeltme amaçlı bildirim* yapmak istemesi halinde, kendisine normal sürenin bitiminden başlayan 10 günlük ek süre tanınmıştır (VUK m. 355/6). Bu süre içinde düzetmeye yönelik bildirim ve formlar verilirse ceza kesilmez. O halde buradaki 10 günlük süre de hoşgörü süresi olarak nitelendirilir.

b. İdareye Yönelik (Düzenleyici) Süreler

Nasıl mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmeleri için süreler getirilmişse, vergi idaresine de işlem yaparken uyması gereken süreler getirilmiştir. İdareye yönelik süreler vergi idaresinin yerine getirmek durumunda olduğu vergisel süreçler bakımından uyması gereken sürelerdir. Sürelerden beklenen vergisel iş, işlem ve süreçlerin belirli süre içinde sonlandırılması ve işlemlerin sürüncemede kalmadan birbiriyle uyumlu ve düzen içinde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bu nedenle ilgili süreçlere düzenleyici süreler de denir. Düzenleyici süre idari işlemlerin sürüncemede kalmasını önlemek, gecikmeye mahal vermeden hızlı ve belirli bir düzen içinde işlemlerin tamamlanmasını sağlama amacına yöneliktir.

Her süre kendisi bakımından bir şeyin düzenleyicisidir. Düzenleyici amaçla olmakla birlikte kesin süre niteliği taşıyanlar varsa işlemin sürecinin işlemesini engelleyeceğine ve ondan sonra yapılanları geçersiz hale düşürebileceğini belirtmek gerekir. Sürenin idarenin vergisel süreçleri bakımından idari süre niteliğinde olmasında da aynı durum geçerlidir. Ancak süreye uyulması konusunda kesin bir belirleme yapılmamışsa bu da düzenleyici amaç taşımakla beraber kesin sürelere uymamanın yaptırımına tabi olacaktır.

Düzenleyici süreler esas itibariyle idarenin işlemlerine yöneliktir. Bunlardan bazıları idareyi harekete geçirmek bakımından öngörülen sürelerdir. Örneğin, GVK m. 132'ye göre, beyanname verilmesi gereken hallerde beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edileceği düzenleyici süre olarak karşımıza çıkar. İdareyi bir an önce işlem yapmaya sevk etme amacı vardır.

III. SÜRELERİN HESAPLANMASI

A. SÜRELERİN HESAPLANMASI YÖNTEMLERİ

Sürelerin vergi hukuku açısından nasıl hesaplanacağına ilişkin esaslara VUK'da yer verilmiştir (VUK, m. 18).

Sürelerin Gün Olarak Hesaplanması: Süre, gün olarak belli edilmişse ilk gün (tebliğ edildiği gün) hesaba katılmaz, parmak hesabı sayılır ve son günün tatil (mesai bitiş) saatinde sona erer. Örneğin, 10 Mart tarihinde tebliğ edilen bir işleme karşı davanın 30 gün içinde açılması gerektiğine göre, sürenin başlangıcının birinci günü 11 Mart tarihi olur. Arka arkaya sayılarak 30. gün olarak bulunan 9 Nisan son gün olur. Sürenin sonu belli bir gün şeklinde tayin edilmişse o günün tatil saatinde biter. Örneğin, KDV beyannamesinin takip eden ayın 26. gününe kadar verileceği belirtildiğinden, süre 26. gününün tatil saatinde biter.

Sürenin belli bir gün olarak tayin edildiği durumlarda süre, o günün tatil saatinde biter. Öğleden sonra tatil olan günler (Örneğin 28 Ekim günü, dini bayramlarda arife günü) iş günü sayıldığından süre o günün saat 13'ünde biter.

Hesaplamalarda resmî tatil günleri süreye dahil edilir. Milli, dini ve hafta sonu tatillerinden oluşan resmî tatiller ile memurların idari izinli sayıldığı günler normal bir gün olarak hesaba katılır. Sürenin başlaması resmî tatil gününe rastlasa bile hesaba dahil edilir.

Sürelerin Hafta Olarak Hesaplanması: Süre, hafta olarak belli edilmişse, sürenin başladığı güne son haftada karşılık gelen gündür. Örneğin, perşembe günü başlayan üç haftalık süre, üçüncü haftanın perşembe günü tatil saatinde sona erer.

Sürelerin Ay Olarak Hesaplanması: Süre, ay olarak belli edilmişse başladığı güne son ayda karşılık gelen günün tatil saatinde biter. Ay olarak belirlenen sürenin isabet ettiği ayda aynı gün varsa sorun yoktur. Örneğin, 29 Haziran'da yapılan bir tebligat için bir ay süre verilmişse süre 29 Temmuz, iki ay süre verilmişse süre 29 Ağustos tarihinde tatil saatinde biter.

Ancak, ay olarak belirlenen sürenin isabet ettiği ayda aynı gün yoksa süre o ayın son günü anlaşılır ve son günde biter. Örneğin 31 Ocak'ta işlemeye başlayan bir aylık süre, Şubat ayında 31. gün bulunmadığından bu ayın son günü (yılına göre 28. veya dört yılda bir 29. gün) tatil saatinde biter. Diğer taraftan, 31 Mart'ta işlemeye başlayan üç aylık süre 30 Haziran'da sona erer.

Sürelerin Yıl Olarak Hesaplanması: Süre, yıl olarak belli edilmişse sürenin nasıl hesaplanacağına ilişkin bir hükme maddede yer verilmemiştir. Ancak hafta ve ay hesaplamalarına kıyasen sürenin başladığı güne son yılda karşılık gelen günün tatil saatinde biteceği söylenebilir.

B. SÜRELERİN HESAPLAMASINA İLİŞKİN BAZI ESASLAR

Sürelerin son günü resmî tatile[132] rastlarsa süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. Örneğin, 30 Aralık Cumartesi günü tebliğ edilen bir "ödeme emri" için 15 günlük dava açma süresi hesaplanırken 15. gün 14 Ocak Cumartesi gününe isabet etmesi ve bugünün isabet ettiği Cumartesi'nin hafta sonu tatili olması nedeniyle tatili takip eden ilk işgünü olan 15 Ocak (Pazartesi) dava açma süresinin son günü olacaktır.

Vergi beyannamelerinin ve yazılı bildirimlerin taahhütlü olarak posta aracılığıyla gönderilebilmesi nedeniyle (VUK m. 170) bunların postaya verildiği tarihin vergi dairesine verilme tarihi yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. Bu şartlar altında beyannamelerin veya bildirimlerin o günün çalışma saatinden sonra saat 24'e kadar postaya taahhütlü olarak verilmesi durumunda beyannamenin zamanında verildiği kabul edilir. Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda (VUK m. 28) e- beyannamenin de saat 24'e kadar verilmesi mümkündür.

IV. SÜRELERİN UZAMASI VE SEBEPLERİ

Sürelerin uzamasına yol açan bazı durumlar vardır[133]. Vergi kanunlarında; mücbir sebep, zor durum, ölüm, mali tatil, adli tatil vb. durumların varlığı halinde sürelerin uzayacağı öngörülmüştür.

A. MÜCBİR SEBEP

Genel olarak kişilerin iradesi dışında meydana gelen, öngörülemeyen veya öngörülse bile her türlü imkâna rağmen önlenemeyen ve karşı konulamayan olaylar mücbir sebep olarak nitelendirilir. Mücbir sebepler dışsal karakterli olup, mükellefe atfı kabil olmadığı gibi mükellefe izafe edilecek bir kusur da yoktur. Mücbir sebeplere maruz kalan kişi bu olaylardan kaynaklanan çok ciddi sıkıntı, güçlük, hatta çoğu zaman imkânsızlıklar içine düşer. Ceza hukuku bakımından mücbir sebepler aynı zamanda hukuka uygunluk sebebini oluşturur.

Mükellef mücbir sebepler nedeniyle vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirememişse süreler uzar. Mücbir sebeplerin varlığı halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürenin işlemeyeceği (duracağı) ve mücbir sebep altında geçen süre kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK m. 15). Bir başka ifadeyle mücbir sebep süreyi durdurur ve uzatır. Uzayan süre, mücbir sebep altında geçen süre kadar olup, bu süre kalan süreye eklenir. Örneğin, vergi beyannamesini

---

[132] Kamu kuruluşlarında çalışanların Cumhurbaşkanı kararıyla topluca idari izinli sayıldıkları günler normal bir iş günü sayılır.

[133] Sürenin kısalmasına yol açan durum da vardır (Bkz. VUK mük. md. 49/d).

vermek için önünde daha on günü bulunan bir mükellef mücbir sebebe maruz kalması nedeniyle beyannamesini verememiş olsun. Mücbir sebep sürenin işlemesini durdurması ve ortadan kalktığı tarihe kadar sürelerin işlemesine engel olması nedeniyle, ne zaman ortadan kalkarsa on günlük süre o zaman işlemeye başlar. Böylelikle mücbir sebep altında geçen süre kalktıktan sonraki güne on gün ilave edilerek uzayan süre bulunur. Ancak burada mücbir sebebin sonuç doğurabilmesi için mücbir sebebin yarattığı durum ile ödevlerin yerine getirilmesine engel olunması arasında illiyet bağının bulunması gerekir.

Diğer taraftan belli bir vergilendirme ödevinin yerine getirilmesini engelleyen bir mücbir sebep, sadece o ödevle ilgili süreyi durdurur. Mükellefin diğer ödevleri ile ilgili süreler işlemesini sürdürür. Örneğin, mükellefin defter ve belgelerinin iradesi dışında elinden çıkmış olması tahakkuk eden vergi borcunun ödeme süresini etkilemez. VUK'da düzenlenmiş bulunan mücbir sebeplerin 6183 Sayılı Kanun'a şümulü yoktur. Bu nedenle mücbir sebepler sadece VUK kapsamındaki işlemlere yönelik olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Mükellef mücbir sebep nedeniyle uzayan süre içinde ödevlerini yerine getirirse, ödevini normal süre içinde yerine getirmiş sayılır ve ceza verilmez. Uzayan süreye rağmen ödevler yerine getirilmezse ceza verilir.

VUK'da mücbir sebebin tanımı yapılmamış sadece kişilere veya olaylara yönelik mücbir sebep halleri sayılmakla yetinilmiştir (VUK m. 13).

Mücbir sebepler;

i. Vergi ödevlerinden, herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

ii. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

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

iv. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

VUK mücbir sebep sayılan halleri örneklendirici (tadadi) olarak dört grup halinde saymıştır. Ancak mücbir sebep hallerini bunlarla sınırlı tutmamış ve sonunda *"gibi haller"* edatına yer verilmiştir. "Gibi" edatıyla mücbir sebeplere yeni bir tür eklemek değil, aynı tür içinde kalan farklı isimlendirmeleri kapsamak amacıyla madde*de sayılmamakla birlikte sayılanlara benzer mahiyet ve ölçüdeki* olayların da mücbir sebep olarak kapsamına almaktır.

Ancak gibi haller kapsamındaki sebeplerin de vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte ve illiyet ilişkisi içinde olması aranan özelliktir.

Örneğin; gözaltına alınma, kasırga, salgın, heyelan, grev, kargaşaya sebep olan toplumsal hareketler, uçak seferlerinin iptali, hayvan saldırısına maruz kalınması "gibi haller" kapsamında değerlendirilebilecek durumlardır.

Mücbir sebebin herkes tarafından bilinmesi durumunda mükelleflerce ayrıca ispat ve tevsikine gerek yoktur. Ancak, mükellef nezdinde meydana gelmiş ve büyük ölçüde mükellef tarafından bilinen mücbir sebeplerin vergi dairesi veya yargı organına karşı ispat ve tevsiki (belgelenmesi) gerekir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir (VUK m.15/3).

B. ZOR DURUM

Mükelleflerden ödevlerini zamanında yerine getirmesi beklenemeyeceği bu durumlar mühlet verme başlığı altında "zor durum" olarak düzenlenmiştir (VUK m. 17). Mücbir sebep derecesinde olmamakla birlikte mükelleflerin süresi içinde vergi ödevlerini yerine getirmesini engelleyen ve beklenmeyen haller olabilir. Mücbir sebepte mükellefiyeti dış unsurlar etkilerken, zor durumda (beklenmeyen hal) mükellefiyeti mükellefin faaliyeti içinde gerçekleşen iç unsurların etkilemesi söz konusudur.

Kanunda zor durumda süre verileceği belirtilmekle birlikte zor durumun ne olduğu ve hangi halleri kapsadığı açıklanmamıştır. Hangi hallerin zor durum olup olmadığının takdiri somut olay bazında idareye bırakılmıştır. Bu çerçevede mükellefin mali müşavirinin hastalanması veya şehir dışında bulunması, miras konusu malların çok ve dağınık olması zor durum olarak kabul edilebilecektir. İdare, olayın nitelendirmesini yapar ve vergi ödevini yerine getirmeye engel olduğu kanaatine ulaşırsa süre verir. Zor duruma sebep olan haller meydana geldiğinde süreler kendiliğinden uzamaz. İlgilisinin başvurusu ve bu başvuru sonucunda kendisine idarece süre verilmesi gerekir.

Sürelerin uzaması idarenin takdirindedir ve idare uygun görürse süreler uzatılabilecektir. İdarece bir halin zor durum olarak değerlendirilebilmesi meydana gelen olayın her şeyden önce mükellefin vergilemeyle ilgili ödevlerini yerine getirmesini engelleyecek karakter ve düzeyde olmasına bağlıdır. Bu nedenle zor duruma bağlı olarak süre talep edilmesi halinde vergi idaresi durumu inceleyerek süre verilip verilmeyeceği konusunda karar verir. Bu konuda işletmenin ödeme gücünü ölçmede kullanılan likidite rasyolardan (dönen varlıklar/ kısa vadeli kaynaklar) hareket edilir.

Kanunda mükellefe süre verilebilmesi için, bazıları mükellefe, bazıları da olayın niteliğine ilişkin şartlar öngörülmüştür.

Zor durumdan yararlanabilmek için şartlar:

i. Mükellef kanuni sürenin bitmesinden önce ek süre talebiyle idareye başvurmalıdır.

ii. Başvuru yazılı şekilde yapılmalıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı bölge, sektör, mükellef grupları, il, ilçe itibariyle yazılı başvuru şartını aramayabilir).

iii. Sürenin verilmesi verginin tahsilini tehlikeye düşürmemelidir.

iv. Mükellefçe zor durum olarak ileri sürülen halin Bakanlık tarafından da zor durum olarak kabul edilmesi ve uygun görülmesi gerekir.

v. Zor durum ile vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi arasında sebep-sonuç (illiyet bağı) ilişkisi bulunmalıdır.

Zor durumdan vergi ödevlerine ilişkin süreler yararlanır. Vergi ödevinin ne olduğu VUK'un ikinci kitabında açıklanmıştır (VUK m. 153- mük.m. 257). Burada; defter tutma, bilgi verme, belge düzenleme vd. ödevlere yer verilmiştir. Burada mükellefin vergi ödemesi ödev olarak sayılmadığından, zor durum halinde vergi ödeme süresinin uzaması söz konusu değildir.

Mücbir Sebeplerle Zor Durum Arasındaki Farklar

MÜCBİR SEBEP	ZOR DURUM
Mücbir sebepler kişilerin iradesi dışındaki kaçınılamayan ve karşı konulamayan hallerdir	Zor durum hali kişinin iradesi ve isteği dışında meydana gelen olaylardır.
Mücbir sebepler daha genel durumları ifade eder.	Zor durum vergi ödevlilerine yönelik özel durumları ifade eder.
Mücbir sebep halleri kanunda örneklendirici şekilde tek tek sayılmıştır.	Zor durum halleri kanunda sayılmamış olup, açık uçlu bırakılmıştır
Mücbir sebebin vergi ödevini yerine getirmeyi engelleme etkisi mutlaktır.	Zor durumun vergi ödevini yerine getirmeyi engelleme etkisi nispidir.
Mücbir sebep meydana geldikten sonra sürelere etkisinde idarenin takdir hakkı yoktur.	Zor durumda hem sebep hem de süre verme açısından idareye takdir hakkı verilmiştir.
Mücbir sebep halinde uzayacak süre mücbir sebebin devamına bağlıdır.	Zor durumda kanuni sürenin en fazla bir katı kadar ek süre verilebilir.
Mücbir sebep süreleri durdurur. Duran süreler kalan süreye eklenir.	Zor durum süreyi uzatır. Ödev uzayan süre içinde yerine getirilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı zor durum nedeniyle süre verme yetkisini mahalli örgütlere devredebilir. Süre verildiği takdirde mükellef ödevlerini, uzatılan süre içinde yerine getirebilir. Uzatılan sürelerde yerine getirilen ödevler zamanında yerine getirilmiş kabul edilir. Bu nedenle uzatılan süreler içinde yerine getirilen ödevler nedeniyle cezaların verilmemesi gerekir.

Zor durumda verilecek süre:

Zor durumda kalan mükelleflere, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir aya kadar, kanuni sürenin bir aydan fazla olması halinde bir katına kadar süre verilebilecektir (VUK m. 17).

Zor durum, şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni sürelerin uzamasına neden olan bir haldir. Bu nedenle vergi borçlusunun ödemesi gereken vergiyi tam ve zamanında ödemesini içeren maddi vergi ödevinin zor durum nedeniyle uzaması söz konusu değildir. Vergilendirmede ödevlere yönelik verilen zor duruma benzeyen AATUHK m. 48'deki verginin ödenmesinin ertelenmesine yönelik "tecil" müessesesi vardır.

C. ÖLÜM

Ölüm gerçek kişilere özgü bir hukuki olaydır. Kişilik, ölümle sona erer. VUK'un 164. maddesinde; "*Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. ...*" hükmüne yer verilmiştir. Mükellefin mirasçılarından herhangi birinin mükellefin ölümünü vergi dairesine bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.

Ölen mükellefe ait hak ve borçlar tamamen ortadan kalkmamakta, o ana kadar ortaya çıkmış ve yerine getirmesi gereken ödevler mirası reddetmemiş mirasçılarına geçmektedir. Medeni Kanun'un 606. maddesinde mirasçıların mirası üç ay içinde reddedebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Ölüm karinesi de ölüm gibi sonuç doğurduğundan vergisel işlemler ölüm hükümlerine göre gerçekleştirilir. Kanaatimizce gaiplik kararı verilmesi durumunda da ölüme ilişkin üç ay bakımından tanınan sonuçların kıyasen geçerli olduğu kabul edilmelidir. Ölüm karinesine bağlı ölüm kaydı düşülünceye veya gaiplik durumunda gaiplik kararı verilinceye kadar geçen süreler için de ilgili bakımından "mücbir sebebin" var olduğu şeklinde değerlendirme hakkaniyete uygun düşer.

Genel Süre: Ölüm halinde vergi ödevleri ile ilgili bazı sürelerin **üç ay** uzayacağı belirtilmiştir. Bu üç aylık süre genel süre olup Medeni Kanun'daki reddi miras süresi ile uyumlu olarak belirlenmiştir.

Ölen bir kişinin ölümünden sonraki bir zamana isabet eden bildirim ve beyanname verme sürelerine bu sürelerin sonundan itibaren üç ay eklenir. Örneğin, KDV mükellefi olan (F)'nin 18 Mart tarihinde ölmesi durumunda Mart dönemine ilişkin KDV beyannamesi normal beyan süresi olan 26 Nisan tarihi yerine mirasçıları tarafından en son 26 Temmuz tarihinde verilebilecektir. VUK'un 112/2. maddesine göre ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içinde ödeneceği hüküm altına alındığından, bu gibi durumlarda beyanname verme süresine bağlı olarak, dolaylı bir şekilde verginin tahsil zamanı da ertelenmiş olacaktır. Örnekte olduğu gibi Mart 2018 dönemine ilişkin KDV 26 Temmuz tarihinde ödenecektir. Mirasçılar ölenin beyanname veya bildirim ödevini yerine getirilmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Biri ödevi yerine getirmesi halinde diğerlerinin de yerine getirdiğinin kabulü gerekir.

Mükellefin ölümü halinde uzayacak süre mirasçılara geçen;

i-bildirim

ii-beyanname verme

ödevlerine ilişkin olan sürelerdir. Yani, uzatılan üç aylık süre sadece bildirim ve beyanla ilgilidir. Bildirim ve beyan dışında kalan ödevler (örneğin; daha önce tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri) üç aylık uzayan süre kapsamına girmez. Ödemelerin gecikmeli yapılması halinde gecikme zammı hesaplanır.

Özel Süre: Bazı vergi kanunları ölüm halinde uzayan süre için özel hüküm getirmiştir. Örneğin ölüm halinde yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi konusunda **dört aylık** özel bir süre belirlenmiştir (GVK m. 92/2). Buna göre mükellefin ölümü halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilecek ve aynı süre içinde ödenecektir.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi Tüccar (Y) 15.02.2022 tarihinde vefat etmiştir. Bu durumda 2021 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, yani 15.06.2020 tarihine kadar verilecektir. Ayrıca 2022 yılına ait 15 günlük kazançları için beyanname de aynı süre içinde verilecektir. Ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır (VUK m. 112/2). Bu gibi durumlarda beyan üzerine tarh olunan vergilerin ödenmesi de beyanname verme süresine bağlanmıştır. Normal koşullarda Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmesi gereken gelir vergisi, ölüm halinde beyanname verme süresi olan 15.06.2022 tarihine kadar ödenecektir.

D. MALİ TATİL

Sürelerin bazen uzamasına, bazen de durmasına yol açan hallerden biri de 5604 sayılı kanunla getirilen **mali tatil** uygulamasıdır. Mali Tatil, her yıl **1-20 Temmuz** (yirmisi dahil) tarihleri arasında uygulanır. Haziran ayının son gününün resmi veya idari tatil olması halinde, malî tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.

Mali tatil kapsamına; belirli vergilerle belirli işlemler alınmıştır.

1. Mali Tatil Kapsamı Dışında Bırakılan Vergiler

Mali tatil kapsamına girmeyen, dolayısıyla mali tatil sürelerinden etkilenmeyen iş ve işlem ile vergilerin beyan ve ödeme sürelerinin uzaması veya durması söz konusu değildir. Bazı vergiler mali tatil kapsamı dışında tutulmuştur (MT Teb. No:1). Bunlar;

- Özel tüketim vergisi,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
- Özel iletişim vergisi ve
- Şans oyunları vergisi,
- Gümrük idareleri (gümrük vergisi, ithalde alınan KDV ve ÖTV, fon vb.) tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlar,
- Belediyeler (emlak vergisi, çevre temizlik vergisi vb.) tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlar,
- İl özel idareleri tarafından tarh ve tahsil edilen vergi, resim ve harçlar,
- İcra yoluyla yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi uygulamasına yönelik Katma Değer Vergisi Beyannamesinin (5 No.lu) verilme ve ödeme süresi,
- Sürekli beyanname vermek zorunda olanlar dışındaki resmi kuruluşlar tarafından müzayede mahallerindeki satışlar dolayısıyla tahsil edilen KDV'ye ilişkin ödeme süresi,
- Noterler tarafından tahsil edilen damga vergisi ve harç bedellerinin ilgili vergi dairesine bildirilmesine ilişkin olarak verilecek beyannameler ile süreksiz yükümlülük şeklinde değerlendirilen ve Harçlar Kanunu'na göre verilen (1), (2) ve (4) No.lu beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri.

2. Mali Tatil Kapsamındaki Süreler

Bir üst başlıkta belirtilen vergiler dışında kalanlar mali tatil mali tatille tanınan haklardan yararlanabilirler. Mali tatil kapsamında kalan vergi ve işlemlerle ilgili süreler bazıları uzatıcı bazıları durdurucu etki gösterir.

a. Mali Tatilde Uzayan Süreler

Vergilere ilişkin aşağıda belirtilen beyan, bildirim ve ödeme sürelerin son günü mali tatil içine rastlaması halinde sürelerin uzayacağı düzenlenmiştir. Uzayacak süreler şunlardır:

Beyan süreleri:

- Beyanname verme süresi,
- Uzlaşmaya başvuru süresi,
- Cezalarda İndirime başvuru süresi,
- Devamlı bilgi verme süresi,

Ödeme süreleri:

- Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi,
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda ödeme süreleri ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi.

Mali tatil nedeniyle uzayan sürelerin son günü mali tatil süresinin **içine** veya mali tatilin bitimini izleyen **beş güne** rastlamasına göre farklı düzenlemeye yer verilmiştir. Ayrıca, mali tatil nedeniyle uzayan sürede verilen beyanname üzerinden tarh edilen verginin ödenecek vergisi de uzayan beyanname verme süresinin son gününü izleyen günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır. Bu düzenleme, beyana dayanan vergilerde vergi borcunun ortaya çıkması için verginin tarh edilebilmesi, tarh edilebilmesi için de beyanname verilmesi düzenlemesiyle uyumludur.

i-Son günü mali tatil içine rastlayan süreler:

Mali tatil kapsamına alınan işlemlere ilişkin sürenin son günü mali tatil süresinin (1-20 Temmuz) içine isabet ettiğinde süre, mali tatilin son günü olan 20 Temmuz tarihini izleyen tarihten itibaren ***yedinci*** günün (27 Temmuz) sonuna kadar uzamış sayılır.

Örnek: Tarh edilen vergi ve/veya cezalara ilişkin tebliğden sonraki 30 günlük uzlaşmaya başvuru süresinin son günü 16 Temmuz ise, bu tarih mali tatile rastladığından, mükellefin uzlaşmaya başvuru süresi mali tatilin son günü olan 20 Temmuz'u izleyen tarihten itibaren 7 gün (27 Temmuz dahil) uzamış sayılır.

ii- Son günü mali tatilin bitimini izleyen beş güne rastlayan süreler:

Son günü, mali tatilin sona ermesinden sonraki beş gün içine rastlayan kanuni ve idari süreler de mali tatili takip eden beşinci gün sonuna (25 Temmuz dahil) kadar uzamaktadır.

b. Mali Tatilde Duran Süreler

Mali tatil bazı süreler üzerinde durdurucu etki yapmaktadır. Mali tatil süresi boyunca; muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreler ive dava açma süreleri durmakta ve işlememektedir.

- Muhasebe kayıt süreleri ve Bildirim süreleri:

Muhasebe kayıtları, işe başlama, adres değişikliği gibi bildirimler ile dava açma süreleri mali tatil süresinde duracak ve mali tatilin son gününü izleyen günden itibaren kaldıkları yerden işlemeye devam edeceklerdir. Örneğin, 14 Haziran tarihinde işletmesinin faaliyetine son veren mükellef (M) işi bırakma bildirimini kanuni süresi olan 1 ay içerisinde yapmak zorundadır. Bir aylık sürenin son günü 14 Temmuz'da sona ermektedir. İşi bırakma bildiriminin Temmuz ayına isabet eden 14 günlük kısmı mali tatile rastlamaktadır. Mali tatile rastlayan 14 günlük kısım işlememiş sayılır ve işi bırakma bildirimde bulunma süresi mali tatilin sona erdiği 20 Temmuz gününü takip eden günden başlamak üzere 14 gün uzayarak, 3 Ağustos tarihinde (bu tarih dahil) sona erer.

-Dava açma süreleri:

Dava açma sürelerinin mali tatile denk gelmesi durumunda, bu süreler mali tatil süresince durmaktadır. Bu durumu örnekler açıklamak gerekirse, bir mükellef adına yapılan ikmalen tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesi mükellefe 8 Haziran'da tebliğ edildiği kabul edildiğinde 30 günlük dava açma süresi 1 Temmuz'da durur. Bu durumda mali tatile kadar işleyen 22 günlük süre dikkate alınır ve süre mali tatilin sona erdiği 20 Temmuz tarihinden itibaren 8 günlük süre ilave edilerek hesaplama yapılır. Bu durumda dava açma süresinin son günü 28 Temmuz'a isabet eder. Ancak, bu defa bu tarih adli tatile isabet ettiğinden ona göre dava açma tarihi belirlenir.

Mali tatilin istinaf ve temyiz süreleri üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Vergi davasının açılması ile kastedilen genellikle ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesine davanın açılmasıdır. Nitekim, Kanunda mali tatilden etkilenecek davanın **vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süresi** olduğu belirtilmiştir. Mali tatilin dava açma üzerindeki etkisi sadece ilk derece yargı yerine (vergi mahkemesi) dava açılma süreleriyle ilgili olup, kanun yollarına (istinaf, temyiz) başvuru sürelerini kapsamaz.

Mali tatile ilişkin kanunda ve ikincil düzenlemelerde istinaf ve temyiz sürelerinin etkileneceğine dair bir hüküm yoktur. Sözel ve amaçsal yorum birlikte değerlendirildiğinde mali tatil ilk derece yargısına açılacak davanın etkileneceği, bu etkinin istinaf ve temyiz istinaf ve temyiz sürelerinin mali tatilden etkilenmeyeceği sonucuna varılabilir.

Danıştay bir kararında, 6183 sayılı AATUHK uyarınca mali tatil kapsamı içinde kalan vergiler için düzenlenen ödeme emirlerinin mali tatilden yararlanacağını belirtmiştir (Dn. 3.D., 22.03.2013 tarih ve E:2013/2178, K:2013/878). Mali tatil kapsamı dışında kalan vergiler için ödeme emirlerinin mali tatilden yararlanması mümkün değildir.

Mali tatil nedeniyle süresi uzayan ve duran işlemler şu şekilde gösterilebilir:

<table>
<tr><th>Süresi Uzayan İşlemler</th><th>Süresi Duran İşlemler</th></tr>
<tr><td>- Beyannamelerin verilme süreleri,
- Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma
- Cezalarda indirim başvuru süreleri,
- Devamlı bilgi verme kapsamında bilgilerin verilme süreleri,
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatta; vergi, resim ve harçlar ve vergi cezaları ile gecikme faizlerinin ödeme süreleri,
- Defter ve belgeleri ibraz süreleri,
Sürenin sonu; ⇩
<table><tr><td>1 – 20 Temmuz arası</td><td>→</td><td>27 Temmuz</td></tr><tr><td>21 – 25 Temmuz arası</td><td>→</td><td>25 Temmuz</td></tr></table></td><td rowspan="2">- Muhasebe kayıt süreleri,
- Bildirim süreleri (işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma, nakil vb.)
- Dava açma süreleri[134].
⇩
1-20 Temmuz arasında geçen süre kadar durur ve 21 Temmuz'dan itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder</td></tr>
<tr><td>- Beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi, beyanname verme süresinin uzayan son gününden itibaren ilave olarak 1 gün uzar.
⇩
<table><tr><td>27 Temmuz + 1 gün</td><td>→</td><td>28 Temmuz</td></tr><tr><td>25 Temmuz + 1 gün</td><td>→</td><td>26 Temmuz</td></tr></table></td></tr>
</table>

c. Mali Tatilde Yapılamayacak İşlemler

Mali tatilde bazı işlemler yapılamaz. Yapılamayacak işlemler şunlardır:

- Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılamaz,
- Mükelleften defter ve belge ibrazı istenemez, bilgi talep edilemez,
- Tatil süresi içinde yapılan tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

---

[134] Danıştay 3. D. 23.02.2009 tarih ve E: 2007/3182, K: 2009/461 ile idari yargılamada dava açma ve kanun yollarına başvurma sürelerinin durması veya kesilmesini gerektiren durumların ancak yasal bir düzenlemeyle yapılabileceğini, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'da açıkça mali tatil süresince **vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin** işlemeyeceğinin kurala bağlanmasına karşın, temyiz başvurularına ilişkin benzer şekilde bir hüküm öngörülmediğinden bahisle, mali tatilin temyiz başvurularında etkisi olmayacağını belirtmiştir.

Mali tatilden önce başlanılmış olan bir incelemeye bu süreden önce ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden devam edilir. Buna karşılık, mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ve VUK hükümlerine göre yapılan "arama" mali tatil ile sınırlı olmaksızın yapılabilir.

E. ADLİ TATİL

Adli tatil mahkemelerin *çalışmaya ara verme süresi* olup vergi yargılamasına ilişkin dava açma süreleri üzerinde etkilidir. Adli tatil idarenin yapacağı vergilendirme işlemlerini etkilemez. Adli tatil süresi içine isabet eden istinaf ve temyiz süreleri de adli tatil nedeniyle uzar.

Adli tatil her yılın **20 Temmuz – 31 Ağustos** arasında (31 Ağustos dahil) uygulanır (İYUK m. 61). Adli tatil normal mahkemeler için geçerli olup, nöbetçi mahkemeler ve savcılıklar görevlerini yaparlar. Dava açma sürelerinin son günü adli tatile denk gelirse, dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren **yedi gün** uzamış sayılır (İYUK m. 8/3). Adli tatil 20 Temmuz – 31 Ağustos tarihleri arasında olduğundan, dava açma süresinin son günü adli tatile rastlarsa bu süre, adli tatilin sona erdiği günü (31 Ağustos) izleyen günden itibaren 7 gün uzar ve 7 Eylül olur. Örneğin, 23 Temmuz günü tebliğ edilen vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük dava açma süresinin son günü 22 Ağustos olmaktadır. Buna göre dava açma süresinin son günü adli tatilin içine rastlaması nedeniyle, bu süre 7 Eylül'e uzamaktadır.

Ancak, adli tatil dışındaki bir günde sona eren dava açma süresinin uzaması söz konusu değildir. Örneğin, 5 Ağustos günü tebliğ edilen bir vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük dava açma süresinin son günü 4 Eylül'dür. 4 Eylül tarihi adli tatilin dışında kaldığından yedi günlük süre uzaması söz konusu olmaz ve davanın en geç bu tarihte açılması gerekmektedir.

Adli tatil kapsamındaki süreler, İYUK'da yazılı bütün süreleri etkilemektedir. Bu çerçevede adli tatil; dava açma, davacının cevap, delil ibrazı, idarenin savunma, davanın açılmamış sayılması durumunda dilekçeyi yenileme, istinaf ve temyiz sürelerini de kapsamaktadır.

Mali tatil ve devamında adli tatilin dava açma süreleri üzerine etkisi:

İkmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresi idari işlemin tebliğinden itibaren 30 gündür. İlk derece mahkemesine açılacak davalar (vergi ile ilgili işlemlere ilişkin açılan dava olduğundan) dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Böylece dava açma süresi öncelikle mali tatil nedeniyle işlemeyen süre kadar uzar. Uzayan sürenin son günü bu defa da adli tatile rastlaması halinde dava açma süresi, adli tatilin sona erdiği günü izleyen günden itibaren 7 gün (7 Eylül) uzayacaktır.

Mali tatilin dava açma süresini *durdurma*, adli tatilin ise *uzatma* yönünde etkilediğine dikkat çekmek bakımından şu şekilde örnek verilebilir. Örneğin, 08 Haziran tarihinde tebliğ edilen bir tarhiyata karşı 30 günlük dava açma süresinin mali tatilin başlangıcına kadar (08 Haziran- 30 Haziran) olan 22 günlük kısmının işlediği, kalan 8 günlük sürenin ise mali tatile isabet etmesi nedeniyle işlemediği görülür. Mali tatilde dava açma süresinin *durması* nedeniyle işlemeyen 8 günlük süre mali tatilin sonuna ilave edilerek 28 Temmuz tarihine ulaşılır. Bu defa ulaşılan tarih adli tatil (20 Temmuz – 31 Ağustos) içine rastladığından dava açma süresi adli tatilin sona erdiği tarihi izleyen günden itibaren 7 gün *uzayacağından*, dava açma süresinin son günü 7 Eylül tarihi olur.

Başka bir örnek, ihbarname 18 Haziran'da mükellefe tebliğ edilmiş olsun söz konusu tarhiyata karşı normalde 30 günlük dava açma süresi 18 Temmuz tarihinde sona erer. Ancak, mali tatil 1 Temmuz tarihinde başladığından, söz konusu sürenin mali tatile rastlayan 18 günlük kısmı *duracak* yani işlemeyecek ve dava açma süresi mali tatilin sona erdiği tarihten itibaren 18 gün uzayarak 7 Ağustos mesai saati bitiminde sona erecektir. 7 Ağustos tarihinin de adli tatile rastlaması nedeniyle dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü (31 Ağustos) izleyen günden itibaren yedi gün *uzayacak* ve söz konusu sürenin son günü 7 Eylül olacaktır.

F. DİĞER NEDENLER

VUK'da yukarıda belirtilen hallerin dışında, bazı özel durumlarda da sürelerin uzamasına ilişkin hükümler getirmiştir. Bunlardan bazıları;

- Defter ve belgelere el konulması: Vergi incelemesi nedeniyle defter ve belgelerin vergi idaresince muhafaza altına alındığı tarih ile vergi beyannamesinin verileceği tarih arasında bir aydan kısa süre varsa beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar (VUK m. 144/f.5).

- 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırma işlemleri: Hazine ve Maliye Bakanlığı 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından ödeme süresini, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün uzatmaya yetkili kılınmıştır (VUK m. 111/f.5).

- Uzlaşma: Mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmuş fakat uzlaşma sağlanamamış ve dava açma süresi de 15 günden az kalmışsa, dava açma süresi tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar (VUK Ek. m. 7).

ONUNCU BÖLÜM

VERGİ KABAHATLERİ VE SUÇLARI

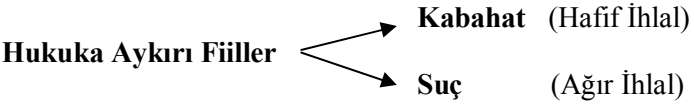
I. KABAHAT VE SUÇ KAVRAMI

A. KABAHAT VE SUÇ TANIMI

İnsanların bir arada, barış ve güven içinde yaşamaları oluşturulacak sosyal düzenin sağlanmasıyla mümkündür. Sosyal düzenin sağlanması ve hayata geçirilmesinde hukuk kurallarına büyük yük düşer. Bu nedenle sosyal düzen ile neredeyse hukuk kuralları anlaşılır hale gelir. İnsanların getirilen hukuk kurallarına uygun yaşamaları ve davranmaları esas olmakla beraber, hukuk kurallarına aykırı davranışlarda bulunmaları da mümkündür. Kurallara aykırı davrananlar devletin çeşitli yaptırımlarıyla karşı karşıya kalırlar.

Hukuka aykırı eylemler hukukun çeşitli alanlarında ortaya çıkabilir. Bu alanlardan önemli sonuçlar yaratanlardan biri de ceza hukukudur. Ceza hukuku açısından hukuka aykırılık arz eden fiillerden bazıları hukuk düzenine karşı ağır ihlal oluştururken bazıları hafif ihlal sayılabilecek konumunda bulunur. Hukuk düzenini ihlal edici eylemlerin *hafif sayılanları* ***kabahat***, *ağır sayılanları* ***suç*** olarak nitelendirilmiştir. Bu haliyle suç ve kabahat nitelik açısından birbirine benzerken, nicelik yani ağırlık açısından birbirinden farklılık göstermektedir.

Nitekim, temel ceza kanunlarıyla suç ve kabahatin belirlenmesi, yargılanması, ceza türü, cezalandırılması, infaz rejimleri birbirinden ayrılmıştır.



Kabahatler bu konuda çıkartılan genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, suçlar da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile düzenlenmiştir. Belirtilen kanunlar dışında çeşitli kanunlarda kabahat ve suçlara yer verilmiştir. Vergilerle ilgili kabahatler ve suçlara ağırlıklı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir.

B. KABAHAT VE SUÇ ARASINDAKİ FARKLAR

Kabahat ve suç arasında çeşitli açılardan farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde belirtilebilir.

	Kabahat	Suç
Amaçlar açısından	- Vergisel idari düzeni sağlamayı amaçlar	- Kamu düzenini korumayı amaçlar
Usul açısından	- Tespiti idari usullerle yapılır	- Tespiti adli usullerle yapılır
Cezayı veren açısından	- Ceza idareler tarafından verilir	- Ceza, Ceza Mahkemelerince verilir
Yaptırımlar açısından	- İdari Para Cezası verilir	- Hapis ve/veya Adli Para Cezası verilir
Cezaya karşı gidilebilecek yollar	- İdari yargıya dava açılabilir	- Adli yargıdaki üst mahkemelere gidilebilir
Kastın varlığı	- Kastın varlığı aranmaz	- Kastın varlığı aranır
Kişi (fail) açısından	- Ceza gerçek veya tüzel kişilere verilebilir	- Ceza gerçek kişilere verilir
Kişiselleştirebilme açısından	- Kişiselleştirilmez	- Kişiselleştirilir
Cezanın niteliği açısından	- İdari işlemdir	- Yargısal karardır

II. VERGİ CEZA HUKUKU'NUN KAPSAMI

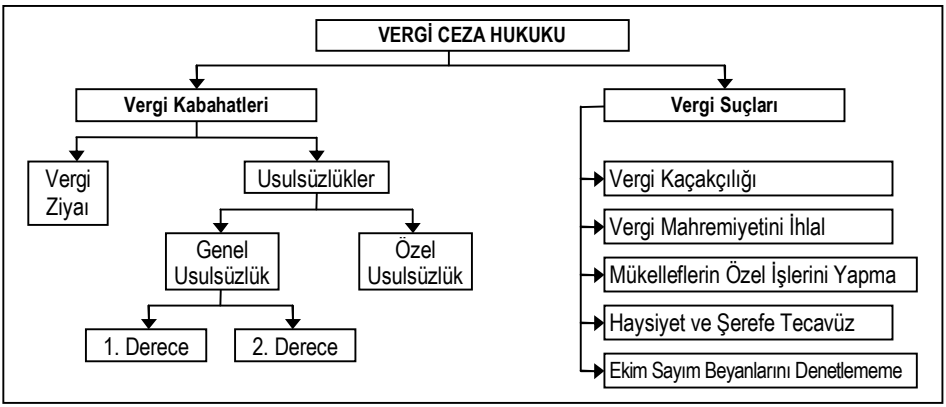
Vergi, bir miktar paranın kişilerden devlete aktarılması olmakla beraber, sonuçta devletle mükellef arasında kanundan doğan bir borç-alacak ilişkisidir. Bu ilişki mükelleflerce yerine getirilmesi gereken emir ve yasak şeklinde pek çok kuralı içeren bir yapıya sahiptir.

Vergileme alanında ortaya çıkan kabahat ve suçlar **vergi ceza hukuku** içinde ele alınıp incelenmektedir. Vergi ceza hukukunun kapsamının belirlenmesi açısından vergi kabahat ve suçlarının taşıdığı önem açık olup, bunları ilgilendiren her düzenlemenin aynı zamanda vergi ceza hukukunun konusu içine girmesi doğal bir sonuçtur. Vergilere ilişkin ceza hükümleri ağırlıklı olarak VUK ile düzenlenmiştir. VUK vergiler yanında resim ve harçlar için de geçerli

kabul edilmiştir (VUK m. 1). Bu nedenle vergi ceza hukuku kapsamına sadece vergiye ilişkin kabahat, suç ve cezalar değil, aynı zamanda resim ve harçlara ilişkin kabahat, suç ve cezalar da girer. Vergilere ilişkin VUK kapsamı dışında kalan ceza hükümlerine de rastlamak mümkündür.

Vergi ceza hukukunda vergi kabahatleri açısından korunan hukuki yarar hazine kaybının önlenmesi iken, vergi suçları itibariyle korunan hukuki yarar kamu düzeninin korunmasıdır. Ancak, her ikisiyle de ulaşılmak istenen nihai amaç vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır.

Vergi ceza hukuku kapsamına giren vergi kabahatleri ile vergi suçları şu şekilde gösterilebilir:



Vergi kabahati veya vergi suçu işleyenlere karşı uygulanan yaptırıma vergi cezası denir. Bir başka ifadeyle, "**vergi cezası; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır**" (VUK m. 331). Bir hareketin kanuna aykırı olması ve bu hareketin ağırlığına göre kabahat veya suç sayılması için bazı unsurları mutlaka taşıması gerekir. Bunlar; **kanuni (tipiklik) unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru** olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Bu unsurlarından biri eksik olduğunda ya da gerçekleşmediğinde kabahat veya suç meydana gelmiş sayılmaz. Kanuna aykırı hareketler icrai veya ihmali olabilir. Bazı hareketlerde fiil (eylem) hareketten ayrı netice aranırken, bazılarında hareketten ayrı netice aranmaz.

III. VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

Vergi kabahatleri, "vergi ziyaı kabahati" ve "usulsüzlük kabahati" olmak üzere temelde iki kategoriye ayrılır. Usulsüzlük kabahati de kendi içinde biri "genel usulsüzlük kabahati" diğeri "özel usulsüzlük kabahati " olmak üzere iki-

ye ayrılmaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri de birinci ve ikinci derece ağırlıktaki fiillerle işlenenler olmak üzere düzenlenmiştir.

Vergi kabahatlerinde ceza kesilmesini gerektiren olayların tespiti vergi daireleri, vergi inceleme elemanları veya yoklama memurlarınca yapılması gerekir (VUK m. 364). Bir kabahatin ortaya çıkartılması açısından tamamlanması gereken hukuki süreçler vardır. Bu süreçlere **hazırlık işlemleri** adı verilir. Bunlar **yoklama ve vergi incelemesi** müesseselerinden ibarettir. Vergi kabahatlerine ilişkin ceza, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince kesilir. Ceza "**ceza ihbarnamesi**" marifetiyle ilgilisine tebliğ edilir.

A. VERGİ ZİYAI KABAHATİ

1. Vergi Ziyaı Kavramı

Vergi ziyaı, kanunda mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi şeklinde ortaya konulmuştur (VUK m. 341/1). Dolayısıyla vergi ziyaı üç grup şeklinde ortaya çıkabilir. Bunlar; **1) verginin eksik tahakkuku, 2) verginin geç tahakkuku** ve **3) verginin haksız yere geri verilmesi** halleridir.

Yukarıdaki hallerden "verginin eksik tahakkuku" veya "verginin geç tahakkuku"na bağlanan vergi ziyaının "tahakkuk" aşamasında meydana geldiğine dikkat çekmek gerekir. Bu iki hal için tahakkuk etmiş bir verginin geç tahsili veya tahsil edilememesi vergi ziyaını oluşturmaz.

Vergi ziyaı kabahati, işlenen fiilin (yapılan veya yapılmayan hareketin) vergi ziyaına yol açmasını unsur olarak arayan bir kabahattir. Bu nedenle, vergi ziyaı bir "**netice kabahati**" olarak değerlendirilir. Bu nedenle işlenen fiil, vergi ziyaına sebep olmuyorsa vergi ziyaı kabahatinden bahsetmek mümkün olamaz.

2. Vergi Ziyaına Sebep Olan Fiiller

Vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller, hareketin taşıdığı ağırlığa bağlı olarak cezanın farklılaşmasına yol açması nedeniyle kategorize edilmiştir. Buna göre farklı ağırlıktaki fiiller için kademeli bir ceza sistemi öngörmüştür.

Vergi ziyaı kabahatinin fiilleri, verilecek cezayı etkileyecek şekilde; ağır nitelikli fiiller, orta nitelikli fiiller ve hafif nitelikli fiiller olarak üçe ayrılabilir. Kabahat, ağır ve hafif nitelikli fiiller kanunda sayılmak suretiyle "**bağlı hareketli kabahat**", orta nitelikli fiiller ise kanunda sayılmayarak vergi ziyaı sonu-

cuna yol açan fiilleri kapsayan "**serbest hareketli kabahat**" şeklinde düzenlenmiştir.

a. Ağır Nitelikli Fiiller

Vergi ziyaı kabahatinin ağırlaştırılmış haline ilişkin fiiller aşağıdaki gibidir:

(1) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Defter kayıtlarında muhasebe kuralları ve tekniğine aykırı işlemler yapılarak vergi matrahının doğru şekilde tespitini zorlaştıran aldatmaya yönelik hareketlerdir. Sonuç hesaplarına aktarılması gereken gelirlerin kişisel hesaplara aktarılmasını muhasebe hilesine örnek olarak vermek mümkündür. Amortisman oranlarının uygulanmasında veya defterdeki sayıların toplanmasında kasten yanlışlık yapılması hesap hilesine örnek oluşturur.

(2) Gerçekte veya İşlemlerle İlgisi Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak

Gerçekte olmayan (hayal ürünü) bir kişiyi var ve yaşıyor gibi gösterip uydurma adlarla veya gerçekte var olan fakat işlemlerle hiç ilgisi bulunmayanlar adına hesaplar açılarak işletmeyle ilgili bazı hususların gizlenmesi ve daha az vergi ödenmesi amaçlanabilmektedir.

(3) Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Çift Defter Tutmak

Kanuni defter tutulmakla birlikte kanuni (zorunlu) defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter (ikinci defter) ve kayıt ortamlarına (ikinci kayıt) kaydedilmesi de vergi ziyaı suçunun fiillerinden biri olarak kabul edilmiştir. Mükellef hiç kanuni defter tutmamışsa, kendi kayıtları tek (defter) olacağından çift defter tutmadan bahsedilemez.

(4) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

Tahrifatın kelime anlamı bozmak, aslından farklı hale getirmek, kalem oynatmak demektir. Tahrifat; defter, kayıt ve belgelerde yer alan ve esasen gerçeği ifade eden yazı veya rakamların üzerinde ilave veya eksilme şeklinde oynamalar yapılarak gerçeğe uymayan durumların yaratılmasıdır.

Gizleme hali, mahiyet itibariyle tahrifattan farklı bir nitelik arz eder. Gizleme, varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesidir.

(5) Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Belgenin yanıltıcı olması onun üretilmesiyle ilgilidir. Belge ilk meydana getirilirken gerçek iktisadi ilişkiyi tam olarak yansıtmaktan uzak düzenlenmişse bu durumda belge yanıltıcı belgedir. Düzenlenen belge meydana gelen mali

olayı tam ve doğru yansıtmıyorsa, yanıltıcılık vasfı kazanmış demektir. Örneğin, (A) malından 20 ton mal satılmasına rağmen 10 ton gösterilmesi belgeyi yanıltıcı hale getirir. Yanıltıcı belgenin kullanılmasından anlaşılması gereken şey de, bu belgenin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

(6) Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Yok etmek eylemi bilgiye (veya bilgilere) ulaşmayı imkânsız hale getirmektedir. Çünkü yok etmeyle defter ve belgelerin maddi varlığına son verilmektedir. Defter ve belgelerin maddi varlığına son verme bunların yakılması, imha edilmesi, yırtılıp parçalandıktan sonra bir daha ulaşılamayacak şekilde çöpe atılması biçimlerinde olabilir.

Defter ve belgeler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi doğal afetler sebebiyle yok olduğunda, ileri sürülen yok olma olayının öğrenilmesinden itibaren **on beş** gün içinde ticari işletmenin bulunduğu yer mahkemesine başvurulur ve mahkemenin olumlu kararı çıkarsa yok olma nedenine dayanan fiil oluşmaz.

(7) Defter Sayfalarını Kopartarak Yok Etmek

Bu fiilde yok edilen defter değil, defterin sayfasıdır. Fiilin meydana gelmesi için defter sayfalarının koparılarak yok edilmesi yeterlidir. Koparılarak yok edilen sayfalar yerine başka sayfaların konulup konulmaması fiilin varlığını etkileyen bir husus değildir.

(8) Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Hiçbir ekonomik faaliyette bulunulmamasına rağmen (mal veya hizmet hareketi olmaksızın) sanki öyle bir faaliyette bulunulmuş gibi bir belge düzenlenmektir. Gerçekte alınmadığı halde bir malı alınmış gibi veya başkasından alınan malı bir başkasından alınmış göstermek gibi veyahut gerçekte alınmadığı halde malı alınmış gibi gösterilmesinde düzenlenen belge sahte niteliktedir. Uygulamada bu nitelikteki belgelere "naylon fatura" denmektedir. Belgede sahtelik belgenin asıl veya suretinde gerçekleşebilir. Örneğin, belgenin sureti gerçek bir ilişkiye yönelik olarak düzenlenirken aslı bir başka ilişkiye yönelik düzenlenmiş olabilir. Fiil, asıl veya suretin sahte düzenlenmesini yeterli görmüştür. Sahte belgenin kullanılması kayıtlara intikali ile söz konusu olur.

(9) Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaalarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaalarca basılan belgelerin bilerek kullanılması suretiyle vergi kaybına yol açılabilir. Bu durumda, söz konusu belgeleri bilerek kullanmak vergi ziyaı kabahatinin fiilini oluşturmaktadır. Vergi ziyaı sadece bu belgeleri kullananlar açısından ortaya çıktığından, düzenleyenleri kapsamaz.

(10) Ödeme Kaydedici Cihazlara Kanuna Aykırı Her Türlü Müdahalede Bulunmak

Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek veya cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine fiziksel veya bilişim yoluyla kanuna aykırı her türlü müdahalede bulunmak fiilini oluşturmaktadır.

b. Hafif Nitelikli Fiiller

Vergi ziyaı kabahatinin hafifletilmiş haline ilişkin olarak iki fiil düzenlenmiştir. Bu fiiller;

- Beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesi (VUK m.344).
- Beyannamenin izaha davet kapsamında verilmesi (VUK m.370).

Dolayısıyla hafif nitelikli bu fiilleri sadece beyanname vermek durumunda olanlar işleyebilir.

c. Orta Nitelikli Fiiller

Kanunda orta nitelikli fiiller bağlı hareket olarak belirtilmemiş olup **ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan tüm fiiller** olarak düzenlenmiştir. O halde, bir fiilin orta nitelikli olarak değerlendirilebilmesi için ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında bir fiil olması yeterlidir. Şüphesiz böyle bir fiilin kabahat sayılması için vergi kaybına sebebiyet vermesi aranacaktır. Orta nitelikteki fiillerin neler olduğu kanunda gösterilmediğinden, bunlara **serbest hareketli fiiller** de denir. Örneğin, bir satış faturasının muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemesi orta nitelikli fiil olarak kabul edilir.

3. Vergi Ziyaı Kabahatinin Cezası

VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ziyaı kabahatinin cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar **para cezası** olarak belirlenmiştir. Bu ceza idari para cezası niteliğindedir.

Ceza miktarının hesaplanmasında VUK, vergi ziyaı kabahatine sebep olan fiilin ağır, orta ve hafif nitelikli olmasına göre farklılaşmaya gitmiştir. Buna göre; vergi ziyaı kabahati ağır nitelikli fiillerle meydana gelmişse vergi ziyaı tutarının 3 katı, orta nitelikli fiillerle meydana gelmişse vergi ziyaı tutarının 1 katı

ve hafif nitelikli fiillerle meydana gelmişse vergi ziyaı tutarının 1/2 veya 1/5 katı olarak belirlenmiştir. Böylece ceza tutarının hesaplanmasında iki aşamalı bir yapı oluşturulduğu görülmektedir.

Birinci Aşama: Ziyaa uğratılan verginin (vergi aslının) bulunması

Vergi Ziyaı = Vergi Aslı

İkinci Aşama: Ceza katsayısının uygulanarak ceza tutarının bulunması

Vergi Ziyaı Cezası = Vergi Ziyaı x Katsayı
- **(Ağır Nitelikli Fiil → 3 kat)**
- **(Orta Nitelikli Fiil → 1 kat)**
- **(Hafif Nitelikli Fiil**
  - **Geç beyanname verme → 1/2**
  - **İzaha davet kapsamında beyanname verme → 1/5**

Örnek I: Mükellef (M), Ekim 2020 dönemi itibariyle KDV açısından vergi incelemesine alınmıştır. İnceleme sonucunda mükellefin bu dönem için indirmemesi gereken 20.000 TL'lik KDV'yi indirmiş olması nedeniyle eksik vergi tahakkuk ettirerek vergi ziyaına yol açtığı, konuyla ilgili yazılan vergi inceleme raporuyla tespit edilmiştir. Rapora istinaden düzenlenen ceza ihbarnamesi (M)'ye 15.05.2021 tarihinde tebliğ edilmiştir. Hesaplamada gerekli olan bilgiler:

Vergi Ziyaı = 20.000 TL
Katsayı = 1 (orta nitelikli fiil)
Vergi Ziyaı Cezası = (20.000 x 1) = 20.000 TL.

Örnek II: (N) Ltd. Şti., 2020 yılına ilişkin olarak 60.000 TL kazanç beyan etmiştir. Daha sonra yapılan vergi incelemesinde 15.000 TL'lik bir gider faturasının sahte olduğu tespit edilmiştir. Eksik vergi tahakkukuna ilişkin yazılan vergi inceleme raporuna istinaden düzenlenen ceza ihbarnamesi 25.10.2021 tarihinde tebliğ edilmiştir. Hesaplamada gerekli olan bilgiler:

Tahakkuk Eden Vergi = 60.000 x % 20 = 12.000 TL
Tahakkuk Etmesi Gereken Vergi = 75.000 x % 20 = 15.000 TL
Vergi Ziyaı = 15.000 - 12.000 = 3.000 TL
Katsayı = 3 (ağır nitelikli fiil olması sebebiyle)
Vergi Ziyaı Cezası = (3.000 x 3) = 9.000 TL.

B. GENEL USULSÜZLÜK KABAHATİ

Genel usulsüzlük kabahati vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halini ifade eder (VUK m. 351). Bu yapısıyla genel usulsüzlük kabahati vergi mükellefiyetine bağlı olarak; bildirim, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki vb. hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmayı amaçlar. Dikkat edildiğinde usulsüzlük fiillerinin **şekli ödev**lere ilişkin ihlalleri hedef aldığı görülmektedir.

Genel usulsüzlük kabahatleri "şekle ve usule ilişkin" kuralların ihlalini cezalandırdığı için kabahatin meydana gelmesinde hareket unsuru önemlidir. O kadar ki, usulsüzlüklerde vergi kaybı olup olmamasına bakılmaksızın hareketin yapılmasının kabahatin oluşması için yeterli görülmesi, onları **hareket kabahati** haline sokmaktadır. Bu kabahatler, aynı zamanda, vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi yarattıkları için **tehlike kabahati** olarak da nitelendirilmektedir.

Kabahatin fiilleri birinci derece ve ikinci derece fiiller olmak üzere iki grupta ele alınmıştır.

1. Birinci Derece Fiiller:

- Beyannamelerin süresinde verilmemesi,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması,
- Kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Ekim-sayım beyanı davetine süresinde icabet edilmemesi,
- Defterlere ve e-defterlere ilişkin kayıt nizamına uyulmaması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Defter tasdikinin yaptırılmaması veya ek 1 aylık süreden sonra yaptırılması,
- Diğer ücretlerin zamanında tarh edilmemesi,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesi.

2. İkinci Derece Fiiller:

- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi,
- Ekim sayım beyanlarının doğru bir şekilde yapılmaması,
- Yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması,
- Vergi karnesinin süresinden sonra 15 gün geçtiği halde alınmaması,
- Defter tasdikinin ek 1 aylık süre içinde yapılması,
- Beyanname, bildirim ve belgelerin şekil ve içeriğe uymaması,
- Bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

Genel usulsüzlük kabahatinin cezası mükellef grupları itibariyle **maktu para cezası** olarak belirlenmiştir. Ceza miktarları her kabahat fiillerinden hemen sonra değil, VUK'da yer alan ayrı bir cetvel şeklinde düzenlenmiştir.

GENEL USULSÜZLÜK CEZALARINA AİT CETVEL (2022 YILI)[135]

MÜKELLEF GRUPLARI		Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları	İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları
1	Sermaye Şirketleri	320,00 TL	170,00 TL
2	Sermaye Şirketleri Dışında Kalan I. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	190,00 TL	95,00 TL
3	II. Sınıf Tüccarlar	95,00 TL	43,00 TL
4	Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	43,00 TL	25,00 TL
5	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	25,00 TL	12,00 TL
6	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	12,00 TL	6,80 TL

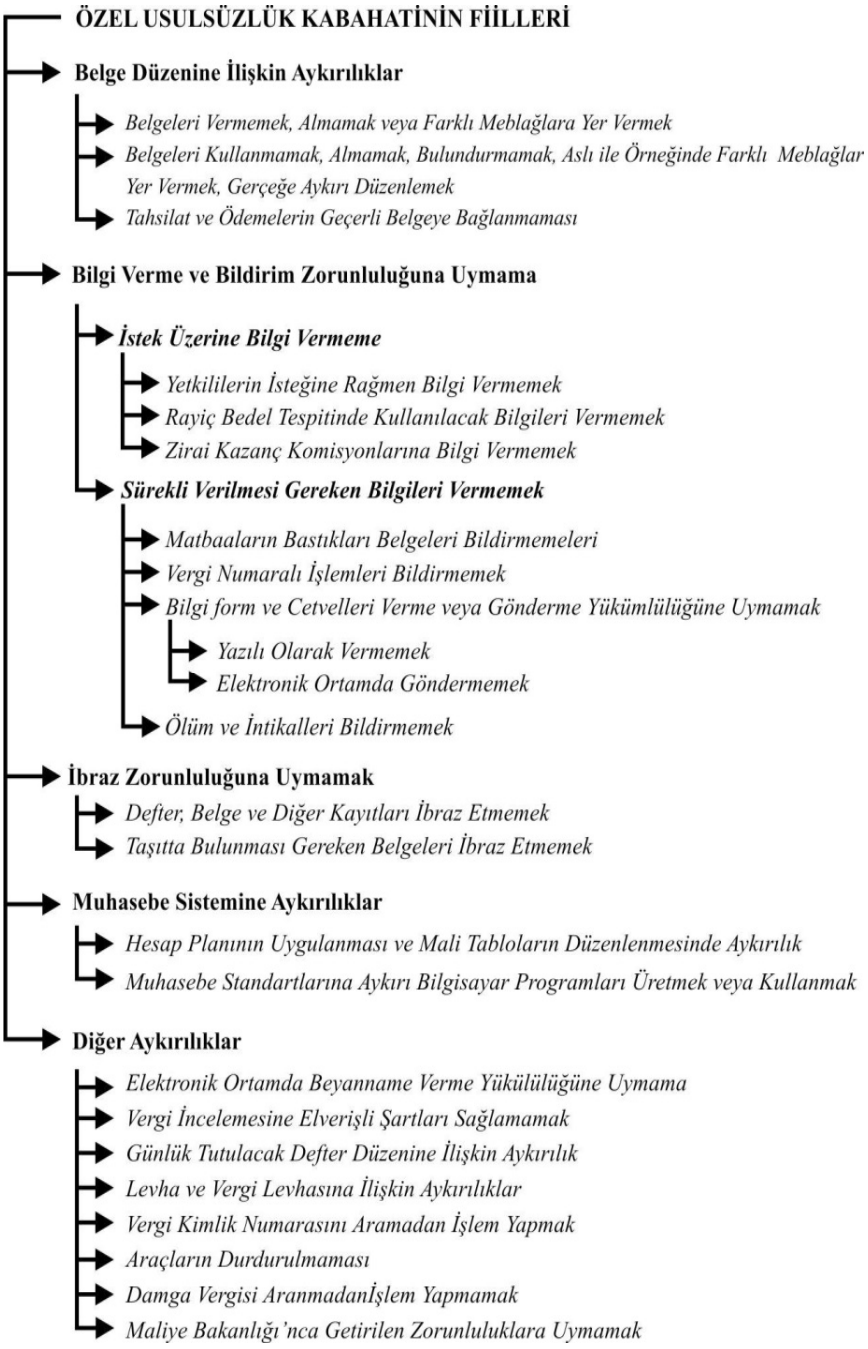
Genel usulsüzlük kabahatinin her bir fiili için ayrı ceza öngörülmemiş, cezalar fiillerin dereceleri ve mükellef grupları itibariyle farklılığa tabi tutulmuştur. Yani, hangi fiil olursa olsun girdiği derece itibariyle cezalandırılması yoluna gidilmiştir. Öyle anlaşılıyor ki, kanun koyucu idari düzeni zedeleme açısından fiiller arasında ve mükellef grupları arasında bir farklılık görmüştür. Bu nedenle, aynı ihlali yapan mükellefler farklı olduğunda farklı ceza uygulanmasını düzenlemiştir.

C. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHATİ

Özel usulsüzlük kabahati fiilleri genel usulsüzlük kabahati fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarınca öngörülen *şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine* dayanır. Aralarındaki fark özel usulsüzlük kabahatinin vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyaı yaratma açısından daha elverişli ortam yaratmasıdır. Bu nedenle, özel usulsüzlük kabahati adeta **yakın tehlike kabahati** olarak değerlendirilebilir fiilleri kapsar hale getirilmiştir. Bu kabahatin cezaları da genel usulsüzlük kabahati cezalarından daha ağır tespit edilmiştir.

[135] 01.01.2022 tarihinden geçerli tutarlar (VUK Gen.Teb. No: 534).

Özel usulsüzlük kabahatleri şematik olarak şu şekilde gösterilebilir:



Özel usulsüzlük cezaları; bazı fiiller için nispi, bazıları için maktu para cezası şeklinde belirlenmiş olup, bunların tutarları aşağıdaki gibidir:

ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI (2022 YILI)	
Elektronik olarak düzenlenenler dahil Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu verilmemesi, alınmaması veya eksik düzenlenmesi halinde her bir belge için **500 TL**'den az olmamak üzere, bu belgelerde yazılması gereken meblağ veya meblağ farkının ***Not:*** *Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin kesilecek cezanın toplamı 250.000 TL'yi geçemez. (Nihai tüketicilere – 100 TL)*	% 10'u
Elektronik olarak düzenlenenler dahil perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması veya gerçeğe aykırı düzenlenmesi halinde her bir belge için ***Not:*** *Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza 25.000 TL'yi, her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza tutarı ise 250.000 TL'yi aşamaz. (Nihai tüketicilere – 100 TL)*	500
Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin, bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	500
Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarına ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	12.000
Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara (Her bir işlem için)	600
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine …… - Bildirimin belirlenen süresinin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması veya hatalı yapılan bildirimlerin bu süre içinde düzeltilmesi ..... ***Not:*** *Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 380.000 TL'yi aşamaz.*	1.900 1/2'si
Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	2.500
Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	1.900
Tasdik kapsamına alınan konularda YMM tasdik raporunun belirlenen sürede ibraz edilmemesi durumunda, yararlanılması tasdik raporunun ibrazına bağlanan tutarın ***Not:*** *Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası 68.000 TL'den az ve 680.000 TL'den fazla olamaz.*	%5'i
Bilgi vermekten çekinenler, ibraz mecburiyetine uymayanlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığının getirdiği düzenlemelere uymayanlar için ceza; 1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında ..... 2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında ... 3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	 3.400 1.700 880

Elektronik ortamda Beyanname verme mecburiyetine uyulmaması halinde verilecek cezalar; - Kanuni süresinin sonundan itibaren elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi ..... - Kanuni süresinin sonundan itibaren elektronik ortamda ikinci 30 gün içinde verilmesi - Yukarıdaki sürelerden sonra verilmesi veya Kağıt ortamında verilmesi ……..	Yukarıdaki cezaların 1/10'u 1/5'i 1/1'i
E-bildirim veya Ba / Bs formlarının süresinden sonra verilmesi halinde - Kanuni sürelerin sonundan itibaren 3 gün içinde verilmesi halinde ..... - Yukarıdaki süreden sonra verilmesi ……..	 1/10'i 1/1
E-bildirim formlarının süresinden sonra *düzeltme amacıyla* verilmesi halinde - Kanuni sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde ..... - Takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise özel usulsüzlük cezasının …… - Yukarıdaki sürelerden sonra verilmesi ……..	 Ceza Yok 1/5'i 1/1
Elektronik tebligat sistemi adresi edinilmesi yükümlülüklere uymayanlar için ceza; 1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında ..... 2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar hakkında ... 3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	 2.000 1.000 530
Tahsilat ve ödemelerini (kira ödemeleri dahil) banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için yukarıda belirtilen cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın …… Not: Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 2.500.000 TL'yi aşamaz.	% 5
VUK mük. 257 nci maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) numaralı bentte yer alan tutarın 10 katından az ve 1 milyon TL'den fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ait brüt satışlar toplamının	binde 3'ü

D. VERGİ KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

Vergi kabahatleri yalın olarak işlenebileceği gibi birleşme, tekerrür ve iştirak şeklinde özel hallerle de işlenebilir.

1. Vergi Kabahat ve Cezalarda Birleşme

Birleşme, kabahatlerde ve cezalarda birleşme olarak ikiye ayrılır.

a. Kabahatlerde Birleşme

Kabahat sayılan fiillerle ortaya çıkan her sonuç ilke olarak ayrı ve bağımsız bir kabahat oluşturur. Bir başka deyişle fail hareketleriyle ne kadar sonuç meydana getirmişse, o kadar kabahat ortaya çıkmış ve işlenmiş sayılır. Her bir kabahat için ayrı ve bağımsız ceza verilir. Ancak, kimi durumlarda hareketlerin çokluğu kabahatlerin birden fazla olmasını gerektirmektedir.

Bir tek fiille kanunun çeşitli hükümlerinin ihlaline sebebiyet verildiği durum "*görünürde birleşme (fikri içtima)*" kavramı ile ifade edilmektedir. Kabahatlerde birleşme hali ile çözülmesi istenen husus, bir tek fiille meydana getirilen ihlaller sonucunda ortaya çıkan çeşitli (farklı) kabahatlerin sadece tek bir kabahat teşkil edecek şekilde birleşip kaynaşmasıdır.

1) Birleşmesi Kabul Edilmeyen Kabahatler:

i. Vergi kabahatleri ile TCK ve diğer kanunlardaki suçlar birleşmez.

ii. Vergi kabahatleri ile VUK'da yer alan vergi suçları birleşmez.

iii. Vergi ziyaı ile özel usulsüzlük kabahatleri birleşmez (VUK m. 353).

iv. Tek bir fiil ile farklı vergiler itibariyle vergi ziyaı meydana gelirse birleşme olmaz (VUK m. 335).

2) Birleşmesi Kabul Edilen Kabahatler:

- Vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati birleşir.

Birleşme sonucunda hangi kabahatin cezasının verileceği kabahatlerin ceza miktarlarına bakılarak karar verilir. Vergi ziyaı ve genel usulsüzlük kabahatlerinden hangisinin cezası miktar itibariyle fazla ise, birleşme o kabahat itibariyle gerçekleşir. Ceza verilirken o kabahat esas alınır ve onun cezası verilir. Örneğin (X) A.Ş.'nin 2022 yılında beyannamesi kanuni süresinde verilmemişse hem vergi ziyaı kabahati hem de genel usulsüzlük kabahati işlemiş olur. (X) A.Ş.'ye kesilen vergi ziyaı cezasının 10.000 TL olduğunu kabul edersek, bu tutar şirketler için genel usulsüzlük cezası olan **500 TL**'den yüksek olduğundan, mükellefe vergi ziyaı kabahatine ilişkin ceza verilecektir.

b. Cezalarda Birleşme

Vergi kabahatleri açısından cezaların birleşmesi ceza kesilirken dikkate alınması gereken bir durumdur. Vergi kabahatleri açısından cezalarda birleşmeye sadece **özel usulsüzlük** kabahati itibariyle yer verilmiştir. Özel usulsüzlük kabahatine ilişkin birleşme hükmü ise, belge "*vermeme ve almama*" ile "*düzenlememe ve bulundurmama*" fiilleri itibariyle ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının vermeme–almama fiillerinden kaynaklanan "bir takvim yılı içindeki (1 Ocak–31 Aralık) her bir belge nevine ilişkin olarak çıkan özel usulsüzlük kabahatleri için kesilecek ceza, kabahat kaç defa meydana gelmiş olursa olsun, **250.000 TL**'yi geçemeyecektir (VUK. m. 353/2). Aynı belge nevinden kasıt, maddede yazılı fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu ve gider pusulasının her birinin ayrı nevi kabul edilmesidir. Örneğin, verilmeyen ve

alınmayan 15 fatura varsa bunların her birine ilişkin kesilecek cezaların toplamı anılan ceza sınırını aşması halinde ceza bu sınır kadar olacaktır.

Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelere ilişkin düzenlememe- bulundurmama fiillerinde kesilecek ceza her belge türü için tespit başına **25.000 TL**'yi geçmemek üzere bir takvim yılında **250.000 TL**'yi[136] aşamayacaktır. Yukarıda sayılan belgelerin sayısı ne olursa olsun, bunların bu biçimdeki durumlarının ortaya çıkartılması tek tespit olarak kabul edilecektir.

2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Bir kişi vergi kabahati işledikten sonra ikinci (veya daha fazla) defa kabahat işlerse, kişinin verilen cezadan dolayı uslanmadığı dikkate alınarak sonraki kabahate verilen **cezanın artırılması** yoluna gidilir. Gerçekten de tarihin hemen her döneminde fiilin tekrarlanması halinde kabahat işleyenin cezası artırılmıştır. Tekerrür, kişinin kabahat işleme ısrarına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi kabahatleri açısından tekerrüre ilişkin düzenleme vergi ziyaı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatini kapsayacak şekilde VUK'un 339. maddesinde yapılmıştır. Özel usulsüzlük kabahatleri tekerrür hükümlerinin dışında tutulmuştur. Bunlara her defasında ilk kez işlenmiş gibi ceza verilir.

Tekerrür cezası vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya genel usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere uygulanır.

Vergi kabahatleri açısından tekerrürün şartları şunlardır:

i-Kabahatin vergi ziyaı veya genel usulsüzlük olması,

ii-Sonraki kabahatin önceki kabahat ile aynı olması (önceki vergi ziyaı kabahati ise sonrakinin de vergi ziyaı kabahati olması veya önceki genel usulsüzlük kabahati ise sonrakinin de genel usulsüzlük kabahati olması).

iii-Önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması,

iv- Kesinleşmeden sonra yeni bir kabahatin işlenmesi

v-Sonraki kabahatin belirli sürede kesilmesi

(Vergi ziyaı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren 5.yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar,

[136] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

Usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar kesilmesi).

Tekerrür cezasının miktarı;

- Vergi ziyaı kabahatinde %50,

- Genel usulsüzlük kabahatinde %25

oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.

Ancak tekerrür sonucunda hesaplanan artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz. Örneğin 2019 yılında kesinleşen 10.000 TL vergi ziyaı cezası bulunan bir mükellefe 2022 yılında 200.000 TL ikinci bir vergi ziyaı cezası kesilecekse, tekerrür hükümleri gereği kesilen cezanın %50'si olan 100.000 TL yerine 10.000 TL tekerrür artırımı yapılacaktır.

Diğer taraftan **özel usulsüzlükler için bir kat fazla ceza** kesileceğine ilişkin düzenlenen tekerrür hali vardır. İdarenin istediği bilgileri vermeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, mecburiyetleri yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır (VUK mük. m.355).

Kanun koyucu sonradan ortaya çıkan ikinci fiile daha fazla ceza öngörmüşse bu durum tekerrür olarak nitelendirilir. Kanunda kesintiden sonraki fiili için kesilecek ceza bir kat fazlası denildiğinden, birinciye verilen ceza 100 birim ise ikinciye verilecek cezanın 200 birim olması tekerrür nedeniyledir.

3. Vergi Kabahatlerinde İştirak

İştirak, bir kişi tarafından işlenebilen kabahatin birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Kabahate iştirak, iştirak edenin belli bir işbirliğini ve irade varlığını gerekli kılar. VUK ve KK'da kabahatlere iştirak tek tip faillik (eşitlik sistemi) şeklinde düzenlenmiştir. Tek tip faillikte kabahate katılanlar; birlikte faillik, azmettirme ve yardım olarak ayrılmamakla birlikte iştirakin bu kavramların tümünü barındırdığı tartışmasızdır[137]

İştirakin birinci kategorisi **failliktir**. Kabahatin kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail sayılır. Bir kabahatin işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Bu durumda bir fiilin işlenmesi üzerinde hakimiyet kurmuş kişiler veya doğrudan doğruya bu fiili birlikte işleyenler, iştirak hükümlerine göre sorumlu tutulur.

[137] Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, ss. 154-157.

İştirakin ikinci çeşidi **azmettirmedir**. Azmettirme, belli bir kabahati işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bunu işlemeye karar verdirilmesidir. Azmettiren esas kabahati işleyen kişiyi bu fiili işlemeye zorlamaktadır.

İştirakin üçüncü türü de **yardımdır.** Yardım eden, fiil üzerinde hakimiyet sahibi olmamakla birlikte, fiilin işlenmesine yardımcı olandır. Yardım şu şekillerde olabilir:

- Kabahat işlemeye teşvik etmek, kabahat işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek,
- Kabahatin nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak,
- Kabahatin işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

Vergi kabahatleri açısından iştirakin geçerli olacağı kabahat ve fiiller düzeyinde genel bir şart getirilmiştir. İştirakin var olabilmesi için; iştirak edilen kabahatin "**vergi ziyaı**" olması ve bu kabahatin de "**ağır nitelikli fiillerle**" işlenmesi gerekmektedir. Dikkat edildiğinde iştirak, vergi ziyaı kabahatinin tüm fiilleri itibariyle geçerli kabul edilmemiştir.

Tüm iştirak biçimleri için geçerli olmak üzere iştirak çeşitleri arasında farklılık gözetilmeksizin aynı oranda yaptırım uygulanır. İştirak edenlere verilecek ceza, yaratılan vergi ziyaının 1 katıdır. İştirak cezasını vergi ziyaı cinsinden ifade etmek gerekirse, **asıl fiili işleyenlere verilecek vergi ziyaı cezasının 1/3'ü** olduğu görülür (VUK m. 344/3).

E. VERGİ KABAHATLERİNE İLİŞKİN CEZALARINDAN KURTULMA YOLLARI

Vergi hukukunda kabahat işleyenler, bazen idarenin kestiği cezaları ortadan kaldırma yollarına gidebilirlerken, bazen de belirli hukuki yollara başvurarak ceza kesilmesini engelleyebilmektedirler. Mükellef veya sorumlunun kabahat işlediğini vergi dairesi tespit etmiş ve ceza kesmişse, ceza muhatabı ya kabahatini kabul eder ve idari yollardan yararlanarak ödeme cihetine gider ya da kabahatini kabul etmeyerek dava yoluna gider.

Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller: Ödeme, takas, af, terkin, tahsil zamanaşımı, hata düzeltme, uzlaşma, ölüm, cezalarda indirim, kanun yolundan vazgeçme ve dava açma olarak sayılabilir. Hemen belirtelim ki, bu yollardan bazıları hem vergiler hem de cezalar için geçerli iken, bazıları sadece cezaları ortadan kaldırmaktadır.

Vergi Cezası Kesilmesini Engelleyen Haller: Yanılma, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, ceza kesme zamanaşımı ile ölüm.

Vergi cezalarını ortadan kaldıran haller ve vergi cezası verilmesini önleyen haller bir bütün olarak şu şekilde gösterilebilir:

Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller	Vergi Cezası Kesilmesini Engelleyen Haller
- Ödeme - Mahsup ve Takas - Af - Terkin - Tahsil Zamanaşımı - Hata Düzeltme - Uzlaşma - Kanun Yolundan Vazgeçme - Dava - Ölüm (Cezadan sonra) - Cezalarda İndirim	- Yanılma - Mücbir Sebep - Pişmanlık ve Islah - Ceza Kesme Zamanaşımı - İzahın Kabulü - Ölüm (Cezadan önce)

Vergi cezalarını ortadan kaldıran hallerden ödeme, mahsup ve takas, af, terkin, tahsil zamanaşımı ve vazgeçme aynı zamanda vergi borçları için de geçerlidir. Bu nedenle ilgili yollar 8. Bölümde açıklanmış olup, burada sadece cezalar için geçerli olan cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, ölüm ve yanılma yoluna ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Ayrıca mevcut bir uyuşmazlığa dayalı olarak vergi cezasının ortadan kalkmasını sağlayan hataların düzeltilmesi, uzlaşma, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme, dava açma ve bireysel başvuru yolu da kitabın vergi uyuşmazlıkları başlıklı 11. Bölümünde açıklanacaktır.

1. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim müessesi adından da anlaşılacağı üzere **sadece cezalara** yöneliktir. Cezalarda indirim, ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği ve sonuç alabileceği bir yoldur. VUK'un 376. maddesine göre uygulanan cezalarda indirim müessesesi ile cezanın bir kısmı ortadan kaldırılır.

Cezalarda indirimden yararlanmak isteyen kişi cezanın tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** içinde vergi dairesine başvurarak vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talebinde bulunabilir.

Cezalarda indirim oranı, duruma göre farklılaştırılmıştır. Buna göre;

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh ***Vergi ziyaı, Genel usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezalarının yarısı***,
- Uzlaşmanın vaki olması ve uzlaşılan ***Vergi ziyaı, Genel usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezalarının*** %75'i ödenmesi durumunda ***uzlaşılan cezanın %25'i***

indirime konu edilmektedir.

Diğer taraftan **6.800 TL**[138]'yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için VUK'un 376. maddesinde yer alan cezada indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanması öngörülmüştür. Böylece **6.800 TL'yi** aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için cezalarda ***indirim oranı doğrudan % 75*** olarak uygulanır.

Vergi dairesine 30 gün içinde başvuruda bulunan kişinin cezalarını indirimli olarak **1 aylık ödeme süresi** içinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren **3 ay** içinde ödemesi gerekir. Aksi takdirde cezalarda indirim imkânından yararlanamaz.

2. Pişmanlık ve Islah

Mükelleflerin bir vergi kabahati işledikten sonra kabahatini kendiliğinden vergi idaresine haber vermeleri halinde ceza kesilmesini önlemek amacıyla "pişmanlık ve ıslah" müessesesi düzenlenmiştir (VUK, m. 371). Müessese vergiye ilişkin bazı ödevlerin mükelleflerce yetiştirilememesi, unutulmasına karşı toleranslı bakışı ifade eder. Bu tolerans mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda önemli bir yere sahip olması yanında idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları yargıya gitmeden çözümünü sağlaması ile idarenin personel kaynaklarını ve zamanını daha etkin kullanılmasına katkı sağlar.

Pişmanlık, ihbar yapılmasından veya incelemeye başlanılmasından ya da takdir komisyonuna başvurulmasından önce işlenilen kabahatten pişman olunduğunun ilgili makama bildirilmesidir. Islah ise, işlenilen kabahatten pişman olunduğunun ilgili makama bildirilmesinden sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi veya eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesidir. Yani mükellefin dilekçe vermesi pişman olduğu, yapması gerekenleri yerine getirmesi de ıslah olduğu aşamayı gösterir[139]. Pişmanlık zammının hesabı şu şekilde yapılır:

---

[138] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

[139] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2.baskı, DEÜ Yayını, İzmir, 1997, ss.18-19.

Pişmanlık Zammı = Pişmanlıkla Ödenen Vergi x Geciken Ay x Pişmanlık Zammı Oranı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi **beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler** için geçerlidir. Bu çerçevede gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, veraset ve intikal, banka sigorta muameleleri, damga ve bazı belediye vergileri beyana dayandıklarından pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilir. Emlak vergisi ile ilgili kanunda açık hüküm bulunması nedeniyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir (VUK m. 371/son).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi **vergi ziyaı cezası kesilmesi** ile iştirak halinde işlenenler dahil **kaçakçılık cezalarının verilmesini** önlemektedir. Bu nedenle, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellef veya vergi sorumlularına işlemiş oldukları vergi ziyaı kabahat ile kaçakçılık suçundan dolayı ceza kesilmemesi için bazı şartlar öngörülmüştür. Bu şartlar:

i- Kendiliğinden Haber Verme: Mükellefin işlemiş olduğu fiili ilgili makamlara dilekçe ile *kendiliğinden haber vermesi* gerekir. Kendiliğinden haber vermeden; mükellef hakkında ihbarda bulunulmadan, **olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesi başlanmadan** veya ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükellefin kendisinin yetkili makamlara başvurması anlaşılır. Bu durumda vergi incelemesine alınan veya takdir komisyonuna sevk edilen vergi türünden farklı vergi türleri için pişmanlıktan yararlanma olanağı bulunmaktadır. Örneğin 2020 yılı Kurumlar Vergisi yönünden vergi incelemesine alınan bir mükellef, Katma Değer Vergisi veya Özel Tüketim Vergisi için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmektedir.

ii- Beyanda Bulunma: Kendiliğinden haber verme mükellefin cezalandırılmaması için yeterli değildir. Ayrıca, mükellefin dilekçe ile *haber verme tarihinden itibaren **15 gün*** içinde *hiç beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olan vergilerini tamamlaması veya düzeltmesi için beyanda bulunması* gerekir.

iii- Vergilerle Birlikte Pişmanlık Zammını Ödeme: Mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin her ay ve kesri için "gecikme zammı" oranında bir pişmanlık zammı ile birlikte *haber verme tarihinden itibaren* **15 gün** içinde ödenmesi gerekir.

Mükellef veya vergi sorumlusunun pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirmesi halinde, kendilerine vergi ziyaı cezası kesilmez. Ayrıca bu durum, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarının da işlendiği gerekçesiyle dava açılmasına engel olmakta ve dolayısıyla mükellef ve vergi sorumlusu bu suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalardan da kurtulmaktadır.

Örnek: (Y) Ltd. Şti. 2021 faaliyet yılı ile ilgili olarak 80.000 TL kazanç beyan ederek (80.000 x %25 =) 20.000 TL vergiyi vadesinde (30.04.2022) ödemiştir. Ancak 20.10.2022 tarihinde (Y) Ltd. Şti. kendiliğinden vergi dairesine pişmanlık dilekçesi vererek 30.000 TL ilave beyanda bulunmuş ve buna ilişkin vergi ve pişmanlık zammını 25.10.2022 tarihinde ödemiştir.

(Y) Ltd. Şti.'nin ödeyeceği vergi ve pişmanlık zammı şöyle hesaplanır:

Beyan edilen ve ödenen ilave vergi : 30.000 x % 25 = 7.500 TL

Normal vadeden ödeme gününe süre : (5 ay + 25 gün) =

(5 tam ay + 1 kıst ay) = 6 ay

Ödenen pişmanlık zammı : 7.500 x 6 x **%1,60**[140] = 720,00 TL

3. Ölüm

Ölüm vergi cezalarını ortadan kaldıran bir nedendir (VUK m. 372). Ölümle birlikte cezaların ortadan kalkması "*cezaların şahsiliği*" ilkesinin bir sonucudur. Ceza muhatabının ölüm hali, o ana kadar ödenmeyen cezaların tümünün ortadan kalkmasına yol açar. Bu nedenle, ölen kişinin cezalarının tahsilinden vazgeçilmiş olur. Burada dikkat çekilmesi gereken husus, ölüm halinin sadece cezaları ortadan kaldırdığıdır. Bu nedenle ölen kişinin vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçer (VUK m. 12). Ölüm karinesi ve gaiplik (gaibin geri gelmesine ilişkin teminat süresi dolması halinde) cezaları ortadan kaldıran etki gösterir.

Ölüm, ölen mükellefin vergi cezalarını ortadan kaldırdığı gibi, aynı zamanda vergi kabahati nedeniyle ceza verilmesini de engelleyen bir nedendir. Çünkü ölümden sonra, önceki dönemlerle ilgili yapılan incelemelerde ceza verilmesi gereken kabahatlerin işlendiği tespit edilse bile ilgililere ceza verilemez.

4. Yanılma

Yanılma, mükellefin idarece yanıltılması hali olup **vergi cezası verilmesini ve gecikme faizi hesaplanmasını önleyen bir müessesedir** (VUK m. 369). Yanılma yetkili idari makamların yükümlüye yanlış bilgi vermesi veya yargı organlarının içtihatlarını değiştirerek uygulamaya ilişkin görüş değiştirmeleri halinde söz konusu olur. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (veya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın) verdiği özelgeye veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ge-

[140] Bkz. 1947 sayılı CBK, 30.12.2019 tarih ve 30994 sayılı Resmî Gazete.

nel tebliği ve sirkülerine göre vergi uygulamasını gerçekleştiren mükellefe ceza verilmesi ve gecikme faizi hesaplanması doğru olmaz.

Mükellefler nitelikleri kanunda belirtilen (VUK m. 369) şekilde yanılgı içine düşerlerse, hukuka aykırı davranışlarından dolayı kendilerine ceza verilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Çünkü mükellefin yanılmış (daha doğrusu yanıltılmış olması) onun kabahat işleme konusundaki iradesini bütünüyle ortadan kaldırır. Yanılma sadece vergi cezası kesilmesine ve gecikme faizi hesaplanmasına engel teşkil eder. O halde yanılma vergiyi ortadan kaldırmaz ve vergi dairesi vergiyi tarh edip tahsil yoluna gider.

Yanılma hali iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan biri yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi, ikincisi yetkili makamların bir hükmün uygulamasına ilişkin görüş değiştirmesidir. Mükellefler vergi uygulamaları ile ilgili olarak tereddüde düştükleri konularda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yazı ile başvurarak görüş isteyebilirler. Hazine ve Maliye Bakanlığı da mükelleflere yazı veya sirkülerle o konu hakkında yanlış bir bilgi vermişse, buna uygun işlem yapan mükellefe bu fiilleri nedeniyle ceza verilmez. Çünkü bu halde mükellef idare tarafından yanıltılmış demektir. Örneğin, bir giderin verilen özelge ile kanunen kabul edilebilir nitelikte olduğu belirtilmişse, daha sonradan aynı giderin kanunen kabul edilmeyen nitelikte olduğundan bahisle ceza verilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Sık sık kanun hükümlerinin uygulanış şekli konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı kamuoyuna yorumunu genellikle çıkardığı genel tebliğler aracılığıyla yapar. Fakat zaman içinde idare hükmün yorumlanmasında görüş değiştirebilir. İdarenin eski görüşü yanlış olsa bile, mükelleflere bu yanlış bilgiye dayanarak yaptıkları fiilleri nedeniyle ceza verilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bazen yargı organları da şartlara göre içtihatlarda değişikliğe gidebilirler. Eski içtihatların geçerli olduğu dönemlerde gerçekleştirilen fiiller yeni içtihat dikkate alındığında kabahat olsa bile ceza verilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve yargı organlarının görüş değiştirmesinden sonra, hala eski görüş çerçevesinde uygulamaya devam edilmesi mükellefi kabahatli duruma düşürür ve fiiline uygun düşen ceza verilir. Örneğin Danıştay şüpheli alacak ayrılması bakımından önceki tarihli kararlarında "pasifte karşılık ayrılmadan şüpheli alacaklar zarar gösterilemez" görüşünde iken, daha sonraki kararlarında "pasifte karşılık ayırmak yerine şüpheli alacak karşılıklarının doğrudan kâr-zarar hesabına kayıt yapılmasında sakınca yoktur" şeklinde görüş ortaya koymuştur[141].

[141] Dnş. 4. Dairesi, 29.04.1972 tarih ve E:1971/7173, K:1972/3302 sayılı karar; Dnş. 4. Dairesi, 19.10.1992 tarih ve E:1991/2342, K:1992/4472 sayılı karar.

F. VERGİ İHBAR İKRAMİYESİ

Vergi idaresinin mükellef davranışları karşısındaki haber alma yollarından birisi de ihbar yoludur. Ülkemizde vergi incelemelerinin önemli bir kısmı ihbarlara dayalı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet veren kişi veya kurumları yetkili makamlara haber verenleri teşvik etmek amacıyla belirli konularda ve belirli şartlarda ihbar ikramiyesi verilmektedir.

İhbar ikramiyesinin konusuna sürekli vergiler (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi vb.) ve sadece bu vergi asıllarına bağlı vergi zıyaı cezası girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ile gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i alacaklar ihbar ikramiyesinin konusuna alınmamıştır. Kanunda ihbar ikramiyesi sadece vergilerle ilgili düzenlenmiş değildir[142].

Muhbir tarafından herhangi bir mükellef hakkında yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması gerekir. Ayrıca ihbar konularının vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile illiyet bağı olmalıdır. İkramiye kesinleşen vergi ziyaı üzerinden hesaplanır.

Muhbire ihbar ikramiyesinin ödenebilmesi için ihbarcı kendini gizlememeli ve vergi inceleme elemanına istenilen bilgileri vermelidir. İhbarda bulunan kişi inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İhbarcının vergi kaçıranlar arasında olup olmamasının önemi yoktur. Birden fazla ihbarcı olursa ikramiye ihbarı ilk yapan kişiye verilir.

İhbar ikramiyesi ödenebilmesi için vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanı raporunda muhbirin matrah farkına katkı oranını belirtmesi zorunludur. Ayrıca bir ihbar dilekçesinin veya tutanağının bulunması ve muhbirin ikramiye ödenmesini yazılı olarak talep etmesi gerekir. İkramiye hesabı aşağıda verilen dört dilim üzerinden önce artan, sonra azalan ve sonra da sabit oranlı tarifeye göre hesaplanır. İkramiye miktarının hesaplanması kesinleşen vergi aslı ve vergi ziyaı cezasına[143] uygulanarak bulunan tutar olur.

Dilimler	Oran (%)
İlk 500 TL için……	15
Sonra gelen 4.500 TL için ……	30
Sonra gelen 10.000 TL için ……..	20
Sonra gelen TL için ……	10

[142] 26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun".

[143] Fakat vergi kanunlarındaki şekle ve usule ilişkin hükümlere aykırı davranılmasına dayan (VUK m.351) genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları vergi asına bağlı olmadığından, bunlar için ihbar ikramiyesi verilmez.

Hesaplanan ikramiyenin 1/3'ü vergi ve vergi ziyaı cezası kesinleştiğinde (kesin veya kati tahakkukunda), geri kalan 2/3'lük kısmı ise bunların tahsilinden sonra muhbire ödenir.

IV. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Vergi suçlarına ilişkin cezalar ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonucunda verilir. Cumhuriyet Savcısı tarafından vergi suçu şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen sürece **soruşturma** aşaması denir. Soruşturma sonucunda fiillerin suç oluşturduğu kanaatine ulaşırsa Cumhuriyet Savcısı ceza mahkemesine kamu davası açar.

Vergi suçlarında ceza genel olarak **asliye ceza mahkemeleri** tarafından verilir. Dava açılmasıyla hükmün kesinleşmesine kadar süren aşama ise **kovuşturma** aşamasını oluşturur. Yargılama sonucunda, mahkûmiyet (hapis ve/veya adli para cezası), beraat, davanın düşmesi, davanın reddi, görevsizlik veya muhakemenin durması şeklinde kararlar verilebilir.

Ceza mahkemesinden çıkan kararlar, vergi kabahatlerine ilişkin cezaları uygulayacak vergi dairesinin kararları üzerinde etkili olmadığı gibi, vergi dairesinin kararları da ceza hakimini bağlamaz (VUK m. 367/5).

VUK'da düzenlenmiş olan vergi suçları; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapmak suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ile ekim sayım beyanlarının denetlememe suçu olarak sayılabilir.

A. KAÇAKÇILIK SUÇLARI

Kaçakçılık suçu kanunda sayılmış fiillerden birinin işlenmesiyle ortaya çıkar. Mahkeme ceza verirken fiilin işlenmesinde sanığın kasıt içinde bulunmasını aramaktadır. Suç fiilleri VUK'un 359. maddesinde sayılmış olup, bunlar aynı zamanda üç kat ceza kesilmesine sebep olan vergi ziyaı kabahatinin "*ağır nitelikli*" sayılan fiilleridir. Kaçakçılık suçları çatısı altında düzenlenen her biri birer suç olarak düzenlenen fiiller;

- *Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması*
- *Gerçekte Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açılması*
- *Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Çift Defter Tutulması*
- *Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi*
- *Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması*
- *Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi*
- *Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi*

- *Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması*
- *Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması*
- *Ödeme Kaydedici Cihazlara Kanuna Aykırı Her Türlü Müdahalede Bulunulması*

Yukarıda sayılan fiiller için soruşturmanın başlatılması için kaçakçılık suçu raporunun (suç duyurusunun) düzenlenmesi yereli görülmemiş olup, rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması şarttır. Mütalaa almadan soruşturma başlatılamayacak ve kovuşturma yürütülemeyecek olması mütalanın dava şartı olarak düzenlendiğini göstermektedir (VUK m.367). Vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri VUK'un 359 maddesinde üç bent halinde sayılmış olup, kamu düzenini zedelemedeki ağırlıkları açısından farklı sürelerde hapis cezaları ile cezalandırılmıştır.

Bu durumu şu şekilde gösterebiliriz:

Kaçakçılık Suçu Fiilleri		Cezası
VUK m. 359/a	- Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması - Gerçek Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açılması - Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Çift Defter Tutulması - Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi - Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	***18 aydan 3 yıla kadar hapis***
VUK m. 359/b	- Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi - Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi - Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	***3 yıldan 5 yıla kadar hapis***
VUK m. 359/c	- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması	***2 yıldan 5 yıla kadar hapis***
VUK m. 359/ç	- Ödeme Kaydedici Cihazlara Kanuna Aykırı Her Türlü Müdahalede Bulunulması	***3 yıldan 5 yıla kadar hapis***

B. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

Devletin vergiyi alan otorite olarak, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve ailevi hatta sosyal durumları hakkında bilgiler edinmesi normaldir. Vergilendirme işleriyle uğraşan memurlar, vergi incelemesinde ve idari yargıda görev yapanlar, komisyonlarda görev alanlar, bilirkişiler ve kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar, görevleri nedeniyle öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları;

-ifşa etmeleri veya

-kendilerinin veyahut üçüncü kişilerin yararına kullanmaları

halinde vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olurlar (VUK m. 362). Suçu belirli konumdaki kişiler işleyebildiği için bu suç mahsus suç niteliği taşır.

Kovuşturması **şikâyete bağlı** bir suçtur. Şikâyet hakkı olan kişi fiili ve failin kim olduğunu öğrendiğinden **altı ay** içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılmaz. Şikâyete bağlı dava açılması halinde ise, hüküm kesinleşinceye kadar şikayetçi şikayetinden vazgeçebilir.

Suça verilecek ceza VUK'un 362 maddesinin açık yollaması gereği "Ticari Sırrın Açıklanması" ile ilgili TCK'nın 239. maddesi hükümlerine göre yapılır. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal suçuna verilecek ceza, **bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası** olmaktadır. Dikkat edilirse ceza, hapis yanında adli para cezası şeklinde verilmek üzere düzenlenmiştir.

C. MÜKELLEFLERİN VERGİSEL ÖZEL İŞLERİNİ YAPMAK SUÇU

Kamu hizmetinin görülmesinde asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken, görev tanımı dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları asıldır. Bu nedenle, vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanlar "*mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini*" yapamazlar. Aksine davranış suç olarak düzenlenmiştir (VUK m. 363). Failin mükellef nezdinde yaptığı veya gerçekleştirdiği özel işlerin vergi kanunlarının uygulamasıyla ilgili olması yeterlidir. Vergi dairesindeki görevli bir memurun herhangi bir mükellefin defterini tutması, beyannamesini doldurması, inceleme elemanının veya mahkeme yargıcının dava dilekçesi yazması bu konuda örnek olarak verilebilecek özel işlerdendir.

Mükellefin özel işlerini yapanların TCK'nın 257/ (1). maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir (VUK m. 363). Buna göre ceza, "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" için öngörülen **altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır.**

D. HAYSİYET VE ŞEREFE TECAVÜZ (HAKARET) SUÇU

Mükelleflerle ilgili olarak kamuoyuna ve ilgili kuruluşlara açıklanan veya verilen bilgilerden dolayı mükelleflerin korunma ihtiyacı görülmüş ve bu ihtiyaç VUK'un 5. maddesinde getirilen bir ceza müeyyidesi ile giderilmeye çalışılmıştır. Suç mükellefin vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borcu ve cezalara ilişkin açıklanan bilgilere dayanılarak mükellefin şeref ve haysiyetine aykırı veya onu küçük düşürücü şekilde kullanılmasıdır. Bu suça verilecek ceza, saldırıya maruz kalan kişinin şikayetine bağlıdır. Dolayısıyla **şikâyete bağlı** bir suçtur. Şikâyet hakkı olan kişi fiili ve failin kim olduğunu öğrendiğinden **altı ay** içinde şikâyette bulunmadığı takdirde soruşturma ve kovuşturma yapılmaz.

Suçu işleyebilmek açısından kişi yönünden bir sınırlama getirilmemiştir. Suça verilecek ceza TCK'nın 125. maddesindeki "*Hakaret Suçu*" için öngörülen **üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır**. Haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilenler, uğradıkları maddi ve manevi zararlar nedeniyle borçlar hukukunun haksız fiil hükümlerine göre tazminat davası açabilirler. Tazminat talebiyle ilgili davaya bakacak mahkeme hukuk mahkemesidir.

E. EKİM SAYIM BEYANLARINI DENETLEMEME SUÇU

Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü (GVK, m. 54) aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerinin bulundukları köy veya mahallerin muhtarlarına ekim sayım beyanında bulunma mecburiyeti getirilmiştir (VUK m. 243). Çiftçinin ilgili beyanını her yılın Kasım ayında yapması gerekir. Yapılan beyanların doğruluğu veya beyanda hiç bulunmamış olanların denetimi ve bildirimine ilişkin işlemlerden muhtar ve ihtiyar heyetleri sorumludur (VUK m. 245).

Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri TCK'nın "görevi kötüye kullanma suçu"na ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır (VUK m. 246/2). Bu durumda, suça verilecek ceza TCK'nın m. 257'de "Görevi Kötüye Kullanma Suçunun" görevin gereklerini yapmakta ihmal için öngörülen ceza olan altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır.

F. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

Vergi suçları yalın olarak işlenebileceği gibi birleşme, tekerrür ve iştirak şeklinde özel hallerle de işlenebilir.

1. Vergi Suçlarında Birleşme

Failin fiili tek ve ortaya çıkan suç da tek ise, birleşme yapılmasını gerektiren bir durum yoktur. Ancak tek fiille birden fazla kanun hükmü ihlal edilir ve birden fazla suç ortaya çıkarsa fail **sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır**.

Diğer taraftan kaçakçılık suçu gibi zincirleme suçlarda, aynı dönem içinde birden fazla fiil olsa bile tek cezaya hükmedilmektedir. Farklı dönemlerde fiil işlenmesi halinde, her dönem için ayrı ceza verilmektedir.

2. Vergi Suçlarında Tekerrür

Bir suçtan dolayı hüküm giyen bir kişi, kanunun belirlediği koşullar içinde ikinci veya daha fazla defa tekrar suç işlerse kendisine tekerrür hükümleri uygulanır. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki ve sonraki suçların belirli süreler içinde işlenmesi gerekir. Vergi suçlarına 5 yıl ve daha az hapis cezası verildiğinden, hapis cezalarının **infaz sona erme tarihinden itibaren 3 yıl içinde** yeni suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri devreye girer. Suçlarda tekerrür halinde ceza artırımı yapılmamakta, bunun yerine infaz koşulları nispi olarak ağırlaştırılmaktadır.

3. Vergi Suçlarında İştirak

Bir tek kişi tarafından gerçekleştirilebilen bir suçu, birden çok kişi işbirliği içinde gerçekleştirdiğinde suça iştirakten söz edilir. İştirak halinde suçun işlenmesi genellikle kolaylaşmaktadır. İştirak şekilleri, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hâkimiyet ölçü alınarak TCK'nın 37 ve 41. maddeleri arasında faillik, azmettirme ve yardım olarak düzenlenmiştir. Suça iştirak hangi halde olursa olsun, **iştirak edene verilecek ceza asıl failin cezası kadardır**.

Ancak vergi kaçakçılığı suçu hangi fiille meydana gelmiş olursa olsun, suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde **menfaatinin bulunmaması halinde**, suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek **cezanın yarısı indirilir** (VUK m. 360). Diğer suçlara iştirak halinde genel hükümler uygulanır.

G. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN CEZALARDAN KURTULMA YOLLARI

Vergi suçlarını işleyen kişi ile Devlet arasında kurulan ceza ilişkisi kanunda belirtilen hallerde ortadan kalkmaktadır. Bu haller şu şekilde belirtilebilir:

İnfaz: Verilen ceza, suçluya yönelik yapılan infaz ile sona erer.

Ölüm: Hükümlünün ölümü halinde "hapis" ve "henüz infaz edilmemiş adli para cezaları" ortadan kalkar.

Cezanın Ertelenmesi: İşlediği suçtan dolayı hakkında *2 yıl ve daha az süreli hapis cezası* verilen kişinin cezasının ertelenmesine karar verilebilir. Takdir mahkemeye aittir.

Koşullu Salıverme: Hapis cezasının *2/3'ünün çekilmesi* ve *infazda geçen sürenin iyi hal kurallarına uygun* olması koşuluyla, mahkûmiyet süresi tamamlanmadan, alınan bir kararla mahkûm serbest bırakılabilir.

Af: Ceza veya infaz ilişkisini ortadan kaldıran hallerden birisidir.

Zamanaşımı: Hapis veya adli para cezasını gerektiren *vergi suçlarında* **dava açma zamanaşımı** süresi suçun işlendiğinden itibaren **sekiz yıl** olarak belirlenmiştir. Vergi suçları için öngörülen **ceza zamanaşımı** süresi ise dava açıldığından itibare*n* ***on yıldır***.

Şikâyetten Vazgeçme: Şikâyete bağlı suçlarda şikâyetten vazgeçilebilir.

Uzlaşma: Şikâyete bağlı suçlarda uzlaşmaya gidilebilir. Bu uzlaşma kabahatlerdeki uzlaşma değildir.

Pişmanlık: Pişmanlıktan yararlanmak sadece vergi kaçakçılığı suçu ve buna iştirak edenler için öngörülmüştür.

Ön Ödeme: Sadece para cezası gerektiren veya hapis cezası üç ayı aşmayan suçların failleri ön ödemede bulunurlarsa kamu davası açılmaz.

Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması: Yargılama sonucunda hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Önemli şartlardan biri, hükmolunan suçun cezasının iki yıl ve daha az süreli hapis cezası veya adli para cezası olmasıdır.

Denetimli Serbestlik: Hükümlülerin dış dünyaya uyumlarını sağlamak, aileleriyle bağlarını sürdürmelerini ve güçlendirmelerini temin etmek amacıyla, koşullu salıverilmesine 1 yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlülerin talebi hâlinde, cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infazına, ceza infaz kurumu idaresince hazırlanan değerlendirme raporu dikkate alınarak, hükmün infazına ilişkin işlemleri yapan Cumhuriyet başsavcılığının bulunduğu yer infaz hâkimi tarafından karar verilebilir.

ONBİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Kavram olarak uyuşmazlık; herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları nedeniyle anlaşamamalarını ifade eder. ***Vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefleri (ödevlileri) ile gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklarıdır.*** Dolayısıyla vergi dairesi müdürlüğündeki bir memurun tayin işlemi vergi uyuşmazlığı sayılmaz. Vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefi (ödevlisi) ile vergi idaresini karşı karşıya getiren ve mükellefiyeti etkileyen anlaşmazlıklardır.

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinde de bu ilişkinin tarafları olan alacaklı (devlet) ile borçlu (mükellef) arasında zaman zaman sorun ya da uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu sorunlar verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında yapılan işlemlerle ilgili olabileceği gibi ceza kesme işlemlerinden de kaynaklanabilmektedir.

Vergilemeye ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkların verginin tarafları olan mükellef/sorumlu/ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümüne büyük önem verilmektedir. İşte vergi sorunlarının hukuki uyuşmazlık haline getirilip, yargı yoluna gidilmeden taraflarca çözüme kavuşturulmasına vergi sorunlarının ***idari aşamada çözüm yolları*** denir. Vergi sorunlarının idari aşamada çözümlenememesi ya da bu yollara başvurulmadan doğrudan dava açma yoluna gidilmesi haline ise vergi uyuşmazlıkların **yargı aşamasında çözüm yolları** denir.



II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Verginin tarafları olan mükellef ile vergi idaresinin uyuşmazlığı yargı yoluna götürmeden kendi aralarında barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturmalarına ya da idarî denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığı ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına vergi uyuşmazlıklarının ***idari aşamada çözüm yolları*** (*barışçıl çözüm yolları*) denir. Ancak burada hemen belirtelim ki, mükellefin bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur. Mükellef dilerse doğrudan doğruya yargı yoluna da başvurabilir. Yani, idari yola gitmek, yargı yoluna başvurmanın ön şartı değildir. Ayrıca mükellefin önce idari aşamada çözüm aramaya, eğer bu aşamada bir çözüm bulamazsa yargıya başvurma hakkı da bulunmaktadır. Ancak Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda durum farklıdır. Burada sorunlar önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Eğer idari aşamada sonuç alınamazsa o zaman yargıya gidilebilir.

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olarak "uzlaşma", "hataların düzeltilmesi", "üst makama başvuru", "izaha davet", "kanun yolundan vazgeçme" ve "karşılıklı anlaşma usulü" düzenlenmiştir.

A. UZLAŞMA

Uzlaşma vergi ihtilaflarının çözümünde yaygınca başvurulan idari yola ilişkin müesseselerden biridir. Uzlaşmanın özünde tarafların hak temelli değil menfaat temelli görüşme sonucu uyuşmazlığın sonlandırılması yatar. Uzlaşmada mükellef ile uzlaşma komisyonu ile karşılıklı görüşerek uyuşmazlığı çözmeğe çalışırlar. Böylelikle devlet bir an önce tahsilâtı gerçekleştirmeyi amaçlar.

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile anlaşmak için başvurabilecekleri barışçıl çözüm yollarından biridir (VUK Ek m. 1-12). Uzlaşmanın idari aşamada yapılması uyuşmazlığı kısa sürede ortadan kaldırabilmesi nedeniyle mükellefler açısından sıklıkla başvurulan yollardan biridir. Bu yolla bir taraftan vergi idaresinin kanunen alması gereken vergiler ve/veya cezaların bir bölümünden vazgeçerek bunların bir an önce tahsil edilmesi, diğer taraftan da mükellefin uzun bir dava sürecinden kurtulması sağlanmaktadır. Vazgeçilecek vergi ve cezanın oranı hakkında mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak uygulamada vergi aslının belli bir kısmı ve cezaların büyük bir kısmından vazgeçilebilmektedir.

Uzlaşma uygulama biçimi olarak "tarhiyat öncesi" ve "tarhiyat sonrası" olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde "*vergi incelenmesine*" başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı (ağır nitelikli fiiller hariç) cezası ile **6.800 TL**[144]'yi aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası girer.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve **6.800 TL**'yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan mükellef talep edebileceği gibi inceleme elemanının daveti üzerine de gerçekleşebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma için, nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış başvuru yerine geçer.

Harici bilgilere dayanılarak mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi in-

[144] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

celemesinin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde başvurulabilir.

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden **en az 15 gün önce** mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Bu durumda **uzlaşma temin edilememiş** sayılır.

b. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmesi ve Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, *vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan* uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında yapılır. Uzlaşma komisyonu biri başkan olmak üzere toplam üç üyeden oluşur ve üye tam sayısının katılması ile toplanır. Oluşturulan uzlaşma komisyonunda incelemeyi yapan eleman görev alamaz. Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonunda ya uzlaşma sağlanır ya da sağlanamaz.

(1) Uzlaşmanın Sağlanması Hali

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve tebliğ yerine geçer. Bir nüshası da üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Bu nüsha tahakkuk fişi yerine geçer.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Uzlaşma sağlanması halinde;

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.

- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.

- Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için cezalarda indirim hakkından yararlanamaz.

*- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse, kanuni ödeme sürelerinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.*

*- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için **gecikme faizi** hesaplanır.*

(2) Uzlaşma Sağlanamaması Hali

Mükellef uzlaşma görüşmelerine katılmasına rağmen **tutanağı imzalamaması** veya **ihtirazı kayıtla imzalaması** halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır. Görüşmelerin yapılmasına rağmen uzlaşma sağlanamamışsa bu konuda tutanak düzenlenir ve bir nüshası mükellefe derhal verilir.

Uzlaşma tutanağının diğer nüshası ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyata ilişkin dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibariyle uzlaşma olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, vergi dairesi tarafından tarh edilen vergi ve/veya cezaların kendisine tebliği üzerine mükellef;

- *Tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez.*
- *Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir.*
- *Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.*

Ancak mükellef aynı anda hem dava açma hem de indirim hakkını kullanamaz.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefe yönelik tarhiyatlar yapıldıktan sonra gidilebilecek bir idari yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına *ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen **vergiler*** ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi

ziyaı (ağır nitelikli fiiller hariç) cezası ile **6.800 TL**[145]'yi aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası girer. Uzlaşmaya konu edilebilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilen toplam ceza tutarı dikkate alınır.

a. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvuru

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, bizzat mükellefin kendisi veya resmi vekili tarafından yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması suretiyle yapılır. Uzlaşma talebine ait dilekçe, yetkili uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları, yetki sınırlarına göre; *Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu* şeklinde kurulurlar. Uzlaşma komisyonu biri başkan olmak üzere toplam üç üyeden oluşur ve üye tam sayısının katılması ile toplanır.

Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren **30 gün** içinde yapılması şarttır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada da mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilir. Örneğin, inceleme sonucu çıkan matrah farkının 8.000 TL'si bir gider faturasının mükerrer yazılmasından, 15.000TL'si randıman incelemesinden kaynaklanmışsa ise mükellef burada sadece mükerrer fatura yazılmasından doğan matrah farkı için uzlaşmaya giderek, randıman incelemesinden doğan matrah farkı için dava açma yoluna gidebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek haller şunlardır;

- *Tarhiyatta vergi hatalarının bulunması,*
- *Mükellef veya ceza muhatabının yanılma hali içinde olması,*
- *Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması,*
- *Uyuşmazlık konusu olayda yargı ile idarenin görüş farklılıklarının bulunması.*

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en **az 15 gün** önceden mükellefe bildirilir.

---

[145] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma toplantısına mükellef davet edildiği halde katılmaz ise görüşmelerin başlaması ve sürdürülmesi mümkün olmaz. Doğal olarak bu durumda uzlaşma toplantısı yapılamadığı için ***uzlaşma temin edilememiş*** sayılır.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmesi ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmesi, yetkili uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında yapılır. Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

(1) Uzlaşma Sağlanamaması Hali

Mükellef uzlaşma görüşmelerine katılmakla birlikte **uzlaşma tutanağını imzalamaz** veya **ihtirazı kayıtla imzalarsa**, uzlaşma sağlanamamış demektir. Bu durumda mükellef hemen cezalardan indirim talebinde bulunabileceği gibi dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise **15 gün içinde** dava açma yoluna gidebilir.

Ancak her şey bitmiş uzlaşma süreci tümüyle kapanmış değildir. Sonuçsuz kalan uzlaşma görüşmelerinden sonra mükellefe bir imkân daha verilir. O da, mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini vergi dairesine dilekçeyle bildirebilmesidir. Kabule ilişkin dilekçenin verildiği gün itibariyle uzlaşma sağlanmış kabul edilir.

(2) Uzlaşma Sağlanması Hali

Uzlaşmanın sağlanması, idare ile mükellefin eskiyi bir kenara bırakıp karşılıklı pazarlık sistemi içinde anlaştıkları yeni şartlarda bir hukuki ilişki oluşturmaları demektir. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir bu aynı zamanda tebliğ niteliği taşır. Mükellefe tebliğ edilen tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağının vergi dairesine ulaşması üzerine uzlaşma öncesi tarh ve tebliğ edilen vergi/cezalar uzlaşılan şartlara göre düzeltilir.

Uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Tarafların karşılıklı irade uyumunu ifade eden uzlaşma sağlandıktan sonra bir tarafın tek taraflı vazgeçmesi veya tutanağın iptali mümkün değildir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamayacağı gibi hiçbir mercie şikâyette de bulunulamaz.

Uzlaşma konusu yapılan vergi/cezalara ilişkin düzenlenen tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi/cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse vadeleri geçenler uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren ***bir ay*** içinde ödenir.

Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Vergi/ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olması bunları kamu alacağı olarak kesinleşmiş hale getirir. Bu noktadan sonra üzerinde uzlaşılan verginin ve bu vergiye ilişkin gecikme faizi ile cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

B. HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Vergilendirme işlemi sırasında mükelleften veya idareden kaynaklanan bir hata meydana gelmiş olabilir. İşlemin mükellef aleyhine hatalı olmasının sabit görülmesi halinde yapılması gereken işlemdeki hatanın kısmen veya tamamen düzeltilerek sonuçlarının ortadan kaldırılmasıdır. İşlem idare aleyhine sonuçlar doğuruyorsa bu defa da eksikliği gideren düzeltici işlem yapılır. Takdir komisyonu kararları vergi dairesi işlemleri olmadığından bizzat komisyon kararı hataların varlığına konu olmaz.

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 116) şeklinde tanımlanabilir. Yapılan hatalı işlem vergi idaresi lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir.

Fazla vergi istenmesi veya alınması: Vergi idaresi tarafından yapılan hatalı işlem sonucunda mükelleften fazla vergi istenmiş veya tahsil edilmiş olabilir. Bu durumda mükellef düzeltme zamanaşımı süresi içinde başvurarak hatalı işlemin düzeltilerek hataya bağlı sonuçların ortadan kaldırılmasını ister.

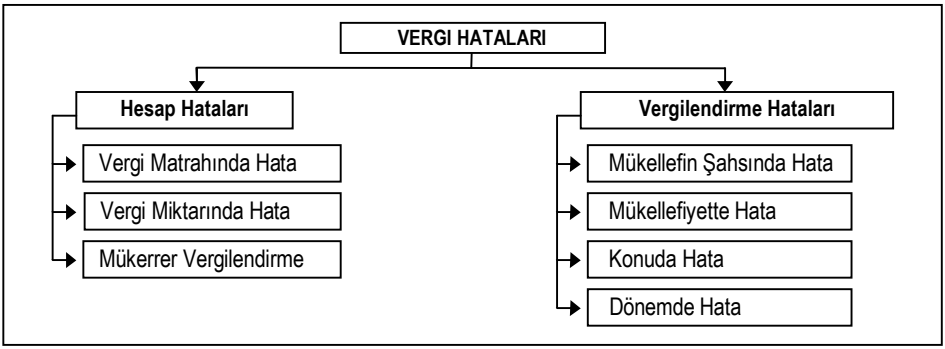
Eksik vergi istenmesi veya alınması: Vergi dairesinin eksik tarh veya tahsil ettiği verginin eksik kısmını tamamlayan düzeltici bir işlem yapmasıdır. Düzeltme işleminin zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekir. Dava açılmış olması vergi hatasının düzeltilmesi talebinde bulunmaya engele oluşturmaz. Düzeltme talebi kabul edilirse dava konusuz kalır.

Vergi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlemesine ilişkin barışçıl bir yol da vergi hatalarının düzeltilmesidir. Vergilendirme sürecinde, mükellef veya idarenin lehine veya aleyhine yapılan hataların giderilmesi için VUK'da "düzeltme" uygulamasına yer verilmiştir (VUK m. 116-126). İdare ile mükellef arasındaki hatanın varlığının tespit edilip yargı yoluna başvurmaksızın işlemdeki hatayı giderme ve bunun sonucuna uygun maddi yapıyı ortaya koymaya **düzeltme** adı verilmektedir. Düzeltme yolu sadece vergi hatalarına ilişkin sorunları çözümüne ilişkin bir yoldur.

Dikkat edilirse düzeltmenin idare hukukundaki "iptal" değil, "geri alma" işleminin farklı bir çeşidi olduğu görülür. Bilindiği gibi "iptal"; hukuka aykırı olan bir idari işlemin mahkeme kararıyla geçersizliğinin ilan edilmesidir. "Geri alma" ise, bir idari işlemin yine idarenin yapacağı bir işlemle geçmişe etkili olarak kaldırılmasıdır. Geri alma işlemi bir idari işlem olduğundan, bunun da idare adına irade açıklamaya yetkili bir kişi tarafından yapılması gerekmektedir[146].

1. Vergi Hatalarının Çeşitleri

VUK vergi hatasını haksız şekilde "eksik" veya "fazla" vergi istenmesi veya alınması olarak belirtmekle birlikte, hata çeşitlerini de ortaya koymuştur. Buna göre üst kavram olarak kullanılan vergi hataları "**hesap hataları**" ve "**vergilendirme hataları**" olarak ikiye ayrılmıştır. Bu nedenle kanunda sayılan sebepler dışındaki fazla veya az vergi istenme veya ödeme halinin hata olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.



a. Hesap Hataları

Vergi miktarını etkileyen maddi hatalarda veya aritmetiksel (toplama, çıkartma, bölme, çarpma) yanlışlıklardan kaynaklanan hatalar hesap hatalarını oluşturur. Bu hatalar da hatanın meydana geldiği veya etkilediği unsur itibariyle; vergi matrahında hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme olarak üçe ayrılmaktadır (VUK m. 117).

Vergi Matrahında Hata: Bu hatalar, matrahı etkileyen hatalar olup, vergilendirme ile ilgili belgelerde (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı, defter kayıtları, fatura tutarları, kararlar vb.) matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesidir.

---

[146] Geniş bilgi için bkz. Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, a.g.e., ss. 336-345.

Vergi Miktarında Hata: Verginin matrahı doğru olsa bile bu matraha yanlış oran veya tarifelerin uygulanması vergi miktarının yanlış hesaplanmasına sebep olur. Örneğin, verginin hesaplanması sırasında farklı bir yılın vergi tarifesinin veya doğru yılın tarifesinin yanlış uygulanması söz konusu olabilir. Ayrıca, ödenecek vergi bulunurken mahsupların yapılmaması veya mahsuplar yapılırken aritmetiksel olarak işlem yanlışlığına düşülmesidir. Bütün bu haller vergi miktarının eksik veya fazla hesaplanmasına sebep olurlar.

Mükerrer Vergilendirme: "Aynı vergi" kanununun uygulanmasında "aynı vergilendirme dönemi" için "aynı matrah" üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması halidir. Bu durumda hata yapıldığı açıktır.

b. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıklarıdır. Mükellefiyetin belirlenmesindeki yanlışlıklar mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve dönemde hata olmak üzere dört alt gruba ayrılmıştır (VUK m. 118).

Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmadır (VUK m. 118/1). Örneğin, isim benzerliği nedeniyle verginin mükellef olmayan bir kişiden istenmesidir. Bu tür hatada verginin istendiği kişinin vergiyi doğuran olayla hiçbir ilgisi olmaz.

Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kişilerden vergi istenmesi veya alınması halidir. Örneğin, geçimini sağlamak için mahalle aralarında gezerek limon satan bir kişi esnaf muaflığından yararlanmakla birlikte, vergi dairesince yıllık beyanname vermediği nedeniyle vergi tarh ettirilmesinde mükellefiyette hata vardır.

Konuda Hata: Vergi konusuna girmeyen ya da konuya girmekle birlikte istisna hükümleri nedeniyle vergi istenmemesi gerekirken mükelleflerden vergi istenmesi halidir. Örneğin, bir kişinin özel mal varlığında yer alan evindeki masayı ve sandalyelerini satması halinde kendisinden KDV istenmesi böyledir. Tek evi bulunan ve başka geliri olmayan emekliye sıfır emlak vergisi oranı uygulanması gerekirken uygulanmaması ve vergi alınması da konuda hatadır.

Dönemde Hata: Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesinin sonucu olarak yanlış dönem için vergi ödenmesidir. Örneğin, vergi kanunu veya maddesi yürürlükten kalkmasına rağmen yürürlükteymiş gibi vergi istenmiş olabilir.

2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Gerek mükellefler gerek idare yapılmış olan vergi hatalarının sonradan farkına varabilir. Ortaya çıkartılan vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla giderilmesi gerekir. VUK'un 119. maddesine göre hatalar şu yollarla ortaya çıkarılabilmektedir:

- *İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,*
- *Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile,*
- *Hatanın teftiş sırasında tespiti ile,*
- *Hatanın vergi incelemesi sırasında tespiti ile,*
- *Mükellefin başvurusu ile.*

İdare tarafından tespit edilmiş olup; tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının düzeltilmesi idarece re'sen yapılır. Hataların mükellefler tarafından tespit edilmesi durumunda, hataların düzeltilmesi yazılı başvuru ile vergi dairesinden istenir. Mükellefin düzeltme başvurusu vergi dairesince incelenir. İncelenen düzeltme talebi yerinde görülürse düzeltme gerçekleştirilir.

Hata ister idarece ister mükelleflerce ortaya çıkartılmış olsun hatanın düzeltilmesine, düzeltme yapmaya yetkili olan kişi duruma göre **vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi başkanıdır.** Vergi hataları hatalı işlemin geri alınmasıyla ilgili düzenlenecek **düzeltme fişi** aracılığıyla yapılır (VUK m. 120).

Düzeltme talepleri yerinde görülmeyen mükelleflere keyfiyet yazı ile tebliğ olunur. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra hatayı fark ederek vergi dairesine yaptıkları düzeltme başvuruları reddolunanlar dava yoluna gidebilecekleri gibi, "şikâyet yolu" ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler (VUK, m. 124). Düzeltme başvurusuna doğrudan vergi dairesince veya şikâyet üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca red cevabı verilirse (talepten itibaren 60 gün içinde cevap verilmezse başvuru zımnen reddedilmiş sayılır) talepte bulunan kişi idari dava yoluna başvurabilir. Dikkat edilirse vergi hatasının varlığı durumunda dava açma süresi düzeltme talebine ve verilecek red cevabının süresine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

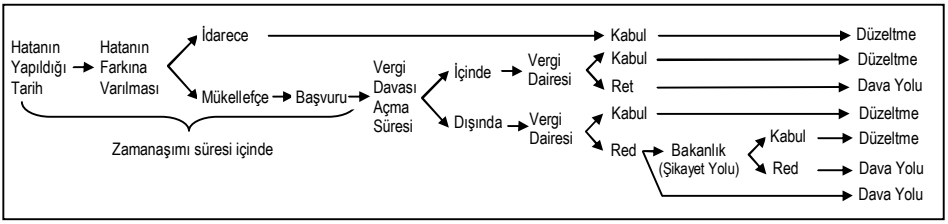
Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde bir vergi hatası bulunması durumunda, bu hatalar yargı kararı kesinleşmiş olsa bile düzeltilir (VUK m.125).

Vergi hatasının ortaya çıkartılması ve düzeltme talep edilmesi süresi sınırsız değildir. Vergi hatasının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkartılması gerekir. Bu tarihten sonra ortaya çıkartılan vergi hataları zamanaşımına uğramış olmaları nedeniyle düzeltilmez. Dolayısıyla bu süreden sonra düzeltme talebinin de bir anlamı ol-

mayacaktır. Ancak, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerle, ilan yolu ile tebligatları kapsayan üç özel durum için bir yıldan aşağı olmamak üzere ek süre öngörülmüştür (VUK m. 126).

Örneğin, 2016 yılının tarh edilen vergisinin beş yıllık zamanaşımı süresinin son yılı olan 2021 yılında tebliğ edildiğini kabul edelim. Bu işlem için tebligatı takip eden bir yıl içinde (beş yıllık süre geçirilse bile) düzeltme talep edilebilecektir. Beş yıllık düzeltme zamanaşımının normal süresinin dolduğu iddia edilemeyecektir.

Düzeltme başvurusuna ilişkin şöyle bir tablo yapılabilir:



C. İZAHA DAVET

İzaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin **ön tespitler** yapıldığı hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesidir (VUK, m. 370). Mükelleflerin izaha davet edilmesini gerektirecek karinelerden bazıları; Tapu daireleri ve banka kayıtları, Form Ba ve Form Bs'ler, Yapılan risk analizi bilgileri veya sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasıyla ilgili düzenlenen Vergi İnceleme Raporları olarak sayılabilir. Örneğin, taşınmaz alımları için bankalardan kullanılan konut kredisi ile tapudaki satış bedeli arasındaki fark mükellefin vergi ziyaı yarattığına ilişkin ön tespit kabul edilir.

İnceleme elemanlarından veya bilgi toplama birimlerinden gelen veriler doğrultusunda hakkında vergi ziyaı yarattığı şeklinde ön tespit yapılan kişilerle "izah değerlendirme komisyonları" görüşür. Komisyon mükellefçe verilen cevapları değerlendirerek açıklamaların kanuni ölçülere göre makul bulunup bulunmaması şeklinde bir sonuca ulaşılır. Açıklamaların makul bulunması halinde uyuşmazlık doğmamakta ve vergi tarhı ve ceza kesilmesi söz konuş olmamaktadır. Böylelikle esasen bulunmayan bir uyuşmazlığın doğması engellenmektedir. Aynı zamanda mükellef için düşük maliyetli bir çözüm olarak görülür.

Mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için aranan şartlar şunlardır:

- Yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair ön tespitin yapılmış olması,

- Vergi incelemesine başlanılmaması ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,

- Tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması,

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceği durumlarda düzenlenen raporlara istinaden kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla **148.000 TL'yi**[147] geçmemesi veya bu tutarı geçse bile mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması ve

- Vergi kaçakçılığı fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmamış olmasıdır.

Yukarıdaki tüm şartların gerçekleşmesi halinde "*İzah Değerlendirme Komisyonu*" tarafından mükellefe izaha davet yazısı tebliğ edilir. Bunun sonucunda mükelleflerin tebliğ tarihinden **30 gün** içerisinde yetkili komisyona yazılı izahatta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona yazılı izahatta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz.

Mükellefin izahatının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini gerektirir bir durumun olmadığının değerlendirilmesi durumunda, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

Mükellefçe yapılan izahatın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğunun değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, yazılı izahat tarihinden itibaren **30 günlük** sürenin henüz bitmemiş olması şartıyla mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için uygulanacak gecikme zammı oranında bir "izahat zammı" ödenmesi şartlarıyla vergi ziyaı cezası, **ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir**. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Mükellefin beyanname vermemesi halinde idare genel hükümlere göre cezalı tarhiyatı yapar.

Mükellefler izaha davet yazısını aldıktan sonra, davet konusu tespitle sınırlı olarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar. Burada izaha davetin idarenin konuyla ilgili önceden bilgi sahibi olduğu şeklinde değerlendirilmektedir.

[147] 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 534)

Ancak kesilen cezaya ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmaya engel yoktur.

D. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması ve söz konusu vergi ve cezaların bir an önce tahakkuku ve tahsilinin sağlanması alternatif bir çözüm yolu olarak VUK'un m.379'da "Kanun Yolundan Vazgeçme" adıyla yeni bir müessese getirilmiştir. Müesseseyle kanun yoluna konu olabilecek mahkeme kararı üzerinden belirli esaslara göre vergi ve cezaların tekrar hesaplanacak tutarın davacı mükellefin tek taraflı kabulüne bağlı çözüm imkânı getirilmiştir. Kabul şartları ve süreci itibarıyla yarı idari yarı yargısal (karma) özelliği ile kendine has bir nitelik gösterir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma şartları şunlardır:

-Vergi ve ceza ihbarnamesiyle tebliğ edilen vergi tarhı ve/veya ceza kesmeye ilişkin bir idari işlemin var olmalıdır. Ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararla kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamı dışında bırakılmıştır.

-İdari işleme karşı açılmış bir dava bulunmalıdır. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

-Mahkemenin verdiği kararın kanun yoluna açık konu nihai karar olmalıdır. Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında girmez.

-Vazgeçme talebinin istinaf veya kanun yoluna başvuru süresinde yapılmalıdır. Bu itibarla, başvuruların, mükellef için geçerli olan istinaf ve temyiz süreleri içerisinde yapılması gerekmekte olup, bu sürelerden sonra yapılan başvurular için kanun yolundan vazgeçmenin uygulanması mümkün değildir.

-Vazgeçme için davacı mükellef tarafından davalı idareye yazılı talepte bulunulması gerekir.

-Vazgeçme talebinin mahkeme kararının içeriğinin tamamını kapsamalıdır.

Kanun Yolundan Vazgeçme şartları yerine getirildiğinde mahkeme kararını esas alan maddedeki oranlar dikkate alınarak hesaplanan tutarlar için "*….vazgeçme dilekçesinin verilmesiyle başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder*" denmiştir. Tahakkuk eden tutarlar mahkeme kararındaki tutarlar olmayıp, mahkeme kararı üzerinden belirli oranlar dikkate alınarak hesaplanan tutardır.

Vergi ve vergi aslına bağlı cezalar ile vergi aslına bağlı bulunmayan cezalar bakımından farklı hesaplama öngörülmüştür. Hesaplamalarda mahkeme kararı esas alınarak uygulanacak oranlar aşağıda verilmiştir.

Vergi ve vergi *aslına bağlı vergi ziyaı cezaları için;*

-Kaldırılan vergi (talep kabul edilerek iptal edilen) varsa bunun %60'ı,

-Tasdik edilen (talebin reddiyle edilerek iptal yoluna gidilmeyen) vergi tutarının %100'ü

-Vergi tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyaı cezasının %75'i

Vergi aslı dava konusu yapılmayan (geçici vergi) vergiler ile iştirakçilere kesilen vergi ziyaı cezaları ve genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları için;

-Kaldırılan tutarın %25'i,

-Tasdik edilen tutarın %75'i, KYV kapsamında tahakkuk ettirilen tutar olur.

Yukarıdaki şekilde hesaplanan tutarlar tahakkuk tarihine kadar VUK m. 112/3-b'ye göre hesaplanacak fer'i alacak olan gecikme faizleriyle birlikte 1 ay içinde ödenir.

Tahakkuk eden vergi ve vergi cezaların tamamı ile vergi asıllarına uygulanarak bulunan gecikme faizlerinin 1 ay içinde ödenmesi şartıyla tahakkuk eden tutarlar üzerinden **indirim** yapılacağı hüküm altına alınmıştır. İndirim oranı "*vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20"* olarak belirlenmiştir. Ancak, mahkeme kararında tasdik edilerek (iptal yoluna gidilmeyen) tahakkuk eden vergi tutarında bu indirim yapılmaz.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda tahakkuk ettiğinden tahakkuk eden kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilir.

Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Tahakkuk eden vergilere kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanır. Tahakkuk eden tutarların vadesinde ödenmemesi halinde ise gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsiline devam edilir.

E. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

Yurtdışı faaliyetlerin her geçen gün arttığı günümüzde, ülkeler arasında akdedilmiş olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve bunlara uygun vergilendirmenin önemi de doğal olarak artmaktadır. Bu anlaşmalara aykırı ver-

gilendirme sorunlarının yerel çözüm yollarına alternatif olarak ve daha etkin bir şekilde çözebilmek için **karşılıklı anlaşma usulü** düzenlenmiştir.

Mükellefler usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı bir vergilendirme olduğu veya olacağına ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla **Gelir İdaresi Başkanlığı'na veya diğer akit devletin yetkili makamına** başvuruda bulunabilir.

Mükellefin başvurusunun değerlendirilebilmesi için anlaşmada öngörülen süre ve usulde yapılması şarttır. Anlaşmada başvuru için süre bulunmuyor ise veya iç mevzuat hükümlerine atıf yapılıyorsa, **başvuru söz konusu işlemden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren 3 yıl içerisinde** yapılır.

Yapılan başvuru, başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin **dava açma süresini durdurur**. Başvuru talebinin reddi veya karşı devlet yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda, durum mükellefe tebliğ edilir ve bu tarihten itibaren kalan dava açma süresinde dava açılabilir. Söz konusu süre 15 günden az olamaz.

Söz konusu başvuru, GİB ve diğer devletin yetkili makamının anlaşmaya varması ile sonuçlanması halinde, durum mükellefe yazı ile bildirilir. Mükellef sonucu kabul edebilir ya da etmeyebilir. Yazının tebliğden itibaren 30 gün içinde sonucu kabul edip etmediğini GİB'e bildirmez ise, sonucu kabul etmemiş sayılır. Dolayısıyla, idareler arasında mutabık kalınan sonucun mükellefçe kabul edilmemesi ya da mükellefin sonucu kabul etmemiş sayılması durumunda, söz konusu 30 günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi işlemeye başlar. Söz konusu süre 15 günden az olamaz.

İdareler arasında varılan anlaşmanın mükellef tarafından kabul edilmesi durumunda, karşılıklı anlaşma gerçekleşmiş olur ve vergi ve cezalarda düzeltme yapılır. Bunlar hakkında dava açılamaz, hiçbir merciye şikayette bulunulamaz, ceza indirimi ve uzlaşma talep edilemez. Bu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir. Verginin tamamı ile cezaların yarısının bu sürede ödenmesi durumunda cezanın yarısı indirilir.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurudan önce dava açılmış ise, KAU başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenmez. Eğer incelenip karara bağlanır ise, karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınır.

Söz konusu başvurudan önce uzlaşma talebinde bulunulmuş ise, başvurunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenir. Mükellef, anlaşmanın sonucunu beklemeden uzlaşma hakkını kullanmayı talep ederse, başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve uzlaşma gerçekleşir ise tekrar karşılıklı anlaşma usulüne başvurusunda bulunamaz. Uzlaşma gerçekleşmez ise, tekrar başvuruda bulunabilir.

Mükellefin GİB'e yaptığı karşılıklı anlaşma usulüne başvurusu, **başvuru tarihi itibarıyla söz konusu vergi ve cezalar için zamanaşımını durdurur.** Duran zamanaşımı, mükellefin idareler arasındaki anlaşma sonucunu kabul etmemesi veya kabul etmemiş sayılması durumunda, kaldığı yerden işlemeye tekrar devam eder. Ancak, anlaşma sonucunun uygulanması için ilgili vergi anlaşmasında bir süre öngörülmüş ise bu süre uygulanır. Anlaşma sonucunun kabul edilmesi durumu hariç, mükellef herhangi bir aşamada başvurusunu geri çekebilir. Duran zamanaşımı kaldığı yerden devam eder.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması, **tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz**.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

A. GENEL ÇERÇEVE

Vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için mükellefler tarafından doğrudan yargı yoluna gidilebileceği gibi önce idari yola gidilmesine rağmen sonuç alınamaması halinde yargı yoluna da gidilebilir. Gidilebilecek yargı yolu uyuşmazlıkların niteliğine göre farklılıklar arz edebilmektedir.

Uyuşmazlıkların yargılama sürecine yansıması iki şekilde olabilir. Bunlardan biri vergilemeye ilişkin idari düzenleyici işlemlerin veya vergilendirme sürecine yönelik bireysel işlemlerin kanunlara aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar. Diğeri ise vergi kanunlarının Anayasaya aykırılık arz edecek şekilde çıkartılmasına yönelik uyuşmazlıklardır. İlk grup uyuşmazlıklar idari yargı (vergi yargısı) ikinci grup uyuşmazlıklar anayasa yargısı içinde sonuçlandırılır.

Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Vergi yargısına konu olacak işlemin idari bir işlem olması gerekir. İdari işlemler, idare tarafından yapılan tek taraflı, icrai ve yürütülmesi zorunlu irade açıklamaları ve işlemlerdir. O halde idarenin kişilerin hak alanında değişiklik meydana getiren her türlü irade açıklamaları işlem olarak değerlendirilir.

İdari işlemler düzenleyici ve bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılır.

Bireysel İşlemler: Vergi mükelleflerinden somut olarak sadece birinin kişisel ve özel durumlarını ilgilendiren özel ve sübjektif işlemlerdir.

Düzenleyici İşlemler: Yönetmelik, Genel Tebliğ gibi tüm vergi mükelleflerini ilgilendiren, belli bir mükellefi hedef almayan, kişilik dışı, genel ve objektif karakterli işlemlerdir.

Türkiye'de idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi "idari yargı" çerçevesinde gerçekleştirilir[148]. Bu nedenle tüm idari makamların idare hukuku alanındaki faaliyetlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü idari yargı kolu içinde çözüme bağlanmaktadır. İdari yargı koluna baktığımızda diğer yargı kollarına göre bazı özel düzenlemelerin yer aldığını görmekteyiz. Hatta bu nedenle vergilendirme işlemlerine has olmak üzere bu yargı koluna "***vergi yargısı***" adı da verilmektedir. Bu şartlar altında da vergi yargısını idari yargının bir alt dalı ya da parçası olarak nitelendirmek yanlış olmaz.



Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi mükellefi veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında doğan, düzeltme ve uzlaşma yolları ile çözümlenemeyen uyuşmazlıkların, taraflarca kanun yollarına başvurulması halinde, bağımsız ve tarafsız yetkili yargı organlarınca yargısal tasarrufta bulunulmak suretiyle çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır[149].

Vergi yargısının iki temel işlevi vardır; 1) vergi uyuşmazlıklarını çözmek ve 2) içtihat yaratmak. Vergi yargı organları, idare ile mükellef ya da sorumlular arasında ortaya çıkan ve kendilerine intikal eden uyuşmazlıklar hakkında bir hükme varırlar. Bu nedenle, **vergi uyuşmazlıklarının bir sonuca bağlanması, vergi yargısının esas fonksiyonunu** oluşturur. Ayrıca vergi yargısı, kendine yansıyan uyuşmazlıklara ilişkin olarak verdiği kararlarla **benzer olaylar için içtihat yaratmaktadır**.

---

[148] Ülkemizde, yargı kolları (kuruluşları), anayasa yargısı, adli yargı (hukuk ve ceza yargısı), idari yargı, askeri ceza yargısı, askeri idari yargı ve uyuşmazlık yargısı olarak ayrılmaktadır.
İdari işlemlerin temel dayanağı niteliğindeki kanunların Anayasaya uygunluğunun soyut norm denetimi (**iptal davası**) ve somut norm denetimi (**itiraz**) ise Anayasa Mahkemesinin görev ve yetki alanına girer. Bu nedenle mükellef görülmekte olan bir davada kendisi hakkında yapılan bir idari işlemin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğunu ileri sürer ve vergi yargısı organı bu iddiayı ciddi bulursa, konuyu itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürebilir.

[149] Galip Dolun, "Mali Kaza", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12.seri, 1966, ss. 117-118.

B. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISI ORGANLARI

Vergi yargılamasında görevli yargı organlarının kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler; 2575 sayılı "Danıştay Kanunu", 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun" ve 2577 sayılı "İdari Yargılama Usulü Kanunu" ile belirlenmiştir.

Buna göre, vergi yargılaması alanında genel yetkili ilk derece mahkeme **Vergi Mahkemesidir**. Vergi mahkemelerinin **9.000 TL**'yi aşan kararlarına karşı "istinaf" yoluyla **Bölge İdare Mahkemelerine** ve bunların **261.000 TL**'yi[150] aşan kararlarına karşı da "temyiz" yoluyla **Danıştay'a** başvurulabilir.

1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili birinci derece mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir. Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulları ise, bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Vergi mahkemelerinin görevleri şunlardır:

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

b) Yukarıda belirtilen konularda ***Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un*** uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözmek.

Kural olarak vergi mahkemeleri kurul halinde görev yaparlar. Ancak, dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı **77.000 TL'yi**[151] aşmayan işlemlere karşı açılan davalar, usul ve esas yönünden tek hâkimle çözülür.

2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Daireler bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşmaktadır.

---

[150] 2022 yılı için geçerli tutarlardır. Bu tutarlar her yıl yeniden değerleme oranında artırılır.
[151] 2022 yılı için geçerli tutar. Bu tutar her yıl yeniden değerleme oranında artırılır.

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri şunlardır:

a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.

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

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

3. Danıştay

Danıştay'ın yüksek mahkeme olarak kuruluşu Anayasa'nın 155. maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay yüksek mahkeme (temyiz mahkemesi) olarak görev yapmakla beraber, bazı durumlarda (genel düzenleyici işlemler vb. için) ilk derece mahkemesi olarak da görev yapar (DK m. 24). Danıştay'da, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari ve Vergi Dava Daireleri, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu bulunur. Danıştay'ın idari ve vergi dava daireleri; on dördü dava, biri idari daire olmak üzeri toplam on beştir. *Vergi* dava daireleri **Üçüncü**, **Dördüncü**, **Yedinci** ve **Dokuzuncu** daire olmak üzere dört tanedir. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, görüşme sayısı beş olup, kararlar çoğunlukla verilir. Bu dairelerin görevleri vergi mahkemelerinde kurul halinde verilen kararlara karşı "temyiz" yoluyla yapılan başvuruları çözümlemektir.

Vergilerle ilgili olarak dava daireleri dışında bir de **Vergi Dava Daireleri Kurulu** bulunur. Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi dava daireleri başkanları ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacak şekilde iki yıl için seçeceği üçer üyeden oluşur. Bu kurula Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri, bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Toplantı ve görüşme yeter sayısı ***13 kişi*** olup, kararlar oyçokluğu ile verilir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Toplanma ve görüşme yetersayısı ***31 kişi*** olup, kararlar oyçokluğu ile alınır. İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya İDDK ile VDDK'nın aynı konu ile ilgili kararları arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü zaman toplanır. İçtihadı Birleştirme Kurulu'nda incelenecek konular Danıştay Başkanı'nca gönderilir. Kurul, Başsavcı'nın düşüncesini de aldıktan sonra içtihadın birleştirilmesine karar verir.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar ise şunlardır:

a) Cumhurbaşkanlığı Kararı

b) İdarenin çıkartmış olduğu genel düzenleyici işlemleri,

c) Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler.

C. VERGİ YARGILAMASINA EGEMEN OLAN İLKELER

Vergi yargısı organlarının görev alanına giren uyuşmazlıkları çözümlerken objektif bir yargılama yapabilmeleri ve zamanında karar verebilmeleri için uymaları gereken birtakım ilkeler bulunmaktadır. Bunlar; yazılılık ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, delil serbestîsi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir.

1. Yazılılık İlkesi

İdari yargı yerleri kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp, karar verirler. İYUK'un 1. maddesinde "Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır" denilerek vergi yargısı da dâhil olmak üzere idari yargıda, yazılı yargılama usulünün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu ilkenin amacı, davayı hızlandırarak uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır.

Yazılılık ilkesinin istisnası olarak, İYUK 17. maddede belirtilen hallerde duruşma yapılması mümkün olabilmektedir.

2. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi yargılamasında amaç, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak, vergi yargıcı, tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve re'sen araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Hâkimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme, "tahkik usulü" adı da verilmektedir[152]. Medeni yargılama yönteminde hâkim, tarafların isteği üzerine harekete geçer. Yani davayı taraflar yönlendirir. Ancak vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargılama yönteminde hâkim, kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisine sahiptir[153]. Yani hâkim tarafların ileri sürdüğü iddialara bağlı kalmayarak olayın aydınlatılması için gerekli gördüğü hususlarda kendiliğinden araştırma yapabilmek yetkisine sahiptir. Diğer taraftan vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, hâkim delilleri serbestçe değerlendirir ve takdir eder ve sonuçta elde ettiği kanaate göre serbestçe karar verir.

3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

İdari yargı yerleri kural olarak toplu yargılama yapmaktadırlar. Diğer bir ifade ile Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kurul ha-

---

[152] Celal Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, 4. Baskı, Trabzon, 1999, s. 635.
[153] A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Ankara, 1998, s. 299.

linde yargılama faaliyeti yaparlar. Toplu yargılama usulü, adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetimi sağlayacağı, hâkimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği için savunulmaktadır[154].

4. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, vergi yargılaması sırasında bir uyuşmazlıkta tarafların kendi iddialarını ispat edebilmek için her türlü delili kullanılabileceğini ifade etmektedir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, çeşitli delillerle ispatlanabilir. Vergi yargılama hukukunda delil serbestisi benimsenmekle beraber, bunun iki istisnası vardır. Bunlardan biri **yemin**, diğeri ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan **tanık** ifadesidir.

5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan kanunilik ilkesi gereği vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyas yasağı bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi yargılamasında hakim bakmakta olduğu davaya sadece kanun hükümlerini uygulamak ve kanunları yorumlarken de kıyas yasağını dikkate almak zorundadır.

6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi Usul Kanunun 3.maddesindeki "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ifade etmektedir. Ekonomik yaklaşım kavramı, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesine ve değerlendirilmesine "*ekonomik irdeleme*" adı verilir. Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesine ise "*ekonomik yorum*" denilmektedir[155].

---

[154] Faruk Erem, **Ceza Usulü Hukuku**, Genişletilmiş 5.Baskı, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No:427, 1978, ss.107-108.

[155] Bkz. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2002; Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 25.

D. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

1. Vergi Davasının Niteliği ve Konusu

İdari dava türleri ikiye ayrılmaktadır; iptal davaları ve tam yargı davaları. **İptal davaları**, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. **Tam yargı davaları** ise, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, bunların iptali ve zararın tazmini için açılan davalardır. Vergi davaları genellikle iptal davası niteliğindedir. Ancak istisnai olarak bazen tam yargı davası niteliğinde de olabilirler. Vergi davasından anlaşılması gereken iptal ve tam yargı davalarına ilave bir dava türü değil sadece bu davaların konularının vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanmasından ibarettir.

Mükellefler kural olarak kendi beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamazlar. Fakat bunun iki istisnası vardır. Birincisi, vergilendirme işleminde VUK'da tanımlanan bir vergi hatasının bulunması, ikincisi ise, ihtirazı kayıtla beyanda bulunulmuş olmasıdır. Bu iki durumda mükelleflerin dava açma hakları saklıdır.

Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için **tarh-tahakkuk aşamasında**; verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması, cezanın kesilmiş olması, takdir ve tadilat komisyonu kararına dayanılarak vergi salınması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış veya ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir (VUK m. 378).

Tahsil aşamasında vergi mahkemesine dava açabilmek için ise; ödeme emri tebliği, teminat istenmesi, ihtiyati haciz uygulanması, haciz uygulanması gibi işlemlerin yapılması gerekir.

Vergi davasıyla ulaşmak istenen sonuç; işlemin iptali, vergi daha önceden tahsil edilmişse onun iadesi, ihtiyati haciz veya haciz uygulanmışsa bunun kaldırılması gibi konulardır.

2. Vergi Davasının Tarafları

Bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, bağımsız yargı organlarından hukuki koruma istemesine dava denir. Bir sübjektif hakkın mahkemeler aracılığıyla ileri sürülmesi yetkisine **dava hakkı** denir.

a. Davacı

Hakkın ihlaline sebep olan işlemin iptali talebiyle mahkemeye başvuran kişiye **davacı** denir. Genel olarak **mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesi-**

lenler, tarh edilen vergilere ve kesilen ceza işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi avukat vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de vergi davalarını kanuni temsilcileri veya avukat vekilleri aracılığıyla açabilirler. İptal davalarında davacının işlemle menfaati ihlal edilmiş olması dolayısıyla dava açmasının altında da menfaatini koruma vardır.

Vergi idaresi de kanunda sayılı durumla sınırlı kalmak şartıyla dava açabilme hakkına sahiptir. Bu bağlamda **vergi dairesi** tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir (VUK m. 377/2).

Diğer taraftan Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca kararlaştırılan asgari birim değerlere karşı emlak sahipleri ve menfaati ihlal edilenler dava açabilirler. Bu durumda işlemi yapan takdir komisyonu davalı olur.

b. Davalı

Kendisine karşı dava açılan kişiye **davalı** denir. Vergi yargısında kural olarak bireyler vergi dairesi aleyhine dava açarlar. Bu nedenle genellikle **davalı vergi dairesi** veya bazı durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır.

3. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olmasıyla mevcut hukuki uyuşmazlığa "konu" itibariyle bakabilmesi anlaşılır. Davanın konu yönünden hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelir. Yetkili mahkeme ise, bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları **yargı yetkisini konu bakımından; yetki kuralları ise coğrafî bakımdan sınırlar**.

İdarî yargı sistemimizde vergi ve benzeri malî yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde asıl görevli yargı yeri olarak vergi mahkemeleri öngörülmüştür. İdarî yargı sistemimizde mahkemelerin yargı yetkileri, belirli idarî-coğrafî alanlarla sınırlanmıştır ki buna yargı çevresi denilir.

Bu bağlamda davaya bakmaya yetkili olan mahkeme;

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

- Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren,

- 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen,

- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işleri yapan,

vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Örneğin, Bursa'daki bir vergi dairesinin gerçekleştirdiği işleme karşı açılacak davada yetkili mahkeme, işlemi yapan vergi dairesinin yargı çevresi itibariyle kapsamında kalan yer mahkemesi olan Bursa Mahkemesi olacaktır. O halde, Bursa'daki bir vergi dairesi işlemi nedeniyle görevli mahkeme "vergi" yetkili mahkeme "Bursa" mahkemesidir. Sonuçta Bursa Vergi Mahkemesi görevli ve yetkili mahkeme olacaktır.

4. Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde **60 gün** ve vergi mahkemelerinde **30 gündür** (İYUK m. 7). Davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılması halinde **15 gün**, uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması durumunda dava açma süresinin bitmesine on beş günden az bir süre kalmışsa **15 gün** içinde, fazla süre kalmışsa ise normal süresi içinde açılmalıdır. Davanın emlak vergisine ilişkin metre kare birim değerlere karşı açılması halinde, takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren **15 gündür**.

Dava açma süresi;

- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,

- Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

tarihi izleyen günden başlar.

Davanın açılmasına ilişkin süreler hak düşürücü sürelerdir. Bu sürelerin kaçırılması durumunda –işlemde vergi hatasının varlığı hariç– vergi tahakkuk eder ve kesinleşmiş olur.

Dava açma sürelerini durduran sebepler şunlardır:

Mali Tatil: Ülkemizde mali tatil uygulanan 1-20 Temmuz tarihleri arasında işlemez ve bu süre kadar uzar.

Üst Makama Başvuru: Dava açma süresi içinde üst makama başvurulması halinde, başlamış olan dava açma süresi durur (İYUK m. 11). Üst makam tarafından isteğin reddedilmesinden (veya cevap verilmemesi nedeniyle 60 gün sonra reddedilmiş sayılmasından) itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Mücbir Sebep: Mücbir sebeplerin dava açma süresini durdurup durdurmayacağı konusu tartışmalı olmakla birlikte, Danıştay bazı kararlarında[156] mücbir sebebi dava açma süresini durduracak nedenler arasında saymıştır.

Dava açma sürelerini uzatan sebepler ise şunlardır:

Adli Tatil: Dava açma süresinin son günü adli tatil süresi olan 20 Temmuz – 31 Ağustos arasına isabet etmesi halinde davanın adli tatilin bitimini takip eden ***7 gün*** (7 Eylül) uzamaktadır.

Görevli Olmayan Yargı Organına Başvurulması: Görevli olmayan yargı organına başvurulması halinde, red kararının kesinleştiği tarihten itibaren 30 gün içinde görevli vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Şekil Şartlarını Taşımayan Dilekçeyle Dava Açılması: Bu durumda, yeniden düzenlenmiş dilekçe ile 30 gün içinde yeniden dava açılabilir.

Avukat Olmayan Vekil Tarafından Dava Açılması: Bu durumda, ilgili 30 gün içinde bizzat kendisi veya bir avukat vasıtasıyla yeniden dava açabilir.

Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Sağlanamaması: Bu durumda, dava açma süresi dolmuşsa veya 15 günden az süre kalmışsa, 15 gün süre verilir.

Uygulamada süreleri uzatan ve durduran halleri bir örnekle açıklarsak.

Örnek: 15 Haziran tarihinde tebliğ edilen bir vergi ihbarnamesine karşı dava açma süresi ne olacaktır? Dava açma süresi 30 gün olduğundan ve bu süresinin 15. günü 1-20 Temmuz tarihleri arasındaki tatile isabet ettiğinden, sürenin durması nedeniyle dava açma süresi mali tatilin sonundan itibaren 15 gün uzamak suretiyle 04 Ağustos tarihi olur. Bu tarihin ise adli tatil süresi (20 Temmuz - 31 Ağustos) içine isabet etmesi nedeniyle dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günü izleyen günden itibaren 7 gün uzar ve 7 Eylül olur.

5. Davanın Açılması ve Sonuçları

Vergi davası yazılı şekle tabi olduğundan dilekçe ile açılması zorunludur. Dava, davacının mahkeme başkanlığına hitaben yazmış olduğu dilekçeyi mahkemeye vermesi ile açılır.

---

[156] Dnş 7. Dairesi, 24.03.1999 tarihli ve E: 1999/653, K: 1999/1305 sayılı karar.

Dava dilekçesi şekle tabi olup, şu bilgileri içermesi gerekir:

- Tarafların ve varsa vekillerin veya temsilcilerin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- Dava konusu, sebepleri ve dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin tebliğ tarihi,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarda uyuşmazlık konusu miktarı,
- Davanın ilgili bulunduğu verginin veya cezanın nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası.

Dava dilekçesi görevli ve yetkili mahkemeye hitaben yazılmasına rağmen, verilebileceği makamlar çeşitli alternatiflere göre aşağıda belirtilmiştir:

- Davacının işlemi yapan dairenin bulunduğu yerde bulunması halinde görevli ve yetkili vergi mahkemesine,
- Davacının yetkili mahkemenin bulunduğu yerde bulunmaması halinde bulunduğu yerdeki başka vergi veya idare mahkemesine,
- Davacının bulunduğu yerde vergi veya idare mahkemesinin her ikisi de yoksa asliye hukuk hakimliğine,
- Davacı yurt dışında ise Türk Konsolosluklarına verilebilir.

Davanın açılmasıyla, işlemin konusu olan tahakkuk aşamasındaki vergi ve cezaların yürütülmesi mahkeme karar verinceye kadar başkaca bir işleme veya karara gerek kalmaksızın kendiliğinden durur. Ancak, işlemin konusu tahsil aşamasındaki vergi ve cezalarla ilgili ise yürütme dava açılma ile kendiliğinden durmaz. Yürütmenin durması için davacının talebi üzerine mahkemece yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekir[157].

6. Davanın Görüşülmesi ve Karar

Dava dilekçesi görevli ve yetkili mahkemeye verildiğinde veya ulaştığında, mahkeme dilekçe üzerinde ilk incelemesini **görev, yetki, idari mercii tecavüzü, ehliyet, süre ve husumet** yönlerinden yapar. Bu açılardan bir sorun bulunmadığında mahkeme dilekçe ve eklerini davalıya tebliğ eder. Böylelikle davalı kendisine karşı dava açıldığından haberdar olur. Davalı otuz gün içinde "savunmasını" yaparak mahkemeye verir. Davalının bu savunması ilk savunması olduğu için buna "birinci savunma" denir.

Mahkeme davalının verdiği birinci savunmayı davacıya tebliğ eder. Davacı buna karşı otuz gün içinde mahkemeye "cevap" verir. Mahkeme, davacının ce-

[157] Yürütmeyi durdurma şartları İYUK md. 27'de düzenlenmiştir. Buna göre yürütmeyi durdurma kararı verilebilmesi için idari işlemin uygulanması halinde "telafisi güç veya imkânsız zararların doğması" ve "idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması" şartlarının birlikte gerçekleşmesi aranır.

vabını davalıya tebliğ eder. Davalı yine otuz gün içinde "ikinci savunma"sını mahkemeye sunar. Davalının ikinci savunması da mahkeme aracılığıyla davacıya tebliğ edilir.

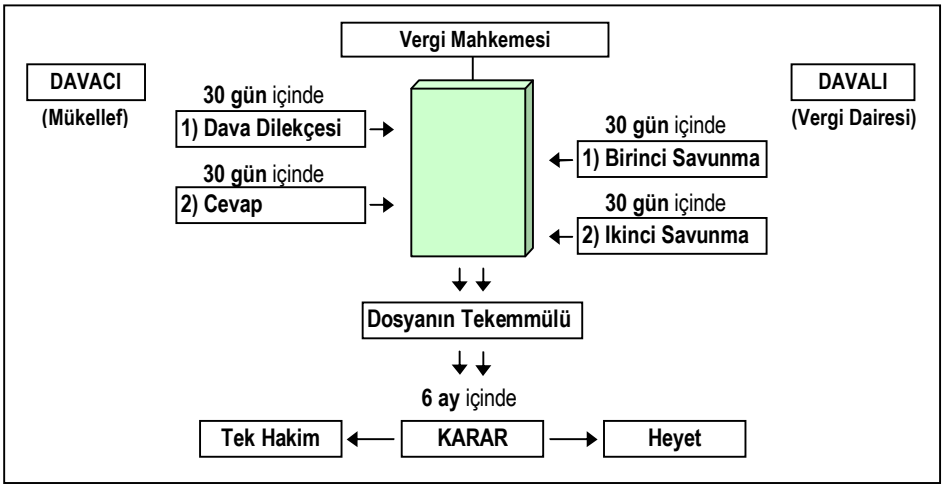
Böylece dava dosyasında; davacı tarafın biri dava dilekçesi ve diğeri cevap olmak üzere iki, davalı tarafın da birinci ve ikinci savunmaları olmak üzere iki beyanı bulunur. Bu şartlar altında dava dosyası tekemmül etmiş olur ve karar verme aşamasına gelinmiş olur. Dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre **en geç 6 ay içinde** sonuçlandırılması gerekir.

Taraflar duruşma istemedikçe veya yargı yerince duruşma yapılmasına re'sen karar verilmedikçe, yargılamanın evrak üzerinden yapılmasını ifade eder. Taraflardan birinin istemine bağlı duruşma yapılabilmesi için ihtilafın **77.000 TL** ve üzerinde olması gerekir.

Vergi mahkemesinde kararlar tek hakimle veya kurul şeklinde verilir.

Mahkemenin verdiği nihai karar taraflara tebliğ edilir. Karar davacı mükellefin kısmen veya tamamen lehine sonuçlanmışsa (dava kabul edilmişse) dava konusu işlem karara uygun şekilde iptal edilerek terkin işlemi gerçekleştirilir. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak **30 günü** geçemez. Karar mükellefin aleyhine çıkmışsa (dava reddedilmiş) tarh edilen vergi ve kesilen cezaları vergi dairesi davacıya tebliğ eder ve **1 ay** içinde vergi ve/veya cezanın ödenmesini ister.

Mahkemenin kararını alan davacı veya davalı "istinaf" yoluna gidebilirler. Ancak, **konusu 9.000 TL'yi geçmeyen** vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilen "olağan kanun yolları"na kadar izlenen süreç şematik olarak şu şekilde gösterilebilir:



E. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Kanun yolu, mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetimin yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını ifade eder[158]. Böylece davanın tarafları, dava sonucunda verilen ve yanlış olduğunu düşündükleri kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için bir üst mahkemeye başvurarak ilgili karara ilişkin hukuki denetimin yapılması imkânı elde etmiş olurlar.

Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki gruba ayrılır. Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denir.

İdari yargıda yer alan olağan kanun yolları; *istinaf ve temyiz*, olağanüstü kanun yolları ise *kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi* şeklindedir. Olağan kanun yollarını şu şekilde göstermek mümkündür:

Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	
Olağan Kanun Yolları	**Olağanüstü Kanun Yolları**
- **İstinaf** (Bölge İdare Mahkemesine) - **Temyiz** (Danıştay'a)	- **Kanun Yararına Temyiz** (Danıştay'a) - **Yargılamanın Yenilenmesi** (Esas kararı vermiş olan mahkemeye)

1. Olağan Kanun Yolları

Vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesi nezdinde "istinaf" yoluna, bu yolda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı da Danıştay nezdinde "temyiz" yoluna gidilebilir. Böylece vergi yargılama süreci üç aşamalı bir yapıya sahiptir. Bu çerçevede önce vergi mahkemesinde ilk derece yargılaması yapılarak karar verilecek; ardından bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesi yapılacak ve son olarak da Danıştay'da temyiz incelemesi gerçekleştirilecektir.

a. İstinaf Yolu

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenmiş bir kanun yoludur. Bir kanun yolu olarak istinaf;

[158] Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 306.

önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adı belirtilmiş, şarta bağlı olmadan ikinci bir hâkimin birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve birinci hakimin verdiği kararı onaması veya değiştirmesidir.

İstinafta bulunan kişi doğal olarak aleyhine karar verilen kişi olmak durumundadır. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, kararın tebliğinden itibaren **30 gün** içinde mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne hitaben yazılmış dilekçeyle istinaf yoluna başvurulabilir[159]. Dilekçeler vergi mahkemesine dava açmada geçerli olan yerlere de verilebilir.

İstinaf yoluyla başvurulduğunda, vergi mahkemesinin kararıyla tahakkuk eden vergi ve cezalara ilişkin süreç hakkında yürütme kendiliğinden durmaz. Karara göre düzenlenen ödeme emrinin hükümlerini durdurmak için istinaf yolunda yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir.

Vergi mahkemesi istinaf başvurusunda bulunan tarafın verdiği istinaf dilekçesi ve eklerinin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder. Bu tebliği izleyen 30 gün içinde karşı taraftan istinaf dilekçesine savunması alınır ve dosya tekemmül etmiş olur. Vergi mahkemesi tekemmül eden dosyayı Bölge İdare Mahkemesine gönderir.

Bölge İdare Mahkemesi kural olarak, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bunları desteklemek amacıyla sundukları belgeleri incelemek suretiyle davayı karara bağlar. Ancak istinaf başvurusunda bulunanın duruşma yapılması yönünde talebi varsa ve Bölge İdare Mahkemesi bu yönde karar verirse duruşma yapılır. Bölge İdare Mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Kararındaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir. İlk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunmaması halinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde, işin esasına girilerek esas hakkında yeniden karar tesis eder.

İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderilir.

Bölge İdare Mahkemesi tarafından karara bağlanan ve konusu **261.000 TL'yi aşmayan vergi davaları** için temyize gidilemez ve bu kararlar kesindir.

---

[159] Takdir komisyonlarının arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir veya yeniden takdir (VUK mük m. 49/b-2) kararlarına karşı açılan davalar üzerine vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilir (VUK mük. md. 49/b-3).

b. Temyiz Yolu

Temyiz, istinaf yolunda konusu **261.000 TL'yi** aşan uyuşmazlıklarla ilgili verilen kararların usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay'ca denetimini sağlayan bir kanun yoludur. İstinaf mahkemesinde uyuşmazlık konusu maddi olay tekrar incelenip yargılanırken, Danıştay olayları değil istinaf mahkemesinin kararını yargılamaktadır.

Bölge idare mahkemelerinin verdiği istinaf kararlarına karşı temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulur. Temyiz taraflardan birinin talebi üzerine gerçekleşir. Bu nedenle, taraflardan herhangi biri kararı temyiz etmediği sürece Danıştay'ın kararı temyizen incelemesi söz konusu olmaz. Temyiz süresi istinaf kararının tebliğ tarihini izleyen 30 gündür. Bu süre içinde temyiz başvurusu yapılmazsa, temyiz yoluna başvuru hakkı düşer. Temyiz yoluna kısmen ya da tamamen dava aleyhine sonuçlanmış taraf başvurabilir.

Vergi dairelerinin temyiz yoluna gidebilmeleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayını almaları şarttır. Bu onay alınmadan vergi daireleri bölge idare mahkemelerinin kararları aleyhine temyiz başvurusu yapamazlar (VUK m. 377/3). Temyiz başvurusu bölge idare mahkemesinin kararının yürütülmesini durdurmaz. Kararın yürütülmesinin durdurulması isteniyorsa bu yönde talepte bulunulması gerekir. Şartların var olması halinde yürütmeyi durdurma kararı verilebilir.

Temyiz başvurusu Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış imzalı bir dilekçe ile yapılır. Temyiz dilekçesi kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya vergi mahkemesine dava açmada geçerli olan yerlere verilebilir. Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay ilk olarak temyiz dilekçesi ve eklerinin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf tebliği takip eden 30 gün içinde cevap verir. Cevap veren kararı temyiz etmemiş bile olsa bu cevap dilekçesiyle temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde cevap dilekçesi temyiz dilekçesi yerine geçer (İYUK m. 48/3). Bölge İdare Mahkemesi cevap dilekçesi verildikten veya verilme süresi geçtikten sonra dosyayı Danıştay'a gönderir.

Temyiz dilekçesinde yürütmenin durdurulması varsa dosya, temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilmeden yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmek üzere Danıştay'a gönderilir. Danıştay'ın görevli dairesi yürütmeyi durdurma talebi hakkında karar verdikten sonra tebligat bu daire tarafından yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

Danıştay'da yapılan temyiz incelemesi üç açıdan yapılır (İYUK m. 49/1):

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış mı?
- Usul hükümlerine uyulmuş mu?

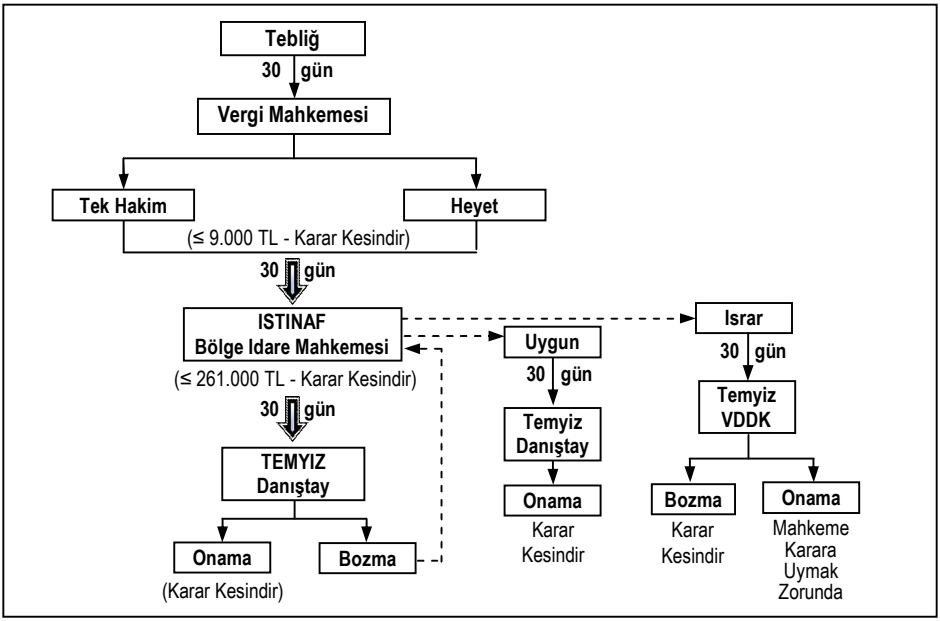
- Hukuka aykırı karar verilmiş mi?

Danıştay, temyiz incelemesi sonucunda, dosyayı esastan ele alarak yeni bir karar vermez. Danıştay aşağıdaki kararlardan birini verebilir:

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Onanması: Onama tam onama ve gerekçesini değiştirerek veya düzelterek onama şeklinde olabilir. Danıştay bölge idare mahkemesinin hüküm altına aldığı kararın bütünüyle hukuka uygun olduğu kanaatine varırsa kararı tam onamış olur. Danıştay bölge idare mahkemesi kararının sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmazsa, gerekçesini değiştirerek onama kararı verir. Bölge idare mahkemesi kararında maddi hatalar veya yanlışlıklar varsa, kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Danıştay'ın bölge idare mahkemesinin kararının onanmasına karar vermesi durumunda, dava dosyası ilgili mahkemeye gönderilir ve olağan yargılama süreci tamamlanmış olur.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Bozulması: Bölge idare mahkemesi kararının bozulması tam ve kısmen bozulma şeklinde olabilir. Bozulan kısımlar için dosya tekrar bölge idare mahkemesine geri gönderilir ve onun karar vermesi beklenir. Onaylanan kısım için tahsilat işlemleri sürdürülmeye devam eder.

Bölge idare mahkemesi kendisine gelen bozmaya ilişkin Danıştay kararı (kısmen bozulmuşsa bozulan kısım) için inceleme yapar ve inceleme sonucuna göre yeni bir karar verir. Bölge idare mahkemesi yapılan yargılama sonucunda ya Danıştay'ın bozma kararına "**uygun**" ya da aksi yönde "**ısrar**" kararı verebilir.



Bölge İdare Mahkemesinin Danıştay Dairesinin Bozma Kararına Uyması:

Bölge idare mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyar ve bu yönde karar verirse, bu defa aleyhine dava sonuçlanan taraf bölge idare mahkemesinin verdiği bu yeni karara karşı temyize gidebilir. Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır ve kararın onanması beklenir.

Bölge İdare Mahkemesinin İlk Kararında Israr Etmesi:

Bölge idare mahkemesi Danıştay dairesinin bozma kararına uymaz, ilk kararında "ısrar" eder veya direnebilir. Bu karar, aleyhine olan kişi tarafından tekrar temyiz edebilir. Bu durumda temyiz makamı Danıştay dairesi değil, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu olur. Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay dairesinin verdiği bozma kararını uygun bulursa bölge idare mahkemesinin kararını bozar, aksi halde onar. Bu karara bölge idare mahkemesi artık uymak zorundadır (İYUK m. 50).

2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları, olağan kanun yollarından geçerek veya süresi geçtiği için bu yola gidilmeden kesinleşen kararlar için söz konusudur. Olağanüstü kanun yolları; kanun yararına temyiz (İYUK m. 51) ve yargılamanın yenilenmesinden (İYUK m. 53) ibarettir.

a. Kanun Yararına Temyiz

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararları; niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir durum ifade etmesine rağmen, bunlara karşı kanun yolları kullanılmamış veya kullanılamamış olması nedeniyle şekli anlamda kesinlik kazanması halinde, özel bir temyiz incelemesine tabi tutulur (İYUK m. 51). Bu yola **kanun yararına temyiz** denir.

Kanun yararına temyiz yoluna ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından başvurulur. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmî Gazete'de yayımlanır.

Kanun yararına temyiz yolunun amacı yargı kararlarının hukuk düzeninde yaratmış olduğu bozulmayı onararak hukukta ve uygulamada birliği; kanunun, her yerde aynı şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Çünkü tüm hukuk devletle-

rinde, hukuk birliğini sağlayacak makamlar, yüksek mahkemelerdir. Yüksek mahkemeler, sadece yerel mahkemelerin kararlarını denetlemez, aynı zamanda, uygulama ve içtihat birliğini sağlamakla da görevlidir[160].

b. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın kanunda sayılı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur. Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş bu yol ile daha önce verilmiş olan kesinleşmiş yargı hükümlerindeki maddi soruna ilişkin fiili hataların, yanlışlıkların ve hukuka aykırılıkların giderilebilmesine imkân sağlanmaktadır. İşte kanunda sınırlandırılmış bir şekilde sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılması ve yargılamanın yeniden yapılması, davanın yeniden incelenmesi ve hukuka uygun karar verilmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna **yargılamanın yenilenmesi** denir. Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

Yargılamanın yenilenmesinin sebepleri şunlardır (İYUK m. 53):

1. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

2. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş, ikrar olunmuş veya kişinin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

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

4. Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

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

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

7. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

8. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

9. Hükmün insan haklarına aykırılığı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

---

[160] Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 5. Baskı, Cilt: 1, İstanbul, 1991, s. 50.

Kararın kesinleşmesi tarihinden itibaren yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süreleri ise şunlardır:

- 8. bendinde yazılı sebep için **10 yıl**,
- 9. bendinde yazılı sebep için **1 yıl**,
- Diğer sebepler için öğrenildiğinden **60 gündür**.

F. BİREYSEL BAŞVURU YOLU

Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruya bireysel başvuru yolu denir. Bireysel başvuru yolu Anayasa Mahkemesinin yasalarının anayasaya uygunluk denetimi (norm denetimi) yolu olmayıp, mahkeme içtihatlarının hukuka uygunluğu denetleyen bir yoldur.

Bireysel başvuru, ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir. Daha öz bir ifadeyle kamu gücü tarafından hakkı ihlal edilen gerçek ya da tüzel kişiler başvuruda bulunabilir. Başvuru öznel-tekil-bireysel işlem ve eylemler dolayısı ile yapılabilecektir. Kanun, yönetmelik gibi genel düzenleyici ya da Anayasa yargısı denetimi dışında tutulan işlemler nedeniyle yapılamaz.

Bireysel başvuruda bulunabilmenin bazı şartları vardır. Bu şartlar şunlardır:

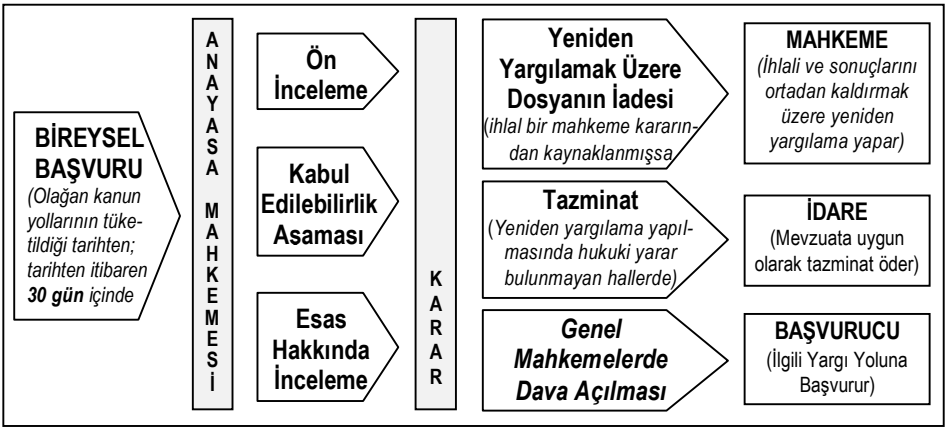
- Başvuruya konu edilen ihlal kamu gücü davranışı sonucu meydana gelmiş olmalıdır.
- Başvurucunun ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan ihlal edilmiş olmalıdır.
- Olağan kanun yollarının tüketilmiş olmalıdır. Yani, anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmek için tüm yargısal yollara başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması gerekir.

Bireysel Başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önünde bireysel başvurular "kabul edilebilirlik aşaması" ve "esas inceleme aşaması" iki aşamalı incelemeye tâbi tutulmaktadır. İlk olarak başvurunun kabul edilebilirlik şartlarını taşıyıp taşımadığına bakılır. Buna kabul edilebilirlik aşaması denir. Bu aşamada kabul edilebilirlik şartları taşımayan başvurular, başka bir inceleme yapılmaksızın reddedilir. Başvurunun esasına ilişkin bir inceleme yapılmaksızın Komisyonlar tarafından kabul edilebilirlik şartları çerçevesinde verilen kararlar kural niteli-

ğinde olup, kesin hüküm ifade ederler. Komisyonlarca kabul edilebilirliğine karar verilmiş başvuruların esas incelemesine geçilir. Esas hakkında karar Komite, Daire ve Büyük Daire tarafından alınabilir.

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Başvuru konusu yapılan hususlarda hak ihlalinin gerçekleşip gerçekleşmediği yönünden inceleme yapılarak, karara bağlanır. Bu kararlar geçici tedbir kararları, ihlal kararı, ihlal edilmediği kararı, tazminat kararı, yargılamanın yenilenmesi kararı, kabul edilebilirlik kararı, kabul edilemezlik kararı, düşme kararı ve diğer kararlar şeklinde olabilmektedir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

BİREYSEL BAŞVURU SÜRECİ



G. VERGİ YARGILAMASINDA İSPAT VE DELİL

Dava konusu yapılan hakkın gerçekten var olup olmadığının anlaşılması için bu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıalar hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemine ***ispat*** denir. Bu vakıaların ispatı için başvurulan ve olayı temsil eden, akla, maddi gerçeğe ve hukuka uygun her türlü ispat vasıtasına ise ***delil*** denilmektedir.

1. İspat

Medeni yargıda re'sen araştırma ilkesi geçerli olmadığından hâkim bir vakıanın gerçekleşip gerçekleşmediğini kural olarak kendiliğinden araştırmadığından bunu taraflar ispat etmelidir. Bir olayın kimin tarafından ispat edilmesi gerektiği

sorununa **ispat yükü** (beyine külfeti) denir. İspat yükü, bir yükümlülük değil, sadece bir külfettir. Taraf kendisine düşen ispat külfetini yerine getirmezse, karşı taraf ya da mahkeme onun mutlaka bu yükünü yerine getirmesini isteyemez. Bu durumda kendisine ispat yükü düşen taraf, o olayı ispat edememiş sayılır.

Medeni yargıda genel kural, aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür (MK, m. 6). İspat yükü önce kural olarak davacıya düşmektedir. Bu nedenle öncellikle davacının davasını dayandırdığı olguları ispat etmesi gerekir. Aynı durum vergi yargısı için de geçerlidir. Vergiye ilişkin davalarda yargılama yapılırken vergi hukukunun temel ilkeleri esas alınmakla birlikte, İYUK'ta yapılan yollamalar nedeniyle medeni yargılama hukukunda egemen olan temel kurallara da uyulmaktadır. Ancak idari yargıda, taraflar arasındaki dengesizlik nedeniyle ispat yükünü saptama açısından mahkemelere geniş yetki tanınmıştır.

Ayrıca vergi yargılamasında karineler kuramı da geçerlidir. Maliye literatürde geçerli olan en önemli karine "***hayatın olağan akışı***" karinesidir. Hayatın olağan akışı dışındaki olayların varlığını ispat yükü bunu ileri sürene aittir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak geliştiği ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktığı kabul edilir. Olağan bir duruma dayanan taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir. Bu durumda ispat yükü bu normal durumun aksini iddia eden tarafa düşer. Bu nedenle iktisadi, ticari ve teknik gereklerden sapmış bulunan olağandışı olguların ne olduğunu somut olarak ortaya koyup ispat etmek yükü bunu ileri sürene düşer.

Normal durumun aksini iddia eden ve bu nedenle ispat yükü kendisine düşen taraf, davacı ya da davalı taraf olabilir. Bu durum VUK m. 3'te "*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile *suçun ispatı değil suçsuzluğun ispatlanması yükü getirilmiştir*. Örneğin, vergi inceleme yetkilisi yaptığı denetim sırasında randıman hesaplanmasında üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranından daha fazla fire verdiğini tespit ederek ikmalen tarhiyatta gitmesi halinde, işlemlerin mevzuata uygun olduğu ve ikmalen tarhiyat nedenin bulunmadığının ispatı mükellefe düşmektedir. Çünkü üretimin standart ölçülere göre saptanan fire oranından daha fazla fire vermemesi teknik icaplardandır. Bu durumda standart ölçülere uygun olarak saptanan fire oranlarından daha yüksek oranlarla çalışılmasını zorunlu kılan nedenler, bunları ileri süren vergi mükellefi tarafından kanıtlanmak durumundadır.

2. Delil

Vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır (VUK m. 3). İşlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koymak deliller ile mümkündür. Vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ispat etmek için başvurulan ve bunu temsil eden, akla, maddi gerçeğe ve hukuka uygun her türlü ispat vasıtasına ***delil*** denilmektedir[161].

Vergi yargısı, delillerde şekli delil anlayışını benimsememiştir. Çünkü, vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin bilgisi dışında oluşmakta ve biçimsel delil anlayışının gerektirdiği tedbirler alınamamaktadır.

Kural olarak taraflar iddialarını ispat etmek için her türlü maddi delile başvurabilirler. Vergi yargılama hukukunda delil serbestisi benimsenmekle beraber iki istisnaya yer verilmiştir. Bunlardan biri **yemin**, diğeri vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan **tanık** ifadesidir. Diğer bir ifadeyle vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte, yeminin delil olarak kabul edilmemesi, belge düzenine uyma zorunluluğu ve vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilemeyeceği konularında bazı sınırlamalar getirilmiştir.

Vergi hukukun açısından delil çeşitleri şöylece sıralanabilir:

- Defter, belge, özel sözleşmeler, beyannameler,
- İdarece düzenlenen tutanaklar,
- Vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunan şahit beyanları,
- Bilirkişi görüşleri,
- Keşif, İkrar,
- Karineler.

a. Defter, belge, özel sözleşmeler, beyannameler

Vergi yargılamasında mükellef tarafından verilen beyanname ve bildirim ile tutulan defter ve belgeler, yoklama ya da arama sırasında ele geçirilen özel notlar, mektup ve yazışmalar da delil niteliğindedir. Defterlerin delil olarak gösterilebilmesi için gerçekleri yansıtacak şekilde usulüne uygun olarak tutulmuş olmaları gerekir. Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları ise ancak sahibi aleyhine delil olur.

---

[161] Nurullah Kunter ve Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2002, s. 840.

b. İdarece düzenlenen tutanaklar

Vergi idaresince tarhiyatın ön işlemleri ya da denetim sırasında tutulan yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu tutanakları ile veri ambarı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bilgi isteme çerçevesinde mükelleflerden elde ettiği bilgi formları idari kesimde oluşan deliller olarak kullanılabilmektedir.

c. Tanık ifadesi

Tanık insanın çevresinde meydana gelen olayları beş duyusuyla algılayan ve bildiklerini beyan etmek zorunda olan kişidir. Vergi hukukunda tanık ifadeleri sınırlı olarak delil olarak kabul edilir. Ancak tanık ifadesinin vergi hukukunda delil olarak kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olay ile doğal ve açık bir ilgisinin bulunması gereklidir (VUK, m. 3, B, II). Yani ifadesine başvurulan tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması gereklidir. Örneğin, müteahhitten bir gayrimenkul satın alan kişinin söz konusu gayrimenkulün fiyatı ile ilgili ifadesine başvurulabilir[162]. Ancak vergiyi doğuran olayla doğal bir ilişkisi olmayan tamamen rastlantısal bir ilişkiye dayanan tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, alım satım görüşmeleri sırasında, konuşmalara rastlantısal olarak tanık olduğunu söyleyen bir kişinin ifadesi delil olma niteliğine sahip değildir. Bununla birlikte Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, davacı ile husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadelerin vergiyi doğuran olayın varlığına kanıt olarak alınması olanaklıdır[163].

d. Bilirkişi görüşü

Hakimler yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın çözümünden kanunda belirtilen haller dışında kaçınamazlar (HMK, m. 573). Dolayısıyla hakimler uzmanlık alanlarına girmese dahi yargıya intikal eden olayları çözüme kavuşturmak durumundadırlar. Bu durumda hakimlerin teknik ve özel bilgi eksikliğinden dolayı olaya yeterince nüfuz edemediği durumlar için, usul kanunlarında hâkime yardımcı olabilecek nitelikteki "**bilirkişi"** müessesinden faydalanmasına imkân sağlanmıştır. Bu bakımdan tayin edilen bilirkişiden, yalnızca teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konularda bilgi ve açıklama istenmesi gerekir. Davadaki hukuksal sorunların çözümü ise, bilirkişinin vereceği teknik bilgi ve açıklamaların ışığında idari yargı yerince gerçekleştirilmesi esastır[164].

---

[162] Dnş. 7. D., K.2003/4804, E. 2000/8161, T. 18.11.2003.
[163] Dnş. K.2004/461, E. 2000/10282, T. 25.02.2004
[164] Dnş. 7. D, K. 2005/3278, E. 2003/2965, T. 15.12.2005.

e. Keşif

Hâkimin dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine *keşif* denir. Hâkim keşif sonucunda edindiği bilgileri serbestçe takdir eder. Hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Keşif kararı, mahkemece sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya resen alınır (HMK, m. 288/1). Keşif, taraflar hazır iseler huzurlarında, aksi takdirde yokluklarında yapılır (HMK, m. 290). Ancak vergi yargılamasında keşif çok sık başvurulan bir yol değildir. Daha çok doğal afetler, yangın, kaza gibi durumlar ile değeri değişen menkul mallarla ilgili keşif söz konusu olmaktadır.

f. İkrar

Bir tarafın ileri sürdüğü bir olgunun doğruluğunun diğer tarafça kabul edilmesine *ikrar* denir. İkrar, taraflardan birinin kendi aleyhine olarak ileri sürülen bir olayın doğruluğunu mahkemeye beyan etmesidir. Burada ikrardan söz edebilmek için bir tarafın ileri sürmüş olduğu vakıanın, diğer tarafın da onayını alması gerekir. Örneğin, vergi idaresi tarafından ileri sürülen faturanın sahte olduğu iddiasının mükellef tarafından kabul edilmesi durumunda faturanın sahte olduğunun ikrarı anlamına gelir. İkrar vergi yargılamasında bir delil olarak kullanılmaktadır. Ancak vergi yargısında re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan yan delillerle desteklenmeyen[165] ikrarın yalnız başına ispat gücü bulunmamaktadır. Bununla birlikte bizzat ikrarda bulunan kişi aleyhine kullanılabilir.

g. Uzman Görüşü

Teknik anlamda bir delil olmamakla birlikte tarafların uzmanından görüş alarak dilekçelerindeki maddî ve hukukî değerlendirmelerini güçlendirmeleri mümkündür. Yargılamada taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir. Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz (HMK, m.293).

---

[165] Danıştay'ın bir kararı, vergi inceleme yetkilisi tarhiyatın sadece mükellefin tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırarak yapmaması gerektiği, çünkü vergi inceleme elemanına inceleme sırasında verilen ifadelerin, değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel olduğundan, vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği yönündedir (Dnş. 3. D., K.2001/16, E. 2000/95, T. 16.01.2001).

h. Karineler

Bilinen olaylardan, bilinmeyen olaylar hakkında kanun veya hâkim tarafından çıkarılan sonuca karine denir. Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir (HMK, m. 190/2). Vergi yargılamasında da karineler bir ispat aracı olarak kullanılabilir. Vergi hukukunda vergi miktarının belirlenmesinde bazı karineler de ispat aracı olabilmektedir.

Vergi hukuku alanında kullanılabilecek kanuni karinelere örnekler şu şekilde verilebilir:

- İktisadi, ticari ve teknik icaplar (VUK, m. 3),
- Olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan haller (VUK, m. 3),
- Emsal kira bedeli uygulaması (GVK, m. 73),
- Arazi veya gayrimenkulün beş yıl içinde satılması (GVK, m. 37/1-6),
- Emlak vergisine ait bina metre^2 normal inşaat bedelleri (VUK, mük. m. 49),
- Örtülü sermaye uygulaması (KVK, m. 12),
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK, m. 13),
- Emsal bedel ve emsal ücret (KDVK, m. 27),
- İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü (AATUHK, m. 27).

ONİKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞININ TAKİBİ VE TAHSİLİ

I. VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

A. VERGİ ALACAĞI – KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

1. Vergi Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak bazı mali yükümlülükler koymaktadır. Bunlar vergi, resim, harç gibi çeşitli adlarla anılmaktadır. Dar anlamda kamu gelirleri olarak da denilen bu mali yükümlülüklerin temel özelliği kamu gücüne dayanarak alınmaları, yani cebir unsurunun ağır basmasıdır.

Vergi alacağı, kamu gelirleri içinde en önemli paya sahip olan ve en tipik kategoriyi oluşturan alacaktır. Vergi alacağı kavramı VUK'un 19. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre **vergi alacağı**, "**vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır**". Bu durumda, bir kamu alacağının vergi alacağı olup olmadığı hususu, ancak o alacağın vergi kanunlarının uygulanması sonucu olarak doğup doğmadığına göre tespit edilmektedir.

Vergi alacağı, ancak vergi kanunları ile doğan alacakları kapsadığı için dayanağını Anayasa'dan almaktadır. Bu nedenle, Anayasa'da belirtilen normlara aykırı vergi kanunları Anayasa Mahkemesi'ne açılan davalar sonucunda iptal edilmektedir. Hatta yüksek mahkeme bu konuda vermiş olduğu kararlarda ver-

gi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunla konulmuş olmasını yeterli görmemiş, bunların konusu, matrahı, oranı gibi temel öğelerin de açıklanması ve çerçevelerinin kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

1982 Anayasası'nın 73. maddesine "Vergi Ödevi" başlığı verilmiş olmasına rağmen, bu başlık sadece vergileri değil resim, harç ve benzeri gelirleri, bir başka değişle kamusal güce dayalı bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi kavramı; resim, harç ve benzeri türdeki diğer kamu alacaklarını da kapsayan üst bir kavramdır.

2. Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Vergi alacağı kavramı dar kapsamlı iken, kamu alacağı kavramı geniş kapsamlıdır. Geniş anlamda kamu hukukundan doğan "kamu gelirleri" tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilecek bir aşamaya gelerek "kamu alacağı" vasfını kazanmaktadır. Dolayısıyla kamu alacakları, devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir[166]. Yani kamu alacakları, devletin vergi hukuku ilkelerine uygun olarak ve idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir.

Başka bir ifade ile kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır. Kamu alacaklarının tüm unsurlarını içeren daha ayrıntılı bir tanıma göre ise, devletin ve yetkili idarelerin kamu kudretinden doğan alacaklarıyla vergi, resim, harç gibi kamu hizmetlerine karşılık olarak alınan paralar ve kamu hizmetleri uygulaması ile idari sözleşmeden doğan alacaklar kamu alacağı sayılır.

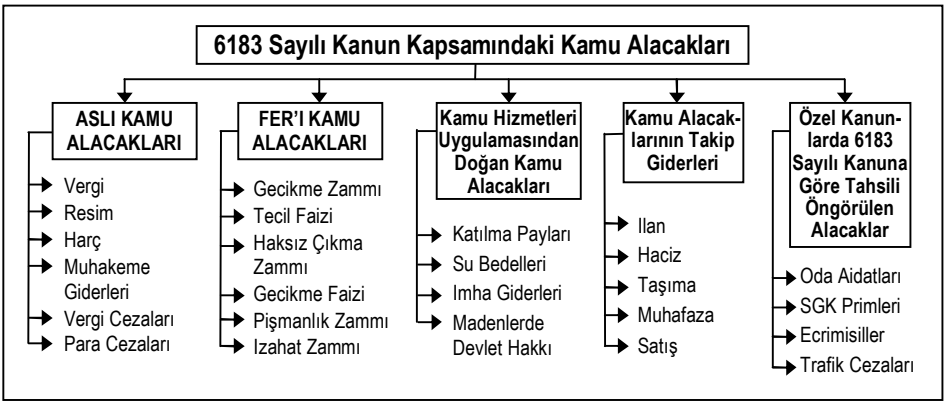
Kamu alacaklarının başlıca iki özelliği vardır: 1) kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla, kanunla ve zora dayanılarak alınırlar ve 2) belli kanunlar gereği, devlet gücü ve memuru eliyle tahsil edilirler.

Kamu alacaklarının tahsilatı ile ilgili kuralları belirleyen 6183 sayılı AATUHK'nın 1. maddesindeki tanıma göre; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmetleri uygulamasından doğan kamu alacakları ve takip giderlerinden oluşan kamu alacakları olarak dört grupta toplanan alacaklar kamu alacaklarının kapsamına girmektedir.

Kamu alacaklarının kapsamına giren alacaklar şu şekilde gösterilebilir.

---

[166] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Yayınları, 1966, s. 1645-1647.



Asli Kamu Alacakları: *Vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme giderleri, vergi cezaları ve para cezalarından oluşmaktadır*. Burada belirtilen mahkeme giderleri takip giderlerinden farklıdır. Muhakeme giderleri, ceza tahkik ve takiplerine ait bir dava söz konusu olduğunda, davanın sonuna kadar o dava için yapılmış olan giderlere karşılık olarak alınan kısımdır. Takip giderleri ise ilam alındıktan sonra icraya ait giderlerden oluşmaktadır.

Fer'i Kamu Alacakları: *Asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır.* Bunların kapsamına "gecikme zammı", "pişmanlık zammı", "gecikme faizi", "tecil faizi", "haksız çıkma zammı" ve "izahat zammı" girmektedir.

Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Alacaklar: *Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakları dışında kalan, ancak kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları kapsamaktadır*. Bu tür alacaklara örnek olarak; Belediyelerin tahsil ettikleri harcamalara katılma payları, atıksu bedelleri, Emekli Sandığı giriş keseneği paraları, sivil savunma ödenekleri, Devlet Hastanesi tedavi masrafları verilebilir.

Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları: Kamu alacaklarının cebren tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, taşıma, muhafaza, satış vb. giderleri kapsamaktadır.

Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar: Bazı kanunlarda 6183 sayılı Kanuna yapılan gönderme ile alacaklı kuruluşa sadece tahsilat sırasında kamu gücü ile cebren takip ve tahsil yöntemlerini kullanma yetkisi verilmektedir. Ancak özel kanunlarında bu alacakların tahsilinin 6183 sayılı AATUHK'ya göre yapılacağının belirtilmesi, bu alacaklara kamu alacağı niteliğini kazandırmaz. Sadece bu alacakların tahsili kamu alacaklarının tahsilinde geçerli olan usule göre yapılmaktadır.

Vergi alacağı ile kamu alacakları arasında farklı ve benzer yönler vardır[167].

Vergi alacağı ile kamu alacakları arasındaki farklı yönler şunlardır:

- Vergi alacağı kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak amacıyla alınır. Diğer kamu alacaklarının her biri farklı amaçlarla alınmaktadır. Örneğin, vergi cezaları uslandırma ve caydırma amacıyla alınmaktadır.
- Vergiler kanundan doğarken, kamu alacaklarından biri olan idari sözleşmelerden doğan alacaklar, idari sözleşmelerden doğar.

Vergi alacağı ile kamu alacaklarının ortak yönleri ise şunlardır:

- Vergi gibi diğer kamu alacakları da devlet gücünden kaynaklanmaktadır.
- Vergi gibi diğer bazı mali yükümlülük kapsamındaki kamu alacakları da karşılıksızdır.

B. TAHSİLAT KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1. Tahsilat Kavramı

Vergi alacağı, kamu alacaklarının en tipik kategorisini oluşturduğundan ve vergi kavramı; resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler şeklindeki diğer kamu alacaklarını da kapsadığından vergi tahsilatına ilişkin hükümler esasında tüm kamu alacakları için de geçerlidir.

Vergi alacağının tahsilatı kavramı VUK'un 23. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, "verginin tahsili, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir". Bu tanımdan hareketle, **ödenmesi gereken safhaya gelen vergi alacağının borçlu veya onun namına hareket eden üçüncü kişiler tarafından hazineye mal edilmesine tahsilat işlemi denir**[168].

Tahsilat kavramı, biri geniş diğeri de dar olmak üzere iki anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda tahsil, tahakkuk aşamasını da kapsamaktadır. Bu durum, özellikle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde görülmektedir. Ancak, vergi tahsili kavramının bu kadar geniş anlamda ele alınarak, tahakkuku da içine alması istisnai bir durumdur. Genellikle vergi tahsilatı kavramı dar anlamıyla ele alınarak, bir para tutarı olarak ifade edilen vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından kanunlara uygun bir şekilde hazineye ödenmesi ve ödenmeyen borcun vergi dairesi tarafından cebren tahsil edilmesini kapsayan bir işlem olarak anlaşılmaktadır.

---

[167] Bkz. H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, 2. baskı, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 38, 2001, ss. 14-15.

[168] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 57; Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C. I, 5. b., İstanbul: İstanbul İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 256, 1975, s. 163.

Tahsilat işlemi ile vergi borcunun ortadan kalkmasında inisiyatif mükellefte ya da alacaklı tahsil dairesinde bulunmaktadır. Vergi borcunun mükellef tarafından kendiliğinden vadesinde veya gecikme zammı ile birlikte vadesinden sonra ödenmesi esastır. Eğer mükellef tarafından ödenmeyen vergi borcu varsa, bunların güvence altına alınması ve cebren tahsil edilmesi için tahsil dairesi harekete geçmektedir[169]. Dolayısıyla, verginin tahsili kavramı ödeme kavramından daha kapsamlı bir anlam taşımakta ve cebren tahsilatı da kapsamaktadır.

2. Tahsilat İşleminin Hukuki Niteliği

Tahsilat işleminin hukuki niteliği incelendiğinde, tarh, tebliğ ve tahakkuktan sonra gelen ve vergilendirme sürecinin nihai aşamasını oluşturan bir idari işlem olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Yani, önceki aşamalar ile tahsil aşaması arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır. Ayrıca tahsil işlemi bir idari işlem olduğundan, bunun yargısal denetime tabi tutulması için dava açılabilir.

Tahsilat işlemi, idari işlemlerin çeşitli kriterlere göre yapılan sınıflandırmaları göz önüne alınarak incelendiğinde, bunun öncelikle bireysel (subjektif) nitelikte bir idari işlem olduğu görülmektedir. Tahsilat ile, miktarı tarh işleminde belirlenmiş olan vergi borcu, her mükellef yönünden ayrı ayrı sona ermektedir. Tahsilat işlemi, ilgililere vergi borçlarının ödenmesinde belli davranışlarda bulunma yükümlülüğü getirdiği için yükümlendirici idari işlemler grubuna girmektedir. Diğer taraftan vergi tahsilatının, devlet lehine doğmuş olan bir borcu ortadan kaldırıcı niteliği vardır. Dolayısıyla tahsilat işlemi, mükellefleri borçlu statüsünden kurtardığı için bir şart işlem oluşturmaktadır. Aynı zamanda kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden ve yeni bir hukuki durum yaratıldığından vergi tahsilatı yapıcı bir işlem niteliğini de taşımaktadır[170].

Tahsilat işlemi, devlet ile borçlu arasındaki ilişkiyi sona erdirmeye yönelik bireysel idari işlem olması nedeniyle, idari işlemlerin tüm unsurlarını eksiksiz biçimde barındırması gerekir. Bu çerçevede idari işlem açısından geçerli unsurlar (yetki, sebep, konu, şekil, usul ve amaç) tahsilat işlemi için de aranmaktadır.

Yetki Unsuru: Yetki, idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsurdur. Tahsil işleminde yetki; alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesine veya diğer tahsil dairelerine verilmiştir (AATUHK, m. 5). Dolayısıyla yetki kurallarına kişi, konu, yer ve zaman açısından aykırılık oluşturan bir tahsilat işlemi yapılması yetki unsuru açısından sakat sayılır.

---

169 Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 109.

170 Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 108; Ayrıca tahsilat işleminin hukuki niteliği ile ilgili geniş bilgi için bkz. Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, ss. 47-63.

Sebep Unsuru: Sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya yönelten etken olup işlemin dayanağını oluşturur. İdare bir sebebe dayanmaksızın işlem yapamaz. Vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Yani, bunlar arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır.

Konu Unsuru: İşlemin konu unsuru, işlemle yaratılmak istenen hukuki sonuçtur. Örneğin, tahsilat işleminin konusu vergi alacağı adında alınan bir paranın mükelleflerin malvarlığından Hazine'ye intikalidir. Tahsilat işlemi rızai ödeme şeklinde yapılabileceği gibi cebren tahsilat şeklinde de yapılabilir. Tarh işleminin konusu ise mükellefi borçlandırmadır.

Şekil Unsuru: Şekil iradenin açıklandığı araç olup iradenin maddi âlemde ortaya çıkan görüntüsüdür. Tahsilat aşamasının şekli görünümü **makbuz** veya **ödeme emri** olarak karşımıza çıkar. Makbuzun (AATUHK m. 40) ve ödeme emrinin (AATUHK m. 55) metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunların eksikliği duruma göre işlemi hükümsüz kılar.

Usul Unsuru: Usul, işlemin yapılmasında öngörülen ve takip edilmesi gereken yol, yöntem ve süreçlerdir. Örneğin kamu alacağının cebren tahsilinde haciz işleminin hangi yol ve yöntemlerle yapılacağı, haczedilen malların hangi süreç takip edilerek satılacağı ve paraya çevrileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla belirlenen usule aykırı olarak yapılan işlemler iptal edilir.

Amaç Unsuru: Bütün idari faaliyetlere egemen olan ilke idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin kamu yararına yönelik olmasıdır. Bu nedenle tahsilat işleminin amacı da kamu yararını sağlamak üzere gerçekleştirilecek kamu hizmetlerinin finansmanı açısından gelirlerin elde edilmesidir.

C. VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİNDE TEMEL İLKELER

Vergi alacağının tahsilinde devlete ayrıcalık tanınması, kamu hukuku ve idare hukukunun temel dayanağını oluşturan "toplumsal çıkarların özel çıkarlara üstün tutulması" normundan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, devlet kamu gücüne ve egemenlik hakkına dayanarak vergi alacağının tahsil ve takibinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkin yöntemleri kullanmaktadır. Ancak, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin bu konuda devlet karşısında korunması da zorunludur. Bu nedenle tahsilat işlemi ile ilgili bazı ilkeler belirlenmiştir. Bu temel ilkeler; *borçluya kolaylık sağlanması ilkesi, vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi, borç için hapis cezası uygulanmaması ilkesi, alacağın para olarak ödenmesi ilkesi ve vergi alacağının tahsilinde iktisadilik ilkesi* olarak sayılabilir.

1. Borçlunun Menfaatlerinin Korunması ve Kolaylık Sağlanması İlkesi

Kamu hizmetlerinin devamlı ve istikrarlı bir şekilde sunulması gerektiği için devlet vergi alacağını tahsil ettikten sonraki borçluların ekonomik durumunu da düşünmek ve gözetmek zorundadır. Aksi halde, devlet kendi gelir kaynağını kurutmuş olacaktır. Bu nedenle, borçluya kolaylık sağlama ilkesi Adam Smith tarafından "her vergi, mükelleften en uygun zamanda ve en elverişli koşullar altında tahsil edilmeli" şeklinde belirlenmiştir.

Borçluya kolaylık sağlama ilkesi, aslında onlara tanınan hakları ifade etmektedir. Bu ilkeye göre borçluya **tecil ve terkin imkanlarından yararlanma, bazı hallerde tahsilatı geri bırakma gibi müesseselere** yer verilmiştir. Ayrıca, vergi alacağının borçlu tarafından **ödenmesinde yer, şekil ve zaman bakımından kolaylıkların** sağlanması da bu ilke gereğidir.

2. Alacağın Güvence Altına Alınması İlkesi

Devlet açısından kamu hizmetlerinin sunulması zorunluluk arz ettiğinden, bunların kurucu unsurunu teşkil eden vergi alacağının takip ve tahsilinin imtiyazlı usullere bağlanması gerekli olmuştur. Dolayısıyla, vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi, kamu alacaklarının imtiyazlı bir alacak kabul edilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi alacağı imtiyazlı alacak sayıldığından, devlet, bu alacağının tahsil ve takibini kolay ve seri bir şekilde gerçekleştirmek için özel icra yolu ve bazı güvenlik tedbirlerinden faydalanılmasını öngörmüştür.

Vergi alacağının güvence altına alınması ilkesi gereği, borçluların vergi borçlarından kurtulma yollarının mümkün olduğunca kapatılmasına ve ödenmeyen vergilerin en az formalite ile, hızlı ve kolay bir şekilde cebren tahsiline çalışılmaktadır. Vergi alacağının güvence altına alınması için **teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı** gibi güvenlik tedbirleri oluşturulmuş ve gerektiğinde alacağın cebren tahsil edilebilmesi için **haciz, teminatlı alacakların tahsili ve iflas** yolu düzenlenmiştir.

3. Hapis Cezası Verilmemesi İlkesi

Vergi alacağının cebren tahsili konusuna borçlunun şahsı değil, onun malvarlığı girmektedir. Bu nedenle, modern icra hukuku şahıs üzerinde cebri icra yerine, mal üzerinde cebri icra uygulanması ilkesini benimsemiştir.

Günümüzde, vergi borcu da dahil olmak üzere tüm kamu borçları salt ödenmedi diye kişiye **hapis cezası hükmedilmesi mümkün değildir**. Cebri icra hukukunda, ilke olarak, borçlu borçlarından ötürü mal varlığı ile sorumlu tu-

tulur. Başka bir deyişle, borcunu ödemeyen borçlunun varlıklarına zorla el konularak, bunlar paraya çevrilmek suretiyle alacaklının tatmin edilmesi sağlanır.

4. Para Olarak Ödenmesi İlkesi

Cebri icra hukukunda kural olarak alacağın karşılanması için borçlunun malvarlığına el konulması yeterli değildir. Bir başka ifadeyle, borçlunun haczedilen mallarının, borcuna karşılık olarak alacaklıya devri mümkün değildir. Bu mallar satış yoluyla paraya çevrilir ve ele geçen parayla alacaklılar dolaylı yoldan tatmin edilirler. Buna **paraya çevirme prensibi** de denir.

5. Tahsilatta İktisadilik İlkesi

Vergi alacağının tahsilinde iktisadilik ilkesi, vergi alacağının en az masrafla ve en kısa sürede hazineye girmesini sağlamak anlamına gelmektedir.

Tahsilatta iktisadilik ilkesi; tahsilatta ucuzluk ve tahsilatta sürat olmak üzere iki alt başlık halinde ele alınabilir. Tahsilatta ucuzluk ilkesine göre vergi toplama maliyetinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Tahsilatta sürat ise, verginin mükellef tarafından kendiliğinden ödenmesi durumunda, tespit edilen vadeler içinde kolay ve seri bir şekilde toplanarak vergi bakiyelerine meydan verilmemesi ve vergi alacağının cebren tahsilatında takip işlerinin seri ve etkin şekilde yürütülerek alacağın sürüncemede bırakılmaması anlamına gelmektedir.

D. VERGİ ALACAĞININ TARAFLARI

Vergi alacağı nedeniyle devletle fert ve kurumlar arasında doğan hukuki ilişki, esas olarak bir borç – alacak ilişkisidir. Bu ilişkide bir tarafta vergi alacaklısı veya aktif süje olarak devlet, diğer tarafta vergi borçlusu veya pasif süje olarak fert ve kurumlar bulunmaktadır. Kısaca, vergi alacağının tarafları **vergi alacaklısı** ve **vergi borçlusudur**.

1. Vergi Alacaklısı ve Yetkileri

Mali yüküm koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisine sahip ve bu vergi alacağının uygulanmasından sorumlu olan devlet ve ilgili kamu idareleridir. Devlet mali yüküm koyma yetkisini yasama organı aracılığıyla kullanabileceği gibi Anayasamızın 73/4. maddesinde çizilmiş sınırlar içinde, kısmen Cumhurbaşkanına devredebilir. Vergi alacağı koyma yetkisini kullanan devlet organları **alacaklı vergi idaresi**, kanunları uygulama ve vergi alacağını tahsil etme yetkisi verilen kurumlar ise **tahsil dairesi** olarak adlandırılmaktadır.

Devlet vergi alacağının tahsili görevini Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş olarak kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na vermiştir. AATUHK'nın 3. maddesinde **tahsil dairesi** teriminin alacaklı kamu idaresinin bu yasayı uygulamakla görevli idaresini, servisini, memur veya memurlarını ifade edeceği belirtilmektedir. Ülkemizde, merkezi idare adına vergi tahsil eden daireler olarak Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Tekel İdaresi, Hazine Saymanlıkları ile Askeri ve Mülki Saymanlıklar sayılabilir.

2. Vergi Borçlusu ve Sorumlulukları

Genel olarak kamu borçlusu terimi "kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerle bunların kanuni temsilcisi veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı kişi ve kurum temsilcilerini" ifade etmektedir (AATUHK, m. 3). Görüldüğü gibi, burada kanun koyucu "kamu borçlusu" kavramının kapsamını oldukça geniş tutmuş ve herhangi bir ayırım yapmamıştır. Ancak vergi borçlusu kural olarak vergi mükellefi olduğundan, buna **asıl borçlu** da denilmektedir.

Devlet vergi alacağını tahsil etmek açısından asıl borçlu konumundaki mükellefin yanı sıra, *vergi sorumlusu* denilen kişileri de borçların ödenmesinden dolayı sorumlu tutmuştur. Vergi sorumlusu asıl borçlu olan mükellefin malvarlığından ekonomik değerleri keserek, bunları devlete yatırmaktadır.

Devlet bununla da yetinmeyerek, mükellefle hukuki ve ekonomik bağ içinde olan bazı kişi ve kurumları da vergi borcunun ödenmesi bakımından muhatap kabul etmiştir. Bu kişiler **fer'i borçlu** konumunda olup, vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemek durumunda kalmaktadır. Bu nitelikteki kişilere; mirasçılar, işi devralanlar, kanuni temsilciler, tasfiye memurları, kefiller, limited şirket ortakları, meslek mensupları örnek olarak verilebilir.

II. VERGİ ALACAĞININ RIZAEN ÖDENMESİ VE BORÇLUYA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR

A. VERGİ ALACAĞININ RIZAEN ÖDENMESİ

Vergi alacağı kural olarak özel kanunlarında belirtilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarda ödeme zamanı belirtilmemişse, vergi alacağı usulüne uygun olarak yapılan tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü, vergi alacağının vadesi günüdür (AATUHK m. 37). Buna göre, tebligat yapılıp bir aylık süre verilmeden ödeme emri düzenlenmesi söz konusu olamaz.

Özel kanunlarda ödeme yeri gösterilmemiş vergi alacağı, borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir (AATUHK m. 39). Vergi borçlusu ödemeyi başka belediye sınırları içindeki bir tahsil dairesi aracılığıyla

da yapabilir. Bu şekilde yapılan ödemenin hangi tahsil dairesi hesabına yatırıldığının belirtilmesi gerekmektedir.

Kural olarak ödeme, tahsil dairelerinin yetkili ve sorumlu memurları tarafından verilecek **makbuz karşılığında** yapılmaktadır (AATUHK, m. 40). Yetkili ve sorumlu memurlar ise veznedarlar, tahsildarlar ve icra memurlarıdır. Yapılan ödeme karşılığında borçluya makbuz verilmekte olup, bu makbuzun ödemenin ispat edilmesi için saklanması gerekir.

Vergi borcunun ödenmesinde kullanılan araçlar açısından esneklik sağlamak amacıyla AATUHK'nın 41. maddesinde özel ödeme şekilleri düzenlenmiştir. Buna göre, özel ödeme şekilleri şunlardır;

- Çizgili çek kullanmak suretiyle ödeme,
- Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına münakale (otomatik virman) suretiyle ödeme,
- Vergi dairelerinin veya Merkez Bankası'nın hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle ödeme,
- Postaneler aracı kılınmak suretiyle ödeme,
- Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle ödeme.

Vergi borçlusunun, çeşitli borçlarına karşılık *rızaen yaptığı ödemelerin ve tahsil dairesinin cebren tahsil ettiği paraların* **mahsup sırası** AATUHK'nın 47. maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla;

- Ödeme süresi başlamış ve henüz vadesi geçmemiş,
- İçinde bulunulan takvim yılı sonunda zamanaşımına uğrayacak,
- Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak alacaklarda orantılı olarak,
- Vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir.

Mahsup işleminde, her bir alacak aslının fer'ileri ile birlikte tahsil edilmesi şarttır. Ancak, mahsup edilecek tutarın alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup, **alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak** yapılır.

Cebren tahsil edilen paralar, önce parayı tahsil eden dairenin **takip giderlerine**, artarsa **alacak aslı ve fer'ilerine** mahsup edilir. Geriye yine para kalırsa, takibe iştirak etmiş diğer tahsil dairelerinin alacak aslı ve fer'ilerine mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup, alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.

Vergi alacağının vadesinde ödenmemesi, borçlu bakımdan iki önemli hukuki sonucun ortaya çıkmasına neden olur. Bunlardan ilki, vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için **gecikme zammı** işlemeye başlamasıdır. İkincisi ise, borçlunun rızasıyla ödenmeyen borç için **cebri icra takibinin** başlayabilmesidir.

B. VERGİ ALACAĞININ GEÇ ÖDENMESİNDE GECİKME ZAMMI UYGULAMASI

1. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği

Gecikme zammı, vergi alacağının ödeme süresinde ödenmeyen kısmına, vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen her ay ve kesirleri için alınan bir bedeldir. Devlet tarafından gecikme zammı alınmasının iki nedeni vardır. Birincisi, devlet vergi alacağının ödenmemesi nedeniyle ihtiyaç duyduğu kaynakları alternatif maliyetlerle elde edebilmektedir. İkincisi ise, vade tarihi ile ödeme tarihi arasında vergi alacağının reel değeri aynı kalmayıp, enflasyon nedeniyle düşmektedir. Bu kayıplarını telafi etmek için gecikme zammı uygulanmaktadır.

Gecikme zammı bir ceza değil, fer'i bir kamu alacağıdır. Nitekim, gecikme zammı asıl vergi alacağına eklenen, doğumu, devamı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil bir alacak niteliğindedir. Gecikme zammı uygulaması bir taraftan vergi alacağının kanunda belirtilen süre içinde ödenmemesinden doğabilecek mali kaybı gidermek, diğer taraftan da vergi alacaklarının ödenmesini geciktirmeyi ekonomik yönden dezavantajlı kılmak suretiyle, vergi borçlularını borçlarını zamanında ödemeleri konusunda daha titiz davranmaya yöneltir. Kısacası gecikme zammı vergi borcunun geç ödenmesinin bir yaptırımıdır.

Gecikme zammı, cezalar dışında tüm kamu alacaklarına (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler) uygulanır. Vergi cezalarından yalnızca vergi ziyaı cezasına gecikme zammı uygulanır. Buna karşılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için gecikme zammı uygulanmaz. Mahkemeler tarafından verilen cezalara ise gecikme zammı yarı oranında uygulanır (AATUHK m. 51/3).

Borç tecil edilmişse tecilin yapıldığı, iflas söz konusu olduğunda iflasın açıldığı, aciz halinde ise bu durumun sabit olduğu günden sonra gecikme zammı uygulanmaz (AATUHK m. 52/1).

2. Gecikme Zammı İle Gecikme Faizi Arasındaki Farklar

Vergi hukukunda, vergi borcunu kanunlarda belirlenen sürelerde beyan ve tahakkuk ettiren, ancak vadesinde ödemeyenlere uygulanan gecikme zammı ile ikmalen, re'sen veya idarece tarh eden vergiler için uygulanan gecikme faizi

olmak üzere, benzer niteliklere sahip iki müessese vardır. Gecikme zammı gibi gecikme faizi de asıl alacağa bağlı fer'i alacak niteliğinde ve ekonomik temele dayanmaktadır. Ayrıca VUK'un 112/5. maddesinde gecikme faizi oranı otomatik olarak gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Ancak, oranları aynı olan bu iki müesseseyi birbiriyle karıştırmamak gerekir. Çünkü, bunların aralarında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar şu şekilde gösterilebilir:

Gecikme Faizi ile Gecikme Zammı Arasındaki Farklılıklar

GECİKME ZAMMI	GECİKME FAİZİ
AATUHK'da düzenlenmiştir.	VUK'da düzenlenmiştir.
Tahsil aşaması ile ilgilidir.	Tahakkuk aşaması ile ilgilidir.
Tüm kamu alacaklarına uygulanır.	İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanır.
Tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır.	Tarhiyatın gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır.
Tahakkuka bağlı vade tarihinden fiilen ödendiği tarihine kadar hesaplanır.	Normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar hesaplanır.
Tam ay ve ay kesirleri gün olarak dikkate alınarak hesaplanır.	Sadece tam aylar dikkate alınarak hesaplanır. Ay kesirleri dikkate alınmaz.
Vergi ziyaı cezasına uygulanır. Diğer vergi cezalarına uygulanmaz.	Vergi cezalarına uygulanmaz.
Asgari tutarı (1 TL) vardır.	Asgari tutarı yoktur.
Gecikme zammının işlemesini sona erdiren haller (tecil, iflas, aciz hali) vardır.	Gecikme faizini sona erdiren haller yoktur.

3. Gecikme Zammının Oranı ve Asgari Tutarı

Gecikme zammı oranı kanunda aylık %4 olarak belirlenmiş olmakla birlikte (AATUHK m. 51/1) Cumhurbaşkanına gecikme zammı oranını yüzde onuna kadar indirme ve iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanı da gecikme zammı oranını en son **aylık %1,60**[171] olacak şekilde yeniden tespit etmiştir. Vergi asıllarının yanı sıra vergi ziyaı cezası için de aynı oran uygulanır. Mahkemeler tarafından verilen ceza niteliğindeki kamu alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde gecikme zammı uygulanır (AATUHK m. 51/3).

Gecikme zammının asgari miktarı için bir alt sınır getirilmiş olup, hesaplanan gecikme zammı **1 TL**'den az olamaz. Gecikme zammında bir üst sınır ise

[171] 1947 sayılı CBK, 30.12.2019 tarih ve 30994 sayılı Resmî Gazete.

öngörülmemiştir. Dolayısıyla, gecikme zammı miktarı kaç liraya ulaşırsa ulaşsın borç ödeninceye kadar gecikme zammı işlemeye devam eder.

4. Gecikme Zammının Hesaplanması

Gecikme zammı oranı her aya ayrı ayrı uygulandığı ve ay kesirleri için de günlük olarak hesaplandığı için, gecikme zammının hesaplanmasında sürelerin tespiti önem kazanmaktadır. Günlük esasa göre gecikme zammının belirlenmesinde 1 ay 30 gün olarak kabul edilir ve günlük gecikme zammı oranı, geçerli aylık oran otuza bölünmek suretiyle bulunur. Örneğin, aylık gecikme zammı oranı %1,60 olduğunda, günlük oran (%1,60/30 =) **0,000533** olarak uygulanır.

Örnek: Mükellef (Y), 10.000 TL tutarlı ve 31.03.2020 vadeli gelir vergisi birinci taksitini ve buna ilişkin gecikme zammını 15.08.2020 tarihinde vergi dairesine ödemeye gittiğinde, ***4 ay 15 gün*** için gecikme zammı hesaplanacaktır. Bu hesaplama şöyle yapılacaktır:

Aylık esasa göre gecikme zammı tutarının bulunması:

= (Gecikme zammı uygulanacak tutar x Ay sayısı x Aylık gecikme zammı oranı)

= (10.000 x 4 x %1,60)

= 640 TL.

Günlük esasa göre gecikme zammı tutarının bulunması:

= (Gecikme zammı uygulanacak tutar x Gün sayısı x Günlük gecikme zammı oranı)

= (10.000 x 15 x 0,000533)

= 79,95 TL.

Toplam gecikme zammı tutarı (640+79,95) = 719,95 TL olacaktır.

Böylece mükellef (Y)'den, 10.000 TL gelir vergisi ikinci taksit borcunun yanında, 719,95 TL gecikme zammı da tahsil edilecektir.

5. Gecikme Zammı Uygulama Süresi

Kural olarak gecikme zammı uygulaması, borç ödeninceye kadar devam eder. Ancak yapılan ödeme, ödemenin yapıldığı tarihe kadar işlemiş olan gecikme zammı ile alacak aslını tümüyle karşılamaya yetmiyorsa, ödenen miktar, alacağın aslı ile gecikme zammına orantılı olarak mahsup edilir.

Cebri icra yoluyla tahsilde gecikme zammı uygulaması, icra baskısıyla ödemenin yapıldığı tarihte veya haczedilen malın paraya çevrildiği tarihte sona erer. Borçlunun malvarlığının haczedilmesi gecikme zammı uygulamasını durdurmaz.

Vergi alacağı tecil edilerek, taksitlere bağlanmışsa tecilin yapıldığı güne kadar gecikme zammı, ondan sonra ise genellikle gecikme zammından daha düşük oranda belirlenen tecil faizi hesaplanır. Borçlunun iflasına karar verilmesi halinde iflasın açıldığı tarihe kadar; borçlunun aciz haline düşmesi durumunda ise aciz halinin sabit olduğu güne kadar gecikme zammı uygulanır.

Borçlunun ölümü halinde üç aylık reddi miras süresi içinde, mirasın reddedilip reddedilmeyeceği belli olmadığından, mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi gecikme zammı da uygulanmaz. Ayrıca mücbir sebep ve yürütmenin durdurulması süresince de gecikme zammı uygulanmaz.

Gecikme Zammında Süreyi Durduran Haller	Gecikme Zammında Süreyi Sona Erdiren Haller
- Ölüm - Mücbir Sebep - Yürütmenin Durdurulması	- Ödeme - Tecil - İflas - Aciz hali

AATUHK, köylerde gecikme zammı uygulaması konusunda özel kurallar getirmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek vergiler hariç olmak üzere, belediye sınırları dışındaki köylerde tahsildarlar tarafından tahsil olunan vergi alacağı için süre ne olursa olsun yalnızca %10 oranında gecikme zammı uygulanır (AATUHK m. 53/1). Hazine ve Maliye Bakanlığı; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, MTV, BSMV, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve damga vergisini bu uygulamanın dışında bırakmıştır (Tahsilat Genel Tebliğ Seri A-1).

C. VERGİ BORÇLUSUNA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR

Cebri icra hukukunun ilkelerinden birinin de borçlunun menfaatinin korunması olduğuna değinilmişti. Devlet, vergi alacağının devamlılığını sağlamak için, alacağını tahsil ettikten sonraki borçlunun ekonomik durumunu da düşünmek ve gözetmek zorundadır. Bu nedenle, borçlulara kolaylık sağlanması ilkesi uyarınca; kanunlarda belirtilen koşulların varlığı halinde tecil, terkin, tahsil zamanaşımı ve tahsilatın geri bırakılmasına yönelik müesseseler düzenlenmiştir.

1. Tecil

Vergi borçlusu, bazı hallerde borcunu vadesinde ödemesi, haciz uygulanması ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi halinde çok zor duruma düşebilir. Bu durumda borcun ödenmesinin bir süre ertelenmesi hem borçluya kolay-

lık sağlanması hem de alacaklı vergi dairesi ile borçlunun karşılıklı çıkarlarının dengelenmesi açısından yararlıdır. Özellikle iyi niyetli borçluların vergi borcunu ödeyebilme yeteneğinin korunması ve vergi alacağı kaynağının sürekliliğinin sağlanması amacıyla borçların tecil edilmesine imkân tanınmıştır.

Genel olarak ifade edersek tecil*;* tahsil edilebilir duruma gelmiş bulunan vergi alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makam ve mercilerin icranın geciktirilmesi kararına veya vergi kanunlarının buna ilişkin hükümlerine dayanılarak **36 aya kadar** geri bırakılması işlemidir.

Tecili düzenleyen AATUHK'nın 48. maddesinde, esasında tecil kapsamına tüm kamu alacaklarının gireceği düzenlenmiştir. Buna göre; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları tecil kapsamına girmektedir. Ancak uygulamada Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajları, Katma Değer Vergisi[172], Damga Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Gecikme Zammı ve Faizi ile Vergi Cezaları tecil kapsamına alınmıştır.

Tecile yetkili idareler; devlete ait vergi alacağında ilgili bakanlar, özel idarelere ait alacaklarda valiler ile belediyelere ait alacaklarda belediye başkanı şeklinde belirlenmiştir (AATUHK m. 48). Bu idareler, tecil işleminin uygulanmasında takdir yetkisine sahiptirler. Tecile yetkili olan idareler bu yetkilerini kısmen veya tamamen taşra teşkilatına devredebilirler. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı tecil ve taksitlendirme yetkisini kısmen mahalli teşkilata devretmiş olup, vergi dairesi başkanları, defterdarlar ve vergi dairesi müdürleri tarafından kullanılabilmektedir.

a. Tecil İşleminin Şartları

Tecil işleminin şartları AATUHK'da "*Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya haczedilen malın paraya çevrilmesi hallerinin, kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmek şartıyla alacaklı kamu idaresince kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilir*" hükmüne yer verilerek belirlenmiştir (AATUHK m. 48). Buna göre tecilden yararlanma şartları:

Çok Zor Duruma Düşme: Tecilden yararlanmak için ilk şart borçlunun çok zor duruma düşecek olmasıdır. "Çok Zor Durum" hali, vergi alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi halinde, borçlunun vergiyi doğuran ticari, sınai ve zirai faaliyetinin

[172] Katma Değer Vergisinin müracaat tarihinden itibaren **6 ayı geçmeyecek şekilde azami 6 taksitte** tecil ve taksitlendirilmesi uygun görülmüştür (Bkz. Tahsilat İç Genelgesi 2016/2).

devamına imkân kalmaması veya bu faaliyetin ağır şekilde sekteye uğramasını ifade etmektedir. "Çok Zor Durum" hali cari oran ile tespit edilmektedir.

Talepte Bulunma: Vergi alacağının tecil edilebilmesi için, vergi borçlusunun mutlaka yazılı dilekçe ile talepte bulunması gerekmektedir. Tecil dilekçesi kural olarak borçlunun bağlı olduğu tahsil dairesine verilmektedir. Tahsil dairesi yetkisini aşan istekleri defterdarlığa, vergi dairesi başkanlığına veya Gelir İdaresi Başkanlığı'na iletmektedir.

Teminat Gösterme: Vergi alacağının tecil edilebilmesi için, borçlu tarafından teminat gösterilmesi gerekir. Ancak 50.000 TL'yi aşmayan vergi borçları için teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üstündeki vergi alacağının tecilinde gösterilmesi gereken teminat tutarı ise, 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısıdır.

Tecil Faizi Uygulama: Tecil edilen vergi alacağının, belirlenen faiz oranı esas alınarak hesaplanan tecil faiziyle birlikte ödenmesi gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen **yıllık tecil faizi oranı %15'**tir[173]. Tecil faizi; basit faiz usulü uygulanarak ve müracaat tarihinden ödeme tarihine (bu tarihler dahil) kadar geçen günler için, ödenecek taksit tutarları üzerinden hesaplanır.

Borçlunun İyiniyetli Olması: Tecil talebini kabul edip etmeme konusunda idare takdir yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi kullanırken idare borçlunun borç ödemede iyiniyetli olmasını ayrıca aramaktadır. Tecil işlemi hakkında bir karar verilirken idare borçlunun borçlarını öderken öteden beri gösterdiği iyi niyet ve tutumuna ve ayrıca borçlunun tecil talebinde bulunurken önerdiği ödeme planı dahilinde kendiliğinden taksitlerini ödeyip ödemediğine de bakmaktadır.

b. Tecil Şartlarına Uyulmaması ve Süreli Red

Tecil ve taksitlendirme talebi kabul edilen borçlu, tecil şartlarından herhangi birini ihlal etmesi halinde, yapılan tecil hiç yapılmamış sayılarak tecil edilen borçların normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan gecikme zammı ile birlikte tahsiline gidilir. Bu borçlar ile ilgili olarak daha önce ödenen tecil faizleri hesaplanan gecikme zammından mahsup edilir. Tecil edilen vergi alacağının gecikme zammı uygulanmayan alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade ve mahsup edilmez.

Diğer taraftan, tecil talepleri reddedilen borçluların borçlarını reddin tebliğini takip eden tarihten itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödemeleri halinde, bu borçların ödendiği tarihe kadar tecil faizi alınmak suretiyle teciline imkân tanınmıştır (AATUHK m. 48). "Süreli Red" adı verilen bu uygulama tecil istemi reddedilen vergi borçlusu için öngörülmüş

[173] Bkz. *Tahsilat Genel Tebliği (Seri: C Sıra No: 5)*, 30.12.2019 tarih ve 30994 sayılı Resmi Gazete.

olup, dar çerçeveli "ödeme şartlarına bağlı tecil" niteliğindedir. Süreli red uygulamasında vergi alacağı aylık taksitler halinde ödeme planına bağlanmaz, ancak vergi alacağının verilen sürede ödenmiş olması halinde müracaat tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için tecil faizi hesaplanır.

2. Terkin

Genel olarak terkin kavramının anlamı; ödenecek durumda olan vergi alacağının yasalarda belirtilen nedenlerle kısmen veya tamamen kayıtlardan silinmesi, yani tahsilinden vazgeçilmesidir. Bu açıdan bakıldığında tecilde borç varlığını koruyacak şekilde ötelenirken terkinde borç kısmen veya tamamen ortadan kalkmaktadır.

Cebri icra hukuku açısından sadece doğal afetler nedeniyle ve tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin türlerine yer verilmiştir (AATUHK m. 105).

Buna göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ile bunlara benzer afetler yüzünden;

1) Varlıklarının en az üçte birini yitirenlerin afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi alacakları,
2) Ürünlerinin en az üçte birini yitirenlerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi alacakları,

Cumhurbaşkanınca zarara uygun biçimde kısmen ya da tamamen terkin olunur. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını İl ve İlçe İdare Kurulları tarafından yapılan araştırma üzerine tespit edilir.

Madde hükmünden faydalanmak için afetten zarar görenlerin, afetin meydana geldiği tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile müracaat etmeleri şarttır. Dolayısıyla terkin için başvuruda bulunulmaması halinde re'sen terkin yapılması mümkün değildir.

3. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğer kamu alacakları için geçerli olmak üzere AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "kamu alacağı, vadesinin izlediği yılın başından itibaren 5 yıl içinde ödeme emri düzenlenip borçluya tebliğ edilmezse alacak zamanaşımına uğrar". Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi zora başvurarak alacağını takip yetkisi ortadan kalkar. Bu durumda borç eksik (doğal) borç haline dönüşerek varlığını korur. Ancak, borçlu kendisine tebliğ yapılmış olsun veya olmasın isterse borcunu ifa edebilir.

Zamanaşımına ilişkin hüküm kamu düzeni ile ilgili olarak getirildiğinden, tahsil daireleri vergi alacağının tahsilinde zamanaşımını re'sen dikkate almak zorunda olup, zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı için ödeme emri gönderemez ve cebren tahsil işlemine girişemez. Ancak, borçluların kendi rızası ile yapılan ödemeler kabul edilmektedir. Zamanaşımına uğramış ve tabii borç niteliğine dönüşmüş olan vergi alacağının borçlu tarafından bilerek veya bilmeyerek ödenmesi halinde, artık geri alınması genel hukuk kurallarına aykırı düşmektedir (BK m. 62).

4. Tahsilatın Geri Bırakılması

Tahsilat aşamasında borçlulara kolaylık sağlamak amacıyla, ilgili mercilerin kararına istinaden veya kanunlarda belirtilen durumların varlığı halinde tahsilat işleminin geri bırakılmasına da imkân verilmiştir. Tahsilat işleminin geri bırakılması; yürütmenin durdurulması, borçlunun aciz durumu ve ölümü hallerinde söz konusudur.

a. Yürütmenin Durdurulması

Tahsilat ayrılabilir işlemler kuramına göre ayrı ve bağımsız bir idari işlem olduğuna göre idari işlemler için muhataplarının sahip olduğu haklardan ödeme emri gönderilerek aleyhine işlem yapılan borçlu da yararlanır. İdari kararların alınması ve idari işlemlerin uygulanması esas itibariyle icrai nitelikte olup, gerektiğinde idare zor kullanma yetkisi ile de donatılmıştır. Ancak, idari işlemin uygulanması halinde;

1) Telafisi güç veya imkânsız zararların doğması,

2) İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, genellikle teminat karşılığında, gerekçe gösterilerek mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir (Any. m. 125).

Alacaklı idare tarafından tecil edilmiş olan bir borç hakkında aynı zamanda yargı organlarınca da tehir (yürütmenin durdurulması) kararı verilmişse, tehir süresinin tecil süresinden kısa olması halinde vergi idaresi tehir süresinin sonunda kalan alacağını yeniden taksite bağlayarak almaktadır (AATUHK m. 49).

Yargı organlarının yürütmeyi durdurma süresi tecil süresinden fazla ise, artık ertelemenin bir anlamı kalmayacağından daha önce yapılan tecil işlemi hükümsüz olmaktadır. Dolayısıyla, yargı organlarının yürütmeyi durdurma kararı ile idarenin tecil işlemi çatıştığı hallerde yasa koyucu, tecil veya tehirden hangisi daha uzun ise onun uygulamaya konulmasını esas almaktadır. Her iki

durumda da tecil işlemi için alınmış olan teminatın iadesi gerekmez, çünkü yürütmenin durdurulması da teminat karşılığında yapılmaktadır.

b. Aciz Hali

Yapılan takibat sonucunda borçlunun aciz halinde sayılması için, borçlunun haczi mümkün menkul ve gayrimenkul malı ile hak ve alacağının olmadığının veya var ise bunların haczolunarak satılmasına rağmen, satış bedelinin borcu karşılayamadığının tespiti gerekmektedir (AATUHK m. 75). Borçlunun borcu ödemekten acz içinde olduğunu gösteren aciz hali "aciz fişi" düzenlenerek tespit edilmektedir[174].

Aciz fişi, alacağın ortadan kalktığını değil, borçlunun ödeme gücü olmadığını gösteren bir belgedir. Bu durumda, alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip etmekte ve ileride borçlunun ödeme gücü doğduğunda takibata geçerek alacağını tahsil yoluna gitmektedir. Aciz hali tespit edilen borçlu hakkında aynı borçtan dolayı yapılacak takiplerde yeniden ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur.

c. Ölüm Hali

İnsani ve sosyal düşüncelerle, ölüm halinde takibin geri bırakılması uygulaması düzenlenmiştir (AATUHK m. 50). Bu maddeye göre, borçlunun karısı yahut kocası, kan veya sıhriyet itibariyle usul veya füru kapsamında kalan hısımlarında birisi ölürse borçlu hakkında takip, ölüm günü ile beraber **üç gün** için geri bırakılmaktadır. Başka bir ifade ile, takip yapan kamu memuru istem olmasa dahi bu süre içinde takibi ertelemek zorundadır. İhtiyati haciz sebepleri varsa, ihtiyati haciz hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın uygulandığından, sadece bu durumda üç günlük sürenin beklenilmesine gerek yoktur (AATUHK m. 13)

Diğer taraftan, mirasçıların mirası kabul veya reddettikleri yolunda bir açıklamada bulunmamaları durumunda mirasın reddedilebilme süresi olan **üç aylık** sürenin sonuna kadar takibat ertelenmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar borcun konusunun vergi kabahatine ilişkin ceza olmaması halinde geçerlidir. Borcun konusu vergi cezaları ise ölümle o anda var olan cezalar kendiliğinden ortadan kalkacağından artık borçtan söz edilemez.

---

[174] Aciz haline benzeyen bir kavram da "borca batık olma"dır. Borca batık olma borçlunun borçlarının (pasifinin) aktifi geçmesini ifade eden mal varlığının yetersizliğini (ekside olduğunu) ifade eden bir duruma işaret eder. Aciz bir takibin sonucunda ortaya çıkan durumdur.
Aciz halinde mal varlığı yeterli olsa bile borçlu ödeme araçlarındaki yoksunluk (elinde yeterli nakit olmaması) nedeniyle ödeme yetersizliği içindeyken borca batıklıkta nakit sağlanarak ödeme yapılabilir olsa da aktif-pasif dengesinde borçları karşılayacak malvarlığının mutlak anlamda yetersizliği söz konusudur.

III. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ

Vergi alacağı vadesi dolmasına karşın borçlu tarafından ödenmemişse, alacaklı idare cebri takip yoluyla alacağını tahsil etme yetkisine kavuşur. Diğer bir deyişle, cebri takibe geçmenin ön koşulunu vadenin dolması oluşturmaktadır. Vergi alacağının zorla tahsiline olanak sağlayan üç takip yolu vardır. Bunlar; **teminatlı alacakların takibi, haciz yolu ile takip ve iflas yoludur**. AATUHK, teminatlı alacakların takibi ve haciz yolu ile takip hakkında ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir. Buna karşılık, iflas yolu ile takibin İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir.

A. TEMİNATLI ALACAKLARIN TAHSİLİ

Teminata bağlanmış alacakların ödenmemesi halinde özel bir takip usulü öngörülmüştür. Bu takip yolu, borçlu tarafından gösterilmiş olan maddi teminatların paraya çevrilmesinde veya kefilin takip edilmesi şekillerinde yapılmaktadır.

1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

Vergi alacağının teminata bağlanması halinde, teminata konu olan alacağın tahsil edilebilir hale gelmesini takiben, tahsil dairesi öncelikle borcun 15 gün içinde ödenmesini, aksi halde teminatın paraya çevrileceğini borçluya bir uyarı yazısı ile bildirir. Uyarı yazısını alan borçlu 15 gün içinde borcunu ödemediği taktirde, verilen teminat paraya çevrilerek vergi alacağı tahsil edilir. Teminatın paraya çevrilmesi, malların satılmasını ifade etmektedir (AATUHK m. 74). Bu satış hacizli malların satış rejimine göre yapılır. Ancak, teminat para ise gelir kaydedilmesi, teminat mektubu ise tahsil edilmesi paraya çevirme hükmü yerine geçmektedir.

2. Kefilin Takip Edilmesi

Vergi borçlusu tarafından, borcuna karşılık olarak *müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu* sıfatı ile şahsi kefil gösterilmiş ise, teminatlı alacakların 15 gün içinde ödenmesi aynı zamanda kefilinden veyahut yabancı şahıs veya kurum temsilcilerinden de istenir. Bu durumda kefil veyahut yabancı şahıs veya kurum temsilcileri aynen asıl borçlular gibi takip edilmektedir (AATUHK m. 57).

B. HACİZ

Haciz yolu ile takip, vergi borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına vergi alacaklısı tarafından zorla el konularak, bunların satı-

larak paraya çevrilmesi yolu ile vergi alacağının tahsiline olanak sağlayan bir cebren tahsil yoludur.

Haciz yoluyla takip ile iflas yoluyla takip arasındaki başlıca farklılıklar şunlardır: İflasta borçlunun bütün varlıkları bütün borçlarına karşılık oluşturur. İflas yolunda ilke olarak bütün alacaklıların borçluya karşı birlikte hareket etmesi gerekir. Haciz yolunda ise borçlunun alacaklıları birbirlerinden bağımsız olarak borçlunun sahip olduğu malvarlığı parçalarına el koyarlar. Bu yüzden iflas yolu bir **külli icra yolu** olarak nitelenirken, haciz yolu **cüz'i icra yolu** olarak nitelenir.

Borçlunun malvarlığına haciz uygulanabilmesi için, vadesinde ödenmeyen vergi alacağının ödenmesi için borçluya bir ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekir. Ödeme emri tebliğinde borçluya tanınan 15 günlük ödeme süresi içinde de borç ödenmez ise, haciz yoluyla takibata gidilir.

1. Ödeme Emri Düzenlenmesi ve Tebliği

Ödeme emri, cebri icra sürecinin başlangıç noktasını oluşturur. Vergi alacağını vadesinde ödemeyenlere, ödeme emri tebliğ edilerek **15 gün** içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği bildirilir. Ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin nitelik ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun zorla tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunursa hapis ile cezalandırılacağı yazılır. Vergi borcuna ilişkin gecikme zammının miktarı ödeme sırasında belli olacağından, ödeme emri üzerine gecikme zammı miktarı yazılmaz. Bu nedenle, şekle bağlı bir belge olarak düzenlenen ödeme emrine "**Ayrıca Gecikme Zammı Hesaplanacaktır**" ibareli basılı bir damga vurulur.

Düzenlenen ödeme emirleri, vergi hukukundaki tebligat hükümleri çerçevesinde tebliğ edilmektedir. Kanuna uygun bir şekilde ödeme emrinin düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi, hem vergi borçlusu, hem de tahsil dairesi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi borçlusu açısından ödeme emri, borcun ödenmesi için son bir davet ve aynı zamanda son ihtar niteliğini taşımaktadır. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusunun önünde üç seçenek vardır: İlki ödeme emrinde yazılı vergi alacağını ödemek, ikincisi ödeme emrine karşı kısmen veya tamamen dava açmak, üçüncüsü de mal bildiriminde bulunmaktır. Vergi borçlusu, 15 gün içinde borcunu öderse cebren takibata başvurulmaz.

2. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Ödeme emrine karşı idari dava, kendisine ödeme emri tebliğ edilen, yani ödeme emrine muhatap olan kişi tarafından açılır. Kendisine ödeme emri tebliğ

edilen vergi borçlusu, tebliğ tarihinden itibaren **15 gün içinde**, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer **vergi mahkemesine** dava açabilmektedir.

Cebri icra takibinin sürüncemede kalmadan süratle sonuçlanmasını sağlamak amacıyla, ödeme emirlerine karşı açılacak davaların yalnızca tahsil aşamasına özgü sebeplere dayandırılması gerekir. İşte bu yüzden, ödeme emirlerine karşı açılan davalarda yalnızca "**böyle bir borcun olmadığı**", "**borcun kısmen ödendiği**" veya "**borcun zamanaşımına uğradığı**" iddialarının ileri sürülebilmesine izin verilmiştir (AATUHK m. 58).

Böyle bir borcun olmadığı iddiasının kapsamına; borcun ödenmiş olması, borcun mahsup edilmediği, borcun henüz vadesinin gelmemiş olması, alacağın tecil veya terkin edildiği, borçluda hata yapıldığı veya tahakkukla ilgili tebligatın geçersiz olduğu gibi iddialar girmektedir.

Ödeme emrine karşı açılan davada, vergi borçlusu, **borcun bir kısmının daha önce ödendiği** iddiasında da bulunabilir. Vergi borçlusu, borcun bir kısmını ödemiş olduğu halde, tahsil dairesince daha önce ödenmiş olan tutar düşülmeden, borcun tamamı için ödeme emri gönderilmiş olabilir. Bu nedene dayanılarak açılan davada, vergi borçlusu borcun varlığını kabul etmekte, ancak bir kısmını ödediğini ileri sürmektedir.

Ödeme emrine karşı dava açmanın başka bir nedeni de, **borcun zamanaşımına uğradığı** iddiasıdır. Burada söz konusu olan tahsil zamanaşımıdır. Tahsil zamanaşımına uğrayan vergi alacağı, tahsil edilebilirliğini kaybedeceğinden, dava açılması halinde vergi mahkemesince düzenlenen ödeme emri iptal edilir.

Ödeme emrine karşı açtığı davayı kısmen ya da tamamen kaybeden vergi borçlusu, ayrıca haksız çıktığı miktarın **%10'u oranında haksız çıkma zammı** ödemek zorunda kalır. Bu hükmün gerekçesi, haksız yere yargı organlarının meşgul edilerek tahsil işlemlerindeki gecikmelerin önlenmesidir. Haksız çıkma zammının uygulanma nedeni, ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemektir. Ancak haksız çıkma zammın talep edilebilmesi için ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve mahkeme kararının kesinleşmesi gereklidir.

3. Mal Bildiriminde Bulunma

Ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen, tebliğe konu borcunu ödemeyen veya dava da açmayan vergi borçlusunun, **15 gün** içinde mal bildiriminde bulunması zorunludur. Davanın açılması halinde mal bildiriminde bulunmaya gerek yoktur. Ancak, bu durumda 15 günlük mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü davanın reddedilerek borçlunun aleyhine sonuçlanması halinde, bu kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren başlar. **Mal bildirimi**, borçlunun gerek kendisinde gerekse

üçüncü kişiler elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek kadarını alacaklı tahsil dairesine sözle veya yazı ile bildirmesidir (AATUHK m. 59).

Mal bildirimi bir servet beyanı değildir. Bu yüzden borcu karşılamaya yetecek ölçüde bildirim yapılması yeterlidir. Ancak, alacaklı tahsil dairesi bildirilen malın vergi alacağını karşılayamayacağına veya haciz ve satışının güç olacağına kanaat getirirse, borçludan ek bildirimde bulunmasını isteyebilir. Haczedilebilecek mal veya geliri bulunmadığını bildirmek de mal bildirimi yerine geçer. Bu takdirde, borçlunun, yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve borcunu nasıl ödeyeceğini bildirmesi gerekir (AATUHK m. 59).

AATUHK'da borçlunun zamanında ve eksiksiz mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için zorlayıcı hükümlere de yer verilmiştir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük süre içinde borcunu ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı taktirde, mal bildiriminde bulununcaya kadar **bir defaya mahsus olmak ve 3 ayı geçmemek üzere hapisle tazyik** olunur (AATUHK m. 60).

Hapsen tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 15 günlük sürenin bitmesinden sonra, tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine İcra Tetkik Mercii Hâkimi tarafından verilir. Bu karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur. Buradaki hapsen tazyik, borca karşılık verilen bir hürriyeti bağlayıcı ceza değil, sadece borçlunun mal bildiriminde bulunmasına yönelik bir zorlamadır. Dolayısıyla borçlu, süresinden sonra veya hapisle zorlama uygulaması başladıktan sonra mal bildiriminde bulunursa derhal serbest bırakılır. Hapsen tazyik cezasının paraya veya diğer seçenek yaptırımlara çevrilmesi mümkün değildir.

4. Haciz Uygulaması

Ödeme emrinin kesinleşmiş olmasına rağmen, vergi borçlusu borcunu ödemezse, icra dairesi sıfatıyla alacaklı idare, cebri tatbikata haciz işlemi ile başlamaktadır. Genel olarak haciz işlemi, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının tahsilini sağlamak için, alacaklı lehine söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara icra dairesi tarafından el konulmasıdır. El koyma, gayrimenkullerde tapu kaydına haciz şerhi koydurmak şeklinde yapılırken, menkul mallarda fiili haciz uygulanması şeklinde olmaktadır[175]. El koyma ile malın mülkiyeti el değiştirmiş olmaz, sadece tasarruf hakkı kısıtlanmış olur.

Haciz uygulaması, tahsil dairesince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru veya yetkili kıldığı kişi tarafından tasdik edilen

[175] Kaydi haciz, gayrimenkul malların kayıtlı olduğu tapu kütüğüne not düşülmesi şekilde yapılır iken, fiili haciz menkul mallara fiilen el konulması şeklinde yapılmaktadır.

haciz varakalarına dayanılarak icra memurlarınca yapılır (AATUHK m. 64). Vergi dairesi başkanları da haciz kararı vermeye yetkili kılınmışlardır.

Haciz uygulanması sırasında **dikkat edilmesi gereken hususlar** şunlardır:

- Haczedilemeyecek mallar[176] kapsamına alınmış mallar haczedilemez.
- Kısmen haczedilebilecek gelirlerin de kanunun izin verdiği ölçüde haczedilmesi mümkündür.
- Haczedilecek mallar seçilirken taşınması, muhafazası ve paraya çevrilmesi en kolay olanlara öncelik verilir.
- Mülkiyeti tartışmalı olan ve istihkak iddiası ileri sürülen malların haczi en sona bırakılır.
- Tahsil dairesi, alacaklı kamu idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar dengelemekle yükümlüdür.

Haczin uygulanması bakımından menkul ve gayrimenkul mallar için farklı kurallara yer verilmiştir.

Menkul Mallarda Haciz İşlemi: Menkul malların haczi kural olarak iş günlerinde ve güneşin doğuşundan batışına kadar geçen süre içinde **haciz memuru** tarafından yapılır. Haczedilecek mallar ayırt edildikten sonra, bunların cinsi, türü, niteliği, markası, sayı ve miktarı haciz tutanağına yazılır. Haczedilen menkul malların değeri haciz memuru tarafından takdir suretiyle tespit edilir. Haczolunan malların zorla alınmasında durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir.

Gayrimenkul Mallarda Haciz İşlemi: Her türlü gayrimenkul malların haczi sicillerine **işlenmek** üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicilinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır (AATUHK m. 88). Menkul mallardan farklı olarak haczedilen gayrimenkullerin değeri, bilirkişinin görüşünü alınmak **suretiyle satış komisyonu tarafından** takdir suretiyle belirlenir.

5. Haczedilen Malların Satışı

Cebri icra hukukunda ana kural, alacaklının para ile tatmin edilmesidir. Haczedilen malların "**paraya çevirme prensibi**" olarak adlandırılan bu kurala göre, borçluya ait mal ve haklar haczedildikten sonra kanunda belirtilen usullere

[176] Haczedilemeyecek mallar şunlardır: Devlet malları, Borçlunun kendisi, ailesi ve mesleği için zaruri mallar, Vazgeçilmesi mümkün olmayan mutfak eşyası ve çok lüzumlu ev eşyası, Çiftçilikle uğraşan borçlu için zaruri olan mallar, Hayvan yetiştiriciliğiyle uğraşan borçlu için zaruri olan mallar, Borçlu ve ailesi için temel ihtiyaç malları, Güvenlik kuvvetleri mensuplarının hak edişleri, Yardım ödemeleri, Zarar tazminatları, Harp malullüğü ödemeleri, Durumuna uygun evi, Ödenen yevmiye ve yolluklar, Yaşlılık aylıkları.

uygun olarak paraya çevrilir ve elde edilen tutarlardan alacaklının tatmini yoluna gidilir.

Menkul Malların Satışı: Haczedilen menkul mallar haciz memuru tarafından koruma altına alınır. El konulan menkul mallar, haciz uygulandığı tarihin üçüncü gününden itibaren **üç ay içinde** satışa çıkarılır. Menkul mallar, elektronik ortamda veya tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır. Tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabilir. Artırmaya iştirak edeceklerden menkul mala biçilen değerin %5'i nispetinde para teminat olarak alınır. Satılan mal, bedeli alınmadan teslim edilmez. Tahsil dairesi mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için mühlet verebilir.

Haczedilen menkul mallara verilen bedelin, belirlenmiş olan değerin %75'inden az olması veya alıcı çıkmaması halinde 15 gün içinde tekrar satışa çıkarılır ve verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır. Bu durumda da satılamaz ise 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Birinci artırmada talip çıkmaması veya ihale edilen malın alıcısı tarafından alımından vazgeçilmesi sonrasında yapılan ikinci artırmada mal kendisine ihale edilen kişinin bu malı almaktan vazgeçmesi ikinci ihale bedeli, diğer zararlar ve **tecil faizi oranında** faiz alınarak mal ikinci alıcısına bırakılır.

Gayrimenkul Malların Satışı: Gayrimenkuller, satış komisyonlarınca fiziki veya elektronik ortamda açık artırma ile satılır. Gayrimenkul satışının arttırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak suretiyle ilan edilmesi gerekir. İlan, gayrimenkulün bulunduğu yerde çıkan günlük gazetede, farklı günlerde iki defa yapılır. Artırmaya katılmak için o gayrimenkule biçilmiş değerin %7,5'u oranında teminat gösterilmesi gerekir.

Gayrimenkul açık arttırma sonunda en fazla artırana satılır. Şu kadar ki, artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş değerin %75'ini bulmalıdır. İlk artırmada bu şartın gerçekleşmemesi halinde birinci artırma gününden itibaren 7. günü aynı yer ve saatte ikinci artırma yapılmaktadır. Birinci artırmada en çok pay veren kişinin teklifi de dikkate alınarak, ikinci artırma sonucunda en yüksek teklifi yapana ihale edilir (AATUHK m. 95). İhale bedelinin ödenmemesi suretiyle ihalenin feshine sebep olan kimse teklif ettiği bedel ile bir sonraki ihale bedeli arasındaki farktan ve diğer zararlardan ve fark üzerinden hesaplanacak **tecil faizi oranında faizden** sorumludur.

Gayrimenkuller ikinci artırmada da satılamazsa, bu tarihten itibaren bir yıl içinde uygun görüldükçe satışa çıkarılır. Bu süre içinde, bir defadan az olmamak üzere satışa çıkarılan gayrimenkuller satılmazsa, alacaklı tahsil dairesinin teklifi üzerine ve satış komisyonu kararıyla teferruğ edilebilir. Teferruğ bedeli, gayrimenkule biçilen rayiç değerinin %50'sidir. Teferruğ işlemi zorunlu değildir.

Teferruğ (mülkiyeti üzerine alma) işlemi, gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkının tescilden önce gayrimenkul sahibinden alınarak Devletin ya da diğer vergi dairesinin üzerine geçmesi anlamına gelir. Teferruğ edilen gayrimenkul mallarını geri almak isteyen borçluya imkân tanınması amacıyla, satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tekrar satışa çıkarılamaz veya herhangi bir başka tasarrufta bulunulamaz (MK m. 705). Dolayısıyla teferruğ işleminde gayrimenkul üzerinde bir yıllık bir vefa (geri alım) hakkı doğmuş olur. Borçlu bir yıl içinde teferruğa konu olan vergi alacağını, yapılan bütün masrafları, gecikme zamları ve tapu harcını (ferağ masrafı) bilfiil karşılayarak öderse, teferruğ edilen mal kendisine iade edilir.

C. İFLAS

Vergi borcunun ödenmemesi halinde başvurulabilecek sonuncu cebren tahsil yolu, gerekli şartların varlığı halinde, borçlunun iflasının istenmesidir. İflas yoluyla takibe, ancak tacirler veya tacir sayılanlar hakkında başvurulabilir. Borçlunun iflasının istenebilmesi için diğer takip ve tahsil yollarının denenmiş olmasına rağmen sonuç alınamamış olması gerekir.

İflas yoluyla takibin İcra ve İflas Kanununa göre istenebileceği açıkça hükme bağlanmıştır (AATUHK m. 100). Dolayısıyla iflas kararı borçlunun iş merkezinin bulunduğu yerdeki Ticaret Mahkemesi'ne açılan dava ile alınır. Ticaret Mahkemesince verilen iflas kararı iflas dairesine bildirilir. Bu aşamadan itibaren görevi başlayan iflas dairesi, hemen bu iflas kararını ilan eder ve gerekli yerlere bildirir.

İflasına karar verilmiş olan borçluya müflis denir. İflas kararının verilmesi gerek müflis gerekse alacaklılar açısından bazı hukuki sonuçlar doğurur. Öncelikle iflasın açıldığı anda müflisin haczedilen bütün mal, alacak ve hakları iflas masasını teşkil eder ve özel statü kazanmış malvarlığı haline gelir. İflasın açılması ile müflise karşı yapılan bütün icra takipleri durmakta ve düşmektedir. Ayrıca, iflas kararı ile birlikte müflisin bütün vadeli ve vadesiz borçları muaccel hale gelmektedir. Artık bütün alacaklılar iflas masasına alacaklarını yazdırmakta ve iflas masasının tasfiyesi sonucunda elde edilecek para ile tatmin edilmektedir.

İflasın açılmasıyla vergi alacağı da artık iflas alacağı olarak nitelendirilir. Dolayısıyla ayrı bir muameleye tabi tutulmadan genel kurallar içinde tatmin edilmeye çalışılır. İflas masasına dahil mal ve alacakların tasfiyesi ve paylaştırılmasında adaletin sağlanması amacıyla alacakların belli bir sıraya göre tatmin edilmesi düşünülmüş ve sıra düzenine ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle kanun koyucu bazı alacakların diğerlerinden önce ödenmesini sağlamak için alacakların sırasına ilişkin düzenleme yapmıştır (İİK m. 206).

İflas idaresi, malları satıp bedeli tahsil ettikten ve sıra cetvelleri kesinleştikten sonra, oluşturulan pay cetveline göre paraların paylaştırılmasına geçmeden önce *iflas masası alacaklarını* (iflas işlemi ile ilgili masraflar) ayırır.

Paylaştırmaya geçilince ise müflisin mallarının satış tutarından alacaklılar İİK'nın 206. maddesinde belirtilen sıraya göre şu şekilde tatmin edilir:

1. Rehinli alacaklar: Borçlu tarafından rehin edilmiş, ipotek gösterilmiş veya teminata bağlanmış alacaklar ödenir.

2. Malın aynına bağlı vergiler: Gümrük Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi ödenir.

3. İmtiyazlı alacaklar,

Birinci Sıra:

- İşçilerin, ihbar ve kıdem tazminatları dahil tüm alacakları,
- İşverenlerin, işçiler için SGK ve yardım sandıklarına olan borçları,
- Aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

İkinci Sıra:

- Velayet ve vesayet nedeniyle doğmuş olan tüm alacaklar.

Üçüncü Sıra:

- Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar (kamu alacakları).

4. İmtiyazsız adi alacaklar: Herhangi bir ayrıcalık tanınmamış alacaklar.

Buradaki dereceye göre yer alan alacaklar tam olarak tatmin edilmeden bir sonraki derecedeki alacaklara geçilemez. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bazı ayni vergi alacakları rehinli alacaklardan sonra gelir, bazıları ise imtiyazlı alacakların içinde yer alır ve sırası geldiğinde tatmin edilebilir.

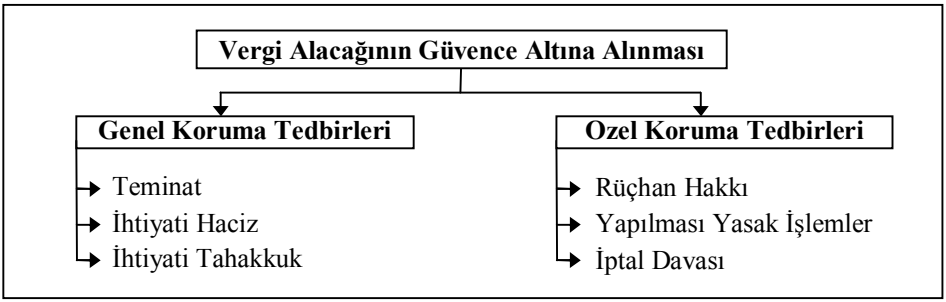
Borçlular borçlarının bir kısmından kurtulmak için konkordato hükümlerinden yararlanmak isteyebilirler. Konkordato, niteliği itibariyle borçlunun alacaklıları ile uzlaşmasını ifade etmektedir. Konkordatonun ilanı ile borçlu aleyhine yapılan tüm takipler duracak, ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmayacak, zamanaşımı ve hak düşüren süreler işlemeyecektir. Bu açıdan bakıldığında vergi alacaklarının tahsili uzayacaktır[177].

[177] Selçuk Buyrukoglu, "7101 Sayılı Kanun Çerçevesinde Konkordato ve Kamusal Alacakların Durumu", **Fiscaoeconomia**, Vol.3(1), 2019, . 266.

IV. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI

Vergi alacağının tahsil dairesi tarafından cebren tahsil edilebilmesi için tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç vardır. Bu sürecin izlenmesi sırasında, vergi borçlusu malvarlığı üzerinde fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir borçlu bu yetkisini alacaklı tahsil dairesi aleyhine kullanarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilir. İşte AATUHK'da cebren tahsil konusu vergi alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksız hale gelmemesi için bazı koruma önlemleri geliştirilmiştir.

Vergi alacağının korunması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla öngörülen önlemlerin başında; teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gelmektedir. Diğer koruma önlemleri ise; rüçhan hakkı, vergi alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler ve iptal davası olarak sayılabilir.



A. TEMİNAT İSTEME

Teminat, genel olarak, tahsil edilememe riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi olarak tanımlanmaktadır. Vergi icra hukuku açısından teminat, vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanarak, vergi alacaklısının talebi üzerine, vergi borçlusunun borcuna karşılık olarak kanunda öngörülen değerleri güvence olarak göstermesi anlamına gelir.

1. Teminat İsteme Nedenleri ve Yetkisi

Vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi söz konusu ise, bu alacağın tarh ve tahakkukunu beklemeden borçludan, vergi inceleme elemanları tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre belirlenen miktar üzerinden teminat istenir. Teminat istenecek haller ikiye ayrılarak düzenlenmiştir (AATUHK m. 9):

Birincisi; VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken haller ile 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillere ilişkin olarak bir vergi alacağının tarh edilmesi için gerekli işlemlere başlandığında te-

minat istenmesidir. **İkincisi** ise, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan vergi borçlusunun durumu, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi durumunda teminat istenmesidir.

Birinci durumda, vergi inceleme elemanlarınca vergi incelenmesine başlanması ve vergi ziyaına sebebiyet verildiği ile ilgili somut delillerin saptanması halinde, vergi incelemesi sonuçlanmadan ve tarhiyat yapılmadan önce tahsil dairesince teminat istenmesi gerekmektedir. İkinci durumda ise, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan vergi borçlusundan teminat istenebileceği ifade edilerek, bu konuda takdir yetkisi tahsil dairesine bırakılmıştır.

Hiç kuşkusuz, kendisinden teminat istenen vergi borçlusuna bu teminatı gösterebilmesi için belli bir süre verilmesi gerekir. Bu sürenin ne olacağı kanunda belirtilmemiştir. Öyleyse, süre idare tarafından belirlenecektir. Alacaklı idare tarafından vergi borçlusuna teminat gösterebilmesi için tanınacak süre 15 günden az olamaz.

2. Teminat Olarak Kabul Edilen Değerler

Teminat olarak kabul edilen değerler AATUHK'nın 10-12. maddelerinde sayılmıştır. AATUHK'nın 10. maddesine göre;

- Para,
- Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Devlet iç borçlanma senetleri (Hazine bonosu ve devlet tahvili),
- Hükümetçe belli edilecek milli hisse senetleri (İMKB'de işlem gören tüm hisse senetleri, ancak %15 noksanıyla değerlenir),
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilerek alacaklı idare tarafından haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda sayılan değerleri teminat olarak gösteremeyenler, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Ancak, vergi alacaklısı kişisel kefaleti kabul edip etmemekte serbesttir (AATUHK m. 11).

Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme söz konusu yerlerin işletilmesinden doğan vergi alacağına karşılık teminat hükmünde kabul edilir (AATUHK m. 12).

Verilmiş olan teminatın tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi ya da borç miktarının artması halinde, alacaklı tahsil dairesi tarafından tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenebilir. Borçlu isterse verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

B. İHTİYATİ HACİZ

İhtiyati haciz, vergi alacağını güvence altına almak bakımından uygulanan en etkili yollardan birisidir (AATUHK m. 13). İhtiyati haczin amacı, ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir vergi alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, vergi borçlusu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktır. İhtiyati haciz hiçbir süreyle kısıtlı olmaksızın derhal uygulandığından son derece etkilidir.

1. İhtiyati Haciz Sebepleri

İhtiyati haciz uygulanabilmesi için, ihtiyati haciz sebeplerinin ve buna dayanılarak yetkili organ tarafından alınmış bir ihtiyati haciz kararının bulunması gerekir. Aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde alacaklı vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahalli en büyük memuru (Vali veya Kaymakam) veya Vergi Dairesi Başkanı kararıyla derhal ihtiyati haciz uygulanır:

- Teminat istenmesini gerektiren durumlar mevcut ise,
- Borçlunun belli bir ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya kefil göstermemiş veyahut gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,
- Hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılmış ise,
- Borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarrufları varsa.

Vergi borçlusunun içinde bulunduğu koşullar değerlendirildiğinde, vergi alacağının acilen bir güvenceye kavuşturulmaması durumunda alacağın tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse, genel olarak bir ihtiyati haciz nedeni oluşmuş demektir.

2. İhtiyati Haciz Süreci ve Sonuçları

İhtiyati haciz, yukarıda belirtilen hallerin varlığı halinde, hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru veya vergi dairesi başkanının kararıyla kesin haczin yapılmasını düzenleyen hükümlere göre

derhal uygulanmaktadır. Derhal uygulanmanın anlamı, alacaklı idarenin diğer olağan işlerinden öncelikli olarak ve bekletilmeksizin uygulanmasıdır.

İhtiyati haciz, borçlunun kişiliğine değil, mal ve alacakları ile diğer haklarına yönelik bir müessesedir. Borçlunun malvarlığını oluşturan bütün mal, hak ve alacaklar ihtiyati hacze konu olabilir. Ancak, AATUHK'ya göre ihtiyati haciz, kesin haczin tabi olduğu hükümlere göre uygulanacağından, haczedilemeyecek malların ihtiyaten haczedilmesi mümkün değil iken, kısmen haczedilebilen gelirler, yasada öngörülen koşullar çerçevesinde kısmen ihtiyati hacze konu olabilirler.

İhtiyati haciz hem vergi borçlusu hem de tahsil dairesi açısından bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Öncelikle, vergi borçlusunun ihtiyaten haczolunan mallar üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkar ve borçlu bu mallar üzerinde alacaklı vergi dairesinin muvafakatı olmaksızın, herhangi bir tasarrufta bulunamaz. Diğer taraftan, ihtiyati haciz tahsil dairesine ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde herhangi bir hak vermemektedir. Dolayısıyla, tahsil dairesi ihtiyaten haczedilen mallara sadece teminat veya güvence olarak el koymaktadır.

AATUHK'da ihtiyati haczin ne kadar devam edeceği belirtilmediği için, ihtiyati haciz uygulaması ancak **teminat gösterilmesi, kesin hacze çevrilmesi veya yargı organlarınca kaldırılması** halinde sona ermektedir. İhtiyati haciz, hiçbir süreye bağlı olmaksızın uygulandığından, tahsil dairesince ne zaman kesin hacze çevrilirse o zaman kalkmaktadır.

3. İhtiyati Hacze Karşı Dava Açılması

Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, haczin uygulanması veya gıyapta yapılan hacizlerde haciz tutanağının tebliği tarihinden itibaren ***15 gün*** içinde alacaklı tahsil dairesinin görev alanı içinde bulunan vergi mahkemesine dava açabilir (AATUHK m. 15). İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda iki iddia ileri sürülebilir. Bunlardan ilki, ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olarak yapılmadığı iddiasıdır. İkincisi ise, ihtiyati haciz hallerinin varlığı olmaksızın ihtiyati haciz uygulandığı iddiasıdır.

İhtiyati Haciz ile Kesin Haciz Arasındaki Farklar

İhtiyati Haciz	Kesin Haciz
Ödeme emri tebliğ edilmeyen alacaklarda uygulanır	Ödeme emri çıkartılmış ve tebliğ edilmiş olması gerekir
Haczedilen mallar paraya çevrilmez	Haczedilen mallar paraya çevrilir
İleride tahakkuk edecek alacaklar için uygulanabilir	Tahakkuk etmiş alacaklar olması gerekir
Dava açma süresi 15 gündür	Süre belli edilmediğinden dava açma süresi 30 gündür

Yetkili makam Vali (Kaymakam) veya Vergi Dairesi Başkanı	Yetkili makam Vali / Kaymakam veya görevlendireceği memurdur.
AATUHK m.13'e göre uygulanır	AATUHK m.62'ye göre uygulanır

C. İHTİYATİ TAHAKKUK

İhtiyati tahakkuk vergilendirme sürecinin belirlenen aşamalarından geçmeye gerek kalmaksızın, idari bir kararla vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir kurumdur. **İhtiyati tahakkuk**, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuku ifade eder.

İhtiyati tahakkuk uygulaması icrai bir karara ve idari bir tasarrufa dayanmakta olup, vergi dairesi başkanı veya defterdarın yazılı emri ile yapılmaktadır. İhtiyati tahakkuk, kamu alacaklarından sadece **vergi ve resimler** hakkında ve gerekli şartların bulunması durumunda uygulanabilmektedir. İhtiyati tahakkukla ortaya çıkan vergi alacağı, gerçek ve son tahakkuk koşuluna bağlı geçici bir özellik taşımaktadır. Son tahakkuktan sonra ihtiyati tahakkuk buna uydurulur ve sonuçta kesin tahakkuk geçerli olur.

Aşağıdaki durumlardan birinin olması halinde vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine **Vergi Dairesi Başkanı** veya **Defterdar**, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerle bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesine emir verebilir:

- Teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması,
- Borçlunun belli bir ikametgahı olmaması,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya eksik bildirimde bulunması,
- Borçlunun kamu alacağının tahsiline engel olmaya veya zorlaştırmaya yönelik eylemlerde bulunması,
- Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller bulunması.

İhtiyati tahakkuk uygulanan vergiler yasal ödeme süreleri dolmadan tahsil edilemez. Ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanabilir. Dolayısıyla ihtiyati tahakkukun işlerlik ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle tek başına ihtiyati tahakkuka karşı dava açılamaz iken, ihtiyati tahakkuka bağlı ihtiyati haciz uygulanması durumunda 15 gün içinde dava açılabilmektedir.

D. RÜÇHAN HAKKI

Rüçhan hakkı haciz yolunda kullanılan bir müessesedir. Üçüncü bir kişi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerine vergi alacağı için vergi dairesi de haciz koyabilir (AATUHK m. 21). Bu şekilde haciz konulduğu taktirde vergi alacağı da hacze iştirak eder. Haczedilen malın satış bedeli, üçüncü kişi alacakları ile tahsil dairesi alacağı arasında **garameten** paylaşılır.

Garameten paylaşma, satış tutarının aynı dereceye kayıtlı alacakların tamamının ödenmesine yetmediği durumda, ödemenin alacağın toplam alacaktaki orana göre yapılmasını ifade eder.

Vergi alacaklısının hacze iştiraki halinde rüçhan hakkı ve alacakların paylaştırılmasının nasıl yapıldığını aşağıdaki örnekler yardımıyla açıklayalım.

Örnek: Vergi borçlusu (Z) adına kayıtlı gayrimenkul üzerinde uygulanan haciz tarihi itibarıyla asli ve fer'i alacakların toplamı aşağıdaki gibidir.

1. Sıra: (B) şahsının haczi (500.000 TL)

2. Sıra: (T) şahsının haczi (800.000 TL)

3. Sıra: Uludağ Vergi Dairesinin Gelir Vergisi ve Vergi Cezası alacakları için haczi (300.000 TL)

Söz konusu gayrimenkul icra dairesince satılmış olup, masraflar düşüldükten sonra alacaklılara dağıtılacak tutar 600.000 TL'dir.

Buna göre, hacizli gayrimenkul üzerinde vergi dairesi haczinden önce tesis edilmiş bir **rehin bulunmadığından**, vergi dairesinin hacze konu alacaklarının tamamı, kendinden önceki üçüncü kişi tarafından konulan hacze iştirak edecek ve satış bedeli aralarında garameten paylaştırılacaktır.

Bu durumda, 600.000 TL tutardan kamu 300.000 TL alacağına karşılık ayrılacak tutar;

$$\frac{600.000 \times 300.000}{500.000 + 300.000} = 225.000 \text{ TL}$$ olarak bulunacaktır.

Haczin ihtiyati ve kesin haciz olması alacaklı idare açısından farklı bir sonuç doğurmaz. Her iki halde de idare haciz kararı ile alacak ve haciz bildirisini icra dairesine gönderebilir. Böylece hacze ve satış bedelinin paylaşımına katılır. Satış gerçekleştikten sonra, idare uyguladığı hacizden dolayı icraya başvurursa, geç kalmış olacağından satış bedelinin paylaşımından bir pay alması mümkün olmaz.

Vergi alacaklısının rüçhan hakkı, rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Başka bir ifadeyle, vergi alacaklarına tanınmış olan rüçhan hakkı karşısında, re-

hinli alacakların hakları saklı tutulmuştur (AATUHK, m. 21/2). Dolayısıyla, üçüncü bir kişinin alacağı için rehin edilmiş bir mal üzerine idarece sonradan haciz konulması halinde, malın paraya çevrilmesi ile elde edilecek tutardan önce rehinli alacaklının alacağı ödenir. Bundan sonra kalan kısım olursa, alacaklı tahsil dairesi ile üçüncü kişi arasında paylaşılır.

Malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olması halinde (Gümrük Vergisi, MTV, VİV) rehinli alacaklardan sonra gelmek üzere öncelik hakkına sahip olacaktır. Ancak malın aynından doğan alacağın genel bütçe geliri olmaması halinde (EV gibi) bu alacağın rehinden sonra öncelik hakkı bulunmamakta ve kamu alacakları ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

E. VERGİ BORCU ÖDENMEDEN YAPILMAYACAK İŞLEMLER

Ülkemizde vergi alacağının korunmasını sağlamak amacıyla, teknolojik ve ekonomik alanda meydana gelen gelişmelere uygun yeni bir güvenlik tedbiri olarak "vergi alacağı ödenmeden yapılamayacak işlemler" uygulamaya konulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "vadesi geçmiş borç" olarak değerlendirilmek üzere, ödeme zorunluluğu kapsamında bulunan şu vergileri almıştır: Yıllık gelir vergisi, Yıllık kurumlar vergisi, Katma değer vergisi, Özel tüketim vergisi, Özel iletişim vergisi, Banka ve sigorta muameleleri vergisi, Gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar, Geçici vergiler, yukarıdakilerine ait vergi ziyaı cezaları ile gecikme zam ve faizlerinin toplamı **2.000 TL**'nin üzerinde "vadesi geçmiş borcu" bulunanlara **"Borcu Yoktur" yazısı** verilmez ve aşağıdaki işlemler yapılmaz.

Bu kapsamda "vadesi geçmiş borcu yoktur" belgesi ibraz edilmeden yapılmayacak işlemler şu şekilde belirlenmiştir:

1. 5018 sayılı Kanuna tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin, kaynağına bakılmaksızın hak sahiplerine 2.000 TL'nin üzerinde yapacakları ödemeler,

2. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine 2.000 TL'nin üzerinde yapacakları ödemeler,

3. Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle kurumların 2.000 TL'nin üzerinde yapacakları ödemeler,

4. 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan silah taşıma ve bulundurma ruhsatlarına konu işlemler,

5. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına konu işlemler,

6. 3213 sayılı Maden Kanunu'nda yer alan ruhsat birleştirme, izin alanı değişikliği, ihale, küçük alanların ihalesi, devir talepleri, işletme ruhsatı ve süre uzatımı talepleri ile ruhsat sahibi tarafından sunulan projedeki eksikliklerin tamamlanması.

Takibata yetkili tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapan ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara **4.000 TL idari para cezası** verilir. İdari para cezası, ilgilisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.

F. BORÇLUNUN BAZI TASARRUFLARININ İPTALİ İÇİN İDARECE İPTAL DAVASI AÇILMASI

İptal davasının konusuna borçlu tarafından yapılmış belirli tasarruflar girer (AATUHK m. 24). Dava ile kanunda nitelikleri belirtilen tasarrufların hükümsüzlüğüne karar verilir. Ancak, iptal davası açılabilmesi için bu tasarrufların varlığı tek başına yeterli olmayıp, bazı koşulların olması da gerekmektedir. Vergi idaresince iptal davası açılabilmesi için her şeyden önce kesinleşmiş, vadesinde ödenmemiş, mal beyanında bulunulmamış veya bildirilen mallar borcu karşılamamış olmalıdır. Ayrıca, cebren tahsilat yöntemlerinin kullanması sonucunda vergi alacağının tahsilatına imkân kalmamış olması da gerekir. İptal davasına konu edilebilecek tasarruflar ödeme süresinin başladığı tarihten **iki yıl önceki süre** içinde veya ödeme süresinden sonra yapılmalıdır.

1. Davanın Konusu

İptal davasına konu olabilecek tasarruflar kanunda belirtilmiştir (AATUHK m. 27-30). Buna göre;

1) bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar,

2) hükümsüz sayılan diğer tasarruflar ile

3) vergi alacağının tahsile imkân bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflar iptal davasına konu olabilmektedirler.

Bağışlamalar ve İvazsız Tasarruflar: Üçüncü dereceye kadar kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, Malın değerine göre çok aşağı bir fiyatla yapılan sözleşmeler, Kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler bağışlama hükmündedir.

Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar: Borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler, Borca karşılık para veya mutat ödeme araçla-

rından başka bir suretle yapılan ödemeler, Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler hükümsüz sayılmıştır.

Vergi Alacağının Tahsile İmkân Bırakmamak Amacıyla Yapılan Tasarruflar: Vergi alacağının kısmen veya tamamen tahsiline imkan bırakmamak amacıyla borçlu tarafından tek taraflı işlemlerle borçlunun amacını bilen kimselerle yapılan bütün işlemler hükümsüz sayılmıştır.

2. Dava Açılması ve Sonuçları

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla açılan iptal davasında görevli ve yetkili mahkeme olarak genel mahkemeler belirlenmiştir (AATUHK m. 24). Burada sözü edilen genel mahkeme **asliye hukuk** mahkemesidir.

İptal davası, alacaklı kamu idaresi tarafından şu kişilere karşı açılmaktadır:

- Kamu borçlusu ve kamu borçlusu ile ilişkide bulunanlar,
- Kamu borçlusu tarafından kendilerine ödeme yapılanlar,
- İptal konusu işlemi yapan kimsenin mirasçıları,
- Kötü niyetli üçüncü kişiler.

Hükümsüz sayılan işlemlerin iptali için zamanaşımı (dava açma) süresi **5 yıldır**. Yapılan işlemlerin üzerinden 5 yıl geçtikten sonra, artık iptal davası açılamaz. Bu nedenle, buradaki süre hak düşürücü süre niteliğindedir.

Tahsil dairesi, bu şekilde açmış olduğu dava ile yapılan tasarrufların hükümsüz sayılmasını sağlayabilirse, doğrudan üçüncü kişilerin elindeki malları haczetme ve alacağını tahsil etme imkanına kavuşmaktadır.

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLEME

I. ULUSLARARASI VERGİLEME KAVRAMI

Günümüzde ülkelerarasında mal, sermaye ve emek akışının veya dolaşımının yoğunlaşmasına paralel olarak uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler alabildiğince genişlemiş ve birbiriyle bağımlı hale gelmiştir. Üretim faktörleri ile mal ve hizmetlerin ülkeler arasında giderek serbestleşen şekilde hareket edebilirliğinin çeşitli hukuk alanlarına yansımalarının olması kaçınılmazdır. Hele ilişkilerin birden fazla devletin vergileme yetkisi içinde vergiyi doğuran olay olarak ortaya çıkmasına vergi hukukunun kayıtsız kalması düşünülemez. Örneğin, bir ülkeyle vatandaşlık bağı içinde olan bir kişinin başka bir ülkede ikamet edip o ülkeden gelir elde etmesi durumunda gelirin hangi ülke tarafından vergilendirileceği çözülmesi gereken bir sorun olarak karşımıza çıkar.

Uluslararası vergilemeyi inceleyen uluslararası vergi hukuku, adından da anlaşılacağı üzere uluslararası hukuk ile vergi hukukunun kesişim noktasında yer alır. Bu nedenle hem uluslararası hukukun (bağlama noktaları, vatandaşlık vb.) hem de vergi hukukunun (vergi konusu, vergiyi doğuran olay vb.) kurum ve kavramları aynı zamanda uluslararası vergi hukukunun kurum ve kavramları olarak kabul edilir.

Uluslararası vergi hukuku, vergi hukuku ile uluslararası hukukun bir alt dalı olup, iki veya daha fazla devleti ilgilendiren ekonomik ve mali ilişkilerin sonucunda vergiyle bağlantılı ortaya çıkan ilişkileri düzenleyen kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, uluslararası vergi hukuku, ulusal sınırları aşan vergi ve vergiden doğan ilişkilerin hukuki çerçevesini çizer.

II. ULUSLARARASI VERGİLEMENİN KAPSAMI

Uluslararası vergileme, vergilemenin uluslararası boyutunu ele almakla beraber bu boyutun kapsamı genel olarak çifte vergilendirmenin önlenmesi, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, uluslararası bilgi değişimi ve idareler arası yardımlaşma gibi konuları ele almaktadır. Tüm bu hususlardaki düzenlemeleri bir devlet tek taraflı olarak iç hukukunda yapabileceği gibi başka devletlerle şu veya bu şekilde hukuki zeminde bir araya gelerek de yapabilir. Devletlerarasında bu zemini "uluslararası anlaşmalar" şeklinde karşımıza çıkan iki taraflı metinler sağlamaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda iç hukuk yanında "uluslararası vergi anlaşmalarının" da çok önemli yeri olduğu kuşkusuzdur.

A. ÇİFTE VERGİLENDİRME

Uluslararası vergi uyuşmazlıkları, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken yersellik ve kişisellik ilkelerinin aynı vergi konusu üzerinde farklı uygulanması sonucunda ortaya çıkmakta ve mükellefler bakımından da çifte vergilendirme sorunu yaratmaktadır. Kısaca çifte vergilendirme mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla defa vergilendirilmesi halidir.

Çifte vergilendirme ulusal düzeyde gerçekleşebileceği gibi uluslararası düzeyde de gerçekleşebilir. **Ulusal çifte vergilendirme** aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden aynı devletin birden fazla vergi almasıdır. **Uluslararası çifte vergilendirme** ise, aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin vergi almasıdır. Çifte vergilendirmede mükellefin aynı vergi konusu en az iki kez vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. O halde, uluslararası çifte vergilendirme en az iki devletin aynı vergi konusunu vergilemesi söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır.

Hukuki anlamda çifte vergilendirme, birden fazla devletin vergilendirme yetkileri konusunda farklı ilkeler kabul etmeleri nedeniyle aynı kişinin aynı vergi konusunun birden fazla defa vergilendirilmesidir. Genellikle hukuki anlamda çifte vergilendirme, bir devletin uyguladığı kaynak (mülkilik) ilkesi ile diğer devletin uyguladığı kişisellik ilkesinin çatışmasından doğmaktadır.

İktisadi anlamda çifte vergilendirme ise, vergi konularının farklı devletlerde farklı şekilde tanımlanması veya vergi matrahlarının farklı yöntemlerle hesaplanması nedeniyle kişinin birden fazla devlet tarafından vergiye tabi tutulmasıdır.

1. Uluslararası Hukuk İlkeleri Çerçevesinde Vergilendirme Yetkisi

Devletin egemenliğini hissettirdiği en başta gelen alanlardan biri vergilendirmedir. Bir başka ifadeyle vergi, varlığını devletin egemenlik hakkına borçludur. Her devlet, ülkesi üzerinde bağımsızlık ve egemenliğinden kaynaklanan

vergilendirme yetkisine sahip olup, ülke sınırları içindeki vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar içinde kullanır. Bir devletin çıkarttığı vergiye ilişkin hukuk kurallarının o ülkenin sınırları içindeki vergi konularına uygulanabilir olmasına **mülkilik ilkesi** (ülke olarak egemenlik) denir.

Diğer taraftan bazı şartlar altında bir devletin, ülke dışında meydana gelen mali olaylara yönelik vergi alma yetkisi de bulunmaktadır. Bu da belirli durumlarda devletin ülke sınırları dışına taşacak şekilde vergilendirme yetkisi var olduğu anlamına gelmektedir. İşte devletlerin sınır ötesinde vergilendirme yetkilerinin var olması uluslararası hukukun **şahsilik ilkesi**'nden (kişi olarak egemenlik) kaynaklanmaktadır. Şahsilik ilkesi, vergilendirilecek kişi ile vergileyen devlet arasındaki vatandaşlık, yerleşim yeri vb. kişisel bağlar üzerine oturtulur. Bu ilkeye göre devletin kendisiyle ikametgâh veya vatandaşlık bağı olan kişiler üzerinde egemenlik hakkını kullandığı kabul edilir. Şahsilik ilkesinin vergilendirme yetkisi üzerindeki etkisi, vergiyi doğuran olay nerede meydana gelirse gelsin, vergilendirme yetkisini ikametgâh veya vatandaşlık bağı olan devletin kullanması şeklinde karşımıza çıkar.

Devlet, egemenliğinin sınırlarını mülkilik ve şahsilik ilkelerine göre belirledikten sonra egemenliğini bu alan içinde uluslararası hukuk kurallarına bağlı olarak serbestçe kullanır. Bu hak çerçevesinde devletler kim tarafından gerçekleştirilmiş olursa olsun kendi siyasi sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayları ve sınırları dışında olsa bile kendisine vatandaşlık bağı bulunan (veya ülkesinde ikamet eden) kişilerin ülke sınırları dışındaki vergiyi doğuran olaylarını vergilendirmek ister. Bir devletin sırf vergiyi doğuran olay kendi ülkesinde gerçekleştiği için, diğer devletin de aynı mükellefle vatandaşlık veya ikamet bağı bulunması nedeniyle vergilendirme yoluna gitmesi durumunda, mükellefi çifte vergilendirme ile karşı karşıya bırakır. Devletler vergilendirme yetkilerini tek bir ilkeye göre belirlemiş olsalardı çifte vergilendirme ortaya çıkmazdı. Çifte vergilendirmenin sebebi egemen devletler olarak bir ülkenin uyguladığı mülkilik ilkesi ile diğerinin uyguladığı şahsilik ilkesinin çakışmasıdır. Bir başka ifadeyle çifte vergilendirme, aynı mükellef ve vergi konusu üzerinde, bir devletin mülkilik ilkesine, diğer devletin şahsilik ilkesine göre vergilendirme yetkisini belirlemesinden kaynaklanmaktadır. Vergilendirme yetkileri çatıştığında da çifte vergilendirmenin meydana gelmesi de kaçınılmaz olmaktadır.

2. Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Vergileme Yetkisi

Yukarıda yapılan açıklamalar uluslararası hukukun genel ilkeleri olarak vergilendirme yetkisinin veya vergilendirme hakkının sınırlarını çizmektedir. Uluslararası hukukta mülkilik ve şahsilik ilkeleri esas olmakla beraber uluslararası vergi hukuku açısından vergilendirme olayının niteliğine uygun düşen vergi hukukunun kendine has bazı alt ilkelere yer verilmiştir.

Bu ilkeleri yerleşim yeri ilkesi, vatandaşlık ilkesi, kaynak ilkesi, varış ülkesi ilkesi veya çıkış ülkesi ilkesi olarak belirtmek mümkündür. Belirtilen bu ilkelerin aynı zamanda uluslararası hukukun çeşitli alanlarında kullanılan bağlama noktaları olduğu unutulmamalıdır.

Yerleşim yeri ilkesi, vatandaşlık ilkesi ve kaynak ilkesi dolaysız vergiler, varış ülkesi ilkesi ve çıkış ülkesi ilkesi dolaylı vergiler bakımından kullanılan ilkelerdir. Uluslararası vergileme açısından görünümleri olan ilkeler ayrı ayrı ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

a. Dolaysız Vergiler Bakımından İlkeler

Gelir, kurumlar veya emlak vergisi gibi dolaysız vergiler için ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

1) Yerleşim Yeri İlkesi

Vergilendirmenin, mükellefin yerleşim yerine (ikametine) göre belirlenmesine yönelik bir ilkedir. Mükellefin vatandaşlığı hangi ülkeye ait ve vergiyi doğuran olay nerede meydana gelmiş olursa olsun vergilendirme yetkisinin o kişi nereye yerleşmişse o devlete ait olduğu kabul edilir. Vergilendirme yetkisini bu ilkeye göre elinde tutan devlete "**yerleşim yeri devleti (mukim devlet)**", bu devlette yerleşene de mukim denir. Yerleşim yeri ilkesine göre mükellef ile devlet arasında yerleşim yeri ilişkisine bağlı kişisel ilişki bulunmaktadır.

Yerleşim yeri ilkesinde vergilendirme yetkisi kişinin yerleştiği devlete ait olur. Bu şartlar altında, vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmiş olduğuna bakılmaksızın, kişi hangi ülkede yerleşmişse vergilendirme o devlet tarafından yapılacaktır. Örneğin, A ülkesinde yerleşmiş bir kişi B ülkesinde yürüttüğü bir faaliyet nedeniyle gelir elde etmişse o gelir A ülkesi tarafından vergilendirilecektir. O halde kişi nereden (yurt içi-yurt dışı) gelir elde ederse etsin, hangi ülkenin vatandaşı olduğunun önemi de olmaksızın, tüm gelirlerine ilişkin vergileme yetkisini yerleşmiş olduğu devlet kullanacaktır.

Ülkemizde Türkiye'de yerleşik kişiler (yerleşme yeri Türkiye olanlar ile bir takvim yılında 6 aydan fazla oturanlar) tam mükellef olarak tanımlanmıştır (GVK m. 3). Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar da tam mükellef sayılır (KVK m. 3). Tam mükelleflerin ise hem Türkiye'den hem de Türkiye dışından elde ettikleri gelirlerin Türkiye tarafından vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Tam mükelleflerin yurt dışındaki bazı gelirlerinin vergilendirilmesine, yerleşim yeri ilkesinin uygulanması sonucunda ulaşılmaktadır.

2) Vatandaşlık İlkesi

Vatandaşlık ilkesi, bir devletin kendisi ile **vatandaşlık** ilişkisi içinde bulunan kişilerin dünyanın neresinde yerleşmiş olurlarsa olsunlar ve dünya çapında-

ki gelir ve servetlerini vergilendirme yetkisi veren ilkedir. Bir devlet ile onun vatandaşı arasındaki ilişki yapı itibarıyla siyasal karakterli kişisel bir ilişkidir.

Yaygın olmayan bir uygulama alanına sahip olan bu ilkenin uygulama alanlarından birisi Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde görülür. Buna göre yurt dışında oturan bazı Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir. İlgili kişilerin tam mükellef kabul edilmeleri nedeniyle yurt dışından elde ettikleri gelirlerin Türkiye tarafından vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan Türkiye dışında bulunan bir malın Türkiye dışında yaşayan Türk vatandaşına veraseten intikali Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre vergi konusuna alınmıştır. O halde yurt dışında bulunan malların bir Türk vatandaşına intikali durumunda Türkiye vergilendirme hakkını malın intikal ettiği kişinin sadece Türk vatandaşı olmasına dayandırmıştır. Mal intikal eden Türk vatandaşının yerleşim yerinin yurt dışı olması Türkiye'nin vergilendirme yetkisini etkileyen bir husus değildir.

3) Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, vergi konusu ile hangi ülkede bağ kurulup vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmişse vergilendirmenin o ülkenin yetkisinde olduğunu kabul eder. Bu ilke bir anlamda ekonomik bağa dayanan mülkilik ilkesinin uygulama biçiminden başka bir şey değildir. Kişilerin yerleşim yerinin bir başka ülkede veya vatandaşlığının bir başka ülkeye ait olmasının bir önemi yoktur. Vergilemede inisiyatif vergi konusuna kaynaklık eden ülkeye aittir. Bu konumdaki ülkeye **kaynak ülkesi** adı verilir. Buna göre, gelir hangi ülkede elde ediliyorsa orada, servet hangi ülkede bulunuyorsa orada vergilendirilecektir.

Kaynak ilkesinde vergi hukukuna ilişkin kurallar ülkede bulunan yerli ya da yabancı herkese uygulanır. Yeter ki, kişilerin vergi konuları ile kanunun aradığı ilişki ilgili ülkenin sınırları içinde kurulmuş olsun. Vergiyi doğuran olay denen bu ilişki hangi ülkenin sınırları içinde meydana gelmişse vergilendirme o ülke tarafından yapılır. Gelir vergisinde gelire kaynaklık ederek gelirin doğumunun gerçekleştiği ülke bu gelirin vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Bu şartlar altında başka bir ülkeyi yerleşim yeri olarak seçenlerin nerede yerleştiklerine bakılmaksızın gelirleri elde ettikleri ülke tarafından vergilendirilecektir.

Gelir vergileri açısından Türkiye dışında yerleşenlerin Türkiye'de elde ettikleri gelirleri **dar mükellefiyet** olarak tanımlanan düzenlemeyle vergilenir hale gelmiştir. Buna göre yurt dışında yerleşmiş olan kişilerin Türkiye'den kaynaklanan gelirleri Türkiye tarafından vergilendirilir. Kurumlar vergisi açısından bir kurumun dar mükellef kabul edilmesi ilgili kurumun hem iş hem de kanuni merkezinin Türkiye'de bulunmamasına bağlanmıştır. Kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurum sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler itibarıyla Türkiye tarafından vergilendirilir. Kaynak ilkesi bu

kişilerin Türkiye dışından kaynaklanan (elde edilen, doğan) gelirlerinin Türkiye tarafından vergilendirilmesine izin vermez.

Servet vergilerinde servetin bulunduğu ülke kaynak ülkesi kabul edilir. Bir kişinin serveti hangi ülkede bulunuyorsa servet üzerinden vergi alma yetkisi o ülkeye ait olur. Yetkinin belirlenmesinde mükellefin yerleşim yerinin hangi ülke olduğu veya vatandaşlığının hangi devlet olduğu önem taşımaz. Örneğin, yerleşim yeri yurtdışı ve başka bir ülkenin vatandaşı olan bir kişinin Türkiye'de bir binası varsa vergilendirme yetkisi servete kaynaklık eden Türkiye'ye ait olacaktır.

b. Dolaylı Vergiler Bakımından İlkeler

Mal veya hizmetlerin ülkelerarası dolaşıma girmesi durumunda kullanılan ilkeler malın varış veya çıkış ülkesinde vergilendirme temeli üzerine oturur.

1) Varış Ülkesi İlkesi

Varış ülkesi *dolaylı vergilerde* sınır geçen mallar bakımından malın tüketildiği veya kullanıldığı ülkede vergilendirilmesi anlamına gelir. Bunun için malın ihracatçı ülkede vergilendirilmemesi vergilendirilmişse vergiler iade edilerek arındırılarak çıkarılması, ithalatçı ülkede ulusal mallarla eşit dolaylı vergi yükü ile vergilendirilir. Böylelikle sınır geçen malların sırf vergiden dolayı avantajlı veya dezavantajlı olmasına meydan verilmemiş olur.

Varış ülkesi ilkesinde tüketimi yapan kişinin önemi yoktur. Önemli olan tüketimim hangi ülkede gerçekleştiğidir. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi o mal için ödenen KDV ve ÖTV gibi vergilerden arındırılarak varış ülkesine gönderilir. Çıkış ülkesi bakımından ortaya çıkan vergisizlik varış ülkesinde yerini vergiye tabi olmaya bırakır.

Varış ülkesi ilkesi özellikle dolaylı vergiler (örneğin, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi) açısından sınır ötesine çıkan mallarla ilgili vergi alma yetkisini düzenleyen bir ilkedir. Bu ilkeye göre bir mal hangi ülkede üretilmiş olursa olsun vergilendirme yetkisi malın tüketildiği ülkeye ait olur. Görüldüğü üzere ilke esasen mülkilik ilkesinin tüketim yerine bağlanmış halidir. Vergi alma hakkı, malın üretildiği ülkeye değil, bu ülkeden çıkıp vardığı ülkeye ait olur. Örneğin, ülke içinde üretilen bir malın üzerindeki katma değer vergileri mal başka bir ülkeye ihraç edildiğinde ihracatçıya iade edilip (vergi iadesi), verginin üretildiği ülke ile bağı kopartılır. Sonra bu mal varış ülkesine girerken ithalatçı ülke tarafından katma değer vergisine tabi tutulur.

2) Çıkış Ülkesi İlkesi

Çıkış ülkesi ilkesi adından da anlaşılacağı üzere varış ülkesi ilkesinin tersi bir ilke olup *dolaylı vergiler* için geçerlidir. Buna göre, sınır ötesine geçen bir

malın vergilendirme yetkisi **çıktığı (üretildiği)** ülkeye verilir. Çıkış ülkesinde üretilerek vergilendirilen mal sonra hangi ülkeye varırsa varsın bir daha vergilendirme yapılması söz konusu olmaz. Bir başka ifadeyle mallar üzerindeki vergilendirme yetkisi üretildiği ülkeye ait olur. Dikkat edildiğinde görüleceği gibi çıkış ülkesi ilkesi mülkilik ilkesinin üretim yerine bağlanmış biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması

Uluslararası hukuk açısından tüm devletler vergilendirme ilkelerinden birini birbiriyle çatışmayacak şekilde uygulamaları noktasında anlaşmış olsalar çifte vergilendirme ortaya çıkmazdı. Oysa devletler aynı kişiyi vergilendirmek için çatışan ilkeleri tercih ettiklerinde farklı hukuksal nedenlere dayanan çatışan yetki alanları ortaya çıkartmaktadırlar. İlkeler konusunda tam bir mutabakat sağlanamadığında mükellefler kaçınılmaz olarak çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Örneğin, çoğu zaman ulusal vergi kanunlarında aynı vergi konusunun vergilendirilmesi açısından hem kaynak hem de yerleşim yeri ilkesine birlikte yer verilir. Oysa gelir ve servet unsurları kaynak ve yerleşim yeri ülkelerinden yalnızca birine göre vergilendirilse çifte vergilendirme açısından bir sorunla karşılaşılmaz. Çifte vergilendirme, benzer durumdaki kişilerden çifte vergilendirmeye maruz kalanların kalmayanlara göre farklı vergi yükü altında kalmasına neden olur. Böyle bir uygulama rekabet eşitliğini bozarak ticaret ve girişim özgürlüğü ve üretim faktörlerinin dağılımı ve etkinliği ile ulusal refah düzeyleri üzerinde olumsuz etkiler yaratır.

Çifte vergilendirme yapılmaması, yapılmışsa etkilerinin giderilmesi yönünde değişik yöntemler geliştirilmiştir. Bu konuda ülkeler ya kendi kanunlarına doğrudan tek yanlı olarak çifte vergilemenin etkilerini giderici şekilde düzenlemeler koyarlar ya da aralarında anlaşma imzalayarak çifte vergilendirmeyi önleme yoluna giderler.

a. Ulusal Yöntemler

Bir ülke kendi iç hukukunda tek yanlı düzenlemeler yapmak suretiyle çifte vergilendirmenin etkilerini önleyebilir. Yapılan düzenlemeler devletlerin ulusal yasalarıyla vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak sınırlandırmasını içerir. Bu nedenle ilgili yöntemlere tek yanlı veya ulusal yöntemler adı da verilmektedir.

Sınırlandırma açısından kanunlarımızda genel bir hüküm olmamakla beraber iç hukukta çeşitli vergi kanunlarına çifte vergilendirmenin önlenmesine veya giderilmesine yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerle oluşturulan yöntemler indirim yöntemi, mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak

üzere belli başlı üç tanedir. Mahsup yöntemi ve istisna yöntemi OECD'nin örnek modelinde yer alan yöntemlerdir.

1) İndirim Yöntemi

Bu yöntem verginin matrahtan indirilmesine dayanmakta olup, genellikle gelir ve servet vergilerinde uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre, bir kişi yurt içi ve yurt dışı gelirler (veya servetler) toplamı üzerinden yurt içinde vergilendirmeye tabi tutulacaksa, yabancı ülkede ödenen vergilerin yurt içi ve yurt dışı kazançlar toplamından indirilmesi öngörülür. İndirime tabi tutulan vergi adeta bir masraf unsuru gibi işleme tabi tutulur. Bu yönteme yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesine izin verdiği için "**matrahtan indirim yöntemi**" adı da verilmektedir.

Türk vergi sisteminde yer alan Veraset ve İntikal Vergisinin bir uygulaması açısından matrahtan indirim yöntemine yer verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait yurt dışında bulunan mallar nedeniyle, o ülkede alınmış olan veraset ve intikal vergileri varsa bunlar beyannamede gösterilmek ve belge ile ispat edilmek koşuluyla intikal eden yurt içi ve yurtdışı servet değerleri toplamından indirilmektedir. Matrahtan indirim yöntemiyle mükerrer vergilemenin önüne geçilmek istenmiştir. Ancak mevcut düzenleme çifte vergilendirmenin etkisini tamamen değil, kısmen ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle yöntem mükerrer vergilemeyi tam olarak ortadan kaldırmaktan ve önlemekten uzaktır.

2) Mahsup Yöntemi

Mahsup yöntemi, vergileme yetkisinin yerleşim yeri veya vatandaşlık ilkesine göre belirlendiği ve bu nedenle tam mükellef konumundaki kişiler nezdinde meydana gelecek çifte vergilendirmeyi gidermeyi amaçlar. Bu yönteme, tam mükelleflerinin yurt içi ve yurt dışı gelirleri (veya servetler) toplamı üzerinden yurt içinde hesaplanan vergiden yurt dışında ödenmiş vergilerin mahsup edilmesine dayandığı için **vergiden indirim yöntemi** de denmektedir. Yurt dışı vergi oranı yurt içi vergi oranından yüksekse yurt dışı kaynaklar için yurt içinde vergi çıkmaz. Yurt dışında ödenen verginin fazla çıkması halinde fazlanın iadesi söz konusu değildir. Ancak, yurt içi vergi oranı yurt dışı vergi oranından yüksekse yurt dışında ödenen vergilerin yurtiçi ve yurt dışı kaynaklar toplamı üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi sonucunda iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenir. Mahsup yöntemi dış vergilemenin etkisini iç vergilemenin dışında bıraktığından çifte vergilendirmeyi tam önlemektedir.

Mahsup yönteminin iki uygulama biçimi vardır. Bunlardan biri **tam mahsup yöntemi** diğeri **kısmi mahsup yöntemi**dir.

Tam mahsup yönteminde dış ülkede ödenen verginin tamamı hesaplanan vergiden düşülür. Kısmı mahsup yönteminde dışarıda ödenen vergilerin sadece dış kaynaklı vergi matrahına isabet eden kısmı indirilir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, tam mükellefiyete tabi olan kişi ve kurumlar, yıllık beyannamelerine hem Türkiye'de ve hem de yabancı ülkelerdeki gelirlerini dahil etmek mecburiyetindedirler. Gelirlerin bir kısmının Türkiye'den, bir kısmının yurt dışından elde edilmesi ve bunların tamamının Türkiye'ye beyan edilmesi halinde indirilecek miktarın bulunmasında, hesaplanan verginin yabancı memleketlerde elde edilen gelirlere isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki farkın dikkate alınmaması benimsendiğinden, **ülkemizde kısmi mahsup yönteminin uygulandığı** anlaşılmaktadır.

Tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerden yurt dışında ödedikleri benzeri vergiler Türkiye'de hesaplanan vergiden indirilir. Şu kadar ki, *yurt dışı gelirin Türkiye'ye beyan edilen yurt içi ve dışından elde edilen gelirler toplamına katkısı ne oranda ise hesaplanan vergiden indirilecek tutar da o kadar olur*.

Örnek: Gelirin 800.000 TL'sini Türkiye'den, 200.000 TL'sini yurt dışından elde eden (Z) Ltd. Şti.'nin yurt dışında elde ettiği kazançları için yurt dışında 60.000 TL vergi ödediğini kabul edelim. (Z) Ltd. Şti.'nin Türkiye'de beyan ettiği (800.000 + 200.000 =) 1.000.000 TL'lik toplam gelir dolayısıyla 200.000 TL vergi hesaplandığını varsaydığımızda yabancı ülkede ödenen vergiden Türkiye'de indirilecek kısmı şöyle bulunacaktır. Önce, Z) Ltd. Şti.'nin yabancı ülkeden elde ettiği gelirin toplam gelir içindeki payı bulunur. Bu pay (200.000 / 1.000.000) = %20'dir. Türkiye'de indirilecek vergi, Türkiye'de hesaplanan verginin %20'si olan (200.000 x 0.20) = 40.000 TL'den fazla olamaz. Bu durumda yurt dışında ödenen 60.000 TL'lik verginin ancak 40.000 TL'si indirilebilecektir. Bu tutarı aşan 20.000 TL'lik kısım Türkiye'de hesaplanan vergiden düşülemeyecektir.

Yabancı ülkede ödenen vergi, Türk vergi kanunlarına göre tahakkuk eden vergiden fazla olduğu takdirde aradaki fark dikkate alınmaz. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin yıllık beyannamede toplanıp Türkiye'de ilave verginin ödenmesini gerektiren hallerde indirim yapılabilecektir.

3) İstisna Yöntemi

İstisna yönteminde yabancı ülkedeki vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar yurt içinde dikkate alınmaz. Bir başka ifadeyle mükellefin yurtdışındaki gelir ve servet unsurları vergilendirme açısından yok kabul edilir. Bunun doğal sonucu olarak vergi sadece ülke içindeki kaynaklar itibariyle alınır.

Bir ülke vergileme yetkisini yerleşim yeri ilkesine göre belirlediğinde, bu ilkeye tabi olarak tam mükellef sıfatıyla vergilendirilen kişinin yabancı ülkeler-

deki gelir ve servet unsurları vergiden istisna edilir ve tamamen hesaplama dışı kalır. Bir ülke vergilendirme yetkisini vatandaşlık ilkesine göre belirlediğinde de bu vatandaşından yabancı ülkedeki gelir ve servet unsurlarından vergi almamayı tercih ettiğinde istisna yöntemini benimsemiş olur.

İstisna yönteminin uygulanmasıyla vergilendirme yetkisinin kaynak ilkesine göre belirlenmesi benzer vergilendirme sonuçlarını ortaya çıkartır. İstisna yönteminin Türk vergi sistemindeki uygulama örneklerine kısaca değinelim.

(1) Resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir (GVK m. 3/2). Ancak bu kurumlarda *çalışan Türk Vatandaşları* bulundukları yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemişler ise, bu kazançları için ayrıca Türkiye'de gelir vergisine tabi olmazlar.

(2) Yurt dışında çalışan Türk işçilerinin yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunması koşuluyla ikametgâhlarının yurtdışı olduğu kabul edileceği ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecekleri düzenlenmiştir (GVK Teb. No: 210). Dar mükellefler Türkiye dışından elde ettikleri gelirleri Türkiye'ye beyan etmeyeceklerdir. Bunlar sadece Türkiye'den elde ettikleri gelirlerini Türkiye'ye beyan etmek zorundadırlar.

(3) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait Türkiye içi ve/veya dışında bulunan malların veraset veya herhangi bir suretle ivazsız intikalleri vergiye tabi tutulmuştur. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının Türkiye dışındaki mallarını ivazsız şekilde iktisap eden Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan yabancı şahıslara intikal eden mallar veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaz (VİVK. m. 1).

(4) Serbest Bölgeler bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışı sayılan yerlerdir (3218 S. Kanun). Bu bölgelerde imalat işi ile uğraşan kurumların elde ettikleri kazançlar Türkiye tarafından vergilendirilmez.

b. Uluslararası Yöntemler

1) Uluslararası Anlaşmalar

Devletlerin egemenlik alanlarının çatışmasından kaynaklanan çifte vergilendirme olgusunun etkilerini ortadan kaldırmada iç hukuk düzenlemeleriyle getirilen yöntemler bazı durumlarda yetersiz kalır. Çünkü ülkelerin çifte vergilendirmeyi tam giderici yöntemleri seçmemesi, farklı yöntemler benimsemesi veya vergi sistemlerindeki farklılıklar ve matrahların (hasılat ve/veya giderlerin) değişkenliği nedeniyle yeknesak bir uygulama yapılamamaktadır.

Bir taraftan mukim ve bir taraftan kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi arasında sıkışan mükelleflerin daha kalıcı ve güvenilir yol ve yöntemlerle çifte

vergilendirme tehlikesinin dışına çıkartılmalarına gerek vardır. Bu noktada çifte vergilendirmenin önlenmesinde başvurulacak yollardan biri vergilendirme yetkileri çatışmayacak şekilde ülkeler arasında yetkilerin paylaşımını esas alan uluslararası anlaşmalar yapılmasıdır. Bu anlaşmalar ile, bir devlet diğer devlet lehine vergilendirme yetkisini askıya alarak kullanmaktan vazgeçmekte veya sınırlandırılmaktadır. Böylece vergilerin hangi devlet tarafından alınacağı belirlenir ve anlaşmayla vergilendirme yetki devletlerden birine tanınmış olur. Bu niteliği nedeniyle uluslararası anlaşmalarla çifte vergilendirmenin önlenme yöntemine uluslararası yöntemler adı da verilmektedir.

Mevcut haliyle uluslararası anlaşmalar, tarafların çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yaptıkları iki taraflı hukuksal işlemdir. Konusu çifte vergilendirme olan uluslararası anlaşmalar **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları** olarak isimlendirilir. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar daha çok gelir ve servet vergileri itibariyle yapılmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla gelir veya servetin anlaşmaya taraf olan devletlerden hangisi tarafından vergilendirileceği belirlenir.

Ancak, ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme dışında vergilerle ilgili bilgi değişimi sağlanması, idareler arası işbirliğinde bulunulması ve uluslararası vergi kaçakçılığına engel olunması vb. hususlarda anlaşmalar da yapılabilir. Hemen belirtelim ki, yapılacak bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına yukarıdaki hususlarla ilgili hükümler eklenmesine engel de yoktur. Uluslararası anlaşmalar daha çok iki devlet arasında yapılmakla birlikte, birden çok devletin katılımı ile çok taraflı şekilde de yapılabilir.

Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla anlaşmaları uygulamada hükümetler yapar. Ancak, devlet maliyesi bakımından bir yük getiren ve süresi 1 yılı aşan anlaşmaların TBMM'ce bir kanunla uygun bulunması gerekir. (Devlet maliyesine yük getirmeyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar yayınlanır ve TBMM'nin bilgisine sunulmakla yetinilir). TBMM'de kabul edilen anlaşmalar Cumhurbaşkanınca onaylanır ve Resmi Gazete yayımlanır. Anlaşmaların yürürlüğe girmesi devletlerin anlaşmalara ilişkin anayasal işlemlerin tamamlandığının birbirlerine bildirilmesine bağlıdır.

Bir çifte vergilendirme anlaşması yapılıp, usulüne uygun olarak yürürlüğe girdiği takdirde, karşı devlet veya devletlerle bir çeşit **ortak vergi hukuku** yaratılmış olur. Ancak belirtmek gerekir ki, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırı olmadığı sürece vergileme iç hukuka göre yapılır. Bir başka ifadeyle, uluslararası anlaşma ile dar mükelleflerle tam mükellefler arasında ayırım yapıldıktan sonra tam mükelleflerin yurt içi ve yurt dışı, dar mükelleflerin yurt içi kaynaklar nedeniyle vergilendirilmelerinde temel norm iç hukuk olacaktır.

Bu nedenle iç hukukun çifte vergilendirme anlaşmalarına aykırı olmayan hükümlerinin cari olduğunu unutmamak gerekir.

2) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme konusunda 1921 yılından itibaren çeşitli model anlaşma çalışmaları yapılmıştır. Günümüze kadar süren çalışmalar bugün için uluslararası platformda iki modelin geçerli olmasıyla sonuçlanmıştır. Geliştirilen modellerden ilki revize edilmiş OECD (Organization for Economic Coorperation and Development = İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), diğeri ise revize edilmiş BM (Birleşmiş Milletler) modelidir. Her iki model ülkelerdeki ekonomik, sosyal ve hukuki değişmelere bağlı olarak gözden geçirilerek güncelleştirilmektedir.

Model anlaşmalar birer **tip anlaşma** olarak hazırlanmış olmasına rağmen, anlaşmalar için önce bir taslak hazırlanır ve bu taslak üzerinden müzakereler yürütülür. Müzakerelerde ülkelerin çıkarlarına göre davranış içine girmeleri gayet doğaldır. Taraflar modele, ekler koyabilecekleri gibi anlaşmaya çeşitli şerhler koyarak konuların daha açık anlaşılmasına ve yorumuna katkı koyabilirler.

(1) Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü: (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)[178] Modeli

OECD modelinde genel olarak vergilendirme yetkisinin ***mükellefin yerleşim yeri*** devletine ait olduğu kabul edilmiştir. Bir başka ifade ile, bu modelde vergileme hakkı gelir ve servet sahibinin yerleşmiş olduğu ülkeye aittir. Anlaşmada bu kural esas olmakla beraber, kurala bazı unsurlar itibarıyla istisnalar getirilmiş olup, getirilen istisnalar kaynak ülkesine dayanan düzenlemeleri içermektedir.

Bu istisnalara şu hususlar örnek verilebilir.

(1) Gerçek kişi dışındaki kişilerin gelirleri fiili iş merkezinin bulunduğu,
(2) Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler varlığın bulunduğu,
(3) Servetler bu malların bulunduğu,
(4) Belirli şartlar altında bazı gelir unsurları (örneğin, serbest meslek kazançları ile ücretler) faaliyetin icra edildiği ülkede vergilendirilir.

OECD modelinde kural yerleşim yeri, istisna kaynak ülkesi olması dolayısıyla mükelleflerin yerleştikleri devlet tarafından vergilendirilmesini ön planda tutar. Bu nedenle de özellikle sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler lehine bir konum arz eder.

---

[178] OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak, 1961'de kurulmuştur. OECD ülkeleri sanayileşmiş ve gelişmekte olan ülkeden oluşmakta olup, 2021 yılı itibarıyla 38 üyesi bulunmaktadır.

(2) Birleşmiş Milletler (BM) Modeli

BM modeli, nispeten OECD modelinin genel esaslarının geçerli olduğu bir model olmakla birlikte yerleşim yeri ilkesi zayıflatılarak **kaynak (gelirin doğduğu) ülkenin** vergilendirme yetkisine ağırlık verir. Kaynak ilkesi, geliri elde eden kişi konusunda bir ayrım yapılmaksızın gelirin doğduğu yer veya servetin bulunduğu yer ülkesinde vergilendirme yapılmasını öngörmektedir. BM modelinde, OECD modelinin yerleşim yeri ilkesi biraz yumuşatılmış şekilde yer almaktadır.

Vergi unsurlarının kaynağın doğduğu ülkede vergilendirilmenin esas olması dolayısıyla BM modeli sermaye ithal eden ülkeler tarafından tercih edilen bir modeldir. Bu nedenle de model özellikle sermaye ithalatçısı az gelişmiş ülkeler için daha uygun sayılmaktadır.

c. Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Türkiye'nin 01.01.2022 tarihine kadar sonuçlandırdığı uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayısı 97'ye ulaşmış olup, bunların 89'u yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Anlaşmalar genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler konusunda yapılmıştır. Bu anlaşmaların bazılarında bilgi değişimi ve vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

Anlaşmaların bir müzakere sürecini gerektirdiği düşünüldüğünde müzakerelerde tarafların yararlarının uygun ölçülerde bağdaştırılması asıldır. Türkiye tutumunu karşı ülkenin konumuna göre belirlemekle birlikte, gelişmiş ülkelerle yaptığı anlaşmalarda kaynak ülkesine ağırlık veren BM modeline, gelişmekte olan ülkelerle yaptığı anlaşmalarda yerleşim yerine ağırlık veren OECD modeline yakın hükümler taşımasına gayret etmektedir. Türkiye, temelde OECD modeline göre anlaşmalar yapmakla birlikte, BM modelinin hükümlerine de yer verilmesini sağlamıştır.

B. ULUSLARARASI VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİDEN KAÇINMA

1. Genel Açıklama

Vergiler karşılıksız bir ödeme olması, bireyin kullanılabilir gelir ya da servetini azaltması nedeniyle özellikle de vergi ödemek istemeyenler tarafından bir yük ve külfet olarak algılanır. İnsanlar alın teri ile kazandığı parayı (küçük bir parçası olsa bile) devlete ödemek istemezler. Bu nedenle mükelleflerin önemli bir kısmının vergiye karşı reaksiyon içinde olmasını insanın doğasına uygun doğal bir tepki olarak görmek gerekir. Tepki sonuçta bilerek ve isteyerek vergi ödememe veya mümkün olduğunca az ödeme eylemi (vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı) şeklinde kendini gösterir. Bu tepki biçiminin rakip işletmelerin yaygınca başvurdukları bir yol olması halinde mükellefin vergiden kaynak-

lanan rekabet eşitsizliğini gidermek için ekonomik gerekçeye dayanan refleks halini alır. Aksi takdirde, aynı şartlar altındaki rakibine göre daha fazla vergi ödeyen işletmenin ödediği bu fazla vergiyle uyumlu olarak rekabet gücü azalmış olur. Bu ilişki ülke içindeki işletmeler açısından geçerli olduğu kadar, farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmeler açısından da geçerlidir.

Devletler ise yurt içinde oluşturulan değerlerin bir kısmını vergi olarak alıp, özel kesimden kamu kesimine yönlendirilmeleri nedeniyle yaratılan katma değerin olabildiğince yüksek olmasını isterler. Sonuçta vergilendirme bir tarafta mümkün olduğunca az vergi ödemek isteyen mükellefler, diğer tarafta mümkün olduğunca fazla vergi tahsil etmek isteyen devlet arasına sıkışmış bir ekonomik, siyasi, sosyal ve hukuki olgu olarak karşımıza çıkar. Vergi almak devlet açısından her ne kadar gelir niteliği arz etse de bireylerin yatırım, tasarruf, ihracat, ithalat vb. tercihlerini etkiler. Mükellefler yüksek vergilere maruz kaldıklarında vergilerin etkilerini ortadan kaldırmak için bir yandan ülke içinde vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna giderler, diğer taraftan faaliyetlerini sınır ötesine taşıyarak vergilerin nispeten az olduğu ülkelere kaydırırlar.

Günümüzde vergi; yatırımlar, tasarruflar, işletmelerin örgütleniş biçimleri ve faaliyetlerin ülke içi ve ülke dışına dağılımı üzerinde doğrudan etkileyen bir olgu haline gelmiştir. Devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak yüksek vergi oranları uygulamaları sermayenin ülkeden kaçmasına sebep olurken, bu sermayeyi kendisine çekmeye çalışan vergi cennetleri için fırsat yaratmaktadırlar.

Devletler mükelleflerin faaliyetlerini kendi ülkelerinde tutmak veya başka ülkelerdeki faaliyetleri kendi ülkesine çekmek, bazı sektörlerin gelişmesine ön ayak olmak ve bu sektörlerde faaliyet gösteren kurumları teşvik etmek ya da sosyal niteliği olan işleri özendirmek adına çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır. Devletlerce yapılan vergi teşviklerinin birçoğu "doğrudan yabancı yatırımları" ülkeye çekmek amacıyla düzenlendiği görülmektedir. Bu nedenle, günümüzde ülkeler "daha az vergi almak" şeklinde ifade edilebilecek bir rekabete girişmiş durumdadırlar.

Hangi vergi olursa olsun ödeyen işletmenin rekabet gücü üzerinde olumsuz etki yarattığı bilinen bir gerçektir. Bu nedenle işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamada vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önemli bir yeri olduğu yadsınamaz. Vergi kaçıran veya vergiden kaçınan işletmelerin piyasa şartlarında ödemedikleri vergiyle uyumlu bir rekabet avantajı sağlamaları rakip işletmelerin aleyhine bir tutumdur. **Vergiden kaçınma**, kanunlara uygun davranarak vergi yükümlülüğünün kısmen veya tamamen azaltılması iken, **vergi kaçakçılığı** kanunlara açıkça aykırı olarak matrahın kısmen veya tamamen azaltılması olarak karşımıza çıkar. Vergiden kaçınmanın vergi kanunlarının amaçladığının dışına çıkmadan yapılması her mükellefin meşru hakkıdır. Ancak, eylemli ekonomik veya hukuki sonuçlar meydana gelmesine rağmen, bu sonuçlar vergi kanunları-

nın kapsamadığı bir hukuksal kılıklandırmaya sokularak vergi dışına çıkartılmaya çalışılırsa bu tür kaçınma hali kanuni takibe konu olur.

İç hukuk itibarıyla vergi kaçakçılığının tespit edilerek vergi cezalarının verilmesi ulusal hukukun normlarına göre gerçekleştirilir. Ülkelerin mevzuat farklılığı nedeniyle bir ülkenin mevzuatına göre kaçakçılık veya kaçınma sayılan veya tanımlanan eylemin her zaman diğer ülkelerde de aynı şekilde değerlendirilmesi mümkün olmaz. Vergi kaçakçılığı her ülkenin kendi mevzuatında ortaya konmuş olan ulusal hukuk kuralların ihlali şeklinde karşımıza çıkar. Ancak vergiden kaçınma için söylenecekler bu kadar kolay değildir. Bir eylemin vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilebilmesi vergi hukukuna has ekonomik yorumun bir sonucu olan **peçeleme** müessesesi sayesinde olmaktadır. Peçeleme, mükellefin vergiyi dolanmak veya bertaraf etmek için başvurduğu yoldur. Mükellef şeklen kanuni gerekleri yerine getirmekle beraber özünde kanun hükmünü amacı dışında kullanmak suretiyle ihlal eder. Kanunda yer alan tanımlanmış bir davranışı içermeyen peçeleme meydana getirilen fiilin ölçeğinde amacına göre değerlendirilerek bir çözüme ulaşılması gerekir.

Bir eylemin bir başka devletin mevzuatında aynı niteliklerde sayılmaması ve uygulamaların idari tolerans içinde değerlendirilmesi muhtemeldir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma konularında evrensel bir tanım yapmak çok zordur. Bu konuda standartlar koyacak ve ihlalleri yaptırıma bağlayacak uluslar üstü bir organ da yoktur. Bunlara karşın uluslararası vergi kaçakçılığı ve uluslararası vergiden kaçınma hallerine karşı cezai hükümlerin uygulanması iç ulusal hukuk ölçülerinde yerine getirilir. Uluslararası vergi kaçakçılığı ve uluslararası vergiden kaçınmanın unsurlarındaki değişkenlikler yanında suçun işlendiği yer ve zaman konusunda ortaya çıkabilecek belirsizliklerin meseleyi daha da karmaşık hale getireceği açıktır. Diğer taraftan ulusal kapsamdaki vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın tespitine göre uluslararası vergi kaçakçılığı ve uluslararası vergiden kaçınmanın tespiti çok ciddi zorluk arz eder.

Verginin uluslararasında etkin bir konum kazanması vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına uluslararası boyutta bakılmasını gerekli kılmaktadır. Günümüzde verginin uluslararası konumu birbiriyle ilişkili "**vergi rekabeti**", "**transfer fiyatlandırması**" ile "**vergi cennetleri**" kavramlarını gündeme taşımıştır.

2. Vergi Rekabeti

Ekonomileri yeniden şekillendiren küreselleşmenin getirdiği en önemli olgulardan biri vergi rekabetidir. Vergi rekabeti vergi konuları üzerinde yaratılan uluslararası vergi farklılıklarına dayanmaktadır. Her ülkenin vergi yapısı, oranı, matrahı, vergisel sığınakları ve teşvikleri aynı olmadığından ülkeler arasında vergi rekabetinin süreklilik arz eden bir olgu olduğu söylenebilir. Ancak vergi rekabetinin özünde vergilerde iradi olarak yaratılacak farklılığa dayanan mükel-

lefler üzerindeki vergi yükünün düşürülme yarışı vardır. Bu yarışta devletler başta vergi harcamaları, vergi ertelemeleri olmak üzere bir kısmı akla dahi zor gelecek çok çeşitli mali araçlar kullanılmaktan çekinmemektedirler.

Vergi rekabeti, kârlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılması yoluyla yurtiçinde yerleşik firmaların rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlayacak şekilde ise "iyi", yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin bunu vergi oranlarını düşürmek suretiyle gerçekleştirmesi şeklinde ortaya çıktığında ise "kötü" ya da "zararlı" olarak tanımlanabilir[179].

Bir devlet kendi ülkesindeki işletmelerin rekabet gücünü artırmak ve diğer başka ülkelerde gerçekleşen ekonomik faaliyetleri kendi ülkesine çekmek veya olası kaçışları engellemek ve var olanları özendirmek için vergi oranlarını önemli ölçüde düşürebilir veya oran düşürmemekle birlikte matrahın oluşumunda yer alan unsurlarda oynamalar yaparak daha az vergi matrahı (bazı gelirlerin dikkate alınmaması ve giderlerin kapsamının geniş tutulması) ortaya çıkartabilir. Hepsinde ortak amaç mükelleflerin yatırım tercihlerini etkileyerek verginin tarafsızlığının ihlalidir. Nihayet, vergi yükünü azaltma yönünde yapılan düzenlemeler ortaya göreceli olarak düşük vergi yüklerine sahip çeşitli devletlerin ortaya çıkmasına neden olur. Nitekim ilgili ülke yarattığı farklılıklarla kendi lehine bir vergi yapısının keskinleşmesini ister. Her ülkenin vergi yükleri ve rejimlerinin farklı olması bir realitedir. Her farklılık vergi rekabeti olarak değerlendirilecek midir? Burada iki noktaya dikkat çekmek gerekir. Biri vergi yükünün azaltılma nedeni, diğeri azaltılan yükün anlamlı ölçüde olup olmamasıdır.

Devletlerin vergi rejimlerindeki farklılıklarına mükelleflerin kayıtsız kalması düşünülemez. Mükellefler bu farklılıklardan hareketle uluslararası ölçekte kendileri için en uygun (az vergi ödeten) ülkeyi bulma çabası içine girerler. Var olan farklılıklar nedeniyle mükelleflerin vergi saikıyla kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gidecekleri düşünülür. Özellikle mobil üretim faktörlerine sahip işletmeler açısından böyle bir çaba iktisadi gerek olarak algılanır. Örneğin, karşı ülke vergi oranlarını düşürdüğü için vergi oranı yüksek hale gelen ülkeden hızlı bir sermaye kaçışı başlar. Sonuçta yerli ülkenin sermaye kaçışını engellemek için vergi yükünü düşürmek yönünde karşı bir strateji izlemesi beklenir, fakat bu davranışın ülke şartları (kamu harcamalarının finansmanı) açısından bir maliyeti olduğu unutulmamalıdır.

Ülkelerin vergilendirme rejimlerindeki farklılık gerçeği, mükellefleri vergisel mükellefiyetlerin en az düzeye düşürecek şekilde düzenlenmesi demek olan vergi planlaması[180] yapmaya ve bunun bir uzantısı konumundaki vergi arbitrajında bulunmaya teşvik eder. Uluslararası vergi arbitrajı, mükelleflerin ül-

---

[179] J.D., Wilson, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 52 (2), (June 1999), s. 289.

[180] Geniş bilgi için bkz. Taner Ercan, **Tüm Yönleriyle İşletmelerde Stratejik Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2021.

kelerin farklı vergi yapılarından hareketle ortaya çıkan çeşitli seçenekler içinden vergi yükümlülüklerini en aza indirmeye yönelik davranışı olarak ifade edilebilir. Vergi rekabeti her ne kadar vergi arbitrajına benzese de konulara farklı noktadan bakışı ifade eder. Vergi rekabeti bir devletin kendi lehine yaptığı düzenlemeleri hedef alırken, vergi arbitrajı ile düzenlemeler karşısında mükellefin kendi lehine takındığı tutumu ifade eder.

Vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir. Vergi rekabeti kavramı piyasa mekanizmasındaki fiyata verilen rolün vergiye biçilmesinden başka bir şey değildir. Buradan hareketle vergi rekabeti şeklinde ortaya çıkan duruma **vergi dampingi** adı da verilmektedir. Verginin kamu hizmetlerinden yararlanmanın maliyeti olduğu düşünüldüğünde, vergi rekabeti kavramının reel görünümü devletlerin kamu hizmetlerini daha ucuza satma yarışı olarak karşımıza çıkar. Burada rekabetin konusu düşük yüklü (= ucuz kamu hizmeti) bir vergi sistemi yaratmaktır. Vergi rekabetinde bir devletin rakibinin bir başka devlet olması nedeniyle etkileri uluslararası boyut arz eder.

Vergi konusundaki rekabet kızışmaya başladıkça özellikle hazinenin gelirleri üzerinde baskı yaratan bir yapı oluşur. Bunun nedeni vergi rekabetinin sonunda avantajlı duruma gelen ülkelerin diğer ülkelerin vergi tabanlarını aşındırmalarıdır. Ülkeler, çeşitli ve yoğun vergisel teşvik yolları kullanarak vergi yüklerini anlamlı ölçüde düşürülmesi yoluyla başka ülkelerdeki faaliyetleri kendi ülkesine çekmeyi amaçlayabilmektedir. Bu rekabet belirli bir limite kadar mükelleflerce kabul edilebilir uygulamaları içerirken, bir noktadan sonra ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine açıkça zarar verici olmaya başlamaktadır. Vergi rekabetinin kötüye kullanan saldırgan devletin mağdur devlete karşı yaptığına "zararlı vergi rekabeti" adı verilir. Saldırgan devlet mağdur devletin vergi tabanını kendine çekerek, onun hazinesini yoksullaştırır. Vergi rekabetinin en başta gelen görünümü şirketlerin merkezlerini ve faaliyetlerini vergi rekabeti uygulayan ülkelere kaydırmaları şeklindeki davranışlarıdır.

Belirli bir ülke tarafından uygulanan vergi oranı diğerlerinin uyguladığı oranın çok altındaysa ya da hiç vergiye tabi tutulmuyorsa, bu uygulama potansiyel olarak ilk bakışta zararlı vergi rekabetinin varlığına işaret teşkil eder. Uygulanan avantajlı vergi politikaları devletlerarasında farklılıklar gösterdiği için ülkeler arasında yarattığı eşitsizlikler özellikle OECD başta olmak üzere uluslararası kuruluşların gündemlerinde önemli yer tutmaya başlamıştır. Zarar verici vergi rekabeti ile mücadele çalışmalarına ilk defa 1996 yılında OECD tarafından başlanmış, Birleşmiş Milletler, G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem Gücü gibi çokuluslu organizasyonlar da bu çalışmalara destek vermiştir.

Vergi yüklerini aşırı ölçüde düşürmesi sonucunda zararlı vergi rekabetine sebep olan bir devletin diğer ülkelere zarar vermesine karşı uluslararası kuruluş-

larca zarar verici vergi rekabetine karşı çeşitli somut çalışmalar yapılmıştır. Zarar verici vergi uygulamalarına karşı OECD'nin 1998 yılı "Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu"nda zararlı vergi rekabetinin unsurları ile alınması gereken önlemler belirtilmiştir. Raporda zarar verici vergi rekabeti içinde olan ülkeleri bu uygulamalarından vazgeçirmeye yönelik tavsiyelere de yer verilmiştir.

3. Transfer Fiyatlandırması

İşletmelerin yurt içi ve yurt dışı vergi yüklerini göz önüne alarak faaliyetlerini yurt dışına taşımaları üretim faktörlerinin mobilitesine bağlıdır. Ancak gerek üretim faktörlerinin mobil olmaması gerekse başka nedenlerden dolayı faaliyetlerin yurt dışına taşınması her zaman mümkün olmayabilir. Bu durumda mükellefler faaliyetlerini değil, kazançlarını vergi rekabeti uygulayan ülkelere taşımak yoluyla daha az vergi ödeme yolunu araştırırlar. Yurt içinde yaratılan kazancın yurt dışına çıkartılarak burada vergilendirilmesini sağlamada kullanılan müesseseye **transfer fiyatlandırması** adı verilir. Bu işlem çok uluslu şirket organizasyonları içinde gerçekleştirilmesi sıklıkla karşılaşılan durumlardandır.

Transfer fiyatlandırması bir şirketin, bağlı veya kontrol altında tuttuğu şirketlere mal, varlık veya hizmet satarken veya satın alırken uyguladığı fiyatlardır. Bu fiyatın serbest piyasa koşullarında aynı koşullar altında oluşan fiyatlara uygun olması beklenir. Fakat grup işletmeleri kendi aralarındaki ekonomik ilişkilerde piyasa fiyatlarından ayrılarak, normalin üzerinde belirleyerek satıcının kazancını artırırken, normalin altında belirleyerek alıcının kazancının artmasına sebep olabilirler. Transfer fiyatlaması işlemlerdeki muvazaanın fiyatta yapılmış halidir. Ana şirket veya yavru şirket veyahut ortak kontrol altında tutulan şirketler arasındaki transfer fiyatının emsal fiyatlara uygun olmaması halinde kazancın kaydırıldığı ve örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir.

Kazancın transfer fiyatları kullanılarak grup şirketlerin birinde artırılıp diğerinde azaltılabilmesi imkânı işletmeler açısından cazip hale gelmiştir. İşlemlere (alım-satım) taraf olan grup işletmelerinin farklı ülkelerde kurulu olmaları halinde ortaya çıkan durum uluslararası vergi hukukunun ilgi alanına girer. Ülkelerarasındaki vergi rejimlerinin farklılığından yararlanan işletmeler transfer fiyatlandırmasını kullanarak kazançlarını vergi yükünün en az olduğu ülkeye taşıyarak vergilendirme yolunu seçerler. Yapılan şey, yüksek vergi oranına sahip ülkedeki malların çok düşük fiyattan düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı işletmesine satmaktır.

Böylelikle yüksek vergi oranı uygulayan ülkede vergi matrahı ya hiç çıkmaz ya da oldukça düşük çıkar. Malı yüksek fiyattan satın alan yurt dışındaki bağlı şirket ise aynı malı yüksek fiyatlardan başka ülkedeki başka bir bağlı işletmesine satar. Böylelikle kazanç, önce yapay olarak düşük vergili ülkede biriktirilmiş olur. Amaçlanan da budur. Aynı mallar bu defa düşük vergili ülkede-

ki işletmeden yüksek fiyatlarla başka ülkedeki bağlı işletmeye satılır. Malların ikinci defa satıldığı ülkede kazanç oluşmasının önüne geçilmiş olunur. Sonuçta çeşitli ülkelere dağılmış bağlı işletmeler arasında bir optimum ticari ve mali ilişki düzeyi bulunularak vergi yükleri olabildiğince aşağıya çekilmeye çalışılır. Bu ilişkilerde asli rolü piyasa fiyatlarından kopuk kazanç aktarımı saikıyla belirlenen transfer fiyatları oynamaktadır. Transfer fiyatları, emsal fiyatlardan farklılaştığı takdirde ilişkiler çarpıtılmış demektir. Çarpıtılma esasen muvazaa yoluyla vergiden kaçınmak demektir. Bu bir vergi suçu olarak değerlendirilir ve matrahı eritilen ülke tarafından idari işleme tabi tutulur. Vergi tarh işleminin özü şirket bünyesinde oluşumu engellenen kazancın aynı şirketin kazancına eklenmesidir. Bunun anlamı gerçekte oluşan, fakat bünyeden çıkartılarak adeta buharlaştırılan kazancın tekrar çıkartıldığı şirkete geri döndürülerek, yeniden vergilenir hale gelmesidir. Yurt içi veya dışı olsun grup şirketlerinin birbirleriyle transfer fiyatlandırması kurallarına uygun olarak vadeli mal ve hizmet alışverişinde bulunmaları halinde vergisel açıdan herhangi bir sorunla karşılaşmaları söz konusu değildir. Sınırlar içinde ticari işlemlerini serbestçe yapabilirler.

Piyasa fiyatlarından farklı fiyatlar kullanılarak bir işletmedeki kazancın ülke içindeki veya dışındaki başka bir bağlı şirkete kaydırılmasına vergi hukukumuz seyirci kalmamıştır. Nitekim, bir gruba dahil bir işletmenin vergi matrahını azaltmak için yapay fiyatlar kullanması **transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı** olarak nitelendirilmiştir (KVK m. 13/2). Maddede uluslararası gelişmeler ve OECD'nin **Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırılması Rehberi**ndeki düzenlemeler dikkate alınmıştır. Buna göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır (KVK m.11/1-c). Transfer fiyatlandırması biri **ilişkili kişi** diğeri **emsallere uygunluk** olmak üzere iki kavram üzerine inşa edilmiştir. İlişkili kişi kavramıyla, kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermeyesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ile ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ifade edilmiştir.

Emsal fiyatlara uygunluk kavramı ise kurumların ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyatın aralarında ilişkili kişi bağlantısı bulunmaması durumunda oluşacak fiyata uygun olması olarak ortaya konmuştur. Kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlerde uygulayacakları fiyatlar işlemin mahiyetine uygun düşen aşağıda sayılan üç yönteme göre belirlenir.

Bunlar kanunda;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (iç emsal veya dış emsale göre serbest piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilen fiyat)

- Maliyet Artı Yöntemi (maliyet bedelinin uygun brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle tespit edilen fiyat)

- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (bağlı şirketten alınan malın hiçbir katkı olmadan üçüncü kişilere yeniden satılması halinde piyasa koşullarına göre belirlenen fiyattan brüt satış karı indirilerek bulunan fiyat) şeklinde ortaya konmuştur.

- İşlemsel Kâr Yöntemleri (emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, *işleme dayalı net kâr marjı yöntemi* ve *kâr bölüşüm yöntemidir*.

Dört yöntemden biri ile belirleme yapılamıyorsa, mükelleflere kendi belirleyecekleri yöntemle anılan fiyatı belirleyebilme imkânı verilmiştir. Belirlenen emsal fiyatlarla (olması gereken transfer fiyatlarıyla) transfer fiyatları karşılaştırılır. Emsal fiyatlar transfer fiyatlarından aşağıda kaldığında, işlem emsal fiyatlara göre yapılmış olsaydı kazanç nasıl teşekkül etmiş olacak idiyse vergilendirme ona göre yapılır.

Uluslararası vergi anlaşmalarında kazancın karşı ülkede vergilendirilmesinin düzenlenmiş olması durumunda transfer fiyatlaması yoluyla kazanç aktarımı vergisel açıdan önemini kaybeder. Çünkü transfer fiyatlandırmasının yapılmamış olduğu bir durumda dahi ülke içinde elde edilen kazanç uluslararası anlaşmadaki hükümlere uygun olarak vergilendirilmeyecek konumda olacaktı. Bir başka ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla ülke dışına çıkartılan kazanç çıkartılmamış olsaydı zaten ülke içinde vergilendirilmeyecekti.

Kurumlar Vergisi Kanununun m.13/2 maddesindeki "Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır" hükmüne bakıldığında Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenecek ülkelerdeki gerçek kişi ve kurumlara yapılan işlemleri ilişkili kişi sayılacağı kanuni karine olarak belirtilmiştir. Bu durumda, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Ancak düzenleme, uluslararası boyutu bakımından, Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenen ülkeler itibarıyla uygulanabileceğinden, henüz ülkeler belirlenmediğinden kanuni karinenin uygulanarak uluslararası firmaların transfer fiyatlaması yoluyla vergilendirme yapılaması mümkün değildir. Bu ülkelerin belirlenmesine gidildiğinde *vergilendirme kapasitesi ile bilgi değişimi* hususunun göz önüne alınacağı düşünüldüğünde birer vergi cenneti olarak tanımlanan ülkeler olacağı ifade edilebilir.

4. Vergi Cennetleri

Ülkelerin sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için vergi yapılarını çok uluslu şirketler için cazip hale getirme çabaları anlaşılır bir durumdur. Ancak ada devleti konumundaki küçük ülkeler özellikle düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamaları ve etkin bilgi değişiminden kaçınmaları nedeniyle haksız vergi rekabetine neden olan zararlı vergi uygulamalarının ortaya çıkmasına sebep olmuşlardır. Genellikle vergi cennetlerindeki vergilendirme oranları diğer ülkelerle haksız rekabet olanağı meydana getirecek kadar düşük oranlara sahiptir.

Ülkelerarasındaki vergi tarafsızlığını aşırı bozan bu ülkeler "vergi cenneti" olarak isimlendirilmektedir. Kişilerin sermayelerini vergi cennetlerine götürmelerinin amaçları şöyle ortaya konabilir. Sermaye sahiplerinin amacı ise;

-gelir, kurumlar, veraset ve intikaller dahil pek çok vergide düşük veya sıfır orana tabi olmak suretiyle vergi dışında kalmak, vergiden kaçınmak,

-geldiği ülkedeki vergiyi ertelemek veya transfer fiyatlamalarıyla vergi yükünü azaltmak,

-kendilerini ve finansal varlıklarını gizlemek,

-kayıt dışı kazançları aklamak,

-yeraltı, suç ekonomisi dahil elde edilen gelirleri gizlemek veya saklamak,

-matrahın tespitinde gider kalemlerinin genişliğinden yararlanarak matrahı azaltmak,

-ithalat ve ihracat fiyatlarıyla kolayca oynanarak geldiği ülkedeki matrahı vergi cennetine taşıyarak vergisiz rejimden yararlanmak,

-geldiği ülkedeki politik risklerden uzakta kalmak,

-geldiği ülkedeki takip hukukunu etkisizleştirmek,

-geldiği ülkedeki bankacılık ve kambiyo kısıtlamalarından kurtulmak,

-sermayenin başka ülkelere kolay ve vergisiz transferini yapmak ve finansal korumadan yararlanmak,

-kazancı başka bir vergi cennetine aktarmak için ilgili vergi cennetini aracı olarak kullanmak,

-kazancı önce vergi cennetine taşıyıp düşük vergiye tabi tutulup ana ülkeye aktarmak,

-banka gizliliği ve bilgi verme konusundaki kısıtlamalardan yararlanmak,

-şirketlerin kurulumunun ve işleyişinin kolay ve maliyetsiz olmasından yararlanmak,

-idari denetimlerin göstermelik olması nedeniyle geldiği ülkedeki idari denetimler dışında kalmak,

gibi amaçları olur.

Sermaye hareketlerine tam serbesti sağlayan, coğrafi ve fiziki yapısından ötürü üretim yapmaya pek elverişli olmayan, vergi cennetleri esasen yüzölçümü açısından küçük, nüfusu az ada devletleridir. Bunların amaçları ise yarattıkları idari, mali ve vergisel cazibeler ile yabancı finans sermayesini ülkelerine çekmek suretiyle finansal faaliyet yoğunluğu oluşturup, bunlar üzerinden gelir elde etmektir.

Vergi cennetleri, özellikle ülkede ikamet etmeyen yabancı vergi mükelleflerinin reel ekonomik faaliyette bulunmadan sadece tabela üzerinde yer almalarını tüm vergi kolaylıklarından yararlanmaları için yeterli görür ve bu suretle vergiden kaçınmalarına imkân sağlarlar. Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler yanında istisna ve muafiyetlerin geniş olması vergi saikli mükellefleri buraları tercih etmeye zorlamakta hatta rakiplerinin bunlardan yararlandığı durumlarda ekonomik hayatiyetin sürdürülmesi açısından zorunluluk olarak görülür. Bu ülkelerin hukuki ve idari yükümlülükleri son derece azaltmaları ve işlemlerin ticari gizlilik şartları altında yapılabilmesine olanak vermeleri nedeniyle başta kara para aklamak olmak üzere vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının uygun alt yapısını oluştururlar. Tüm bu yapı içinde vergi cennetlerini yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla avantajlı vergi rejimleri oluşturarak sıfır vergi veya ihmal edilebilir (sembolik, minimum) düzeyde vergilemeye tabi tutan ülkeler olarak tanımlamak yanlış olmaz. Hiç vergi almayan vergi cennetleri olabilir. Bunların menfaati ülkeye girip çıkan para hareketleri üzerinden belirli bir işlem bedeli alması şeklinde kendini gösterir. İlgili ülkeler dönen parasal hareketlerin miktarıyla bağlantılı olarak önemli finansal kaynaklara ulaşmış olurlar. Kamu harcamalarının çok yüksek düzeylerde olmayan bu ülkeler için "taş atıp kollarının yorulmadığı" da düşünüldüğünde elde edilen kaynakların azımsanmayacak ölçüde olduğu görülür. Günümüzde vergi cenneti ülkelerin sundukları tercihli vergi rejimleri bu ülkeleri kullanan mükellefler için önemli ve dayanılmaz bir cazibe oluşturmuş olacak ki pek çok sayıda firma buralarda tabela işletmeleri kurmuşlardır. Hatta bazı gerçek kişilerin de vergiden kaçınmak için vergi cennetinin ülkesinde ikamet izni istediği bilinmektedir.

Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler (tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabeti gibi uzantılarla birlikte) mükelleflerin taleplerini kendi lehlerine olmak üzere çok iyi değerlendirmişler ve o kadar ileri gitmişlerdir ki gelecek 50 yıllık sürelerle kazanılmış hak niteliğinde istisnalar getirmekten çekinmemişlerdir. Vergi cenneti ülkeler dünyanın GSYİH'sının sadece yüzde 3'üne sahip olmalarına rağmen, dünya ticaretinin yarısının bunlar yoluyla gerçekleşmekte olduğu ifade edilmektedir. Bu oran da vergi cennetlerinin dünya ekonomisinde ne kadar büyük yer kapladığının göstergesidir.

Vergi cenneti ülkelerin dünya ticaretinde yarattığı bu çarpıtma, bir taraftan görünür görünmez bir sürü maliyetlere katlanarak kaynağı yaratan ülkeden mat-

rahın yapay biçimde çekilmesi vergi gelirlerini azaltırken, diğer taraftan vergi cennetlerinden yararlanmayan ülkelerin işletmelerini yararlananlara göre dezavantajlı hale getirmektedir. Üretim gücünden gelmeyen böyle bir rekabet üstünlüğünün ekonomik açıdan savunulabilirliği olamaz. Bu olgudan bütün dünya ülkelerinin zarar görmeye başlamasıyla birlikte, OECD tarafından 1998 yılında **Zararlı Vergi Rekabeti** raporu ve devamında yapılan çalışmalar sonucunda yayınlanan çeşitli raporlarla vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile uygulamaların neden olduğu zarar verici vergi rekabeti üzerine gidilerek ortadan kaldırılması ya da en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır.

Zarar verici tercihli vergi rejimi uygulamaları nedeniyle vergi cenneti addedilen ülkeleri bu kategoriye sokan dört temel ölçüt vardır[181]. Bunlar;

i- Vergisizlik: Düşük vergi veya sıfır oranlı vergi uygulaması,

ii- Bilgi vermezlik (gizlilik, şeffaflıktan yoksunluk): Vergi cennetlerinde faaliyette bulunanlar hakkında diğer ülkelerin vergi idareleri arası bilgi alış verişinin bulunmaması veya bu yönde isteksiz olmaları ve mükelleflere bu yönde güvence sağlanması,

iii- Belirsizlik: Vergi yönetiminin şeffaf olmaması ve herkese göre farklı mevzuat uygulayabilmesi,

iv-Faaliyetsizlik: Ekonomik faaliyetin fiziki olarak yapılmaması ve bu yönde zorunluluğun bulunmaması yanında ihtiyaçlarından çok daha fazla finans sektörünün bulunmasıdır.

Bir devletin vergi cennetine kayan vergi tabanını bulup kendi ülkesinde vergilemesi mümkündür. Ancak başka bir ülke gerekli önlemleri alıp vergi cennetlerine kayan kazancı vergilemez veya göz yumarsa, vergi cennetindeki kazançları vergilendiren ülkenin işletmeleri uluslararası rekabette zor duruma düşer. Böyle bir davranış bu defa vergilendirme yapan ülke aleyhine olur. Bu nedenle vergi cennetleri ile mücadelede çok yönlü uluslararası işbirliği şarttır.

Vergi cennetleri bakımından OECD'nin Taahhüde girenlerden beklenen mevcut vergi kanunlarını gözden geçirerek haksız vergi rekabetine sebep olan düzenlemeleri yürürlükten kaldırmaları ve buna sebep olacak yeni düzenlemelerden kaçınmalarıdır. OECD ile işbirliğine gitmeyen ve bu nedenle ilgili kurumca kara listeye alınan vergi cenneti ülkelere karşı bu ülkelerle yapılmış an-

---

[181] OECD tanımlamasına göre bir ülkeden "vergi cenneti" olarak bahsedebilmek için üç belirleyici etken vardır: ***https://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_cenneti - cite_note-2***
i-Şeffaflığın ve belirliliğin bulunmaması ile muhasebe standartları ve denetim faaliyetlerinin gelişmemiş olması,
ii-Kendisindeki firmalarla ilgili diğer ülkelerle bilgi paylaşımında bulunulmaması,
iii-Ekonomik anlamda faaliyet göstermeyen fakat hukuki anlamda kurulmuş çok fazla firmanın bulunması.

laşmaların feshi gibi uluslararası hukuktan kaynaklanan bazı önlemler alınabilir. Ayrıca daha önemli olmak üzere vergi cenneti ülkelerle işlemde bulunan mükelleflere karşı farklı uygulamalar yapılabilir. Bu uygulamalar;

- Vergi cennetlerinde işlem yapan işletmelerin ülke içi vergisel ayrıcalıklar ve teşviklerden yararlandırılmaması,
- Vergi cenneti mukimlerine yapılan ödemeler üzerinden tevkifatlar yapılması,
- Vergi cennetleriyle doğrudan veya bağlantılı işletmeler aracılığıyla işlem yapan ülke içi işletmelerin denetlenmesi,
- Vergi cennetlerini ilgilendiren işlemler üzerinden işlem harcı alınmasına olanak verilmesi,

şeklinde tespit edilmiştir.

Belirtilen uygulamaların yapılabilmesi için önce ve en başta gelen husus işlem yapılan ülkenin vergi cenneti ülke kapsamında olup olmadığının tespitidir. Bir ülkenin vergi cenneti olduğu tespit edildikten sonra bu ülkede işlem yapanlara yukarıda belirtilen uygulamalar yapılabilir hale gelir. Ancak, vergi cenneti ülkede işlem yapanların belirlenmesi ilgili ülkelerden bilgi alınmasına ihtiyaç gösterir. Bu nedenle günümüzde ülkelerin vergi cenneti sayılmalarında gizliliği ortadan kaldırarak şeffaflığı sağlayacak etkin bilgi değişimi taahhüdünde bulunup bulunmamaları ölçütü fevkalade önem arz eder hale gelmiştir. Bir devletin kendi ülkesindeki bir mukimin vergi cenneti ülkeyle gerçekleştirdiği faaliyet ve işlemlerin tespiti açısından doğrudan vergi cenneti ülke ile yapacağı bilgi alışverişi kadar, OECD'ye üye ülkelerin birbirleri arasındaki bilgi değişiminin önemi de vardır. Bir taraftan vergi cenneti ülkelerden, diğer taraftan üye ülkelerden vergisel amaçlara yönelik istediği bilgileri alabilen bir devletin uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı engelleme açısından elinin güçlü olacağı açıktır.

28 Şubat 2020 tarihinde güncellenen AB vergi cennetleri **kara listesi** (ya da işbirliğine gitmeyen ülkeler) aşağıdaki gibidir[182]. Türkiye 31 Aralık 2020'e kadar AB'nin işbirliği konusundaki tüm kriterlerini sağlayacak düzenlemeleri uygulamaya geçirmeyi taahhüt etmiştir, bu durum özellikle *otomatik bilgi değişimi sürecine* ilişkin taahhütleri içermektedir. Türkiye, otomatik bilgi değişimine ilişkin mevzuat gereklilikleri yerine getirilmiş olmasına rağmen gerekli teknik alt yapının kurulması için uğraşılmaktadır.

Kurumlar vergisi Kanununun 30/7. maddesine göre Türkiye'den vergi cennetlerine yapılan ödemeler için kesinti (stopaj) yapılması öngörülmüştür. Buna göre; "*kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağ-*

[182] Amerikan Samoası, ABD Virjin Adaları, Cayman Adaları, Fiji, Guam, Umman, Palau, Panama, Samoa, Seyşeller, Trinidad ve Tobago, Umman, Vanuatu.

lamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır." hükmüne yer verilmiştir. Henüz, vergi cennetleri ile ilgili Cumhurbaşkanı kararı yayınlanmadığı için bu ülkelerde faaliyette bulunan şirketlere Türkiye'den yapılan ödemelerden her hangi bir kesinti yapılamamaktadır.

C. ULUSLARARASI BİLGİ DEĞİŞİMİ

Küreselleşme sürecinde sermayenin önündeki engellerin kalkmasıyla ticari ve sınai alanda sınır ötesi işlemlerin yoğun olarak yer aldığı bir ekonomik dünya ortaya çıkmıştır. Bu süreçte normal ticari ilişkilere ek olarak elektronik ticari ilişkiler alabildiğince artmış ve artmaya da devam etmektedir. Ülkelerin vergi sistemlerinin bu etkileşimin dışında tutulması düşünülemez. Nitekim sonuçların en önemlilerden biri kuşkusuz vergi tabanın ülkelerarasında akışkanlığı ve bunun yarattığı ortama bağlı vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasıdır. Bir ülke sermayesinin daha az vergi yüküyle karşı karşıya kalacağı başka bir ülkeye geçerek orada gelir elde etmesi şaşılacak bir durum değildir.

Ülke dışındaki mükelleflerin izlenmesi ve vergi kanunlarına uyup uymadıkları, bunların sınır ötesi faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olunmasına bağlıdır. İç hukukta ülkeler vergilendirme yetkisine bağlı olarak mükellefleri vergisel bakımdan denetlemek üzere devletin çeşitli birimleri arasında bilgi edinimi ve alışverişini sağlayacak hukuki kurum ve araçları oluşturmaları mümkündür. Ancak, bunu o ülke mükelleflerinin ülke dışındaki faaliyetleri için söylemek kolay ve mümkün değildir. Aynı durum başka ülkelerin mükellefleri bakımından o ülkeler itibarıyla da geçerlidir.

Günümüzde gerçek ve doğru bir vergi tarhı işleminin yapılabilmesi ancak etkin bir vergi idaresinin varlığına, etkin bir vergi idaresi ise mükellefler hakkında elde ettiği yeterli bilgilere sahip olmasına bağlıdır. Bu bakımdan vergi denetimi, araştırma ve istihbaratının önemi büyüktür. Özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren mükellefler bakımından onların yurtdışındaki firmaların ortakları, sayıları, sermaye yapıları, banka hesapları, para hareketleri, kazanç durumu, fatura ve ticari anlaşmalar, hesap ve finansal kayıtlar, çalışan yöneticilerin ücretleri, kâr dağıtımı ve faaliyet konuları vd. hususların bilinmesine ve uluslararası vergisel işbirliği temelinde vergi idareleri arasında vergisel bilgi değişimine duyulan ihtiyaca götürür. Böylelikle yurtdışı faaliyetlerin ülkeyle nitelik ve niceliği ve buna bağlı matrah üzerindeki etkileri izlenebilir ve vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele edilebilir hale gelinir.

Ülkelerarası vergisel bilgi değişiminin sağlanmasının en temel ve önemli hukuki dayanağını özellikle konusu bilgi değişimi olan ikili veya çok taraflı "uluslararası bilgi değişim anlaşmaları" veya içinde bilgi değişimini de konu alan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları oluşturmaktadır. Anlaşmalar konusunda, ABD Modeli (bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin yaptırımları sıkılaştıran), BM Modeli (vergi ve kaçakçılığını önlemeye yönelik bilgi değişimine vurgu yapan) ve OECD Modeli bulunmaktadır[183].

Türk vergi anlaşmaları OECD Modeli ile uyumlu olup bilgi değişiminin amaçları arasında vergi kaçakçılığına yer verilmiştir. OECD Model Anlaşmasının 26. maddesinde göre bilgi değişim zorunluluğu akit devletlerin yetkili makamları vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi veya uygulanabilmesiyle öngörülebilir ilgisi olan her türlü bilginin vergi idareleri arasında değişimini içermektedir. Hangi bilgilerin değişim kapsamına en genel olarak vergi mahremiyetine girmeyen konular olduğu söylenebilirse de talep edilen bilgilerin isteyen ülkeye verilmesi ve bilgi değişiminde bulunmak zorunludur. Ancak, akit devlet tarafından alınan her türlü bilgiyi o devlet iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutma zorunluluğu vardır.

Bilgi değişimini bir hukuki zemine bağlamak amacıyla OECD üyesi ülkelerle vergi cenneti ülkelerin ortaklaşa çalışmaları sonucunda 2002 yılında **Vergi Konularında Bilgi Değişim Antlaşması Modeli** oluşturularak, bilgi değişiminin temel standartları açıklanmıştır. Özellikle uluslararası finans merkezi özelliğine sahip vergi cenneti ülkelerle yapılan bilgi değişim anlaşmaları, OECD üyesi ülkelerin vergi idarelerine önemli bilgi akışı sağlayan dayanaklar olmaktadır. Vergi cenneti ülkeler, OECD ile işbirliğinin göstergesi olarak üye ülkelerin talepte bulunmaları durumunda bu modeli esas alarak bilgi değişim antlaşması imzalamaktadırlar.

Ayrıca küreselleşme ile birlikte mükelleflerin sınır ötesi işlemleri önemli ölçüde artış, bu artış da mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunun sağlanması için ülkelerin vergi idareleri arasında ileri düzeyde işbirliğini zorunlu hale getirmiştir. Bunun bir yansıması olarak OECD öncülüğünde çok taraflı bir anlaşma niteliğinde olan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi hazırlanmıştır. Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 112 ülke bu sözleşmeye taraf durumundadır. Sözleşme ile taraf ülkelerin vergi idareleri arasında aşağıdaki konularda idari yardımlaşma öngörülmüştür:

1- Bilgi değişimi

2- Yurtdışı vergi incelemeleri

3- Eşzamanlı vergi incelemeleri

---

[183] Geniş bilgi için bkz. Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

4- Tahsilatta yardımlaşma

5- Tebligat

Türkiye de Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi imzalanmış ve sözleşmenin uygun bulunduğuna dair 7018 sayılı Kanun 20.05.2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin en önemli konularından birisi hiç kuşkusuz bilgi değişimidir. Türkiye ilk bilgi değişimini 2018 yılı Eylül ayında yapmış olup, bu değişimde mükelleflerin 2017 yılına ilişkin bilgileri taraf ülkelerin yetkili makamları arasında paylaşılmaya başlanmıştır. Sözleşmeye göre taraf ülkelerin vergi idareleri üç yöntemle bilgi değişiminde bulanmaktadır.

- Talep üzerine bilgi değişimi: Bilgi değişim yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılanı talep üzerine bilgi değişimidir. Bu tür bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır. Bilgi isteği her zaman özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmak durumundadır.

- Kendiliğinden bilgi değişimi: Bu tür bir bilgi değişimi akit taraflardan birinin işine yarayacağını düşündüğü bilgileri karşı tarafa kendiliğinden göndermesi şeklinde olmaktadır. Bu tür bir bilgi değişim yöntemi çok sınırlı sayıda uygulanmaktadır.

- Otomatik bilgi değişimi: Mükelleflerin gelirleri hakkındaki çeşitli bilgilerin önemli miktarlarda ya da toplu olarak, kaynak ülkeden ikametgâh ülkesine sistematik ve periyodik bir biçimde gönderilmesidir.

Otomatik bilgi değişimine ilişkin belirlenen küresel standartlar çerçevesinde finansal kurumlar, mükelleflerin banka hesapları ve elde ettikleri faiz, kar payı, belirli sigorta poliçe gelirleri ve benzer nitelikteki gelirleri ile finansal varlık satış gelirlerini bildirmek durumundadır. Bu bilgiler otomatik bilgi değişim yoluyla söz konusu mükelleflerin mukimi ve vatandaşı oldukları ülkenin yetkili makamlarına iletilecektir. Bilgi değişimi gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin elde ettikleri gelirleri de kapsamaktadır.

Paylaşılacak bilgiler için bir format oluşturulmuştur. Buna göre bilgi değişimi kapsamına giren kişilere ilişkin aşağıdaki bilgiler taraf ülkelerin yetkili makamları arasında otomatik olarak paylaşılacaktır:

a) Adı-Soyadı veya Unvanı

b) Adresi

c) Mukim olduğu ülke ve vergi kimlik numarası

d) Hesap no

e) Hesabın yıl sonu bakiyesi

f) Elde edilen faiz geliri, kâr payı, sigorta geliri, finansal varlık satış geliri vb.

D. ÜLKELERARASI VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Ülkelerarası vergi uyumlaştırması ülkelerin vergi sistemi, yapısı ve yüklerinin birbirinin aynı olmasını değil olabildiğince yakınlaştırılmasını ifade eder.

1. Genel Açıklama

Devletler ulus devlet yapıları içinde genellikle çıkış fikri iktisadi gerekçelere dayanan ve sonuçta siyasi birliğe dönüşmesi söz konusu olabilecek bazı birlikler oluşturma yoluna gitmişlerdir. Bu birliklerin temel amacı çeşitli konularda ortak hareket etme arzusuna dayanmıştır. Oluşturulan birliklerden biri de Türkiye açısından şu anda üye adayı devlet statüsünde olduğu Avrupa Birliği'dir.

İç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engellemek ve ortak vergi politikası izlemek suretiyle birliğe hizmet etmek temel esasları üzerine kurulu bulunan AB'nin yasal dayanağı Roma Antlaşması'dır. Gerek Roma Antlaşması ve gerekse sonradan kabul edilen değişik anlaşmalara göre, AB'nin amacı tüm yönleriyle ortak, tek bir devletler grubu yaratmak değildir. Birlik bünyesinde ana amaç üye ülkelerin kendi kültürel, sosyal ve ekonomik zenginlikleriyle Birliğe güç ve çeşitlilik katarak, Birliğin refah seviyesini artırmaktır.

Avrupa Birliği'nin önde gelen amaçlarından biri üretim faktörlerinin hiçbir engelle karşılaşmadan serbest piyasa koşullarında dağılımının sağlanması olduğuna göre, kaynak dağıtmada anahtar rolünü fiyat mekanizması ve buna bağlı rekabet oynar. Ulusal vergi yapıları da rekabet üzerinde etkili olan faktörlerin başında gelir. Bu nedenle Avrupa Birliği'nde vergiler konusunda üye ülkeler arasında bir uyumlaştırılma sağlanması kaçınılmaz görülmektedir.

Vergi uyumlaştırılması esasen ulusal vergi yapısının anlaşmalarda belirlenen ilkelere aykırı olmamak üzere birbirine yakınlaştırılması suretiyle yapılır. Bu uyumlaştırma sürecini teorik açıdan;

- Vergi konularının uyumlaştırılması,
- Vergi matrahlarının uyumlaştırılması,
- Vergi oranlarının uyumlaştırılması

olmak üzere, üç kısımda ele almak mümkündür. Görüldüğü üzere esasen bu üç durum da vergi mevzuatlarının benzeştirilmesi yönündeki çabaları ifade etmektedir. Benzeşmenin bir yararı da vergi kaynaklı haksız rekabetin önüne geçmede önemli bir adım olması şeklinde kendini göstermesidir.

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırılmasına ilişkin çeşitli direktifler çıkarmıştır. Ancak şu kadar ifade edelim ki, Avrupa Birliği zorunlu vergilerle ulusal sistemleri standart hale getirmekten çok, anlaşma hedeflerine aykırı düşmemek üzere birbirleriyle uyumlu hale gelmelerini amaçlamaktadır.

Vergi uyumlaştırmasına ilişkin değerlendirmeler Türkiye ve Avrupa Birliği arasındaki hukuki çerçeve içinde dolaysız ve dolaylı vergiler itibarıyla kısaca ele alınacaktır.

2. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere uyumlaştırma konusunda üye ülkeler arasında dahi tam bir uyumun sağlandığını söylemek zordur. Ülkemiz de bu durumdan nasibini almıştır. Gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisindeki farklılıkların şimdilik ekonomik ve parasal birlik sürecini etkilemeyeceği düşünüldüğünden büyük ölçüde üye ülkelerin ulusal egemenliklerine göre şekillenmesi öngörülmüştür. Ulusal tercih ve uygulamalar birbirine yakın olduğu ölçüde uyumlaştırmanın kendiliğinden oluşan bir şey olacağını söyleyebiliriz. Ancak şu kadarını belirtelim ki tasarrufların serbest dolaşımına bağlı olarak bunlardan elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda adeta vergi rekabetine dayanan kendiliğinden bir uyumlaştırmanın olduğunu ifade edebiliriz. Çünkü ülkeler yüksek hareket kabiliyetine sahip (mobil, seyyar) sermayeyi kendilerine çekmeye çalışmaktadırlar.

Kurumlar vergisinde, verginin büyük ölçüde şirketleri vergilendiren bir vergi olması ve şirketlerin ülkelere dağılmış yavru şirket, şube vb. yapılanmalar nedeniyle ortak bir vergilendirme politikasına ihtiyaç daha fazla hissedilmiştir. Bunun sonucu olarak bazı uyumlaştırmalar yapılmışsa da önemli bir mesafe alındığı söylenemez. Türkiye son olarak 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nu çıkarmıştır. Kanunda Avrupa Birliği müktesebatına uyumlu olması yönünde ciddi çaba sarf edilmiş, bu çerçevede yeni müesseselere yer verilmiştir.

Uyumlaştırma konusunda daha koordineli bir yaklaşımın hayata geçirilmesine ve ülkemiz açısından özelikle gelir vergisinin müktesebatla uyumlu hale getirilmesi için çabalara ihtiyaç duyulduğu açıktır.

3. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinden hesaplanarak tahsil edilen dolaylı vergilerin ülkeler arasında farklılık arz etmesi serbest dolaşım ilkesini hayata geçirmeye önemli engel teşkil eder. Birlik bu sıkı ilişki nedeniyle dolaylı vergilerdeki uyum meselesine dolaysız vergilerdeki gibi bakmamış, dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya özel önem vermiştir.

Sırf üzerlerinden alınan vergiler nedeniyle rekabet şartları aleyhine bozulan bir malın piyasada dolaşmasının kısıtlanmaması için iktisadi anlamda tarafsız bir vergi olan genel bir harcama vergisi niteliğindeki KDV'nin tüm üye ülkelerde uygulanması 9 Şubat 1967 yılında Konsey tarafından kararlaştırılmıştır.

Sonuçta ülkeler zamanla KDV'ye geçmişler ve KDV Avrupa Birliği vergisi haline gelmiştir.

Türkiye katma değer vergisine 1.1.1985 yılında geçmiştir. Katma değer vergisi açısından uyum gösteren yapının tüm üye ülkeler açısından oran itibarıyla sağlandığı söylenemez. Bir başka ifadeyle, Birlik genelinde bütün üye devletler için uyumlaştırılmış ortak bir oran bulunmuyor. Üye devletler kendi standart oranlarını saptamakta serbest olmakla birlikte, günümüzde çoğu AB ülkesinde KDV oranının %20 olup, bazı ülkelerde ise %25-27'lere kadar çıkmaktadır. Dolayısıyla ülkeler arasında 7-8 puana varan farklar görülmektedir. Oranlardaki farklılıklar ötesinde hangi mallara standart, hangi mallara indirilmiş oranın uygulanacağını gösteren listelerde de farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemiz açısından katma değer vergisine önemli ölçüde uyum sağlandığını söyleyebiliriz. Ancak, muaf tutulan işlemler ile uygulanan standart ve indirimli oran listelerinin kapsamı başta olmak üzere, birtakım alanlarda ciddi uyum farklılıkları görülmektedir.

Mallar üzerinden alınan önemli ikinci vergi özel tüketim vergisidir. Avrupa Birliği'nde pazarda malların serbest dolaşımının sağlanması amacıyla üye ülkelerde mallar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin de uyumlaştırılması gündeme gelmiştir. Ülkemizde dağınık olan ve sistematiklikten uzak birçok vergi kaldırılarak 2002 yılında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu vergi alanında da uyumlaştırmaya yönelik çeşitli direktifler çıkartılmıştır. Ülkemizde hali hazırda uygulanan özel tüketim vergisinin Avrupa Birliği uygulamasından ayrılan en önemli yanı, lüks mal dediğimiz malları kapsayan dört nolu cetvelin bulunması ve vergiye tabi tutulmasıdır. Bunun dışında oranlar ve muafiyetlerin kapsamında da uyum gerekmektedir.

Dolaylı vergilere tabi malların başka bir ülkeye gittiğinde vergilerin tarafsızlığının korunması asıldır. Tarafsızlığın korunması açısından 6. Direktif çerçevesinde, **varış ülkesi ilkesi** benimsenmiştir. Bu ilke vergilendirme yetkisini malların tüketildiği ülkeye vermiştir. O halde bir üye devlette satın alınan ürünler, satışın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirileceklerdir. Mal üretildiği ülkeden çıkarken bu mal üzerindeki dolaylı vergiler ihracatçıya iade yoluyla sıfırlanırken, ithal edildiği ülkeye girmesi sırasında ithalatçı ülkenin dolaylı vergilerine tabi tutulur. İthal edilen mal ihraç edildiği ülke ile vergisel ilişkisi kesilir ve ithal edildiği ülkedeki benzer mallarla aynı vergisel akıbeti paylaşır. Sonuçta, bir mal hangi ülkede tüketilmiş olursa olsun verginin tarafsızlığı korunmuş olur.

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan	**Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
AĞAR Serkan	"Transfer Fiyatlamasının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 119, Dönem 2015.
AKKAYA Mustafa	**Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2002.
AK Bülent	**Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar**, TÜRMOB Yay. No: 68, Ankara, 1999.
AKDOĞAN Abdurrahman	**Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 12.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
AKDOĞAN Abdurrahman	**Vergilerin Incelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniv. Yayını, Ankara, 1991.
AKSOY Şerafettin	**Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
AKSOY Şerafettin	**Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 6. baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
ASLAN Zehrettin	**Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.
ASLAN Zehrettin & BERK Kahraman	**İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, İstanbul, 2000.
BAŞARAN YAVAŞLAR Funda-KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe-KAPUCU Gizem-KOCATEPE Metin	**Vergi Hukuku ve Uygulama,** Adalet Yayınevi, Ankara-2018
BAYKARA Bekir	"Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 134, (Şubat 2004).
BAYRAKLI Hasan Hüseyin	**Vergi Ceza Hukuku**, 4. Baskı, Afyonkarahisar, 2018.
BAYRAKLI Hasan Hüseyin	**Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Afyonkarahisar, 2018.
BAYRAKLI Hasan Hüseyin	**Vergi İcra Hukuku**, Afyonkarahisar, 2014.

BİLİCİ Nurettin **Vergi Hukuku**, 36. baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.

BİLİCİ Nurettin **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, 6. baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.

BİYAN Özgür **Vergi Hukuku**, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

BUDAK Tamer **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

BULUTOĞLU Kenan **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, İstanbul, 1982.

BÜLBÜL Duran **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

CANDAN Turgut **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANDAN Turgut **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 3. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

CANDAN Turgut **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6.b., PwC Türkiye, Acar Basımevi, İstanbul-2015.

ÇAĞAN Nami **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 389, Ankara, 1975.

ÇALICIOĞLU EKMEKÇİ Esra **Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yay. No:167, İstanbul, 2003.

ÇELIK Binnur **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

DEMIRCAN Daim "Vergi İhtilafları", **I.Ü İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi,** Sayı:7, Şubat 1997.

DOLUN Galip "Mali Kaza", **Maliye Enstitüsü Konferansları,** (Onikinci Seri-1966), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:183, İstanbul, 1966.

DONAY Süheyl **Para Cezaları**, İstanbul, 1972.

DÖNMEZ Recai **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

DÖNMEZ Recai **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1998.

DÖNMEZ Recai "Yükümlü Haklarının Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", **Yaklaşım**, Nisan 2004.

DÖNMEZ Recai "Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan)**, 18. Seri, Yıl 1996-1997, İstanbul, 1998.

DÖNMEZ Recai "İcra ve İflas Hukuku İle Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması", **Yaklaşım**, Eylül 2003.

EDİZDOĞAN Nihat & TAŞ Metin — **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 1993.

EDİZDOĞAN Nihat, ÇETİNKAYA Özhan & GÜMÜŞ Erhan — **Kamu Maliyesi**, 7. baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

EKİNCİ Hüseyin & SAĞLAM Musa — **66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 2012.

ERCAN Taner — **Tüm Yönleriyle İşletmelerde Stratejik Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2021.

ERDEM Tahir — "Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2005.

EREM Faruk — **Ceza Usulü Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No:427, 1978.

ERGİNAY Akif — **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.

ERMAN Sahir — **Vergi Suçları**, İstanbul, 1988.

EROĞLU Onur — **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

ESENER Turan — **Hukuk Başlangıcı**, Ankara, 2000.

EYÜPGİLLER S. Saygın — **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayıncılık. Ankara, 2002.

GERÇEK Adnan — **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

GERÇEK Adnan — **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

GERÇEK Adnan — "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları**, Şubat 2006.

GERÇEK Adnan, ÇETIN GERGER Güneş, TAŞKIN Çağatan, BAKAR Feride, GÜZEL Simla — **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

GEREK Şehnaz & AYDIN Ali Rıza — **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

GIRAY Filiz — "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları" **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Mayıs 2005.

GÖKBEL Doğan — **Mükellef Hakları** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniv. SBE, Eskişehir, 2000.

GÖKER Cenker — **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

GÖZLER Kemal — **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

GÖZLER Kemal **Hukuka Giriş**, 12. baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

GÖZLER Kemal **İdare Hukuku Dersleri**, 17. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref **Yönetim Hukuku**, 33. baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref **Yönetsel Yargı**, 34.baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref & TAN Turgut **İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku,** C. 2, 7. baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

GÜNDEL Ahmet **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, 1990.

GÜNDEL Ahmet "Vergi Suçlarından Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Sayı 122, Şubat 2003.

GÜNEŞ Gülsen **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

KANETI Selim **Vergi Hukuku**, 2.baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KANGAL Zeynel **Kabahatler Hukuku**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

KAPLAN Recep "Doku ve Organların Para Karşılığında Verilmesinin Vergisel Boyutunun Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 373, Eylül 2012, ss. 143-152.

KAPLAN Recep "Vergi Davalarında Hakimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 375, Kasım 2012, ss. 91-104.

KAPLAN Recep "Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 368, Nisan 2012, ss. 191-201.

KAPLAN Gürsel **İdari Yargılama Hukuku**,4. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2019.

KARAKOÇ Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

KARAKOÇ Yusuf **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

KARAKOÇ Yusuf **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. baskı, DEÜ Yayını. İzmir, 1997.

KARAKOÇ Yusuf **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

KARAKOÇ Yusuf **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

KARAKOÇ Yusuf **Vergi Hukuku Uygulamaları**, 2. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

KARAVELIOĞLU Celal **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, 4. Baskı, Trabzon. 1999.

KILIÇASLAN Harun **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, İstanbul, 2005.

KIRBAŞ Sadık **Vergi Hukuku**, 20. baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

KIZILOT Şükrü **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C1. Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

KIZILOT Şükrü **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C2. Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

KIZILOT Şükrü **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C3. Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

KIZILOT Şükrü — **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

KIZILOT Şükrü & KIZILOT Zuhal — **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** 23. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2014.

KIZILOT Şükrü & ŞENYÜZ Doğan & TAŞ Metin & DÖNMEZ Recai — **Vergi Hukuku,** 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KOCAHANOĞLU Osman Selim — **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Baskı, İstanbul, 1983.

KUNTER Nurullah & YENISEY Feridun — **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları,ü İstanbul, 2002.

KURU Baki — **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 5. Baskı, Cilt: 1, İstanbul, 1991.

KÜÇÜK Muzaffer — **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

MALİYE BAKANLIĞI — **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, Gelirler Genel Müdürlüğü Yay, Ankara, 1997.

MERCAN Eray & DÜNDAR Mustafa — **Temel Vergi Hukuku**, Ankara SMMM Odası, Ankara, 2007.

METİN Yüksel — **Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yay, Ankara-2002.

MUTLUER M. Kamil — **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir ITIA Yay. No:214, Eskişehir, 1979.

MUTLUER M. Kamil — **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay. No: 121, İstanbul, 2006.

MUTER B. Naci — **Vergileme ve Dış Ticaret**, Manisa, 1989.

ODYAKMAZ Zehra — **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvurma Yolları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993.

OKTAR Ateş — **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2009.

ONAR Sıddık Sami — **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, 3. Baskı, İstanbul: İsmail Akgün Yayınları, 1966.

ÖNCEL Mualla & ÇAĞAN Nami & KUMRULU Ahmet — **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2015.

ÖNER Cihat — **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

ÖNGEN Safiye — **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

ÖZ Semih — **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

ÖZBALCI Yılmaz — **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., 2008.

ÖZBALCI Yılmaz — **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 2005.

ÖZTÜRK İlhami, — **Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu**, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ocak-2016, Sayı, 24, Yıl 7.

ÖZYER Mehmet Ali — **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008.

PARLAR Ali & DEMIREL Güleç — **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara, 2002.

PEHLIVAN Osman — **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2015.

POLATKAN Vahit — "Vergi Yargısı", **Mevzuat Dergisi,** Sayı:8, Temmuz 1990.

SABAN Nihal — **Vergi Hukuku**, 8. baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2016.

SARILI M .Ali — **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.

SAYGILIOĞLU Nevzat — **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye Bakanlığı APK. Yayını, Ankara, 1987.

SEMERCIĞIL Murat — **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**, TÜRMOB yay. No:10, Ankara, 1994.

SEVIĞ Veysi — "Vergi Hukukunda Suç ve Suçlu Arasındaki İlliyet Bağı", **Yaklaşım**, Sayı 117, Eylül 2002.

SEVILENGÜL Orhan — **Vergi Muhasebesi**, Ankara, 1991.

SONSUZOĞLU Elif — **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

SOYDAN Billur Yaltı — **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yay., İstanbul, 1995.

SOYDAN Billur Yaltı — "Uluslararası Mali İlişkiler", Anadolu Üniversitesi Yay. No:1639, (6., 7., ve 8. üniteler), Eskişehir, 2005.

SÖNMEZ Erdal & AYAZ Garip — **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

ŞAMLIOĞLU Servet & ÖZBALCI Yılmaz — **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.

ŞEKER H. Nezih — **Hukuksal Yönüyle Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.

ŞENYÜZ Doğan — **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

ŞENYÜZ Doğan — **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.

ŞENYÜZ Doğan — **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yay. Ankara, 2002.

ŞENYÜZ Doğan & GERÇEK Adnan & YÜCE Mehmet — **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

TAŞ Metin **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları,** Ekin Kitabevi, Bursa, 1997.

TAŞ Metin **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.

TOPUZ İbrahim & ÖZKAYA Kadir **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002.

TOROSLU Nevzat **Ceza Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, 2001.

TOSUNER Mehmet & ÖZCAN Ülkü **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, İzmir, 1989.

ÖZTÜRK Ilhami **Vergi Benzeri Yükümlülükler,** Yetkin Yay. Ankara-2016.

TOSUNER Mehmet & ARIKAN Zeynep **Vergi Usul Hukuku**, 7. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2005.

TUNCER Selahattin **Çifte Vergilendirme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları (Çifte Vergilendirme)**, Ankara, 1974.

TUNCER Selahattin **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TUNCER Selahattin **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

TUNCER Selahattin "Teoride ve Uygulamada Kamu Alacağı", **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TOBB **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi** (Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Ankara, 2001.

UFUK Mehmet Tahir "Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri", **Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 160, Ağustos 2001.

ULUATAM Özhan & METHİBAY Yaşar **Vergi Hukuku**, 3. baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

ÖNCEL Mualla "Türk Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1-4, S. 35, 1978, ss. 9-16.

ÜREL Gürol **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

ÜSTÜN Ümit Süleyman **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2013.

ÜSTÜN Ümit Süleyman **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

ÜSTÜN Ümit Süleyman "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Yıl 2003, s. 253-273.

TOKATLIOĞU Mircan **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme,** Alfa Yay., İstanbul, 2004.

YALTI Billur **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

YALTI Billur & ÖZGENÇ Selçuk **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2007.

YAVAŞLAR Funda Başaran, GÜNEŞ Tuğçe KARAÇOBAN, KAPUCU Gizem, KOCATEPE Metin — **Vergi Hukuku ve Uygulama,** Adalet Yayınevi, İstanbul, 2018.

YILDIRIM M. Kamil — "İcra Hukukunun Anayasa ile İlişkisi ve Ölçülülük İlkesi", **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Ocak – Mart 1989.

YILDIRIM Turan — **İdari Yargı**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2008.

YILMAZ Ejder — **Hukuk Sözlüğü,** Beşinci Baskı, Yetkin Yaygınları, Ankara, 1996.

YILMAZ Sibel — "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 2017, C.66, S.1.

YÜCE Mehmet — **Vergi Yargılama Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

YÜCE Mehmet — **Vergi Dava Rehberi**, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

WILSON J.D. — "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, Vol. 52, No: 2, (June, 1999).