VERGİ HUKUKU (GENEL HÜKÜMLER)

Bu notlar, Prof. Dr. Doğan Şenyüz, Prof. Dr. Mehmet Yüce ve Prof. Dr. Adnan Gerçek hocaların 2020 yılına ait 11. Baskı kitaplarının özeti şeklindedir. Bu çalışma ticari amaçla meydana getirilmemiştir. Ticari amaçla çoğaltılamaz. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Vergi Hukuku Genel Hükümler dersine ek fayda sağlaması için düzenlenmiştir.

Vergi: Devletin veya vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden mali güçlerine göre karşılıksız, cebri, kanunilik ilkesi çerçevesinde aldığı parasal yükümlülüklerdir.

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 alır.

Mali Hukuk dediğimiz zaman iki ayak akla gelecek,

1- Gelir hukuku (vergi hukuku) 2- Harcama hukuku (Bütçe hukuku)

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.

Tanım: 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. Yani buradan ne anlıyoruz vergi kuralları **maddi** ve **şekli** olmak üzere ikiye ayrılır.

Vergi borcu ilişkisinde hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve mükelleflerin parasal yükümlülüklerinin içeriğinin belirlenmesine yönelik ilkeleri gösteren *Maddi Vergi Hukukuna*; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu vb. gösterilirken;

Vergi borcu ilişkisinde hak ve ödevlerin doğumu ve sona ermesi sürecinde izlenecek kuralları belirleyen *Şekli Vergi Hukukuna*; Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu vb. gösterilebilir.

Vergi ceza hukukunun ise belirli konuları maddi vergi hukukuna girerken; belirli konuları şekli vergi hukukuna girmektedir.

Roma Hukukundan günümüze kadar uzanan ve klasik olarak yapılan sınıflamaya göre hukuk sistemi **Özel Hukuk - Kamu Hukuku** biçiminde iki ana bölüme ayrılır.

Özel Hukuk; 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 birisi devlet olsa bile devletin üstün güç olarak yer almadığı, yani eşitlik ilkesi çerçevesinde yaptığı işlemler de özel hukuk dalı içine girer *(bknz; Temşiyet Tasarrufları)*

Kamu hukuku; üstün güç ile donatılmış devletin veya onun adına üstün gücü kullanma yetkisine sahip kişilerin, diğer kişi ve devletlerle olan ilişkilerini düzenler. *(vergi hukuku kamu hukuku içerisinde yer alır)*

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 açıklanamamaktadır bu nedenle bu kavramlar vergi hukukuna diğer hukuk dalları arasında bağımsızlık kazandırmıştır.

☺: ** söylenilenin zıt halini ifade eden **mefhun-u muhalif**, ilk söyleneni çürütmeye yönelik kullanılmaktadır.

** **temşiyet tasarrufları**: Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının egemenlik yetkilerini veya kamu gücünü kullanmadan, herhangi bir tüzel kişi sıfatıyla, genel hukuk kuralları içinde yapmış oldukları işlemler.

Not: Vade gecikirse gecikme zammı, tahakkuk gecikirse gecikme faizi uygulanır. *(dersten not)*

1. Vergi Hukukunun Anayasa Hukukuyla ilişkisi

1. Mülkiyet hakkı ile ilgili Anayasa Madde 35'deki kurallar; 1- Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. 2- Mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. 3- **sınırlama ancak kanunla yapılır.** 4- Mülkiyet hakkının kullanımı toplum yararına aykırı olamaz.
2. Anayasalarda başta vergilerin kanuniliği ilkesi olmak üzere temel nitelikte çeşitli vergilendirme ilkelerine yer verilmiştir.
3. Vergilendirme doğrudan kişilerin **mülkiyet hakkına** anayasal ve yasal çerçevede **yapılan meşru bir müdahaledir.**
4. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygunluğu müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülü olmasını gerektirir. Vergi mülkiyet hakkının çekirdeğine veya özüne dokunuyorsa ölçüsüz kabul edilir. Ölçülülük ilkesini aşacak şekilde ağır vergi düzenlemesi kişileri kamu maliyesi teorisinde ifade edildiği şekliyle *ikame etkisiyle* 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.
5. Mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde toplumun genel menfaatinin beklentileri ile bireyin temel haklarının korunması gerekleri arasında adil bir denge, amaçla araç arasında makul orantılılık bulunmalıdır.

2. Vergi hukukunun idare hukukuyla ilişkisi

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

3. Vergi hukukunun ceza hukukuyla ilişkisi ***

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 (Nitelendirme VUK'na göre yapılıyor yani fiilin vergi suçu mu yoksa vergi kabahati mi olduğu) Vergi Usul Kanunu'nda geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Mevzuatımızda vergi kabahatlerinin cezalandırılma 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 ilişkisi

Ülkemizde vergiye ilişkin idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre "İdari 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. 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 denetimi**) olmak üzere iki farklı şekilde kendisine yapılan iptal başvurusu üzerine yargısal denetimini gerçekleştirir. Anayasa Mahkemesi'ne "bireysel başvuru yoluyla" da gidilir. Ancak bireysel başvuru yolu, kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleme yolu değildir. Bireysel başvuru, hak ve özgürlüklerin kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle ihlal edilmesi halinde bireylerin diğer başvuru yollarını tükettikten sonra başvurabilecekleri bir kanun yoludur.

5. Vergi hukukunun uluslararası hukukla ilişkisi

Devletin kişiler üzerinde egemenliğini hissettirdiği alanların en başında vergilendirme gelir. Her devlet ülkesi üzerinde egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisine sahip olup, bu yetkisini anayasal sınırlar içinde kullanmaktadır. Bir devletin vergilendirme yetkisi **mülkilik** (dar mükellefi ilgilendirir) veya **şahsilik** (tam mükellefi ilgilendirir) ilkelerine göre bulunur. *(mülkilik ve şahsilik önemli iyi çalış)*

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 (yani mülkilik ve şahsilik 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 verilendirme sorunu uluslararası hukukun ilkelerine göre yapılan uluslararası çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları yoluyla çözümlenmeye çalışılmaktadır bu uyumlaştırma çalışmaları devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandıran başka bir sebeptir.

2.video…

B. VERGİ HUKUKUNUN ÖZEL HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

1. Vergiyi doğuran olay ve özel hukuk ilişkisi

Bir vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan "*vergiyi doğuran olay*" birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanmaktadır.

Vergiyi doğuran olay vergi dairesinde değil, ekonomik hayatın içinde piyasada meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın temelindeki maddi olayın özel hukuk ilişkisine göre şekillenmesi, nitelendirmenin öncelikle bu çerçeve içinde yapılması zaruretini ortaya koyar. Örneğin bir kullandırma ilişkisinden öncelikle ilişkinin özel hukuktaki görünüm şeklinin kira mı, kullandırma ödüncü mü, yoksa tüketim ödüncü mü olduğunun ortaya konulması gerekir. Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki vergiyi doğuran olay eksenindeki ilişki vergi hukukunun gıdasını özel hukuktan, otoritesini kamu hukukundan aldığını göstermektedir.

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.

***Örneğin; kanuna, ahlaka aykırı hukuksal işlemler, özel hukukta batıl işlemler kabul edilip herhangi bir sonuç doğurmazlarken, vergiyi doğuran olayla ilişkilendirmek koşuluyla pekala vergi yükümlülüğü doğurabilmektedir. 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)

Özel hukuk ile vergi hukukunda çatışma varsa vergi hukuku hükümleri uygulanır çatışma yoksa özel hukuka göre vergi hukuku belirlenir.

2. videonun 01:00 süresinde sorduğu anne karnındaki cenin adına reddi miras yapılır mı sorusunu sınavda sorabilirim diyor.

2. Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişki 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 durumda özel hukuk kurum ve kavramları vergi hukukunda da geçerli olur.

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.

   1. **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 kullanılan "yerleşim yeri" "evlilik" "eş" "intifa hakkı" gibi medeni hukuka ait olan kavramlar)

2. **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 şekilde tutumuyla özel hukuk kavramlarını kullanıldığı yer itibariyle kendine uyarlayarak dönüştürmekte ve bir ölçüde kendine ait yarı kavram haline sokmaktadır.

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.

C. VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN AYRIMLAR

A. Genel Vergi Hukuku – Özel Vergi Hukuku (Türk Vergi Sistemi) ayrımı

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 alacağını zorla tahsiline ilişkin hükümlere yer verilir. Bu çerçevede genel hükümleri düzenledikleri konulara göre; vergi usulü hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku, vergi icra hukuku ve uluslararası vergi hukuku şeklinde bölümlendirmek mümkün olur.

1 **Vergi Usul Hukuku**: 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.

2 **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.

3 **Vergi Yargılama Hukuku**: Vergi yarılama hukuku vergilendirme ve/veya cezalandırma işlemine (idari işlem) karşı vergi mahkemelerinde açılan davaların yürütme ve kanun yollarına başvurma esaslarını konu alır.

4 **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. Vergi icra hukukunun başlıca kaynağı 6183 sayılı AATUHK'dur.

5 **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. 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 için ülkemizde yaygın olarak "**Türk Vergi Sistemi**" kavramı kullanılır.

Özel Vergi Hukuku; Gelir vergileri, Harcama Vergileri ve Servet Vergileri olmak üzere üçe ayrılabilir.

Gelir Vergileri: 1- Gelir Vergisi, 2- Kurumlar Vergisi

Harcama Vergileri: 1- Katma Değer Vergisi, 2- Özel Tüketim Vergisi, 3- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, 4- Özel İletişim Vergisi, 5- Şans Oyunları Vergisi, 6- Damga Vergisi, 7- Gümrük Vergisi, 8- Dijital Hizmet Vergisi, 9- Konaklama Vergisi, 10- Belediye Vergileri (bazıları)

Servet Vergileri: 1- Emlak Vergisi, 2- Motorlu Taşıtlar Vergisi, 3- Veraset ve İntikal Vergisi

B. Maddi vergi hukuku – Şekli vergi hukuku

1. **Maddi vergi hukuku:** Mükellefin ödeyeceği vergi yükü ortaya çıkaran ve vergi miktarını etkileyen ve sona ermesine ilişkin kuralları içerir. (örnekler; Gelir vergisi Kanunu, Kurumlar vergisi kanunu, Gümrük Kanunu, motorlu taşıtlar vergisi kanunu gibi kanunlar)
2. **Şekli vergi hukuku**: Ödenecek vergiye ulaşıncaya kadar vergilendirme süreci kapsamında izlenecek yol, yöntem ve usulleri gösterir. (örnekler: Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu (usul açısından), Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında kanun, İdari Yargılama Usulü kanunu)

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.

C. İç vergi hukuku - Dış vergi hukuku ayrımı

İç vergi hukuku, devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde tek başına koyduğu kuralları ifade eder. Yani iç vergi hukukunun yaratılmasında başka bir devlet veya uluslararası otoritenin etkisi olmaz.

Dış vergi hukuku ise, vergilendirme alanında bir devletin başka bir devletle veya uluslararası örgütlerle yaptığı anlaşmalar sonucunda yaratılan hukuk olmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar bu alanın tipik kaynaklarından birini oluşturmaktadır.

Soru: vergi kanunun uygulanmasına yönelik bir yönetmelik veya genelgenin iptali için anayasa mahkemesine mi yoksa idareye veya danıştaya mı dava açarız?

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Hukuki niteliklerine göre vergi hukukunun kaynakları; **bağlayıcı** (asli, esas, birincil) ve **bağlayıcı olmayan** (tali, yardımcı, ikincil) kaynaklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. 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 ve yazılı olmayan kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yazılı kaynaklarda kendi içinde kanun, yönetmelik, sirküler, mahkeme kararı gibi farklı metinler olarak karşımıza çıkar.

1. Hukuki Niteliklerine Göre Kaynaklar

BAĞLAYICI KAYNAKLAR	BAĞLAYICI OLMAYAN KAYNAKLAR
Anayasa, Kanun, Uluslararası vergi anlaşmaları, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Cumhurbaşkanı kararı, Yönetmelik, Düzenleyici Genel Tebliğ Anayasa Mahkemesi Kararı, İçtihadı Birleştirme Kararı, Örf ve Adet	Açıklayıcı Genel Tebliğ Genelgeler/Genel yazı Sirküler Özelge/mukteza Yargı kararı Bilimsel öğreti (doktrin)

A. Bağlayıcı Kaynaklar:

1. Anayasa:

a) Dünyada Evrensel bildirgelerden Anayasalara Geçiş
b) Türkiye'de Anayasal gelişmeler
c) Anayasal İlkeler

Ben burada Anayasal ilkelere değineceğim.

Anayasal İlkeler:

Anayasal genel ilkeler ve Anayasal Vergileme İlkeleri olmak üzere iki başlıkta inceleyeceğiz. Anayasal genel ilkeler hukukun tüm alanları için geçerli olan ilkeler iken, anayasal özel ilkeler ise vergilere ilişkin düzenleme yapılan Anayasa m. 73'den çıkartılan ilkelerdir.

1. **Anayasal Genel İlkeler:** hukuk devleti ekseninde vergilemeyle ilgili genel ilkeler; 1- Belirlilik, 2- ölçülülük, 3- Hukuki Güvenlik, 4- Eşitlik olarak 4 kısma ayrılır.

a) **Belirlilik**: Belirlilik yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olmasıdır.

b) **Ölçülülük**: ölçülülük temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında amaç-araç ilişkisinin gözetilmesidir. Öngörülen müdahale, amacı gerçekleştirmeye "*elverişli*" olmalı, ulaşılması istenilen amaç bakımından müdahalenin "*zorunlu ve gerekli*" görülmeli ve bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul dengeyi içeren "*orantılılık*" bulunmalıdır.

c) **Hukuki Güvenlik**: 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.

d) **Eşitlik**: Adaletin özünde eşitlik düşüncesi yatar. 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 anlamına gelmez. Eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddia edilen bir kanun hükmü "haklı bir nedene" dayanıyorsa, bu hüküm eşitlik ilkesine aykırı olarak görülmemektedir. Haklı neden varsa, kanun koyucu mutlak eşit düzenlemeden ayrılarak nispi eşitliği sağlamak durumunda olur.

2. **Anayasal Vergileme İlkeleri:** "Vergi Ödevi" başlığı taşıyan Anayasa m. 73; vergiler yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin hangi sınırlar içinde yapılabileceğine ölçüler getirmiştir. Bunlar; Genellik ilkesi, karşılığın genelliği ilkesi, mali güce dayanma ilkesi, adalet ilkesi, kanunilik ilkesi, olarak açıklanabilir.

   Anayasa mahkemesi iptal veya ret yönünde kararını verirken yapılan vergi düzenlemelerinde anayasada yer alan ilkelerin gözetilip gözetilmediğine bakar ve kararı bunlar çerçevesinde gerekçelendirir.

   a) **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.

   b) **Karşılığın genelliği ilkesi**: vergi, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla kamu yararına göre gerçekleştirdiği kamu giderlerini karşılamak için alınır.

      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 karşılıklılık ilkesi*" olarak nitelendirilebilir.

      Ancak mükelleflerin ödediği vergilerin özel bir menfaate dayanmaması yani belirli bir hizmeti karşılığı olmaması noktasında bu ilke "özel karşılıksızlık ilkesi" şeklinde bir anlamda taşımaktadır.

   c) **Mali Güce Dayanma İlkesi**: bir verginin mali güce göre alınması demek, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması demektir. 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.

d) **Adalet ilkesi**: hukukta genel olarak adaletin iki türü vardır: "dağıtıcı adalet" ve "denkleştirici adalet" 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.

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 her iki vergi grubu açısından belirli istisna ve muaflıkların tanınması çok önemli bir yer işgal etmektedir.

Vergi hukukunda adalet ilkesine baktığımızda vergi konuları açısından "***dağıtıcı adaletin***" esas alındığı görülmektedir. Vergide yer verilen muafiyet ve istisnalar dağıtıcı adaleti hayata geçirmek bakımından önemli anahtar düzenlemelerdir.

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. Eşitlik ilkesiyle mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (**yatay eşitlik**), mali gücü farlı olanlardan farlı vergi alınması (**dikey eşitlik**) ifade edilir.

e) **Kanunilik İlkesi**:

1. ***Genel Olarak Kanunilik ilkesi***: Kanunilik ilkesi devletin vergilendirme yetkisini sadece kanun çıkartmak suretiyle kullanmasını ifade etmektedir. Verginin kanunlarca belirlenmesi, "kanunsuz vergi olmaz" ilkesinin diğer bir ifadesi olan "kanunilik" ilkesidir.

   Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına ait olduğu ve bu organ dışındaki bir organa devredilemeyeceği anlamına gelir ki, bu durum "temsilsiz vergi olmaz (temsilcisiz, kanunsuz)" prensibinin hayata geçirilmesini ifade eder.

   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.

   Vergilemeye ilişkin yasama organına ait yetki kanunla dahi başka bir organa devredilemez.

   Vergilerin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenliğin güvencesini oluşturur.

2. **Kanunilik ilkesinin istisnaları**:

   Birinci istisna (Cumhurbaşkanı Kararları); Anayasanın vergiye ilişkin 73. Maddesinin son fıkrası "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*" demekle takdir hakkının yine kanun koyucuda olduğu görülmektedir."

   Cumhurbaşkanına verilen düzenleme yetkisi "sınırlı" ve "koşullu değiştirici" bir yetkidir.

   Cumhurbaşkanı, yetkisini kanun koyucunun yerine geçerek doğrudan kullanamaz, ancak kanunla açıkça yetki verilmesi halinde kullanabilir.

İkinci İstisna (Dış Ticaret Vergileri); Anayasanın 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.

Anayasanın 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.

Üçüncü İstisna (OHAL Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri); Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergilerle ilgili bir düzenleme yapılamazken, Olağan Üstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile vergiler konusunda düzenleme yapılabilmesi kanunilik ilkesinin istisnalarından birisini oluşturmaktadır.

2. Kanun

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.

1. **Vergi kanunlarının verginin asli unsurlarını içermesi**: Vergi kanunları kişilere yük getiren kanunlar olduklarından; konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil zamanı gibi verginin belli başlı temel öğelerini açıkça düzenlemeleri 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.
2. **Vergi kanunlarının uygulanabilmesinin ön izne tabi olması**: vergi kanunu uygulanarak vergi tahsil edilebilmesi Bütçe Kanunu ile o verginin ilgili yıl için yürürlüğe konulması şarttır.
   Bütçe Kanunu, yıllık olarak kamu gelirlerinin toplanmasına "**izin**" ve kamu harcamalarının yapılmasına "**yetki**" veren bir kanundur.
   Vergi kanunlarının o yıl uygulanabilmesi için Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer almasıyla bu vergilerin tahsil edilmesine izin verilmesine "***bütçeden 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.

3. Uluslararası Vergi Anlaşması

Vergilerle ilgili olmakla birlikte devlet maliyesine yük getirmeyen (örneğin; vergi idareleri arasındaki iş birliği 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'ce uygun bulunması gerekmektedir.

Vergi hukuku açısından devletlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin nasıl paylaştırılacağı ve bu çerçevede hangi vergiyi hangi devletin alacağı "uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları" aracılığıyla çözülür. Bunların Anayasaya aykırılığı nedeniyle dava açılamaz.

4. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi

A) Olağan dönem cumhurbaşkanlığı kararnameleri B) OHAL Cumhurbaşkanlığı kararnameleri

* Anayasanın 73. Maddesinde olağan dönemlerde vergiler konusunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlemeler yapılamayacağı açıktır. Bu nedenle olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri vergi hukukunun kaynağı değildir.

* Olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılamaz, böylece belirtilen dönemlerde vergiler konusunda düzenleme yapılması veya yeni vergiler getirilmesi halinde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi uyulması zorunlu bir kaynak niteliğinde olacaktır.

5. Cumhurbaşkanı Kararı

Anayasanın 73. Maddesinin 4. Fıkrası "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.

Cumhurbaşkanına verilen yetkinin nitelikleri ile ilgili şunlar söylenebilir:

- Yetki, münhasıran Cumhurbaşkanına aittir. Yetkinin 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.

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 Resmi Gazetede yayımlanmasından itibaren 60 gün içinde Danıştay'a açılacak bir iptal davası ile gerçekleştirilir.

Ayrıca Cumhurbaşkanı Anayasa'nın 167. Maddesi çerçevesinde dış ticaret üzerinde çeşitli fonlar adı altında yeni ek mali yükümlülükler getirmeye yönelik Cumhurbaşkanı Kararı çıkartabilmektedir.

6. Yönetmelik

Yönetmeliklerin çıkartılmasının sebep unsuru bir kanun veya Cumhurbaşkanı kararnamesidir. 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 kuruluş niteliğindeki meslek kuruluşlarının ülkenin belirli bir yöresinde uygulamak üzere çıkardıkları yönetmeliklerinin yargısal denetimi ise o yerdeki idare mahkemelerinde yapılır.

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 Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılır ve resmi gazetede yayımlanır.

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

Düzenleyici genel tebliğler, vergi kanunlarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 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. Düzenleyici tebliğler vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı niteliğindedir. Bunlarla her ne şart altında olursa olsun vergi yükünü etkileyici veya değiştirici düzenlemeler yapılamaz. Bakanlık yetkisini aşarak kanunlardaki istisnaları ve muafiyetleri daraltması, genişletmesi veya kaldırması halinde kanunilik ilkesini zedelemiş olur. Düzenleyici işlemler idarenin genel düzenleyici işlemi niteliğinde olduğundan, bunların kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay'a dava açılabilir.

8. Anayasa Mahkemesi Kararı

Anayasa Mahkemesi; kanunların, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ve TBMM İç Tüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleyen bir mahkemedir.

Mahkeme anayasa yargısı çerçevesindeki denetimini soyut norma ilişkin dava yolu veya somut norma ilişkin itiraz yolu kapsamında görülen davalar çerçevesinde yapar. Anayasa Mahkemesi önüne gelen aykırılık iddiasına konu düzenlemenin Anayasaya aykırılığına karar verirse iptal eder ve yürürlüğüne son verir. Kural olarak iptal edilen düzenleme kararın yayınlandığı tarihte yürürlükten kalkar. İptal kararı 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.

9. İçtihatları Birleştirme Kararı

İçtihatları birleştirme kararları vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasındadır.

10. Örf ve Adet

Örf ve adet idare ve yargı organları açısından bağlayıcı kaynak olmakla birlikte mükellefler açısından bağlayıcı kaynak değildir.
Örf ve adet 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 yapılmasına engel olur.
Vergi hukukunda örf ve âdetin kaynak olmaması kural, kaynak olması ise istisnadır.

B. Bağlayıcı Olmayan Kaynaklar (açıklayıcı genel tebliğ, düzenleyici genel tebliğ kısımlarına tekrar bak)

Bağlayıcı olmayan kaynaklar mükellefi ve yargı organlarını bağlamaz. Ancak bunlardan yararlanmaya engel yoktur.

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.

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 göstermektir.

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 konu edilebilirler.

2. Genelge/Genel Yazı

Bunlar vergi idaresinin iç yazışmaları niteliği taşırlar.

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. Sirkülerde cevap verilenler belli değildir, sadece konusu bellidir. Bu nedenle sirküler isimsiz cevap niteliğindedir.

Mükelleflerin sirkülere uygun davranarak yaptıkları işlemler, normal koşullarda cezayı gerektirse bile bunlara ceza verilmez ve vergi aslı üzerinden gecikme faizi alınmaz (VUK m. 369/1). Hakimi ve mükellefi bağlamaz.

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.

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.

2. Kuralları Koyan Organlara Göre Kaynaklar

Yaratan organlara göre kaynaklar

Yasama	Yürütme	Yargı	Diğer
1 Anayasa 2 Kanun 3 Uluslararası Vergi Anlaşmaları	1- CB Kararnamesi 2- CB Kararı 3- Yönetmelik 4- Genel Tebliğler 5- Genelge/Genel yazı 6- Sirküler 7- Özelge/Mukteza	1 Anayasa Mahk. Kararı 2 İçtihatları Birleştirme Kararı 3 Yargı Kararları	1 Bilimsel Öğreti (doktrin) 2 Örf ve Adet

Notlar: **Mukim**, kelime anlamı olarak bir yerde oturan ve ikamet eden anlamına gelmektedir. Mukimlik belgesi ise ilgili kişi veya kurumun **mukimi** olduğu ülkenin yetkili makamlarından alınan ve o kişi veya kurumun ilgili ülkede **vergi** mükellefi olduğunu gösteren resmi bir belge olarak bilinmektedir.

- Kanun boşluklarını hatırla: bilinçli boşluk (gerçek olmayan boşluk) özellikle
- Vergi hukukunda kıyas yapılmaz, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği
- VUK m. 140/5. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) Vergi kanunlarıyla ilgili **Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere** aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler. (bu kanun hükmünde vergi inceleme elemanının C.Başkanı kararına, yönetmeliğe, genel tebliğe ve sirkülere aykırı davranamayacağından bahsediyor yani bağlayıcı kaynak bunlar)
- Çıkartılan bir Vergi kanununda hazine ve maliye bakanlığına kanun hakkında düzenleme yetkisini açıkça vermiş ise burada düzenleyici genel tebliğden bahsedilir yani bakanlık düzenleyici bir genel tebliğ çıkartır bu bağlayıcıdır. Eğer böyle bir yetki verilmemiş ise açıklayıcı genel tebliğ olur.
- Bağlayıcı olmayan kaynaklar bağlayıcı kaynakların yani kanunun, C. Başkanı kararının, yönetmeliğin vs. açıklanmasından ibarettir. (bağlayıcı olmayan demek; vergi hakiminin, vergi mükellefinin vs. bunlara uymak zorunda olmaması demektir.)

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 uygulanması esas itibarıyla kanunların çeşitli açılardan sınırlarını veya kapsamını gösterir.

1. VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

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

Vergi hukukunda mülkilik ilkesi yerine aynı şeyi ifade etmek üzere "**kaynak ilkesi**" kavramı kullanılmaktadır. Kaynak ilkesine göre (mülkilik), bir devletin siyasi sınırları içerisinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar bakımından o devletin vergilendirme yetkisi geçerli sayılır.

Şahsilik ilkesi gereği; bir devletle şahsi ilişki (yerleşim yeri, vatandaşlık vb. kişisel özellikler) içinde bulunan kişiler nerede olurlarsa olsunlar bağlı oldukları devletin kanunlarına tabi olurlar.

Vergi hukuku açısından bir devletle mükellef arasındaki şahsi ilişkinin kurulması; 1- **Yerleşim yeri (ikametgah)** ve 2- **Vatandaşlık** olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Devlet ile bir defa şahsi ilişki kurulmuşsa, bu ilişki devam ettiği sürece, ilgili kişi nereye giderse gitsin, şahsi ilişki içinde olduğu devletin vergi kanunlarına tabi olacaktır.

Türk Vergi Kanunlarının Uygulanmasında Benimsenen İlkeler

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.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise "**dar mükellef**" olarak tanımlanmış ve bunların gelirin elde edildiği ülkede vergilendirmeyi içeren **kaynak ilkesine** (mülkilik ilkesi) göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmeleri kabul edilmiştir.

Vergi Kanunu		**Kullanılan Kriter**	**Benimsenen İlke**
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	E.V.	Servetin bulunduğu ülke	Kaynak
	M.T.V.	Aracın sicile kayıtlı olduğu ülke	Kaynak
	V.İ.V.	Türkiye'de bulunan mallar	Kaynak
		Türk vatandaşlarına ait yurt dışındaki mallar	Şahsilik

2. VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

Suç ve kabahatler bakımından muhatabın 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

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 olamaz. Buna kanunların **geriye yürümezlik ilkesi** denir. Kanunların geçmişe yürümemesinin altında "**kazanılmış haklara saygı**" ile "**hukuki güvenlik**" (Anayasa m. 2) unsurları yatar.

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 kanunları geçmişe yürümesi **gerçek geriye yürüme** ve **gerçek olmayan geriye yürüme** (görünürde geriye yürüme) olarak ikiye ayrılmaktadır.

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. Mesela 2020 yılında çıkan bir kanunun 2019 yılındaki olaya uygulayamayız, uygularsak Anayasa Mahk. iptal eder.

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. Dönem içinde yapılan değişikliklerin dönem başından beri uygulanması, sanki değişiklik dönem başında yapılmış gibi geriye yürür.

Mükellefin lehine bir düzenleme varsa (idari ve yasal düzenlemeler) İYUK m.10 kapsamında mükellefler idareden lehlerine olan işlemin yapılmasını isteyebilirler idare reddederse mahkemeye dava açabilirler. Anayasa mahkemesi iptal kararları geriye yürümez, (Anayasa m. 153)

B. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI

Vergi kanunları yürürlükten kaldırıldıktan sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylara artık uygulanmaz. 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.

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 ilkesi

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.

3 VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (YORUM)

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.

Vergi hukukunda yorum

Yorum Çeşitleri	Yorum Yöntemleri
1 Yasama Yorumu 2 İdare Yorumu 3 Yargı Yorumu 4 Doktrin Yorumu	1 Sözel Yorum 2 Sistematik Yorum 3 Amaçsal Yorum * Tarihsel Yorum * Güncel Yorum

Burada sadece İdare yorumundan bahsetmek istiyorum çünkü diğer yorum türlerini 1. Sınıfta görmüştük. (sayfa 63-70 arası)

İdare Yorumu: vergi uygulamaları konusunda görevli bakanlık olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarının nasıl uygulanması gerektiği konusunda yaptığı yorumdur.

İdare kanun hükümlerine ilişkin yorumlarını daha çok genel düzenleyici işlem mahiyetinde olan ikincil mevzuatı oluşturan yönetmelik, tebliğ vb. düzenlemelerle yapar.

C) Vergi Hukukunda Yorum Kuralları

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.

1 Ekonomik Yaklaşım

Vergi hukukunda amaca göre yorumun bir uzantısı "ekonomik yaklaşım" olarak ön plana çıkmaktadır. Ekonomik yaklaşım Vergi Usul Kanununun 3/B-1 maddesinde "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." şeklinde ifade edilmiştir. Ekonomik yaklaşımla vergiyi doğuran olaya yol açan ekonomik ilişkinin gerçek mahiyetine ulaşılması amaçlanır.

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

****Hoca derste peçeleme ve muvazaaya değinmedi kitaptan okursunuz dedi*

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 kötüye kullanmalarına "peçeleme" bu eylemi esas alan işleme de "peçeleme işlemi" denir. Bu işlem esas itibariyle vergiyi dolanma amacıyla yapılan özel hukuk işlemidir.

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 girişi boşa çıkartılır.

b. Muvazaa

Peçeleme ve muvazaa birbirinden farklı kavramlar olmasına rağmen, bunların vergi hukuku açısından özelliği, her ikisinin de vergiyi doğuran olayı gizlemek veya dolanmak için kullanılmalarıdır. 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.

Muvazaa ve peçeleme ile ilgili örnekler ve detaylar için sayfa 73-74 bknz

2 Tipiklik ve Kıyas Yasağı

Vergi hukukunda 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.

Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına **tipiklik** denir. Tipiklik, "vergi kalıbı" kavramıyla da ifade edilebilir. 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. Tipikliğin gerçekleşmesi için öncelikle soyut hukuk kuralını ortaya koyan bir kanun maddesi var olmalıdır. İdari işlemin sebep unsurudur.

b. Kıyas yasağı

Vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında kural olarak kıyas yer bulmaz. Çünkü vergi yükünü değiştirici düzenlemeler sadece kanunla 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.

3 Yorumda kullanılan diğer mantık kuralları (***bu konuları yüzeysel geçti)

a. Aksiyle Kanıt

Aksiyle kanıt (tersiyle kanıt, mefhumu muhalif) karşıt kavramlardan sonuca ulaşma yoludur. Hüküm bulunmayan bir olay hakkında karar verebilmek için onun zıttı olan düzenlemeden yararlanılarak sonuca varılır. Gerçek Kanun boşluğu yoktur. Gerçek olmayan boşluk vardır.

b. Evleviyet

Evleviyet (yeğleme, haydi haydi); çoğun içinde azın da bulunacağı, bütün için geçerli olanın onun parçaları için de geçerli olacağı mantığına dayanır.

i- *Büyükten küçüğe doğru akıl yürütme:* Bir şeyin çoğuna izin verilmişse azına da izin verilmiş olduğu kabul edilir. Örneğin; bir kişi evini satabiliyorsa evleviyetle (haydi haydi) kiraya da verebilir.

ii- *Küçükten büyüğe akıl yürütme:* bir şeyin azı yasaksa çoğunun da yasak olduğu kabul edilir. Büyüğün kaderi küçüğün kaderine bağlanmıştır. Örneğin; Ağacın dallarını kırmak yasaksa ağacı kesmek yasaktır. Konuşmak yasaksa bağırmak yasaktır.

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

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

4 VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA VE TAKDİR YETKİSİ

A- VERGİ HUKUKUNDA BOŞLUK DOLDURMA YASAĞI

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi ve kıyas yasağının egemen olmasından dolayı boşluk doldurma imkanı bulunmamaktadır. Vergi hukuku alanı hakimin hukuk yaratmasına kapalıdır. Vergi hukuku alanında görülen boşluklar ile eksik düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir.

B- VERGİ HUKUKUNDA TAKDİR YETKİSİ

Takdir yetkisi idare ve hakime karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulma imkanı verir. Dolayısıyla takdir yetkisinin kaynağında muhakeme, uzmanlık ve doğru karar verme vardır.

Vergi hukuku alanında idareye ve hakime takdir yetkisi tanınması gerekliliği ve zorunluluğu üç farklı nedene dayanmaktadır. Bunlardan birincisi, toplumun gelişmesi ile birlikte idarenin ve hakimin karşılaştığı sorunların artması; ikincisi, idarenin faaliyetlerini ve hakimin 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. 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 gediğinde 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 yetkisinden** söz edilir. Takdir yetkisi içinde tercih yetkisini barındırır. Böylelikle tercih hakkını kullanarak hukuk dünyasında sonuç doğuran irade beyanı seçilir.

İdarenin takdir yetkisi idari işlemin sebep ve konu unsurlarında olabilir, diğer unsurlarda (yetki, şekil, usul ve amaç) idarenin takdir yetkisinden bahsedilemez.

2- Hakimin Takdir Yetkisi

Genelde hakimin 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 hakime bırakılabilir. Bu gibi durumlarda "kanun içi boşluk" veya "hüküm içi boşluk" denir. Hakimin kanun içi boşluğu doldurmasına "hakimin takdir yetkisi" adı verilir. Hakimden kendisine verilen takdir yetkisini kanunun çizdiği sınırlar içinde kullanması beklenir.

5 VERGİLEMEDE İSPAT VE DELİL (***bu konulara da çok değinmedi yüzeysel)

A- İSPATTA KURAL

Maddi bir olgunun meydana geldiği iddiasında bulunan kişinin iddiasını ispatlamak zorunda olması hukukun en genel kuralıdır. Vergi hukukunda ispat yüküne yönelik kural biraz özellikli olup "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.

B- DELİL

Vergi yargılamasında delil serbestisi benimsenmekle beraber iki istisnaya yer verilmiştir. Bunlardan biri **yemin** diğeri vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan **tanık** ifadesidir. Bu durumda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilecektir. Örneğin; kiraya veren için kiracının, satıcı için alıcının, taşıt sahibi için sürücünün vergiyi doğuran olayla ilgisi açık olduğundan, bunlar tanık olarak kabul edilir. Ancak bu ilişkilere dışarıdan şahit olan kişiler vergi hukukunda tanık olarak kabul edilmezler.

Vergi hukuku açısından delil çeşitleri şöyle sıralanabilir:

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

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

(***BU KONUYA DA ÇOK DEĞİNMEDİ, YÜZEYSEL ÇÜNKÜ ÇOĞUNU DAHA ÖNCE ANLATMIŞTI)

1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir.

2. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergilendirme yetkisi; devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç 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.

Bir devletin, ülkesel egemenliği altında bulunan vergi konularını ve vergiyi doğuran olayı vergilendirebilmesi **kaynak ilkesi (mülkilik ilkesi)**, ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerini vergilendirebilmesi ikametgah veya vatandaşlık bağına bağlı bulunanların tüm dünyadaki faaliyetlerini vergilendirebilmesi **şahsilik ilkesi** çerçevesinde mümkün olmaktadır.

3. 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.

Anayasada soyut olarak ifade edilen mali gücün bugün için somut iade biçimi uygulamada gelir, servet ve harcama olarak karşımıza çıkar.

4. İSTİSNA

Esasında verginin konusuna girmekle birlikte vergi konusunun bir kısmı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi konusu dışına çıkarılmasıdır.

5. MÜKELLEF

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi (VUK m. 8) olarak tanımlanmıştır.

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 tamamıdır.

Bir kişinin vergi kanunlarıyla (vergiyi doğuran olayla) her zaman bir bağ kurabilecek potansiyele sahip olması onun "soyut mükellef" durumunu ifade ederken, vergi kanunlarıyla somut ilişki içinde bulunması onun "mükellef" durumunu ifade eder.

A. Vergi mükellefi olmanın unsurları

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.

B. Çeşitli açılardan vergi mükellefi

1. Kişi Olup Olmamaya Göre Mükellef

Medeni hukuk anlamında kişiliği olmayan bazı birimlere vergisel kişilik verilmesinin şüphesiz diğer hukuk kuralları açısından bağlayıcılığı yoktur. 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.

2. Fiil ehliyetine sahip olup olmamaya göre mükellef

Fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişilerin vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girmeleri halinde fiil ehliyeti varmış gibi vergilendirilirler. Bir başka ifadeyle fiil ehliyetine sahip olmamak vergi ehliyetine engel oluşturmaz.

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 getirilir.

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.

3. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yere göre mükellef

Vergiyi doğuran olay ister yurt içinde, ister yurt 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. Tam ve dar mükellef ayrımına en belirgin şekilde gelir vergisi ve kurumlar vergisinde rastlanır.

4. Vergi yükünün üzerinde kalıp kalmamasına göre mükellef

Vergi kanunları uyarınca adına vergi tarh edilen kişiye "kanuni mükellef" denir. Bu durumda kendisine vergi dairesince tarh işlemi yapılan kişi verginin kanuni mükellefi olur.

6. MUAFİYET

Mükelleflerden bazıları vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girseler bile kendileri ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerden dolayı geçici veya sürekli, şarta bağlı veya değil vergi dışına çıkartılırlar. Mükellefler için getirtilen bu ayrıcalığa "muafiyet" denir. Muafiyet mükellefi daraltan ve bu nedenle mükellefi vergi dışında bırakan bir müessesedir.

7. VERGİ SORUMLUSU

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

- Vergi alacağını güvenceye almak
- Verginin tahsilatını kolaylaştırmak
- Tahsilat süresini kısaltmak
- Vergi idaresinin yapacağı işlemleri azaltmak

A- Vergi sorumlusu kavramı:

Vergi hukukunda sorumluluk özü itibariyle birinin vergisinin bir başkasından istenmesi halidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir. (VUK m. 8) Vergi sorumluları, genellikle uygulamada vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) yapacak kişiler olarak bilinir. Ancak, kanun vergi sorumlusuna verginin ödenmesi açısından bir yükümlülük getirmesinin yanı sıra, vergi matrahının beyan edilmesi ödevini de yüklemiştir. Bu konu özellikle vergi sorumluları tarafından mükelleften kesilecek verginin vergi dairesine bildiriminde kullanılan muhtasar beyanname verilmesi ödevi ile anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumluluğu sadece vergi kesintisi yapmaktan ibaret sayılmaz.

Vergi sorumluluğu mükellefin vergisi için mükellefe değil, mükellefle bir şekilde ekonomik veya hukuki ilişki içine giren bir başkasına başvurma imkanı veren bir müessesedir.

1. **Vergi Kesintisi Yapmaktan Kaynaklanan Sorumluluk:**
   Vergi kesintisi yapmaktan kaynaklanan sorumluluk, günlük hayattaki kullanımıyla "**stopaj**" kavramı ile; mevzuatta ise "**tevkifat**" kavramı 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.
   Vergi sorumluluğu vergi mükellefi 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.
   Kesilerek vergi dairesine yatırılan vergi, vergi sorumlusunun malvarlığından ödenmediğinden sorumlusu için maddi ödev sayılmaz.
   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 ilişkisi kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilir.
   Kanuni temsilde, gücünü ve yetkisini kanundan alan temsilciler, vergilendirmeden doğan tüm ödevleri yerine getirmekten vergi dairesinin muhatabı olarak sorumludurlar.
   a. **Gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu;**
      İnsanların vergi mükellefi olabilmeleri için fiil ehliyetine sahip olmaları şart değildir. Fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi (küçük veya kısıtlı) vergi mükellefi olabilir. Bu durumdaki kişilere düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

- 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 bu defa 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 temsilcinin sorumluluğu ikinci (fer'i) derecede tutulmuştur. 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 veya 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, vasi 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 cezalarda şahsilik ilkesinin suçlar için mutlak uygulanabilirliği nedeniyle hapis cezası doğrudan bu fiili işleyen kişiye verilir.

b. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu:

Temsile yetkili organlar bazı tüzel kişiler için tek kişiden (kişi organ), bazı tüzel kişiler için birden fazla kişiden (kurul organ) oluşur. İster kişi, ister kurul organ olsun tüzel kişilerin üzerine düşen ödevleri bu organlar yerine getirmek durumundadır.

Yönetim yetkisi ile temsil yetkisi farklı durumları ifade eder, vergileri açısından sorumluluk kanuni temsil yetkisine sahip olanlar üzerinedir.

VUK m. 10'a dayanan sorumluluk, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin *"…ödevlerini yerine getirmemeleri…"* ibaresi nedeniyle ***kusura dayanan sorumluluk (kusurlu sorumluluk)*** olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşılık AATUHK mük. m. 35'deki 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.

(1) Normal dönemlerde sorumluluk

Vergi aslından sorumluluk: Tüzel kişilerin temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gereken ödevler yerine getirilmezse vergi aslı için ilk aşamada tüzel kişiliğe başvurulur. Alınamaması halinde ikinci aşamada kanuni temsilciye gidilir.

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

Vergi Cezasından Sorumluluk: vergi kabahati işlenmesi halinde verilecek ceza öncelikle tüzel kişiliğe kesilir. (VUK m. 333) Vergi kabahatleri tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından işlendiğinde ceza önce kanuni temsilciye değil, doğrudan tüzel kişiliğin kendisine kesilir. Yani cezanın ilk aşamada muhatabı tüzel kişidir. Cezanın tüzel kişilikten alınamaması halinde kanuni temsilciye başvurulur.

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. Temsilciler aralarında iş bölümü yapmışlarsa ceza vergilerden sorumlu kişiye verilir. Ancak suçu eylem ve fikir birliği içinde işledikleri anlaşılırsa ceza bu konumdaki kişilerin her birine verilir.

(2) Tasfiye dönemlerinde sorumluluk;

Tasfiye halinde bulunan şirketi kanunen tasfiye memuru temsil eder. (TTK m. 219) şirketlerin tasfiyesi durumunda, şirketin tasfiye dönemi vergi borçlarından tasfiye memurları sorumlu tutulur. Tasfiyeye giren kurumların tasfiye dönemi kazancı o dönem tasfiye kârıdır.

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.

c. Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerinin sorumluluğu:

Türkiye'de bulunmayan gerçek veya tüzel kişi mükellefleri vergi dairesine karşı Türkiye'deki temsilcileri temsil eder. Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin dar mükellef olarak Türkiye'deki işletmesinin vergi dairesine tescilinde "**daimi temsilci**" tayin edilmesi zorunluluğu vardır.

Vergi ve cezalar önce mükelleften alma yoluna gidilecek, alınamazsa daimi temsilciye gidilecek. Daimi temsilci ödediği vergileri daha sonra mükellefe rücu etme hakkına sahiptir.

d. Tüzel kişiliği bulunmayanların temsilcilerinin (idarecilerinin) 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. Vergi ve cezalar teşekkülün mal varlığından alınamıyorsa idarecilerin mal varlığından alınır.

3. Başkalarının Vergi ödevlerinden kaynaklanan sorumluluk

a. Mirasçıların ölenin vergi borçlarından vergi sorumluluğu

Medeni Kanunda mirasçıların borçtan hangi oranda sorumlu olacağına dair bir ayırım yapılmamış, tüm mirasçılar tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. (TMK m. 641)

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 borcu haline gelir. Vergiyi doğuran olayın mirasçıların kendi kişiliklerinde gerçekleşmemiş olması ve sadece daha önceden miras bırakan nezdinde ortaya çıkan borcun mirasçılara intikal etmesi nedeniyle sorumluluk kapsamında değerlendirilmelidir.

Kanuni veya atanmış olsun mirasçıların birden fazla olmaları durumunda her bir mirasçının ölenin vergi borçlarının asılları ile fer'ilerinden sorumluluğunun miras paylarında olacağıdır.

b. Devirden kaynaklanan Devralan Sorumluluğu

(1) Kurumları devralanların sorumluluğu

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 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 vergileri nedeniyle devredene rücu hakkı saklıdır.

c. İşlemlerden Sorumluluk

(1) Motorlu taşıtların işlemlerinden sorumluluk

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

- Taşıtların fenni kontrollerinin, vergi ödendiğine ilişkin belge aramadan yapılması: vergi ödenmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, denize ve uçuşa elverişlilik belgesi verilemez. (MTVK m. 13/d)
- Taşıtlara ilişkin işlemlerin, vergi ödendiğine ilişkin belge aranmadan yapılması: taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar (noterler, trafik, belediye vs), 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. Aksi halde mükellef ile müteselsilen sorumlu olurlar.

(2) Harca tabi işlemlerden sorumluluk

Ödenmesi gereken harcın mükellefinden tahsil edilmesi sağlanmadan harca konu işlemi yapan memurlar, harcın tamamen ödenmesinden mükellef ile 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) 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.

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 mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak mükellefin işlediği fiil genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden olursa meslek mensupları sorumlu tutulmamışlardır.

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.

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) Sorumluluk mükellefin vergi borcunun tamamını değil ortaklık payı ile sınırlı kısmını kapsadığı için sınırlı sorumluluk olarak değerlendirilir. Bu sorumluluğa "**ortak sorumluluğu**" adı verilir. ortakların şahsi sorumluluğunun olabilmesi için sadece ortak olmak yeterlidir. Ayrıca ortağın bir kusurlu davranışı ve illiyet bağı şartı aranmaz.

Limited şirket ortağının şirketteki sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait devir tarihi itibariyle ödenmemiş payına düşen şirket borçlarından müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

(2) Tasfiyeden ortakların sorumluluğu

Tasfiye memurları kurumların vergilerini ödemeden veya karşılık ayırmadan ortaklara paylaştırma yapamazlar. Yaparlarsa tasfiye memurları şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

g. Belgelerden sorumluluk

(1) İbraz edenlerin sorumluluğu;

Damga vergisine tabi bir kağıdın vergisinin mükellefi tarafından ödenmesi gerekir. Verginin mükellefi kağıdı düzenleyendir. Mükellef vergisini ödememiş veya noksan ödemiş ise bu kağıdı icraya koymak amacıyla ibraz eden kişi, kağıda ilişkin vergi ve cezadan sorumlu tutulmuştur. İbraz eden vergi ve cezayı ödediğinde mükelleflere rücu edebilme hakkına sahiptir.

(2) Resmi daire ve noterlerin sorumluluğu;

Resmi daire veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen ya da daire veya noterde bırakılan kağıt için ödenmeyen veya noksan ödenen vergi asıllarından mükellefler, cezalardan resmi daire veya noterler sorumlu tutulmuştur. Resmi daire veya noterin sorumluluğu vergi aslıdan değil, cezalarındandır. Vergi aslının mükelleften alınamaması halinde vergi de kağıdı düzenleyen resmi daire ve noterlerden alınır. Resmi daire ve noterler ödemek zorunda kaldıkları vergi için mükelleflere rücu etme hakkına sahiptirler.

h. İlan ve reklam işleri yapanların sorumluluğu

İlan ve reklam vergisinin mükellefi ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, mükellef adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır.

i. Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu gelir vergisi itibariyle "**diğer usul**"'de vergilendirilen (GVK m. 64) hizmet erbabının iki grubunu kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bunlar; **1)** Kazancı basit usulde tespit edilenler ile **2)** Gayrimenkul sermaye iradı sahipleridir. İşveren konumundaki bu kişiler yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde vergi karnesi almalarını ve bu karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecbur tutulmuşlardır. (VUK m. 251)

Kural olarak karneye bağlı olarak vergilendirilen hizmet erbabının vergi karnesi alması, vergilerini karneye yazdırması ve ödemesi gerekir. Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, işvereni adına tarh edilir ve vergi cezası da işveren adına kesilerek ondan tahsil edilir.

j. Alıcı tarafın sorumluluğu

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.

8. VERGİ ÖDEVLİSİ

Vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan tüm kişileri ifade etmektedir.

Vergi borçlusu, vergi sorumlusu, bir vergiyi kaynaktan 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.

"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 yüklenen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ceza uygulanması söz konusudur. 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.

9. VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET

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 hususta 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 olduğu söylenebilir.

10. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi borcunun doğması için mükellefle verginin konusu arasında kanunun öngördüğü biçimiyle meydana gelen bir ilişkiye vergiyi doğuran olay denir.

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)

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;

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.

11. YASAK FAALİYETLER

1 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. 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.

2 Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olay Niteliğinde Olmaması:

Bir faaliyet yasal yapıldığında vergiye tabi değilse yasaya aykırı yapıldığında da vergiye tabi olmaz. 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. Yine aynı şekilde kişinin yasak faaliyet şeklinde kumar oynayarak gelir elde etmesi gelir vergisi unsurlarından herhangi birine girmediği için elde edilen gelirin veriyi doğuran olayla ilişkisi kurulamamakta ve vergiye tabi tutulmamaktadır. Ancak kumar oynanması için yer temin eden ve kumar oynayanları bir araya getiren kumarhane sahibinin bu faaliyetten kaynaklanan geliri ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

12. ÖZEL SÖZLEŞMELER

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.

Mükellefler arasında vergi ödevlerine ilişkin sözleşmeler tarafları bakımından geçerli vergi dairesi bakımından geçersiz sayılacaktır.

Vergi mükelleflerinin üzerine 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 mükellefiyetlerinde yeni kurum sorumlu hale gelecektir. Vergi kanunlarının yapılmasına açık izin vererek tanıdığı özel sözleşmeler vergi idaresine karşı geçerlidir. (KVK m. 20)

13. VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL (bu konuya detaylı bak 7. Haftanın videosu)

A. KANUNİ TEMSİL

Bir kişinin başka bir kişi tarafından temsili, temsil edilen kişinin iradesi önemli olmaksızın kanundan kaynaklanıyorsa buna kanuni temsil adı verilir. (örneğin, küçük bir çocuğun velisi tarafından, akıl hastasının ise vasi tarafından temsili)

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.

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

Vekilin vergi konularında yetkili olduğu belirtilmeden temsil edilen adına ve hesabına tüm işlemleri yapabileceğini gösteren **genel yetki** ihtiva eden vekaletname, 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.

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 (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. Vekaletname ile vekile verilen işlem yapma yetkisidir, bu yetki vekile, vergi dairesine karşı vergi sorumluluğu getirmez.

14. VERGİDEN KAYNAKLANAN ÖZEL HUKUK UYUŞMAZLIKLARI

Sözleşmenin tarafları arasındaki sonuçları 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.

Taraflar vergiden kaynaklanan bir nedenle adli yargıda dava konusu olursa uyuşmazlık için Bakanlığın yorum yapması mümkün değildir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ VE HAKLARI

1. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ

Mükelleflerin üzerine düşen vergiyi ödemek, beyanname vermek anlamına gelen **maddi** ödevler; defter tutmak, belge düzenlemek, vergi levhası bulundurmak gibi bir takım vergilendirme ile ilgili **şekli** ödevleri bulunur. Bunlar mükelleflerin kanundan kaynaklanan ödevleridir.

VUK'da yer alan mükellefin ödevleri; bildirimler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi, muhafaza ve ibraz ödevleri şeklinde sayılmıştır. Burada mükellef kavramı; mükellefi, vergi sorumlusunu ve vergi ödevlisini kapsamaktadır.

A. BİLDİRİME İLİŞKİN ÖDEVLER

Vergi dairelerine yazılı olarak bildirimde bulunulur. Ancak defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar sözlü olarak da bildirimde bulunabilirler. 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. Yazı bildirimlerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkündür.

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.

   **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.

2. **İşi Bırakmayı Bildirme**

   İşe başlamayı bildirmek zorunda olanlar, işi bırakmaları halinde bıraktıklarını da bildirmek zorundadırlar. Herhangi bir nedenle işlerini 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)

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

Tasfiye memurları veya iflas dairesi; tasfiye veya iflas kararları ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

3. Diğer Bildirimler

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
- 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)
- Belirli tutarları geçen alışların (Ba), satışların (Bs) form ile bildirilmesi, (ertesi ayın son gününe kadar)

B. BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve bu belgeleri 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.

Vergi mükellefleri aşağıda açıklanan belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Bu belgelerin anlaşmalı matbaalarda basılmaları gereklidir. Anlaşmalı matbaalarda bastırılmamış belgeler ise ancak noterliğe tasdik ettirildikten sonra kullanılabilir.

1. Fatura

Fatura hem borç miktarını gösteren hem de borcun sebebini gösteren borçlandırıcı bir belge niteliği taşır. Faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmediğinde içeriği kabul edilmiş sayılır. Fatura yalın haliyle borçlandırıcı belgedir teslim veya ödeme belgesi değildir.

Nihai tüketicilere yapılan satışlarda fatura sınırı:

- Nihai tüketicilerin, fatura verebilecek durumdaki kişilerden satın aldıkları emtia veya hizmet bedelinin KDV dahil **1.400 TL'yi** geçmesi,
- Nihai tüketicilerin alımları yukarıda belirtilen söz konusu tutarın altında kalmakla beraber nihai tüketicinin **istemesi**,

Halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi zorunludur.

Fatura malın teslim edildiği veya hizmetin sunulduğu tarihten itibaren en geç **yedi gün** içinde düzenlenir. Bu süre içinde düzenlenmemiş faturalar mali hükümler bakımından geçerli olsalar da şekil bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Mal teslim edilmeden faturanın düzenlenmesine engel yoktur. Çünkü fatura tesellüm belgesi değil borçlandırıcı bir belgedir.

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 içeriğini kabul etmiş sayılır. Bu durumda fatura içeriğinin doğru olmadığına ilişkin ispat yükü faturayı alan tacire ait olur. 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.

2. Gider Pusulası

Gider pusulası, vergiden muaf esnafa yaptırılan işlerle ilgili yapılan ödemelerin belgelendirilmesinde kullanılır. Malı alan gider pusulası düzenler. Fatura hükmündedir. Sadece birinci ve ikinci sınıf tüccarların yaptıkları giderler karşılığında düzenleme zorunluluğu vardır. Bir düzenleme süresi yoktur. Gider yapıldığı anda düzenlenmelidir.

3. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlar karşılığında ödenen bedel için düzenlenen bir belgedir. Belgeyi alıcı düzenler. Fatura yerine geçer. Birinci ve ikinci sınıf tacirler, basit usulde vergiye tabi olanlar ve defter tutan çiftçiler düzenler. Tahsilat belgesi niteliğindedir. Malın teslim anında ve ödeme yapınca düzenlenir. Malı şimdi aldın ödemeyi üç ay sonra yaptınsa üç ay sonra ödeme yapılınca müstahsil makbuzu kesmelisin. Malı teslim almadan avans ödemesi yapmışsak müstahsil makbuzu düzenlenmez malın teslimi anında düzenlenir.

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. Fatura borçlandırıcı belge iken serbest meslek kazancı tahsilat belgesidir. Kredi kartı okuyucularıyla düzenlenecek POS fişleri serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmektedir.

5. Perakende Satış Vesikaları

Perakende satış vesikaları, belli tutarın altındaki satışlar (1400 TL altında) 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 fişleri alıcı yönünden satıcının verdiği fatura yerine geçer. 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.

Perakende satışlarda, belge üzerinde KDV'nin ayrıca gösterilmesi mecburiyeti yoktur. Bu satışın perakende satış sayılabilmesi için; malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir. (KDV Genel Tebliği no: 22)

6. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, bir yerden başka bir yere ticari mal sevk edilmesi esnasında düzenlenecek bir belgedir. Tesellüm belgesidir, teslimin gerçekleştiğini gösterir. Faturadan ayrı bir belgedir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığını gösterir. Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcını, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır. (VUK m. 230/5) fatura ve sevk irsaliyesi aynı anda düzenleme zorunluluğu yoktur. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesinden 7 gün içinde fatura düzenlenmelidir.

7. Taşıma (Nakliye) İrsaliyesi

Ücret karşılığı eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettiği eşya için VUK'nun 209. Maddesinde yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ile aracın plaka numarasını ihtiva eden seri numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar (VUK m. 240/A) mallarını kendi araçlarıyla taşıyanlar taşıma irsaliyesi düzenlemek zorunda değildir.

8. Günlü 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)

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 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)

10. Ücret Bordrosu

İşverenlerin her ay çalıştırdıkları işgörenlere ödedikleri ücretler için düzenlemek zorunda oldukları belgedir.

11. Muhabere Evrakı

Tüccarların her tür ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraf, teleks, vb. muhabere yazışma ve haberleşme evraklarını oluşturur.

12. Diğer Belgeler

Adisyon, reçete, ambar tesellüm fişi, döviz alım/satım belgesi, dekont, sigorta poliçesi, işlem sonuç formu, ödünç sözleşmesi, uygunluk belgesi vb.

13. Belgeye Bağlanması Gerekmeyen Haller

- Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışkanlık haline getirilmemiş çeşitli giderler. Örneğin, lokanta, otel gibi yerlerde verilen bahşişler.
- Belgenin teminin imkanı 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 gelirinin %15'ini götürü gider olarak hesaplayıp gelirden indirebilir.
- İhracat yapanlar yurda döviz olarak getirdikleri tutarın binde 5'ini gider olarak yazabilirler.

C. DEFTER TUTMA ÖDEVİ

1. **Defter Tutma Ödevinin Amacı**

- 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. (çapraz inceleme)

Vergi kanunlarına göre tutulan defterler her şeyden önce vergi açısından delil niteliği taşırlar. Defter ve belgelerin "doğruluk karinesi" vardır. Defterlerin delil olarak gösterilebilmesi için gerçekleri yansıtacak şekilde usulüne uygun olarak tutulmuş olmaları şarttır.

2. **Defter Tutmak Zorunda Olanlar**

** VUK'na göre defter tutmak zorunda olanlar:*

Ticaret ve sanat erbabı,

Ticaret Şirketleri,

İktisadi kamu müesseseleri,

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,

Serbest meslek erbabı,

Gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler.

- *VUK'na göre defter tutmak zorunda olmayanlar:*

Gelir vergisinden muaf olan esnaf,

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,

Gelir vergisi kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,

Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri,

Kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

3. Tutulması gereken defterler

Mükelleflerin durumlarına göre tutulması gereken defterler şunlardır:

Genel Defterler:

- Yevmiye defteri (birinci sınıf tüccar), - Defteri Kebir (birinci sınıf tüccar), - Envanter Defteri (birinci sınıf tüccar), - işletme hesabı defteri (ikinci sınıf tüccar), - serbest meslek kazanç defteri (serbest meslek erbabı)

4. Tutulacak Defterlerin Tasdiki

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 mükellefleri ise, önceki hesap döneminin son ayı içinde defter tasdiklerini yaptırmak zorundadırlar.

Öteden beri işe devam etmekte olanlar yeni dönemde eski (önceki) dönemin defterlerinin dolmaması nedeniyle bunları yeni dönemde kullanacaklarsa defterin kullanılacağı hesap döneminin ilk ayında bunların tasdik ettirilmesi gerekir. Buna uygulamada devam tasdiki adı verilir.

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.

Defterlerin tasdik makamı işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa edenler, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliğidir. Anonim ve limited şirketler ile kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliğidir. Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasındaki 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 kazancı defteri,
- Yukarıda sayılan defterlerin yerine, tutulması uygun görülen defterler.

Hekimler meslekleri gereği tuttukları protokol defterinde serbest meslek kazanç defterindeki bilgilere yer vermeleri koşuluyla serbest meslek kazanç defteri tutmayabilirler (VUK m. 2110/son)

5 Defterlerin e-Defter (elektronik defter) olarak tutulması

Hazine ve Maliye Bakanlığı akaryakıt, madeni yağ ve tekel maddesi ticareti yapanlar ile satış hasılatı belirli tutarın üzerinde olan mükelleflere elektronik defter tutma zorunluluğu getirmiştir. e defter olarak tutulacak defterler yevmiye defteri ve büyük defterdir. Bu şekilde e defter kullananlar kağıt üzerinde defter tutamazlar.

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 imkan 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.

D. KAYIT DÜZENİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

- Defterler Türkçe tutulmalıdır ve Türk harfleri kullanılmalıdır. Ancak, Türkçe kayıt bulunmak kaydıyla başka dilde kayıt da yapılabilir. TL cinsinden yazılmalıdır.

- 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.

- Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yazıların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yok edilemez.

- kayıtlar zamanında yapılmalıdır. (işlemin yapıldığı zamandan 10 gün içinde)

E. BEYANNAME VERME ÖDEVİ

Beyanname verme maddi bir ödevdir. Türk vergi sisteminde bazı vergiler beyana tabi iken, bazıları beyana tabi değildir.

Günümüzde beyannamelerin hemen hemen tamamı elektronik ortamda verilmektedir.

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.

Not: Emlak vergisi beyana değil, bildirime tabi bir vergidir. MTV ve Çevre Temizlik Vergisi ise beyana tabi olmayan vergilerdir.

Türk vergi sisteminde beyana dayanan vergiler şunlardır; - 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 intikal vergisi

F. SAKLAMA VE İBRAZ ÖDEVİ

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)

Defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılı başından başlayarak "beş yıl" süre ile saklamak zorundadırlar. Beş yıl geçtikten sonra ibrazı istenemez, istense bile ibraz edilmezse vergi hukuku bakımından sonuç doğurmaz.

2 İbraz Ödevi

Vergi usul kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara kanuni süresinde ibraz edilmemesi re'sen matrah takdiri sebebi sayılmıştır.

İbraz ödevi ile bağlı olarak son süre doğal olarak saklama süresini aşamaz. Bu nedenle ibraz ödevinin yerine getirilmesinin istenebileceği son süre "**beş yıl**" olarak dikkate alınmak durumundadır.

…03/12/2020..

2. MÜKELLEF HAKLARI

A. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI VE AÇIKLANMASI

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

Ülkelerin demokratik gelenekleri, kültürleri ve idari anlayışlarına göre mükellef hakları **kanunlarla** veya **mükellef hakları bildirgesi** ile açıklanmıştır.

B. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI

1. **Genel Haklar**

Genel haklar, vergi kanunlarının uygunluğu ile ilgili olan ve temel insan hakları çerçevesinde tüm mükelleflere tanınan haklar olarak ifade edilir. Vergi yargısında görülür.

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı
Ülkemizde bu hak kanuni bir düzenleme ile değil, gelir idaresi tarafından yapılan bir açıklama sonucunda tanınmıştır.

b. Bilgi Edinme Hakkı
Mükelleflerin bilgi alma hakkı vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi olmak üzere iki yolla gerçekleşir. 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 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 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 başvuru yoluna gidilebilirler.

d. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

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.

e. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği hakkı, anayasal güvenceye sahip bir haktır. 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 bilgileri kimseyle paylaşmaması gerekir.

f. Temsilci Kullanma Hakkı

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanıyla temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir.

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 düzenlenmiştir.

g. Belirlilik Hakkı

Belirlilik ilkesi, 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.

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.

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.

Beyana dayanan vergilerde kanuna aykırı davranışlarını kendiliğinden haber veren mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak vergi kaybına ilişkin cezalardan kurtulma hakkına sahiptirler (VUK . 371)

b. Tahsil Sırasındaki Haklar

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.105 ve VUK m. 115)

Diğer taraftan mükelleflerin devletten iade olarak almaları gereken vergilerin geç ödenmesi halinde, faiz ödenmesini talep hakkı bulunmaktadır. (VUK m. 112)

c. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar

Mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde ibrazdan kaçınma hakları vardır. Vergi incelemesinin iş yerinde 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 talep etme hakkı ve sunulan defter ve belgeler için tutanak talep etme hakkı vergi incelemesi sırasında tanınan haklardan bazılarıdır.

d. İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklar

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvuru vergi mükelleflerinin idari aşamada yararlanabileceği bir diğer haktır. VUK'da öngörülen şartların varlığı halinde uzlaşma imkânlarından yararlanılabilir. Ayrıca, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hataların düzeltilmesi talepleri reddolunan mükellefler şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler (VUK m. 124)

e. Yargılama Sırasında Haklar

Yargılama sürecinde mükelleflerin sahip oldukları haklara; 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 hakları da vardır. Ayrıca, yargılama sırasında mükellefler anayasa ile güvence altın alınmış adil yargılanma ve susma haklarına sahiptirler.

ALTINCI BÖLÜM

DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

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. Yani değerleme fiyatlandırmadır, fiyat tespitidir. Fiyat tespiti yaparken? VUK'da sayılmış olan değerleme ölçüleri var

8 tane *(maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değer, rayiç bedel, vergi değeri, emsal bedeli ve emsal ücreti, birinci sıra: (ortalama fiyat esası), ikinci sıra: (maliyet bedeli esası), üçüncü sıra: (takdir esası))* bunlar esas alınarak iktisadi kıymetlerin para değeri tespit edilir.

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 iktisadi kıymetlerin 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 malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür. (VUK m. 260)

1. İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ

A. Değerleme Ölçüleri

VUK her iktisadi kıymet için bir değerleme ölçüsü belirlemiştir. Her değerleme ölçüsü sadece ilgili olduğu iktisadi kıymetlere uygulanacaktır.

1. **Maliyet Bedeli**: bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilişkili bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. (VUK m. 262)
2. **Borsa Rayici**: Menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerleme günüden önceki son işlem gününde borsadaki ortalama değerini ifade etmektedir.
3. **Tasarruf Değeri**: bir iktisadi kıymetin tasarruf değeri, değerleme gününde sahibi için taşıdığı gerçek değerdir. 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 Değeri**: bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK m. 265)
5. **İtibari Değer**: her nevi senetlerde esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. (VUK m. 266) Paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibari değerdir.
6. **Rayiç Bedel**: bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK mük. m. 266) Bu değerleme ölçüsü emlak vergisinin hesaplanmasında uygulanmaktadır. İşletmeye kayıtlı bina ve araziler, maliyet bedeli ile değerlenir.
7. **Vergi Değeri**: Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değeridir.
8. **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.

   8.1. Birinci sıra: (ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için,

aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'den az olmaması şarttır.

8.2. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

8.3. Üçüncü sıra: (Takdir esası) yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Yukarıdaki esaslarla sınırlı olmaksızın mahkemelerin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerleme konusu iktisadi kıymetlerin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir.

Reeskont uygulaması

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 T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz (kısa vadeli avans faizi) uygulanır. Ancak bankalar ve bankerler ile 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 iskonto oranının esas alırlar.

Senede bağlı alacak ve borçların değerleme günündeki kıymetlerine indirgenmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde, T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadleri uygulanır, reeskont tutarının hesaplanmasında da iç iskonto yöntemi uygulamak suretiyle şu formül kullanılır:

$$\text{Reeskont tutarı} = \frac{\text{Nominal değer x faiz oranı x gün sayısı}}{360 \times 100 + (\text{faiz oranı} + \text{gün sayısı})}$$

2. 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.

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 mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

3. AMORTİSMANLAR

Amortisman, işletmelerde birden fazla yıl kullanılabilen iktisadi kıymetler için yapılmış olan harcamaların, bu iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılabilecekleri süre içinde yıllara yayılarak gayri safi 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*. Amortisman herhangi bir yıl yapılmamasından veya uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Bir iktisadi kıymetin üzerine yapılan harcamalar (sonraki yıllarda) söz konusu iktisadi kıymetin kalan ömrüne bölünerek amortisman ayrılır.

A. İKTİSADİ KIYMETLERDE AMORTİSMAN

1. Amortisman Ayrılması Şartları

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 **1.400 TL'yi** 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 bakımından bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

1) Olağan amortisman yöntemleri:

-Normal amortisman,

-Azalan bakiyeler,

-Karma (azalan bakiyelerden normale geçiş)

2) Olağanüstü amortisman yöntemleri:

Bir işletme istediği iktisadi kıymet için normal veya azalan bakiyeler usulü uygulayabilir. 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 Bakanlığının tespit ve ilan ettiği oranlar üzerinde amortisman ayırabilirler. İşte bu yönteme normal amortisman ayırma yöntemi denir. 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

Bu yöntem enflasyon dönemlerinde sermaye kayıplarının kısmen önlenmesine yardımcı olmaktadır.

-Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılabilmesi için mükelleflerin **bilanço esasına** göre defter tutması gerekir.

-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;

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 geçilebilir.

Karma yöntem ile normal ve azalan bakiyeler yöntemleri arasında süre açısından bir fark yoktur.

Örnek: (X) işletmesi 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	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	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 denilen kural dışı bir düzenleme getirilmiştir. (syf 159)

b. Olağanüstü Amortisman Yöntemi

Olağanüstü 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.

Olağanüstü amortisman ayrılabilmesi için, yukarıda ifade edilen durumlarla karşılaşan mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir.

B. ARAZİDE AMORTİSMAN YÖNTEMİ

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 tesisleri ve işletmede inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve harklar amortismana tabi tutulur (VUK m. 328) Ayrıca üzerindeki bina ile birlikte 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)

Madenlerde amortisman tutarı aşağıdaki formülle hesaplanabilecektir;

(İmtiyaz veya maliyet bedeli/Görünür veya muhtemel rezerv) x Yıllık üretim miktarı

D. ALACAKLARDA AMORTİSMAN

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

İstenmesine rağmen tahsil edilemeyen sözleşmeden doğan alacaklar artık şüpheli alacak durumuna düşerler. Şüpheli alacaklar; (VUK m. 323)

- Dava veya icra aşamasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar,
- Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar.

Kanun hükmü şüpheli alacaklar için yukarıdaki olguların meydana geldiği yılın değerleme günü itibarıyla tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılmasına imkan sağlamaktadır.

2. Değersiz Alacaklar

Yargı kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkan 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. 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 kanat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.

3. Vazgeçilen Alacaklar

Vazgeçilen alacaklar borçludan belirli sebeplerle (konkordato veya sulh olma) sonucunda tahsilinden vazgeçilen alacaklardır.

Vazgeçilen alacaklar borçlunun defterine 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 iade 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 süresiden 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

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 iktisadi kıymetlerini arttıran 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.

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.

F. ÖZEL HALLER

1. **Amortismana Tabi Tutulan Kıymetlerin Satılması**
   Satış sonucu oluşan kâr veya zarar, kâr-zarar hesabına aktarılır. İşletme esasına göre defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerine hasılat veya gider kaydederler (VUK m. 328)

2. **Amortismana Tabi Mallar İçin Tahsil Edilen Sigorta Tazminatı**
   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, yeni alınan iktisadi kıymetin amortisman giderlerinden mahsup edilerek yok edilir. (VUK m. 328 ve 329) *(syf. 164)*
   Yenileme fonu ayrılabilmesi için aranan koşullar şöyle belirtilebilir:

- Mükellefin bilanço esasına göre defter tutması,
- Elden çıkartılan (satım, trampa, devir) iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş olması,
- Satın alınacak iktisadi kıymetin elden çıkartılanla aynı nitelikte olması,
- Yenileme fonu uygulamasına esas alınacak kıymetin, amortismana tabi iktisadi kıymetlerden olması.

Örnek: (X) A.Ş. maliyet bedeli 20.000 TL, birikmiş amortismanı 13.000 TL olan bir makineyi 30/11/2014 tarihinde 10.000 TL'ye satmıştır. Buna göre, satıştan doğan [(10.000 + 13.000)-20.000] = 3000 TL'lik bu satıştan kaynaklanan kazanç 2014, 2015 ve 2016 bilançolarında Özel Fonlar Hesabında (yenileme fonu) tutulacak ve beyan edilmeyecektir. Yenileme fonu 31/12/2016 tarihine kadar da kullanılmazsa, 2016 yılı matrahına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Danıştay, üç yıllık sürenin hesabının iktisadi kıymetin satıldığı yıldan değil takip eden takvim yılının başından itibaren yapılması gerekir görüşündedir. Bu durumda yenileme fonu, üç dönem işletme bilançosunda matraha ilave edilmeyecek, kullanılmaması halinde dördüncü dönemin sonunda matraha eklenecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

VERGİ İDARESİ VE VERGİ DENETİMİ

II. VERGİ İDARESİNİN DENETİM VE BİLGİ EDİNME YOLLARI

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.

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.

VUK'un "yoklamaya yetkililer" başlıklı 128. Maddesinde, yoklamaya yetkili olanlar; **Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, Gelir Uzmanları, yetkili memurlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar** olarak belirtilmiştir.

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 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.

Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur.

Yoklama sonuçları, **yoklama fişi** denilen bir tutanakla tespit edilir.

Günümüzde **e-yoklama** şeklinde yürütülen faaliyetin sonuçları **e-yoklama fişi** ile kayıt altına alınmaktadır.

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.

2- Vergi İncelemesi

a. Vergi İncelemesinin Tanımı ve Amacı

Vergi idaresi bazen mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanterini 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) Bu durum sadece devletin lehine değil, amaç doğruluğu sağlamak olduğuna göre, mükellefin lehine olan hususları da tespit etmek vergi incelemesinin amaçları arasındadır.

Beyana dayanan bir vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin şartlarından biri, vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olmasıdır.

Vergi incelemesi sırasında verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak esastır.

b. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi müfettişleri (vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları)

Gelir İdaresi Başkanlığında müdürlük görevi yapanlar, Vergi dairesi başkanları, vergi dairesi müdürleri.

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 olayın 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.

d. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesi esas itibariyle ilgilinin iş yerinde yapılır. Bu kurala uyulmaması halinde gerçekleştirilen işlemlerin yargı yerlerince iptal edilmesi mümkündür. Vergi incelemesinin işyeri dışında yapılması ancak belirli hallerde mümkündür. Ölüm, işin terk edilmesi ve vergi sorumlusunun istemesi halinde vergi incelemesi işyeri dışında yapılabilir. Bunun dışında işyerinin vergi incelemesi yapmaya elverişli olmaması da vergi incelemesinin işyerinde yapılması kuralının istisnasıdır. Ancak bu hususun idarece tespiti yapılması gerekir.

İncelemenin işyeri dışında yapılması halinde inceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılana defter ve belgelerini ibraz etmesi için yazılı bildirimde bulunur. Bu yazılı bildirimde mükellef bu süre içinde defter ve belgeleri daireye getirmezse, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazereti olan mükelleflere ek ibraz süresi verilmesi mümkündür. *(incelemenin işyerinde yapılması temel kural olduğundan, defter ve*

belgelerin bir yazı ile istenmesi ve ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez…(Danıştay))

e. Vergi İncelemesi Sırasında Uyulacak Esaslar

Bu hususlar VUK m. 140 ve "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"'te açıklanmıştır.

İşe Başlama: vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara önce ilgili mükelleflerin incelenmesi görevi verilir. Bunlar en geç on gün içinde işe başlarlar.

Vergi İncelemesine Başlama: İnceleme elemanları, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. İşe başlama vergi denetim kurulunun incelemeyi yapacak kişinin görevlendirilmesine yönelik idarenin içe yönelik işlemiyken, vergi incelemesine başlama dışa (mükelleflere) yöneliktir.

Vergi İncelemesini Bitirme: vergi inceleme raporlarının, "Rapor Değerlendirme Komsiyonu"'na intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme birimine teslim edildiği tarih, incelemenin bitirildiği tarih olarak kabul edilir.

- Nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça, inceleme resmi çalışma saatleri içinde yapılır.
- 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.
- İnceleme elemanları, vergi kanunları, Cumhurbaşkanı Kararları, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla **bir yıl,** sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla **altı ay,** KDV 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 verilir.
- 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.

f. Vergi İnceleme Raporu

İnceleme elemanı inceleme sonucunda, adına **Vergi İnceleme Raporu** 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 Komisyonuna** 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.

Değerlendirilmesini takiben, inceleme raporu, mükellefin ilgili vergi açısından bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

Vergi inceleme raporu, vergi idaresinin ikmalen veya re'sen yaptığı tarhiyatın sebebini oluşturmakta ve ön işlem niteliği taşımaktadır. 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 ve bu işleme dava açma hakkı bulunur. Bu işlemin dava edilmesi halinde inceleme raporunda belirtilen hususların yerinde olmadığı tarhiyata karşı açılan dava sırasında da ileri sürülebilir.

B. BİLGİ EDİNME YOLLARI

1- Arama

Arama esas itibariyle idarenin, sulh ceza hâkimliğince verilen bir karara dayanılarak, mükellefin rızası dışında zorla bilgi elde etme yoludur.

Arama 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 gizliliği ile vergi ziyaı ve kaçakçılığın önlenmesi amaçları çatışır.

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.

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.

a. Talep Üzerine Bilgi Toplama

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 bası istisnaları vardır. Bunlar; *(bilgi vermekten kaçınılabilecek haller)*

- Posta, Telgraf ve Telefon idaresinin 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,
- CMK'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 Bakanlığına veya vergi dairelerine vermek zorundadırlar. Örneğin;

- Tapuda gerçekleştirilen işlemler,
- Araç satış işlemleri, bankacılık işlemleri,
- İnşaat 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)

SEKİZİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİ

1. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

İdarenin vergi alması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılması ile gerçekleşen bir muameledir. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci verginin tahsili ile sona erer. Vergilendirme süreci bir dizi işlemlerden meydana geldiğine göre konunun, idari işlem teorileri çerçevesinde zincir işlemler ve ayrılabilir işlemler yönünden ele alınır.

Zincir İşlemler Kuramı: Belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla bir diğerinin hukuki sebebini oluşturacak, süreklilik arz edecek şekilde birbirini takip eden ve tamamlayan işlemler bütününe zincir işlem denir. 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. 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. 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.

Ara işlemler kesin ve yürütülmesi zorunlu olmadıklarından bağımsız işlemler kabul edilmezler 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. İşlemler 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.

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. Ayrılabilir işlemler kuramı, zincir 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. 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, tahsil aşamalarında 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 ön görmüştür.

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, gidilmişse davanın reddedilmesiyle (davacı mükellef aleyhine sonuçlanmışsa) gerçekleşir.

Kanunun belirttiği durumda idare belirli bir işlemi yapmak zorunda kalıyorsa ortada idare açısından "bağlı yetki" vardır. İdarenin yapacağı şey kanunun öngördüğü işlemi yapmaktır. Başka bir tercih veya seçeneği yoktur. Vergiyi doğuran olay meydana gelmişse idareye düşen tarh işlemini yapmaktır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğan vergi borcunun miktarı bilinmeyen mükellef haline gelen bir kişinin borç miktarı bilinen mükellef haline gelmesi tarh işlemi ile olur.

Tarh vergi idaresi tarafından yapılan tek-yanlı irade açıklamasıyla (idari bir işlem) 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 vb.) dikkate alınarak hesaplanacağı için her mükellefe tarh edilecek vergi birbirinden farklı olur.

Tarh işlemi idarenin dek yanlı açıkladığı iradesiyle hukuki sonuç (mükellefi borçlu hale getirme şeklinde yükümlülük) doğurduğu için inşai veya kurucu işlem niteliğindedir. Muhatapları üzerindeki etkisi bir şey yapma (vergi ödeme) şeklinde olması nedeniyle 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.

Vergi tarh etmek, belli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik bireysel idari işlem olması nedeniyle bu işlemin bir idari işlemin tüm unsurlarını **(amaç, yetki, sebep, konu, şekil ve usul)** eksiksiz içinde barındırması gerekir.

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)

a. **Amaç Unsuru:** Amaç unsuru idari işlemle ulaşılması amaçlanan nihai sonuçtur. İşlemlerin genel amacını kamu yararı oluşturur. Verginin konulmasında ve takiben buna ilişkin işlemin yapılmasında kamu yararının takdiri TBMM'ye aittir. Gerçekten kamu yararına yabancı olan kişisel veya başkalarına özel çıkar sağlamak amacı güdülerek yapılan idari işlemler amaç

bakımından sakat kabul edilir. Bağlı yetki kapsamında yapılan işlemlerde kişisel amaç güdülse bile bu husus yetki saptırması sayılmayacak ve işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır. Tarh işleminin amacı, kamu hizmetlerini karşılamak üzere gelir elde etmektir.

b. **Yetki Unsuru:** yetki, idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsurdur. Tarh işleminde yetki; kişi (vali, kaymakam, müdür vb.), yer, konu veya zaman yönünden ortaya çıkabilir. 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 etken olup işlemin dayanağını oluşturur. İşlemde sebep o işlemin yapılması için kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesidir. İşlemin sebebi maddi (fiili) veya hukuki olabilir. Vergilendirmenin sebep unsuru vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir.

d. **Konu Unsuru:** işlemin konu unsuru, yapılan işlemle hukuk dünyasında yaratılmak istenen değişiklikler, yani yaratılmak istenen hukuki sonuçtur. İşlemin sebep unsuru meydana geldiğinde hangi sonuçların doğacağı yani işlemin konusu belli olur. İşlemin sebep unsuru ile konu unsuru arasında 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. İdari işlemler aksi kanunda öngörülmedikçe kural olarak yazılı şekle tabidirler. 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. İhbarnamenin ve ödeme emrinin metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunlarda bulunması gereken asli unsurların yokluğu işlemi hükümsüz kılar.

f. **Usul Unsuru:** usul unsuru ile idari işlemin iradesinin açıklanmasında izlenecek yol kastedilir.

2. Tarha Hazırlık İşlemleri

Hazırlık işlemleri asıl işlemin yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren bir takım işlemler olup, asıl işlemin yapılabilmesine yönelik hazırlıklardır. Bu işlemlerin ortak amacı temel işlemi ortaya çıkarmaktır. 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.

Daha çok idarenin iç işleyişine yönelik olan bu işlemlerin ilgililer üzerinde doğrudan sonuç doğurmamaları nedeniyle iptal davasına konu edilmezler. *(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))*

Tarha Hazırlık İşlemleri		**İdari İşlem**
- Yoklama - Arama → Vergi incelemesi - Bilgi Toplama	Matrah Tespiti	Tarh

3. Matrah

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı, verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya ölçülere matrah denir. Hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunlarda belirlenir.

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 veri dairesine beyan etmeleri asıldır. Vergi dairesi kendisine beyan edilen verilere dayanarak tarhiyata gider. Mükellefler matrahı kendileri bildirdikleri için beyan ettikleri matrahlara ve bunlar üzerinde 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 açmasıdır.

b. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti

Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi dairesi tarafından kontrol edilir. Vergi dairesi tarafından 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** (takdir yoluyla bulunan matrah üzerinden gerçekleştirilen tarha re'sen tarhiyat adı verilir.) adı verilmektedir. Bir de matrahın miktarının doğrudan kanun tarafından belirlendiği durumlar vardır. Bunun üzerine yapılan tarhiyatlara **idarece tarhiyat** denir.

TARHİYAT TÜRLERİ

Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti	**Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti**	**Matrahın Kanun Tarafından Tespiti**
Beyana dayalı tarhiyat	İkmalen Tarhiyat Re'sen Tarhiyat	İdarece Tarhiyat - Vergi Karnesi esasında tarhiyat - Emlak vergisinde tarhiyat

4. Oran

Matrah üzerinden alınan vergi miktarının, matrahın yüzdesi olarak ifadesi verginin oranını verir.

B. VERGİNİN TEBLİĞİ

1. Tebliğin Niteliği ve Önemi

Tebliğ aşaması tarh edilen verginin yazı ile mükellefe bildirilmesinden ibarettir. Tarh işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi ancak bu işlemin varlığından mükellefin haberdar olmasıyla sağlanır. Mükellefe bildirilmemiş bir tarh işleminin mükellef açısından hukuki bir sonuç doğurmayacağı açıktır. Ayrıca tebliğ işleminin süresinden sonra yapılması durumunda mükellef zamanaşımını ileri sürebilecektir. 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.

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. Kısaca beyan esaslı vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleşir. 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

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. ihbarname ile vergi bildirilirse **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

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.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

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 Müdürlüğünce yapılır. Tebligat muhatabın bilinen yerleşim yeri veya işyeri adresine yapılır.

Tebligat Sırasında Karşılaşılan Özel Durumlardan Bazıları:

- *Muhatabın tebliğ evraklarını almaktan imtina etmesi*: 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 iş yeri adresinde bulunamaması*: Tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar), durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ evrakı muhatabın MERNİS üzerinden tespit edilen yerleşim yeri adresine gönderilir ve aynı işlemler orada yapılır.
- *Muhatabın MERNİS kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde bulunmaması*: tebliğ evrakı idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği idare tarafından belirlenecek makul bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkartılan tebliğ evrakı aynı sebeplerle tebliğ edilmezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği notunu içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Tebliğ memuru evrakı gönderildiği idareye iade eder. Pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde tebliğ evrakının muhatabı tarafından alınması halinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması halinde ise 15'nci günde tebliğ edilmiş sayılır.
- *Muhatabın MERNİS'te bulunan yerleşim yeri adresinde bulunmamasına karşın beraber oturanların bulunması*: beraber oturulan başka biri bulunması durumunda tebligat yerleşim yeri adresinde bulunan görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmayan ve bariz ehliyetsizlik içinde olmayan kişilere verilebilir.

b. Memur Aracılığıyla Tebliğ

Vergi idaresinin bu konuda yetkili memuru tarafından yapılan tebliğdir.

c. Elektronik Tebliğ

E-Tebligat Sistemi aracılığıyla zorunlu olarak elektronik ortamda tebligat yapılacak olanlar; 1- Kurumlar Vergisi Mükellefleri 2- Gelir Vergisi Mükellefleri

İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik ortamda tebligat yapılasını talep eden mükellefler de e-tebligat hizmetlerinden faydalanabilir.

Elektronik tebligat sistemi aracılığıyla gönderilen elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılması muhatabının elektronik postayı 5 günden önce açarak tebliği öğrenmesi tebliğin 5'nci günde yapılmış sayılmasını değiştirmez. Tebliğ evrakının elektronik tebligat adresine ulaştığı gün değil tebliğ evrakının elektronik ortama düştüğü günü takip eden beşinci günün sonunda yapıldığı kabul edilir.

d. İlan Yoluyla Tebligat

1. İlan yoluyla tebligata gidilme şartları:

- Muhatabın bilinen adresi yoksa,
- Muhatabın bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamaması ve muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunmazsa,
- Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,
- Başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,

2. İlanın Yapılmasında Şekil:

Ceza miktarı dikkate alınmaksızın, Vergi aslı dikkate alınarak aşağıda belirtilen parasal sınırlara göre ilan şekline karar verilir.

- İlan konusu tutar 3.300 TL'den az ise hazırlanan ilan yazısı tebliği yapacak vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve bir örneği ilan yazısının askıya çıkartılmasına müteakiben gecikmeksizin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. Ayrıca gazetede ilan yapılmaz.
- İlan konusu tutar 3.300 ile 330.000 TL arasında ise, yukarıda belirtilenlere ilaveten vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayınlanır, yayınlanmaması halinde ilanın vergi dairesine asılması ile yetinilir.
- İlanın konusu tutar 330.000 TL'yi aşması durumunda ise 2. maddedekilere ilaveten aynı zamanda Türkiye genelinde çıkan günlük gazetelerden birinde yayınlanır.

İlan yazısının vergi dairesi panosuna "**askı tarihi**" bir tutanakla tespit edilir ve bu tarihi izleyen on beşinci gün "**ilan tarihi**" kabul edilir.

Örneğin, mükellefe 3000 TL vergi aslı ve buna bağlı 9.000 TL vergi ziyaı cezası kesilmişse, ilanın şeklini belirlemek açısından sadece 3.000 TL dikkate alınır. Buna göre ilanın vergi dairesi panosuna 04/02/2020 tarihinde asıldığını kabul edelim. 04/02/2020 tarihi askı tarihidir. İlanın yapıldığı tarih ise askı tarihini izleyen on beşinci gün olduğundan 19/02/2020 tarihi olacaktır. Tebliğ tarihi ise ilanın yapıldığı tarihten itibaren 1 ay sonra olduğundan 19/03/2020 tarihi olacaktır.

Tebliğ Tarihi=Asılma tarihi + 15 gün (ilan tarihi) + 1 ay (tebliğ tarihi) *[gazetede ilan verilmeyi gerektirmezse böyle]*

5. Hatalı Tebliğ

Usulüne uygun yapılmayan tebliğ geçersiz sayılır. Ancak esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının bulunması tebligatı geçersiz hale getirmez.

C. VERGİNİN TAHAKKUKU

1. Tahakkukun Niteliği

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. (VUK m. 22) Beyan üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesiyle vergi hem tarh hem de tahakkuk eder. Verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmesi hallerinde tebliğin yapılması kendiliğinden tahakkuk sonucunu doğurmaz. Bunun için tebliğden sonra mükellef tarafından dava açılmamış veya açılmışsa açılan davanın reddedilmiş olması gerekir.

2. Tahakkuk ile Kesinleşme Arasındaki Farklar

Verginin tahakkuk etmesi kesinleşmiş olduğu 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.

Kesinleşme, mükellefin yargı yoluna gitmemesi veya gitmekle beraber tüm yolları tüketmesidir. Artık mükellefin gidebileceği bir yargı yolu kalmamasıdır.

Şu durumlardan birinin meydana gelmesi halinde vergi kesinleşmiş olur:

- *Verginin itirazsız ödenmesi*: vergi ödeme tarihinde kesinleşir.
- *Vergide uzlaşmaya varılması*: uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte vergi kesinleşir.
- *Vergilerin dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi*: tebliğden itibaren 30 günlük süre içinde dava açılmaması halinde kesinleşir.
- *Vergi Mahkemesinin red kararı üzerine kanun yollarına (istinaf veya temyiz) gidilmemesi*: 30 günlük üst mahkemeye başvuru süresinin sona ermesi ile vergi kesinleşir.
- *Vergi ve cezaya karşı, süresinde dava açılmış, fakat davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse kanun yolu neticesinde verilen mahkeme kararı anında vergi ve cezalar kesinleşmiş sayılır*.

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. Vergi tahsil edildiğinde tahakkuk etmiş olur. Bu tip vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denir.

D. VERGİNİN TAHSİLİ

1. Tahsil Aşamasının Kapsamı

Vergi borcunun tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturur. Verginin tahsili için tahakkuk etmesi yeterli olup, kesinleşmesi şart değildir. Tahsil denildiğinde verginin **rızaen ödenmesi** anlaşılır. Tahsil aşamasının bazı hükümleri VUK'da olmakla beraber, tahsil aşamasına ilişkin iş ve işlemler esasen verginin de bir amme alacağı olması nedeniyle AATUHK'da düzenlenmiştir. Ödeme mükellefin rızasıyla gerçekleşmemiş ise bu durumda vergi dairesi ödeme emri düzenleyerek harekete geçer ve böylelikle vergi alacağının **cebren tahsili** yolunu başlatır.

2. Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği

Tahsil işleminin konusu verginin mükellef 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.

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 gereğidir. İYUK m. 27/4

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.

2. VERGİ BORCUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER

A. ÖDEME

Ödeme, vergi borcunun mükellef tarafından kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Vergi borcunun ödenebilmesi için; ödeme yerinin, ödeme şeklinin ve ödeme zamanın bilinmesi gerekmektedir.

1. Ödeme Yeri

Vergi kural olarak mükellefin vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. (VUK m. 110) Vergi borcunun ödenmesi 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. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının 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.

3. Ödeme Zamanı

Her verginin ödeme zamanı ilgili kanunlarda belirtilmiştir. Vergi kanunlarında ödeme zamanı; normal ve özel ödeme zamanı olarak ikiye ayrılır.

a. Normal Ödeme Zamanı

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:

- İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler vadelerinden önce tahakkuk etmişlerse vadesinde, vadeleri geçmişse tahakkuk tarihinden itibaren **bir ay** içinde ödenir.
- Mükellefiyetin ülkeyi terk ve ölüm gibi nedenlerle ortadan kalkması halinde beyan üzerine tarh edilen vergiler **beyanname verme süresi içinde** ödenir.
- 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 süresi geçenler varsa vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiler tebliğinden itibaren **bir ay içinde** ödenir.
- 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.
- 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 durumda da borcu ortadan kaldırmakla birlikte işleyiş sebep ve süreçleri birbirinden farklıdır.

1. Mahsup

Mahsup, mükellefin ortaya çıkan borcunun bir kısmını önceden ödemesi durumunda ödenen kısmın borcun bütününden düşülmesi olup (kısmi ifa), bir çeşit denkleştirmedir.

Mahsup mükellefin her zaman borçlu ve vergi dairesinin her zaman alacaklı olduğu bir ilişki 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 gerçekleşir. Kanunda aksi belirtilmemiş ise mahsup aynı vergi itibariyle yapılır.

2. Takas

Takas, vergi dairesine borçlu bulunan birinin aynı zamanda vergi dairesinden alacaklı olması durumunda başvurulabilecek iki yönlü sonuç doğuran bir işlemdir. Mükellefin vergi dairesine borcu ile vergi dairesinin mükellefe borcu birbirinden bağımsızdır. Takasta bulunabilmek için her iki tarafın birbirine borcunun muaccel olması aranır. Bu borçların tutarları birbirine eşitse her ikisi de sona erer. Ancak eşit değilse küçük borç ortadan kalkar. Büyük borcun küçük borcu aşan kısmı kadar borç ilgilisi için hukuki varlığını sürdürür.

C. AF

Vergi affı kastedildiğinde vergi asıl, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi kabahatlerini içine alacak şekilde "vergi hukukunda af" anlaşılır. Buradaki affın suç hukukundaki af ile bir ilgisi yoktur.

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. Vergi affı ismi yerine "tahsilatın hızlandırılması", "vergi barışı", "varlık barışı", "matrah arttırımı", "borçların yapılandırılması" gibi kavramlar kullanıldığı da bilinmektedir.

Vergi affının şu özellikleri taşıdığı iade edilebilmektedir:

- Vergi affı kanunla düzenlenir.
- Vergi affına ilişkin kanunlar için nitelikli çoğunluk aranmaz.
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- 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 gönüllülük esası alınmaktadır.
- Vergi afları geçici kanunlardır.

D. 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.

Vergi hukukunda terkin uygulamasına genelde mükellefin **doğal afetler nedeniyle mal varlığının zarar görmesi durumunda** rastlanır. 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.

Ticari işletmeler bakımından terkinin uygulanabilmesinin şartları;

- Mükelleflerin yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan, haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetlere maruz kalması,
- Doğal afetler sonucunda ticari mal varlığı toplam varlıklarının en az üçte birine ulaşacak şekilde belirli bir oranda zarara uğraması,

Ödenmiş vergiler ile gelecekte doğacak vergileri terkinle ilişkilendirmek mümkün değildir. Ticari işletmesinin doğal afetler sonucu zarar görmesi ile terkinden söz edilebilirken özel konut veya arabasının yanması ile terkinden söz edilemez.

Örneğin, 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.

1- Terkinden yararlan durumunun tespiti; $\frac{\text{Ticari Malvarlığındaki Zarar}}{\text{Toplam Malvarlığı}} \geq 1/3$

50.000/140.000 > 1/3 olduğu için terkinden faydalanır.

2- Terkin edilecek vergi ve cezanın bulunması; Ticari Malvarlığındaki Zarar / Ticari Malvarlığı
Yani 50.000/100.000 = ½ şimdi biz terkin edilecek vergi ve cezanın oranını bulduk.
20.000 TL'lik vergi borcunun ½'si terkin edilecek yani 10.000'lik kısmı
10.000 TL vergi cezasının da ½'si terkin edilecek yani 5000 TL'lik kısmı

E. VAZGEÇME

Vazgeçmenin mantığı vergi ve ceza ile elde edilecek menfaate göre bu menfaate ulaşmak için yapılan masrafların daha fazla olabilecek durumda olmasına bağlanmıştır.
Tahakkuktan vazgeçme ve tahsilden vazgeçme şeklinde uygulanır.

1. Tahakkuktan Vazgeçme
İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının **40 TL'yi** 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 imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılması halinde 10 TL'yi aşmayan kamu alacakları, amme idarelerinde de terkin yetkisine haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilir. (AATUHK mük. m. 115)

F. 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" ve "tahsil zamanaşımı" kavramları karşımıza çıkmaktadır.

1. 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. Bazı vergiler için zamanaşımının başlangıç süreleri farklı belirlenmiştir. Zamanaşımı vergi dairesi açısından hak düşürücü süre niteliğindedir.

2. Tahsil Zamanaşımı

Her verginin bir vadesi vardır. Vadesinde ödenmeyen vergilerin tahsili için ödeme emri düzenlenmesi esastır. Ancak belli bir süre içinde ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmezse vergi alacağı zamanaşımına uğrar. Kesinleşen vergiler vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren **beş yıl** içinde talep ve tahsil edilmezlerse zamanaşımına uğrarlar. Mükellef zamanaşımına uğramasına rağmen borcunu ister öder ister ödemez olması vergi borcunu **eksik borç** (doğal borç) haline dönüştürür.

G. HATA

İdare veya mükellef tarafından işlemdeki hatanın varlığı tespit edildikten sonra, bunun giderilmesi sonucunda uygun maddi yapının ortaya konulmasına düzeltme adı verilir. Vergi hatasının düzeltilebilmesi için vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlanarak **beş yıl** içinde ortaya çıkartılması gerekir.

Düzeltme idare hukukundaki "iptal" değil, "geri alma" işleminin farklı bir çeşididir.

Vergilerle ilgili hata düzeltmede, düzeltme yapmaya yetkili olan kişi duruma göre **vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi başkanıdır**. Dava açılmış olması vergi hatasının düzeltilmesi talebinde bulunmaya engel değildir. Düzeltme talebi kabul edilirse dava konusuz kalır.

H. UZLAŞMA

Uzlaşmanın özünde tarafların hak temelli değil menfaat temelli görüşme sonucu uyuşmazlığın sonlanması yatar. Uzlaşmada mükellef ile uzlaşma komisyonu **pazarlık esasına** göre karşılıklı görüşerek uyuşmazlığı çözmeğe çalışır. Böylelikle devlet bir an önce tahsilatı gerçekleştirmeyi amaçlar. Uzlaşmaya varıldığı takdirde tarafların anlaştığı vergi ve ceza kesinleşmektedir. Uzlaşma sağlanırsa Dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

I. DAVA AÇMA

İptal davası işlemi yapan kişiye karşı değil işlemin kendisine karşı açılır. Mükellef kendisine karşı yapılan vergi ve/veya cezalandırma işlemine karşı işlemin kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir. Vergi dairesi mahkeme kararı ile bağlıdır.

İ. BİREYSEL BAŞVURU

Vergi temel haklardan mülkiyet hakkı ile sıkı ilişki içinde olup bu hakka müdahale niteliği taşır. Yurt içinde kanun yollarını tüketen kişi önce Anayasa Mahkemesine daha sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yoluna gidebilir.

DOKUZUNCU BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

1. SÜRELERİN ÖNEMİ

Hukukta sürelerin geçmesi ile bazen hakların kazanılması veya kaybedilmesine yol açarken, bazen de zımni ret sonucunu doğurabilir.

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.

2. SÜRELERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi hukukunda yer alan süreler ortak özellikleri dikkate alınarak "organlara göre sınıflandırma" ve "hukuki niteliklerine göre sınıflandırma" şeklinde sınıflandırılabilir.

Organlarına 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.

Kanuni süreler; kesin ve takdiri süreler şeklinde ikiye ayrılır.

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 **2) Takdiri Süreler** - İdari Süreler - Yargısal Süreler	**1) Sonuçlarına göre** - Hak Düşürücü Süreler - Zamanaşımı Süreler **2) Fonksiyonlarına göre** - Ödev Süreleri - Hoşgörü (Müsamaha) süreleri - Düzenleyici Süreler

A. Belirleme Şekline Göre Sınıflandırma

1. Kesin Süreler (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 arttırılıp azaltılabilir.

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 olacağını süreyi veren organın takdirine bırakır. (kural içi boşluk)

a. İdari Süreler

Kanun bazı hallerde doğrudan süre koymamış ve sürenin belirlenmesini idarenin takdirine (gücünü kanundan alıyor) bırakmış olabilir. İdarece verilen böyle bir süre idari süre kabul edilir.

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 sürenin idarenin işleyişini düzenlemek için mi yoksa muhatabı korumak için mi getirildiğinin belirlenmesi gerek; süre muhataba yönelik ise idarece uyulmamış olması işlemi süre yönünden sakatlar. Düzenleyici süre niteliğindeki sürenin ihlal edilmesinin önemi yoktur. Bazı süreler kanunca belirlenmesine rağmen sürelerde kısaltma ve uzatma konusunda idareye yetki verilebilir. İdare yetkisini kullanıp süreyi uzatır veya kısaltır ise idari süre olarak değerlendirilir. Yani sürenin bir kısmı kesin süre bir kısmı ek süre olan idari süredir.

b. Yargısal Süreler

Yargısal sürelerin ne kadar olacağı, idari süreler gibi kanunda belirlenmemiştir. Hakim belli bir işlemin belli bir süre içerisinde yapılmasına veya tamamlanmasına karar verir. Yargısal sürelerin tebliğ edilmesi gerekir.

B. Hukuki niteliklerine göre sınıflandırma

1. Sonuçlarına Göre

a. Hak Düşürücü süreler

Sürenin sona ermesi kendiliğinden ve doğrudan doğruya hakkın özünün ortadan kalkmasına sebebiyet veriyorsa bu **hak düşürücü** süredir. Hak düşürücü süre ile zamanaşımı sürelerinin sonuçları birbirine benzerlik göstermekle beraber farklı hukuksal durumları ifade eder.

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 zora zorlaması mümkün olmaz. 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.

1. *Zamanaşımı Çeşitleri*

Vergi hukukunda temel zamanaşımı çeşitleri olarak **tarh zamanaşımı** (VUK m. 114) ve **tahsil zamanaşımı** (AATUHK m. 102) kavramları karşımıza çıkar. Ayrıca, vergi cezalarının kesilmesi imkânını 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***: 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.

Bazı vergilerde zamanaşımı süresinin başlangıcı farklı esaslara dayanmıştır;

- *Veraset ve İntikal vergisi*: mükellefiyet; beyanname verildiği takdirde beyanname tarihinde, beyanname verilmeyen ya da verilen beyannamede gösterilmeyen mallar için, bunların idare tarafından tespit edildiği tarihte başlar. (EVK m. 40)
- *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)
- *Damga Vergisi:* Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğramış belgelerin, yeniden kullanılması (ibrazı) halinde, bu belgeye bağlı vergi alacağı yeniden doğar.
- *Şarta bağlı istisna 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. Beş yıl içinde tebliğ edilen tarh işlemi ne zaman tahakkuk edilirse edilsin zamanaşımına uğramaz. (beşinci yılın son ayında tarh ve tebliğ işlemi yapılsa dahi). Tarh zamanaşımı vergi dairesi açısından hak düşürücü süre niteliğini taşır.

b. Ceza Kesme Zamanaşımı: 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 vergisi 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 kabahatinde ise ceza kesme zamanaşımı, kabahatin işlendiği yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **iki yıldır**.

c. Tahsil Zamanaşımı: 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 vadedir. 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 zamanaşımına uğrar. (zamanaşımına uğrayan bu borç eksik borçtur, yani mükellef ister öder ister ödemez, öderse geri iade isteyemez.)

d. Düzeltme Zamanaşımı: vergi hatası varsa bunun vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere **beş yıl** içinde düzeltilmesi gerekir. 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 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.
   (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.

3. *Zamanaşımını Durduran ve Kesen Haller*

Zamanaşımı Türü	**Durduran Haller**	**Kesen Haller**
Tarh Zamanaşımı	* Mücbir Sebep * Takdir Komisyonuna Başvuru	* 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 imkan bulunmaması	* Borçlunun kısmen ödeme yapması, * Borçluya haciz uygulanması, * Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsil, * 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, * 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

a. Mükelleflere yönelik süreler

(1) Vergi Ödevi Süreleri: Vergi kanunlarında mükelleflerin vergi ödevlerini (beyanname verme, bilgi verme, fatura düzenleme, defterleri tasdik ettirme vs.) kanunda belirlenen sürelerde yerine getirmeleri beklenir. Mükellefler açısından vergilendirme düzenini sağlamaya yönelik bu süreler **vergi ödevi süreleri** olarak ifade edilir. Mükellefler üzerlerine düşen bu ödevleri süresi içinde yerine getiremezlerse, süresinden sonra bunları yerine getirmelerine bir engel yoktur. Ancak cezaya muhatap olurlar.

(2) Hoşgörü Süreleri [Müsamaha Süreleri]: Vergi hukukumuzda bazı durumlarda mükelleflere bir takım kolaylıklar gösterilmiş ve bunlardan yararlanmak için bazı süreler kabul edilmiştir. İşte mükelleflerin bu kolaylıklardan yararlanması için tanınan sürelere **hoşgörü süreleri (müsamaha veya koruyucu süreler)** denir. Bu süreler mükellefin ödevini zamanında ve doğru olarak yerine getirmemesi halinde tanınan sürelerdir. Bu süreler içinde ödevlerini yerine getirenlere genel olarak ceza verilmez.

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

düzeltmeye yönelik bildirim ve formlar verilirse ceza kesilmez. O halde buradaki 10 günlük süre de hoşgörü süresi olarak nitelendirilir.

b. İdareye yönelik süreler (düzenleyici süreler)

İdareye yönelik süreler vergi idaresinin yerine getirmek durumunda olduğu vergisel süreçler bakımından uyması gereken sürelerdir. Düzenleyici süre idari işlemlerin sürüncemede kalmasını önlemek, gecikmeye mahal vermeden hızlı ve belirli bir düzen içinde işlemlerin tamamlanmasını sağlama amacına yöneliktir. İdareyi bir an önce işlem yapmaya sevk etme amacı vardır.

3. SÜRELERİN HESAPLANMASI

A. SÜRELERİN HESAPLANMASI YÖNTEMİ

Sürelerin Gün Olarak Hesaplanması: Süre, gün olarak belli edilmişse ilk gün (tebliğ edildiği gün) hesaba katılmaz, parmak hesabı sayılır ve son günün tatil (mesai bitişi) saatinde sona erer. Sürenin belli bir gün olarak tayin edildiği durumlarda süre, o günün tatil (mesai bitişi) saatinde biter. Hesaplamalarda resmi tatil günleri süreye dahil edilir. Sürenin başlaması resmi tatil gününe rastlasa bile hesaba dahil edilir.

Sürelerin Hafta Olarak Hesaplanması: sürenin başladığı güne son haftada karşılık gelen gündür.

Sürelerin Ay Olarak Hesaplanması: süre, ay olarak belli edilmişse başladığı güne son ayda karşılık gelen günün tatil saatinde biter. Örneğin, 29 Haziranda yapılan bir tebligat için bir ay süre verilmişse 29 Temmuz anlaşılmalıdır. 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 29. gün) tatil saatinde biter.

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 HESAPLANMASINA İLİŞKİN BAZI ESASLAR

Sürelerin son günü resmi tatile rastlarsa süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. (kamu kuruluşlarında çalışanların Cumhurbaşkanı kararıyla topluca idari izinli sayıldıkları günler normal bir iş günü sayılır.)

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(saat 24'e kadar postaya verilmeli). Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde e-beyannamenin de saat 24'e kadar verilmesi mümkündür.

4. SÜRELERİN UZAMASI VE SEBEPLERİ

Sürelerin uzamasına veya kısaltılmasına yol açan bazı durumlar vardır. Vergi kanunlarında; Mücbir sebep, zor durum, ölüm, mali tatil, adli tatil vb. durumların varlığı halinde sürelerin uzayacağı ön görülmüştür.

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. Ceza hukuku bakımından mücbir sebepler aynı zamanda hukuka uygunluk sebebini oluşturur.

Mükellefler 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. 115) (örneğin vergi beyannamesi vermek için daha 10 gün sürem var fakat mücbir sebebe kaldım, işte ozaman mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar süre durur ve mücbir sebep ortadan kalkınca kalan 10 gün sürem işlemeye başlar. Bir vergilendirme ödevinin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebep, sadece o ödevle ilgili süreyi durdurur.)

VUK'da mücbir sebep tanımı yapılmamış sadece kişilere veya olaylara yönelik mücbir sebep halleri sayılmakla yetinilmiştir. (VUK m. 13)

Mücbir sebepler;

- Vergi ödevlerinden, herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler (kaybolma, yokluk, yitiklik..);
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

Ancak mücbir sebep hallerini bunlarla sınırlı tutmamış ve sonunda yer verdiği "gibi haller" ifadesiyle bunlara mahiyet itibarıyla benzer ve aynı ölçüdeki olayların da mücbir sebep olarak değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Ancak "gibi haller" kapsamı içinde değerlendirilecek tüm sebeplerin vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte ve illiyet ilişkisi içinde olması aranan özelliktir.

B. ZOR DURUM

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 zor durumun ne olduğu ve hangi halleri kapsadığı açıklanmamıştır. 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. Zor duruma bağlı olarak idareden süre talep edilmesi gerekir, re'sen süre verilmez.

Zor durumdan yararlanabilmek için şartlar:

- Mükellef kanuni sürenin bitmesinden önce ek süre talebiyle idareye başvurmalıdır.
- Başvuru yazılı şekilde yapılmalıdır.
- Sürenin verilmesi verginin tahsilini tehlikeye düşürmemelidir.
- Mükellefçe zor durum olarak ileri sürülen halin Bakanlık tarafından da zor durum olarak kabul edilmesi ve uygun görülmesi gerekir.
- Zor durum ile vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi arasında sebep sonuç (illiyet bağı) ilişkisi bulunmalıdır.

Vergi ödeme bir vergi ödevi olmadığı için zor durum halinde vergi ödeme süresinin uzaması söz konusu değildir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı zor durum nedeniyle süre verme yetkisini mahalli örgütlere devredebilir.

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)

C. ÖLÜM

VUK m. 164'e göre; Ölüm işi bırakma hükmündedir. "Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. …" mirasçılardan herhangi birinin ölümü 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 kanunun 606. Maddesinde mirasçıların mirası üç ay içinde reddedebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Ölüm karinesinde de aynı hükümler geçerlidir.

Genel Süre: Ölüm halinde vergi ödevleri ile ilgili bazı sürelerin üç ay uzayacağı belirtilmiştir.

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.

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.

D. MALİ TATİL

Sürelerin bazen uzaması, 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, mali tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.

1. Mali Tatil Kapsamı Dışında Bırakılan Vergiler

Bazı vergiler mali tatil kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlar;

Özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, Banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük idareleri tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi resim ve harçlar, Belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi resim ve harçlar, icra yoluyla yapılan satışlarda KDV uygulamasına yönelik KDV beyannamesinin verilme ve ödeme süresi, Sürekli beyanname vermek zorunda olanlar dışındaki resmi kuruluşlar tarafından müzayede mahallerindeki satışlar doyasıyla 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 nolu 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

<u>Beyan Süreleri:</u>

- Beyanname verme süresi,
- Uzlaşmaya başvuru süresi,
- Cezalarda indirime başvuru süresi,
- Devamlı bilgi verme süresi

<u>Ödeme Süreleri:</u>

- Beyana dayanan ve beyanname verme süresi mali 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.

i- Son günü mali tatil içine rastlayan süreler:

Mali tatilin son günü olan 20 Temmuz tarihini izleyen tarihten itibaren yedinci günün (27 Temmuz) sonuna kadar 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) kadar uzamaktadır.

b. Mali Tatilde Duran Süreler

Mali tatil süresi boyunca; muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve dava açma süreleri durmakta ve işlememektedir.

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>27 Temmuz</td></tr>
<tr><td>21/25 Temmuz arası</td><td>25 Temmuz</td></tr>
</table>
</td><td>*Muhasebe kayıt süreleri,
*Bildirim Süreleri (işe başlama, iş değişikliği, iş bırakma, nakil vb.)
*Dava açma süreleri
<table>
<tr><td>1-20 Temmuz arasında geçen süre kadar durur ve 21 Temmuzdan itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>*Beyanname verme süresi mali 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>28 Temmuz</td></tr>
<tr><td>25 Temmuz + 1 gün</td><td>26 Temmuz</td></tr>
</table>
</td><td></td></tr>
</table>

c. Mali Tatilde Yapılamayacak İşlemler

- Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmaz,
- Mükelleften defter ve belge ibrazı istenemez, bilgi talep edilemez.
- Tatil süresi içinde yapılan tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar,

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) (dikkat; 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 değildir, en geç bu tarihte açılmalı.)

Adli tatil kapsamındaki süreler, İYUK'da yazılı bütün süreleri etkilemektedir. Bu çerçevede adli tatil; dava açma, davacının cevap, delil birazı, idarenin savunma, davanın açılmamış sayılması durumunda dilekçeyi yenileme, istinaf ve temyiz sürelerini de kapsar.
Mali tatilin dava açma süresini *durdurma*, adli tatilin ise *uzatma* yönünde etkilediğine dikkat çekmek bakımından şu şekilde örnek verilebilir. Örneğin 8 Haziren tarihinde tebliğ edilen bir tarhiyata karşı 30 günlük dava açma süresinin mali tatilin başlangıcına kadar (08 Haziran – 30 Haziran) olan 22 günlük kısmının işlendiği 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.

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 KAHABATLERİ VE SUÇLARI

1. KABAHAT VE SUÇ KAVRAMI

A. KABAHAT VE SUÇ TANIMI

Hukuk düzeninin 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.

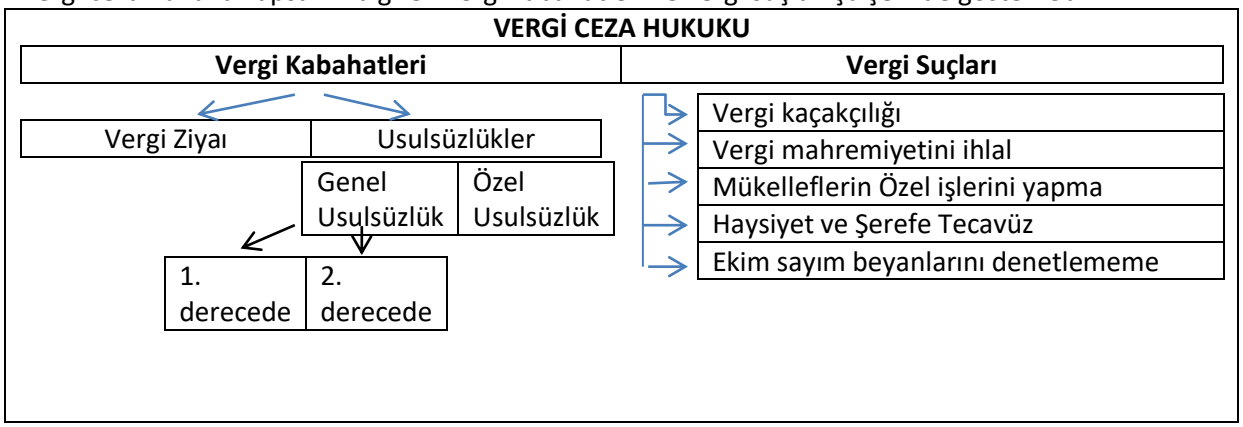
B. KABAHAT VE SUÇ ARASINDAKİ FARKLAR

	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 Ceza verilir
Cezaya karşı gidilebilecek yollar	İdari yargıya dava açılabilir	Adli yargı üst mahkemelerine 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

2. VERGİ CEZA HUKUKU'NUN KAPSAMI

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 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; **kanunilik unsuru (tipiklik unsuru), maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru** olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

Kanuna aykırı hareketler icrai veya ihmali olabilir. Bazı hareketlerde fiil (eylem) hareketten ayrı netice aranırken, bazılarında hareketten ayrı netice aranmaz.

3. VERGİ KAHABATLERİ VE CEZALARI

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 üç grup şeklinde ortaya çıkabilir. Bunlar; **1) verginin eksik tahakkuku, 2) verginin geç tahakkuku, 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.

2. Vergi Ziyaına Sebep Olan Fiiller

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 sonucuna yol açan fiilleri kapsayan "**serbest hareketli kabahat**" şeklinde düzenlenmiştir.

a. Ağır Nitelikli Fiiller:

(1) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak
(2) Gerçekte veya İşlemlerle İlgisi Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak
(3) Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Çift Defter Tutmak
(4) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek
(5) Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak
(6) Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek (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
(8) Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak
(9) Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaalarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak

b. Hafif Nitelikli 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. Şüphesiz böyle bir fiilin kabahat sayılması için vergi kaybına sebebiyet vermesi aranacaktır. Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda gösterilmediğinde, bunlara serbest fiiller de denir. (örneğin, bir satış faturasının muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemesi)

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.

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 ½ ve 1/5 katı olarak belirlenmiştir.

Ceza tutarının hesaplanmasında iki aşamalı bir yapı oluşmuştur.

Birici aşama; **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 → ½
  - İzaha davet kapsamında beyanname verme → 1/5

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 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:**

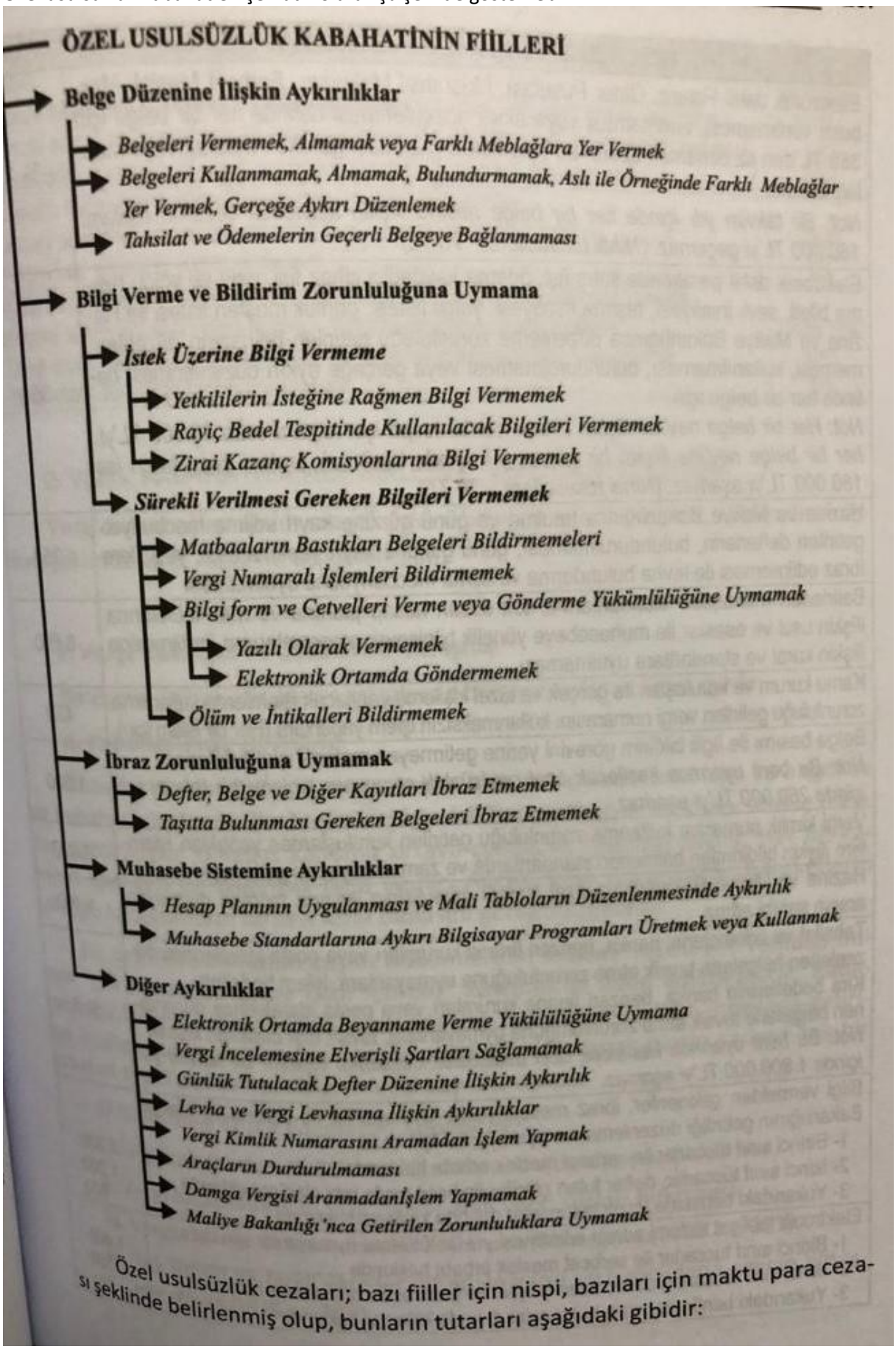
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi,
- Ekim sayım beyanlarının doğru bir şekilde yapılmaması,
- Yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması,
- Vergi karnesinin süresinden sonra 15 gün geçtiği halde alınmaması,
- Defter tasdikinin ek 1 aylık süre içinde yapılması,
- 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.

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.

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:

D. VERGİ KABAHATLERİNDE BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

1. Vergi Kabahat ve Cezalarda Birleşme

Kabahatlerde ve cezalarda birleşme olarak ikiye ayrılır.

a. Kabahatlerde Birleşme

Bir tek fiille kanunun çeşitli hükümlerinin ihlaline sebebiyet verildiği durum "*görünürde birleşme (fikri içtima)"* kavramı ile ifade edilir. Kabahatlerde birleşme hali ile çözülmesi istenen husus, bir tek fiille meydana getirilen ihlaller sonucunda ortaya çıkan çeşitli kabahatlerin sadece tek bir kabahat teşkil edecek şekilde birleşip kaynaşmasıdır.

1) *Birleşmesi kabul edilmeyen kabahatler:*

- Vergi kabahatleri ile TCK ve diğer kanunlardaki suçlar birleşmez.
- Vergi kabahatleri ile VUK'da yer alan vergi suçları birleşmez.
- Vergi ziyaı ile özel usulsüzlük kabahatleri birleşmez (VUK m. 353)
- 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.

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* fiilerinden 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, **180.000 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.

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 Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelere ilişkin düzenlememe-bulundurmama fiillerinden kesilecek ceza her belge türü için tespit başına **18.000 TL** 'yi geçmemek üzere bir takvim yılında 180.000 TL'yi aşamayacaktır. Yukarıda sayılan belgelerin sayısı kaç 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 arttırılması** yoluna gidilir. Özel usulsüzlük hükümleri 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:

- Kabahatin vergi ziyaı ve genel usulsüzlük olması,
- Sonraki kabahatin önceki kabahat ile aynı olması (önceki vergi ziyaı ise sonraki de vergi ziyaı olmalı, önceki genel usulsüzlük ise sonraki de genel usulsüzlük olmalı)

- Önceki kabahat cezasının kesinleşmiş olması,
- Kesinleşmeden sonra yeni bir kabahatin işlenmiş olması,
- Sonraki kabahatin belirli bir sürede kesilmesi (cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere **vergi ziyaı kabahatinde beş yıl, genel usulsüzlük kabahatinde iki yıl** içinde ceza kesilmesi)

Tekerrür cezasının miktarı;

- **Vergi ziyaı kabahatinde %50**
- **Genel usulsüzlük kabahatinde %25**

Oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.

Bir de **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 arttırılarak uygulanır. (VUK mük. m. 355)

3. Vergi Kabahatlerinde İştirak

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.

İştirakın var olabilmesi için; iştirak edilen kabahatin "**vergi ziyaı**" olması ve bu kabahatin de "**ağır nitelikli fiillerle**" işlenmesi gerekmektedir.

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 KABAHATİ CEZALARINDAN KURTULMA YOLLARI

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.
Vergi Cezası Kesilmesini Engelleyen Haller: Yanılma, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, ceza kesme zamanaşımı, izahın kabulü, ölüm (cezadan önce).

1. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller'de sadece Cezalarda İndirim, Ölüm ve kanun yolundan vazgeçme ile ilgili açıklama yapacağım.

*** Cezalarda İndirim:** sadece cezalara yöneliktir. 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 ve ziyaı cezasının %75'i ödenmesi durumunda **uzlaşılan cezanın %25'i**

İndirime konu edilmektedir.

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 imkanından yararlanamaz.

* **Ölüm:** Ölüm, "*cezaların şahsiliği"* ilkesi sonucu olarak vergi cezalarını ortadan kaldıran bir nedendir. Ölüm hali sadece cezaları ortadan kaldırır. Ölen kişinin vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçer (VUK m. 12) Ölüm karinesi ve gaiplik (gaibin geri gelmesine ilişkin teminat süresinin dolması halinde) cezaları ortadan kaldıran etki gösterir.

*** Kanun Yolundan Vazgeçme:** Vergi/Ceza İhbarnamesine karşı açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyaı cezasının %75'i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya VUK m. 359'da yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

Mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile birlikte tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar bir ay içinde ödenir. Tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'ninin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz.

2. Vergi Cezası Kesilmesini Engelleyen Haller:

a. Yanılma: Yanılma, mükellefin idarece yanıltılması hali olup vergi cezası verilmesini ve gecikme faizi hesaplanmasını önleyen bir müessesedir. (VUK m. 369)

Yanılma vergiyi ortadan kaldırmaz.

Yanılma iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan biri yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi, ikincisi yetkili makamların bir hükmün uygulanmasına ilişkin görüş değiştirmesidir.

b. Mücbir Sebep: mücbir sebep nedeniyle vergiye ilişkin ödevler yerine getirilmezse yükümlülere "ceza" verilmez (VUK m. 373) Çünkü ödevi yerine getirmemeye tamamen karşı konulmaz bir olay sebep olmaktadır.

c. Pişmanlık ve Islah: 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.

Pişmanlık zammının hesabı şu şekilde yapılır:

Pişmanlık zammı = Pişmanlıkta ödenen vergi x Geciken Ay x Pişmanlık zammı oranı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi **beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler** için geçerlidir. (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. 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;

- Kendiliğinden haber verme
- Beyanda bulunma: (dilekçe ile haber verme tarihinden itibaren **15 gün** içinde hiç beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olduğu vergilerin tamamlanması veya düzeltmesi için beyanda bulunması gerekir.)
- Vergilerle birlikte pişmanlık zammını ödeme (haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir.)

Bu şartları yerine getirirse vergi cezası kesilmez ayrıca kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarından da dava açılmaz.

d. Ceza Kesme Zamanaşımı: zamanaşımı süresi içinde ceza kesilip tebliğ edilmezse daha sonra ceza kesilemez. Zamanaşımı süreleri;

Vergi ziyaı kabahatinde **5 yıl,**

Bazı özel usulsüzlük kabahatlerinde (damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri hariç), kabahatin işlendiği yılın başından itibaren **beş yıl,** damga vergisine ilişkin özel usulsüzlükte **iki yıldır**.

Bazı özel usulsüzlük kabahatleri ile genel usulsüzlük kabahatlerinde ceza kesme zamanaşımı **iki yıldır.**

F. VERGİ İHBAR İKRAMİYESİ

İhbar ikramiyesinin konusuna sürekli vergiler (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi vb.) ve sadece bu vergi asıllarına bağlı vergi ziyaı cezası girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ile gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i alacaklar ihbar ikramiyesinin konusuna alınmamıştır.

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 bir önemi yoktur. Birden fazla ihbarcı olursa ikramiye ihbarı ilk yapan kişiye verilir.

4. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Vergi suçlarına ilişkin cezalar, Cumhuriyet Savcısının yaptığı soruşturma neticesinde düzenlediği iddianame ile asliye ceza mahkemesine kamu davası açması ve mahkemece yapılan kovuşturma neticesinde verilir.

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 beyanlarını denetlememe suçu olarak sayılabilir.

A. KAÇAKÇILIK SUÇU FİİLERİ

Kamu düzeninin zedelemeleri açısından yapılan üçlü ayrım;

	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

Yukarıda sayılan fiiller için soruşturmanın başlatılması için kaçakçılık suçu raporunun (suç duyurusunun) düzenlenmesi yeterli görülmemiş olup, rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması şarttır. Mütalaa alınmadan soruşturma başlatılmayacak ve kovuşturma yürütülemeyecek olması mütalaanın dava şartı olarak düzenlendiğini göstermektedir. (VUK m. 367)

B. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU

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;

- İfşa etmeleri veya
- Kendilerinin veyahut üçüncü kişilerin yararına kullanmaları

halinde vergi mahremiyetini ihlal suçu işlemiş olurlar. (VUK m. 362)
kovuşturması **şikayete bağlı** bir suçtur. (şikayet hakkı olan kişi 6 ay içinde şikayette bulunmazsa soruşturma ve kovuşturma yapılmaz.)
vergi mahremiyetini ihlal suçuna verilecek ceza, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası olmaktadır.

C. MÜKELLEFLERİN VERGİSEL ÖZEL İŞLERİNİ YAPMAK SUÇU

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanlar "mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini" yapamazlar. Aksine davrananlar hakkında yapılacak soruşturma ve kovuşturma neticesinde *Görevi Kötüye Kullanma* suçundan altı aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir.

D. HAYSİYET VE ŞEREFE TECAVÜZ (HAKARET) SUÇU

Suç mükellefin vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi borcu ve cezalara ilişkin açıklanan bilgilere dayanılarak mükellefin şeref ve haysiyetine aykırı ve onu küçük düşürücü şekilde kullanılmasıdır. Şikayete bağlı bir suçtur. (TCK m.125) ceza ve hukuk davası (tazminat) açılabilir.

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 mahallelerin 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 bildirime ilişkin işlemlerden muhtar ve ihtiyar heyeti sorumludur. (VUK m.245)
Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri TCK m. 257 kapsamında "Görevi Kötüye Kullanma" suçundan ceza soruşturma ve kovuşturmasına muhatap olurlar.

F. VERGİ SUÇLARINDA BİRLEŞME, TEKERRÜR VE İŞTİRAK

1. Vergi Suçlarında Birleşme

Tek fiille birden fazla kanun hükmü ihlal edilir ve birden fazla suçu 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 dönelerde fiil işlenmesi halinde, her dönem için ayrı ceza verilmektedir.

2. Vergi Suçlarında Tekerrür

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 miktarı arttırılmamakta, bunun yerine infaz koşulları nispi olarak ağırlaştırılmaktadır.

3. Vergi Suçlarında İştirak

İştirak şekilleri, fiilin işlenişi üzerinde kurulan hakimiyet ölçü alınarak TCK'nun 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

Bu haller şunlardır;

İnfaz,

Ölüm,

Cezanın Ertelenmesi (2 yıl ve daha az süreli adli para veya hapis cezalarında, takdir mahkemeye aittir.)

Koşullu Salıverme (hapis cezasının 2/3'ünü çekilmesi ve infazda geçen sürenin iyi hal kurallarına uygun olması koşuluyla, mahkumiyet süresi tamamlanmadan, alınan bir kararla mahkum serbest bırakılabilir.)

Af

Zamanaşımı (hapis ve adli para cezası gerektiren vergi suçlarında, **dava açma zamanaşımı süresi** suçun işlendiği tarihten itibaren **sekiz yıl**, vergi suçları için ön görülen **ceza zamanaşımı süresi** dava açıldığı tarihten itibaren **on yıldır**.)

Şikayetten Vazgeçme

Uzlaşma

Pişmanlık

Ön ödeme (sadece para cezası gerektiren veya hapis cezası üç ayı aşmayan suçların failleri ön ödemede bulunurlarsa kamu davası açılmaz)

Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması (hükmolunan suçun cezasının iki yıl ve daha az süreli hapis cezası veya adli para cezası olmasıdır.)

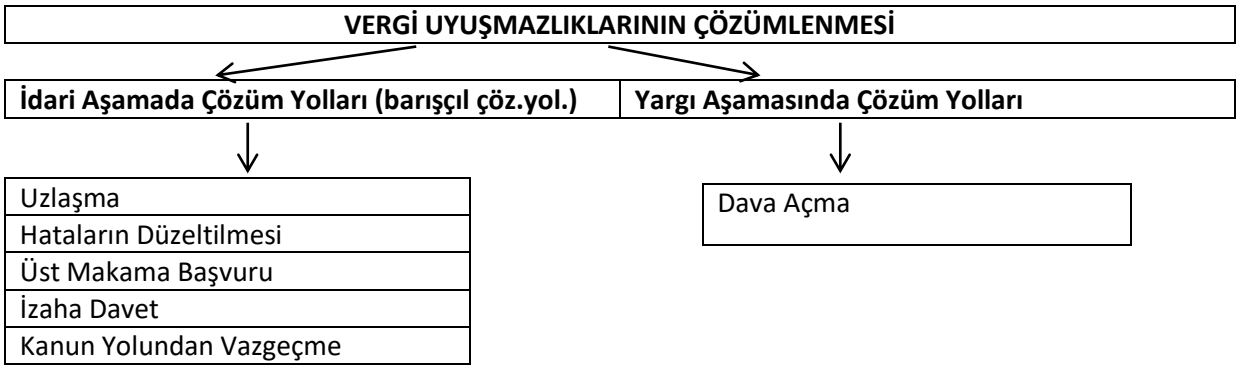
ONBİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ

1- VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefleri (ödevlileri) ile gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklarıdır.

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.



2- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Mükellefin bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur. Mükellef isterse doğrudan yargı yoluna da başvurabilir. Yani, idari yola gitmek, yargı yoluna başvurmanın ön şartı değildir. Ancak Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkta durum farklıdır. Burada sorunlar önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Eğer idari aşamada sonuç alınamazsa o zaman yargıya gidilebilir.

A. UZLAŞMA

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.

Uzlaşma uygulama biçimi olarak "tarhiyat öncesi" ve "tarhiyat sonrası" olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde "vergi incelemesine" 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 haller hariç) cezası girmektedir. Bu nedenle genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmez.

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 vekaletnameye 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 incelemesinin 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 üzerine 15 günlük süreye bağlı olmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

b. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi ve sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında yapılır. Oluşturulan uzlaşma komisyonunda incelemeyi yapan eleman görev alamaz. 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 tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve tebliğ yerine geçer. Bir nüshası da üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte vergi dairesine gönderilir. Bu nüsha tahakkuk fişi yerine geçer.

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 şikayette 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.

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 cezası (ağır nitelikli fiillerle yaratılan hariç) girer. Bu nedenle genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmez.

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 talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren **30 gün** içinde yapılması şarttır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilir.

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.

b. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesi ve sonuçları

(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.

Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini vergi dairesine dilekçeyle bildirmesi halinde 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.

Uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

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.

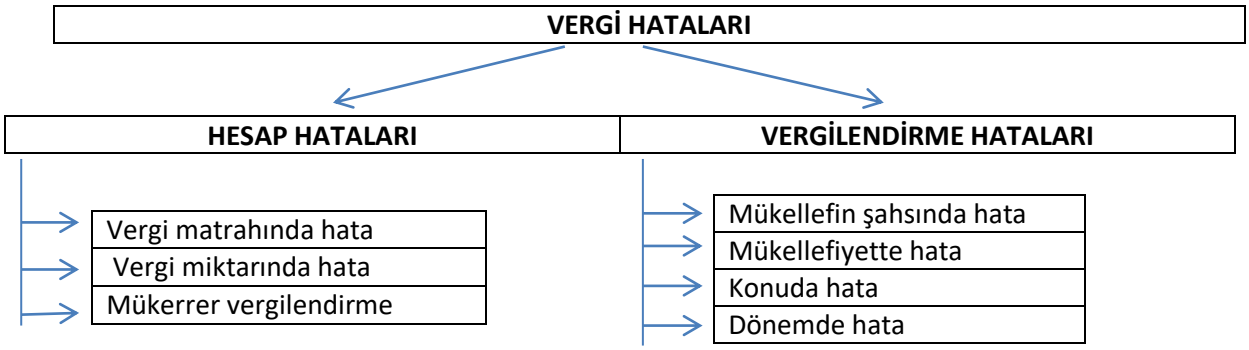
Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Vergiye ilişkin gecikme faizi ile cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.

B. HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. (VUK m. 116)

1. Vergi hatalarının çeşitleri

VUK vergi hatasının 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.



2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK'un 119. Maddesine göre hatalar şu şekilde 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.

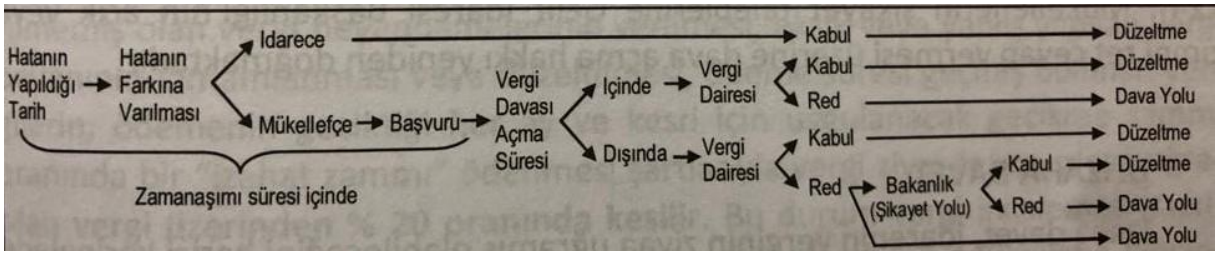
Hata ister idarece ister mükelleflerce ortaya çıkartılmış olsun düzeltme işleminin yapılmasına ilgili **vergi dairesi müdürü** karar verir. Düzeltme, düzenlenecek düzeltme fişi aracılığıyla yapılır. (VUK m. 120) Büyük mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında düzeltme yetkisi **vergi dairesi başkanına aittir**.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra hatayı fark ederek vergi dairesine yaptıkları düzeltme başvuruları reddolunanlar dava yoluna gidebilecekleri gibi, "şikayet yolu" ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabilirler. (VUK m. 124) Düzeltme talebine doğrudan vergi dairesince veya şikayet üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığınca red cevabı verilirse (talepten itibaren 60 gün içinde cevap verilmezse başvuru zımnen reddedilmiş sayılır.) talepte bulunan kişi idari dava yoluna başvurabilir.

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 hataları beş yıl içinde ortaya çıkartılmazsa zamanaşımına uğrar.

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)



C. ÜST MAKAMA BAŞVURU

İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce; idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, dava açma süresi içinde istenebilir. (İYUK m.11) Ayrıca vergi uyuşmazlıklarında şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına da müracaat edilebilir.

Üst makama başvurabilmek için mükelleflere konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Mükellefler vergi dairesinin işlemlerine karşı **Gelir İdaresi Başkanlıklarına,** başkanlık olmayan yerlerde ise **defterdarlıklara** üst makam olarak başvurabilirler.

Üst makama başvuru **dava açma süresi ile kısıtlanmıştır**. Dava açma süresi geçtikten sonra üst makama başvuruda bulunulması mümkün değildir.

Üst makama dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresini açık veya zımni cevap alınıncaya kadar durdurur. Duran süre cevabın alındığı veya 60 günlük süresinin dolduğu tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden (yeniden değil) işlemeye başlar. İdarenin 60 günlük bekleme süresi içinde cevap vermemesine "**zımni red**" denir.

Yapılan vergi hatalarını dava açma süresi içinde idareye veya yargı merciine götürmeyen mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra bu mercilere başvurma hakkı kalmamaktadır. Bu aşamadan sonra mükellefler ancak **şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına** başvurabilirler.

Mükelleflerin şikayet taleplerine Gelir İdaresi Başkanlığının açık veya zımni ret cevap vermesi üzerine dava açma hakkı yeniden doğmaktadır.

D. İZAHA DAVET

İzaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesidir. (VUK m.370)

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 100.000 TL 'yi geçmemesi veya bu tutarı geçse bile mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i aşmaması ve
- Vergi kaçakçılığı fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmamış olmasıdır.

Yukarıdaki tüm şartların gerçekleşmesi halinde mükellefe izaha davet yazısı tebliğ edilir. Bunun sonucunda mükellefin tebliğ tarihinden 30 gün içerisinde yetkili komisyona yazılı izahatta bulunması gerekir.

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 şartıyla vergi ziyaı cezası, **ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir**. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

E. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

Vergi/Ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, idarece de uyuşmazlık sürdürülmez, verilen kararın niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk eder, bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi halinde ayrıca indirim uygulanır.

Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda verilen, ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karış açılan davalarda verilen kararlar gibi kanunda sayılı uyuşmazlıklar dışında kalanlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanma şartları şunlardır;

1. Bu müessese kapsamında olan yargı kararının mahkemece mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,
2. Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgenin bu dilekçeye eklenmesi ve
3. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi gerekir.

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. Kanun yolundan vazgeçme kapsamında tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

⇧

Vize sınavı buraya kadar

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

A. GENEL ÇERÇEVE

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 çıkartılmasın yönelik uyuşmazlıklardır. İlk grup uyuşmazlıkları idari yargı (vergi yargısı) ikinci grup uyuşmazlıklar Anayasa yargısı içinde sonuçlanır.

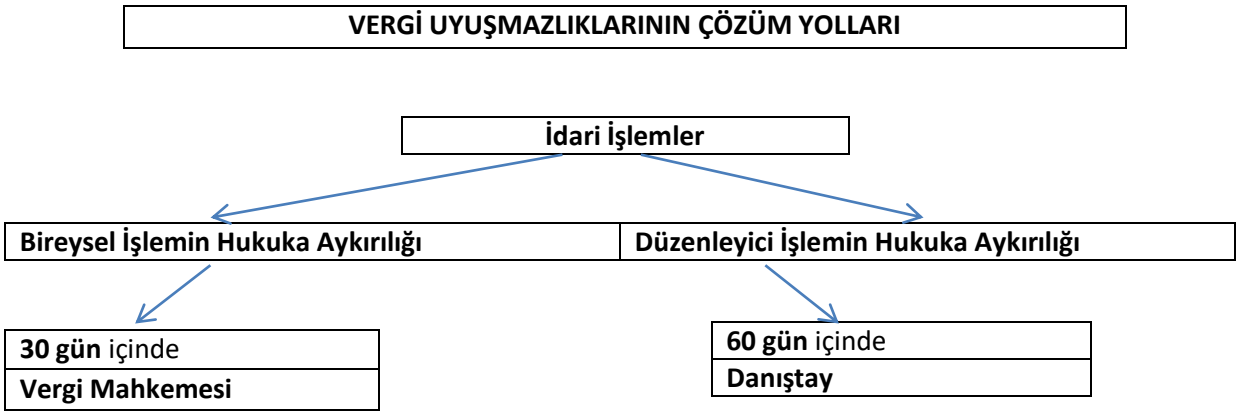
Anayasanın 125. Maddesine göre idarenin her türlü eylem e işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Vergi yargısına konu olacak işlemin idari bir işlem olması gerekir. İdari işlemler, idare tarafından yapılan tek taraflı, icrai ve yürütülmesi zorunlu irade açıklamaları ve işlemlerdir. O halde idarenin kişilerin hak alanında değişiklik meydana getiren her türlü irade açıklamaları işlem olarak değerlendirilir.

İdari işlemler düzenleyici ve bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılır.

Bireysel işlemler: vergi mükelleflerinden somut olarak sadece birinin kişisel ve özel durumlarını ilgilendiren özel ve sübjektif işlemlerdir.

Düzenleyici işlemler: 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.



Vergi yargısının iki temel işlevi vardır; 1) vergi uyuşmazlıklarını çözmek ve 2) İçtihat yaratmak

B. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISI ORGANLARI

Vergi yargılaması alanında genel yetkili ilk derece mahkeme **Vergi Mahkemesi'**dir. Vergi mahkemelerinin **7.000 TL**'yi aşan kararlarına karşı "istinaf" yoluyla **Böle İdare Mahkemelerine** ve bunların **176.000 TL**'yi aşan kararlarına karşı da "temyiz" yoluyla **Danıştay'a** başvurulabilir.

1. Vergi Mahkemeleri

Görevleri;

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 **AATUHK**'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 **53.000 TL'yi** aşmayan işlemlere karşı açılan davalar, usul ve esas yönünden tek hakimle çözülür.

2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur.

Görevleri;

a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
b) Yargı çerçevesindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak,
c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

3. Danıştay

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). Toplam 15 dava dairesi bulunur, bunlardan vergi dava daireleri **Üçüncü, Dördüncü, Yedinci** ve **Dokuzuncu** daire olmak üzere dört tanedir.

Vergilerle ilgili olarak dava daireleri dışında bir de **Vergi Dava Daireleri Kurulu** bulunur. Bir de **İçtihatları Birleştirme Kurulu** bulunur.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar 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

Yazılılık ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, delil serbestisi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi

1. **Yazılılık ilkesi**
   İdari yargı yerleri kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp, karar verirler. Yazılılık ilkesinin istisnası olarak, İYUK 17. maddede belirtilen hallerde duruşma yapılması mümkün olabilmektedir.
2. **Re'sen araştırma ilkesi**
   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. Hakimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme, "tahkik usulü" adı da verilmektedir.

3. **Toplu Yargılama Usulü İlkesi**
   Kurul halinde görev yaparlar.
4. **Delil Serbestisi İlkesi**
   Tarafların kendi iddialarını ispat edebilmek için her türlü delil kullanabilirler. 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**
   Anayasanın 73. Maddesinde yer alan kanunilik ilkesi gereği vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyas yasağı bulunmaktadır.

6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

VUK m. 3 "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir.

D. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

1. Vergi Davasının Niteliği ve Konusu

İdari dava türleri ikiye ayrılmaktadır; iptal davaları ve tam yargı davaları, **iptal 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.

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 alınması, 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, veri daha önceden tahsil edilmişse onun iadesi, ihtiyati haciz veya haciz uygulanmışsa bunun kaldırtılması gibi konulardır.

2. Vergi Davasının Tarafları

a. **Davacı** (mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler)
b. **Davalı** (vergi dairesi veya bazı durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı)

3. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisini **konu bakımından**; yetki kuralları ise **coğrafi bakımdan** sınırlar.

İdari yargı sistemimizde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümüne asıl görevli yargı yeri olarak vergi mahkemeleri ön görülmüştür. İdari yargı sistemimizde mahkemelerin yargı yetkileri, belirli idari coğrafi 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 Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri 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.

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 süresi içinde açılmalıdır. Davanın emlak vergisine ilişkin metre kare birim değerlere karşı açılması halinde, takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gündür.

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: 1-20 Temmuz arası mali tatildir.

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: tartışmalıdır.

*Dava açma sürelerini **uzatan** sebepler ise şunlardır:*

Adli Tatil: 20 Temmuz – 31 Ağustos adli tatildir. Dava açma süresinin son günü adli tatil süresi arasına isabet etmesi halinde davanın adli tatilin bitimini takip eden **7 gün** (7 Eylül) uzamaktadır.

Görevli Olmayan Yargı Organına Başvurulması: bu halde, 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.

5- Davanın Açılmasının Sonuçları

Vergi davası şekle tabi olduğundan dilekçe ile açılması zorunludur.

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 asliyehukuk hakimliğine,
- Davacı yurtdışındaysa Türk Konsolosluklarına verilebilir.

Davanın açılmasıyla, işlemin konusu olan tahakkuk aşamasındaki vergi ve cezaların yürütülmesi mahkeme karar verinceye kadar başkaca bir işleme veya karar gerek kalmaksızın kendiliğinden durur. Ancak, işlem 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.

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. Mahkeme davalının verdiği birinci savunmayı davacıya tebliğ eder. Davacı buna karşı otuz gün içinde mahkemeye "cevap" verir. Mahkeme, davacının cevabını davalıya tebliğ eder. Davalı yine otuz gün içinde "ikinci savunmasını" mahkemeye sunar. Davalının ikinci savunması da mahkeme aracılığıyla davacıya tebliğ edilir.

Bu şartlar altında dosya 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 53000 TL ve üzerinde olması gerekir.

Mahkemenin kararını alan davacı veya davalı "istinaf" yoluna gidebilirler. Ancak, konusu **7.000 TLyi** geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

E. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

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* (Bölge İdare Mahkemesine) ve *temyiz*(Danıştay'a); olağanüstü kanun yolları ise *kanun yararına temyiz*(Danıştay'a) ve *yargılamanın yenilenmesi*(esas kararı vermiş olan mahkemeye) şeklindedir.

1. Olağan Kanun Yolları

a. <u>İstinaf Yolu</u>

İstinaf, ilk derce mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenmiş bir kanun yoludur.
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.
İstinaf yoluna başvurulduğunda, vergi mahkemesinin kararıyla tahakkuk eden vergi ve cezalara ilişkin süreç hakkında yürütme kendiliğinden durmaz. İstinaf yolunda yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir.
Bölge İdare Mahkemesi tarafından karara bağlanan ve konusu **176.000 TL'yi** aşmayan vergi davaları için temyize gidilemez ve bu kararlar kesindir.

b. Temyiz Yolu

Temyiz, istinaf yolunda konusu 176.000 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.
Temyiz süresi, istinaf kararının tebliğ tarihini izleyen **30 gündür**.
Vergi dairelerinin temyiz yoluna gidebilmeleri için Hazine ve Maliye Bakanlığının onayını almaları şarttır.
Temyiz başvurusu Bölge İdare Mahkemesinin kararının yürütülmesini durdurmaz. Kararın yürütülesinin durdurulması isteniyorsa bu yönde talepte bulunulması gerekir.
Danıştayda 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.
Bölge İdare Mahkemesi Kararının Bozulması: Bölge İdare Mahkemesinin kararının bozulması tam ve kısmen bozulma şeklinde olabilir.
Bölge İdare Mahkemesi kendisine gelen bozmaya ilişkin Danıştay Kararı (kısmen bozulmuşsa bozulan kısım) için inceleme yapar ve inceleme sonucuna göre yeni bir karar verir. Bölge İdare Mahkemesi yapılan yargılama sonucunda ya Danıştay'ın bozma kararına "**uygun**" ya da aksi yönde "**ısrar**" kararı verebilir.
Bölge İdare Mahkemesi Danıştay dairesinin bozma kararına uymaz, ilk kararında "ısrar" eder veya direnirse bu karar, aleyhine olan kişi tarafından tekrar temyiz edilebilir. Bu durumda temyiz makamı Danıştay dairesi değil, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu olur. Bu karara bölge idare mahkemesi uymak zorundadır (İYUK m.53)

2. Olağanüstü Kanun Yolları

a. Kanun Yararına Temyiz

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak veridği 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.

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.
Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.
Yargılamanın yenilenmesi 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 kişin 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 olması,
7. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin 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,

Kararın Kesinleşmesi tarihinden itibaren yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süreleri ise şunlardır:

- 8. Bendinde yazılı sebepler için 10 Yıl,
- 9. Bendinde yazılı sebepler için 1 Yıl,
- Diğer sebepler için öğrenildiğinden 60 gündür.

F. VERGİ YARGILAMASINDA İSPAT VE DELİL

1. İspat

Medeni yargıda re'sen araştırma ilkesi geçerli olmadığından hakim 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.
İspat yükü önce kural olarak davacıya düşmektedir. Bu nedenle öncelikle davacının davasını dayandırdığı olguları ispat etmesi gerekir. Aynı durum vergi yargısı için de geçerlidir. 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. Olağan bir duruma dayanan taraf, iddiasını ispatla yükümlü değildir.

2. Delil

İşlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koymak delil 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.
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**, diğer vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan **tanık** ifadesidir.
Vergi hukuku açısından delil çeşitleri şöyle sıralanabilir;

- Defter, belge, özel sözleşmeler, beyannameler,
- İdarece düzenlenen tutanaklar,

- Vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunan şahit beyanları,
- Bilirkişi görüşleri,
- Keşif, ikrar,
- Karineler.

Karineler: bilinen olaylardan, bilinmeyen olaylar hakkında kanun veya hakim tarafından çıkarılan sonuca karine denir. Kanuni karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır.
Vergi hukuku alanında kullanılabilecek kanuni karinelere örnekler şu şekilde verilebilir:

- İktisadi, ticari ve teknik icaplar,
- Olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan haller
- Emsal kira bedeli uygulaması,
- Arazi veya gayrimenkulün beş yıl içinde satılması,
- Emlak vergisine ait bina metre normal inşaat bedelleri
- Örtülü sermaye uygulaması,
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
- Emsal bedel ve Emsal ücret
- İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü

ONİKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ALACAĞININ TAKİBİ VE TAHSİLİ

1- VERGİ ALACAKLARININ TAHSİLİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

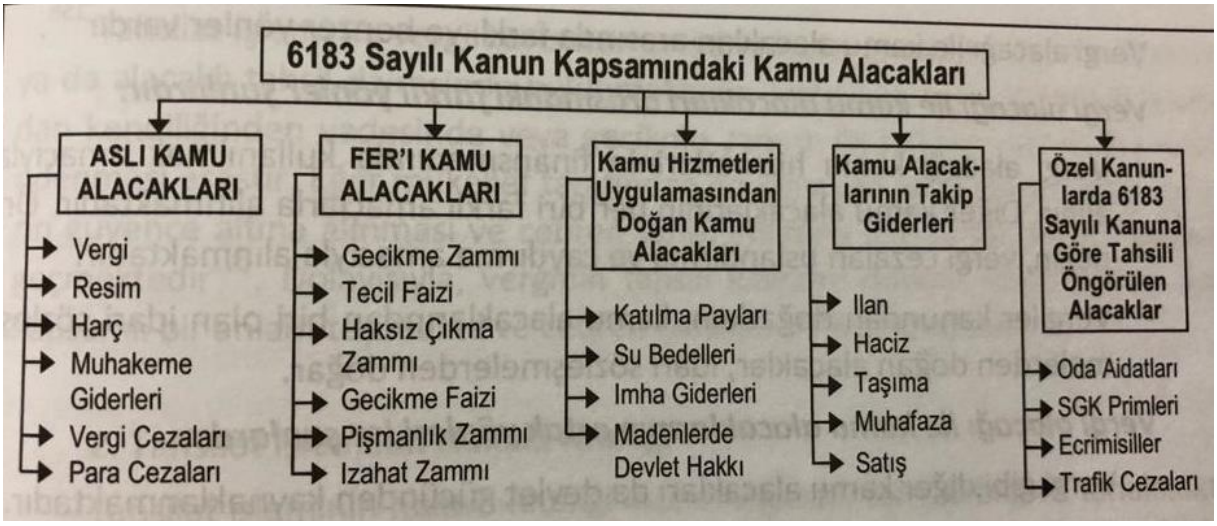
A- VERGİ ALACAĞI – KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

1. Vergi Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Vergi alacağı, "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır." (VUK m.19) Bu durumda, bir kamu alacağının vergi alacağı olup olmadığı hususu, ancak o alacağın vergi kanunlarının uygulanması sonucu olarak doğup doğmadığına göre tespit edilmektedir.
Vergi kavramı; resim, harç ve benzeri türdeki diğer kamu alacaklarını da kapsayan üst bir kavramdır.

2. Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Kamu alacakları, devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir.
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 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.

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

Ödenmesi gereken safhaya gelen vergi alacağının borçlu veya onun namına hareket eden üçüncü kişiler tarafından hazineye mal edilmesine tahsilat işlemi denir.

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; bireysel (subjektif) nitelikte bir idari işlemdir. Yükümlendirici idari işlemdir. Mükellefleri borçlu statüsünden kurtardığı için şart işlemdir. Kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden ve yeni bir hukuki durum yaratıldığından vergi tahsilatı yapıcı bir işlemdir.

İdari 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. Yetki kurallarına kişi, konu yer ve zaman açısından aykırılık oluşturan bir tahsilat işlemi yapılması yetki unsuru açısından sakat sayılır.

Sebep Unsuru: idareyi işlem yapmaya yönelten etken olup işlemin dayanağını oluşturur. Vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Yani bunlar arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır.
Konu Unsuru: işlemle yaratılmak istenen hukuki sonuçtur. Tarh işleminin konusu mükellefi borçlandırmaktır.
Şekil Unsuru: şekil iradenin açıkladığı araç olup iradenin maddi alemde ortaya çıkan görüntüsüdür. Tahsilat aşamasının şekli görünüm **makbuz** veya **ödeme emri** olarak karşımıza çıkar. Bunların metninde bulunması gereken unsurlar sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunların eksikliği duruma göre işlemi hükümsüz kılar.
Usul Unsuru: usul, işlemin yapılmasında öngörülen takip edilmesi gereken yol, yöntem ve süreçlerdir.
Amaç Unsuru: bütün idari faaliyetlere egemen olan ilke idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin kamu yararına yönelik olmasıdır.

C- VERGİ ALACAĞININ TAHSİLİNDE TEMEL İLKE

Vergi alacağının tahsilinde devlete ayrıcalık tanınması, kamu hukuk ve idare hukukunun temel dayanağını oluşturan "toplumsal çıkarların özel çıkarlara üstün tutulması" normundan kaynaklanmaktadır.
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

1. Borçlunun menfaatlerinin korunması ilkesi

Borçluya kolaylık sağlanması 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 ile gereğidir.

2. Alacağın güvence altına alınması ilkesi

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 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 ilkesi

Vergi alacağının cebren tahsili konusuna borçlunun şahsı değil, onun malvarlığı girmektedir.
Günümüzde, vergi borcu da dahil olmak üzere tüm kamu borçları salt ödenmedi diye **kişiye hapis cezası hükmedilmesi mümkün değildir**.

4. Para olarak ödenmesi ilkesi

Borçlunun borcundan dolayı haczedilen malları satış yoluyla paraya çevrilir ve ele geçen parayla alacaklılar dolaylı yoldan tatmin edilirler. Buna **paraya çevirme prensibi** de denir.

5. Tahsilatta iktisadilik ilkesi

Vergi alacağının tahsilinde iktisadilik ilkesi, vergi alacağının en az masrafla ve en kısa sürede hazineye girmesini sağlamak anlamına gelmektedir.

D- VERGİ ALACAĞININ TARAFLARI

Vergi alacağının tarafları **vergi alacaklısı** ve **vergi borçlusu**dur.

1. Vergi Alacaklısı ve Yetkileri

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. Ülkemizde, merkezi idare adına vergi tahsil eden daireler olarak Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Tekel İdaresi, Hazine Saymanlıkları ve Askeri ve Mülki Saymanlıklar sayılabilir.

2. Vergi Borçlusu ve Sorumlulukları

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 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. (örneğin, mirasçılar, işi devralanlar, kanuni temsilciler, tasfiye memurları, kefiller, limited şirket ortakları, meslek mensupları…)

2- 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 olmaz.
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.
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.
Alacağın vadesinde ödenmemesi, borçlu bakımından 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 UYGULANMASI

1. Gecikme zammının hukuki niteliği

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.

Gecikme zammı, cezalar dışında tüm kamu alacaklarına (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler) uygulanır. Vergi cezalarından sadece vergi ziyaı cezalarına 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 ile gecikme faizi arasındaki farklar

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	Tarhiyatin gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır.
Tahakkuka bağlı vade tarihinde fiilen ödendiği tarihine kadar hesaplanır.	Normal vade tarihinde 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 arttırma yetkisi verilmiştir. 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)

4. Gecikme Zammının Hesaplanması

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 olduğundan, günlük oran (%1,60/30=) 0,000533 olarak uygulanır.

Örnek: Mükellef (Y), 10.000 TL tutarlı ve 31/03/2020 vade 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 genellikle gecikme zammından daha düşük oranda belirlenen tecil faizi hesaplanır. Borçlunun iflasına karar verilmesi halinde iflasın açıldığı tarihe kadar; boçlunun 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 Tebliği seri A-1)

C- VERGİ BORÇLUSUNA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR

Borçlulara kolaylık sağlanması ilkesi uyarınca; kanunlarda belirtilen koşulların varlığı *halinde tecil, terkin, tahsil zamanaşımı ve tahsilatın geri bırakılmasına* yönelik müesseseler düzenlenmiştir.

1. Tecil

Tahsil edilebilir duruma gelmiş bulunan vergi alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilin, yetkili makam ve mercilerin icranın geciktirilmesi kararına veya vergi kanunlarının buna ilişkin hükümlerine dayanılarak **36 aya kadar** geri bırakılması işlemidir.

Tecil kapsamına tüm kamu alacakları girer.

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. Bu yetkilerini kısmen veya tamamen taşra teşkilatına devredebilirler.

a. Tecil işleminin <u>şartları</u>;

- **Çok zor duruma düşme**
- **Talepte bulunma**
- **Teminat gösterme** (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* (Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yıllık tecil faizi oranı %15'dir. Tecil faizi; basit faiz usulü uygulanarak ve müracaat tarihinden ödeme tarihine (bu tarihler dahil) kadar geçen günler için, ödenecek taksit tutarları üzerinden hesaplanır.)
- *Borçlunun iyi niyetli olması*

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.

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 imkan tanınmıştır. (AATUHK m. 48) "süreli red" adı verilen bu uygulama tecil istemi reddedilen vergi borçlusu için öngörülmüş olup, dar çerçeveli "ödeme şartlarına bağlı tecil" niteliğindedir.

2. Terkin

Genel olarak terkin kavramının anlamı; ödenecek durumda olan vergi alacağının yasalarda belirtilen nedenlerle <u>kısmen veya tamamen kayıtlardan silinmesi</u>, yani tahsilinden vazgeçilmesidir.

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) <u>Varlıklarının en az üçte birini</u> yitirenlerin afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi alacakları,
2) <u>Ürünlerinin en az üçte birini</u> yitirenlerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi alacakları,

Cumhurbaşkanınca zarar uygun biçimde kısmen ya da tamamen terkin olunur.

Afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde ilgili kamu idaresine yazı ile müracaat etmeleri şarttır. Re'sen terkin yapılması mümkün değildir.

3. Tahsil Zamanaşımı

Kamu alacağı, vadesinin izlediği yılın başından itibaren 5 yıl içinde ödeme emri düzenlenip borçluya tebliğ edilmezse alacak zamanaşımına uğrar. Bu durumda borç eksik (doğal) borç haline dönüşerek varlığını korur.

Tahsil daireleri zamanaşımın re'sen dikkate almak zorunda olup, zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı için ödeme emri gönderemez ve cebren tahsil işlemine girişemez. Zamanaşımına uğramış borcun borçlu tarafından bilerek veya bilmeyerek ödenmesi halinde artık geri alınamaz.

4. Tahsilatın geri bırakılması

Tahsilatın geri bırakılması; yürütmenin durdurulması, borçlunun aciz durumu ve ölümü halerinde söz konusudur.

a. Yürütmenin durdurulması

İdari işlemin uygulanması halinde; 1) Telafisi güç veya imkansız zararların doğması, 2) idari 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 kararı ile idarenin tecil işlemi çatıştığı hallerde yasa koyucu, tecil veya tehirden hangisi daha uzun ise onun uygulamaya konulmasını esas almaktadır.

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) Aciz hali "aciz fişi" düzenlenerek tespit edilmektedir.

c. Ölüm hali

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 bırakılır. Re'sen göz önünde bulundurulur. Ancak ihtiyati 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. Borcun konusu vergi cezası ise ölümle borç ortadan kalkar.

3- VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ

Vergi alacağı vadesi dolmasına karşın borçlu tarafından ödenmemişse, alacaklı idare cebri takip yoluyla alacağını tahsil etme yetkisine başvurur. Ön koşul vadenin dolmasıdır.

Vergi alacağının zorla tahsiline olanak sağlayan üç takip yolu vardır. Bunlar; teminatlı alacakların takibi, haciz yolu ile takip ve iflas yoludur.

A- TEMİNATLI ALACAKLARIN TAHSİLİ

Bu takip yolu, borçlu tarafından gösterilmiş olan **maddi teminatların paraya çevrilmesinde veya kefilin takip edilmesi** şekillerinde yapılmaktadır.

1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

Teminata konu 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(satış ile) vergi alacağı tahsil edilir.

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 yoluyla takip ile iflas yoluyla takip arasındaki başlıca farklılıklar şunlardır; iflasta 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 alacağının vadesinde ödemeyenlere, ödeme emri tebliğ edilerek **15 gün** içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği bildirilir.
   Kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusunun önünde üç seçenek vardır: ilki 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 başlanmaz.
2. **Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması**
   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)
   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.
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 davanın reddedilerek borçlunun aleyhine sonuçlanması halinde 15 günlük süre bu kararın tebliğ edilmesinden 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.
   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**(tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir) olunur. (AATUHK m.60) Hapsen tazyik cezasının paraya veya diğer seçenek yaptırımlara çevrilmesi mümkün değildir.
4. **Haciz Uygulanması**
   Haciz uygulaması, tahsil dairesince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru veya yetkili kıldığı kişi tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak icra memurlarınca yapılır. (AAHTUHK m.64) Vergi dairesi başkanları haciz kararı vermeye yetkili kılınmışlardır.
   Haciz uygulaması sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Haczedilemeyecek mallar kapsamına alınmış mallar haczedilemez.

- Kısmen haczedilebilecek gelirlerin de kanunun izin verdiği ölçüde haczedilmesi mümkündür.
- Haczedilecek mallar seçilirken taşınması, muhafazası ve paraya çevirilmesi 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.

5. **Haczedilen Malların Satışı**

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 çıkartılır.

Haczedilen menkul mallar açık arttırma ve peşin para ile satılır. 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.

Gayrimenkul Malların Satışı: Gayrimenkuller, satış komisyonlarınca açık arttırma 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 arttırana satılır. Şu kadar ki, artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş değerin %75'ini bulmalıdır. İlk artırmada bu şartın geçekleşmemesi 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 soncunda en yüksek teklifi yapana ihale verilmektedir. (AATUHK m. 95) Ancak bu rakam rüçhanlı alacaklar ile tüm masrafları karşılamaz ise satış yapılmaz.

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 (mülkiyeti üzerine alma) edilebilir. Teferruğ bedeli, gayrimenkule biçilen rayiç değerinin %50'sidir. Teferruğ işlemi zorunlu değildir.

Teferruğ 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 imkan tanınması amacıyla, satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tekrar satışa çıkarılamaz veya herhangi bir başka tasarrufta bulunamaz (MK m.705)

C- İFLAS

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 kararı borçlunun iş merkezinin bulunduğu yerdeki Ticaret Mahkemesi'ne açılan dava ile alınır. İflasına karar verilmiş borçluya müflis denir. İflasın açıldığı anda müflisin haczedilen bütün mal, alacak ve hakları iflas masasını teşkil eder ve özel statü kazanmış malvarlığı haline gelir. İfalasın 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.

İflas idaresi, malları satıp bedeli tahsil ettikten ve sıra cetveli 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.

Burada belirlenen dereceye göre yer alan alacaklar tam olarak tatmin edilmeden bir sonraki derecedeki alacaklara geçilemez.
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.

4- VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI

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.

Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması

Genel Koruma Tedbirleri	**Özel Koruma Tedbirleri**
- Teminat	- Rüçhan hakkı
- İhtiyati Haciz	- Yapılması yasak işlemler
- İhtiyati Tahakkuk	- İptal davası

A- TEMİNAT İSTEME

Teminat, genel olarak, tahsil edilememe riski taşıyan bir alacak için alınan güvence önlemi olarak tanımlanmaktadır.

1. **Teminat İsteme Nedenleri ve Yetkisi**
   Birincisi; VUK'un 344. Maddesi uyrınca 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 teminat 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. Teminat istenen borçlunun teminat göstermesi için idare 15 günden az olmamak üzere süre verir.

2. Teminat Olarak Kabul Edilen Değerler

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)

Borçlu isterse verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

B- İHTİYATİ HACİZ

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:

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) kararıyla derhal ihtiyati haciz uygulanır:

- Teminat gösterilmesini 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 çağırılan 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 uygulamanın anlamı, alacaklı idarenin diğer olağan işlerinden öncelikli olarak, bekletilmeksizin ihtiyati haczin uygulanmasıdır.

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.

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 veya Kaymakamdır.	Yetkili makam vali/kaymakam veya görevlendireceği memurdur.
AATUHK m 13'e göre uygulanır	AATUHK m. 62'ye göre uygulanır

C- İHTİYATİ TAHAKKUK

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.

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. 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 İİK hükümlerine göre haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerine veri 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.

Örnek için kitabın 359. Sayfası

Haczin ihtiyati ve kesin haciz olması alacaklı idare açısından farklı bir sonuç doğurmaz.

Vergi alacaklısının rüçhan hakkı, rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Başka bir ifadeyle, vergi alacaklarına tanınmış olan rüçhan hakkı karşısında, rehinli 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.

E- VERGİ BORCU ÖDENMEDEN YAPILMAYACAKİ ŞLEMLER

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 faizlerini toplamı 2000 TL'nin üzerinde "vadesi geçmiş borcu" bulunanlara "borcu yoktur" yazısı verilmez.

F- BORÇLUNUN BAZI TASARRUFLARININ İPTALİ İÇİN İDARECE İPTAL DAVAS AÇILMASI

İptal davasının konusuna borçlu tarafından yapılmış belirli tasarruflar girer. 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 imkan 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;

1) Bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar, 2) hükümsüz sayılan diğer tasarruflar ile 3) vergi alacağının tahsile imkan bırakmamak amacıyla yapılan tasarruflar iptal advasına konu olabilmektedir.

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 araçlarından başka bir suretle yapılan ödemeler, Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler hükümsüz sayılmıştır.
Vergi Alacağının Tahsile İmkan 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 alacağının 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.

Hükümsü sayılan işlemlerin iptali için zamanaşımı (dava açma) süresi 5 yıldır. (hak düşürücü süre)
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

1- ULUSLARARASI VERGİLEME KAVRAMI

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.

2- 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 değişim ve idareler arası yardımlaşma gibi konuları ele almaktadır. Tüm bu hususlardaki düzenlemeleri devlet tek taraflı iç hukukunda yapabileceği gibi bir başka devletle bir araya gelerek uluslararası anlaşma şeklinde de yapabilir.

A- ÇİFTE VERGİLENDİRME

Ulusal çifte vergilendirme aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden aynı devletin birden fazla vergi almasıdır.
Uluslararası çifte vergilendirme aynı mükelleften aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin vergi almasıdır.

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.

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.

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. Şahsilik ilkesinin vergilendirme yetkisi üzerindeki etkisi, vergiyi doğuran olay nerede meydana gelirse gelsin, vergilendirme yetkisini ikametgah veya vatandaşlık bağı olan devletin kullanması şeklinde karşımıza çıkar.

2. Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Vergileme Yetkisi

a. Yerleşim Yeri İlkesi

Yerleşim yeri ilkesinde vergilendirme yetkisi kişinin yerleştiği devlete ait olur. Vergilendirme yetkisini bu ilkeye göre elinde tutan devlete "**yerleşim yeri devleti (mukim devlet)**", bu devlete yerleşene mukim denir.

Ülkemizde Türkiye'de yerleşik kişiler (yerleşme yeri Türkiye olanlar ile bir takvim yılında 6 aydan fazla oturanlar) tam mükellef olarak tanımlanmıştır.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar da tam mükellef sayılır. Tam mükelleflerin ise hem Türkiye'den hem de Türkiye dışından elde ettikleri gelirlerin Türkiye tarafından vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

b. Vatandaşlık İlkesi

Vatandaşlık ilkesi, bir devletin kendisi ile vatandaşlık ilişkisi içinde bulunan kişilerin dünyanın neresinde yerleşmiş olursa olsunlar ve dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirme yetkisi veren ilkedir.

c. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, vergi konusu ile hangi ülkede bağ kurulup vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmişse vergilendirmenin o ülkenin yetkisinde olduğu kabul edilir. Bu konumdaki ülkeye **kaynak ülkesi** adı verilir.

Gelir vergisi açısından Türkiye dışında yerleşenlerin Türkiye'de elde ettikleri gelirleri dar mükellefiyet olarak tanımlanan düzenlemeyle vergilenir hale gelmiştir. Buna göre yurtdışında yerleşmiş olan kişilerin Türkiye'den kaynaklanan gelirleri Türkiye tarafından vergilendirilir.

Servet vergilerinde servetin bulunduğu ülke kaynak ülkesi kabul edilir.

d. Varış Ülkesi İlkesi

Varış ülkesi dolaylı vergilerde sınır geçen mallar bakımından malın tüketildiği veya kullanıldığı ülkede vergilendirilmesi anlamına gelir.

Varış ülkesi ilkesinde tüketimi yapan kişinin önemi yoktur. Önemli olan tüketimin 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.

Bu ilkeye göre bir mal hangi ülkede üretilmiş olursa olsun vergilendirme yetkisi malın tüketildiği ülkeye ait olur. Vergi alma hakkı, malın tüketildiği ülkeye değil, bu ülkeden çıkıp vardığı ülkeye ait olur.

e. Çıkış Ülkesi İlkesi

Çıkış ülkesi ilkesi adından da anlaşılacağı üzere varış ülkesi ilkesinin tersi bir ilkedir.

3. Çifte vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması

Devletler aynı kişiyi vergilendirmek için çatışan ilkeleri tercih ettiklerinde farklı hukuksal nedenlere dayanan çatışan yetki alanları ortaya çıkmaktadır. İlkeler konusunda tam bir mutabakat sağlanamadığından mükellefler kaçınılmaz olarak çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalmaktadır.

Çifte vergilendirme yapılmaması, yapılmışsa etkilerinin giderilmesi yönünde değişik yöntemler geliştirilmiştir. Bu konuda ülkeler ya kendi kanunlarına dorudan tek yanlı olarak çifte vergilemenin etkilerini giderici şekilde düzenlemeler koyarlar ya da aralarında anlaşma imzalayarak çifte vergilendirmeyi önleme yoluna giderler.

a. Ulusal Yöntemler

Bir ülkenin çifte vergilendirmenin etkilerini önlemek için kendi iç hukukunda düzenlemeler yapmasıdır.

Bizim kanunlarımızda, çifte vergilendirmenin önlenmesine ve giderilmesine yönelik; indirim yöntemi, mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak üzere belli başlı üç yöntem vardır.

1) **İndirim Yöntemi,** bu yöntem verginin matrahtan indirilmesine dayanmakta olup, genellikle gelir ve servet vergilerinde uygulama alanı bulmaktadır. Bu yönteme yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesine izin verdiği için "*matrahtan indirim yöntemi*" adı da verilmektedir.
2) **Mahsup Yöntemi,** 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 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. İki yöntem vardır bunlardan birisi **tam mahsup yöntemi** diğeri ise **kısmi mahsup yöntemi**dir.

   Tam mahsup yönteminde dış ülkede ödenen verginin tamamı hesaplanan vergiden düşülür. Kısmi mahsup yönteminde dışarıda ödenen vergilerin sadece dış kaynaklı vergi matrahına isabet eden kısmı indirilir. **Ülkemizde kısmi mahsup yöntemi uygulanmaktadır. (**Kitapta Sayfa 371'deki örneğe bakmakta fayda var)
3) **İstisna yöntemi**, İstisna yönteminde yabancı ülkedeki vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar yurt içinde dikkate alınmaz.

   Bir ülke vergileme yetkisini yerleşim yeri ilkesine göre belirlediğinde, bu ilkeye tabi olarak tam mükellef sıfatıyla vergilendirilen kişinin yabancı ülkelerdeki 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.

b. Uluslararası Yöntemler

1) <u>Uluslararası Anlaşmalar</u>

   Bu anlaşmalar ile, bir devlet diğer devlet lehine vergilendirme yetkisini askıya alarak kullanmaktan vazgeçmekte veya sınırlandırılmaktadır.

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 isimlendirilirler.

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. TBMM'de kabul edilen anlaşmalar Cumhurbaşkanınca onaylanır ve Resmi Gazetede yayımlanır. Anlaşmaların yürürlüğe girmesi devletlerin anlaşmalara ilişkin anayasal işlemlerin tamamlandığını birbirlerine bildirilmesine bağlıdır.

2) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri

1- OECD Modeli; (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Modeli)

OECD Modelinde genel olarak vergilendirme yetkisinin **mükellefin yerleşim yeri** devletine ait olduğu kabul edilmiştir. Anlaşmada bu kural esas olmakla beraber, kurala bazı unsurlar itibarıyla istisnalar getirilmiş olup getirilen istisnalar kaynak ülkesine dayanan düzenlemeleri içermektedir.

(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.

2- ***BM Modeli***;

BM modeli, nispeten OECD modelinin genel esaslarının geçerli olduğu bir model olmakla birlikte yerleşim yeri ilkesi zayıflatılarak **kaynak (gelirin doduğu) ülkenin** vergilendirme yetkisine ağırlık verir. BM modelinde, OECD modelinin yerleşim yeri ilkesi biraz yumuşatılmış şekilde yer almaktadır.

B- ULUSLARARASI VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİDEN KAÇINMA

1. Genel Açıklama

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.

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.

2. Vergi Rekabeti

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 mükellefler üzerindeki vergi yükünün düşürülme yarışı vardır.

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.

3. Transfer fiyatlandırması

Yurt içinde yaratılan kazancın yurt dışına çıkartılarak burada vergilendirilmesini sağlamada kullanılan müesseseye **transfer fiyatlandırması** adı verilir.

***Not**: Zübeyir Akmaz hoca diyor ki ☺ -- genelde olay şeklinde soru sorarım diyor, direkt ezber şeklinde sormam, vize ve finalde 40 ya da 50 soru sorarım. Bilgiyi transfer etme bilgiyi kullanma, mantığını kavrama şeklinde aslında soru çok uzun gibi görünüyordur da orda bir tek bilgiyi gizlemişimdir onu istiyorumdur. O bilgiyi bilen sorunun cevabını yapar. 5 şıklı çoktan seçmeli 40 ya da 50 soru soracak. kitaptan sorarım ve kitap harici anlattığım durumlarda oluyor. Derste anlattıklarımdan da sorarım anlattığım harici bişey sormam. Derste ekstra bilgi vermişse ondan da soru gelir.*

Vergi usul kanunu ve vergi kanunlarını da okumanız sizin için iyi olur. Zorunlu değil ama.