Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER

N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ

VERGİ HUKUKU

GENEL VE ÖZEL HÜKÜMLER

Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş

ETKIN
YAYINLARI

Vergi Teorisi ile lıişkilcııdirilmiş

VERGİ HUKUKU
GENEL VE ÖZEL HÜKÜMLER

YETKİN
YAYINLARI

ÖDEıfELİ İSTEME VE GENEL DAĞITIM

YETKİN Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş.

Strasburg Caddesi No: 31/A 06430 Sıhhiye/ ANKARA
Tel: O (312) 231 42 34 (35)-232 03 43 Faks: 229 87 85
Şube: Abide-i Hürriyet Cad. No: 158 34381 Şişli/ İSTANBUL
Tel: O (212) 234 50 56 (57) Pbx Faks: O (212) 234 50 58
e-mail: yetkin@yetkin.com.tr http://www.yetkin.com.tr
Yayınevi Sertifika No: 13974

Yayın Kodu: ISBN 978-605-05-0446-0

© Yetkin Yayınları 2019

Dizgi: YETKİN Elektronik Yayımcılık Sistemleri
Baskı: YETKİN BASIMEVİ
Kazım Karabekir Caddesi No: 95/7-8-1O
Tel: O (312) 341 00 06 06060 ANKARA
Matbaa Seıtifika No: 13989

1\1. Knmil I\1UTLUER N. Nilay DAYANÇ I(UZEYLt

VERGİ TEORİSİ İLE İLİŞKİLENDİRİLMİŞ

VERGİ HUKUKU

GENEL VE ÖZEL HÜKÜMLER

ANKARA 2019

M. KAMİL MUTLUER

1936 yılında Eskişehir'de doğdu. l 959'da İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi)'ni bitirdi. 1967 yılında da Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun oldu. 1969-1970 yılları arasında Londra'da bulundu. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi)'nde doktora, doçentlik ve profesörlüğe yükseldi. Aynı eğitim kurumunda Öğretim Üyesi ve Akademi Başkan Yardımcısı görevlerinde bulundu. 1982-1986 yılları arasında Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Dekan ve Maliye Bölüm Başkanı, 1986-1987 yılları arasında Yükseköğretim Kurulu ve 1987-1997 yıllarında da Yükseköğretim Yürütme Kurulu Üyeliği görevlerini yaptı. 1997-1998 yıllarında Başkent Üniversitesi'nde Öğretim Üyeliği, Hukuk Fakültesi Dekanlığı ve Rektör Yardımcılığı görevlerini yürüttü. 1998-2001 yılları arasında TC Sayıştay Başkanlığı görevinde bulundu. 2001-2003 yıllarında Çankaya Üniversitesi Rektörlüğü yaptı. 2003-2007 yıllarında da İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde öğretim üyesi olarak çalıştı. Ufuk Üniversitesi Mütevelli Heyet Üyeliği yaptı ve Tepe Holding yönetim kurulu üyeliği görevinde bulundu. 2004-2018 yıllan arasında Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi 'nde Öğretim Üyesi olarak görev yaptı ve "Vergi Hukuku", "Kamu Maliyesi" ve "Bütçe Hukuku" derslerini verdi. Bu arada bazı kamu kuruluşlarında idari görevlerde bulundu. Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik ile birlikte yazdığı Bütçe Hukuku kitabı ile Türkiye Bilimler Akademisi'nin 2009 yılının en iyi ders kitabı ödülünü kazandı. Aynı şekilde ortak olarak yazılan Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi adlı kitap ile de Türkiye Bilimler Akademisi 'nce düzenlenen 2009 yılının en iyi ders kitabı yarışmasında Mansiyon Ödülü'ne layık görüldü. Daha sonra, yine Erdoğan Öner ile birlikte yazmış olduğu Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi adını taşıyan kitapla, aynı kurumdan alanında 201O yılının en iyi ders kitabı ödülünü aldı. Alanında çok sayıda kitap ve makale yazdı. Öte yandan, sözü edilen süreler içerisinde birçok üniversitede dersler verdi, çeşitli görevler yürüttü ve bilimsel çalışmalar yaptı.

Avukatlık ve yeminli mali müşavirlik mesleğine de sahip olan Mutluer, evli ve iki çocuk sahibidir.

N. NİLAY DAYANÇ KUZEYLİ

1989 yılında Ankara'da doğdu. 1995-2006 yılları arasında ilk, orta ve lise öğrenimini TED Ankara Koleji'nde tamamladı. 2006 yılında, Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi 'ni kazandı. 201O yılında lisans eğitimini tamamladıktan sonra, Kw1talp-Arkan-Pekgüçlü Ortak Avukatlık Bürosu 'nda avukatlık stajına başladı. Yine 201O yılında Bilkent Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne bağlı Ekonoıni Hukuku Yüksek Lisans Programı'na başladı.2011 yılında bir yıl süren avukatlık stajını tamamlayarak Ankara Barosu'na kaydoldu. Yine aynı yıl avukatlık stajı ile eşzamanlı olarak takip ettiği Bilkent Üniversitesi Ekonomi Hukuku Yüksek Lisans Programını da başarıyla tamamlayarak, LL.M. derecesini elde etti. 2011-2013 yılları arasındaki iki yıllık süreçte özellikle sözleşmeler ve vergi hukuku üzerinde çalıştığı Yüksel İnşaat A.Ş.'de avukatlık yaptı. Aynı zamanda 2012 yılında, İ.D. Bilkent Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde tam burslu olarak doktora çalışmalarına başladı ve 2013 yılının Kasım ayında Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı'nda asistan oldu. Doktora tez araştınnalarının bir kısmını Alman Hükümeti tarafından verilen DAAD (Deutscher Akademischer Austauschdienst) bursu ile misafir araştırmacı olarak bulunduğu Freiburg Üniversitesi'nde yapmış olup, çalışmalarına İ.D. Bilkent Üniversitesi 'nde devam etmektedir.

J

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ KİTAP
VERGİLERİN TEORİK ESASLARI

1.1. DEVLETİN EGEMENLİK HAKKINA DAYANARAK ELDE ETTİĞİ GELİRLER 45
1.1.1. Vergiler 45
1.1.2. Harçlar 46
1.1.3. Resiın 47
1.1.4. Şerefıyeler 47
1.1.5. Parafiskal Gelirler 47
1.1.6. Egemenlik Hakkına Dayanarak Elde Edilen Diğer Gelirler 48

1.2. DEVLETİN EGEMENLİK HAKKINI KULLANMAKSIZIN ELDE ETTİĞİ GELİRLER 49
1.2.1. Emlak ve Teşebbüs Gelirleri 50
1.2.2. Zorunlu Olmayan Borçlanmalar 50
1.2.3. Uluslararası Yardımlar 50

2.1. VERGİNİN NİTELİĞİ 51
2.1.1. Yararlanma Teorisi 51
2.1.2. Devlet Egemenliği Teorisi 54

2.2. VERGİNİN AMAÇLARI 55
2.2.1. Verginin Mali Amacı 55
2.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları 55
2.2.2.1. Gelirin Dengeli Biçimde Dağılımını Sağlamak 55
2.2.2.2. Kalkınmayı Sağlamak 57
2.2.2.3. Ekonomik İstikrarı Sağlamak ve Sürdürmek 57
2.2.2.4. Diğer Aınaçlar 58
2.2.3. Vergileme İlkeleri 58
2.2.3.1. Vergileme İlkelerine Genel Bakış 58
2.2.3.2. Günümüzde Üzerinde Durulması Gereken Başlıca Vergileme İlkeleri 59
2.2.3.2.1. Vergilerin Mali İlkeleri 59
2.2.3.2.2. Vergilerin Ekonomik İlkeleri 60
2.2.3.2.2.1. Vergi Kaynaklarının Seçimi 61

2.2.3.2.2.2. Vergilerin Kaynak Dağılımı ve Tüketici Talepleri Üzerine Etkileri 61
..,.....3.'>.'1.3. Vergilerin Kalkınınnya Etkileri 62
".....3.?.'1.4. Vergi Adaletinin Sağlanmasına İlişkin İlkeler 63
2.2.-4. Vergi Adaletine Ulaşabilmek İçin Başvurulan Yöntemler 67
2.2.-4.1. Artanoranlı Vergi Tarifeleri 68
2.2.4.1.1. Genel Anlamda Oran ve Artanoranlı Vergi Tarifeleri 68
2.2.4. l.2. Artanoranlı Tarifeler Konusundaki Görüşler 69
2.2.4. 1.2.l. Artanoranlı Tarifeler Konusunda Olumlu Görüşler..... 69
2.2.4.l.2.2. Artan Oranlı Tarifeler Konusundaki Olumsuz Görüşler 69
2.2.4.l.3. Artanoranlı Vergi Tarife Türleri 70
2.2.4.1.4. Sınıf Usulü Artanoranlı Tarifeler ve Dilim Usulü Artanoranlı Tarifeler 71
2.2.4.1.4.1. Sınıf Usulü Artanoranlı Tarifeler 71
2.2.4.1.4.2. Dilim Usulü Artanoranlı Tarifeler 72
2.2.4.1.5. Artanoranlı Tarifelerde Uygulanan Teknikler 72
?.?_.4.?_. En Az Geçim İndirimi ..... 7".,
2.2.4.2.1. En Az Geçim İndirimi ile İlgili Görüşler..... 73
2.2.4.2.1.1. En Az Geçim İndiriminin Lehinde İleri Sürülmüş Olan Görüşler 73
2.2.4.2.1.2. En Az Geçim İndiriminin Aleyhinde İleri Sürülmüş Olan Görüşler 74
?.?.4.?.?. En Az Geçim İndirimi Tutarlarının Tespit Edilmesinde Göz Önüne Alınacak Ölçüler. .. 74
2.2.4.2.3. En Az Geçim İndiriminin Uygulanma Biçimleri 76
2.2.4.3. Ayırma İlkesi 77
2.2.4.3.1. Ayırma İlkesi Lehinde ve Aleyhinde Görüşler 78

2.2.4.3. l. 1. Ayırma İlkesinin Lehindl! ileri SUrülınüş Olan Görüşler 78
2.2.4.3.1.2. Ayırma İlkesinin Aleyhinde ileri Sürülmüş Olan Görüşler.....79
2.2.4.3.2. Ayırma İlkesinin Uygulama Şekilleri.....79
2.2.4.3.2.1. Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Emek Gelirleri1 1in Değişik Yöntemlerle Korunması.....79
2.2.4.3.2.2. Sermaye Gelirlerinden Ek Vergi Alınınası 80
2.2.5. Vergi ile İlgili Temel Kavramlar.....80
2.2.5.**1.** Vergilendinne Sürecinde Karşılaşılan Kavramlar.....80
2.2.5.1.**1.** Vergiyi Doğuran Olay.....80
2.2.5.1.2. Verginin Tarhı 83
2.5.5.1.3. Verginin Tebliği.....86
2.5.5.1.4. Verginin Tahakkuku.....87
2.5.5.1.5. Verginin Ortadan Kalkması 87
2.2.5.2. Vergi Suçları ve Cezaları. 88
2.2.5.3. Vergi Yargısı.....88
2.2.5.4. Vergi İcrası.....88
2.2.5.5. Diğer Kavramlar 89
2.2.5.5.1. Vergi Yükü 89
2.2.5.5.2. Vergi Esnekliği 89
2.2.5.5.3. Vergilerin Yansıması 90

İKiNCİ KİTAP
VERGİ GENEL HUKUKU

BİRİNCİ KISIM
VERGİ HUKUKUNUN GENEL ESASLARI

1.1. VERGİ HUKUKUNUN KAPSAMI 95
1.2. VERGİ HUKUKU KAVRAMI..... 96
1.3. VERGİ HUKUKUNUN BAĞIMSIZLIĞI SORUNU..... 97
1.3.1. Vergi Hukukunun Bağımsız Bir Hukuk Dalı Olmadığı Görüşünü Savunanlar 97
1.3.2. Vergi Hukukunun Bağımsız Bir Hukuk Dalı Olduğu Görüşünü Savunanlar 97
1.4. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER BİLİM DALLARI İLE İLİŞKİSİ.....98

1.4.l. Hukuk Jte flişkisi.....98
1.4.1. Knmu Maliyesi ile İlişkisi 1O1
1.4.3. Muhasebe ile 1tişkisi 102

1.5. VERGİ HUKUKUNUN BÔLÜMLENDIRiLMESl VE KlSTMLARI.....103
1.5.l. Vergi Hukukunun BölUınlendirilmesi.....103
1.5.:!. Vergi Hukukunun Kısımları.....105

1.6. VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI.....107
1.6.1. Yasama Organı Tarafından Çıkartılan Kaynaklar.....107
1.6.2. Yüıiltme Organı Tarafından Çıkartılan Kaynaklar.....111
1.6.3. Yargı Organından Doğan Kaynaklar.....114
1.6.4. Diğer Kaynaklar.....116

1.7. VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI.....116
1.7.1. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması..... 117
1.7.2. Vergi KanunJarının Zaman Bakımından Uygulanması..... 118
1.7.3. Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması ('{orun1) 119
1.7.3.1. Yorum Konusunda Genel Bilgiler. 119
1.7.3.2. Vergi Hukukunda Yorum..... 121
1.7.3.2.1. Vergi Hukukunda Yorumda Göz Önüne Alınması Gereken Hususlar..... 121
1.7.3.2.2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi..... 121
1.7.3.2.3. Ekonomik Yorum..... 122

1.8. DELİL VE İSPAT 124
1.8.1. DELİL 124
1.8.2. İSPAT..... 125

İKİNCİKISIM
VERGİLENDİRME HUKUKU I

2.1. VERGİNİN MÜKELLEF TARAF!.....129
2.1.1. Mükellef ve Vergi Sorumlusu.....130
2.1.1.1. Mükellef.....130
2.1.1.2. Vergi Sorumlusu.....131
2.1.1.3. Vergi Sorumlusu ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 132
2.1.1.3.1. Vergi Sorumlularının Sorumluluğu.....132
2.1.1.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....133
2.1.1.3.2.1. Küçük ve Kısıtlıların Temsilinde Sorumluluk.....134

2.1.1.3.2.2. TUzcl Kişilerin Temsilinde Sonımluluk 135
2.1.1.4. Vergi Hukukunda iradi Temsil ve Vcknlct 136
2.l.l.5. Vergi Hukukunda Mlllcsclsil Sorumluluk..... 137
2.1.1.6. Vergi Borcunun Nakli 139
2.l.2. Mükellefin Ödevleri 140
2.1.2.l. Bildiriın Ödevi l41
2.1.2.2. Defter Tutma YükümlUlüğ0 142
2. 1.2.2.1. Defter Tutma YükilmlülüğUnde Olanlar..... 142
2.1.2.2.2. Tüccar Sınıfları 143
2.l.2.2.3. Tutulacak Defterler 144
2.l.2.2.4. Defterlerin Tasdiki 145
2.1.2.2.5. Hesap Dönemi..... 145
2.l.2.2.6. Muhasebe Usulü..... 145
2.1.2.2.7. KayıtDüzeni 146
2.1.2.3. Envanter Çıkarına -Değerleme Yapma ve Bilanço Düzenleme Görevi 146
2.1.2.4. Belge Düzenleme Görevi 146
2.1.2.5. Muhafaza ve İbraz Görevi 149
2.1.2.5.1 Muhafaza Görevi 149
2.1.2.5.2. Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtları İbraz Görevi 149
2. 1.2.6. Vergi Levhası Asma ve Bulundurma Görevi..... 150
2.1.2.7. Beyannameleri Tasdik Ettinne Görevi 150
2.2. VERGİ ALACAKLISl..... 150
2.2.1. Maliye Bakanlığı..... 151
2.2.1.1. Merkez Teşkilatı 153
2.2.1.1.l. Vergi Denetim Kurulu..... 153
2.2.1.1.2. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 153
2.2.1.2. Taşra Teşkilatı..... 153
2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı 153
2.2.3. Yerel Yönetimler 155
2.2.4. Vergi Alacaklısının Denetim Görevi 155
2.2.4.1. Genel Olarak Denetim 155
2.2.4.2. Vergi Denetimi..... 156
2.2.4.2.1. Arama 156
2.2.4.2.2. Yoklama 157
2.2.4.2.3. Vergi İncelemesi 158
2.2 4.2.4. Bilgi Toplama 159

2.3. VERGİ BORÇLUSU İLE VERGİ ALACAKLISfNA YARDJMCI KURULUŞLAR 160
2.3.1. Takdir Komisyonları 60
2.3.1.1. Takdir Komisyonlarının Kuruluşu 160
2.3.1.2. Üyelerin Seçimi 160
2.3.1.3. Takdir Komisyonların Görev ve Yetkileri 161
2.3.1.3.1. Görevleri 161
2.3.1.3.2. Yetkileri 161
Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları 161
Komisyonlarla İlgili Diğer Hususlar 162

ÜÇÜNCÜ KISIM

VERGİLENDİRME HUKUKU II

3.1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY 165
3.1.1. Verginin Konusu 165
3. 1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi 165
3.1.3. Yasaklanmış Faaliyetler ve Vergiyi Doğuran Olay 167
3.1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Öneıni 167
3.1.5. Vergiyi Doğuran Olay ve Muafiyet ve İstisnalar 167
3.2. VERGİNİN TARHI 168
3.2.1. **Matrah 168**
Vergi Tarife ve Oranları 169
Vergi Tarh Yetkisi 170
3.2.4. Tarh Şekilleri 170
3.2.4.1. Beyana Dayalı Tarh 170
3.2.4.2. İkrnalen Vergi Tarhı 170
3.2.4.3. Re'sen Vergi Tarhı 171
3.2.4.4. Verginin İdarece Tarhı. 172
3.3. VERGİN'İN TEBLİĞİ 173
3.3.1. Tebliğin Konusu 173
3.3.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler 173
3.3.3. Tebliğ Usulleri 174
3.3.4. Tebliğin İçeriği Ve Şekli 175
3.4. VERGİNİN TAHAKKUKU 175
3.4. l. Genel Olarak Tahakkuk 175
3.4.2. Tahakkuk Şekilleri 177
3.4.2.1. Beyan Üzerine Tarh Edilen Vergilerin Tahakkuku 177

3.4.2.2. lkmulcn ve Rc'scn Tıırh Euilcn Yergilerin Tıihnkkuku 177
3.4.2.3. Tuhakkuku Tuhsllc Bağlı Yergilerin Tohokkuku 178

3.5. VERGi ALACAÔJNIN ORTADAN KALMASI 178
3.5.1. Ôdeınc 178
3.5.1.1. Ôdcınc Yeri 179
3.5.1.2. Genci Ödeme Znmmıları 179
3.5.1.3. Özel Ödeme Zaınanları 179
3.5. 1.4. Gccikıne Faizi 180
3.5.I.5. İnde Faizi 181
3.5.2. Zaınaııaşıını 182
3.5.2.1. Genel Olarak Zamanaşıını ile İlgili Bilgiler 82
3.5.2.2. Tarh Zaınanaşıını 183
3.5.2.3. Tarh Zaınanaşımında Süreler ve Sürelerin Durması ile Kesilınesi 184
3.5.2.3.1. Tarh Zamanaşımı Süreleri 84
3.5.2.3.2. Tarh Zamanaşımı Sürelerinin Durması. 185
3.5.2.3.2. 1. Tarh Zamanaşımı Sürelerinin Durması 185
3.5.2.3.2.2. Mücbir Sebep 186
3.5.2.3.3. Tarh Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi 187
3.5.3. Terkin 187
3.5.4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 188
3.5.4.l. Vergi Hatası Kavramı. 188
3.5.4.1.1. Hesap Hataları 188
3.5.4.1.2. Vergilendirme Hataları 189
3.5.4.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması. 190
3.5.4.3. Düzeltme Talebi ve Re'sen Düzeltme 191
3.5.4.4. Düzeltme Taleplerinin İncelenmesi ve Düzeltme 191
3.5.4.5. Şikayet Yolu ile Başvuru 191

DÖRDÜNCÜ KISIM
VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER

4.1. SÜRELER 195
4.1.1. Sürelerin Sınıflandırılması 195
4.1.1.1. Süreyi Koyan Kuruluşlar Bakımından Süreler 195
4.1.1.1.1. Kanuni Süreler 195
4.1.1.1.2. İdari Süreler 196
4.1.1.1.3. Yargısal Süreler 197

4 .12. Hukuki Nitelikleri Bn kı11ı1c.Ion SUre1e•r 197
4.1.1.2.1. Hık DUşilıilcll SUreler..... 197
4.1.1. :2.2. Dllzenlcyici Sureler 197
4.1.1.2.3. Vergi Ödevlerine İlişkin SUrclcr..... 198
4.1.1.2.4. Diğer Süreler 198
4.1.2. Surelerin Hesaplanması. 198
4.1.3. Sürelerin Uzaması 199
4.1.3.1. Mücbir Sebep Hallerinde Sürelerin Uzaması 199
4.1.3.2. Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması 99
4.1.3.3. Zor Durumda Olma Halinde Sürelerin Uzaması..... 200
4.2. DEĞERLEME 200
4 I. Değerleme Ölçüleri..... 201
4.2.2. İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme 203
4.3. AMORTİSMANLAR..... 208
4.3.1. Mevcutlarda Amortisman..... 208
4.3.1.1. Amortisman Şartları..... 208
4.3.1.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri..... 208
4.3.1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi 208
4.3.1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi..... 209
4.3.1.2.3. Fevkalade Amortisman..... 210
4.3.l.2.4. Madenlerde Amortisman 21O
4.3.1.3. Amortisman Uygulama Esasları..... 210
4.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman (Karşılıklar)..... 211
4.3.2.l. Alacaklarda Amortisman.....21l
4.3.2.1.1. Karşılık Ayırmada Genel Esaslar 211
4.3.2.1.2. Değersiz Alacaklar 211
4.3.2.1.3. Şüpheli Alacaklar 212
4.3.2.2. Sermayede Amortisman 213
4.3.3. Aktifleştirilen Giderlerde Amortisman 213

BEŞİNCİ BÖLÜM
VERGİ CEZA HUKUKU

5.1. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TARİHİ GELİŞİMİ.... 217
5.2. VERGİ SUÇLARININ TÜRLERİ..... 218
5.2.1. İdari Vergi Suçları..... 218
5.2.1.1. Vergi Ziyaı (Kaybı) Suçu 218
5.2.1.1.l. Vergi Kaybı Suçunun Maddi Unsuru..... 218
5.2.1.1.2. Vergi Kaybı Suçunun Manevi Unsuru 219
5.2.I.1.3. Vergi Kaybı Suçunun Cezası.....221

5.2.l.2. UsulsllzlOk uçlnrı 222
5.2.1.2.1. UsulsllzlUk Suçlarının Maddi Unsuru 222
5.2.1.2.2. UsulsUzlUk Suçunun Mnncvi Unsuru..... 224
5.2.1.2.3. UsulsUzlUk Suçlarının Cc:wlnrı 225
5.2.2. Kunnısnl Vergi Suçları..... 226
5.2.2. l. Knçnkçılık suçu 226
5.2.2.l. l. Kaçakçılık Suçunun Mnddi Unsuru 227
5.2.2.l.2. Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsuru 229
5.2.2.l.3. Kaçakçılık Suçunun Cezası..... 232
5.2.3. Görevden Doğan Suçlar 233
5.2.3.l. Vergi Gizliliğine Uymama Suçu..... 233
5.2.3.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu 233
5.2.4. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Suçlar 233

5.3. CEZA SORUMLUSU OLANLAR..... 234
5.3.l. İdari Vergi Suçlarında Sorumlu Olanlar..... 234
5.3.1.1. Gerçek Kişilerde 234
5.3.1.2. Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu..... 234
5.3.2. Kamusal Vergi Suçlarında Sorumluluk..... 236
5.3.3. Görevden Doğan Suçlarda Sorumluluk..... 237

5.4. BİRLEŞME (İÇTİMA) TEKRARLANMA (TEKERRÜR) VE KATILMA (İŞTİRAK)..... 238
5.4.1. Birleşme Konusunda Genel Bilgi 238
5.4.2. Tekrarlanma Konusunda Genel Bilgi..... 239
5.4.3. Katılına Konusunda Genel Bilgi..... 240
5.4.4. Vergi Hukukunda Birleşme..... 241
5.4.4.l. İdari Vergi Suçlarında Birleşme I
5.4.4.1.1. Tek Fiil ile Çeşitli Vergi Suçları İşlenmesi..... 241
5.4.4.1.2. Ayrı Fiillerle Ayrı Vergi Suçu İşlenmesi.... 243
5.4.4.1.2.1. Ayrı Fiillerle Başka Türden Vergi Suçları İşlenmesi..... 243
5.4.4.1.2.2. Ayrı Fiillerle Aynı Türden Birkaç Vergi Suçu İşlenmesi .. 243
5.4.4.2. Kamusal Vergi Suçlarında Birleşme..... 244
5.4.5. Vergi Hukukunda Tekrarlanma (Tekerrür)..... 245
5.4.5.1. İdari Vergi Suçlarında Tekrarlanma 245
5.4.5.2. Kamusal Vergi Suçlarında Tekrarlanma 247
5.4.6. Birleşmeme 247
5.4.7. Vergi Hukukunda Katılma (İştirak)..... 248

5.5. İDARİ VERGİ CEZALARJNIN KESİLMESİ VE KAÇAKÇILIK SUÇLARJNIN CEZALANDIRILMASINDA USUL.....249
5.5.1. İdari Vergi Cezalarının Kesilmesi.....249
5.5.2. Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmalarında Usul.....249
5.6. VERGİ CEZALARININ KALKMASI..... 250
5.6.1. Ödeme..... 250
5.6.2. Yanılma Görüş Değişikliği ve izahata Davet..... 251
5.6.3. Pişmanlık ve Islah..... 252
5.6.4. Ölürrı..... 255
5.6.5. Mücbir Sebep..... 255
5.6.6. Zamanaşımı..... 256
5.6.7. Vergi Cezalarmda Yapılan Hatalar..... 257
5.6.8. Uzlaşına..... 258
5.6.9. Cezalarda indirin1..... 259
5.6.1O. Vergi Cezalarının Affi..... 262

ALTINCI KISIM

VERGİYARGI HUKUKU

6.1. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNÜNÜN GENEL GÖRÜNÜ"MÜ.....267
6.2. VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTSEL YAPI.....268
6.2.1. Vergi Yargısında Görevli İdari Yargı Kuruluşları.....268
6.2.1.1. Vergi Mahkemeleri.....268
6.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....268
6.2.l.3. Danıştay..... 269
6.2.I.3.I. Danıştay Konusunda Genel Bilgi..... 269
6.2.1.3.2. Vergi Yargısı ile İlgili Daire ve Kurullar..... 270
6.2.I.3.2.1. Daireler..... 270
6.2.1.3.2.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu... 270
6.2.1.3.2.3. İçtihatları Birleştirme Kurulu.. 271
6.2.2. Vergi Yargısı ile İlgili Diğer Yargı Kuruluşları..... 271
6.2.3. Yargı Kuruluşlarında Görev Alanlar..... 272
6.2.3.1. Vergi Yargı Kuruluşlarında Görev Yapanlar Konusunda Genel Bilgiler..... 272
6.2.3.2. Vergi Yargı Kuruluşlarında Görev Yapan Kişilerin Görevlerinin Engellenmesi..... 272
6.2.3.2.1. Hakimlerin Davaya Bakmaktan Yasaklılığı ve Reddi..... 272
6.2.3.2.2. Davadan Yasaklılık ve Reddin Sonuçlan..... 273

6.2.3.2.3 Vergi Yargılamasında Çekinme ve Ret.....273
6.3. YERGİ YARGILAMA USULÜ.....274
6.3.1. Yergi Yargısında Hakim Olan İlkeler Ve Yergi Yargısının Dayanağını Oluştman Mevzuat. 274
6.3.1.1. Yergi Yargısında Hakim Olan İlkeler.....274
6.3.1.2. Vergi Yargısının Dayanağını Oluşturan Mevzuat.....275
6.3.2. Yergi Davalarının Hukuki Niteliği..... 275
6.3.3. Yergi Davasının Konusu..... 277
6.3.4. Vergi Davasının Tarafları 278
6.3.4.l. Davacı..... 278
6.3.4.2. Davalı..... 278
6.3.4.3. Tarafların Değişmesi..... 278
6.3.4.4. Üçüncü Kişilerin Taraflar Arasında Yer Alması..... 279
6.3.4.4.l. Davaya Katılma..... 279
6.3.4.4.2. Davanın İhbarı (Duyurulması)..... 280
6.3.5. Davanın Açılması..... 280
6.3.5.1. Davanın Görevli ve Yetki Yetkili Mahkemeye Açılınası.....281
6.3.5.1.1. Görevli Mahkeme.....281
6.3.5.1.2. Yetkili Mahkeme.....281
6.3.5.1.3. Görev ve Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi.....282
6.3.5.1.4. Genel Yetki Kuralından Ayrılmayı Gerektiren Dununlar..... 282
6.3.5.1.4.1. Merci Tayini 282
6.3.5.1.4.2. Bağlantılı Davalar 283
6.3.6. Dava Açn1a Süreleri..... 285
6.3.6.1. Dava Açma Sürelerinin Başlaması..... 285
6.3.6.2. Sürenin Durması ve Uzaması..... 286
6.3.6.2.1. Sürenin Durması..... 286
6.3.6.2.2. Sürenin Uzaması..... 286
6.3.6.3. Dava Dilekçesinde Yer Alması Gereken Bilgiler. 287
6.3.6.4. Dilekçelerin Verileceği Yerler 287
6.3.6.5. Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller.....287
6.3.6.5.l. Birden Çok İşleme Karşı Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller.....288
6.3.6.5.2. Birlikte Dava Açılması..... 288
6.3.6.6. Dava Dilekçeleri Üzerine Yapılacak İşlem..... 288
6.3.7. Dava Açmanın Sonuçları 288
6.3.7.1. Yürütmenin Durdurulması. 289

6.3.7.1.1. Vergi Mahkemelerinde Vergi Davası Açılmasının Yürütmeyi Durdurması 289
6.3.7.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'a Açılan Vergi Davalarında Yürütmenin Durması 290
6.3.7.1.3. Yürütmeyi Durdurmada Usu! 290
6.3.7.2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi 291
6.3.7.3. Derdestlik 291
6.3.7.4. Hüküm Verme 292
6.3.8. Davanın Görüşülmesi ve Karar 292
6.3.8. l. Davanın Görüşülmesi 292
6.3.8.l. 1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme 292
6.3.8.l.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar 293
6.3.8.1.3. Tebligat ve Cevap 294
6.3.8.l.4. Duruşma 294
6.3.8.l.5. Dosyaların İncelenmesi 295
6.3.8.2. Karar 296
6.3.8.2.l. Davaların Karara Bağlanması 296
6.3.8.2.2. Kararların Uygulanması 297
6.3.8.2.3. Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilınesi 298
6.3.8.2.3.1. Açıklama 298
6.3.8.2.3.2. YanlışlıkJarın Düzeltilmesi 298
6.3.9. Kanun Yolları. 299
6.3.9.1. Olağan Kanun Yolları. 299
6.3.9.1.1. İstinaf ve Temyiz 299
6.3.9.1.1.1. İstinaf 300
6.3.9.1.1.2. Temyiz 301
6.3.9.1.1.3. Kanun Yolları 305
6.3.9.1.1.4. Kanun Yararına Temyiz 305
6.3.9.1.1.5. Yargılamanın Yenilenmesi 305
6.4. VERGİ YARGILAMASINDA DELİL VE İSPAT 307
6.4.1. Delil 307
6.4.1.1. Vergi Yargılama Hukukunda Delillerin Re'sen Tespit Edilebilmesi 308
6.4.1.2. VUK'nın Delil ile İlgili Düzenlemeleri 308
6.4.1.3. Delillerin Toplanması ve Tespit Edilmesi 309
6.4.2. İspat 309

YEDİNCİ KISIM

VERGİ İCRA HUKUKU

7.1. VERGİ İCRA HUKUKU KONUSUNDA GENEL BİLGİLER 313

7.1.1. Vergi İcra Hukukunun Kısaca Tarihi Gelişimi 313
7.1.2. Vergi Alacaklarının Zorla Tahsili Konusunda Ayrı Bir İcra Hukukunun Gerekliliği 314
7.1.3. Vergi icra Hukukunun Niteliği 315

7.2. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI. 316
7.2.1. Mükelleften Teminat ve Kefil Gösterilmesinin İstenilmesi 317
7.2.1.1. Teminat İsteme 317
7.2.1.2. Kefil Gösterilmesinin İstenilmesi 318
7.2.2. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Yoluna Başvurma 319
7.2.2.1. İhtiyati Tahakkuk 319
7.2.2.2. İhtiyati Haciz 320
7.2.3. Diğer Güvenlik Önlemleri 321
7.2.3.1. Vergi Alacaklarında Rüçhan Hakkı. I
7.2.3.2. Vergi Sorumlularının ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu I
7.2.3.3. Vergi Alacağının İadesinde Yapılacak Mahsuplar (Takas) 322
7.2.3.4. Bazı Tasarruflar Hakkında İptal Davası Açılması 323
7.2.3.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 324
7.2.3.6. Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketlerin Tasfiyesini Talep Etme 325
7.2.3.7. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluklarının Genişletilmesi 325
7.2.3.8. Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumlulukları 325
7.2.3.9. Şirketlerin Birleşmesi, Bölünmesi, Devri ve Şekil Değiştirmesi Halinde Sorumluluk 326
7.2.3.10. Mirasçıların Sorumluluğu 326

7.3. VERGİ BORÇLUSUNA TANINAN KOLAYLIKLAR 326
7.3.1. Tecil 327
7.3.2. Yürütmenin Yargı Kuruluşlarınca Durdurulması. 327
7.3.3. Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması 328
7.3.4. Terkin 328
7.3.4.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin 328
7.3.4.2. Tahsil İmkansızlığı Nedeniyle Terkin 329
7.3.5. Zamanaşırnı 329

7.4. GECİKME ZAMMI 330

7.5. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ 332
7.5.1. Cebren Tahsil Konusunda Genel Bilgiler 332
7.5.2. Ödeme Emri 332

7•.¯:ı.¯_’.l. Ödeme Emri Uygulaması 332
.:7>¯·-? · ¯·. Ödeme Emrı˙ne l•tı˙raz .....–.,..../' 333
7.5.3. Mal Bildiriıni 334
7.5.4. Cebren Tahsil Yolları 335
7.5.4.l. Teminatm Paraya Çevrilmesi ve Kefilin Takibi 335
7.5.4.1.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi 335
7.5.4.1.2. Kefilin Takibi.....335
7.5.4.2. Haciz.....335
7.5.4.2.I. Haciz Konusunda Genel Bilgi 335
7.5.4.2.2. İstihkak İddiaları. 336
7.5.4.2.2.1. Borçlunun Elindeki Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiaları 336
7.5.4.2.2.2. Üçüncü Şahıs Elindeki Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiaları 337
7.5.4.2.2.3. İstihkak İddialarına Karşı Dava Açılması 337
7.5.4.2.3. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak.....337
7.5.4.2.4. Haczedilemeyecek Mallar 338
7.5.4.2.5. Haczin Sonuçları..... 338
7.5.4.2.6. Aciz Hali 339
7.5.4.2.7. Menkul Malların Haczi ve Satışı..... 340
7.5.4.2.7.1. Menkul ve Gayrimenkul Kavramı 340
7.5.4.2.7.2. Menkul Malların Haczi 340
7.5.4.2.7.3. Menkul Malların Satışı. 342
7.5.4.2.8. Gayrimenkul Malların Haczi ve Satışı 343
7.5.4.2.8.1. Gayrimenkul Malların Haczi 343
7.5.4.2.8.2. Haciz Edilen Gayrimenkul Malların Satışı 343
7.5.4.3. İflas Yolu ile Takip ve Konkordato.....345
7.5.4.3.1. İflas Yolu ile Takip.....345
7.5.4.3.2. Konkordato 346

ÜÇÜNCÜ KITAP

VERGİÖZELHUKUKU(ÖZELHÜKÜMLE

BİIUNCİ KISIM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER - I

GELİR VERGİSİ

1.1. VERGİSİNİN TEORİK ESASLARl 353

1.1.1. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi 353

1.1.2. Gelir Vergisinin Teorik Yapısı. 354

1.1.3. Gelir Vergisinin Uygulama Türleri 354

1.1.4. Gelir Kavramı 355

1.2. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET 356

1.2.1. Gelir Vergisinin Konusu 356

1.2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geliri Kabul Ediş Şekli 356

1.2.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelirin Özellikleri 357

1.2.1.3. Geliri Oluşturan Unsurlar 358

1.2.2. Gelir Vergisinin Mükellefi 359

1.2.2.1. Mükellef Kavramı 359

1.2.2.2. Mükellef Türleri 359

1.2.2.2.1. Tam Mükellefler 359

1.2.2.2.2. Dar Mükellefler 360

1.2.2.2.3. Tam ve Dar Mükellef Olmanın Sonuçları ... 361

1.2.2.2.3.1. Tam ve Dar Mükellef Olmanın Getirdiği Esas Sonuç 362

1.2.2.2.3.2. Diğer Sonuçlar 362

1.2.3. Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay 362

1.2.3.1. Genel Olarak Vergiyi Doğuran Olay 362

1.2.3.2. Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi. 363

1.3. TİCAR.İ KAZANÇ 364

1.3.1. Ticari Kazanç Sayılan Gelirler 364

1.3.1.1. Genel Olarak Ticari Kazanç 364

1.3.1.2. Özel Olarak Ticari Kazanç Sayılan Gelirler 366

1.3.1.3. Şirket Ortaklarının Ticari Kazanç Sayılan Gelirleri 367

1.3.2. Ticari Kazancın Tespit Usulleri 369

1.3.2.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti 369

1.3.2.1.1. Geliri Bilanço Esasına Göre Tespit Edilenler 369

l.3.2.1.2. Ticari Bilanço ve Vergi Bilançosu (Mali Bilanço) Ayırımı....369
1.3.2.1.3. Öz Sermaye Kavraını....370
1.3.2.2. İşletme Hesabı Esasma Göre Ticari Kazancın Tespiti....373
1.3.2.3. Birden Fazla Yıl Süren İnşaat ve Onarma İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti....374
1.3.2.3.1. İşinNiteliği....374
1.3.2.3.2. Tespit Usulü....374
1.3.2.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler....375
1.3.2.4.1. İndirilebilecek Giderler....376
l.3.2.4.2. İndirilemeyecek Giderler....377
1.3.2.5. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti....378
1.3.2.5.1. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları....379
1.3.2.5.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları....379
1.3.2.5.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları....380
1.3.2.5.2. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespit Şekli...381
1.3.2.5.3. Basit Usule Tabi Olma Şartlarının Kalkınası....381
1.3.2.6. Ticari Kazancın Yarı Götürü Usulle Tespiti (Dar Mükellefiyete Tabi Ulaştırma İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti)....382
1.3.3. Ticari Kazançlarda Muafiyet ve İstisnalar....382
1.3.3.1. Esnaf Muaflığı....383
1.3.3.2. Dar Mükellefiyette İhracat İstisnası....384
1.3.3.3. Ticari Kazançla İlgili Diğer İstisnalar....384

İKİNCİ KISIM
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER - il
GELİR VERGİSİ

2.1. ZİRAİ KAZANÇ....389
2.1.1. ZİRAİ KAZANÇ KAVRAMI....389
2.1.1.1. Zirai Faaliyet....389
2.1.1.2. Zirai İşletme Çiftçi ve Ürün....390
2.1.2. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi....391
2.1.2.1. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilınesi....392
2.1.2.1.1. Zirai Kazancını Gerçek Usulde Tespit Edenler....392
2.1.2.1.2. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespiti....392

2.I.2.1.2. I. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti 392
2.I.2.I.2.2. Zirai Kazancın Zirai işletme Hesabı Esasına Göre Tespiti ... 393
2.1.2.1.2.3. Hasılat ve Giderler 393
2. I .2.I .2.4. Gerçek Usulde Zirai Kazancın Tespitinde İşletme Büyüklüğü **Ölçüsü..... 394**
2. 1.2.2. Zirai Kazancın Stopaj Yolu ile Vergilendirilmesi 395
2.1.3. Zirai Kazançlarda İstisnalar (Teşvik İkramiyesi İstisnası)..... 395

2.2. SERBEST MESLEK KAZANCI 396
2.2.1. Serbest Meslek Kazancı Kavramı 396
2.2.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti 399
2.2.2.1. Serbest Meslek Kazancının Gerçek Usulde Tespiti 400
2.2.2.2. Hasılat ve Giderler 400
2.2.2.2.1. Hasılat 400
2.2.2.2.2. Giderler 402
2.2.2.2.2.1. İndirilebilecek Giderler 402
2.2.2.2.2.2. İndirilemeyecek Giderler..... 403
2.2.2.3. Gerçek Usulde Vergilendirilenlerin Ödev ve Sorumlulukları 403
2.2.3. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflık ve İstisnalar 404
2.2.3.1. Telif Kazançları İstisnası 404
2.2.3.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 404
2.2.3.1.2. İstisnaya Konu Olan Eserler 404
2.2.3.1.3. İstisnanın Uygulanması 405
2.2.3.2. Sergi ve Panayır İstisnası. 405
2.2.3.3. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci ve Rehberlerin Vergiden Muaf Tutulmaları 405

2.3. ÜCRET..... 406
2.3.1. Ücret Kavramı..... 406
2.3.1.1. Genel Olarak Ücret Kavramı. 406
2.3.1.2. Özel Olarak Ücret Sayılan Gelirler..... 407
2.3.2. Ücretin Tespiti 408
2.3.2.1. Ücretin Gerçek Usulde Tespiti 409
2.3.2.1.1. Ücretleri Gerçek Usulde Tespit Edilecekler. 409
2.3.2.1.2. Ücretin Gerçek Usulde Tespit Şekli..... 409
2.3.2.1.2.1. Gayri Safi Ücret 409
2.3.2.1.2.2. İndirimler..... 410
2.3.2.1.2.3. Asgari Geçim İndirimi 411
2.3.2.2. Diğer Bazı Ücretlilerde Ücretin Tespiti 412

2.3.2.2.1. Ücretleri Asgari Ücrete Bağlı Olarak Tespit Edilecekler 413
2.3.2.2.2. Diğer Ücretlerde Ücretin Tespit Şekli 413
Muafiyet Ve İstisnalar....413
2.3.3. I. Diplomat Muaflığı....414
2.3.3.2. Ücret İstisnası....414
2.3.3.3. Diğer İstisnalar 415
2.4. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI 416
2.4. I. Gayrimenkul Kavramı.... 416
2.4.1.1. Türk Medeni Kanunu'nda Gayrimenkul Kavramı 416
2.4.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Gayrimenkul Kavramı 416
2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Mükellefi 416
2.4.3. Gayrimenkul Sermaye İradının Konusu 417
2.4.4. Gayrimenkul Sermaye İradının Tespiti.... 418
2.4.4.1. Hasılat. 418
2.4.4.1.1. Hasılatın Tahsil Zamanı 418
2.4.4.1.2. Hasılatın Tahsil Şekli 418
2.4.4.1.3. Emsal Kira Bedeli 419
2.4.4.1.3.1. Emsal Kira Bedelinin Uygulanacağı Durumlar.... 419
2.4.4.1.3.2. Emsal Kira Bedelinin Tespiti .. 419
2.4.4.1.3.3. Emsal Kira Bedeli Esasının Uygulanmayacağı Durumlar ... 420
2.4.4.2. Giderler 420
2.4.4.2.1. Gerçek Giderlerin İndirilmesi.... 420
2.4.4.2.2. Götürü Gider İndirimi 421
2.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna.... 422
2.5. MENKUL SERMAYE İRADI.... 422
2.5.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı 422
2.5.1.I. Menkul Kavramı. 423
2.5.1.2. Genel Olarak Menkul Sermaye İradı 423
2.5.1.3. Özel Olarak Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler.... 423
2.5.1.4. Menkul Sermaye İradi Kabul Edilmeyen Gelirler 426
2.5.2. Menkul Sermaye İradının Tespiti 427
2.5.2.1. Elde Etme 427
2.5.2.2. Safi İrat.... 428
2.5.3. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi.... 428
2.5.4. Menkul Sermaye İratlarında İstisna.... 429
2.6. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR.... 430
2.6.l. Diğer Kazanç ve İratlar Konusunda Genel Bn_giler 430

2.6-. I>eğe_r Anışı Kazançları 430
2.6_.ı. \ ergilendirilecek Değer Artışı Kazançları..... 430
-.*6.1.1.* Vergilendirilmeye◆k Değer Artışı Kazançları 432
2.63. .◆ Kazançlar 434

ÜÇÜNCÜ KISIM
GELİR ÜZERTh1DEN ALINAı◆ VERGİLER - III
GELİR VERGİSİ

3.1. GELİRİN BEYA..Nl ····· 439
3. l. l. Be)a.Il Esası..... 439
3.1.2. Beyanname Türleri 439
3.1.2.I. Yıllık Beyanname..... 439
3.1.2.1.1. Gelirin Toplanması..... 439
3.1.2.1.2. Toplama Yapılmayan Haller 440
3.1.2.1.2.1. Tam Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller.....440
3.1.2.1.2.2. Dar Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller..... 441
3.1.2.1.3. Gelirden Yapılacak Mahsup ve İndirimler ... 441
3.1.2.1.3.1. Zararların Mahsubu 442
.-..'.1.?-.1.-..'.?-. D i g er 1n· d.iriml.er ..... 44".",
3.1.2.1.4. Verginin Hesap Edilmesi 446
3.1.2.1.5. Yıllık Beyannamenin Verilmesi..... 446
3.1.2.1.5.1. Yıllık Beyannamenin Verilme **Zamanı..... 446**
3.1.2.1.5.2. Yıllık Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi 446
3.1.22. Muhtasar Beyanname 447
3.1.22.1. Verginin Kaynakta Kesilmesi.....447
3.1.2.2.2. Kaynakta Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu 448
3.1.2.2.2.1. Kaynakta Kesinti Yapmak Zorunda Olanlar 448
3.1.2.2.2.2. Kaynakta Kesinti Yapma Zorunda Olanların Sorumluluğu.....448
3.1.2.2.3. Kaynakta Kesintiye Tabi Ödemeler ve Kesinti Oranları 448
3.1.2.2.4. Vergi Kesintisine Tabi Olmayan Gelirler.....450
3.1.2.2.5. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi 451
3.1.2.3. Münferit Beyanname 452

3.1.2.3.I. Münferit Beyanname Verecek Olanlar 452
3.1.2.3.2. Münferit Beyanname ile Bildirilecek Kazanç ve İratlar 453
3.1.2.3.3. Münferit Beyannamenin Verilmesi 453

3.2. VERGİNİN TARH TAHAKKUK VE TAHSİLİ 454
3.2.1. Verginin Tarhı 454
3.2.1.l. Tarh Yeri 455
3.2.I.2. Tarhiyatın Muhatabı 456
3.2.I.3. Vergilendirme Dönemi 456
3.2.1.4. Tarh Zamanı 457
3.2.I.5. Vergi Tarifesi 457
3.2.1.6. Mahsuplar 458
3.2.1.6.1. Vergi Kesintisinin ve Diğer Ücretlerin Vergisinin Mahsubu 458
3.2.1.6.2. Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu 459
3.2.1.6.3. Peşin (Geçici) Verginin Mahsubu 459
3.2.I.6.4. Asgari Geçim İndirimi 461
3.2.1.6.5. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlara Yapılan Ödemeler Üzerinden Geçekleştirilen Kesintilerin Mahsubu 461
3.2.2. Verginin Tahakkuku 462
3.2.3. Verginin Ödenmesi ve Taksitler 462

DÖRDÜNCÜ KISIM
KURUMLAR VERGİSİ

4.1. KURUMLAR VERGİSİ KONUSUNDA GENEL BİLGİLER 467
4.1.1. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi 467
4.1.2. Kurumlar Vergisnin Niteliği 468
4.1.3. Gelir Vergisinden Ayrı Bir Kurumlar Vergisinin Gerekli Olup Olmadığı Konusunda İleri Sürülen Görüşler 469
4.1.3.1. Kurumlar Vergisine Gerek Olmadığını Savunan Görüş 469
4.1.3.2. Kurumlar Vergisinin Gerekliliğini Savunan Görüşler 469
4.1.4. Türk Kurumlar Vergisinde Benimsenen Görüş 471
4. I.4. Kurumlar Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sistemler 473

4.2. TÜRK KURUMLAR VERGİSİ 474
4.2.1. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri ve Kurumlar Vergisinde Mükellef Türleri 474
4.2.1.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri 474

4.2.1.2. Mükellef Türleri 478
4.2.1.2.1 Tam Mükellefler 478
4.2.1.2.2. Dar Milkellefler 478
4.2.2. Verginin Konusu 479
4.2.3. Vergiyi Doğuran Olay 480
4.2.4. Muafiyet ve İstisnalar 480
4.2.4.1. Muafiyetler 480
4.2.42. İstisnalar 481
4.3. TA.ı\1 MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME SÜRECİ 487
4.3.1. Tam Mükellefiyette Matrahın Tespiti 487
4.3.1.1. Genel Olarak Matrahın (Kurum Kazancının) Tespiti 487
4.3.1.2. Kurum Kazancının Tespitinde Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı 488
4.3.1.3. İndirilecek Giderler ve İndirimler 490
4.3.1.3.1. GVK'da Yer Alan İndirilecek Giderler 490
4.3.1.3.2. KVK'da Yer Alan İndirilecek Giderler 491
4.3.1.3.3. Zarar Mahsubu 492
4.3.1.3.4. Diğer İndirimler 493
4.3.1.4. Kabul Edilmeyen İndirimler. 496
4.3.1.4.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler. 496
4.3.1.4.2. Örtülü Sermaye 498
4.3.1.4.2.1. Örtülü Sermaye Sayılmanın Koşulları 498
4.3.1.4.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamına Girmeyen Borçlanmalar 499
4.3.1.4.2.3. Örtülü Sermaye Sayılmanın Sonuçları 499
4.3.1.4.3. Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı 500
4.3.2. Tam Mükellefiyette Verginin Beyanı 501
4.3.2.1. Yıllık Beyanname 502
4.3.2.2. Muhtasar Beyanname 502
4.3.3. Özellik Gösteren Durumlar (Tasfiye - Birleşme- Devir- Bölünme ve Hisse Değişimi) 505
4.3.3.1. Tasfiye 505
4.3.3.2. Birleşme 507
4.3.3.3. Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi 507
4.3.3.4. Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme 509
4.3.4. Verginin Tarhı 509
4.3.5. Verginin Ödenmesi 510

4.4. DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLENDİRME SÜRECİ..... 511
4.4.1. Dar Mükellefiyette Matrahın Tespiti.....•····· 51 !
4.4.2. Dar Mükellef Yabancı Ulaştınna Kuıumlarında Kurum Kazancının Tespiti..... 513
4.4.3. Dar Mükellefiyette Verginin Beyanı..... 513
4.4.3.1. Yıllık Beyanname..... 514
4.4.3.2. Muhtasar Beyanname 514
4.4.3.3. Özel Beyanname..... 515
4.4.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku..... 515
4.4.5. Verginin Ödenmesi 516

4.5. ORTAK HÜKÜMLER..... 516
4.5.l. Kurumlar Vergisi Ve Geçici Vergi Oranı..... 516
4.5.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu 517
4.5.3. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu..... 518

BEŞİNCİ KISIM
HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

5. I. HARCAMA VERGİLERİNİN TEORİK ESASLARI.....523
5.1 .1. Harcama Vergilerinin Tarihi Gelişimi.....523
5.1.2. Harcama Vergilerinin Niteliği.....524
5.1.3. Harcama Vergilerinin Uygulama Biçin1leri.....525
5.1.3.1. Tek Aşamada Alınan Harcama Vergileri.....526
5.1.3.1.1. Üretim Vergileri.....526
5.1.3.1.2. Toptan Ticaret Vergileri 527
5.1.3.1.3. Perakende Ticaret Vergileri 527
5.1.3.2. Çok Aşamada Alınan Harcama Vergileri.....528
5.1.3.2.1. Çok Aşamalı Gayri Safi Harcama Vergileri 528
5.1.3.2.2. Çok Aşamalı Safi Harcama Vergileri (Katma Değer Vergisi)..... 530
5.1.3.2.2.1. Katma Değer Vergisinin Niteliği..... 530
5.1.3.2.2.2. Katma Değer Vergisinin Matrah Tespit Yöntemleri..... 530
5.1.3.2.2.3. Katma Değer Vergisinin Hesaplanma Yöntemleri..... 532
5.1.3.2.2.4. Katma Değer Vergisinin Yararlan ve Sakıncaları..... 532
5.1.3.3. Özel Tüketim Vergisi..... 534
5.1.3.3.1. Özel Tüketim Vergisinin Varlık Nedenleri .534

5.I.3.3.2. Özel TUkctlın Vergilerinin Uygulunış
Şcki]lcri **534**

5.2. TÜRK KATMA DEÔER VEROlSi..... 535

5,2,1. Mtlkcllcfiyct **535**

5.2.1.I. VergininKonustı **535**

5.2,l.1,1. Vergiye Tabi işlemler 535

5.2.1.1.2. Vergiye Tabi işlemlerin TUrkiye'dc Ynpılması..... 536

5.2.1.1.3. Teslim ve Hizmet 537

5.2.1.1.3.1. Tesliın 537

5.2.1.1.3.2. Hizmet..... 538

5.2.1.2. Verginin MUkellefi 538

5.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay..... 539

5.2.1.4. Katma Değer Vergisinde İstisnalar..... 540

5.2.1.4.1. İhracat İstisnası I

5.2.1.4.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna..... 541

5.2.1.4.3. Taşımacılık İstisnası 542

5.2.1.4.4. Diplomatik İstisnalar 542

5.2.1.4.5. İthalat İstisnası 543

5.2.1.4.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar..... 543

5.2.1.4.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar. 543

5.2.1.4.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar 544

5.2.1.4.6.3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar 544

5.2.1.4.7. Diğer İstisnalar..... 544

5.2.1.5. İstisnadan Vazgeçme 545

5.2.2. Matrah 546

5.2.2.1. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah 546

5.2.2.2. İthalatta Matrah..... 546

5.2.2.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah 547

5.2.2.4. Özel Durumlarda Matrah..... 547

5.2.2.5. Matraha Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar..... 547

5.2.2.6. Emsal Bedel ve Emsal Ücret..... 548

5.2.3. Oran..... 548

5.2.4. İndirim..... 549

5.2.4.1. Vergi İndiriıni 549

5.2.4.2. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim 550

5.2.4.3. Kısmi Vergi İndirimi 550

5..2.4.4. indirilemeyecek Kotınn Değer Vergisi 551
5..2.5. Verginin Tarhı ve Ödenmesi ..... 55)
5..2.5.1. Verginin Turlu 55l
5.2.5.1.1. Vcrgilendinı1e Dönemi ve Beyan 551
5.2.5.1.1.1. Vergilendirme Dönemi 551
5.2.5.1.1.2. Beyan 552
5.2.5.1.2. Tarh İşlemleri 552
5.2.5.1.3. Tarhiyatın Muhatabı 553
5.?.=>.?. Vergınin Ödenmesı 553
5.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ 554
5.3.I. Mükellefiyet 554
5.3.I.1. Verginin Konusu 554
5.3.I.2. Mükellef ve Vergi Sorumlusu 555
5.3.I.3. Vergiyi Doğuran Olay 556
5.3.1.4. İstisnalar 556
5.3.1.4.1. İhracat İstisnası 556
5.3.I.4.2. Diplomatik İstisna 557
5.3.1.4.2. Diğer İstisnalar 557
5.3.1.5. Verginin Tecili, Vergi İndirim ve İstisnalarının Sınırı ... 558
5.3.2. Verginin Matrahı, Oranı veya Tutarı. 558
5.3.2.1. Verginin Matrahı 558
5.3.2.2. Verginin Oranı veya Tutarı. 559
5.3.3. Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi 559

ALTINCI KISIM
SERVET VE SERVET TRANSFERLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

6.1. SERVET VE SERVET TRANSFERLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TEORİK ESASLARI 563
6.1.1. Servet Vergilerinin Tarihi Gelişimi 563
6.1.1.1. Yabancı Ülkelerde 563
6.1.1.2. Türkiye'de 564
6.1.2. Servet Vergilerinin Varlık Nedenleri 565
6.1.2.1. Ödeme Gücü Görüşü 566
6.1.2.2. Fayda Teorisi 567
6.1.2.3. Ayırma İlkesi Görüşü 567
6.1.2.4. Servet Vergilerinin Denetim İşlevi 567
6.1.2.5. Servet Vergilerinin Tamamlama İşlevi. 568
6.1.3. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması 568

6. l.3.l. Servetlerden Alımın Vcrgilcr..... 569
6.1.3.1.1. Genci Servet Vergileri 569
6.1.3.1.2. Kısmi Servet Vcrgileri..... 570
6.1.3.1.2.1. Emlak Vergisi. 570
6.2.l. Binn Vergisi 574
6.2.l. l. Bina Vergisinde MUkellefıyct. 574
6.2.l. 1.1. Verginin Konusu 574
6.2. l. l.2. Verginin Mükellefi 574
6.2.1.l.3. Muaflık ve İstisnalar..... 574
6.2.1.1.3.l. Sürekli Muaflıklar 575
6.2.1.1.3.2. Geçici Muaflıklar 575
6.2.1.2. Verginin Matrahı ve Oranı 576
6.2.1.2.1. Matrahı..... 576
6.2.1.2.2. Oranı 576
6.2.1.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi 577
6.2.1.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku..... 577
6.2.2. Arazi Vergisi 578
6.2.2.1. Arazi Vergisinde Mükellefiyet 578
6.2.2.1.1. Verginin Konusu 578
6.2.2.1.2. Verginin Mükellefi 578
6.2.2.l.3. Muafiyet ve İstisnalar 578
6.2.2.1.3.1. Sürekli Muaflıklar 578
6.2.2.1.3.2. Geçici Muaflıklar 579
6.2.4.1.4. Arazi Vergisinden İstisna 579
6.2.2.2. Verginin Matrah ve Oram 579
6.2.2.2.1. Matrahı..... 579
6.2.2.2.2. Oran 580
6.2.2.3. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi 580
6.2.2.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku..... 580
6.2.3. Bina ve Arsa Vergisine İlişkin Ortak Hükümler 581
6.2.3.1. Bildirim..... 581
6.2.3.2. Vergi Değeri..... 582
6.2.3.3. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler 582
6.2.3.4. Verginin Ödenmesi 583
6.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi..... 583
6.2.2.1 Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu ve Mükellefi..... 583
6.2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarifesi..... 584
6.2.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisnde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi..... 584
6.2.2.4. Tarh Tahakkuk ve Verginin Ödenmesi..... 585
6.1.3.2. Servet Transferlerinden Alınan Vergiler 585

6.1.3.2.1. Karşılıksız Servet Transferleri Üzerinden Alınan Vergiler 585
6.1.3.2.2. Karşılıklı Servet Transferleri Üzerinden Alman Vergiler..... 587
6.1.3.3. Servet Artışı Vergileri 588
6.1.3.3.1. Genel Servet Artışı Vergileri 588
6.1.3.3.2. Özel Servet Artışı Vergileri 588
6.4. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ 591
6.4.1. Mükellefiyet 591
6.4.1.1. Verginin Konusu..... 591
6.4.1.2. Verginin Mükellefi 592
6.4.1.3. Muafiyet ve İstisnalar 592
6.4.1.3.1. Muafiyetler 592
6.4.1.3.2. İstisnalar 592
6.4.2. Matrahın Tespiti..... 593
6.4.2.1. İlk Tarhiyata Esas Olmak Üzere Malları Değerleme..... 593
6.4.2.2. İndirilebilecek Borçlar ve Giderler..... 595
6.4.3. Verginin Beyanı 595
6.4.4. Verginin Tarhı..... 596
6.4.5. Vergi Tarifesi..... 596
6.4.6. Verginin Ödenmesi..... 597
6.4.7. Güvenlik Önlemleri 597
6.4.7.1. Tereke Defteri Yapılması..... 597
6.4.7.2. Teminat Alınması 597

YEDİNCİ KISIM
DİĞER DÜZENLEMELER

7.1 BANKA VE SİGORTA MUAMELERİ VERGİSİ..... 601
7.1.1. Banka ve Sigorta Muameleri Vergisinin Konusu ve Mükellefi 601
7.1.2. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Matrahı ve Oranı..... 602
7.1.3. Banka ve Sigorta Muameleri Vergisinin Tarhı, Tahakkuku ve Ödenmesi..... 603
7.2. DAMGA VERGİSİ..... 603
7.2.1. Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefi 603
7.2.2. Damga Vergisinin Hesaplanması ve Ödenmesi..... 605
7.2.2.l. Damga Vergisinin Hesaplanması 605
7.2.2.2. Damga Vergisinin Ödenmesi..... 606
7.2.2.2.1. Damga Vergisini Ödeme Şekilleri 606

7.2.2.2. 1.l. Makbuz Karşılığında Ödeme 606
7.2.2.2.1 .2. istihkaktan Kesinti Suretiyle Ôdeme.....606
7.2.2.2.1.3. Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme.....606

7.3. BELEDİYELERE ÖDENEN VERGİ, RESİM VE HARÇLAR 607
7.3.1. Belediyelerce Doğrudan Tahsil Edilen Belediye Vergileri.....607
7.3.1.1. ilan ve Reklam Vergisi 607
7.3.1.2. Eğlence Vergisi..... 607
7.3.l.3. Çevre Temizlik Vergisi 608
7.3.2. Başka İdareler Tarafından Tahsil Edilen Belediye Vergileri.....608
7.3.2.l. Haberleşme Vergisi..... 608
7.3.2.2. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi 609
7.3.2.3. Yangın Sigortası Vergisi 609

7.4. BELEDİYE HARÇLARI ····· 609

7.5. GÜ"MRÜK VERGİLERİ·····I
7.5.1. Gümrük Vergisinin Konusu ve Yükümlüsü.....6I I
7.5.2. Gümrük Vergilerinin Hesaplanması, Matrah ve Oranlar.....612

GİRİŞ:

1215 tarihini sosyal alanda öğrenim yapan hemen hemen herkes bu tarihi hatırlar. Yerilen tarih, İngiltere'de Magna Carta denilen belgenin ilan tarihidir. O tarihte İngilere halkı zamanın Kralına karşı hürriyetlerini elde etmek için ayaklanmış ve sonunda da Magna-Carta denilen belgeyi Kral Jonh"a imzalatmayı başarmışlardır.

Bu belge ile İngiltere, Dünya'da ilk kez hürriyetlerini elde eden ülke olmuştur. Doğal olarak burada hüıTiyetlerden söz edilmesine rağmen, kanımızca ve bizi ilgilendirmesi dolayısıyla, sözü edilen belge ile aynı zamanda ilk kez kanunsuz vergi alınmamasının belgeye bağlanmış olduğunu söyleyebiliriz.

Kanımızca, hüıTiyetler, esas olarak ekonomik güç ile sağlanır. Ekonomik gücü sağlayan ilk unsur ise, halkın keyfi vergi ile karşı karşıya kalmaması yoludur. Bu bakımdan, Magna-Carta denilen belgenin imzalanmasında, ilk önce halkın cebinden keyfi şekilde vergi alınmamasının yattığını söyleyebiliriz.

Doğal olarak vergi ile harcamayı sürekli şekilde dengede tutmak gerekir, Eğer, bir ülkede harcamalar keyfi şekilde yapılırsa, sonunda, bir düzene bağlı olmaksızın vergi alınması gerekliliği de ortaya çıkabilir. Ancak, Dünya'da halkın harcamalara önem vermesi gerekliği bilincine. vergi bilincine ulaşmadan dört yüz yıl kadar sonra olmuştur, denilebilir.

Bu bakımdan hemen hemen her devirde vergi, gerek mükelleflerin gerek idare edenlerin üzerinde önemle ve öncelikle durdukları konu olmuştur.

Burada şunu kesinlikle söylemek gerekirse, denilebilir ki, halkın böyle bir bilince sahip olması yönetenlerce sağlanamaz, Bu bilince sahip olunmasının tabandan gelmesi gerekir. Bu da önce yönetilenlerin eğitilmesine bağlıdır.

Yukarıda On Üçüncü Yüzyıldan sonraki kısa tarihi gelişmeyi anlatım konusu yapmamızın esas nedeni de budur.

Bir çalışma yaparken üç hususa değinmek gerekir. Bunları kısaca ifade etmek gerektiğninda şunları söyleyebiliriz:

-Teorik çalışmaların dikkate alınması: Eğer, yapılan konu hakkında daha önce yapılmış teorik çalışmalar varsa önce onların dikkate alınması gerekir. Çünkü teoriler, uzun çalışmaları yansıtır.

-Dünya 'da uygulamalarından gereği kadar örnekler almak: Bilimsel çalışmaların dünyadaki uygulamalardan yararlanmaları kaçınılmazdır. Örneğin, vergi yargı sistemleri üzerinden çalışırken, Fransız idari yargı sistemini mi, ABD'de uygulanan adli yargı sistemini mi, yoksa Almanya'daki bağımsız yargı sistemini mi, dikkate alacağız, gibi.

-Ülke için yararlı olabilecek sistemleri kabullenmek: Esasında yukarıda başlıkları verilen hususların dikkate alınması ve bunların en yararlı olanının

illke uygulmnasında ön planda tutulması da, Uzerinde durulması gereken diğer bir konudur.

Konuyu çalışma alanımız olan vergi konusuna kaydırdığımızda, vergilerin üzerinde çalışmış olan teorik esuslurının var olduğunu görmekteyiz. Bunları yabana atmak mümkün değildir. Bu nedenle, vergilerin teorik çalışmalarından vergi çalışanları oluruk çok büyük yararlar sağlanabilecektir. Aynı düşünceyi dünya Ulkelerindeki sistemlerden yararlanılması hakkında da söyleyebiliriz.

Ne yazıktır ki, ülkemizde vergi düzenlemeleri yapılırken ve konu ile ilgili kitap ve makale gibi çalışmalar yapılırken değinilen hususlar tamamıyla göz ardı edilmektedir. Yapılan çalışmalar hemen hemen sadece mevzuatı yansıtmaktadır. Ülkemizdeki vergileme konusunda üzerinde durulması gerekirken durulmayan başlıca konuları şu şekilde özetleyebiliriz:

Bunlardan bazılarını; Türk vergi sisteminin yapılandırılmasında mükellef psikolojisine yer verilmemesi; plan, program ile vergi politikaları arasında ilişki bulunmaması; vergi kanunlarının değişiminde kanun yapma tekniğine uyulmamış olması; vergi kanunlarının çok sık değişmesi, muafiyet ve istisnaların fazlalığı ve dolaylı vergilerin çokluğu;

meydana getirmektedir. Bütün bunlardan sonra, vergi sisteminin yeni baştan ele alınması gerektiği söylenebilir. Ancak, geçmiş tecrübeler bunun da kesin bir çözüm yolu olmadığını göstermektedir. Bu bakımdan gene en iyi yolun, mevcut vergi sistemini, mümkün olduğu kadar verginin teorik temelleri ile ilişkilendirilerek, revize etmekten geçtiği, söylenebilir.

Değinilen doğrultuda yapılan bu çalışma, üç kitaptan meydana gelmiştir.

-Birinci kitap, kanun yapma tekniğinde mümkün olduğunca uyulması gereken vergi teorisi konularını kapsamıştır. Vergi teorisi ile ilgili esas bilgiler bu bölümde ele alınmıştır. Ancak konularla ilgili bazı teorik bilgileri ise, ilgili konunun bütünlüğünü bozmamak için, ilgili kısımda aktarılmaya çalışılmıştır. Katma değer vergisinin teorik esasları gibi.

-İkinci kitap, vergi genel hukukuna ayrılmıştır. Bu kitap da kendi içinde yedi kısımdan oluşmuştur. Sözü edilen yedi kısım hakkında şu başlıkları sıralayabiliriz

İkinci kitabın birinci kısımda; vergi genel hukuku konusunda genel bilgi verilmiştir.

İkinci kısımda; vergilendirme hukuku konu edilmiştir. Vergilendirme hukukunun bir parçasını meydana getiren verginin tarafları, diğer bir ifadeyle verginin borçlu tarafı ile vergi alacaklısı kapsamlı bir şekilde bu kısımda anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü kısımda; vergilendirme süreci anlatım konusu yapılmıştır. Yani bu kısımda; vergiyi doğuran olay, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku, vergi alacağının ortadan kalkması, konularına oldukça ayrıntılı olarak değinilmiştir.

Dördüncü kısımda; vergi hukuku ile ilgili diğer düzenlemelere yer verilmiştir. Yani bu kısımda; süreler, değerleme, amortismanlar, gereği şekilde ele alınarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Vergi genel hukuku ile ilgili kitabın beşinci kısmında da, vergi suç vecezalarına, diğer bir ifadeyle vergi ceza hukukuna yer ayrılmıştır.

Üzerinde durulan kitabın altıncı kısmında, vergi yargısı yeterince anlatım konusu yapılmıştır.

Yedinci ve son kısımda da vergi icra hukukuna yer ayrılmıştır.

-Üçüncü kitap, vergi özel hukukunu kapsamıştır

Bu kitap da kendi içinde yedi kısma ayrılmıştır:

Birinci kısımda; gelirler üzerinden alınan vergilerin en önemlilerinden olan gelir vergisinin; teorik esasları, gelir vergisinde mükellefiyet, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, ticari kazanç, konularına yer verilmiştir.

Vergi özel hukukunda ilişkin kitabın ikinci kısmı; zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sennaye iradı, menkul sennaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar konularına ayrılmıştır.

Söz konusu kitabın üçüncü kısmında; gelir vergisinde beyan esası, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili konuları anlatılmıştır.

Dördüncü kısımda, gelirler üzerinden alınan ve vergi sistemimizde yer alan kurumlar vergisine yer ayrılmıştır. Bu kısımda; kurumlar vergisinin genel esaslarına, Türk Kurumlar Vergisi ile ilgili (tam mükellefiyette ve dar mükellefiyete vergilendinne) konularına gereği şekilde yer yerilmiştir.

Kitabın beşinci kısmı, harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisi ile özel tüketim vergisine ayrılmıştır.

Altıncı kısımda; servet ve servet transferleri vergisine ayrılmıştır.

Yedinci ve son kısımda da, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile Gümrük Vergisi gibi diğer harcama vergileri ile Belediyeler tarafından tahsil edilen vergi resim ve harçlar, sınırlı bir şekilde anlatım konusu yapılmıştır.

Burada özellikle şuna da değinmek gerekir ki, anlatımlarımız sırasında gerek genel gerek özel vergi hukukuna ilişkin bilgilerin sunumunda kitabın hacmini olmasından daha fazla genişletmemek ve mevzatın çok sık değişmesinin sakıncalarından hiç olmazsa biraz kaçınmak düşüncesiyle, rakamsal bilgilerden kaçınılmaya çalışılmıştır. Değinilen eksikliği giderebilmek için de değerli hocamız Prof.Dr. Erdoğan Öner'in, ülkemizdeki vergilerin tüm ayrıntılarını rakamlar olarak da içeren son yazmış olduğu "Vergi Hukuku" ve "Türk Vergi Sistemi"adlı çalışmalarından çok yararlandık. Bu bakımdan kendilerinde burada teşekkür etmeden geçemeyeceğiz.

Doğal olarak her çalışmada, bazı eksiklikler ve eleştirilecek taraflar bulunabilir. Özellikle vergi mevzuatının çok sık değiştiği günümüzde, değinildiği

ilzere böyle durumlarla çok sık karşılaşılmaktadır. Kitaba son noktayı koydu. ğ.un□uz □n□a dahi, çalışma konusu yapılan mevzuata ilişkili olara□ bazı değişıklıklerının yapıldığına şahit olmaktayız. Bu olumsuz tabloyu ıfade etmek için, şu anda bir öğrencinin, "hocam bunları bize niye öğretiyorsunuz, nasıl olsa sınıftan çıkarken mevzuat değişecek" dediğini hatırlar gibiyim.

Ama bizim görevimiz, hangi şartlar altında olursa olsun, öğrencilerimizi kaynaksız bırakmamaktır.

Bu olumsuz şartlara rağmen kitabımızı basan Yetkin Yaınevi'ne ve özellikle basımda büyük özveri gösteren Muharrem Başer'e burada sonsuz teşekkürlerimizi iletmeyi bir borç bilmekteyiz.

KISALTMALAR

AATlIHK : Amme Alncnklarının Tnhsil UsuHl Hakkındn Kanun

AB : Avrupa Birliği

Bİ◆IK : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

BK : Bakanlar Kurulu

BKK : Bakanlar Kw·ulu Kararı

DK : Danıştay Kanunu

DKK : Değerli Kağıtlar Kanunu

DVK : Damga Vergisi Kanunu

EVK : Emlak Vergisi Kanunu

Gid.VK. : Gider Vergileri Kanunu

GK. : Gümrük Kanunu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HK : Harçlar Kanunu

iiK : İcra İflas Kanunu

İYlJK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KK : Kooperatifler Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

Mad. : Madde

Mük. : Mükerrer

ITVK		lol('ırhı Taşıtlar Vergisi Konunu
ÖT\'K	:	Özel Tüketim ergisi Kanunu
TİSK		endiknlnr ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu
TBK		Tilrk Borçlar Kanunu
TCA	:	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
TCDD	:	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TEK	:	Tahsili Emval Kanunu
TMK	:	Türk Medeni Kanunu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
viVK	:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

BİRİNCİ KİTAP
VERGİLERİN TEORİK ESASLARI

Borçlar diJşüncelerle ödenmez.
Balzac

Son yıllarda kamu kesiminin küçültülmesi düşüncesinin hakim olmasına ve bu yolda uygulamalara başlanılmasına rağmen, devletlerin ekonomik ve sosyal yaşama müdahale etme zorunluluklarının ortaya çıkmasıyla kamunun üzerine düşen görevlerde artmalar meydana gelmiştir. Kamu hizmetlerinin ve bunun sonucunda da harcamalarının artması ise, kamu gelirlerine olan ihtiyaçları fazlalaştınnıştır. Devletler, ihtiyaçları olan gelirleri başta vergiler olmak üzere diğer bazı kaynaklardan elde etmeye çalışmıştır.

Özellikle son zan1anlarda kamu gelirlerinin hem miktarında ve hem de türlerinde birçok değişiklikler meydana gelmiştir. Konuyu daha belirgin hale getirebilmek için kamu gelirlerinin kapsamını, zora (cebre) dayanan, yani devletin egemenlik gücüne dayanarak sağladığı gelirler ve egemenlik hakkına dayanmaksızın elde etmiş oldukları gelirler olarak iki başlık altında ele almak gerekir.

Daha sonra da verginin teorik esaslarının ele alınması gerekmektedir.

1.1. DEVLETİN EGEMENLİK HAKKINA DAYANARAK ELDE ETTİĞİ GELİRLER

Bu tür gelirlerin elde edilmesinde devletin egemenlik hakkının kullanılması esastır. Son yıllarda devletlerin dışa açılma ve dünya ile bütünleşme politikaları gereği, bazı alanlarda egemenlik haklarının bir kısmından feragat etme zorunlulukları doğmaktadır. Buna, Avrupa Birliği 'ne uyum sürecinde vergi kanunlarında dış istekler doğrultusunda bazı değişikliklere gidilmesi örnek olarak gösterilebilir. Ancak bunlar istisnai durumlardır. Yani, özellikle vergiler gibi birçok alanda devletin egemenlik gücünü kullanmaları, onların devlet olmalarının bir gereğidir. Devletin bu tür gelirlerini şöylece sıralamak mümkündür:

1.1.1. Vergiler

Bugüne kadar vergi konusunda birçok tanım yapılmıştır. Yapılan tanımların ortak yanları dikkate alınarak bir tanım yapılması gerektiğinde vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere devletin egemenlik gücüne dayanarak bireylerden aldığı paradır, biçiminde tanımlanabilir. Bu tanıma göre verginin özelliklerini kısaca şu şekilde belirtebiliriz:

- Verginin temelinde devletin egemenlik gUcU yatar. Bu bakımdan vergi. nin esas niteliğini belirtebilmek için, vergi eşittir egemenlik ifadesini dahi kullanmak ınilmkilndür. Verginin egemenlik gi.icüne göre alınmasının doğal so. nucu ise. onun kanuna ve zora dayanarak alınmasındandır.

- Önceki zamanlarda veroi oenelde a)'lli olarak alınmaktaydı. Ancak gü. nümüzde vergi, sadece para ile alınmaktadır. Bu bakımdan vergi, parasal bir edimdir.

- Vergi, kamunun yerine getirdiği belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmamak.'tadır. Yani kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan algı ile vergi arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Bu bakımdan vergi karşılıksızdır denilmektedir. Ancak, verginin söz konusu karşılıksız olma niteliğini, verginin hiç karşılığı olmadığı şeklinde anlamak da doğru değildir. Vergi, teorik olarak faydası bölünemeyen, yani tüm topluma ait olan toplumsal mal ve hizmetlerin gerektirmiş olduğu ihtiyaçların karşılanması amacıyla alınır. Yani vergide, kuşkusuz dolaylı bir karşılık bulunur.

- İlke olarak verginin geri ödenmesi söz konusu değildir. Bu niteliği ile vergi ise, kamu borçlarından ayrılır.

1.1.2. Harçlar

Harçlar, bazı kamu kuruluşlarının bireylere sunmuş oldukları kamu hizmetleri nedeniyle, devletin egemenlik gücüne dayanılarak ve hizmetlerden yararlananlardan yararlanma karşılığı alınan paralardır. Tanıma göre harçlann nitelikleri de şu şekilde özetlenebilir:

- Harçlar, kamu kuruluşlarının vermiş olduğu kamu hizmeti dolayısıyla alınır. Yargı harçları, noter harçları, tapu ve kadastro harçları gibi. Harcı vergiden ayıran en önemli özellik, verginin karşılıksız olarak alınmasına karşılık, harcın belirli bir karrıu hizmeti karşılığında alınmasıdır. Ancak burada harç olarak alınan tutar, hizmetin gerçek anlamda maliyeti değildir. Çünkü, kamu kesiminde bu tür hizmetlerin gerçek maliyetini tespit etmek mümkün değildir. Diğer yandan harcın tutarının tespitinde siyasi, sosyal ve mali amaç da bulunabilir. Yani tespit edilen tutar, bir kamu fiyatıdır. Bu tutar, maliyetin altında olabildiği gibi, maliyetin üstünde de olabilir. Bazı maliyeciler, maliyetin üzerindeki miktarın harç değil, vergi olması gerektiğini savunmuşlardır.

- Verilmiş olan hizmet karşılığında harç alınabilmesi için, hizmetin kamusal bir hizmet olması gerekir. Ticari ve sınai hizmetin karşılığı olarak alınan bedeller, harç olmayıp ücrettir.

- Harçlar da vergiler gibi zora dayanır. Bu özelliği nedeniyle harçlar vergilere benzer. Yani kanunla alınır.

t.1.3. Resim

Kamu gelirleri içinde yer nlnıı resim ise, bir iş veya faaliyetin yapılmasına kamu kunıluşlnrınca izin verilmesi nedeniyle, yine egemenlik gücüne dayanılnrnk talep edilen bir bedeldir. Bu algının dn özellikleri şöylece belirtilebilir:

- Resim de hnrç gibi yerine getirilen kamusal bir hizmetin karşılığıdır. Bu yönüyle harçlar ile resimler birbirine benzer.
- Resimlerin alınmasının arkasında da kamusal gUç yatmaktadır. Bu yönüyle resimler, vergi ve harçlara benzer. Kamusal gUç, bu üç algının ortak paydasını meydana getirir.
- Bir iş veya faaliyetin yapılmasına izin verilmesinde, işlemin kamusal nitelikte bir işlem olması gerekir. Bu yönüyle resimler ile harçlar arasında benzerlik vardır. Hatta uygulamada harçlar ile resimler birbirleri ile karışmaktadır. Bu bakımdan son zamanlarda, resim kavramı yerine harç kelimesinin kullanılması yaygın bir hale gelmiştir. Yani, resimlerin kamu gelirleri arasındaki önemi oldukça azalmıştır.

1.1.4. Şerefıyeler

Başta devlet olmak üzere diğer bazı kamu kuruluşları, bayındırlık hizmeti niteliğinde birçok kamu hizmeti yapar. Her şeyden önce, yapılan bu tür hizmet sonucun da topluma hizmet götürülmüş olur. Diğer yandan, devletin ve özellikle belediyelerin yapmış oldukları söz konusu kamu hizmetleri sonucunda, hizmet yapılan bölgede bulunan bazı emlakin değerlerirıde önemli artışlar ortaya çıkar. Park yapılması sonucunda o civarda bulunan emlakin değerleıinde artma olması veya bir kişinin evinin önündeki yolun genişletilmesi sonucunda evin rayiç bedelinin artması gibi. Bu değer artışlarında mal sahiplerinin herhangi bir rolü bulunmamaktadır. Artışlar, yapılan bayındırlık hizmetleri sonucunda meydana gelmiştir. Söz konusu artışların karşılığının belirli bir kısmı, artışlardan yararlananlardan şerefiye adı altında alınır.

1.1.5. Parafıskal Gelirler

Daha önceki anlatımlarımız sırasında, ekonomik görüşlerin devletlerin mali ve ekonomik yapılandırılmalarında etkili olduğunu belirtmiştik. Klasik görüşlerin hakim olduğu devirlerde devletin sadece koruyucu devlet olması düşüncesinin savunulması nedeniyle, yapılan devlet hizmetleri sınırlı bir alanda kalıyordu. Bu durumda da kamu gelirleri kamu ihtiyaçları için yeterli oluyordu. Ancak müdahaleci devlet anlayışının gelişmesi sonucunda devletin fonksiyonları genişlemiş ve klasik devirlerdekinin aksine kamu gelirleri kamu harcamalarını karşılayamaz bir hale gelmiştir. Bu durum üzerine müdahaleci politikalar uygulayan devletler, yapılan bazı kamu hizmetlerinin karşılığını çeşitli yollarla sağlamanın yollarını aramıştır. Sosyal güvenlik kurumlarına

kurum iştirakçilerinden katılım payları alınması. kamu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyelerinden nidat adı atında bazı paralar toplamaları örnek olarak Yerilebilir.

Bu tür algılar üzerinde bazı tartışmalar yapılmasına rağmen genel olarak teoride bunlar. parafiskal gelirler olarak adlandırılmıştır. Burada ifade edilen ..para" kelimesi, esasında Latinceden gelen ve "gibi" anlamını belirtmek için kullanılan bir kelimedir. Dilimizde "fıskal" olarak kullanılan ve esas geliş yeri olan Fransa'da ..fiscalite" olarak ifade edilen kelime ise, vergi anlamına gelmektedir. Böylece bu iki kelimenin birleşmesiyle ortaya çıkmış olan parafiskal kelimesinin anlamı, vergi benzeri olarak kullanılmaktadır.

Ülkemizde de artık parafiskal olarak adlandırılan bu gelirlerin özelliklerini şu şekilde tespit etmek mümkündür:

- Parafiskal gelirler, özellikle sosyal alanda hizmet üstlenmiş olan bazı kamu kuruluşlarının finansmanını sağlamak için, o kuruluşların hizmetlerinden yararlanan ve onlara üye olan kişilerden alınır. Bu yönüyle söz konusu gelirler, vergilerden ayrılır ve harçlara benzer.
- Parafiskal yükümlülükleri yerine getinnek, vergilerdeki gibi kanuni bir zorunluluk.'11.lr. Bu yönüyle parafiskal algılar, harçlardan ayrılır. Çünkü harçlarda hizmetin istenmemesi halinde herhangi bir ödeme yapılması gerekmediği halde, parafiskal algılarda o kuruluşa üye olmak zorunluluğu ortaya çıkmakta ve karşılığı bedel olarak alınmaktadır.
- Parafiskal gelirler, devlet bütçesi içinde yer almayıp, o gelirleri tahsil eden kamu kurum ve kuruluşlarının gelirleri arasında gösterilir.
- Bazen de bu gelirler, o kuruluşlara üye olmayan ve kuruluşların hizmetlerinden yararlanmayan kişilerden de tahsil edilmektedir. İşverenlerin, sosyal güvenlik kurumlarına ödemiş oldukları işveren payları gibi. Tabii ki böyle bir durumda bu algı, bir bakıma vergi kimliğine bürünmektedir.

Bu kısa alternatif sunumlardan da anlaşılacağı gibi parafiskal gelirler, kendine özel bir algı türüdür. Bu nedenle de bunlara vergi benzeri denilmiştir

1.1.6. Egemenlik Hakkına Dayanarak Elde Edilen Diğer Gelirler

Yukarıda belirtilenler dışında devletin egemenlik hakkına dayanarak elde etmiş olduğu diğer gelirler; para ve vergi cezaları, zorunlu borçlar (cebrı istikrazlar), para basma, fonlar ve mali tekellerden sağlanan gelirler olarak sıralanabilir.

- Para ve Vergi Cezaları: Para ve vergi cezalarının esas amacı, herhangi bir şekilde kamu düzenine uymayanlar ile kanuni biF-Yti!fimlülük olan vergileri zamanında veya tam olarak ödemeyenleri, daha sonraki davranışlarında

düzene uyumlarını sngğlmnaktır. Diğer bir deyimle bunlurın esas amacı, kamuyu gelir sağlama değildir. Bu bakımdan söz konusu bu tllr gelirler kamu gelirleri arasında önemli bir yer tutmamaktadır,

- Zorunlu Borçlanmalar: Zorunlu borçlanmalara, ancak olağanüstü zamanlarda başvurulabilir. Bu tUr borçlanmalarda vergi gibi devletin egemenlik gUcU kullanılır. Ancak zorunlu borçlanmaları vergiden ayıran özellik, verginin geri ödemesinin olmamasına karşılık, borçların geri ödenmelerinin zorunlu olmasıdır.

- Para Basma: Devlet egemenlik hakkını kullanarak para basar. Para basma, toplumları devlet şekline dönüştüren özelliklerden biridir. Günümüzde devletler ihtiyaçları olan harcamaları yapabilmek için; vergi, borçlanma veya para basma gibi yollara başvurabilir. Ancak, para basma yöntemi kullanılarak kanm harcamaları finanse edilirken, onun meydana getirebileceği olumsuzlukların çok dikkatli bir şekilde hesap edilmesi gerekir.

-Fonlar: Fonlar, bir bakıma vergiye benzerler. Fonların kullanımları diğer kanm gelirlerine göre daha kolay olduğu için, ülkemizde son yirmi beş yıl içinde bu yolla gelir elde edilmesi yoluna çok sık başvurulmuştur. Bütçe ilkeleri gereği kamu harcaması yapabilmek için bazı prosedürün gerçekleşmesi gerekir. Fonların kullanımı ise, daha esnektir. Bu bakımdan, değinildiği üzere Türk kamu yönetimi, fon müessesesini olması gerekenin üzerinde kullanmıştır. Fonların bu tür kullanılışı ise, birçok dar boğazı beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, son birkaç yıllarda fonların bütçe içine dahil edilmesi yoluna gidilmektedir.

- Mali Tekeller: Mali tekeller yoluyla gelir sağlama, devlet tekelinde olan bazı işletmelerin üretimlerini aşırı fiyatla tespit ederek kamunun hizmetine sunulması şeklinde ortaya çıkar. Kamu tarafından tekel şeklinde üretilen malların fiyatlarının maliyetinin çok üzerinde tespit edilmesi sonucu, yüksek tespit edilen kısım kadar devlete bir gelir sağlanır. Esasında bu, bir yönüyle dolaylı vergilerden başka bir şey değildir.

Bazen de mali tekellerde fiyatları gereğinin üzerinde tutma, sağlık amaçlı olarak da kullanılabilir. Yani böylece, o mala karşı olan talebi azaltarak sağlıklı bir toplum yaratma düşünülebilir.

Özelleştirme politikaları sonunda mali tekeller günümüzde önemlerini kaybetmekte ve sayı olarak da son derece azalmış bulunmaktadır.

1.2. DEVLETİN EGEMENLİK HAKKINI KULLANMAKSIZIN ELDE ETTİĞİ GELİRLER

Yukarıdaki gelirler dışında devlet, egemenlik hakkını kullanmaksızın da bazı gelirler elde eder. Bunlardan başlıca olanları, emlak ve teşebbüs gelirleri, zorunlu olmayan borçlar ile uluslararası yardımlardır.

1.2.l.Emhık Ye Teşebbiis Gelirleri

- Emlak Gelirleri: Eski zamanlarda vergi alına düşüncesinin ge!işmemiş olması ve ülkenin kralı veya derebeyinin ülke emlakinin tümüne sahıp olması dolayısıyla, o zamanki kamu harcamalarının çok büyük bir kısmını, hatta tamamını. emlak gelirleri meydana oetirmiştir. Yani o devirlerde kralın sahip olduktan toprakların kiralanması v:ya satışından elde edilen gelirler, ülkenin ana gelir kaynağı olmuştur.

Ancak, 19. yüzyıldan itibaren kamu gelirleri arasında vergi gelirlerinin artması ve kralın sahip olduğu arazi ve diğer emlakin azalmasına karşılık özel mülkiyetin genişlemesi, kamu gelirleri arasında yer alan emlak gelirlerinin yerini önemsiz sayılacak hale getirdi. Bu bakımdan günümüzde artık emlak gelirleri, kamu harcamalarını karşılamakta önemli bir fonksiyona sahip değildir.

- Teşebbüs Gelirleri: Önceleri ekonomiye liberal ekonomi görüşünün hakim olması nedeniyle devletin ekonomik yaşama girerek üretim yapmaları sonucu gelir elde etmelerinin, kamu kesiminde önemli bir yeri bulunmamaktaydı. Ancak, 1930'lu yıllardan sonra, yani müdahaleci görüşün klasik görüşün yerini almasından sonra teşebbüs gelirlerinin kamu gelirleri içindeki yeri oldukça önemli hale geldi.

Ancak, geçen yüzyılın sonlarına doğru tekrar 1930'lu yıllar öncesine dönülmüştür, denilebilir. Diğer bir ifadeyle özelleştirmeler sonucunda devletin bu alandaki faaliyet alanlarında daralmalar baş göstermiştir. Bugün teşebbüs gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payı, artık önemini yitinniştir. Devlet bu alana, gelir elde etmekten daha çok ülke sanayiine destek olma ve diğer bazı sosyal düşünceleri gerçekleştirmek için girmektedir, diyebiliriz.

1.2.2. Zorunlu Olmayan Borçlanmalar

Son yıllarda kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalması sonucunda, zorunlu olmayan borçlanmaların önemi artmıştır. Özellikle ülkemizde, son yirmi yıl içinde bu tür iç ve dış borçların tutarlarının gerek bütçe ve gerek gayri safi milli hasıla içindeki yeri çok önemli tutarlara ulaşmıştır. Borçlanma sonucu elde edilen kaynakların, genellikle bir plan program sonucu harcanmaması ve günlük kamu hizmetleri için sarf edilmesi, günümüzde kamu kesiminin çok önemli sorunlarından birini meydana getirmektedir. Bu bakımdan borçlanmalara ve borçlanma sonucunda elde edilen kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasına, özellikle dikkat etmek gerekmektedir.

1.2.3. Uluslararası Yardımlar

Genellikle uluslararası yardımlar, sosyal, ekonomik ve siyasi nedenler dolayısıyla uluslararası kuruluşlar ile yabancı devletler tarafından verilir. Bu tür

◆nrdımlnrın gUmkmc ı.ı.dmcsi ôıclliklc ikin ·i Dllnyıı Suvnşı'nduıı snıırn bu◆lmnıştır. ABD tnmt'ındun Mıırshnll Plıinı ndı nllındo bnşluıılmış olnıı uluslururast ◆nrdımlnr, dnhnsonrnki. ıllmdn çeşitli kunıluşlnrcu dcvuın ettirilmiştir.

İlk l :1kıştn cmcksil bir gelir gibi gfül\lıncsinc rn◆ıncn bu tllr ynrdımlaru, dOşUnınt:tkn yaklnşmnk ve onlnrı kubul etmek doğru dcgildir. ÇllnkO, yur<lıınlann s0nunda ulusal çıkarların zedelenmiş olduğu görl\lcbilir. Kaldı ki bu tllr yardımlar sürekli nitdiktc dı..• değildir. Bu bnkıınclnn lllkclcr bakımından en uygun gelirler, bnştn vcrgikr olmnk llzere Ulkclcrin kendi öz kaynaklarından snğlnmış olduğu gelir tUrlcridir.

Burnda kısncn belirtilen knınu gelirlerinden vergi, harç ve resim konularınn. bundan sonrnki açıklnınnlnrımızda oldukça ayrıntılı olarak değinilmeye çalışıla'aktır. Özellikle konunun önemi nedeniyle daha çok vergiler üzerinde durulacaktır. Diğer kumu gelirlerine ise, konunun kamu gelirleri içindeki önemlerine göre ya bağımsız bölüm olarak veya bölUmü meydana getiren komılar içinde yeterli olduğu kadarıyla ele alınmaya çalışılacaktır.

2.1. VERGİNİN NİTELİĞİ

Vergi tarihi bir olgudur. Bu nedenle önce, nitelik itibariyle verginin tarihi gelişiminin ele alınması ve daha sonra vergi teorisi içinde yer alan diğer konulara değinilmesi gerekir.

Verginin niteliği üzerindeki tartışmalar, tarih boyunca değişik görüşlerin oıtaya konulmasına neden olmuştur. Yani; vergi alına konusunda devletin yetkisi nereden gelmektedir, niçin vergi alır ve verginin neye göre alınması gerekir, gibi konular hep tartışma konusu yapılmıştır. Konu ile ilgili olarak ileri sürülmüş bulunan ayrıntılı görüşleri bir yana bıraktığınızda ve konuyu ana bölümlendinne üzerine oturtmak istediğimizde, verginin niteliğini ortaya koymaya çalışan görüşleri, verginin karşılıklı olduğunu ve olmadığını savunan görüşler şeklinde iki ana kısma ayırmak mümkündür. Bu görüşlerden birincisini, yararlanma teorisi; diğerini de, egemenlik teorisi, olarak adlandırmak mümkündür.

2.1.1. Yararlanma Teorisi

Yararlanma teorisi taraftarları, verginin niteliğini bir değişime bağlamıştır. Doğal olarak bu görüşe sahip olanlar da kendi içinde bir birlikteliğe sahip olamamıştır. Yararlanma görüşünü savunanlardan bir kısmı verginin niteliğini, J. J. Rousseau'nun meşhur "Sosyal Sözleşme" görüşüne dayandırmaya çalışırlarken; diğer bir kısmı da bunu, marjinal fayda esasına dayanarak savunmaya çalışmıştır. İhtiyari mübadele teorisi olarak adlandırılabilecek bu gö-

rüş. hipotezdeki temel varsayımın uygulamaya aktarılmasının mümkün ol_amayacağı düşünülerek. çok az sayıda taraftar bulabilmiştir. Yararlanma teorısj taraftarları. daha çok birinci görilşü esas almıştır.

Bilindiği üzere J. J. Rousseau; insanların başta güvenlik olmak üzere ekonomi,k·e sosyal nedenlerle kendi halinde yaşamalarının mümk_ün b?lunmadığını. bu bakımdan yaşamlarını sürdürmeleri için mutlaka organıze hır topluma gerek duyduğunu. devlet olarak adlandınlan organize toplum ile toplumu oluşturan kişiler arasında açık olarak yapılmış olmamasına rağmen zımnen meYcut bulunan bir sözleşmenin olduğunu, sözde bu tür sözleşme ile devletin kişilere güvenlik ve bunun gibi bazı hizmetlerin yerine getirilmesini taahhüt ederken kişilerin de bunun karşılığında devlete bir bedel ödemesi gerektiğini, yani devletin vatandaşını bir köle gibi görmeyerek ona kendisinden hizmet talep etme hakkı verdiğini ve bunun da bir bedelinin olmasının doğal olduğunu, savunmuştur. Yani J. J. Rousseau, devletin varlığının görünürde mevcut olmayan bir sözleşmeye dayandırılması gerektiğini belirtmiştir.

Verginin niteliğini belirtmeye çalışanlardan bir kısım maliyeci, görüşlerini yukarıda kısaca açıklanmaya çalışılan sosyal sözleşme teorisi üzerine oturtmaya çalışmıştır. Bu görüşü savunanlar, daha çok vergiye hukuki bir yönden yaklaşmaya çalışanlardır. Hobbes ve Lock gibi yazarlar, bunlardan birkaçıdır. Daha çok geçmiş dönemlerde taraftar bulan yararlanma teorisini, değişik bazı açılardan günümüz de dahi savunan maliyeciler bulunmaktadır. Bunların başında, Musgrave gelmektedir.

Vergiyi yararlandırma görüşüne dayanarak açıklamaya çalışan görüşlerin sonucunda, teorik olarak ortaya üç tür görüş çıkmıştır. Bu görüşler, vergiyi, bir hizmet bedeli sayan, sigorta primine benzeten ve harcamalara katılma niteliğinde gören, düşünce şekilleridir.

- Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Görüş

Bu görüşü savunanlara göre devlet, başta iç ve dış güvenlik olmak üzere yapmış olduğu kamu hizmetlerinin karşılığını toplum içinde yaşayanlardan alması gerekir. Çünkü, bu hizmetler onlar için yapılmıştır, denilmiştir.

18. yüzyılda ortaya atılmış olan ve vergiyi bir hizmet bedeli olarak kabul eden görüşü, birçok hukukçu, siyaset adamı ve maliyeci savunmuştur. Bunlar; Montesquieu, Mirabeau, Locke ve Hobbes gibi düşünürlerdir. Yukarıda değinildiği üzere zamanla bu görüş değerini büyük ölçüde kaybetmişse de, hala bu görüşü savunanlar da bulunmaktadır.

Vergiyi bir hizmet bedeli gibi gören görüş birçok bakımdan eleştiriye uğramıştır. Söz konusu olan görüş hakkında ileri sürülen eleştirileri; teoride vergi ile harcın birbiriyle karıştırılmış olduğu; yaşamda devlet ile vergi ödeyen kişiler arasında gerçekte böyle sözleşmenin mevcut olmadığı; hukuken sözleşmelerde taraflara fesih hakkının verilmesi sözleşme gereği olduğu halde

bumda tnraflnru böyle bir hakkın tan111ınosının mUmkUn bulunmadığı; sunulan toplumsal hizmetlerin fiyatlarının tespitinin nıllmkUn olırnıması nedeniyle vergi ve hizmetler nrnsında herhangi bir denge kurulamayacağı ve bazen çok vergi ödeyenlerin az vergi ödeyenlere göre kamu hizmetlerinden daha az yararlanmasının mümkün olabileceği; şeklinde sıralamak mUmkllndUr. Görüldüğü üzere yapılnn eleştirileri, esasında sosyal sözleşme görllşüne yapılan eleştiriler meydan getirmektedir.

- Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Görüş

Vergiyi sigorta primine benzetenler, görüşlerini; ileride meydana gelebilecek her hangi bir hasara karşı kişiler nasıl ki kendileri ile mallarını sigorta yaptırıyorlar ve bunun için de bir miktar prim ödemesine katlanıyorlarsa, aynı şekilde devletin de bireyleri korumalarına karşılık onların da sigorta primine benzer ödemelerde bulunmaları gerekir, diyerek savunmuştur. Görüldüğü üzere söz konusu bu görüşte de doğal olarak bir değişim söz konusu olmaktadır.

Bu görüş tarihte pek fazla taraftar bulmadığı gibi, aradan geçen zaman içinde de önemini tamamen kaybetmiştir. Çünkü söz konusu görüş, çeşitli bakımlardan eleştiri konusu yapılmıştır. Yapılan eleştiriler; sigorta sözleşmelerinin tarafların isteğine bağlı olduğu, oysa devlete bağlı olmanın isteğe bağlı olmadığı ve bu bakımdan devletin sigorta şirketine benzetilemeyeceği; sigorta sadece prim ödeyenin malını mülkünü korumasına karşılık, devletin vergi ödeyip ödemediğine bakılmaksızın herkesi koruması altına aldığı; sigorta şirketlerinin hasarın meydana gelmesinden sonra hasarı tazmin ettiği halde, devletin genelde hasarın meydana gelmesini önlemeye çalıştığı; sigorta şirketlerinin amacının kar olmasına karşılık, devletin amacının bireyleri güvence altına almak olduğu; şeklinde özetlenebilir.

- Vergiyi Kamu Harcamalarına Katılma Olarak Kabul Eden Görüş

Bu görüşe göre vergi, özellik.le toplumsal kamu hizmetlerini karşılamak için devlet tarafından yapılan harcamalara bireylerin katılması olarak kabul edilir. Diğer bir ifadeyle bu görüşte de, taraflar arasında karşılıklı yararlanma yatmaktadır. Adı geçen görüşü benimsemiş olanlar, genelde ticari bir şirketin harcamalarına katılma ile vergiler arasında benzerlik görmüştür. Ancak, bireyler şirkete ortak olma ve şirketten istediklerinde ayrılma hakkına sahip olmalarına rağmen, burada bireylerin genelde böyle bir hakları olmadığı gibi, kişiler devletin bir mensubu olma ve onun koymuş oldukları yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. Bu görüşün de, genelde kabul gördüğü söylenemez.

2.t.2. Devlet Egemcnlijli Teori ·i

Bu tt.·ori)c göre. t pluluk hnlindc ynşoynn toplumlarda yön⊕tc_n_v_c yöneti. knkr olmak üzere iki grup bulunur. Devlet denilen ve hukukı kışılığc sahip ol:ın 1-.unıluş içinde yer nhm yönetenler. yönetilenlere karşı bnzı_lrnklara sahip. tir. Bu yönetmenin doğasındn olnn ve devletin onu oluşturan bıreylerdcn ayrı bir varlık olmasından knynnklannn bir haktır. Yoksa birnz önce belirtildiği üzere. bir sözleşme ile yönetilenler tnrnfından devlete bırakılmış olan bir hak değildir.

ahip olumın hakların kullanım şekli ve boyutları, rejimlere göre değişir, Y:ıni ·özüedilen hakların kullanımları; monarşi, oligarşi ve meşruti rejimlerde değişik olduğu gibi: demokrasi ile idare edilen devletlerde de değişik şekillerde ortaya çıkar. Demokra ilerde devletin idare etme hak.kını ve yetkilerini, başta anayasalar olmak üzere diğer hukuk kuralları oluşturur. Devlet yürürlükte olan hukuki kurallara göre ;ahip olduğu yetkiyi, vergi almada da kullanarak bireylerden cebri yollarla vergi alır.

Görüldüğü üzere devlet, bir egemenlik hakkına sahiptir. Bu hakkına daya. narak fertlerden vergi almaktadır. Ancak demokratik ülkelerde devletler, egemenlik hakkını ileri sürerek vergi almada keyfi hareket etmek serbestisine sahip değildir. Hatta demokrasi dışı yönetimlerde dahi, devletlerin vergi alma hakları bazı yollarla sınırlandırılabilir. Demokrasi ile yönetilen toplumlarda de !etler, başta anayasalar olmak üzere kanunlara uymak zorundadır. Vergi kanunlarının düzenlenmesinde de devlet, toplumun yararlarını düşünerek çağdaş vergiciliğin amaçlarını gerçekleştirmesi gerekir.

Sözü edilen bu durum, vergilemede devletin egemenlik hak.kını kullanırken uyması gereken yasal durumdur. Bir de verginin mali amacını gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği söz konusudur. Yani bazı hallerde işin yasal yanı mevcut olmasına rağmen, verginin toplum tarafından kabul görmemesi sonucu vergiden istenilen randımanın alınmaması da mümkündür. Bu bakımından vergi kanunlarının toplum psikolojisinde de kabul görmesi gerekir.

Öte taraftan küreselleşme ve bazı uluslararası kuruluşlara devletlerin üye olması nedeniyle, var olan egemenlik hakları sınırlandırılabilir. Uluslararası anlaşmalar veya Avrupa Birliği'ne üye olunması sonucunda, bazı durumlarda devletlerin kendi arzuları dışında vergilemeye gitmeleri veya hiç vergi alamamaları gibi.

Bu bakımlardan devlet vergi almada egemenlik hakkını kullanır. Bu onun doğal bir hakkıdır. Fakat bu hak.kın kullanılması sınırsız olmayıp, yukarıda değinildiği üzere gerekli olduğu durumlarda sınırlandırılabilir.

2.2. VERGiNiN AMAÇLARI

Tarihte ileri sUrUlml\ş olan ekonomik görüşler devletlerin ekonomik yapılnnmn şekillerini etkilediği gibi, vergilerin mmıçlarının bclirlcnıncsindc de etkili olmuştur. Bu clunım, merkantilist dUşUnccye kudar uzunır. Yani nıcrkantalist düşünce tarzı, esas olarak verginin mali nnrncı üzerinde dunrnıkla beraber, verginin ekonomik yaşamı da etkileyebileceğinin ilk işaretlerini vermiştir Klasikler ise, vergilerin tarafsız olması gerektiği düşüncesinde idiler. Yani klasik görüş taraftarları, vergi yoluyla ekonomiye mUdahale etmenin, ekonomik ve sosyal yönden olumsuz sonuçlar doğurabileceği düşüncesindedir. Aksi durumu, istisnai olarak kabul etmişlerdir. Bunlardan biri, Arazi Vergisi 'nin tarımı teşvik edebilecek şekilde düzenlenebileceğini ileri süren A. Smith'in göri.lşüdi.lr. Aynı şekilde J. Stuart Mili, Veraset Vergisi yolu ile servet dağılımında etkili olunabileceği görüşündeydi.

Aradan geçen süre içinde verginin mali olmayan amaçlarına ilişkin değişik görüşler ileri sürüldü. Ancak, verginin sadece mali amacının olmadığı, bu amacı ile birlikte ekonomik ve sosyal amaçlar da taşıması gerektiğinin esas olarak ortaya konması, 1930 yılından sonra başlar. Bu arada J. M. Keynes, mali amacı ile birlikte verginin üretim ve istihdamın istikrarının sağlanmasında bir araç olarak kullanılmasının gerektiğini belirtmiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra da, vergi politikalarının sadece üretim ve istihdamdaki geçici dalgaları önlemede değil, bununla birlikte uzun dönemli ekonomik büyümeyi sağlamayı da kendisine amaç edinmesi gerektiği düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu görüşe sahip olanlardan biri de, Türkiye'ye çağdaş vergiciliği getiren Neumark olmuştur.

Kısaca verilen bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi günümüzde vergilerin, mali ve mali olmayan amaçları bulunmaktadır.

2.2.1. Verginin Mali Amacı

Günümüzdeki kamu harcamalarının gayri safi milli hasılaya olan oranlarının genelde %50'lileri geçmesi, devletin vergi gelirlerine ihtiyacını eski devirlere göre çok daha fazlalaştırmıştır. Önceleri vergi gelirlerinin gayri safi hasılaya oranı %15 dolaylarında iken, harcamaların yükselmesiyle günümüzde bu oran %40'lara kadar çıkmıştır.

Bilindiği üzere klasik görüş; devlet harcamalarının artırılmaması gerektiğini, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayacak kadarla sınırlı tutulmasının yerinde olacağını, zorunlu ihtiyaçları karşılamak için alınan vergilerin tarafsız olmasının göz ardı edilmemesini, vergilerde verimlilik ve adil dağılım ilkesinin gerçekleştirilmesinin yeterli olacağını, savunmuştur. Oysa ki müda-

hal►i görüş, bunun aksini ileri sünnüştür. ikinci görüşün son ►►n►arda g çerlı olması ve kamu hizmetlerini artırması nedeniyle de, gelıre ıhtıyaç çok fazlalaşmıştır.

Hemen hemen tüm illkelerde gelire olan ihtiyacın artması, ilk olarak ver. ginin mali amacını ön plana çıkannıştır. Verginin mali amacı, kamu harcama. lannın karşılanmasında vergi hasılatının yeterli olmasını ifade etmektedir. Sa. dece mali amaca göre vergi pofüikasının düzenlenmesinde, verginin ekono. mik ve sosyal amacı üzerinde durulmaz. Yani her şey, fazla vergi alma üzerinde odaklanmıştır. Oysa ki vergi politikasını oluştururken çok yönlü düşünmek gerekir. Yüksek vergi almak düşüncesiyle vergi yükünün artırılmasının, yannm kararlarını, istihdamı, talebi ve gelir dağılımını, olumsuz yönde etkileyebileceğinin düşünülmesi gerekir. Eğer böyle bir düşünceden hareket etmeksizin sadece o an için fazla vergi alınması doğrultusunda bir politika oluşturulursa, kısa bir süre sonra verginin mali amacı da olumsuz yönde etkilenebilir. O bakımdan bunun hesabını iyi yapmak gerekir.

2.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçlan

Vergi politikası, maliye politikasının bir parçasıdır. Bu bakımdan maliye ilminin amaçlan ile verginin amaçları birbirine çok benzemektedir. Yukarıdaki anlatımlarımız sırasında maliye ilminin amaçlarının neler olduğuna değinmiş bulunuyoruz. Burada bu konuyu vergilerin mali olmayan yanlan yönünden ele aldığımızda da hemen hemen aynı şeyleri tekrarlamak gerekecektir. Yani verginin mali olmayan amaçlanru; ülkedeki gelirin dengeli bir biçimde dağılımını gerçekleştinnek, kalkınmayı sağlamak, ekonomik istikrarı sürdürmek ve diğerleri, biçiminde üst başlıklar halinde belirlemek gerekmektedir.

2.2.2.1. Gelirin Dengeli Biçimde Dağılımını Sağlamak

Son elli yılda devletlerin en önemli niteliklerinden biri, sosyal devlet alına anlayışının gerek hukuken gerek sosyal anlayış bakımından tartışmasız kabulü olmuştur. Bunun için devletler politikalarını düzenlerken, daima sosyal devlet olmanın gereklerini yerine getirmeye çalışmıştır. Bu gereklerin başında da gelirin dengeli bir şekilde dağılımı ön plana çıkmış ve bunun da daha çok vergi politikalarıyla sağlanmasının gerekliliği savunulmuştur. Bilindiği gibi bu tür politikayı başta J. M. Keynes olmak üzere, genelde Keynesyen yazarlar savunmuşlardır.

Vergi yolu ile sosyal adaleti gerçekleştirebilmek, diğer bir ifadeyle gelirin dengeli bir şek.ilde dağılımını sağlayabilmek için, önce yüksek düzeyde gelir ve servete sahip olan kişiler diğerlerine oranla daha ağır olarak vergilendirilir. Daha sonra da, bu yolla elde edilecek gelirler, harcama politikalarıyla düşük gelirli kişiler arasında dağıtılır. Böylece verginin sosyal amacına ulaşılmaya

çnlışılır. Bu ifodeden de nnlnşılncağı Uzcre gelirin dengeli bir şekilde dağılımının gerçekleştirilmesinde, vergi politikası ile harcama politikası çok yakın ilişki halindedir.

Vergi yoluyla gelirin yeniden dağılımı bilim adamlarının tartışmalarında teorik olarak kabul görmüş olduğu gibi, Ulkclerin hukuki düzenlemeleri içinde de yerini almış bulunmaktadır. Nitekim, T.C. Anayasası'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin "sosyal bir hukuk devleti" olduğunu belirledikten sonra, Anayasanın vergi ödevi başlığı altındaki 73. maddesinde de "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" demekte ve "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" diyerek hükümetlere direktif vermektedir.

2.2.2.2. Kalkınmayı Sağlamak

Bir ülkenin gayri safı milli hasılasının %40'ları aşan kısmının vergiler yolu ile kamu kesimine aktarılmasının ve bu büyüklükte bir kaynağın çeşitli yollarla bu kesimden ekonomiye geri döndürülmesinin, doğal olarak ekonomi üzerinde çok büyük etkileri olacaktır. Bu yolla ekonomiyi planlanan ve programlanan hedeflere yaklaştırmak mümkün olabilecektir. Bunun için de, önce vergilerin teorik kurallar ile ülkenin şartlarına uygun bir vergi sistemine dayandırılması ve daha sonra da toplanan vergilerin kalkınmayı sağlayacak şekilde ülkelerin ihtiyacı olduğu alanlara kaydırılarak kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanımlarının yaşama geçirilmesi gerekir.

Vergi sistemlerinin oluşturulmasında vergi yasalarının, objektif bir şekilde hazırlanmış kalkınma planlarına, yıllık eylem programlarına uygun bir şekilde ve vergi psikolojisi göz ardı edilmeden hazırlanması gerekir. Günün ihtiyaçlarını gidermek için sadece mali amaçla hazırlanan vergi yasalarından olumlu sonuç almak gerçekten çok zordur. Öte taraftan toplanan vergi gelirlerinin harcanmasında da aynı planlı programlı yolu izleyerek, kaynakları ülkenin önceliklerine göre ayırmak zorunludur.

Genelde kamu kaynaklarının dağıtımında birçok faktör devreye girmekte ve ekonomik nedenler daha sonra kendisini kabul ettirmektedir. Ancak sadece kaynakların yerli yerine tahsisi de yeterli olmamakta ve kaynakların performans ilkelerinin gerektirdiği kurallara göre harcanması zorunlu bulunmaktadır. Bu durum, genellikle dünyada böyle olmadığı gibi, ülkemizde söz konusu olumsuzluk daha da açık bir biçimde karşımıza çıkmaktadır.

2.2.2.3. Ekonomik İstikrarı Sağlamak ve Sürdürmek

Hatırlanacağı üzere, uygulanan maliye politikalarıyla, ekonomik istikrarı sağlamak ve sağlanan istikrarı sürdürmek mümkün olabilmektedir. Vergi politikaları da, bu düşünceyi gerçekleştirmede kuşkusuz en büyük araç olacaktır.

Bilindiği gibi. bu konuda liberal düşünceye sahip olan kişiler ile çağdaş mali. yeciler olarak bilinenlerin düşünceleri, birbirlerinden farklıdır.

Klasik düşüncede olanlar, enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerini azaı. tabilecek ve deflasyon zamanlarında da vergi gelirlerinin artırılmasını sağla. yabilecek politikalar izlenmesinin gerekli olduğunu savunmuştur. Çünkü on. !ara göre bu tür dalgalanmaları önleyecek en önemli olan şey, bütçe denkliğidir.

Oysa ki müdahaleci görüşe sahip olanlar, bu görüşün tam aksini savun. muştur. Enflasyon zamanlarında vergi gelirlerini azaltıcı politikaların uygu. }anmasının talebi daha da artırarak enflasyonu körükleyeceğini, buna karşılık durgw1luk dönemlerinde de vergi gelirlerini artırıcı yollar izlenmesinin durgunluğu artırarak ekonomiyi olumsuz yönlere götürebileceğini ileri sürmüşlerdir. Onlara göre bütçenin denk bağlanmasından daha önemlisi, uzun vadede ekonominin istikrara kavuşmasıdır. Bu düşünceyle, ileride değinileceği üzere, bütçenin denk olması gerektiğini ileri süren kJasik bütçe yerine, devri bütçe ve hatta telafi edici bütçe teorilerini ortaya atmışlardır.

2.2.2.4. Diğer Amaçlar

Vergi politikaları ile böylece ekonomik ve sosyal yaşamın gidişatına etkili olunması istenirken, yine vergi politikalarıyla; çevre sorunlarına çözüm aramak, nüfus politikalarının amacına ulaşmasını sağlamaya yardımcı olmak ve alkollü içkilerin aşırı kullanımını önleyebilmek gibi bazı amaçlara ulaşabilmek de amaçlanmaktadır.

Sözü edilen amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılırken, biraz sonra açıklayacağımız vergi ilkelerinden de yararlanılabilir. Bir bakıma vergileme ilkeleri, vergi amaçlarının pusulası sayılabilir. Bu nedenle, yukarıda ana hatlarıyla belirtilmiş olan konuların ayrıntılarına, biraz sonra vergileme ilkeleri konusu anlatılırken değinilecektir. Bunun için burada sadece, konunun ana hatlarına kısaca değinmekle yetinmiş bulunuyoruz.

2.2.3. Vergileme İlkeleri

Burada, önce vergileme ilkelerinin tarihi gelişimine kısaca değinilecek ve daha sonra da günümüzde genelde kabul görmüş olan vergileme ilkeleri anlatım konusu yapılacaktır.

2.2.3.1. Vergileme İlkelerine Genel Bakış

Vergileme ilkeleri, tarihsel çizgi üzerinde görüşlerin ortaya konulduğu ve ortaya konulan görüşlerin ayrıntılı olarak tartışıldığı bir konu olmuştur. Ma-

!iye nlnnmdo uğraşan bilim adamlarının bu konudn ileri sUrınUş olduğu görüşler. dalın oııra dn ülkelerin vergi politikolorı üzerine değişik şekillerde yansıını[illegible]tır.

Gencide kabul gören ve bugün dahi değerini kaybetmeyen vergi ilkeleri, A. Smith tarafından ortaya konmuştur. A. Smitlı 'in ortaya koymuş olduğu vergileme ilkeleri; adalet, kesinlik, uygunluk, ekonomiklik, olarak sıralanır. Söz konusu ilkeler özetle şu şekilde açıklanabilir:

-Adalet İlkesi: A. Snıith'in adalet ilkesi ile kast ettiği şey, devletin varlığını sürdürebilmesi için yapılacak gerekli harcamalara vatandaşların iktidarlarına göre katılmalarıdır.

- Kesinlik İlkesi: Kesinlik ilkesi, ödenecek vergilerin keyfi olarak alınmaması ve esasları kanunla belirlenerek tahsil edilmesini ifade etmektedir.

- Uygunluk İlkesi: Uygunluk ilkesiyle, verginin mükellefi fazla rahatsız etmeyecek şekil ve zamanda alınmasını belirtmek istenmiştir.

- Ekonomik Olma İlkesi: Ekonomik olma ilkesinden amaç, vergilerin tahsil giderlerinin mümkün olduğu kadar az olmasıdır.

Daha sonraları, sözü edilen fakat başka kavramlarla ifade edilen bu ilkeler ile birlikte daha başka ilkeler de ortaya konulmaya çalışılmıştır. Genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, belirlilik ilkesi, açıklık ilkesi, verimlilik ilkesi gibi. Genelde bu ilkeler, esasında yukarıda değinilen vergilemenin amaçlarını gerçekleştirmek üzerine kurulmuştur. Bu bakımdan, sözü edilen ilkelerin vergilemede göz önüne alınması gerektiğini ifade ederken, kavram farklılıkları dışında bunların birbirlerine çok benzediğini ve ayrıntılarına inilmemesi gerektiğini ifade etmek gerekir.

2.2.3.2. Günümüzde Üzeriıde Durulması Gereken Başlıca Vergileme İlkeleri

2.2.3.2.1. Vergilerin Mali İlkeleri

Vergilerden ilk olarak beklenilen şey, doğal olarak vergiden maksimum gelirin sağlanması olmalıdır. Bu ilkeyi gerçekleştirebilmek için bazı şartların mevcudiyeti gerekir. Bu şartlardan ilki, iyi bir vergi sistemini oluşturan yasaların mevcudiyetidir. İkincisi ise, mevcut yasaları hakkıyla uygulayan bir vergi idaresinin varlığıdır. Yani, vergilerin idari ve mali niteliklerine ilişkin ilkelerdir. Bunlar; açıklık ilkesi, uygunluk ilkesi, düşük maliyet ilkesi, yeterli gelir ilkesi ve esneklik ilkeleridir.

- Açıklık İlkesi: Vergileri düzenleyen yasaların açık, anlaşılır ve sınırının kesin olarak belirlenmiş olması gerekir. Bu kesinlik mükellefleri ilgilendirdiği gibi, vergi idaresi ve dolayısıyla vergi yargısını da ilgilendirir.

· Ekonomiklik İlkesi: A. Smith'in de belirttiği üzere vergil_endi►e.süre. cinin (tarh, tahakkuk ve tahsil gibi) olabildiğince az giderle yerıne getırılrnesi gerekir.

· Uygunluk İlkesi: Vergilerin mükelleflerden kendileri için en uygun za. manlarda alınmasını ve veroi ödemeleri sırasında onların fazla mali sıkıntıyla karşılaşmamalarını ifade eder. Zirai kazanç sahiplerinden vergi tahsilatının ürünün kalkmasından sonra yapılması gibi.

· Verimlilik İlkesi: Vergi toplamak doğal olarak bazı maliyetleri gerektirir. Bu bakımdan devlet vergi politikalarını oluştururken, vergiyi toplamada yapacağı giderleri ve bunun karşısında da o vergiden elde edeceği hasılatı beraberce düşünmesi gerekir. Geliri oiderini karşılayamayan veya yapılan giderlerin çok az üzerinde hasılat sağla;an vergiler, tabii ki verimli vergiler değildir. Buna örnek olarak Emlak Vergisi'ni vermek mümkündür. Bu verginin oranlarını ne kadar yükseltirseniz yükseltin, muafiyet ve istisnaların azaltılması yolu ile kapsamını ne derece daraltırsanız daraltın, günümüzde genelde Emlak Vergisi'nden verim almak pek mümkün değildir. Uygulamalar, Emlak Vergisi'nden elde edilen hasılatın toplam vergi gelirlerine oranının %10'1ara ulaşamadığını göstermektedir. Bu nedenle de, Türkiye'de Emlak Vergisi'ni tahsil yetkisi mahalli idarelere bırakılmıştır. Bunun için yeni bir vergi getirilirken veya mevcut vergiler üzerinde değişiklik yapılırken, verimliliği yüksek olan vergiler üzerinde durmak vergi politikası oluşturmanın bir gereği olmalıdır.

· Esneklik İlkesi: Verimlilik ilkesi, o günkü kamu ihtiyacını karşılamayı kendisine amaç edindiği gibi, olağanüstü dönemlerde dahi gereksinmeleri rahatlıkla karşılayabilecek bir yapıya da sahip olmalıdır. Yani verimlilik ilkesi içinde, esneklik ilkesi olarak da adlandırılan verginin esnek olması da mevcuttur. Buna göre vergi, ekonomik şartlardaki gelişmeleri yakından izleyebilme özelliğine sahip olmalıdır. Bu özelliğe sahip olan vergiler, yani fiyat ve üretimdeki değişmelere karşı gelir esnekliğine sahip olunan vergiler farklı farklıdır. Bazı vergiler, fiyat yükselmeleri sırasında vergi gelirlerinde artışları beraberinde getirirken, bazı vergilerde bu özellik mevcut değildir. Esnekliği yüksek olan vergiler hem vergi gelirlerinin artmasında, hem de ekonomik dalgalanmalara karşı önlemlerin alınmasında önemli rol oynar.

2.2.3.2.2. Vergilerin Ekonomik İlkeleri

Ekonomik olayların bir parçası olması nedeniyle de vergiler; sermaye birikimi, kaynak dağılımı ve iktisadi gelişme, gelirin yeniden dağılımı, üretim ve tüketim gibi konularda kişilerin davranışlarını da büyük ölçüde etkiler. Satır başlarıyla değinilen bu konuları sistematik bir şekilde aktarabilmek için, önce burada vergilerin ekonomik etkilerine değinilecek ve daha sonra da vergilemede adaletin sağlanması konusu ele alınacaktır.

2.2.3.2.2.1. Vergi Kayıuıklnrının Seçimi

Vergilere ekonomik nçıdan yuklaşıldığındo, önce karşımıza vergilerin gelir üzerinden mi yoksn seıınnyc Uzerinden mi nlııınosı konusundaki tartışmalar çıkmaktadır. Klnsik maliye yazarları dnhn çok gelirin vergilendirilmesinin yerinde olacağını ve sermaye üzerinden vergi alınmasının sermaye birikimi üzerinde olumsuz etki yapacağını ileri sUrmUştUr. Sermaye üzerinden vergi alınmasının, ülke sanayinin gelişmesini yavaşlatacağı fikrini savunmuştur. Eğer, alınan vergilerin artması ile birlikte kamu harcamaları da artmış ve kamu harcamalarının artışı sonunda da üretimdeki artış vergilerdeki artıştan daha fazla olmuşsa, vergi sadece gelir üzerinden alınmış olur ve verginin olumsuzluğundan pek o kadar söz edilemez. Aksi halde, yani vergi artışına rağmen kamu harcamaları azaltılamamış ve yerinde kaynak dağıtılamaması sonucunda üretimde herhangi bir artış meydana getirilememiş ise, vergi sennaye üzerinden alınmış olacaktır. O da, istenmeyen bir durum olan sennayenin üretkenliğinin azalması sonucunu doğuracaktır. Bunun için klasik yazarlar, verginin az olanının en iyi vergi olacağı düşüncesindedir. Bu söylenenler klasik maliye yazarları tarafından, ağacın yapraklarını kesmeli fakat gövdesine dokunmamalı veya ineğin hem etine hem de sütüne sahip olunamaz gibi öz deyişlerle ifade edilmeye çalışılmıştır.

Günümüz maliye yazarları bu görüşe katılmamaktadır. Onlar, devletin harcamalar yolu ile sadece gelir ve servet dağılım şekillerini değiştirdiklerini, yani servet üzerinden alınan vergilerin serveti yok etmediğini ileri sünnüştür. Diğer bir ifadeyle çağdaş maliyeciler, gelir üzerinden vergi alınması ile birlikte servet üzerinden de vergi alınması gerektiğini ifade etmiştir. Hatta çağdaş maliyecilerden bazıları, konuya daha geniş açıdan bakmış ve gelirin, servetin ve harcamaların vergilendirilmesi konusunda değişik görüşler ileri sürmüştür.

Özel kesimden kamu kesimine aktarılan vergilerin gelir, servet veya bunların tüketime ayrılan kısmı üzerinden alınması, ekonomik bakımdan önemli rol oynar. Yani bunlar kaynak dağılımı ve piyasa üzerinde etkili olduğu gibi, ekonomik kalkınma üzerinde de etkili olurlar.

2.2.3.2.2.2. Vergilerin Kaynak Dağılımı ve Tüketici Talepleri Üzerine Etkileri

Bilindiği üzere piyasalar, karın azamileştirilmesi yönünde hareket eden üreticiler ile satın almalarda en fazla fayda sağlama düşüncesiyle hareket eden tüketiciler arasında yapılan tercihler üzerine kurulur. Yani tam rekabetin var olduğu bir piyasada her iki taraf da kendi çıkarlarına göre hareket edecekleri için, tercihler sonucunda kaynak dağılımı da optimal verimliliği sağlayacak şekilde dağılır. Böyle bir durumda özel kesimden kamu kesimine vergiler yolu ile aktarılan kaynaklar, vergilerin türlerine göre kaynak dağılımında sapma-

!ara neden olur. Çünkü kamu kesiminin amaçları değişik olacağından, aktarı. lan kaynakların kullanımında var olan denenin korunması mümkün değildir. Bu durumlarda optimal kaynak kullanımında değişiklikler olacagı ve tam rekabetten sapmaların mümkün olabileceoi doğaldır. Bunun için klasik düşU. nürlerin arzuladı ğ ı tarafsız vergi düsünc:si tamamen bir hayaldir, denilebilir.

Vergiler ayrıca tüketici tercihlerini de doğal olarak etkileyecektir. ileride ayrıca değinilecek olmasına rağmen burada bu konuyu anlatabilmek için, vergilerin gelir ve ikame etkileri konusuna kısaca değinmek gereği ortaya çıkmaktadır. Uygulamaya konulan bir vergi, tabii ki vergiyi ödeyen kişinin mal varlığında bir eksilmeye neden olacaktır. Böyle bir durumda kişi iki türlü hareket edebilir. Hareket tarzlarından biri, kaybı gidermek için daha fazla çalışarak eksikliği gidermesi halidir. Diğeri ise, daha fazla çalışmayarak kendisine dinlenmek için boş zaman ayırması veya iş alanını değiştirmesi şeklinde karşımıza çıkar. Mali terminolojide bunlardan birincisine vergilerin gelir ve diğerine de vergilerin ikame etkisi denilir.

Yeni konulan bir vergi bazı malların fiyatlarının yükselmesine neden olduğu takdirde, tüketici ya o malları almaktan vazgeçecek ya da fiyatı yükselmeyen mallara doğru kendini yönlendirecektir. Böyle bir durumda verginin ikame etkisi ortaya çıka□ak ve kendisini talebe göre ayarlayan üreticiler de kaynak dağılımlarını ona göre yaparak üretim alanlarını değiştireceklerdir. Bu nedenle yeni vergi koyarken, tabii ki tam olarak arzulanan sonucun alınması mümkün olmamasına rağmen, buna özellikle dikkat etmek gerekmektedir. Bu bakımdan verginin bu etkisini en aza indirebilmek için, talep esnekliği az olan malların (tuz, şeker ve petrol gibi) vergilendirilmesi veya talep esnekliği fazla olan malların vergilendirilmesinde vergilerin kaynak dağılımını etkilemeyecek şekilde düşük oranda tutulması gerekir. Ancak bu durumlarda, vergilerin mali ve sosyal amaçlarının gerçekleştirilmesi ilkeleriyle de ters düşmek mümkündür. Tabii ki bu, tamamen yönetimin bir tercihidir.

2.2.3.2.2.3. Vergilerin Kalkınmaya Etkileri

Vergilerin özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarılması sonucunda, doğal olarak özel kesimin tasarruf hacmi belirli oranda küçülür. Tasarruf hacminin küçülmesi ise, iktisadi kalkınma üzerinde etkili olur. Bilindiği üzere gelirin, tüketim ve tasarruf olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Verginin ilke olarak, gelirin tüketime ayrılan kısmı üzerinden ödenmesi gerekir. Böyle bir durumda, vergilerin ekonomik olumsuzluklarından pek söz edilmemesi gerekir. Ancak, yeni vergilerin yürürlüğe konulması veya mevcut vergilerde vergi oranlarının yükseltilmesi halinde, gelirin tüketime ayrılan kısmının vergiyi karşılayamaması ve bunun sonucunda vergilerin tasarrufları etkilemesi durumu ile de karşılaşılabilir. Genellikle alınan vergilerin kamu kesimince

yerli yerinde kullanılması uygul::mrnda mUmkün bulunmadığından, özel kesimde toplam yatının hacminde eksilmelerin ortaya çıkması ve bunun sonucunda iktisadi kalkınmanın olumsuz olarak etkileneceği ifade edilebilir. Bu olumsuzluğu asgari düzeye indirebilmek için iki şarta dikkat edilmesi gerekir. Bunlardan birincisi, vergi yüklerinin tasarrufları olumsuz etkileyccek şekiide yüksek tutulmamasıdır. İkincisi de, kamu kesiminin kaynak kullanımında iktisadi kalkınmayı engelleyecek davranışlardan müınkUn olduğu kadar uzak duınasıdır.

2.2.3.2.2.4. Vergi Adaletinin Sağlanmasına İlişkin İlkeler

Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan adil bir vergi sistemi üzerindeki çalışmalar, maliye ilmi ile uğraşan tüm maliyecilerin üzerinde durdukları en önemli konulardan biri olmuştur. Ancak, vergi adaleti kavramı sübjektif bir kavramdır. Diğer bir söyleyişle bu kavramın ifade ettiği anlam, kişiden kişiye değiştiği gibi devirden devire de farklı bir şekilde anlaşılmıştır.

Konuyu genelde özetleyerek ifade etmek gerektiğinde, vergi adaleti konusundaki görüşlerin iki yaklaşım içinde ifade edildiğini söylemek mümkündür. Bunlardan birisi, yararlanma yaklaşımıdır. Diğer yaklaşım da, iktidar yaklaşımıdır. Birinci yaklaşım, genel olarak benimsenmemektedir. Çünkü daha önce de ifade edildiği gibi, verginin niteliği karşılığa dayanmamakta ve verginin temelinde devletin egemenlik gücü yatmaktadır. İktidar yaklaşımında ise, vergi yükünün vergi mükellefleri arasında adil bir şekilde dağıtılması gerektiği ifade edilmeye çalışılmaktadır. Yani amaç, vergide eşitliğin sağlanmasına çalışmaktır.

Vergilerin adil şekilde dağıtımı konusunda iki tür adalet kavramından söz edilmiştir. Bunlardan birisi "yatay adalet" kavramı, diğeri de "dikey adalet" kavramıdır. Yatay adalet denildiğinde, durumları eşit olanların aynı şekilde vergilendirilmeleri gerektiği ifade edilmek istenilmektedir. Yani burada, aynı durumda olan kişilerin vergi alınmadan önceki durumları ile vergi alındıktan sonra durumlarında değişiklik olmaması halinin sağlanması amaçlanmaktadır. "Dikey adalet" kavramı ise, eşit olmayan kişilerin farklı vergi yükü ile karşı karşıya bırakılmaları halini ifade etmek için kullanılmaktadır.

Bu iki kavramı daha açık bir şekilde anlatabilmek için üç görüş üzerinde durmak gerekir. Bunlar; "eşit fedakarlık görüşü", "eşit oranlı fedakarlık görüşü" ve "en az fedakarlık görüşü" dür.

• *Eşit Fedakarlık Görüşü*

Eşit fedakarlık görüşüne göre, ödenen vergi sonucunda mükelleflerin toplam faydalarındaki azalışın aynı olması istenilmektedir. Yani, verginin ödenmesi sonucunda vergiyi ödeyen kişilerde belirli bir fayda kaybı ortaya çıkar. Çünkü ödenen vergi tutarında kişinin gelir ya da mal varlığında bir azalma

meydana gelir. İşte bu görilşe göre ortaya çıkan söz konusu fayda kaybının kişilerde aynı derecede hissedilmesi gerektiği savunulur.

Bu görilş, vergi adaletini sağlamada kuşkusuz etkili olan:aya aktı .Bunun nedeni, mükelleflerin gelir düzeyleri, sosyal yaşam biçimlen, psıkoloJık yapı. lan ve daha birçok etken vergi sonrası katlanılan fedakarlığı farklılaştırır. Bu bakımdan katlanılan fedakarlık derecelerini sağlıklı bir şekilde ölçmek imkansız denecek hale gelir.

• *Eşit Oranlı Fedakarlık Görüşü*

Bu görüşün temeli, bir bakıma vergilerin yararlanma esası üzerine oturtulmak istenmesine dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle servet ve gelirleri düşük olanlann, yüksek olanlara oranla kamu hizmetlerinden daha az yarar sağladıkları kabul edilerek, bu kişilerin vergi yüklerinin ona göre hesap edilmesi gerektiği savunulmuştur. Böyle bir düşünceyle de vergi yükünün, mükellefin ekonomik gücüne göre olması gerektiği ifade edilmek istenmiştir. Bu görüşe göre, %10 vergi oranına göre 500.000 TL geliri olan bir kişiden 50.000 TL vergi alınması ve 100.000 TL gelir elde eden bir kişinin de yine aynı vergi oranı kullanılmak suretiyle 10.000 TL vergi ödemesi gerektiği savunulmuştur. Yani, ödenecek verginin belirlenmesinde oranlar sabit kalmakta, verginin artışında matrahın büyüklüğü rol oynamamaktadır.

Eşit oranlı fedakarlık görüşü değişik şekillerde eleştirilere uğramış ve bu eleştirileri karşılayabilmek için de, vergilerde muafiyet ve istisna uygulamaları ile matrahtan bazı indirimlerin yapılabileceği ileri sürülmüştür. Daha başka bir ifadeyle esas olarak bu görüş, gelir veya servet düzeyi yükseldikçe oransal fedakarlığın değişmemesi gerektiği düşüncesi üzerine oturmaktadır. Oysa ki artık, kişinin gelir veya serveti dolayısıyla ekonomik gücü arttıkça vergiden fedakarlık edebileceği oranın yükseleceği genelde kabul gören bir düşünce olarak karşımıza çıkmaktadır.

• *En Az Fedakdrlık Görüşü*

En az fedakarlık görüşü düşüncesini, vergi sonucunda toplumun katlandığı toplam fedakarlığın olabildiğince az olması gerektiği düşüncesine dayandırmıştır. Bunu sağlayabilmek için de, marjinal fedakarlığın, daha açık bir ifadeyle ödenen verginin son lirasının neden olduğu fayda kaybının, tüm vergi mükellefleri için eşit yük getirecek şekilde olması gerektiği ifade edilmiştir. Böylece, toplumu meydana getiren herkesin katlandığı fedakarlık eşit hale getirilebilirse, toplumun tümünün katlanmış olduğu fayda da eşit hale gelmiş olacaktır.

Doğal olarak bu görüşte de, gerek hesap edebilmesi ve gerek uygulanabilirliği bakımından birçok güçlük bulunmaktadır. Bu bakımdan burada daha

objektif ve uygulama imkunı dahu fazla olan yöntemler nrnınuk zorunluluğu ort:ıya çıkmaktadır.

Vergi adaleti Ozcrindc daha gerçekçi bir şekilde konuşabilmek için, iki konu ilzerinde durmak gerekir. Bunlardan birisi, vergi adaletinin sağlanmasında gelir, servet veya harcanın vergilerinden dalın çok hangisi üzerinde durulması gerektiği hususudur. İkincisi ise, sözil edilen bu amaca hangi yöntemlerle ulaşılabileceği konusudur.

-Vergi Türlerinin Vergi Adaleti Üzerine Etkileri

Vergiler, birçok bakımlardan sınıflandırılabilir. Son zamanlarda vergilerin konularına göre yapılan sınıflandırmalar gerek teori ve gerek uygulamada ağırlık kazanmıştır. Bu sınıflamaya göre vergileri; gelir vergileri, servet vergileri ve harcama vergileri şeklinde üç grupta toplamak mümkündür. Söz konusu konulara, kitabın akışı içinde ileride yeterince yer verilecektir. Ancak burada bu vergilere, sadece vergi adaleti yönünden değinilmeye çalışılacaktır.

Gelir Vergisi

Bugüne kadar ortaya konulmuş olan teorik görüşlerde ve uygulamalarda Gelir Vergisi'nin, vergi adaletine ulaşmada önemli bir özelliğe sahip olduğu genellikle kabul edilmiştir. Gelir Vergisi, teorik olarak sübjektif karakterli bir vergidir. Gelir Vergisi 'nin ağırlık merkezi, vergi mükellefleri üzerinde odaklanmıştır. Vergi adaleti de, vergi mükellefini ilgilendiren bir kavramdır. Bunun için vergi adaleti ile verginin mükellefleri arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi adaleti ile sağlanmaya çalışılan şey, mükellefler üzerindeki vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır.

Gelir Vergisi'ne ilişkin uygulamalarla vergi adaletirıin sağlanabilmesi için, bu vergi üzerinde yapılması veya yapılmaması gereken bazı hususlar vardır. Çeşitli düzenlemelerle Gelir Vergisi teorik yapısından uzaklaştırıldığında, bu vergi de doğal olarak vergi adaletini sağlamada istenileni veımeyecektir. Gelir Vergisi içirıde vergi adaletini sağlamaya yönelik önlemleri; Gelir Vergisi'nin kapsamının geniş tutulması; muafiyet ve istisnalara olması gereken şekilde yer verilmesi; gelirlerin toplanma ilkesinden mümkün olduğunca sapılmaması; vergide esas vergilendirme şeklinin yıllık beyanname esasına dayandırılması ve muhtasar beyanname ile vergilendirme şeklinin nihai bir vergi olmaması, yani bunun yıllık beyannameyi tamamlayıcı bir nitelikte olması; kabul edilebilir bir artan oranlılığın uygulanması; vergi otokontrol önlemlerinin vergi içinde yer alması; en az geçim indirimi, özel ırıdirim ve ayııma ilkesinin göz önüne alınması gibi; vergi adaletini sağlamaya yönelik uygulamalara olması gereken şekilde yer verilmesi şeklinde sıralamak mümkündür. Vergi idaresinin de, bu konuda rolü çok önemlidir. Sözü edilen bu müesseselere

Yergi içinde yer verilmediği veya bunlar çarpıtıldığı takdirde, Gelir Yer. gisi'nin vergi adaletini sağlayıcı fonksiyonundan olumlu sonuç beklemek kuş. kusuz mümkiln olamayacaktır.

Senet Vergileri

Vergicilik tarihine bakıldığında 19. yüzyılın ortalarına kadar servetler vergi ödeme gücünün hemen hemen tek belirtisi sayılmış ve bu vergiler ülkelerin en önemli vergilerinden birini meydana getirmiştir. Aradan geçen süre içinde servetlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak değişik görüşler ileri sürülmüş ve uygulamada değişik servet veroileri ortaya çıkmıştır. Bu konuya, ileride servetlerin vergilendirilmesi sırasında ayrıntılı bir şekilde değinilecektir.

İlk bakışta servetlerin vergilendirilmesinin ve özellikle bu arada kişilerin sahip oldukları tüm servetlerin genel bir Servet Vergisi'ne tabi tutulmasının, vergi adaletini sağlamada önemli olduğu söylenebilir. Servetler, ya birikmiş gelirlerden ya da meydana gelmiş servet transferlerinden meydana gelir. Bu tür yollarla edinilmiş servetler, tabii ki ödeme gücünün önemli göstergelerinden birini oluşturur. Bu bakımdan, servetlerin doğrudan vergilendirilmesinin önemi büyüktür. Öte taraftan, servet gelirlerinin emek ve girişim gelirlerine oranla daha ağır bir şekilde gelir vergileri içinde vergilendirilmesinin doğru olacağını ileri süren ayırma ilkesi uygulamalarının, servetleri dolaylı olarak vergilendirmeye çalıştığı söylenebilir. Çünkü, özellikle karşılıksız transfer yolu ile elde edilmiş servetler hiç emek sarf edilmeden elde edilmiş sayılmakta ve onların vergilendirilmesi Gelir Vergisi'yle tamamlanmaktadır.

Ancak kişinin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul türünden bütün servetlerini vergilendirmeyi amaçlayan genel servet vergilerinin, idaresi çok güçtür. Bunun için, servet vergilerini tam anlamıyla uygulamaya geçirmek pek mümkün değildir. Diğer taraftan bu tür vergilerin toplama maliyetleri çok yüksektir. Uygulama güçlükleri nedeniyle dünyada devletler, servet vergilerine vergi sistemleri içinde artık pek yer vermemektedir. Bunun için de genelde, servet vergilerinden elde edilen hasılatın toplam vergi gelirleri içindeki payı %10'ları geçmemektedir. Günümüzde dahi servetler hala ödeme gücünün en önemli göstergelerinden biri olarak kabul edilmesine rağmen, özellikle uygulama güçlüğü dolayısıyla servet vergileri üzerine düşen bu fonksiyonu gereği şekilde yerine getirememektedir. Bu bakımdan genellikle uygulamada daha çok kısmi servet vergileri uygulanmaktadır.

Harcama Vergileri

Vergi adaletini sağlama bakımından harcamalar üzerinden alınan vergiler hakkında çok şey söylenmiş ve bugün dahi söylenmeye devam edilmektedir. Özellikle bu görüşlerden Nicolas Kaldor'un ortaya koymuş olduğu tez çok

·n mlidir. N. Kaldor 19: 5 yılındn yayınladığı *An Expenditure Tat:*adlı eserinde: Gelir Vergisi"nin yerine bir Genel Harcama Vergisi'nin uygulamaya ◆ irilebileceğini. bu verginin aynen Gelir Vergisi'nde olduğu gibi yıllık harcamalar üzerinden beyannameye dayanılarak alınabileceğini, toplam harcama tutarına artanoranlı tarife uygulanabileceğini ve getirilecek muafiyet ve istismılar ile verginin şahsileştirilerek vergi adaletinin sağlanabileceğini, savunmuştur. Ancak bu tür bir vergi, birkaç ülkede kısa bir si.ire için uygulanabilmiş ,-e genel olarak uygulamaya geçilememiştir.

Bugün uygulanan harcama vergileri, genelde muamele vergileri niteliğindeki vergilerden meydana gelmektedir. Sözü edilen bu tür harcama vergilerine ileride ayrıntılı olarak yer verilecektir. Ancak burada, harcama vergilerinin vergi adaletini sağlama bakımından kısa bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

Vergiler bir yönüyle, dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler şeklinde sınıflamaya tabi tutulur. Genelde kabul gören görüşe göre, dolaysız vergilerin vergi adaletini sağlayabilmede daha etkili olduğu ve dolaylı vergilerin gayri adil vergi niteliği gösterdiği kabul edilmektedir. Bunun için de, bir vergi sistemi içinde Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergilerin vergi hasılatı içindeki payının yaklaşık %60 olması, harcama vergilerinin ise %30'lar dolayında vergi hasılatı sağlaması ve kalan kısmın da servet vergilerinden elde edilmesi, savunulmuştur.

Harcama vergilerinin gayri adil vergi olduğu düşüncesinin yerinde olmadığını savunanlar ise, harcamalara değişik oranlar uygulamak suretiyle harcama vergilerinin bu sakıncasının giderilebileceğini, yani zaruri mallar için düşük oranların ve lüks tüketim maddelerinde yüksek vergi oranlarının uygulanabileceğini ileri sürmektedir. Ancak zaruri malların da geliri yüksek olanlar tarafından alınarak tüketildiği ve bu tür vergilerden fazla vergi hasılatı sağlayabilmek için uygulamada genellikle böyle bir uygulamaya geçilemediği görülmektedir. Bunun için de genelde harcamalar üzerinden alınan vergiler, vergi adaletini sağlamada başarı sağlayamamaktadır.

2.2.4. Vergi Adaletine Ulaşabilmek İçin Başvurulan Yöntemler

Vergi adaletine ulaşabilmek için değişik yöntemler kullanılır. Genelde bu yöntemleri üç grup içinde toplamak mümkündür. Bunlardan biri, artanoranlı tarife uygulamalarıdır. Yani, verginin üzerinden alındığı matrah arttıkça, matraha daha yüksek oranların uygulanmasıdır. Diğer bir yöntem, en az geçim indirimidir. Diğer bir ifadeyle kişinin gelirinin belirli bir kısmının vergiye tabi tutulmamasıdır. Üçüncü yöntem ise, teoride ayırma ilkesi olarak adlandırılmış olan ilkedir. Bu ilkeye göre, sermaye getirilerinin en ağır, sermaye ve emekten oluşan kazançların biraz daha hafif ve emek gelirlerinin en az vergi yüküne tabi tutulması gerekir.

Sözü edilen ilkelerin önemi nedeniyle bu konulara ileride ayrıntılı olarak yer verilecektir.

2.2.4.J. Arıaııoraıı/ı Vergi Tarifeleri

2.2.4.1.1. Genel Anlamda Oran ve Artanoranlı Vergi Tarifeleri

Matrah hesap edildikten sonra, matraha vergi oranı ya da tarifeleri uygulanmak suretiyle ödenecek vergi tutarı ortaya çıkarılır. Vergicilikte oran ve tarife konusu, kamu maliyesinin en önemli konularından birini meydana getirmiştir. Bu bakımdan vergi oranı ile vergi tarifeleri ve özellikle artanoranlı tarifeler konusunda bugüne kadar birçok bilimsel çalışma yapılmış, bunlardan bazıları uygulamaya aktarılmıştır.

Genellikle oran ve tarife konuları birbiriyle karıştırılmaktadır. Oran denildiğinde, matraha uygulanacak% 1O ya da %20 gibi tek bir yüzdelik sayı anlaşılmalıdır. Buna göre tüm matraha aynı oran uygulanır. Bu esasa göre verginin hesap edilmesinde vergi oranının değişmemesine karşılık, matrahın değişmesi sonucunda ödenecek vergi miktarında değişiklik meydana gelir. Yani vergi oranı %1O olan 50.000 TL'lik matrahın vergisi 5.000 TL ve aynı oranın uygulanması halinde 250.000 TL tutarında bir matrahın vergisi de 25.000 TL olur.

Vergi oranlarının matraha göre değişmemesi, eşit veya tek oranlılığı ortaya çıkarır. Eşit veya tek oranlılığın temelinde, vergi matrahının marjinal biriminin faydasının değişmediği, yani aynı kaldığı esası yatar. Bu durum, yukarıda açıklanan "eşit oranlı fedakarlık" yaklaşımını yansıtır.

Vergi tarifesi ise, değişik vergi oranlarının uygulandığı oranlar dizisini ifade eder. Burada oranlar, matraha göre ya azalır ya da artar. Biraz önce değinildiği üzere teori ve uygulamada değişik vergi tarifeleri tartışma konusu yapılmış ve bunlar değişik şekillerde uygulamaya yansıtılmıştır. Üzerinde durulan ve uygulanmakta olan tarife tipleri, daha çok artanoranlı tarifeler olmuştur.

Günümüzde, vergi matrahı arttıkça vergi ödeme gücünün de artması gerektiği genelde kabul görmektedir. Yani bu görüşe göre, matrahın marjinal birimlerinin mükellefler için öneminin değişik olduğu ve matrah yükseldikçe matrahın marjinal biriminin faydasının azalacağı veya matrahın azalması halinde de matrahın son birimin faydasının artması gerektiği kabul edilir. Sözü edildiği gibi matrah yükseldikçe vergi oranının arttığı tarifelere, artanoranlı tarifeler adı verilir. Artanoranlı tarifelerin uygulanmasında esas olarak matrahın büyüklüğü ve küçüklüğü rol oynar. Ancak, veraset ve intikal vergilerinde olduğu gibi bazı vergilerde, ivazsız intikallerin büyüklüğü ile birlikte ölen veya bir varlığı karşılıksız bırakan kişi ile kendisine mal kalan kişi arasındaki

akrabalık dcrcccleı-i de rol oyııuyabilir. Aynı şekilde motorlu taşıtlar vergilerinde, aracın kilo ve yaşı dikkate nlnrok torife dUzcnlcncbilir.

2.2.4.1.2. Artanoranlı Tarifeler Konusundaki Görüşler

Teoride artanoranlı tarifeler hakkında olumlu ve olumsuz olarak çok şey söylenmiştir.

2.2.4.1.2.1. Artanorunlı Tarifeler Konusunda Olumlu Görüşler

Artanoranlı tarifeleri savunanların görüşleri kısaca aşağıdaki gibidir:

- Artanoranlı tarifeler konusunda olumlu dUşUnenler, dUşUncelerini esas olarak marjinal fayda esasına dayandırmaktadır. Hatırlanacağı Uzere bu teori, vergiye kaynak oluşturan gelir veya servet miktarı arttıkça, gelir veya servetin marjinal biriminin (son biriminin) öneminin azaldığı düşüncesine dayandırılmıştır. Hal böyle olduğunda vergi adaletini sağlamak için, büyük vergi matrahlarının daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerekir. Böylece, gelir veya servetleri yüksek olanların az olanlara oranla daha fazla vergilendirilmeleri sağlanmak suretiyle, dikey adalet gerçekleştirilmiş olacaktır.
- Eksik rekabet koşullarının mevcut olması halinde, ekonomik denge klasiklerin söyledikleri gibi kendiliğinden gerçekleşmeyebilir. Böyle durumlarda ortaya çıkmış olan dengesizliğin giderilmesi gerekir. Bunu gerçekleştirecek olan mekanizmalardan biri de, artanoranlı tarifelerdir. Diğer yandan harcama vergilerinin ortaya çıkarabileceği adaletsizliklerin bir kısmını da, artanoranlı tarifeler uygulamak yolu ile gidermek mümkün olabilecektir.
- Yukarıda değinildiği üzere artanoranlı tarife uygulamalarında oranların keyfi şekilde tespiti ortaya çıkmaktadır. Bu, bir gerçektir. Ancak, oranların tespitinin müsadere olarak nitelendirilebilecek şekilde gerçekleşmesi uygulamada pek görülmemektedir. Bu bakımdan, günümüz devletlerinin hemen hemen tümünde artanoranlı tarifelerin uygulandığı görülmektedir.

2.2.4.1.2.2. Artan Oranlı Tarifeler Konusundaki Olumsuz Görüşler

Artan oranlı tarifelerin gereksiz olduğunu savunanların görüşlerini de kısaca şu şekilde açıklamak mümkündür:

- Artanoranlı tarifeleri gereksiz bulanların başında klasik görüşe sahip olan maliyeciler gelmektedir. Daha önceki açıklamalardan da hatırlanacağı üzere klasik ekol, devlet faaliyetlerinin sınırlı olması gerektiğini ve bunun sonucunda da devletin çok fazla kaynak kullanmasına gerek bulunmadığını savunmuştur. Bu bakımdan klasikler, çok büyük boyutlara ulaşmayan kamu harcamalarını karşılamak için artanoranlı tarifelere gerek olmadığını, bunun tek oranlı vergilerle karşılanabileceğini ileri sürmüştür.

- Yine hatırlanacağı üzere klasik görüş, verginin tarafsız olması gerekti. ğini. vergiler yolu ile ekonomiye müdahale edilmesinin doğru olmadığını Ve müdahalenin piyasada var olan dengeyi bozacağını ifade etmişti:. Buwbakıın. dan klasik görüşe taraftar olanlara oöre artanoranlı tarifeler gelır dagılımını değiştirir ve bunun sonucunda da ekonomide var olan doğal dengeyı ozar.

- Artanoranlı tarifelerin uygulanması halinde tespit edilen ora◆lar, genel. likle gerçeği yansıunaz. Oranların, hakkaniyeti sağlayacak şekılde tespiti mümkün değildir. Devletin her zaman mali kaynağa ihtiyacı bulunması nede. niyle, bu kaynağı elde etmek için çoğu zaman oranları yüksek tespit eder. Böy. lece de vergi, bir tür müsadereye dönüşür.

-Artanoranlı tarifelerin uygulanması sonucunda vergiler ekono◆ik olum. suzluklara neden olabilir. Yani verginin gelir etkisinin, mükellefüzer_ın_de kendisini göstennesine ve mükellefin ya gelir kaybını kapatabilmek ıçın daha fazla çalışmasına ya da fazla çalışma yerine çalışmamayı tercih etmesine neden olabilir. Tarifenin mükellefleri fazla çalışmaya götürmesinin olumlu yanlarına karşılık, çalışmama haline neden olmaları ise ekonomik kayba neden olur. Öte taraftan artanoranlı tarife uygulanması sonucunda verginin ikame etkisi de ortaya çıkabilir. Böylece de verginin etkinliğinde azalma meydana gelebilir.

- Artan oranlılık konusunda olumsuz düşünenlerin ileri sürmüş oldukları diğer bir husus da, yüksek vergi oranlarının vergi kaçakçılığına neden olabileceği ve böylece vergi adaletini sağlamaya çalışırken ortaya aksi sonuçların çıkabileceğidir.

2.2.4.1.3. Artanoranlı Vergi Tarife Türleri

Teoride değişik artanoranlı vergi tarifelerinden söz edilmiş ve bunlardan bazıları uygulamaya geçirilmiştir. Bunlar; sınıf usulü artanoranlı tarifeler, dilim usulü artanoranlı tarifeler, gizli artanoranlı tarifeler, tersine artanoranlı tarifeler ve azalan oranlı tarifeleridir.

- Bunlardan gizli artanoranlı tarifeler, esasında bir tarife olmaktan daha çok, uygulama sonucu vergi tutarında faklı sonuçların ortaya çıkmasıdır. Matraha tek oranın uygulanmasından sonra ortaya çıkan vergiden, kişi ya da matrahın niteliğine göre bazı indirimler yapılarak vergilerin farklı olması sağlanır. Yani böylece matraha farklı oranlar uygulanmış gibLl_:>ir ğurum ortaya çıkar.

- Esasında tersine artanoranlı tarifeler de, gerçek anlfünda bir tarife değildir. Bu, hesaplanan vergi miktarı ile gelir miktarının karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan görüntüdür. Tersine artanoranlılık, daha çok dolaylı vergilerde ortaya çıkar. Örneğin, ödenen Katma Değer Vergisi, vergi oranlarının gelir düzeyine göre tespit edilmemesi nedeniyle, yüksek düzeyde gelirliler üzerinde oransal olarak düşük etki yaparken, buna karşılık düşük düzeyde gelirliler için aksi etki yapar. Böyle uygulama, oransal olarak, yüksek gelirlilerin daha az ve

düşük gelirlilerin dahn fazla vergi ödemesi sonucunu ortayn çıknrır. Yani tersine artanoranlı tnrifc görUntUsll verir.

- Azalanoranlt vergi tarifeleri, iki tl\rde ortaya çıkar. Bunlardan birisi, matrah ve vergi oranlnnnın aynı doğrultuda azalması halidir. Esasında bu tür bir tarife. artanoranlı tarifenin ters çevrilmiş şeklinden başka bir şey değildir. Diğeri ise, matrahın artmasına karşılık vergi oranlarının azalması halidir. Bu tür uygulamaya ise, çok ender rastlanır.

Daha çok uygulamada artanoranlı tarifelerden, sınıf usulü ve dilim usulü aıtanoranlı tarifeler uygulanır.

2.2.4.1.4. Sınıf Usulü Artanoranlı Tarifeler ve Dilim Usulü Artanoranlı Tarifeler

Yukarıda değinildiği üzere teoride ve uygulamada değişik artanoranlı tarife türleri bulunur. Bunlardan; gizli artanoranlı, tersine artanoranlı ve azalan artanoranlı tarifelere, esasından bunlardan bazılarının gerçek anlamda tarife olmamaları ve bazılarının da uygulamada ender görülmesi nedeniyle, yukarıda kısaca değindik. Burada ise, uygulamada daha çok görünen sınıf usulü ve dilim usulü artanoranlı tarifeler ele alınarak aktarılmaya çalışılacaktır.

2.2.4.1.4.1. Sınıf Usulü Artanoranh Tarifeler

Sınıf usulü artanoranlı tarifelerde matrah dilimleri karşısında yer oranlar, sadece o matrah dilimine uygulanmayıp, tüm matrah için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle vergiye tabi matrahın yükselmesi halinde, tüm matraha uygulanacak oran da yükselir.

Bunu bir tabloda şöylece gösterebiliriz:

TARİFE

MATRAH		ORAN¾
10.000	liraya kadar	1O,
25.000	"	15
50.000	"	20
75.000	"	25
100.000	"	30
200.000	"	35

Bu tablodan görüldüğü üzere, 10.000 TL matrahı olan bir mükellef, %10 üzerinden 1.000 TL vergi ödeyecektir. Mükellefin matrahının 10.100 TL'ye çıkması halinde ise, matrahın tümüne %15 oranının uygulanması nedeniyle, bu kişinin 1.515 TL vergi ödeme yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Yani mat-

rahtaki 100 TL artış, vergide 515 TL'l ik artış meydana getirecektir. Bunu di. ger gelir dilimleri için de aynı hesaplama şekline göre uygulamak nıllnıkun. dür. Tabii ki böyle bir durum, vergi adaleti yönünden hiçbir zaman kabul cdi. lecek bir şekil değildir.

2.2.4.1.4.2. Dilim Usulü Artanoranlı Tarifeler

Yukarıda sözü edilen sınıf usulü artanoranlılığın vergi adaleti üzerinde meydana getirmiş olduğu sakıncayı ortadan kaldırmak için, dilim usulü arta. noranlı tarifeler getirilmiştir. Dilim usulü a1anoranlı tarifelerde, artan vergi oranı tüm matraha uygulanmayıp sadece tarifede yer almış olan dilime uygu. !anır. Böylece vergilerin ani sıçramalar yapması ve bazı durumlarda vergide matrahtan fazla artışın meydana gelmesi önlenmiş olur. Yukarıda verilmiş olan sınıf usulü artan oranlı tarifeyi, şu şekilde dilim usulü artan oranlı tarife haline çevirebiliriz:

TARİFE

MATRAH	ORAN%
10.0000 TL için	10
11.000 -25.000 TL ye kadar	15
25.001-50.000 "	20
50.001- 75.000 "	25
75.001-100.000 "	30
100.001-200.000 "	35

Görüldüğü üzere dilim usulü artanoranlı tarifelerde, sınıf usulü artanoranlı tarifelerde sözü edilen sakınca ortadan kalkmış bulunmaktadır. Örneğin, matrah 10.000 TL olduğunda%1O üzerinden alınacak vergi 1.000 TL olmakta ve matrahın 10.100 TL olması halinde ise, vergi sadece 1.015 TL tutmaktadır. Çünkü bu son örnekte ikinci dilim için öngörülmüş olan %15 oranı, sadece ikinci dilimde yer alan 100 TL için uygulanmaktadır.

2.2.4.1.5. Artanoranlı Tarifelerde Uygulanan Teknikler

Artanoranlı tarifelerin hazırlanmasında bazı teknikler göz önünde tutulur. Teoride bunlar; yükseklik farkı, uzunluk farkı ve dilimler ile oranlardaki artma şeklinde ifade edilir.

- Yükseklik Farkı: Tarifede yer almış olan en küçük oran ile en büyük oran arasındaki fark, yükseklik farkını meydana getirir. Yukarıdaki tarifede en büyük oran %35 ve en küçük oran %10 olduğuna göre, tarifenin yükseklik farkı (%35- %10) %25'dir.
- Uzunluk Farkı: Buna karşılık uzunluk farkı ise, tarifede yer almış olan en büyük matrah ile en düşük matrah arasındaki farktır. Yine örneğimizde

döndüğümüzde uzunluk farkının, 190.000 TL (200.000 TL-10.000 TL) olduğunu g ötürüz.

- Tarife Dilimleri ile Oranları Arasındaki Artına: Tarife dilimlerinde artına. her dilimin kendi içindeki artış tutarlarını gösterir. Örneğimizdeki tarifede dilimler arasındaki aıtma; birinci basamakta 10.000; ikinci basamakta 15.000 (25.000-10.000); üçüncü basamakta 25.000; dördüncü basamakta 25.000· beşinci basamakta 25.000; altıncı basamakta 100.000 TL dir. Görüldüğü üzere burada basamaklar arasındaki artışlar düzenli bir artış seyri göstennemektedir.

Oranlar arasındaki aıtma ise, tarife dilimleri arasındaki artış oranlarını ifade eder. Yine ömeğe dönüldüğünde, oran artış oranlarının; l O; 5 (l 0-5) olduğu ve artışların 5 şeklinde devam ettiği görülmektedir. Yani tarife artış oranlan ilk% l 0'dan sonra her bir basamakta %5'lik aıtış göstermektedir.

Doğal olarak tarifenin yükseklik ve uzunluk farkı ile tarife basamakları ve orarıları arasındaki artma şekilleri, tarifenin yapısı üzerine ve dolayısıyla artanoranlılığın derecesi üzerine büyük çapta etki yapar.

2.2.4.2. Eıı Az Geçim İıudirıini

Vergi adaletine ulaşabilmek için başvurulacak yollardan bir diğeri de, en az geçim indirimi denilen müessesedir. En basit ifadeyle en az geçim indirimini, bir kişinin kendisini geçindirebilecek miktardaki gelirinin vergiye tabi tutulmamasıdır, şeklinde tanımlamak mümkündür.

En az geçim indirimi müessesesi, önceleri maliyeciler tarafından teorik olarak tartışılmış ve daha sonra da birçok ülkenin vergi düzenlemeleri içinde yer almıştır. Ancak, vergi adaletine ulaşabilmek için oldukça geniş uygulama alanı bulan en az geçim indirimi hakkında çok şey söylenmektedir

2.2.4.2.1. En Az Geçim İndirimi ile İlgili Görüşler

Bugüne kadar en az geçim indiriminin lehinde ve aleyhinde bazı görüşlerin ileri sürülmüş olduğu görülmektedir.

2.2.4.2.1.1. En Az Geçim İndiriminin Lehinde İleri Sürülmüş Olan Görüşler

Vergi adaletine ulaşabilmek için en az geçim indirimi uygulamasını gerekli görenlerin ortaya koymuş oldukları görüşleri şöylece özetlemek mümkündür:

- Günümüz devletlerinin asli görevlerinden biri de, sosyal devlet olmaya yönelik önlemlerdir. Sosyal devlet olmaya yönelik önlemler alınırken, vergi politikalarından yararlanılır. Bu tür iyileştirmelere gidildiğinde alınacak önlemlerin en önemlilerinden biri ise, bir kişinin kendisini geçindirecek kadar olan gelirinin vergiye tabi tutulmamasıdır.

- Gclirkrden belirli düzey Uzerinden vergi nlınnıası halinde nıükcllcOcr kendilerini dahn gilvencede hissederler ve çeşitli yollardan gelirlerinin belirli kısmmı vergi dışında bırakımı çnbası içinde bulunmazlar. Böylece vergi kay. bındn da aznlma önlenmiş olabilir.

- Enazgeçim indirimi uygulanmasında gelirin belirli bir kısmının vergiye t3bi olmam3sı, geliri sınırlı olan kişileri vergi kapsamı dışına çıkarır. Böylece vergi idaresi, düşük gelirli kişilerle uğraşmak yerine, gelir düzeyleri yUksck olan az sayıda mükellef ile daha yakından ilgilenme olanağı bulur. Böylece de, en az geçim indirimi uygulamasından kaybettiği gelir kaybını bu yoldan gideıine olanağına kavuşabilir.

- Geliri düşük olan kişilerden vergi alınması, vergi toplama maliyetini ar. tırır. Yani, en az geçim indirimi uygulanmaması halinde elde edilecek gelir fazlası, belki de vergi toplama maliyetinden fazla olabilecektir. Bu da, vergi. !erin iktisadilik ilkesi ile bağdaşmaz.

2.2.4.2.1.2. En Az Geçim İndiriminin Aleyhinde İleri Sürülmüş Olan Görüşler

En az geçim indiriminin lehinde ileri sürülmüş olan yukarıdaki görüşlere karşılık, bu müessese aleyhinde görüş ileri sürenler de mevcuttur. Bu doğrul• tuda görüş ortaya koyanların düşüncelerini şöylece sıralayabiliriz:

- En az geçim indirimi uygulaması çok sayıda vergi mükellefini ilgilendirmesi nedeniyle, uygulanacak tutarın düşük tespit edilmesi halinde bile, uygulama vergi idaresine için çok büyük tutarlarda vergi kaybına neden olacaktır. Bu da, vergi gelirlerine ihtiyacı olan günümüz devletlerinin kabul edemeyeceği bir durumdur.

- Yukarıda ileri sürülmüş olan nedenler dolayısıyla günümüzde en az geçim indirimi tutarları, ancak sembolik miktarlarda tespit edilebilmektedir.Bu nedenle, en az geçim indiriminden beklentisi olanlar için umdukları yararı elde edememe sonucunu ortaya çıkaracaktır.

- En az geçim indiriminin lehinde ve aleyhinde ileri sürülmüş olan görüşler birlikte göz önüne alındığında, vergi adaletine ulaşabilmek için bu yolun gerekli olduğu; ancak mükelleflerin istediği miktarlarda uygulandığı takdirde devlet için çok büyük boyutlara ulaşan gelir kaybı doğurduğu ve bunun için de bu müessesenin pek uygulanmak istenmediği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

2.2.4.2.2. En Az Geçim İndirimi Tutarlarının Tespit Edilmesinde Göz Önüne Alınacak Ölçüler

En az geçim indirimi tutarlarının tespiti, yani en az geçim indirimi tutarlarının neyi karşılayacak tutarda olması gerektiği teoride tartışma konusu yapılmıştır. Bu konuda ileri sürülen görüşleri; fizyolojik asgari görüşü, kültürel asgari görüşü ve medeni asgari görüşü, şeklinde üç kısma ayırabiliriz.

- Fi=_,10/ojik gari Gört'işıı

En az geçim indirimini nvunanların bUyllk kısmı, saptanucak tutarın hiç olmazsa insanların fizyolojik varlıkku-ını sürdürecek kısınmın vergiye tabi olmanrnsı düşünce-ini ileri sürmi.lştilr. Yani en az geçim indirimi tutarının, insanlaın yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan ihtiyaç maddelerini karşılayacak miktardan az olmaması gerektiği savunulmuştur. Ancak, insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için ihtiyaç duydukları miktarın tespiti, bulundukları topluma, coğrafi bölgeye ve diğer faktörlere göre değişmektedir. Bu bakımdan fizyolojik asgari görüşü eleştiri konusu yapılmış ve kesin bir şekilde uygulamaya yansıtılamamıştır.

-Kültürel Asgari Görüşü

Kültürel asgari görüşü en az geçim indirimine fizyolojik asgari görüşüne göre daha geniş açıdan bakmakta ve insanların sadece geçimlerini sürdürecek bir miktarın değil, bununla birlikte kültürel ihtiyaçlarını karşılayacak tutardaki harcamalarının da vergi kapsamına alınmaması gerektiğini benimsemektedir. Ancak burada söz konusu kültürel ihtiyaçları tam anlamıyla tespit etmek, ka*bul* edilebileceği gibi fizyolojik ihtiyaçları tespit etmekten çok daha zordur. Çünkü bu konuda tespite gidildiğinde, insanların sosyal sınıflarına göre çeşitli en az geçim indirimi tutarlarının tespiti zorunluluğu ile karşılaşılacaktır. Bunun tespiti mümkün olmadığı gibi, uygulanması durumunda da mükellefler arasında eşitliği sağlamak mümkün olmayacaktır. Bu nedenlerle bu görüşü de uygulamaya geçirmek mümkün bulunmamaktadır.

- Medeni Asgari Görüşü

Medeni asgari görüşü, medeni bir insanın tüm ihtiyaçlarını karşılayacak gelirlerinin vergiye tabi olmaması gerektiğini savunmaktadır. Yukarıda ifade edilen zorluklar, bu görüşün uygulanması halinde daha çok ortaya çıkacaktır. Bunun için bu görüşü de uygulamaya intikal ettirmek mümkün olamamıştır.

Yukarıda kısaca değinilen görüşler dikkate alındığında, gerek maliyenin gelir kaybı ve gerek tespit güçlükleri dolayısıyla, sadece fizyolojik asgari görüşünün uygulama alanına intikal ettirildiği görülmüştür. 1950 yılında Türkiye'de gelirlerin vergilendirilmesinde köklü bir değişikliğe gidilmesi sırasında, çok düşük oranlarda en az geçim indirimi uygulamasına geçilmiş, daha sonra da uygulama şekilleri anlatılırken değinileceği üzere en az geçim indiriminin uygulama tarzlarında bazı değişiklikler yapılmış ve uygulama 1986 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nda 2007 yılında yapılan değişiklikle bu müessese sadece ücretliler için" asgari geçim indirimi" adıyla tekrar vergi sistemimize dahil edilmiştir.

2.2.4.2.3. En Az Geçim indiriminin Uygulanma Biçimleri

Esas olarak en az geçim indirimi; matrahtan indirim sistemi ve vergiden verginin indirimi (dekot) sistemişeklinde uygulanır. Ayrıca bölme sistemi uy. gulanmak suretiyle de aynı amaca ulaşılmaya çalışılır.

- */ıfatrahtan İndirim Sistemi*

Matrahtan indirim sisteminde; vergiye esas olacak m_►trahtan en az geçim indirimi tutarları indirilerek vergi ona göre hesap edilir. Omeğin; en az geçim indirimi tutarlarının gi.inde 1O ve ayda 300 ve yıllık 3.600 TL olarak tespit edilmiş olduğunu ve bir mükellefin yıllık gelirinin de 36.000 TL olduğunu varsayalım. Bu örneğe göre bekar bir mükellefin yıllık en az geçim indirimi tutarı olan 3.600 TL mükellefin matrahı olan 36.000 TL'den indirilecek ve vergiye tabi tutar 32.400 (36.000-3.600=32.400) TL olarak tespit edilecektir. Daha sonra da, ilk 15.000 TL üzerinden %10 ve kalan 17.400 TL den de %20 olmak üzere tespit edildiği düşünülen tarife üzerinden vergi, 4.980 TL (15.000 x %1O=1.500+ l 7.400x %20=3.480 = 4.980 TL) olarak hesap edilecektir. Mali bakımdan çok sıkıntıda olmayan ve en az geçim indirimi uygulamasını kabul eden ülkelerde, genellikle matrahtan indirim sisteminin uygulandığı görülmüştür. Nitekim 1950 yılında ülkemizde ilk olarak, matrahtan indirim şeklinde en az geçim indirimi uygulaması başlatılmıştır.

- *Vergiden İndirim Sistemi (Dekot Sistemi)*

En az geçim indirimi uygulamasında vergiden indirim sisteminin kabul edilmesi halinde ise, önce matraha göre indirimsiz vergi hesap edilir ve daha sonra da tespit edilmiş tutarlardaki en az geçim indiriminin vergisi hesaplanır. En sonra da, hesaplanan en az geçim indiriminin vergisi, daha önce indir►_msiz olarak hesap edilen vergiden indirilerek ödenecek vergi ortaya çıkarılır. Orneğin; yine aynı mükellefin matrahının 36.000 TL olduğunu ve bunun da 15.000 TL'sinin %10'dan, kalan 21.000 TL'sinin de %20'den vergisi hesap edilerek indirimsiz vergisinin 1.500 + 4.200 = 5.700 TL tuttuğu varsayalım. Böylece mükellefin en az geçim indirimsiz vergisinin sözü edilen bu tutarda olduğu ortaya çıkacaktır. Daha sonra da, yukarıda verilmiş bulunan yıllık 3.600 TL tutarındaki en az geçim indiriminin %10'dan vergisi olan 360 TL olarak hesap edildiği ve bu tutarın da daha önce bulunmuş olan 5.700 TL'den indirildiği kabul edildiğinde, ödenecek verginin 5.340 TL (5.700- 360) olarak ortaya çıktığı görülecektir.

Aynı geliri içeren iki örnek incelendiğinde; matrahtan indirim sistemi uygulandığında, ödenecek verginin 4.980 TL ve vergiden indirim yönteminin uygulanması halinde ödenmesi gereken verginin 5.340 TL olacağı ortaya çıkmaktadır. Görüldüğü üzere, vergi idaresi için ikinci yöntem daha avantajlıdır. Nitekim ülkemizde, 1968 yılından 1980 yılında kadar olan dönemde bu usul

uygulanmış ve l 98 l yılından itibaren tekrar mutrnhtnn indirim usulüne dönl\1-müştür. Ancak yukarıda değinildiği üzere, sudccc Ucrct gelirlerine uygulunınak üzere 2007 yılında tekrar vergiden indirim usulUuygulanıusına geçilmiştir.

- *Bölme Sistemi (Katsayı Sistemi)*

Gelir Vergisi'nde ilke olarak gelirlerin toplanması kuralı uygulanır. Yani bir kişinin kendisine ve hatta ailesine ait gelirlerin tümU toplanır ve buna göre bulunan miktar vergi matrahını meydana getirir. Bu tlir uygulama, genellikle Gelir Vergisi'nde aıtanoranlı tarifelerin uygulanması nedeniyle, ödenecek verginin artması sonucunu doğurur. İşte ağırlaşmış olan vergi yükünü biraz hafifletmek düşüncesiyle, katsayı sistemi denilen bir sistem getirilebilir. Bu sistem, tam anlamıyla en az geçim indirimi ile doğrudan ilişkili değildir. Ancak mükellefin vergi yükünü hafifletmesi sonucunu doğurması nedeniyle, bu uygulama şekline en az geçim indirimi konusu içinde yer vermek usul haline gelmiştir.

Uygulamada bölme sisteminin iki türde uygulandığı görülmektedir:

- Bu sistemlerden birincisi, aile gelirlerinin sadece kocanın geliri olmadığı, bu gelirlerin elde edilmesinde eşin de rolünün bulunduğu ve bu bakımdan gelirin koca ve eş arasında ikiye bölünerek bunların vergilerinin ayrı şekilde hesap edilmesi gerektiği ve daha sonra da bulunan vergilerin toplanmasının doğru olacağı, düşüncesine dayanmaktadır. Böylece, artanoranlılığın yükünün bir miktar azaltılabileceği ileri sürülmektedir. Tabii ki bu sistemin uygulanmasında eşlere düşen payların vergileri hesap edilirken, matrahtan indirim usulü şeklinde uygulanan en az geçim indirimi her eş için ayrı şekilde uygulanmaktadır.
- İkinci uygulama şeklinde ise, her aile bireyine bir kat sayı verilmekte, önce bulunan kat sayılar toplamına göre matrahlar bölünerek vergileri hesap edilmekte ve daha sonra da bulunan verginin kat sayılar ile çarpılması yoluna gidilmektedir. Örneğin, eşler için "bir" ve çocuklar için "yarım" kat sayısının kabul edilmiş olduğunu ve evli iki çocuklu bir aile düşünüldüğünü, ailenin yıllık gelirinin de 36.000 TL olduğunu var saydığımızda, buna göre önce gelir üçe (1+1+0,5 +0,5) bölünecek ve daha sonra da üç 12.000 TL ayrı şekilde vergilendirilerek bulunan tutar üç ile çarpılmak suretiyle ödenecek vergi ortaya çıkarılacaktır. Görüldüğü üzere bu sistemin uygulanmasındaki esas amaç, aile büyüklüklerine göre verginin artanoranlılığını biraz yumuşatmaktır.

2.2.4.3. Ayırma İlkesi

Yukarıda değinilen artanoranlılık ve en az geçim indirimi uygulaması, vergi adaletine kantitatif yönden ulaşmayı sağlamaya çalışan yöntemlerdir. Oysa ki burada ele alınacak ayırma ilkesi, vergi adaletine verginin kaynağını

dikkate alarak ulaşmaya çulışır. Yani ayırma ilkesi, emek gelirlerinin, sermaye Ye emekten meydana gelen kazançlara ve sadece sermayenin getirisi olan irası. lanı oranla dnha hutif vergi yüküne tabi tutulması gerektiğini savunur. ileride görüleceği üzere Gelir Vergisi'nde gelir unsurları; emeğin karşılığı ücret, ser. m3ye Ye emeğin karşılığında meydana gelen kazanç ve sermaye gelirleri nitc. liğinde olan irntlnrdan meydana gelir. Ayırma ilkesine göre burada, emek gc. lirlerinin vergi politikası yolu ile korunması gerektiği savunulur.

2.2.4.3.1. Ayırma İlkesi Lehinde ve Aleyhinde İleri Sürülen Görüşler

Artanoranlı tarifeler ve en az geçim indiriminde olduğu gibi ayırma ilkesinin de lehinde ve aleyhinde ileri sürülmüş görüşler mevcuttur.

2.2.4.3.1.1. Ayırma İlkesinin Lehinde İleri Sürülmüş Olan Görüşler

Ayırma ilkesinin lehinde ileri sürülmüş olan görüşler şu şekilde özetlenebilir:

- Emek gelirleri sermaye gelirleri gibi düzenli gelir türü değildir. Emek sahibinin hastalığında, kişi kendine gerekli olan ücreti sağlayamaz ve yaşamı sırasında birçok zorluklarla karşı karşıya kalabilir.
- Emek gelirleri konjonktürü çok yakından izler. Piyasanın en küçük durgunluğunda işsiz kalma ihtimali ile karşı karşıya kalınabilir.
- Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi, süre açısından emek gelirlerine oranla daha uzun süre alır. Yani, ücretler her ayın sonunda ödenirken vergileri de kesildiği halde; sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi genellikle vergilendirme döneminin sonunda olur. Bu da sermaye geliri sahipleri için büyük avantaj sağlar.
- Sermaye gelirlerinde vergiden kaçınma ve vergi kaybına neden olma, uygulamada genellikle karşılaşılan olaylardır. Oysa ki, emek gelirleri için böyle bir durum söz konusu değildir.
- Sermaye geliri sahiplerinin emek geliri elde edenlere göre daha çok boş zamana sahip olmaları nedeniyle, onlar kendileri için başka işler organize ederek bu alanlardan da kazanç ve hatta ücret elde etme olanaklarına sahiptir.
- Sosyal sınıflar arasında denge sağlamak çağdaş kamu maliyesi ilkelerinden biridir. Bu da emek gelirlerinin korunması ile sağlanır.
- Emek gelirlerinin marjinal birimlerinin değeri, sermaye sahiplerinin bu tür değerlerine göre çok daha fazladır.

Yukarıda sıralanan nedenlerle emek geliri elde edenler için, vergilendirme sırasında bazı olanakların tanınması gerektiği ifade edilmiştir.

2.2.4.3. t.2. Ayırnrn ilkesinin Aleyhinde ileri SUrUJmtlş Olnı GUriişlcr

ymna ilkesi konusunda yukarıda kısa bir şekilde değinilen görllşlcrc kur-
◆1hk. 3\eyhinde de bazı göıilşler ileri silrUlınUştUr.

- Günümüzde ücretlilerle ilgili olarak alınun çeşitli sosyal önlemler ve - -ndik3lann çalışanların haklarının savunulmasında çok kuvvetli hale gelmesi. aıtık bugün emek sahibi kişilerin gelirlerini de istikrarlı hale getirmiştir. Hatta emek sahibi kişilerin gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha istikrarlı olduğu dahi söylenebilir.

-Ekonomik kalkınmayı sağlamak ve bunu sürdürmek için sermayenin korunması gerekir. Sem1ayesiz işgücü hiçbir anlam ifade etmez.

- Artanoranlı tarifelerin uygulanması sonucunda sennaye gelirleri elde edenlere yeterince vergi yükü yüklenmiştir. Bu bakımdan, ayrıca ayırma ilkesi uygulanmak suretiyle, sennaye geliri sahiplerinin ücretlilere göre daha ağır vergi yüküyle vergilendirilmesi, vergi adaleti bakımından savunulamaz.

Sermaye çeşitli vergilere muhatap tutulmakta ve yeterince vergilendirilmektedir. Ayınna ilkesi uygulamak yolu ile gelir elde edenler arasından sadece emek gelir sahiplerini himaye etmek, herhalde doğru olmayacaktır.

Günümüzde aı1an oranlı tarifeler geniş uygulama alanı bulmakta ve bazı ülkelerde de en az geçim indiriminin uygulandığı görülmektedir. Ayınna ilkesi ise, diğer ilkeler kadar uygulanamamaktadır. Bunda, yukarıda sözü edilen aleyhteki görüşler bir derece etkili olmuştur. Ancak bu konudaki esas nedenin, vergi gelirlerindeki azalmayı önleme ile birlikte sermayenin dünya ülkelerinde kamu yönetimine hakim hale gelmesidir, denilebilir.

2.2.4.3.2. Ayırma İlkesinin Uygulama Şekilleri

Vergi ödeme gücüne ulaşmak için uygulanan ayırma ilkesi, çeşitli yöntemler kullanılarak gerçekleştirilebilir:

2.2.4.3.2.1. Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Emek Gelirlerinin Değişik Yöntemlerle Korunması

Gelir Vergisi'nde gelirler; emek gelirlerinin meydana getirmiş olduğu ücretler, emek ve sermayenin ortaklaşa gelirleri olan kazançlar ve sadece sermayenin getirmiş olduğu iratlar, şeklinde üçlü bir ayırıma tabi tutulur.

- - Gelirler böyle bir ayırıma tabi tutulduktan sonra, emek gelirleri, kazanç ve iratlara göre daha düşük oranlarda vergiye tabi tutulabilir.

- Sözü edilen ayırım sonucunda emek gelirleri sahiplerine ve ücretlere, bazı muafiyet ve istisnalar veya indirimler getirilebilir.

2.2.4.3.2.2. Sermuye Gelirlerinden Ek Vergi Alınıası

Elde edilmiş olan gelirler. emek, kazanç ve irat ayrımı yapılmadan önce genel olarak Vt:rgilendirilir. Bu vergilendirme işlemi yapıldıktan sonra da, ser. maye gelirlerinin ayrıca vergilendirilmesi yoluna gidilebilir.

Yukarıda sözü edilen yöntemler, bazı küçük farklarla dünya ülkelerinde uyeulama alanı bulmuştur. Ancak daha önce de beli1ildiği üzere günümüzde aymna ilkesi, vergi ödeme gücüne ulaşmada çok fazla kullanılan bir ilke olma niteliğini kaybetmiştir.

2.2.5. Vergi ile İlgili Temel Kavramlar

Kamu maliyesi kitaplarında vergi ile ilgili temel kavramları belirtmek öğretinin vazgeçemediği yöntemlerden biridir. Kamu maliyesine ilişkin yayın. !arda, genellikle vergi ile ilgili kavramların alt alta sıralanarak açıklandıkları görülür. Bu açıklama şeklinin, okuyucular bakımından karışıklığa neden olduğu düşünülebilir. Bu bakımdan vergi ile ilgili kavramları açıklarken, açıklanması gerekli görülen kavramları, vergilendirme süreci içinde yer alan kavramlar ve diğer kavramlar şeklinde sistematikleştirerek anlatmak daha aydınlatıcı olabilir. Böylece bu anlatım şekli, hem öğreti bakımından daha uygun olacak, hem de kavramlarla birlikte söz konusu süreçlerin ana hatları belirlenmiş olacaktır.

2.2.5.1. Vergilendirme Sürecinde Karşılaşılan Kavramlar

Vergilendiıme olayı bir süreçtir. Bu süreç, verginin doğumundan başlayarak ortadan kalkmasına kadar devam eder. Hatta vergilendirme süreci geniş açıdan ele alındığında, vergi suç ve cezaları, vergi yargısı ve verginin zorla tahsili devrelerini de kapsar, denilebilir. Doğal olarak bu geniş süreç içinde vergiye ilişkin birçok kavram ile karşı karşıya kalınır. Bunlardan önemli olanlarını ve çalışmalarımız sırasında sıkça karşılaşabileceklerimizi kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

2.2.5.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergi mükellefi ve verginin konusu ile çok yakından ilgilidir. Bu nedenle vergiyi doğuran olaya değinmeden önce, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu ile verginin konusunu kısaca belirlemekte yarar vardır. Hatta bu arada, verginin mükellefi ve konusunu yakından ilgilendiren muafiyet ve istisna konularını da ele almak gerekir.

- *Mükellef ve Vergi Sorumlusu*

Mükellef, verginin odak noktasında bulunan kişidir. Yani, mükellef olmadan vergiyi yaşama geçirmek mümkün değildir. Her vergi kanunu verginin

mükellefinin kim olduğunu belirlediği gibi. vergi usul kanunları da mUkellcfi genel)arak ele alıp, mükellef ile ilgili genel hUkUmler getinniştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde "mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tUzel kişidir", şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hukukuna göre mükellef olabilmek için hak ehliyetine, diğer bir öyleyişle medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu konuda ayrıca fiil ehliyeti denilen medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaya gerek yoktur. Ancak, fiil ehliyetine sahip olmayanlar ile tüzel kişiliğe sahip mükelleflerin yasal hak ve ödevleri, bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Vergi kanunlarında; vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresinin daha az harcama ile vergi toplayabilmesine imkan sağlamak ve idareye başka kolaylık olanakları tanımak gibi nedenlerle, vergi mükelleflerinin yanında vergi sorun11uluğu müessesesine de yer verilmiştir. Vergi sorumluluğu da vergi mükellefi gibi vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen 8. maddesinde vergi sorumlusu tanımlanmıştır. Bu hükme göre vergi sorumlusu, "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". Örneğin; işveren, ücretliye ödemenin yapılması sırasında ücretin vergisini kesip vergi dairesine yatırmak zorundadır. Bu örnekte, vergi mükellefi ücretli ve vergi sorumlusu da işverendir. Bu örneği, faiz ve diğer bazı gelir türlerinin ödenmeleri sırasında yapılan vergi kesintilerin, vergi sorumlusu olarak vergi dairelerine yatıranları kapsayacak şeklinde çoğaltmak mümkündür.

Vergi sorumlusu kavramı bir bakıma kanuni temsilciye benzemekle beraber, bu kavram, kanuni temsilci kavramından farklıdır. Çünkü fiil ehliyetine sahip olmayanlar da vergi sorumlusu olabildikleri halde, kanuni temsilcilerin fiil ehliyetine sahip olmaları, temsilci olabilmenin bir gereğidir.

-Verginin Konusu

Vergi ne üzerinden alınıyorsa, o verginin konusunu meydana getirir. Maddi veya maddi olmayan unsurlar ve işlemler, verginin konusunu oluşturur. Gelir, servet, harcama, hizmet, üretim veya hukuki işlemler verginin konusunu oluşturabilir. Her vergi kanunu, verginin konusunu açıklar. Hatta, genelde vergi kanunları adlarını vergi konularından alırlar demek bile yanlış olmaz. Örneğin; Gelir Vergisi'nin konusu gelir, Kurumlar Vergisi'nin konusu kurum kazancı, Bina Vergisi'nin konusu binalar ve Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusu karşılıksız intikallerdir.

-.\fııaA,w ıt' İstisııalar

osyal. drnnomik, kUltün►ı. mnli, idari ve siyasal nedenlerle, vergi kanun. l:ırın:ı ınu:ıtiyet ve istisna hiJkUmleri konulur. Genelde vergi uygulamalarında muafiyet Ye istisna kavram lan aynı anlamda görlilmekte, sanki bu iki kavra. mın birbirlerini cümle içinde tamamlar nitelikte olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle de birçok vergi kanunlarında muafiyet ve istisna kavramlarının ayın. ınına dikkat edilmemektedir. Oysa ki bu iki kavram birbirlerinden ayrı anlam taşımaktı ve hükümlerin yorumlanmasında da bunların önemi açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda sıralanan nedenlerin bir veya birkaçıyla vergi kanunlarına göre Yergilendirilmesi gereken kişiler, yine vergi kanununun bir başka maddesiyle Yergi dışında bırakılabilir. Vergi mükelleflerinin böyle bir şekilde vergi kapsamı dışında tutulmasına, muafiyet denilir. İstisna ise, vergi konularının vergi kapsamı dışına taşınmasını ifade eder. Yani, muafiyet, mükellefin; istisna, vergi konusunun vergi dışında tutulmasıdır. Muafiyet ve istisnalar, tam veya kısmi, süreli veya süresiz ya da şartlı veya şartsız olabilir.

-Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergilendirme sürecinin ilk basamağını meydana getirir. Vergilendirmede her şey, vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Bu genel hüküm, ayrıntılı açıklamalarını ilgili vergi kanunlarında bulur. Gelir Vergisi 'nde gelirin elde edilmesi; Kurumlar Vergisi'nde kurum kazancının elde edilmesi; Emlak Vergisi'nde ilke olarak binanın mülkiyetine sahip olma; Katma Değer Vergisi'nde de bir malın veya hizmetin teslimi, vergiyi doğuran olayın doğumuna örnek olarak gösterilebilir.

Kanun vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna bağlamamış, konuyu daha geniş açıdan ifade edebilme bakımından hukuki durumun tekemmülünü de bu kavram içine sokmuştur. Yani kanun, mükellefin bir şeyi fiilen elde etmeden hukuken elde etmesini veya hukuken elde etmeksizin fiilen elde etmiş olmasını, vergiyi doğuran olay kavramının kapsamı içine sokmuştur.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında, mükellef bakımından vergi borcu ve alacaklı idare bakımından vergi alacağı ilişkisi kendiliğinden doğmuş olur. Ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle, vergi alacağı kendiliğinden ödenmesi gereken hale gelmiş olmaz. Verginin ödenebilecek hale gelmesi için, bundan sonra onun tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi aşamalardan geçmesi gerekir.

Burada nyrıcn iki konuya değinmek gerekir. Bunlardan birincisi, vergiyi d ğuran olayın knnunen yasak edilmiş faaliyetlerden doğmasının vergiyi doıuran olnyı ortadan kaldırınayncağıdır. Yani kumarhanelerden ve uyuşturucu ticaretinden elde edilen kazançlar için de, vergiyi doğuran olay meydana gelir. Değinilmesi gereken diğer husus da, mllkellefın vergiden muaf olması veya vergi konusunun isti naya tabi tutulmasının, yine vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağıdır. Yani muafiyet veya istisna, vergiyi doğuran olayın doğmasını engellememekte, sadece verginin ödenmemesi olanağını mükellefe em1ektedir.

2.2.5.1.2. Verginin Tarhı

Vergiyi doğuran olaydan sonra vergilendirme sürecinin ikinci ayağını, verginin tarhı meydana getirir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda belirlenıniş matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasıdır. Verginin belirtilen şekilde hesap edilmesi, idari bir işlemdir. Bu işlem, esas olarak vergi daireleri tarafından yapılır. Yani vergi tarh yetkisi, vergi dairelerine aittir. Bunun tek istisnası ise, posta ile gönderilen beyannamelerdir. Posta ile gönderilen beyannamelerde, mükellefin göstermiş olduğu matraha kanundaki oranları uygulayarak ödenecek vergi, mükellef tarafından hesap edilir. Ancak bu kesin hesaplama değildir. Çünkü vergi, mükellefin hesaplamasına rağmen, vergi idaresi tarafından tekrar kontrol edilerek tarh edilir. Hesaplamalarda yapılan yanlışlıklar, bu arada vergi daireleri tarafından düzeltilir.

Günümüz vergi sistemlerinde değişik tarh usullerinin uygulandığı görülür. Vergi Usul Kanunu'nda da değişik tarh türleri kabul edilmiştir. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür:

• *Beyana Dayanan Tarh*

Yukarıda kısaca değinildiği gibi, beyana dayalı vergilerde matrah mükellef tarafından tespit edilir ve tespit edilen matrah beyanname ile vergi dairesine bildirilir. Bu tür beyan usulü ile alınan vergilerde tarh işlemi, vergi dairesi tarafından yapılır. Bu işlem tahakkuk fişinin kesilmesiyle gerçekleştirilir.

• *İkmalen Vergi Tarhı*

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak daha sonra meydana çıkarılan defter ve belgeler ile yanlış uygulanmış olan kanuni ölçülerin yeniden uygulanması sonucunda, bulunan matrah farkına göre alınacak verginin tekrar hesap edilmesidir. Bu açıklamaya dayanarak idarenin ikmalen vergi tarhına gidebilmesi için, iki unsur gerekir. Bunlardan birincisi, daha önce verginin tarh edilmiş olmasıdır. İkincisi ise, ortada ek vergi salınmasını gerektiren matrah farkının ortaya çıkarılmasıdır.

•Re·.cıı J"ergi Tnrlıı

Re' ·en vergi tarhı. mntrnhın tamamen veya kısmen defter ve belgelere Yeya kanuni ölçilkrc göre tespit edilememesi halinde yapılır. Bu durumda tarh işlemi. takdir komisyonlarınca belirlenmiş olan matrahlar üzerinden gerçekleştirilir. Vergi Usul K:mumı'ırnn 30. maddesinde nelerin takdir nedeni olabileceği ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Vergi beyannamelerinin kanuni sürelerin geçmesine rağmen verilmemiş olması gibi.

• İdarece Vergi Tarhı

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatı kapsamına ginneyen hallerde ve zamanında, normal şekilde tarh edilmeyen vergilerin idarece belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. Bu tarh usulünün uygulama alanı oldukça sınırlıdır. Örneğin, Emlak Vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere verginin tarhında iki şeyin açık olarak bilinmesi gerekir. Bunlar; verginin matrahı ile matraha uygulanacak olan oran ve tarifelerdir.

- Matrah

Verginin konusu ile verginin matrahının birbirleriyle karıştırılmaması gerekir. Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi ne üzerinden alınıyorsa, o nesne verginirıkonusunu oluşturur. Oysa ki matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Diğer bir ifadeyle matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas alınan teknik, fiziki ya da ekonomik büyüklüktür. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sorıra verginin konusunu meydana getiren nesnelere, muafiyet ve istisnalar ile kanunen indirilmesi gereken giderler uygulanarak matrahlar tespit edilir.

Matrah, fiziki bir miktar olabildiği gibi iktisadi bir değer de olabilir. Örneğirı matrah, benzinin litresi, havagazının metreküpü olabileceği gibi, gelirin tutarı da olabilir. Matrahın tespitinde miktarın esas alındığı vergilere "spesifik" vergiler ve değerin esas alındığı vergilere de "advolerem" vergiler deenilir.

Vergilerin hesaplanacağı değer veya miktarın belirlenmesiyle ilgili olarak çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bunlar; yukarıda belirtilmiş olan beyan usulü, karine ve dış göstergeler usulü, götürü usul ve idarece takdir usulüdür. Beyan usulüne yukarıda değinildiği için burada sadece bunun dışında kalan usullere çok kısa değinilecektir. Karine ve dış göstergeler usulüne göre matrahın tespit edilmesinde, kiralar, çalıştırılan eleman sayısı ve işletmenin bulunduğu şehrin nüfusu gibi göstergelerden yararlanılır. Götürü usulde vergilemeye esas olacak değer veya miktarlar tek tek belirlenmeyip, aynı durumdaki tüm konu ve

milkellefler için genel olarak belirlenir. ld::ırccc takdir usulUndc ise, ınutrahlar idaı ⍰e takdir edilir. Doğal olarak burada matrahları tespit ederken idare, bnzı karinekrden yararlanabilir. Burada sözU edilen beyan usulll dışındaki yöntemler attık günümüzde pek uygulanmamaktadır.

-r·ergi Tar((e ,·e Oranları

Konusu, mükellefi ve matrahı belli olan verginin tarh edilebilmesi için, matraha uygulanacak olan vergi tarife ve oranlarının bilinmesi gerekir. Yukarıda vergi tarife ve oranlarıyla ilgili olarak gerekli açıklamalar yapıldığı için, burada bu konuya kısaca değinilecektir.

Matraha uygulanacak ölçüleri iki kısma ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisi, matrah birimlerinden alınacak verginin mutlak rakam olarak tespit edilmesi⍰ diğeri de matraha belirli oranların uygulanmasıdır. Bilindiği üzere birinci tür tarifelere spesifik tarifeler ve diğerine de advolerem tarifeler denilir. Advolerem tarifeler de, değişik şekillerde uygulanabilir. Günümüzde daha çok artanoranlı tarifelerin uygulandığını görmekteyiz. Bazı vergilerde de, tarife yerine tek oranın uygulandığı görülür.

- *Peşin Vergi*

Vergilemede asıl olan ilkelerden biri de, vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen sürenin mümkün olduğunca kısa olmasıdır. Bu sürenin uzaması, genelde, vergi mükellefi lehine ve vergi alacaklısı aleyhine bazı sonuçlar doğurur. Çünkü, enflasyonun var olduğu ülkelerde alacağını belirli bir süre sonra alabilen vergi alacaklısı, bundan zarar görür. Yani alacağını, değeri daha düşük bir para ile tahsil etmiş olur. Özellikle bu durum, gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerde kendisini daha çok gösterir. Çünkü bu vergilerde vergi alacağının doğumu ile vergi taksitlerinin tahsili arasında geçen süre, oldukça uzundur.

Verginin geç ödenmesinin mükellefe sağlamış olduğu başka bir avantaj ise, mükellefin aradan geçen süre içerisinde kamunun alacağını faizsiz bir biçimde kullanmış olmasıdır.

Verginin geç ödenmesi, gelir vergisi mükellefleri arasında bazı adaletsizliklerin doğmasına da neden olmaktadır. Bilindiği üzere, verginin kaynakta kesilerek ödenmesi halinde vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen süre oldukça kısa olmasına karşın, beyan esasına dayanan vergilendirmelerde bu süre çok uzundur. Bu tür uygulama da, sözü edilen mükellef grupları arasında eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir sakınca kendisini daha çok ücretlerin vergilendirilmesinde gösterir.

Sözü edilen sakıncalar teori ve uygulamada tartışma konusu yapılmış ve bu sakıncaları ortadan kaldırabilmek için çareler aranmıştır. Buna çare olarak da yabancı ülkelerin bazıları, "pay as you eam" veya "pay as you go" diye

adlandırılan birtakım uygulamalara vergi mevzuatları içinde yer vermişlerdir. Bu) önıemlerde. bir önceki yılın kazancı ya da bazı ölçüler içinde bulunulan) ılın kazancı geçici kazanç olarak kabul edilir ve ona göre de içinde bulunulan ?ılın geliri belirlenir. Daha onra da mükelleften o yıl için bir veya iki beyan. name alınarak, Yerginin tahsil edilmesi yoluna gidilir. Yıl sonunda da, yıl içinde alınmış ohm geçici vergiler hesaba alınmak suretiyle mükellefin beyanına göre kesin vergilendirme yoluna gidilir. Bütün bu işlemlerin yapılmasının amacı. yukarıda sıralanan sakıncaları ortadan kaldırabilmek ve verginin bir ruı önce tahsilini sağlayabilmektir.

İlk kez ülkemizde de geçici vergi uygulamasına 1981 yılında başlanılmıştır. Geçici vergiyi gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı öderler. Geçici vergi, içinde bulunulan yıla ait gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanun'un ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim, istisnalar ve değerlemeler dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden, GVK'nın 103. maddesinin ilk gelir dilimine uygulanan orana göre hesaplanır. Hesaplanan geçici vergi, altı aylık dönemi izleyen ayın on üçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Bak, Cumhurbaşkanı geçici vergi dönemlerini üç aya kadar indirmeye yetkilidir (GVK mük. mad.120). Cumhurbaşkanı buradaki takdir hakkını kullanmış ve altışar aylık dönemi üçer ay olarak belirlemiştir.

GVK'nın sözü edilen maddesine göre geçici olarak tahsil edilen vergiler, yine aynı maddeye göre yıl sonu itibariyle hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

2.2.5.1.3. Verginin Tebliği

Vergilemede genel ilkelerden biri de, vergilendirmeye ilişkin ve hukuki sonuç doğurabilecek tüm konuların mükellef veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir. Bu bakımdan, vergi genel hukukuna ilişkin kanunlarda verginin tebliği konusu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir Bizim Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesi tebliği, "Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir" şeklinde genel bir hüküm altına almıştır. Daha sonra da kanunun ayrı bir bölümünde tebliğe ilişkin olarak ayrıntılı hükümlere yer verilmiştir. Bu kısımda; tebliğin konusu, tebliğ yapılacak kişiler, tebliğ usulleri ve tebliğin içeriği ile şekli hükme bağlanmıştır.

Bu duruma göre, tarh edilen vergilerin tahakkuk edebilmesi için gerekli bildirimin mükellef veya ceza sorumlusuna sözü edilen hükümler çerçevesinde yapılması gerekir.

2.2.5.1.4. Verginin Tahakkuku

\ crgiyi doğuran ort:.ıya çıktıktan ve buna bağlı olarak tarh işlemi yapılarak işlem tebliğ edildikten sonra. tahakkuk aşaması ile ilgili işlemler başlamış olur. Tahakkuka ilişkin düzenlemeler de ilgili vergi kanunlarında yer alır. ergi Usul K:ınunu'nun 22. maddesi tahakkuku, "Tarh ve tebliğ edilen verginin. ödenmesi gereken bir saflıaya gelmesidir" şeklinde ta111111lamıştır.

Verginin sadece tebliğ edilmesiyle vergi borcunun ödenmesi zorunlu hale gelmemektedir. Verginin ödenmesinin zorunlu hale gelebilmesi için, başka bazı hususların da gerçekleşmiş olması gerekir. Burada bunları şu şekilde özetlemek mümkündür.

Kendisine tebligat yapılan mükellef, ya tebliği kabullenerek ödeme yolunu tercih eder ya da bunu dava konusu yapmayı düşünür.

Durumu kabullenmesi halinde vergi, doğal olarak tahakkuk eder. Yani dava yolunu düşümneyen mükellef süresi içinde dava açmadığı takdirde, sürenin bitiminde herhangi bir işleme gerek kalmaksızın vergi kendiliğinden tahakkuk eder.

Mükellef süresi içinde vergi mahkemesine dava açtığı takdirde, tahakkuk, vergi mahkemesinin kararına kadar ertelenir. Vergi mahkemesinin kararını iki şekilde düşünmek gerekir. Birincisi, kararın mükellef lehine olması halidir. Bu halde, yapılmış olan tarhiyat ortadan kalkar. İkincisi ise, kararın mükellefin aleyhine olması durumudur. Bu durumda mükellef, ya kararı benimser ya da itirazını bir üst mahkemeye götürür. Mükellefin vergi mahkemesinin kararını benimsemesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. Verginin itiraz ve temyiz yolu ile üst mahkemeye götürülmesi de, verginin tahakkuk etmesini ve ödenmesini engellemez. Ancak ilgili mahkemelerden yürütmeyi durdurma kararı alınmışsa, mahkeme sonuna kadar verginin ödenmesi ertelenir. Üst mahkemenin kararı mükellefin lehine ve vergi daha önce ödenmiş bulunuyorsa, verginin iadesi yoluna gidilir. Ak.si halde, vergi alacağı tahsil edilir.

Yalnız beyan üzerine tarh edilen vergilerde, verginin idare tarafından tarh edilmesiyle vergi tahakkuk etmiş olur.

2.2.5.1.5. Verginin Ortadan Kalkması

Verginin ortadan kalkmasının en doğal yolu onun ödenmesidir. Ödeme zamanları, ilgili kanunlarında belirtilmiştir. Ödeme dışında da diğer bazı yollarla vergi ortadan kalkabilir. Bunlar; verginin zamanaşımına uğraması, terkin (vergi borcunun silinmesi) ve mevcut olan vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur.

2.2.5.2. *l'ergi Suçları ıe Ce:aları*

Vergiyi ödemeyen. eksik ödeyen, usulüne göre gereken işlemleri geçck-ştinneyen ya da brızı hilelerle vergi kaybına sebep olan kişiler, vergi suçu iJemiş hır. Vergi suçu işleyen kişilere vergi cezası kesilir. Vergi suçlarının neler olduğu esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Vergi suçları, idari Yergi suçları Ye kamusal vergi suçları şeklinde kendi içerisinde iki kısma 3►Tılır. İdari \'ergi suçları da, vergi kaybı suçu ve usulsüzlük suçları şeklinde)ine kendi içinde ikiye ayrılır. Kamusal nitelik gösteren vergi suçu ise, kaçakçılık suçudur. Vergi suçlan; ödeme ve sözü edilen kanunda belirtilen hallerin gerçekleşmesi durumunda ortadan kalkar.

Vergi suçlarından söz edildiğinde vergiden kaçınma konusuna da değinmek gerekir. Vergi suçları, kanuna aykırı hareketlerle ya da şekli yükümlülüklere U)ınama sonucu o11aya çıkmasına karşılık; vergiden kaçınma, mükelleflerin kanw1 boşluklarından da yararlanarak çeşitli yollarla vergiyi doğuran olayların dışında kalma ve kazanç elde etme çabalarını ifade eder. Bu bakımdan. vergi suçları kanuna aykırı fiillerden doğduğu halde, vergiden kaçınmanın kanuna aykırı bir yanı bulunmamaktadır.

2.2.5.3. Vergi Yargısı

Vergi uyuşmazlıkları, her ülkenin kabul etmiş olduğu sisteme göre vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı kuruluşları tarafından çözümlenir. Örneğin, bu tür uyuşmazlıklar, ABD ve İngiltere gibi ülkelerde adli yargı içinde, Fransa ve Türkiye'de idari yargıda ve Alınanya'da da bağımsız vergi yargı kuruluşlarında çözümlenir.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarına ilk derecede, vergi mahkemeleri bakar. Daha sonra davanın büyüklüğü ve önemine göre vergi davalarına, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'da bakılır.

2.2.5.4. Vergi İcrası

Ödemesi gereken, diğer bir ifadeyle kesinleşen kamu borçlarını zamanında ve tam olarak ödemeyen kişilerin borçları, zora dayanarak (cebri yollarla) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. İcra ve İflas Kanunu dışında kamu alacaklarının zora dayanarak tahsilinin başka bir kanuna dayanarak tahsili yoluna gidilmesi, kamu alacaklarının ve daha çok vergilerin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Vergilerin tahsil aşamasında doğan bu uyuşmazlıkların çözümü de, ilke olarak vergi davalarına bakan yargı kuruluşları tarafından yerine getirilir.

2.2.5.5. Diğer Kavramlar

2.2.5.5.1. Vergi Yükü

Vergi yükü, gerek uluslararası gerek ulusal vergi analizlerinin yapılmasında kullanılan önemli bir kavramdır. Genel anlamada vergi yükü, ödenen vergilerin toplamının toplam gelire oranı olarak tarif edilir. Ancak vergi yükü, değişik şekillerinde ifade edilebilir. Bunlar; biraz önce kısaca değinilen toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, net vergi yükü, gerçek vergi yükü ile gelir grupları, bölgesel ve sektörel vergi yüküdür.

- Toplam vergi yükü, bir ülkede ödenen vergilerin toplamının gayri safi milli hasıla ya da milli gelire oranlanmasıyla bulunur.
- Kişisel vergi yükü, iki türde ifade edilebilir. Birincisi, kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin kendi gelirlerine oranıdır. İkincisi ise, kişilerin vergi ödemeleri sonucunda katlanmış oldukları fedakarlık, yani onlar üzerinde doğunnuş oldukları psikolojik yüktür. Birincisi, objektif vergi yükü olup, bunun hesaplanması mümkündür. İkincisi ise, sübjektif vergi yükü olarak adlandırılabilir. Tabii ki, bu tür vergi yükü, kişiden kişiye değişir ve bunun hesaplanması mümkün değildir.
- Net vergi yükü, ödenen toplam vergilerden toplumu oluşturan kişilerin gerçekleştirilen kamu hizmetlerinden elde etmiş oldukları faydaların çıkarılmasından sonra kalan miktarın, gelire oranlanmasıyla elde edilir. Doğal olarak devlet hizmetlerinden yararlanma derecesini ölçmek mümkün olamadığı için, net vergi yükünü hesaplamak da mümkün değildir.
- Gerçek vergi yükü, ödenen vergiler ile kişilere yansıyan vergilerin toplamından, kamu hizmetlerinden sağlanan miktar ile yansıtılan vergiler toplamının çıkarılmasıyla bulunan miktarın, gelire oranlanmasıyla bulunur. Burada da, yansıyan ve yansıtılan vergiler ile kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların hesaplanması çok zordur. Bu bakımdan gerçek vergi yükünün hesaplanması da mümkün değildir.
- Gelir grupları, bölgesel ve sektöre! vergi yükü, gelir gruplarının, bir bölgenin ve sektörlerin, vergi yüklerinin kendi aralarında toplanmasıyla bulunur.

Vergi analizlerinde daha çok; toplam vergi yükü ile gelir gruplarının, bölgenin ve sektörlerin hesaplanan vergi yükleri kullanılır.

2.2.5.5.2. Vergi Esnekliği

Vergi esnekliği, vergi gelirlerindeki artış oranının, gayri safi milli gelir ya da milli gelirlerdeki artış oranına, oranlanmasıyla bulunur. Vergi esnekliği, bu şekilde toplam vergi gelirlerine göre hesap edilebileceği gibi, her vergiye ilişkin olarak da hesap edilebilir. Gelir Vergisi'nin ya da harcama vergilerinin esneklikleri gibi. Örneğin, bir ülkede dönem başı vergi yükünün %20 ve dönem sonu vergi yükünün de %25 olduğunu varsaydığımızda, o dönem vergi

yüklerindeki artış oranı *25120= 1,25* olur. Ülkenin dönem başı gayri safi milli ha-ıta 1111 600 \'e dönem sonu gayri safi milli hasılasını da 700 olarak kabul ettiğimizde, gayri safi milli gelirlerdeki artış oranları da, l, 16 olarak bulunur. Bu durumda ülkenin o dönemdeki vergi gelir esnekliği, 1,25/1,16= 1,07 olarak hesaplanır.

Vergi esneklikleri de vergi yükü gibi, vergi araştırmalarında çok kullan,. lan önemli bir ölçüdür.

2.2.5.5.3. Vergilerin Yansıması

\ erginin yansıması, vergi ödeyen kişinin ödemiş olduğu vergiyi çeşitli yollarla başkalarına aktannasıdır. Yansıma; kanuni yansıma-ekonomik yansıma. ileriye dönük yansıma geriye dönük yansıma, sınırsız yansıma sınırlı yansıma: gibi şekillerinde oı1aya çıkabilir.

- Kanuni yansımada, vergi yükünün kimin tarafından taşınacağını kanun belirler. Kanunlarında belirtilmesi halinde vergiyi ödeyen kişi, kanundaki hükümlere dayanarak ödemiş olduğu vergiyi yansıtır. Örneğin, Katma Değer Vergisi'nde perakendecinin toptancıdan malı alışı sırasında ödemiş olduğu vergiyi, malın satışında tüketiciye yansıtması gibi. Ekonomik yansımada ise, verginin yansıtılmasının kanunlarda öngörülmemesine rağmen, ekonomik şartların varlığına dayanarak ödenen vergiler başkalarına aktarılır.

- İleriye yansıma, ödenen verginin fiyata eklenmesi suretiyle satıcından alıcıya yansıtılmasıdır. Bu tür yansımanın gerçekleşebilmesi için, yansımanın ya kanundan ya da arz ve talepten doğmuş olması gerekir. Geriye yansıma ise, arz ve talebe göre ödenen verginin fiyata eklenerek alıcıya devrinin mümkün olmaması halinde, satıcıların çeşitli yollarla girdi fiyatlarını düşürerek vergiyi geriye doğru yansıtılmasını ifade eder. Yani ödenen vergi, girdi fiyatlarının düşürülmesiyle satıcıya malı satan üretici ya da satıcının yanında çalışanların üzerinde kalır.

- Sınırsız yansıma, verginin üretim tüketim zincirinin tüm halkalarında verginin yansıtılabilmesi halini ifade eder. Sınırlı yansıma da, ödenen vergilerin sınırsız şekilde yansıtılamayıp, sözü edilen zincirin belirli halkalarında yer alan kişilerin üzerinde kalması halinde gerçekleşir.

Tabii ki vergilerin yansıması bazı şartların mevcudiyetine bağlıdır. Bunlar; piyasaların yapısı (piyasanın tam rekabet ya da tekelci piyasa halinde olup olmaması), verginin türü (verginin dolaylı ya da dolaysız vergi olması) veya vergilendirilen malın çeşidi (vergilendirilen malın arz ve talep esnekliği)'dir.[1]

MUTLUER M.Kamil, ÖNER Erdoğan, KESİK Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s:183-231, İSTANBUL 2013

İKİNCİ KİTAP
VERGİ GENEL HUKUKU

BİRİNCİ KISIM
VERGİ HUKUKUNUN
GENEL ESASLARI

·lergi kanım/arı öyle lw=ırlanmalıdır ki,
,·ergi miikel/f!_fleri vergilerini severek ödesin.
ı\ı!ONTESQUJEU

1.l. YERGİ HUKUKUNUN KAPSAMI

İçinde bulunduğumuz yüzyılda devletlerin gerçekleştimıeye çalıştığı amaçların içinde bulunan sosyal amaçlar. toplwnların vazgeçilmez ilkelerinden biri haline gelmiştir. En liberal ekonomilere sahip devletlerde dahi bu ilkenin gerçekleştirilmesine büyük önem verilmektedir. Bu bakımdan devlet harcamaları büyük rakamlara ulaşmaktadır. Günümüzde bu ve benzeri nedenlerle yapılan devlet harcamalarının tümüne yakın bir kısmı, vergi, harç, resim Ye benzeri gelirlerle karşılanmaı...1:adır.

Vergi. harç ve resmin alınmasında kamusal bir güç bulunmaktadır. Bu bakımdan sözü edilen üç algının da ortak paydasını devletin egemenlik gücü meydana getiımeı...'tedir.

Yukarıda belirtilen vergi, harç ve resimlerin dışında birtakım kamu gelirleri daha vardır. Bazı kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için yapılan harcamalara katıima payları (örneğin, belediyelerce yapılan kanalizasyon harcamalarına katılma payı) ile belirli bazı ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere ilgili kişilerden alınan birtakım paralar (Savunma Sanayini Destekleme Fonu için alınan paralar gibi) buna örnek olarak gösterilebilir.

Dar anlamıyla ele alındığı takdirde vergi hukukunun kapsamının, sadece vergiler ile ilgili hukuki düzenlemeleri kapsadığı ileri sürülebilir. Ancak; harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler dar anlamda vergi kavramı dışında kalan mali yükümlülükler olmasına rağmen, nitelik itibariyle bunların da vergi gibi düşünülmesi gerekir. Çünkü bunların tümünün temelinde devletin egemenlik gücüne dayanan zor kullanma yetkisi yatmaktadır. Bu bakımdan, vergi hukukunun kapsamını geniş açıdan ele almak ve vergi benzeri gelirler ile bunlara ilişkin cezaları da bu kavram içinde düşünmek doğru olur.

Öte taraftan, vergi hukukunun kapsamını sadece merkezi hükümetlerin almış oldukları vergi, resim ve harçlarla sınırlandırmamak gerekir. Yerel yönetimlerin de merkezi hükümetler gibi almış oldukları paralar, vergi hukukunun kapsamı içine girmektedir.

Son zamanlarda önemlerini artıran ve vergi, resim, harç ve katılma payları dışında devletin zor kullanma yetkisine dayanarak aldığı başka paralar da bulunmaktadır. Kamu kuruluşlarına giriş bedelleri ve bazı fonlara katılma payları gibi. Bu tür algıların vergi hukukunun kapsamı içinde düşünülüp düşünülmemesi tartışma konusu olmaktadır.

Her ne kadar vergi, resim, harç ve harcamalara katkı payları dışındaki bu algıların devlet gücü ile alınmış olduğu düşünülerek vergi hukuku kapsaı-nı

içinde olması gerekti◆i düşilnUlebilirse de, burada bunların kanunla alınıp ahnmadığına bakmak gerekir.

1.2. VERGi HUKUKU KAVRAMI

Genel bir ifadeyle bir ülkenin mali sistemini; kamu gelirleri, kamu harca. malan ve kamu gelir ve harcamaların denkleştirilmesi biçiminde Uç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bu bölUmJendirmeyi hukuk alanma kaydırdığımızda. mali sistemin biltUnUnil meydana getiren hukuk kurallarının tümUnc mali hukuk adı verilir. Yani mali hukuk, bir üst kavram olup kamu gelir ve giderleri ile bunların denkleştirilmesine ilişkin hukuki kuralları kapsar. Ülkemizde uzun süre vergi ve benzeri gelirlerle ilgili hukuka, mali hukuk adı verilmiştir. Oysa vergi ve vergi benzeri gelirlerin meydana getirdiği hukuk dalı, mali hukukw1 sadece bir kısmını meydana getirmektedir. Bu bakımdan vergi ve vergi benzeri gelirleri düzenleyen hukuk kw·allarının bütününe vergi hukuku demek, sanırız doğru olacaktır.

Vergi hukuku kavramı yerine ülkemizde bir süre, vergi mevzuatı ve vergi sistemi gibi kavramların kullanıldığı da görülmüştür. Bilindiği üzere hukukun kaynağını, sadece yasama organlarınca ortaya konan hukuki düzenlemeler meydan getinnemektedir. İlmi ve yargısal içtihatlar ile örf ve adet de hukukun kaynakları arasında yer alır. Bu bakımdan burada, hukukun kaynağından sadece biri olan mevzuat yerine hukuk kelimesinin kullanılması ve vergi mevzuatı yerine de vergi hukuku kavramına yer verilmesi gerekir.

Vergi hukuku kavramı yerine zaman zaman kullanılan vergi sistemi kavramı da, vergi hukuku kavramını karşılayamamaktadır. Çünkü vergi sistemi kavramı, bir ülkede uygulanan vergilerin bilimsel kurallar çerçevesinde değerlendirilmesini ve çeşitli yönlerden analize tabi tutulmasını ifade eder. Yani vergi hukuku ile vergi sistemi, vergi müessesesine değişik açılardan yaklaşımın ortaya koyduğu ayrı alanlardır.

Üzerinde durulan vergi hukuku kavramı, son zamanlarda tam anlamıyla berraklaşmaya gitmektedir. Mali hukuk kavramı, kamu gelir ve giderleriyle bunların denkleştirilmesine ilişkin hukuki kuralların tümünü ifade etmek için kullanılmaya başlanmıştır. Kamu harcamalarına hukuki yönden yaklaşım ise, kamu harcamaları ile kamu gelir ve giderlerinin denkleştirilmesinin birlikte ele alınmasıyla bütçe hukuku olarak ifade edilmektedir. Vergi ve vergi benzeri gelirlerin hukuku da, vergi hukuku olarak adlandırılmaktadır. Terminolojide üzerinde uzun zamandır fikir birliği olamayan bu konu, bundan böyle vergi hukuku olarak hukuk içinde yer alacaktır.

1.3. VERGi HUKUKUNUN BAĞ iMSiZLiĞi SORUNU

Bir hukuk dalının bağımsızlığı, o hukuk dnlmın kendine özgli kurallarının bulunması demektir. Bu açıdan bakıldığında, vergi hukukunun bağımsız huktık dalı olup olmadığı tartışma konusu ynrntmıştır.

1.3.1. Vergi Hukukunun Bağımsız Bir Hukuk Dnh Olmadığı Görüşiinii Savunanlar

Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olmadığını savunanları iki grup içinde incelemek gerekir. Bunlardan birinci grup, bu hukuk dalını özel hukuk dalı içinde görür. Diğer grup ise, vergi hukukunun kamu hukukunun bir parçası olduğunu savunur.

Vergi hukukunun özel hukukun içinde yer aldığını savunanlar, özel hukukun birçok kavram ve kw·alının vergi hukuku için de geçerli olduğunu, bu bakımdan da vergi hukukunun özel hukuk içinde yer alması gerektiğini ileri sünnüştür. Bu düşünceyi ileri sürenlere göre, gerçek ve tüzel kişi, ikametgah, eş, çocuk ve ticari işletme gibi kavramlar, vergi hukukunda da uygulanmaktadır. Yani, vergi hukukunda yer alan kavramların çoğu, özel hukuk dalları içinde yer alan medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku kavramıdır. Bu derece geniş ve kapsamlı bir şekilde iç içe olma, bu hukuk dalını özel hukukun doğal olarak bir parçası haline getirir, denilmektedir.

Diğer bir kısım hukukçular, vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olmadığını ve bu hukuk dalının özel hukuk değil kamu hukuku içinde yer alması gerektiğini savunmuştur. Bunlar, özel hukukta taraflar arasında eşitlik ilkesinin esas olduğunu, oysa kamu hukukunda kişiler arasında bir astlık-üstlük ilkesini kabul etmenin zorunlu bulunduğunu, vergi hukukunun temelinde de egemenlik ilkesinin yer aldığını ve bu bakımlardan vergi hukukunun kamu hukukunun bir parçası olması gerektiğini ileri sürmüştür. Diğer yandan, vergi hukukunda yer alan tarh, tahakkuk ve tahsil gibi işlemlerin birer idari işlem olduğu ifade edilmiştir. Bu ve bu gibi nedenlerle vergi hukukunu kamu hukuku içinde görmüşlerdir.

1.3.2. Vergi Hukukunun Bağımsız Bir Hukuk Dalı Olduğu Görüşünü Savunanlar

Vergi hukukunun diğer bütün hukuk dallarıyla yakın ilişkisi bulunmaktadır. Özel hukuk dalı içinde yer alan medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku gibi birçok hukuka ilişkin kavram ve düzenlemeler, vergi hukuku alanında da geçerlidir. Aynı şeyleri kamu hukuku dalı içinde önemli bir yeri olan idare hukuku için de söylemek mümkündür. Hatta vergi hukuku içinde yer alan birçok düzenleme, idare hukuku ile çok daha iç içedir.

Ancak medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku ve idare hukuku ile vergi hukuku arnsındaki bu ilişkilerin, vergi hukukunun bağımsızlığına engel olnwması gerekir. Çünkü vergi hukukunun dn kendine.özgü ilke ve kavramları bulunmaktadır. Örneğin. vergi hukukunun, verginin konusu, mükellefi, vergi sorumlusu. \'ergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk gibi kendine özgü birçok ka,-ramı bulunmaktadır. Öte yandan vergi hukuku içinde yer alan düzenleme. krin. genelde vergi teorisi denilen geniş bir disiplinin ilkelerine uyması gere. kir. Bu örnekleri çoğnltınuk kolaylıkla mümkündür. Vergi hukukunun belirtilen şekilde kendine özgü kural ve kavramları olduğu gibi, gerek özel hukukun ve gerek kamu hukukunun birçok kavramı vergi hukukunda değişik bir şekilde ele alınır.

Bu tezi savunanların yukarıda değinilen düşüncelerini özetlemek gerekirse, vergi hukuku özel hukuk ve kamu hukukunun birçok ilke ve kavramlarından yararlanmakta, ancak esas olan kaidesini idare hukukuna dayandırmakta ve kendine özgü ilkeleri ile kuralları olması dolayısıyla da bağımsız bir hukuk dalı olma niteliğini kazanmış bulunmaktadır, denilebilir.

1.4. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER BİLİM DALLARI İLE İLİŞKİSİ

Vergi hukukunun; özellikle hukuk, kamu maliyesi ve muhasebe ile yakın ilişkisi bulunur.

1.4.1. Hukuk İle İlişkisi

Vergi hukukunun; kamu hukuk dalları içinde yer alan anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, uluslararası hukuk, yargılama ve icra hukuku; özel hukuk dallarından medeni hukuk ticaret hukuku ve uluslararası özel hukuk ile yakından ilişkisi vardır.

Anayasa Hukuku ile İlişkisi

Hukuk bilimi içerisinde vergi hukukunun en fazla ilişkili olduğu hukuk dallarından biri, anayasa hukukudur. Çünkü anayasa hukuku, devletin temel yapısını ve işleyişini meydana getiren hukuk kurallarının bütünüdür. Modem devlet anlayışında vergilendirme yetkisinin temeli anayasalara dayandırılmaktadır. Günümüzde anayasalar, vergilerle ilgili temel ilkeleri de düzenlemektedir. Vergilendirme yetkisinin kime ait ve ne kapsamda olacağı, bu yetkinin ne ölçüde idareye devredilebileceği, verginin kanunilik ve eşitlik gibi ilkeleri, modem anayasaların vazgeçilmez esaslarıdır.

Bu nedenle, çıkarılan vergi kanunlarının ve vergi uygulamalarıyla ilgili getirilen düzenlemelerin, anayasaya uygun olmaları bir zorunluluktur. Söz konusu düzenlemeler, yürürlükte olan anayasalara aykırı olduğunda anayasa

ınahkcmelerincc iptal edilebilmektedir. Bu nçıclnn vergi hukuku ile anayasa hukuku arnsında hiyerarşik bir ilişki bulunınaktndır.

İdar Hukuku ile İlişkisi

İdare hukuku, knmu hizmetlerini hukuki bakımdan dOzenleyen kuralların bütünüdür. Yukarıda ifade edildiği üzere özel hukuk eşit hak ve yetkiler üzerine kurulduğu halde. idare hukukunda kamu yararı esas tutulur.

Vergi işlemi. idari bir işlemdir. Verginin temel işlemleri olan tarh, tahakkuk Ye tahsil gibi işlemler idari işlemler olarak kabul edilir. Bu işlemlerde taraflar. özel hukukta olduğu gibi eşit değildir. Yani vergiye ilişkin işlemlerde, idare hukukunun esasları uygulanır. İdari işlemler için geçerli olan sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurları, vergi işlemleri için de geçerlidir.

İdari örgütün düzenlenmesine ve denetlenmesine ilişkin kurallar da, idare hukukunun bir parçasıdır. Vergi yönetimi de, idare hukuku esasları içerisinde faaliyetini sürdürür. Vergi yargısının kuruluş ve işleyişi için de aynı esaslar geçerlidir.Yani, ülkelerdeki uygulama şekilleri değişik olmakla birlikte, vergi uyuşmazlıkları genelde idari yargı kolu içerisinde çözümlenmektedir. Bu bakımdan idare hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişki, vergi hukuku idare hukukunun bir parçasıdır, denilebilecek derecede birbirlerine yakındır.

Ceza Hukuku ile İlişkisi

Ceza hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişki de birbirine çok yakındır. Vergi hukukunun bölümlerinden biri olan vergi ceza hukuku, gerek ceza hukukunun ve gerek vergi hukukunun ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi ceza hukukunun ve bunun doğal bir sonucu olarak da vergi hukukunun, ceza hukuku ile ilişkisi iç içedir.

Uluslararası Hukuk ile İlişkisi

Uluslararası hukuk, diğer bir deyimle devletler hukuku, devletlerarası ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından meydana gelir. Bu hukuk dalının kaynakları, uluslararası andlaşmalar, örf ve adet ile genel hukuk ilkeleridir.

Bilindiği üzere verginin temel özelliği, bu algının devletin egemenlik gücüne dayanmasıdır. Ancak devletler, çifte vergilendirmeyi önlemek ve ülkelerinin ekonomik bakımdan gelişmelerine katkıda bulunmak için, karşılıklı olarak sahip oldukları söz konusu egemenlik güçlerinden uluslararası andlaşmalar ile vazgeçmektedir. Uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanması ve uygulamadan doğan uyuşmazlıkların çözümünde, genel hukuk ilkeleri ile yeni yeni gelişen uluslararası hukuka ilişkin örf ve adet kuralları büyük rol oynamaktadır. Böylece ortaya çıkan uluslararası vergi hukuku, vergi hukukunun bir parçası haline gelmektedir.

L....

'{argıhmmyı düzenleyen hukuk kurallarının tümüne, yargılama hukuku denir. Kesinleşmiş hUküm ve borçların yerine getirilmemesi durumunda bun. ların hangi yollarla tahsil edilebileceğini düzenleyen hukuk kuralları ise, icra hukukunu meydana getirir.

Türkiye'de hukuk yargılama usulü hukukunun en önemli kaynağı, Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) dır. Ceza yargılama hukukunun ana kaynağı ise, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) dır.

Özel hukukta borçlunun borcunu yerine getirmemesi halinde, alacaklının alacağını hangi yollardan talep edebileceğini ve elde edilebileceğini gösteren hukuk dalı ise, yukarıda değinildiği üzere icra hukuku olarak adl_ndırılır.TUrkiye de icra hukukunun esas kaynağını İcra ve İflas Kanunu (IIK) meydana getinnektedir.

Vergi uygulamalarından oıtaya çıkan uyuşmazlıkların hangi yargı kolu içinde nasıl çözümlenebileceğini gösteren hukuk dalı ise, vergi yargılama hukuku veya vergi yargı hukuku olarak adlandırılmaktadır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümüne idari yargı düzeni içinde yer verilmiştir. Bu bakım<:Ian vergi yargısı idari yargının bir parçası olmakta ve vergi uyuşmazlıkları idari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) hükümlerine göre çözümlenmektedir.

Ancak vergi yargısı, diğer yargılama hukukunda yer alan bazı müessese ve kavramlara da kendi yapısı içinde yer vennekte ve onlardan büyük ölçüde yararlanmaktadır. Vergi yargısında hüküm bulunmaması halinde, HMK. ile CMK'nın bazı hükümleri vergi yargısında da uygulanabilmektedir.

Kamu alacağını ve kamu alacağı içinde önemli bir yer tutan vergilerin zamanında ödenmemesi halinde, bunların vergi mükellefi ve sorumlularından zora dayanarak hangi yollardan tahsil edileceğini ve vergi alacağının güvence altına alınma yollarını gösteren hukuk dalı da, vergi icra hukukunu meydana getinnektedir. Ayrı bir kanun çerçevesinde yapılmasına rağmen bu düzenlemeler esas kaynağını, vergi hukuku, idare hukuku ve daha çok icra hukukundan almaktadır. Diğer bir anlatımla icra hukukunun birçok kural ve kavramları, vergi icra hukukunda da geçerli olmaktadır. Türkiye'de bu alanda uygulanan kanun, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) dur.

Bütün bu anlatılanlar kısaca özetlenecek olursa, vergi yargılama ve icra hukukunun, idari yargı hukuku, hukuk yargılama usulü hukuku, ceza muhakemesi hukuku ve icra hukuku ile sıkı bir işbirliğinin bulunduğu tartışma dahi götürmemektedir.

Yukarıda değinildiği gibi kumu hukukunda turnllnr orasında astlık-UstlUk \c gcmenlik esası geçerli olmnsımı karşın, özel hukuk eşit hak ve yetki esası nzerine kurulmuştur. Bu bnkınıdnn özel hukuk, eşit huk ve yetkilere sahip olan kişi Yeya topluluklar arasındaki hukuki ilişkileri dllzenler. Özel hukukun başlıca dalları da medeni hukuk, ticaret hukuku ve uluslararası özel hukuktur.

Vergi hukukunun kamu hukuku alanına dahil bir hukuk dalı olması dolayısıyln. Yergi hukuku ile özel hukuk arasında nitelik farkı bulunmaktadır. Ancak. bu iki hukuk dalı arasında nitelik farkı bulunmasına rağmen, vergi hukuku ile özel hukuk arasında da yakın ilişki bulunur. ÇUnkü özel hukuk, tüm diğer hukuk dallarının ortaya çıkmasında onlara bir bakıma kaynak olan hukuk dalıdır. Aynı şekilde özel hukuk, vergi hukukuna da birçok ilke ve kavramını vermiştir. Onun için bazı hukukçular, vergi hukukunun özel hukukun bir parçası olduğunu bile savunmuşlardır.

1.4.2. Kamu Maliyesi İle İlişkisi

Genel olarak ifade etmek gerektiğinde kamu maliyesi, devletin gelir, gider ve gelir gider denkliği ile ilgili konuları inceleyen bilim dalı olarak tanımlanabilir. Kamu maliyesi içinde devlet gelirleri, bu bilim dalının en geniş ve önemli bir kısmını meydana getirir. Günümüzde devlet gelirleri içinde de en önemli payı, vergi gelirleri meydana getirmektedir. Bu bakımdan kamu maliyesi bilim dalı içinde vergiler, teorik olarak ayrıntılı bir biçimde ele alınmakta ve bazı sonuçlar ortaya konulmaktadır. Vergilerin tarihçesi, teorik açıdan gelişimi, sınıflandırılmaları, nitelikleri, ilkeleri, vergilendirme yöntemleri, vergilendirme süreci, yansıması gibi birçok konu, bu bilim dalı içinde incelenmektedir.

Hukuki açıdan yapılan vergi düzenlemelerinde ve vergi uygulamalarında, vergi teorisi olarak adlandırılan bu bilgilerden gereği şekilde yararlanmak gerekir. Uygulamaya sokulmuş vergilerin ve vergilerin meydana getirdiği vergi sistemlerinin bir ülkede başarı olabilmesi, yürürlüğe konulan hukuki düzenlemelerin vergi teorisi ilkelerine uygun olmasına bağlıdır. Vergi teorisine uygun olmayan düzenlemeler, kısa bir süre için mali açıdan belki faydalı sonuçlar sağlamış gibi görünebilir. Ancak, uzun zaman dilimi içerisinde bunun böyle olmadığı mutlaka görülecektir. Örneğin, vergi teorisinde, sermaye gelirlerinin, sermaye-emek ve emek gelirlerine oranla daha fazla vergilendirilmesi ilkesi bulunmaktadır. Getirilen hukuki düzenlemeler bu ilkeye uymadığı takdirde, yani emek-sermaye ve emek gelirlerini sermaye gelirlerine oranla daha fazla vergilendirilmesi yoluna gidildiğinde, kısa süre içerisinde vergi hasılatı açısından olumlu sonuçlar alınabilir. Ancak, uzun zaman içinde bu tip uygulamaların vergi adaleti ve ekonomik gelişmeler yönünde pek çok sakıncayı

ortu◆n ◆-ıknrabileccği kuşkusuzdur. Aynı şeki ide vergi teorisinde objektif bir Yergi türi\ olarak nitelendirilen eınlnk vergisini, sübjektif vergilerin vazgeçilmez ilkelerinden biri olarak kabul edilen toplama kuralı esas111n göre düzenleme◆c ı;nlışınnk, yani bir kişiye nit tüm bina ve arazinin vergi değerlerini top. la) arnk artan oranlı bir şekilde vergilendirmek, verginin uygulamadaki başa. rılı olma ihtimalini nznlt::ıcaktır. Vergi kanunları yürürlüğe konurken, şekil ba. kıınından da vergi teorisinde yer alan kavramları kullanmaktan uzaklaşılma. malıdır. Knnunbrdn istisna yerine muafiyet, muafiyet yerine istisna kavram. larına yer vermek, ilk bakışta sakıncalı görülmeyebilir. Ancak vergi uygulamal::ırındn ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, bu tür kavramların önemi büyüktür. Çünkü muafiyet mükellefle, istisna ise verginin konusuyla ilgili kavramlardır. Bu kavramların yerli yerinde kullanılmaması halinde, vergileme ve yargılamada istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir.

Verilen bu örneklerden de anlaşılabileceği gibi kamu maliyesinin en önemli kısımlarından birini meydana getiren vergi teorisi, vergi hukukunun esas kaynağını oluşturan vergi kanunlarının hazırlanması ve uygulanmasının temel taşı görevini görür. Aynı biçimde, vergi hukuku ile kamu maliyesinin çok önemli bir bölümünü oluşturan bütçe ve bütçe hukuku arasında da yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bütçe kanunları, her yıl gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin verir. Diğer bir anlatımla bütçe kanunlarıyla gelirlerin toplanmasına izin verilmediği takdirde, vergi kanunlarının uygulanması da imkansız hale gelir. Bu bakımdan bütçeler vergi hukukunun ana kaynağıdır. Yani bu alanla da vergi hukuku, kamu maliyesi ile yakın ilişki içindedir. Bu bakımdan vergi hukuku ile kamu maliyesi arasındaki ilişki, vergilendirmede göz ardı edilemeyecek hususlardan birini meydana getirir.

1.4.3. Muhasebe ile İlişkisi

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olayları parasal olarak izleyen, onları sınıflandıran, özetleyen ve ulaşılan sonuçları yorumlayarak raporlayan bir dal olarak ifade edilebilir. Ortaya konmuş bulunan bu ifadeden de anlaşılabileceği gibi, modern muhasebenin, işletme sahipleri, işletme ile doğrudan veya dolaylı ilişki içinde olan veya olacak olanlar ile vergi idaresi bakımından yerine getirilmesi gereken bazı fonksiyonları bulunmaktadır. Vergilendirmede, muhasebenin çok önemli bir rol oynadığı tartışma götürmez. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir ve kazancın kavranmasına yönelik vergilerde, bu rol kendini daha fazla hissettirmektedir. Sözü edilen vergilerde, vergi bilançosu çıkarılması ve vergilemenin bu bilançoya göre yapılması gerekmektedir. Vergi bilançosunun çıkarılmasında birçok vergi kuralı uygulamaya sokulmaktadır. Hangi harcamaların gider olarak yazılacağı, işletmenin aktif ve pasifinde yer alan değerlerin hangi değerleme esaslarına göre değerlendirileceği, amortismanların hangi ölçüler içinde muhasebeleştirileceği ve karşılıkların nasıl ve

hangi or?u rd,ı)nklm muhus ? kıyıtl- nn:, inlik ,l ·ttiril ·c?i gi i bi .k" muhaseb iş.\"' l?in '. , ?rgi , nnnhmn<l, ?'r lan hükilınl r muh..?eh?) ' yard u ??t ,h ,ı t, ır, t',, ndan , "n.,,.i l ilm1"- su ·ıklnn • su?lİ\'k \'·?ilen- d11, • it ., , ıl ih ı -?it d., d ', , "Nilen iinn?., e en hl\?\ ilk d??t '. i muh: s·t ? $-?kıt ? t, lf. Y ni muh, sehe il YeN.i , msmdaki ilişki. karşılıklı ı..1. "k iş- l irhirini tnmmnlnınakt, dır. Bu nedeni". muh ı..:ehc ?ğitimind<.• , _i hu ı • ı • t ılanı a d ğinilm si k çmılm ız clmaktndır..) m Ş"'kild , ;2l ·u • ı • nulan anbtth ·en de. muh sebenin bazı ka\Tnın "?k'- mıl rmı a -?m ?ı runludur.

\' ?- huku ·u ag.ımsız ir hukuk disiplinidir. An·ak vergi hukukunun bu- ğımsız bı ·r hu ·u ·i disiplin iması, mm muh. s be Ye yukarıd da değinildiği üz.."', ?i teorisi, yani kanrn m liyesi ile ili..,kisi im dığmı g• 'tennez. Bu bakımd an Yergi hukukunu: hukuk, kanrn maliyesi ve muhasebe Uç0eni i ·inde. bağımsız ir ilim dalı larak :::-nnnek en d ğnı y l olacaktır.

1.5. YERGİ HUlCTJKU?L N BÖL •• l\fi..ENDİRİL?fESİ \ *E* KISThlLARI

1.5.l. \ ergi Hukukunun Bölümlendirilmesi

Yukarıda değinildiği üzere hukuk kendi içinde. kamu hukuku - özel hukuk şe. • inde ikiye a:nldığı gibi: diğer bir tasnife göre de maddi hulı.ık - şekli hu- ::uk sınıflandırılmasına tabi tutulmak.'tadır. Huk.'1.lk bütünü içinde yer alan \ e bağımsız bir hulı.ık dalı olan vergi hukul'll. teorik alanda bugüne kadar maddi vergi hul7.Ik.'l.l - şekli Yergi hukul'l.l a:nmı içinde incelenmiş ve kanun yapma tekniği de bu paralelde gelişmiştir. Yani maddi hulı.ık - şekli huk.'llk avrımı. vergi kanunlarının düzenlenmesi) önünde etkili olmuştur.

Maddi hul7lk denilince, toplumu meydana getiren k.işilerin durumlarını. bunların birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenle) erek ilişkilerin taraflarını oluşturan , artıklara haklar tanı)1p, borçlar yükleyen bir hukuk dalı akla gelir. Bu tanım, , ergi hul'ul'l.l alanına kaydırıldığında. maddi vergi hukukunun, kişileri, belirli bir, erginin borçlusu durumuna sokan k'llfalların bütünü olarak anlaşılması gerekir. Yani maddi vergi hul'Uku kuralları, vergi alacaklısı olan devlet ile verginin mükellefi eya sorumlusu olan kişiler arasındaki hukuki ilişkileri kapsar. Bu ifade.:e göre, vergi alacağının doğması ve vergi alacağının sona ermesi gibi konular, maddi vergi hul··ulrn içine girer.

Şekli hukuk ise, ortaya konmuş olan yaptırımların işlemesini belirler. Başka bir anlatımla, şekli hul'Uk, maddi hul'Ukça tanınmış olan hakların ve mükellefiyetlerin korunması ile gerçekleştirilmesini düzenler. Bu açıklamayı vergi hul'llku alanında ifade etmek gerektiğinde, şekli vergi hukuku kuralları, vergi düzenlemeleri dolayısıyla devlet ile kişiler arasında ortaya çıkan hul'llki ilişkinin usulüne , e gerçekleştirilmesine ilişkin hususları düzenler. Verginin

tarh. tahakkuk ve tahsili, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal alanda çö. zülmesi ve vergilerin cebri icra yolu ile tahsil edilmesi gibi işlemler, şekli \ergi hukuku alanına girer.

Maddi hukuk - şekli hukuk ayrımı ve bu ayrım çerçevesinde kanun yap. mayı sağlayabilme, diğer hukuk dalları için uygun olduğu halde; söz konusu a►-1111 vergi kanunlarını yapına tekniğinde ve vergi hukukuna ait incelemelerde pek uygun olmamaktadır. Bugüne kadar vergi alanında yapılan çalışmalar ve yürürlüğe konan vergi kanunlarında, maddi hukuk - şekli hukuk ayrı. mına uyulmaya çalışılmıştır. Ancak bu yöntem, vergi kanuniarının yapılmasında pek başarılı olamamıştır. Maddi vergi kanunları içine girmesi gereken bazı düzenlemeler şekli vergi kanunlarında ve şekli vergi kanunlarında yer alması gereken bazı hükümler de maddi vergi kanunları içinde yer almıştır. Yani yürürlüğe konulmuş olan vergi kanunlarında konular birbiri içine girmiştir. Örneğin, vergi cezaları tartışmasız bir şekilde maddi vergi hukuku alanına ginnesi gereken bir hukuki alan olmasına rağmen; bu konuya şekli vergi hukukunun en önemli kaynağı olan VUK içinde yer verilmiştir. Aynı şekilde maddi vergi hukukunun konularından biri olan zamanaşımı müessesesi, yine bu kanun içinde düzenlenmiştir. Öte yandan, şekli vergi hukuku içinde yer alması gereken birçok düzenleme de, maddi vergi hukuku içinde düzenlenmiştir. Kaldı ki, vergi hukukunun özelliği dolayısıyla pek çok konunun usul mü (yani şekli mi), yoksa maddi mi olup olmadığı pek anlaşılamamaktadır. Bu bakımdan, vergi hukuku alanında, maddi vergi hukuku - şekli vergi hukuku ayrımından mümkün olduğu kadar kaçmak ve kanun yapma tekniğinde buna uymak için gayret göstennemek gerekir.

Maddi vergi hukuku - şekli vergi hukuku ayrımının vergi hukuku alanında yapılmasının doğru olmadığı kabul edilerek, vergi hukukunun daha başka esaslar içinde bölümlendirilmesi arayışlarına gidilmiştir. Böyle bir düşünceyle, bu konuda bazı yazarlar, genel vergi hukuku - özel vergi hukuku ayrımı yapılmasının daha doğru olacağını savunmuştur. Bu ayrıma göre, genel vergi hukuku, tüm vergilerde uygulanacak vergilerin temel ilke ve kurallarını, vergi borcu ve vergi ilişkisinin niteliğini, vergi borcunun doğmasını, sona ermesini, vergi cezalarını ve vergi uyuşmazlıkların çözümü ile vergi borcunun zorunlu tahsilini düzenler. Buna karşılık, özel vergi hukuku ise, tek tek vergileri ele alarak inceler.

Genel vergi hukuku - özel vergi hukuku ayrımı, hukuki düzenlemelerin daha kesin bir ayrım içinde ele alınması ve vergi hukuku öğretisinde daha yararlı bir bölümlendinne şekli olması bakımından, maddi vergi hukuku - şekli vergi hukuku bölümlendirmesine oranla daha fazla savunulabilir. Ancak bu ayırımı, genel vergi hukuku - özel vergi hukuku şeklinde yapmak yerine, dil kuralları bakımından vergi genel hukuku - vergi özel hukuku şeklinde ifade etmek, sanırız daha doğru olacaktır.

1.5.2. Vergi Hukukunun Kısımlnrı

\ ergi hukuku bir üst kavramdır. Özellikle öğretiye açıklık getirebilmesi açısından bu üst kavramın kısımlarını ortaya koymakta ynrnr bulunmaktadır. \ ergi hukuku kendi içinde, vergi genel hukuku ve vergi özel hukuku olmak üzere iki bölüme ayrılır. Vergi genel hukuku da bir üst kavramdır ve bu üst ka,-ram kendi içeri inde döıt kısımdan oluşur. Bu kısımlar; vergilendirme hukuku. Yergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukukudur. Bu a)Tım içinde yer alan vergilendiıine hukuku; verginin taraflarını; vergileme ·ürecini; diğer bir anlatımla vergiyi doğuran olayı, verginin tarhı, tebliği ve tahakkuku ile ortadan kalkmasını; verginin denetimini; süreleri; mücbir sebepleri ve değerleme ile amortismanlar gibi vergi uygulaması ile ilgili diğer kuralları kendisine konu edinir.

Vergi ceza hukuku, vergi suç ve cezalarından oluşur. Bu kısımda vergi suçları ve cezaları teorik olarak ele alınır ve bu teorik çerçeveden hareketle pozitif vergi ceza hukuku düzenlemeleri burada ayrıntılı bir şekilde incelenir.

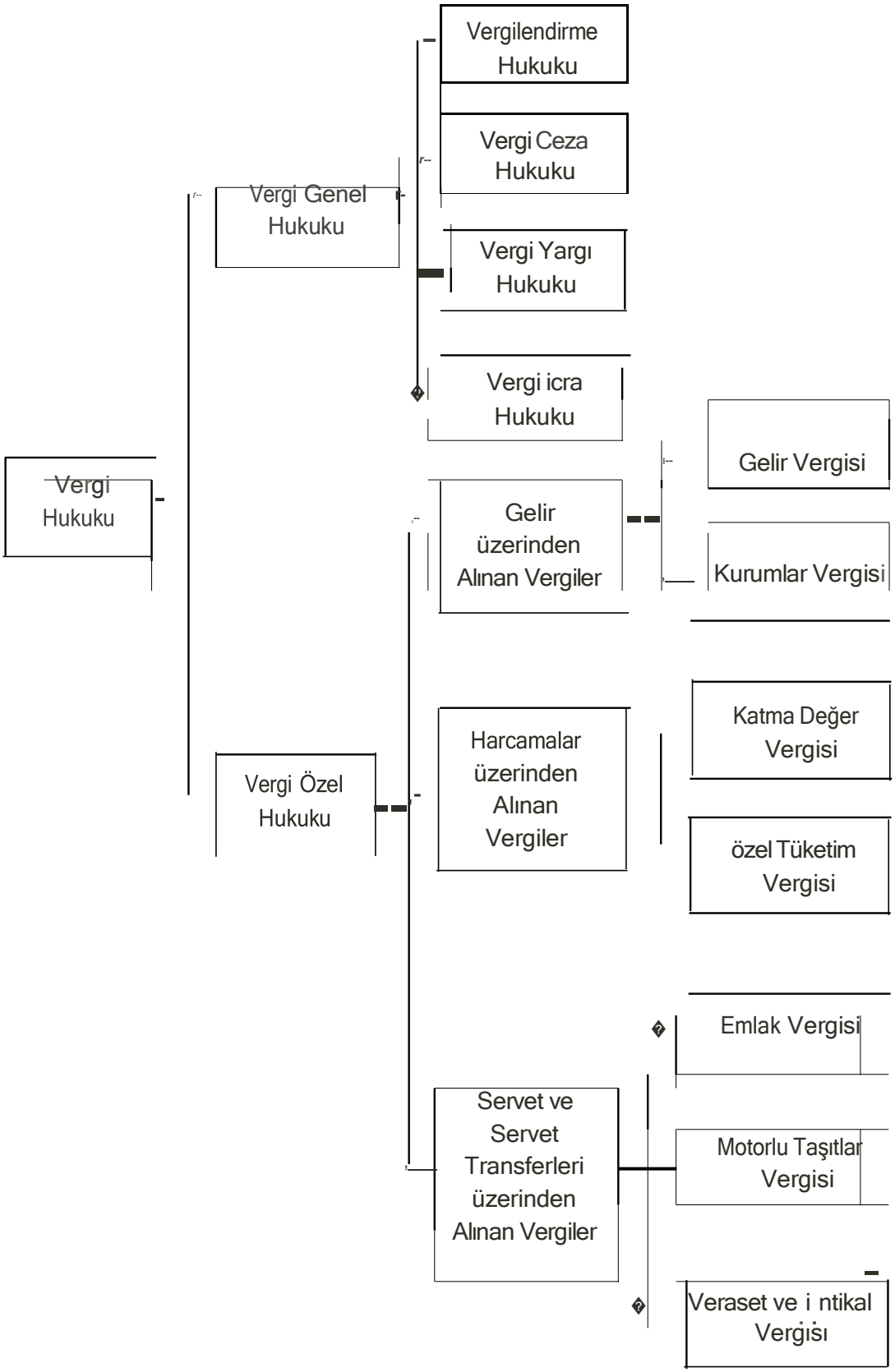
Vergi yargı hukuku, vergi uygulamaları sonucunda ortaya çıkan vergi idaresi ile müklellef arasındaki uyuşmazlıklarla uğraşır. Vergi yargısı, vergi yargı kuruluşları ile vergi yargılama usulünü birlikte ele alarak inceler.

Vergi genel hukukunun son kısmını meydana getiren vergi icra hukuku ise, vergilerin, zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, hangi yollardan ve hangi usuller içerisinde vergilerin tahsil edileceğini belirler.

Vergi özel hukuku ise, yürürlükte olan vergileri kapsamına alır. Yani bu kısım; gelir üzerinden alınan vergiler olarak gelir ve kurum vergisini; servet ve servet transferi vergileri olarak emlak, motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergilerini; harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak da katma değer ve diğer harcama vergilerini bünyesinde toplar. Sözü edilen vergilerin dışında vergi sistemi içinde yer alan diğer vergiler de bu kısım içinde yer alır.

Vergi hukuku hakkında vermekte olduğumuz bu genel bilgileri sonlandırdıktan sonra kitabın akışını, yapılan bu ayırım içinde yürütmeye çalışacağız. Yani, sırasıyla, vergilendirme hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargı hukuku ve vergi icra hukuku konularını ele alacağız. Daha sonra da, vergiler hukukunu vergi özel hukuku başlığı altında aktarmaya çalışacağız.

Bu anlatılanları ilişikte olduğu gibi bir şekil içinde göstermek konuyu daha anlaşılır hale getirecektir.


Vergi Hukuku
Vergi Genel Hukuku
Vergilendirme Hukuku
Vergi Ceza Hukuku
Vergi Yargı Hukuku
Vergi icra Hukuku
Vergi Özel Hukuku
Gelir üzerinden Alınan Vergiler
Gelir Vergisi
Kurumlar Vergisi
Harcamalar üzerinden Alınan Vergiler
Katma Değer Vergisi
özel Tüketim Vergisi
Servet ve Servet Transferleri üzerinden Alınan Vergiler
Emlak Vergisi
Motorlu Taşıtlar Vergisi
Veraset ve İntikal Vergisi

1.6. VERGi HUKUKlINlIN KAYNAKLARI

\'ergi hukukunun ka)1rnklarını: yasnına. yi.lrUtmc ve ynrgı organı tarafından çıkartılan kaymıklar ile diğer knynnklnr şeklinde dörlli.\ bir nyırıına tabi tutarak açıklayabiliriz.

1.6.1 Yasama Organı Tarafından Çıkartılan Kaynaklar

Anm·a a

Önceki Anayasalarda olduğu gibi 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (TCA) da. vergilerin temel ilkelerini düzenlemiştir. Bunları şu şekilde anlatabiliriz.

Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan Dördüncü Bölümünün "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. maddesi, genellik, verginin mali güce göre alınması ve vergilerin kanuniliği ilkelerini, açık bir şekilde kabul etmiştir.

- Genellik ilkesi: Sözü edilen maddenin birinci fıkrasında, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." denilmektedir. Buradaki herkes kavramı, vergi ilkelerinden biri olan genellik ilkesini ifade etmektedir. Yani bu ilkeyle, herkesin sınıf, ırk, cins, v.b. konularda bir ayrım gözetilmeksizin vergi mükellefi olması esası getirilmektedir. Ancak, genellik ilkesinden kaynaklı bu düzenlemeyle, istisnasız herkesin vergi mükellefi olması gerektiği şeklinde bir düşünceye de kapılmamak gerekir. Doğal olarak bu genel ilkenin bazı istisnaları bulunmaktadır.

Bu bakımdan, hükmün biraz sonra belirtilecek ifadeleri arasında "mali güce göre vergi ödeme" ilkesine yer verilmiştir. Düzenlemede yer almış olan ifadeye göre, mali gücü yeterli olmayan kişiler, vergi mükellefi olmayacaklardır. Yalnız bu istisnai bir durum olup, böyle bir kısıtlamayla verginin genellik ilkesi bozulmamaktadır. Öte yandan ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle vergi kanunlarına getirilen muafiyet ve istisnalarla da, bazı durumlarda mükellef ve bazen de vergi konuları vergi kapsamı dışına çıkarılabilmektedir. Bu gibi durumlarda verginin kapsamının daralmasına rağmen, genellik ilkesinin yine bozulduğu söylenemez.

- Verginin mali güce göre alınması ilkesi: Anayasa ile kabul edilmiş bulunan "mali güce göre ödeme ilkesi", vergide eşitlik ilkesinin diğer bir ifadesidir. Vergi eşitliğinden söz edildiğinde, yatay ve dikey adalet kavramları çok sık kullanılan kavramlardır. Durumları eşit olan kimselerin eşit miktarda vergi ödemeleri yatay adalet kavramı ile ifade edilir. Yani, gelir, servet ve kişisel durumları aynı olanlar için vergi miktarı da eşit olacaktır. Durumları farklı olanların, farklı miktarda vergi ödemeleri ise, dikey adalet olarak adlandırılır. Ödeme gücü olarak gelir kabul edildiğinde, diğer durumları aynı olmasına

rnğınen gdiri da.hu fnzln olan kişinin daha çok vergi ödemesi, buna örnek ola. rnk gösterilebilir.

Eşit gelir kuybının eşit foydn kaybı olmadığı ve gerçek anlamda vergi eşit. liğinden söz edildiğinde. eşit fayda kaybının anlaşılması gerektiği görüşü be. nimsendiğinde. \'ergi eşitliğinde her iki adalet kavramını birlikte ele almak g rekir. Diğer bir ifadeyle, burada esas olan, ödenen vergi tutarının eşit olması olmayıp. Yergi sonucu katlanılan fayda kaybının eşit olmasıdır. Belirtilmiş ol:.ın yatay adalet, kanun karşısındaki eşitliği ifade eder. Bu bakımdan yatay ad:ıleti gerçekleştirebilmek nispeten kolaydır. Oysa vergi farklılaştırması sonu u sağlanabilen dikey adalet, sübjektif bir niteliğe sahiptir. Bunun için de, dikey adaleti gerçek olarak sağlayabilmek oldukça zordur.

\ erginin mali güce göre alınmasını sağlayan bazı teknikler bulunmaktadır. Bunlar. en az geçim indirimi, gelirleri ayınna ilkesi ve artan oranlılık gibi tekniklerdir. Bu gibi tekniklerle vergi yüklerinde bazı değişiklikler yaratılarak vergi eşitliği sağlanmaya çalışılır. Verginin mali güce göre alınması ilkesi, uyulması zorunlu bir anayasa hükmüdür. Sözü edilen maddenin ikinci fıkrası da, \'erginin mali güce göre alınması ilkesini tamamlayıcı niteliktedir. Bu fıkrada, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır:· denilmektedir. Bilindiği üzere, bir ülkede uygulanan vergi politikalarıyla gelir dağılımına etki yapılarak vergi adaleti sağlanmaya çalışılır. 1982 TCA'sı, alınacak vergi tedbirleriyle sosyal amaca yönelik bir maliye politikası uygulanması gerektiğini vurgulamaktadır. Ancak burada verginin mali güce göre alınması ilkesini, uyulması zorunlu bir emir; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır hükmünü ise, yürütme organına yönelik bir tavsiye hükmü olarak görmek yerinde olacaktır. Yani bu düzenlemeyle, maliye politikasının genel durumuna yön verilmek istenmiştir.

-Kanunilik ilkesi: Anayasa'nınsözü edilen 73. maddesinin üçüncü fıkrası, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." diyerek, diğer bir vergi ilkesi olan kanunilik ilkesini benimsemiştir. Anayasa bu hükmüyle, vergilemede keyfi ve takdiri uygulamayı önlemek istemektedir. Diğer bir söyleyişle, Anayasa, yürütme organını, isteğe bağlı yükümlülük getirmede bağlamayı ve mükellefleri güvence altına almayı bir ilke olarak öngörmüştür.

Verginin kanuniliği ilkesi, genel bir ifade tarzı değildir. Yani bu düzenlemeyle verginin her türlü ayrıntısının kanun ile düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Verginin, mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olayın ne olduğu, muafiyet ve istisnaları, matrahın tespiti, indirimleri, tarifesi ve ödenmesi gibi her hususun kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Kanunilik ilkesi açısından vergiyi dar kapsamda ele almamak gerekir. Kanunilik ilkesine, vergiyle beraber, harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler de dahildir.

Hukuki di\z nl mclcri gilnUn şartlnrına duhn kolay ve çubuk uydurabilmek ,IIII, c\• la l 8.. nuyn·nsı, Bakımlar Kurulu'nn sıkıyönetim ve olnğnnUstUhnl- 1 , k kanun hükmünde karnrnaıne çıkarına yetkisi tunıınıştır. Ancak böyle bir ,·etki. Ycnı.ih::rin knmınilHi.i ilkesini ortndnn kaldırmnımıktadır. Yani diğer bir ifade•le 1\nayasn, vergiie7'ie ilgili olarak kanunilik ilkesini öyle bcniınscnıiştir \...i. ilke olarak kanun hükmünde kararnamelerle dahi yeni vergi gctirilcıncycceğini. \'ergilerin değiştirilemeyeceğini ve kaldırılnınayacağını kabul etmiştir. Bunun teki tisnası, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerdir. Ancak bu durumlarda yergilerle ilgili olarak kanun hükmünde kararname çıkarılabilir.

Anayasada ilke olarak kanunilik ilkesi esas olmakla beraber vergi değişikliklerinde sürat ve kolaylık sağlamak amacıyla, 73. maddenin dördüncü fıkrasında bu ilkeye bir istisna getirilmişti. Söz konusu fıkra, biraz sonra belirtileceği gibi, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun beliıttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir." şeklinde idi. Vergilerin kanuniliğinin istisnası olan bu hüküm, belirli durumlarda vergilere uygulanabilirlik getirmektedir. Yani yetki, sadece Bakanlar Kurulu'na tanınmış idi. Bakanlar Kurulu da kendisine verilmiş olan bu yetkiyi başka bir organa devir edememekteydi. Tanınmış olan yetki; vergilerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarıyla sınırlandırılmıştı. Öte yandan, böyle bir yetkinin kullanılabilmesi için, kanunda belirtilmiş olan alt ve üst sınırların konulmuş olması gerekmekteydi. Eğer alt ve üst sınırlar kanunda konulmamış ise, verilmiş olan yetkiyi kullanma hakkı olmamaktaydı.

Cumhurbaşkanı Sistemine geçilmesiyle 73.maddenin son fıkrası "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirtiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." şeklinde değiştirilmiştir. Yani Bakanlar Kurulu deyimi, Cumhurbaşkanı olarak ifade edilmiştir

Vergilerle ilgili olarak yukarıda belirtilmiş olan Anayasa'nın doğrudan ortaya koymuş olduğu vergi ilkelerinin yanında, bu kanunun aynı konuda dolaylı bazı düzenlemeleri de bulunmaktadır. Örneğin, Anayasa'nın "Kamulaştınna" başlığı taşıyan 46. maddesinde, kamulaştırmalarda vergi değerinin de göz önüne alınabileceği belirtilmektedir.

- Kanunlar

Yukarıda ifade edildiği üzere, 1982 TCA'sı, vergilerin kanunla alınacağını belirlemiştir. Yani, kanunsuz vergi alınamaz. Hatta çıkarılan kanunlar, Anayasa'da belirtilmiş olan ilkelere aykırı olamaz. Söz konusu ilkelere aykırı olarak çıkarılmış olan kanunlar, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilir.

Anayasa'nın 73. maddesinde dayanağını bulan vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak, vergi kanunları, vergilerin temel kavramlarını

mutlcıka belirtmelidir. Bunlar; verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğura olny, mntrah, tarife vey►1 ?':an ve tahsil şekilleri_gibi vergilerin esas kavraınıa► ndır. Bu unsurlardan bırmın olmaması, o vergı kanununun Anayasa Mahkc. mesi tarafmdan iptnl edilmesini gUndeme getirebilir.

Vergilere ilişkin yazılı dUzenleıneler, ya müstakil bir kanunla çıkartılır ya da diğer bazı kanunlar içinde yer alır. Ancak burada ►sas olan birinci şekil yan,i·erginin mUstakil bir kanunla düzenlenmesidir. ikinci şekil, dahaçok muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümlere yer verilmesi sırasında uygulanır.

Burnda sözü edilen vergi kanunlarını dar anlamda anlamamak gerekir.) ani, vergi kanunları sadece maddi vergi yükümlülüğü getiren kanunlar olar.ık düşünülmemelidir. Söz konusu kanunlar, vergilerle birlikte, resim ve harç kanunlannı da kapsar. Hatta belirli bir vergi, resim ve harç yükümlülüğü ge. tinneyen. daha çok vergilerin şekli düzenlemelerini belirleyen diğer bazı kanunları da bu paralelde düşünmek gerekir.

Türk vergi sistemi içinde birçok vergi kanunu bulunur.[2] Ayrıca, uyulması zorunlu bazı düzenlemeler vardır.

• Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Günümüzde ekonomik, ticari ve teknik alanda süratli değişiklikler meydana gelmektedir. Söz konusu değişiklikler, uluslararası alanda da kendini hissettinnektedir. Değişikliklerin sonucunda ülkeler, yabancı ülkeler veya uluslararası k.'U111luşlarla anlaşmalar yapma zorunluluğunda kalmaktadır. Bu bakundan, uluslararası anlaşmalar anayasalara da düzenleme konusu olmuştur.

TCA'nın 90. maddesi böyle bir konuyu düzenlemektedir. Anayasa'nın adı geçen maddesinin birinci fıkrası, "Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır." demektedir. Ancak; ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet maliyesi bakımından bir yük getinne-

---

[2] Gelirler üzerinden alınan vergiler: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK).

Servet ve servet transferleri üzerinden alınan vergiler: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK), 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK).

Harcama ve►►ileri ile ilgili kanunlar: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu **(KDVK),** 4760 Sayılı Ozel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK);6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Gid VK) gibi.

Diğer vergi, resim ve harçlarla ilgili kanunlar: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 6183 sayılı AmmeAlacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ve 492 sayılı Harçlar Kanunu (HK).

mc-k, ki, i h \llcrinc ve Tilrklcrin ynbnncı Olkclcrdcki mtılkiyct haklarına dokunın, m k şartıyl ı, yayınlmrnrnk yürllrlilğe konabilir. Bunun dışında, knnunlımfa değişiklik getiren her türlü anlaşmanın yupılımısında, yukmıdosözü cdikn Anay:\sa'nın 90. maddesinin birinci fıkrası uygulanır. Yani TBMM'niı \ n,) lamayı bir kanunla yapması gerekir. UsulUne uygun bir şekilde yürUrlüğc ,))..ul►n anlaşmalar kanun hükmi.indedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi 'ne dava açılamaz. Tlirkiye, gelir üzerinden ►lıMn vergilerde çifte vergilemenin önlenmesi için yetmişten fazla Ulkc ile , rgi anlaşması imzalamış bulunmaktadır.

Bu genel açıklamalar vergilerle ilgili uluslararası anlaşmalara kaydırıldı►ınday ergilerin kanunlarla konulup, değiştirilip, kaldırılabileceğini, yabancı deYletlere veya vatandaşlarına bazı vergilerden muaflık ve istisnalar tanıyan uluslararası vergi anlaşmalarının genelde devlet maliyesine bir yük getireceğini. bu bakımdan söz konusu 90. maddeye göre bu anlaşmaların kanunla onaylanmaları halinde yürürlüğe girebileceğini söylemek mümkündür.

1.6.2. Yürütme Organı Tarafından Çıkartilan Kaynaklar

Ülkemizde yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir. Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır.

9.Temmuz 2018 tarihinde Anayasada yapılan değişiklikten sona, belirtildiği üzere Bakanlar Kuıuluna verilen yetkiler Cumhurbaşkanına devir edilmiştir.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini, kararname çıkarma suretiyle kullanır.

Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak kararnameleri iki alt başlıkta ele almak gerekir Bunlardan biri Olağan Hal Kararnameleri, diğeri de Olağanüstü Hal Karamameleridir.

• *Cumhurbaşkanlığı Olağan Hal Kararnameleri*

Cumhurbaşkanı, yürütmeye ilişkin olarak olağan hal kararnameleri çıkarabilir. Ancak, Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında, Anayasa da yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile vergi dahil siyasi haklar ve ödevler konusunda kararnameler çıkarılamaz, denilmiştir. Yani, mutlaka kanun ile düzenlenmesi gereken hususlar; temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik önlemleri; vergi, resim ve harç; gibi mali mükellefiyetlerdir.

Buna göre, bunlar dışında kalan konularda, Cumhurbaşkanlığı olağan hal kararnamelerini, bir yetki kanununa kanuna gerek olmaksızın doğrudan çıkarılabilir. Bu tür kararnameler daha sonra TBMM'nin onayına sunulmaz. Cum-

hurbaşknnı karımrnıncsi ile knnunlnrdu farklı hükümler bulunması halinde,ka. mm hükHmlcri uygulanır. TBMM'nin aynı konuda kanun çıkarması duOJ. mundu Cuınhurbaşknnlığı kararnamesi hüki.lnısUz kalır.[3]

• *O/ağamı tt'i /-lal Karamaıııeleri*

Anayasanın değişik 119. maddesine göre; Cumhurbaşkanı, ... ::ıığır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde ....." olağan Ustü hal ilan edebilir. Cumhurbaşkanın olağanüstü hal ilanı 119. maddede belirtilcn durumlarla sınırlandırılmıştır. Bunlar içinde yer alan ağır ekonomik bunalım içine vergilerin de dahil olması gerekir.

Olağanüstü hal kararı, verildiği gün Resmi Gazetede yayınlanır ve aynı gün TBMM'nin onayına sunulur. Bu tür kararnamelerde, yukarıda değinilen Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrası uygulanmaz.

Bu tür kararnameler, vergi hukukunun bağlayıcı ve asli kaynakları arasında yer alır. Bunlar, Anayasa mahkemesine aykırılık iddiası ile dava konusu yapılamaz.[4]

• *Cumhurbaşkanlığı Kararları*

Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda kararname çıkarmanın yanı sıra, Anayasada verilen diğer görevleri yerine getirmek üzere de bazı kararlar alabilir. Bu konu , Anayasanın 104. maddesinde, "Cumhurbaşkanı, ayrıca Anayasada ve kanunlarda verilen seçme ve atama görevleri ile diğer görevleri yerine getirir ve yetkileri kullanır." şeklindeki Anayasanın 104. maddesinin son fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

Yargı yönünden Cumhurbaşkanlığı kararları, Danıştay denetimine tabidir.

Biraz önce değinildiği üzere, vergi ödevi ile ilgili Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası, değişiklik yapılan önce, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulana tanımıştır" şeklinde idi. Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesiyle sözü edilen yetki, Cumhurbaşkanına devir edilmiştir. Böyle bir yetki verilme nedeni, özellikle enflasyonist ortamlarda para değerinin düşmesi dolayısıyla muaflık ve istisnaların bir anlamı kalmamasını ve vergi oranlarının mükelleflere aşırı yük getirmesini önlemektir.

Gerek Anayasa ve gerek ilgi1i kanunlarla verilen yetkilere dayanılarak çıkarılan kararlar, uyulması zorunlu kaynaklardır. Örneğin, gelir vergisi kesinti oranlarıyla ilgili kararlar bunlardan biridir.

---

3 Gerekli bilgi için bkz: Any. mad. 104/17

4 Daha fazla bilgi için bkz: Any.mad.l19 ve ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku, 1O.Baskı, Seçkin Yayınevi, 2018, Ankara

• *Tii.::iiklcr*

llv\1ulamnda kanunlnra oranla somut olnylurn dnhu yokın ve knnunlnrın u❓gulama şekillerini gösteren bıı1.1 düzenlemelere de ilıtiynç bulunmaktadır. l3u tür düzt'nlemelcri çıknmrn yetkisi, bunların daha az genci ve uygulamaya yönelik olmal3rı dolayısıyla yürütme organımı bırakılmıştır. TOzt\klcr bu tür bir hukuk kaynağıdır.

Tüzükleri kanunlardan ayıran en önemli !ark, kamın yapına yetkisinin yasama organımı ait olmasına karşılık, tUzi.ik çıkarına yetkisinin yürütme organı yetkisi içinde olmasıdır. Tüzük çıkarmak bazı formalitelere bağlı olduğu için, ❓ıygulamada vergi alanında tüzük çıkarma yetkisi pek kullanılınaınaktadır. Bu nedenle vergilere ilişkin tüzi.ikler, sadece ilgili kanunların tUzlik çıkarılmasını zorunlu kıldığı hallerde olmaktadır. Bu bakımdan vergi hukuku alanında az sayıda tüzüğe rastlanmaktadır.

• *Yönetmelikler*

Yönetmelikler, vergi hukukunun yardımcı kaynaklarındandır. Yürütme organı yetkili kılındığı alanlarda yönetmelikler çıkarabilir. İlgililere ulaşması gereken ve kamuyu ilgilendiren yönetmelikler, Resmi Gazetede yayınlanır.

Günümüzde vergi kanunlarının uygulanmasında kolaylık sağlamak için çok sayıda yönetmelik çıkartılmıştır. Bu nedenle yönetmelikler, vergi hukukunun son derece önemli yardımcı kaynaklarından biridir.

Kanuna aykırı bir yönetmeliğe dayanılarak mükelleflerden vergi istenilmesi halinde, mevcut düzenlemenin iptali ile kanunsuz bir şekilde salınan verginin kaldırılması vergi yargı kuruluşlarından talep edilebilir. Yönetmeliğin ilgili düzenlemesinin iptali talep edilmese dahi, yönetmeliğin kanuna aykırı hükümler taşıması halinde, vergi yargısı kendiliğinden mevcut yönetmeliğin ilgili hükümlerine uymadan da kararını verebilir.

Vergi hukuku alanında çıkarılan yönetmelikler, daha çok Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmaktadır.

• *Genel Tebliğler*

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan vergi genel tebliğleri, bağlayıcı olan genel tebliğler ve bağlayıcı olmayan genel tebliğler şeklinde ikiye ayırmak gerekir.

Birinci tür genel tebliğler, kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılır. VUK'nın 315. maddesine göre amortisman oranlarının tespitine ilişkin olarak çıkarılan tebliğler buna örnek olarak verilebilir. Bu tür genel tebliğler, iptal edilinceye kadar bağlayıcı kaynak niteliğindedir. Ancak sözü edilen tebliğler, Danıştay'da iptal ettirilebilir.

ı...in i tür genci tebliği r. Hnzine ve Maliye Bakanlığı tarafından yorumla. ◆ıcı ve Y I göst rici nın:ıçla çıkarılan tebliğlerdir. Bunlar, yeni yilrUrlUğc giren lir düzenlemenin na ıl uygulanması gerektiğini Bakanlık teşkilatına ileten eınir niteliğind ki açıklamalardır. Bu tür genel tebliğler, sadece Bakanlığı bağlar. Do. ğal olarak. vergi uygulamalarında mükellefler de bu tür tebliğlerden yararlanır. ncak sözü edilen genel tebliğler, vergi)'argı kuruluşlarını bağlamaz.

• *Açıklamalar ,·c Sirkiiler/er*

lükellefler. VUK·nın 413. maddesine dayanarak vergi uygulamalarında karışıklık ve tereddüde yol açan hususlarla karşılaştıklarında, Gelir İdaresi Başkanlığına veya bu husuta yetkili kılınan makamlara başvurarak tereddüde düşül:n hu usun nasıl uygulanması gerektiğinin açıklanmasını talep edebilir. Gelir idaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek açıklamayı özel olarak cevap. landırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımdan uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere, sirküler de yayınlayabilir. Yapılan açıklamalar ve sirkülerler, bağlayıcı kaynak değildir. Sirkülerler iç ya. zışma niteliğinde olduğu için sadece vergi dairelerini bağlar.

Sözü edilen sirküler ve açıklamalara uygun olmak şartı ile Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı tarafından da özelge çıkarabilir. Bunların dışında ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı, bazı özel durumlar için kendi teşkilatına yönelik açıklamalar da yapabilir.

1.6.3. Yargı Organından Doğan Kaynaklar

Vergi hukukunun yargı organından doğan kaynaklarını; Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararları ve diğer yargı kararları biçiminde üç alt başlık içinde ele almak gerekir.

• *Anayasa Mahkemesi Kararlan*

Yukarıda değinildiği üzere yürürlüğe konulan uluslararası vergi anlaşmalan aleyhine Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Diğer taraftan, olağanüstü hallerde ve sıkıyönetim ve savaş durumlarında çıkarılacak vergilere ilişkin kanun hükmündeki kararnameler de, Anayasa Mahkemesinde dava konusu yapılamaz. Ancak bunlar istisnai durumlardır. Bu istisnai durumlar dışında Anayasa Mahkemesinin kararları, vergi hukukunun önemli ve asli kaynaklarından birini meydana getirir.

Anayasa Mahkemesi kendisine tanınan yetkiler doğrultusunda kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM İç Tüzüğü'nün Anayasa'ya uygunluğunu denetler. Diğer bir anlatımla mahkeme, Anayasa'ya aykırılık iddialarını inceleyerek karar verir.

Anay, sa t ıhkeınesine dnvn nçılmu?ı iki şekilde g rçcklcşir. Bunlordun hiıin ·i şekil. nayas. 'da yazılı kişi yn dn siyasi pnrti gruplarının mevcut hU-üınler doğnıltusundn iptal dn\'nsı nçmnlarıdır. İkinci şekil i c, clnvnya bukıın m?lhkeınelerin, y?rgi kanunlarının Anny::ısn'yn aykırı olduğu görllşlcriıi yine ın y·ut hükümler dob,nıllusundn Aırnyosa Mııhkeıncsinc götllrınclcriclir. *23* Eylül 201- tarihinden itibıır n uygulnnmayn boşlnnon Anayasa Mahkemesine bire?*el* başYuru. bireylerin. knmu gücilni.\n işlem, eylem ya dn ihmali ncde-niYle temel hak Ye özgürlüklerinin ihlal edilmesi durumunda diğer başvuru y ·narını tükettikten s;nra başvurdukları istisnai ve ikincil nitelikte bir hak ar.una yoludur.

Anayasa Mahkemesinin kararlan Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer. İlke olarak kararlar yayınlandıkları tarihte yürürlüğe girer. Ancak mahkeme, iptal işleminin yürürlük tarihini belirleme yetkisine sahiptir. Burada önemli olan husus, mahkeme kararlarının geriye yürümeınesidir.

• *Damşray İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları*

Damştay İçtihadı Birleştinne Kurulu, Danıştay Dava Dairelerinin veya Dava Daireleri Genel Kw·ullarının, kendi kararları ya da ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında uyuşmazlık tespit etmeleri veya birleşmiş içtihatların değiştirilmesinin gerekli görülmesi durumunda, ilgili mevzuat hükümlerine göre içtihadın birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir.

İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları, Danıştay daireleri ile diğer idare ve vergi mahkemeleri için uyulması zorunlu kaynak niteliğindedir.

• *Diğer Yargı Kararları*

İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları dışında kalan diğer yargı kararları, yardımcı nitelikteki kaynaklardandır. Bu kararlara örnek olarak, Danıştay Dava Daireleri Kurulu kararlarını, daire kararlarını, bölge idare mahkemesi ve vergi mahkemesi kararlarını gösterebiliriz. Bunlar, sadece tarafları bağlar. Vergi idaresinin de aynı durumdaki olay ve kişilerde bu kararlara uyn1a zorunluluğu bulunmamaktadır. Diğer mahkemelerin ve hatta aynı mahkemenin, başka bir olayda söz konusu karara uyması zorunlu değildir.

Ancak bu tür kararların, daha sonraki idari düzenlemelerin yapılması ve idari kararların alınması sırasında göz önünde bulundurulmasında yarar bulunmaktadır. Böyle bir uygulama, uyuşmazlık sayısını doğal olarak azaltacaktır.

l.6A. DİĞER KAYNAKLAR

Diğ◆r ka)ı1aklar olarak. doktrin v örf ve adeti saymak gerekir.

- *Doktrin (Bilimsel İçtihatlar)*

Doktrin Yeya bilimsel içtihatlar, hukuk düşünürlerinin hukuki konular hakkındaki bilimsel görüş ve kanaatleridir. Hukukun gelişmesinde doktrinin büyük rolü Yardır. Hukuk düşünürleri, bir yandan ülkenin yürürlükte olan hukukuyla ilgili açıklamalarda bulunurlarken, diğer yandan da olması gereken hukuku ortaya koyar. Olması gereken hukuku belirlerken de, teoriler ve ya. bnncı ülkelerdeki uygulamalarla görüşlerini desteklemeye çalışırlar.

ergi hukuku yeni gelişmeye başlayan bir hukuk dalı olması nedeniyle ortaya konacak olan bilimsel görüşler, kanunların yapılmasında yasama organına ve uygulama sırasında vergi yargı kuruluşları ile vergi idaresine büyük) ararlar sağlar. Bu nedenle sözü edilen kuruluşların bu kanaldan destek almaları vergi hukukun gelişmesine çok büyük yarar sağlayacaktır.

Ancak ülkemizde vergilere ilişkin yeterli düzeyde ve sayıda yayın olmadığı gibi, ortaya konmuş olan görüşlerden yarar sağlayabilecek kuruluşlar da var olanlara pek itibar etmemektedir. Bu tür kaynakların bağlayıcı niteliklerinin olmaması ve vergi idare ve yargı kuruluşlarının düzenleme ve yorumlarını yazılı metinlerden ayırmamaları nedeniyle, doktrinler vergi hukuku alanında önemli bir rol oynamamaktadır.

- *Öıfve Adet*

Örf ve adet, topluluk içerisinde kabul gören ve uyulması zorunlu sayılan geleneklerdir. Örf ve adet hukuku, yazılı hukuk kaynağı değildir. Bir geleneğin toplumda örf ve adet olarak hukuk haline gelebilmesi için, süreklilik, genel inanç ve devlet yaptırımı gibi koşulların mevcut olması gerekir. Örf ve adet hukuku, daha çok özel hukuk için geçerlidir. Kamu hukukunda ve özellikle kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda örf ve adet önemli bir kaynak değildir. Ancak kanunun uygulanmasını açık olarak belirlediği konularda örf ve adet hukukundan yararlanılabilir. Örneğin, VİVK'nın istisnalara ilişkin 4. maddesinin (c) bendine göre, örf ve adete göre verilmesi mutat olan hediye, cihaz, yüz görümlüğü ve drahomalar vergiden müstesna tutulmuştur.

1.7. VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI

Vergi kanunlarının uygulanmasını; yer, zaman ve anlam bakımından uygulama olmak üzere üç alt başlık altında ele almak gerekir.

1.7,l. Vergi Kıuıunlnrınm Yer Bnkımınclnn Uygulnnınnsı

Kanunların yer bakımından uygulnnınnsındn genel olarak iki ilke vardır. Bu ilkelerden biri mülkilik ilkesi, diğeri de şahsilik ilkesidir. MUlkilik ilkesine e·ire. ülke ·mırlan içinde yerli veya yabancı olsun herkes için o ülkenin kanunları geçerlidir. Şahsilik ilkesi ise, konuya tabiiyet esasından bakar. Buna göre kişi hangi ülkede bulunursa bulunsun, vatandaşı olduğu veya tabiiyetinde bulunduğu ülkenin kanunlarına tabidir. Ancak uygulamada, ne ını.llkilik ilkesi ne de şahsilik ilkesi hiç bir zaman mutlak olarak uygulanamamaktadır. Bu bakıından. kanunların yer bakımından uygulanması, hukukun karmaşık konularından birini meydana getirir.

Vergiler egemenlik gücüne dayanılarak alındığına ve egemenlik gücü de ülke sınırları içinde geçerli olduğuna göre, esas olarak vergi kanunlarının uygulanınasında mülkilik kuralı geçerlidir. Yani kişi yerli veya yabancı olsun hangi ülkede vergiyi doğuran olaya ilişkin bir işlem yapmış ise, o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilir. Mülkilik ilkesi, daha çok gayrimenkuller üzerinden alman vergilerde, gayri şahsi nitelikte olan tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir. Çünkü bu tür vergilerde verginin konusunu meydana getiren nesneler ve vergiyi doğuran olaylar, vergi mükellefinin kişiliğinin önünde kabul edilir. Şahsilik ilkesi ise, genellikle gelir vergisi gibi şahsi vergilerde geçerlidir. İlke olarak şahsi bir vergi türü olan gelir vergilerinde, kişi gelirini hangi ülke sınırları içinde elde etmiş olursa olsun tabiyetinde bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına tabidir. Tabii ki bu mekanizma, burada ifade edildiği gibi sade bir şekilde işlememektedir. Örneğin, bir yabancının Türkiye'de elde ettiği gelir Türkiye'de vergilendirilir veya Türk tabiyetinde olan bir kişi yabancı ülkelerde elde etmiş olduğu gelir dolayısıyla o ülkede gelir vergisine tabi tutulabilir. Aynı zamanda bu kişiler, Türkiye'de veya yabancı ülkelerde tekrar kendi kanunlarına göre vergilendirilir. Doğal olarak bunların ödemiş olduğu gelir vergileri de, Türkiye'de veya yabancı ülkede ödeyecekleri gelir vergisirıden bazı şartlarla mahsup edilir. Uluslararası ilişkilerin giderek çoğaldığı günümüzde bu ve bunun gibi karmaşık uygulamalarla karşılaşmak, çoğu zaman mümkündür.

Öte yandan, bazı vergilerde hem mülkilik hem de şahsilik ilkesi birlikte uygulanır. Bu tür vergilere veraset ve intikal vergisi örnek olarak verilebilir. Yani veraset ve intikal yoluyla Türkiye'de ivazsız suretle mal edinmiş yerli veya yabancı bir kişi, Türk hukukuna göre vergi mükellefi olacağı gibi, aynı yolla yabancı ülkede mal edinen Türk vatandaşı da yine Türk mevzuatına göre veraset ve intikal vergisi mükellefi olur. Doğal olarak burada da mahsup mekanizması işler. Yani, yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye'de ödenecek olan vergiden indirilir.

Dcvletkr çinc vergilendirmeyi önlemek ve ekonomik bakı◆d_an lllkcyc) ararlı g"rdükkri tedbirleri nlmak için, bazı girişimlerde bulunabılır. Devlet. terin, illke ınırları içcrUndc erbest bölge veya serbest limanlar kurmaları l una bir örnektir. erbest bölge veya limanlar, ülke sınırları içerisinde bulun. makta birlikte, \"◆rgilendirıne açısından o ülkenin vergi ınevzuatma tabi tutul. maz. Diğer yandan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla devletler, kaı\ ılıklı tarak bazı i\lemlerden veya bazı kişilerden vergi almaktan vazge. çer. ani böylece devletler, sahip oldukları egemeni ik haklarını kullanmazlar.

Görüldüğü üzere vergi kanunlarının uygulanması, diğer kanunların uygu. !anması gibi karmaşık bir konudur. Konunun ayrmtıları, ilerideki konular in. elenirken biraz daha aydınlığa kavuşturulmuş olacaktır. Burada bu konunun; hukukun genel ilkeleri, ilgili kanun hükümleri ve karşılıklı yapılan anlaşmalarla açıklığa kavuşturulabileceğini ifade etmek gerekir.

I.7.2. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması

İlke olarak kanunlar, yürürlükte bulundukları süre içinde uygulanır. Yürürlük tarihinden önceki süreler için kanunların uygulanmaması, genel kuraldır. Bu kurala kanunların makabline şamil olmaması, yani geriye yürümemesi kuralı denir. Diğer bir deyişle kanunlar, sadece yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanır. Bu uygulama kanunun yürürlükten kalktığı ana kadar devam eder.

Vergi kanunları genellikle, Resmi Gazetede yayınlandığı tarihte yürürlüğe girer. Bazı durumlarda da kanunda yürürlük tarihi ileri bir tarih olarak tespit edilmiş olabilir. Bu gibi hallerde kanunun yürürlüğe girmesi, o tarihten itibaren geçerli olur. Eğer yayınlanan kanunda yürürlükle ilgili olarak herhangi bir hüküm bulunmuyorsa, o takdirde kanun yayınlanmasından 45 gün sonra yürüilüğe girer.

Kanunların geçmişe yürümemesi, genel bir ilkedir. Ancak bu ilkeye ender de olsa uyulmayabilmektedir. Türk vergicilik tarihine baktığımızda, bazı hükümlerin geriye doğru işlediğini gönnekteyiz. Yukarıda da belirtildiği üzere bu tür düzenlemeler, özellikle vergi hukuku alanında kabul edilemez hükümlerdir.

Ancak burada sonuçlanmış olaylara kanunların uygulanması ile halen devam edenlere yeni düzenlemenin uygulanmasını, birbirinden ayırmak gerekir. Yani, gerçek önceye yürüme ile gerçek olmayan önceye yürüme şeklinde ifade edilebilecek durumları biri birinden ayırmak gerekir. Birinci durum, yeni kanun◆- düzenlemelerin vergiyi doğuran sonuçlanmış olaylar için uygulanmasıdır. Orneğin bu durumda yeni düzenleme, geçen yılın geliri için de uygulanmak istenmektedir. Bu durum, hukukun, özellikle vergi hukukunun kabul etmediği bir durumdur. İkinci durum ise, vergiyi doğuran olay henüz devam

ı.' krk.cn y pılnn bir değişikliğin geçmişe uygulnnmasıdır. Esasen böyledunıınlarda değişiklik tarihine kadarki olaylar için eski, değişiklik tarihinden sonraki olaylar için de yeni oranların uygulanması gerekir. Ancak, tarihe göre g-lirkr içeri inde bir ayrım yapmak mümkün bulunmadığı için, geçen yıl gelirlerine d yeni te pit edilmiş oranların uygulanmasından başka çare bulunmamaktadır.

Burada usul hükümleriyle ilgili olarak da kısa bir açıklama yapmak gerekir. Bilindiği üzere usul kanunlarınm, ilgililerin lehine olan yeni hükilınleri ilke olarak geriye yürütülmektedir. Aynı kuralın, vergilere ilişkin usul hükümleri için de geçerli olması gerekir. Yani, yeni düzenleme mükellefin lehine ise, o hükmün aleyhine ise, eski hükmün uygulanması gerekir. Örneğin, yeni düzenleme yapılmadan önce vergi davası dava açma süresi 30 gün iken, yeni düzenleme ile bu süre 15 güne indirilmiş ise, uygulanması gereken sürenin 30 gün olması gerekir. Tersi düzenlemelerle 15 günlük süre 30 güne çıkarılmış ise, doğal olarak yeni düzenlemenin uygulanması gerekecektir.

Vergi kanunları da diğer kanunlarda olduğu üzere bir kanunla yürürlükten kaldırılır. Bu tür yürürlükten kaldırma, kanunun tümü veya bazı maddeleri için olabilir. Yürürlükten kaldırma yeni bir kanun veya bir hüküm ile açık olarak (... sayılı kanununun maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır, gibi.) veya bazen de kapalı bir yürürlükten kaldırma ifadesi kullanılarak (bu kanuna aykırı hükümler yürürlükten kaldırılmıştır gibi.), gerçekleştirilebilir. Kanunların yürürlükten kaldırılmasında uygulanan ikinci şık, uygulamada bazı zorlukların doğmasına neden olmaktadır.

Yeni kanunun eski kanun hükümlerini yürürlükten kaldırması, daha karışık sonuçlar da ortaya çıkarabilir. İki genel veya iki özel kanunun çatışması halinde, daha sonra çıkan kanun uygulanır. Ancak, kanunlardan birisinin özel diğerinin genel kanun olması halinde; genel kanun özel kanundan önce yürürlüğe girmiş ise, özel kanun kendi kapsamı bakımından genel kanunu yürürlükten kaldırır. Aksine, özel kanun genel kanundan önce yürürlüğe girmiş ise, bu gibi durumlarda kanun koyucunun iradesini araştırmak gerekir.

Kanunların yürürlükten kalkmasının diğer bir yolu ise, Anayasa Mahkemesinin kanunu veya kanunun bazı maddelerini iptal etmesi yoludur. Çıkarılan kanunun belirli bir süre için yürürlükte olacağı belirtilmiş ise, sürenin dolması ile kanun kendiliğinden yürürlükten kalkmış olur.

1.7.3. Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum)

1.7.3.1. Yorum Konusunda Genel Bilgiler

Hukuk terminolojisinde yorum denildiğinde, hukuk kurallarının veya kanunların gerçek anlamının araştırılması ve araştırma sonucunda hükme, lafza ve ruha göre bir anlam kazandırılması anlaşılır. Yorum, hukukun çok kapsamlı

v ü rinde önemle durulan konularından biridir. Yoruma ilişkin olarak önce. likle bu◆Une kadar üzerinde durulmuş olan şu başlık konularını burada tekrar. lam:ık. bize dnha sonruki anlatımlarımızda yol gösterici olacaktır.

-Yorumu yapan kuruluş veya kişilere göre yorum türleri; yasama yorumu yargıs:ıl yorum. idari yorum ve bilimsel yorum olmak üzere dörde ayrılır.B◆ yorum türlerinden yasama yorumu, yasama organı tarafından; yargısal yorum ,·ergi yargı organlarınca; idari yorum, vergi idaresince ve bilimsel yorumd◆ bilim adamları ile konunun uzmanlarınca yapılan yorumdur.

-Yorum yöntemleri de; lafzi (deyimsel) yorum, sistematik yorum, tarihsel yorum ve amaçsal yonun olmak üzere dörde ayrılabilir. Lafzi yorum, hukuk k.'Urallarının olaylara uygulanmasında deyimlerin ve ifadelerin ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre yapılır. Sistematik yorum, bir hükmün anlaşılabilmesi için lafzi yorumun yeterli olmadığı durumlarda düzenlemenin o kanunun bütünü içindeki yeri dikkate alınarak yapılır. Tarihsel yorum, kanun koyucwıun kanunun yapıldığı zamandaki iradesi ve amaçları araştırılarak yapılır. Bu yorumu yaparken, kanun koyucunun tasarı, genel gerekçe ve madde gerekçeleri ile tasarı ya da teklifin TBMM'deki görüşleri göz önüne alınır. Amaçsal yorumda, kanun koyucunun kanun yapımı sırasındaki amacından çok uygu. !anacak kanunun değişen ekonomik ve sosyal şartlar altında kazandığı anlam araştınlır. Yani, kanunun ruhunun ne olduğu belirtilmeye çalışılır.

-Yorumda başvurulan mantık yöntemleri ise; kıyas, karşıt kavram ve evleviyet kurallarıdır. Kıyas, hakkında hüküm bulunmayan hukuksal bir olaya ona en çok benzeyen hukuksal bir düzenleme ya da olayı emsal göstererek sonuca ulaşma yoludur. Karşıt kavram, karşıt kavramlardan anlam çıkarına yoludur. Diğer bir ifadeyle karşıt kavram da, hakkında hüküm bulunmayan hukuki bir olay hakkında karar verebilmek için, zıt düzenlemelerden yararlanmayı ifade eder. Evleviyet ilkesi ise, çok olanın içinde azın da olması gerektiğini veya genel için doğru olanın özeller için de doğru olacağını ortaya koyar.

-Yorumda amaç açık olmayan hukuki düzenlemelere anlam kazandırmak olduğuna göre, yorumda varılan sonuç doğal olarak değişik olabilir. Bunlar; yukarıdaki açıklamaların sonunda varılabilecek beyan edici yorum, geliştirici yorum, düzeltici yorum ve genişletici yorum, daraltıcı yorum ve lehte yorum şekilleridir. Beyan edici yorum denildiğinde, deyimsel yorumun hemen hemen aynı akla gelir. Gelişletici yorum da, toplumsal gelişmeler göz önünde tutularak kanun koyucunun objektif iradesi ortaya konmaya çalışılır. Düzeltici yorum ise, doğru olmadığı sanılan bir hukuki düzenlemenin anlam ve kapsamını düzeltmek şeklinde yapılır. Genişletici yorum, kanun koyucunun gerçek iradesinden ayrılmaksızın, sözlerden daha geniş bir sonuç ortaya koymaya çaışılır. Daraltıcı yorum da, hukuki düzenlemeye ifade edilenden daha dar bir anlam verilir. Son yorum şekli de lehte yorumdur. Bu yorum şeklinde taraflardan birinin lehine karar bir sonuca ulaşılmaya çalışılır.

J.. 3.2. Vergi Hıkıkuuda Yorum

1.7.3.2.1. Vergi Hukukunda Yorumda Göz Önüne Alınması Gereken Hususlar

Vergi hukuku. kendine özgü niteliği olan hukuki olaylan düzenler ve yine k ndine özgü bazı kavram ve kuralları bünyesinde toplar. Bu özellikleri şu şeklde özetleyebiliriz:

-Vergi hukukuna e as oluşturan vergi, esasında bir borç-alacak ilişkisi doğurur. Ancak vergi hukukundaki borç-alacak ilişkisi, özel hukuktaki borç-alacak ilişkisinden tamamen farklıdır. Vergi hukukundaki borç-alacak ilişkisinde özel hukukta var olan eşitlik söz konusu değildir. Çünkü verginin temelinde devletin egemenlik hakkı yatmaktadır. Vergi hukukunda yorum yaparken bunlar üzerinde durmak gerekir.

-Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olmasına rağmen, diğer hukuk dalları ile yakın ilişki içinde olduğu bilinmektedir. Vergi hukukunun; anayasa hukuku, idare hukuku ve özel hukukla yakın ilişkisi bulunur. Vergi hukukunun bu ilişkilerini, gerek teoride ve gerek uygulamada yorum yaparken daima göz önünde tutmak zorunludur. Bu bakımdan vergi hukuku alanında yorum yapmak çok zordur.

-Bu zorluğa diğer bazı zorluklar daha eklenmektedir. Çünkü vergi hukuku yeni yeni gelişmekte olan bir hukuk dalıdır. Kendine özgü teorik kuralları, bilimsel ve yargısal içtihatları tam anlamıyla henüz gelişmemiştir. Buna vergi hukukunun kapsamının genişliğini de eklemek gerekir. Vergi kanunlarının sayıca fazla olması ve sık aralıklarla değişmesi de yorumu daha da karışık bir hale getirmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında vergi hukuku alanındaki yorumun özelliklerini, vergilerin kanuniliği ilkesi ve ekonomik yorum üzerinde toplamak gerekir.

1.7.3.2.2. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Verginin temelinde devletin egemenlik gücüne sahip olması yatar. Demokratik toplumlarda bu egemenlik hakkı, kanuna dayanır. Yani, vergi kanunla konur ve kanunla kaldırılır. Bu bakımdan vergide her şeyi belirleyen kanundur.

Vergide kanunilik ilkesi esas olduğuna göre vergi hukukunda yorum yaparken göz önüne alınması gereken ilk şey, o konuyu düzenleyen kanuni düzenlemelerdir. Bu bakımdan, kanunun ortaya koymuş olduğu sınırları aşan biçimde yorum yapmak mümkün değildir. Yani vergi hukuku alanında yorum yapılırken, ilke olarak; genişletici yorum yapılamaz ve kıyas gibi yollara gidilemez. Öte yandan, kanunla belirtilen istisnalar dışında sözleşme yapmak da mümkün değildir. Çünkü vergi hukukunda irade özgürlüğü bulunmamaktadır.

Doğal 0lar:.1k bu tür sınırlamalar, vergi idaresi için de geçerlidir. Yergi huku. kunda idareye geniş takdir yetkisi tanınmamıştır.

\ ergi hukukunda kanunilik ilkesinin temel ilke olması dolayısıyla, yorunı ?apılırken önce kanunun lofzından hareket etmek gerekir. Nitekim 213 sayılı VUK·nın 1981 yılında 2365 sayılı Kanunla değişik 3. maddesi, "'Vergi kanun. lan lafzı Ye ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hüktimleri. konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısın. daki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.", demektedir. Demek ki yorumda, kanun lafzının ilk önce ele alınması gerekir.

Maddeden de anlaşılacağı üzere kanunun lafzı ile özü her zaman birbirini karşılamayabilir veya kanunun lafzı açık olarak olayları kapsamayabilir. Bu durumlarda kanunun lafzı ile birlikte özünü de ele almak gerekir. VUK'nın 3. maddesi içinde, kanunun özüne nasıl ulaşılması gerektiği de düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, lafzın açık olmadığı ve özü ile çelişkili göründüğü hallerde, tarihi ve sistematik yamın yöntemlerine gidilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu gibi durumlarda; kanunun hazırlık çalışmaları, tasarı ve teklifler, komisyon görüşlerine ilişkin rapor ve tutanaklar, meclis görüşlerini yansıtan tutanaklar, düzenlenmenin kanun sistematiği içindeki yeri ve hukuk düzeni ile olan ilişkileri ayrıntılı olarak ele alınır.

Bütün bu çalışmalarla varılmak istenen sonuç, kanunun ruhunun ne olduğunu ortaya çıkannaktır. Kanunun mhunu belirlemek ile ulaşılmak istenen sonuç, onun amacını ortaya koymaktan başka bir şey değildir.

Bilindiği üzere amaçsal yorum, kanun koyucunun kanunun ortaya konduğu zaman ne istediğini değil, değişen şartlar sonucunda kanunun nasıl çözümlenmesi gerektiğini belirtir. Yani burada yaşamın dinamikliği kabul edilerek, kanun koyucunun amacının, yorum yapılan zamanın şartlarına göre anlaşılması gerektiği vurgulanmak istenmiştir. Böylece vergi hukuku, dinamik bir yapıya kavuştumlmak istenmiş ve bu hukuk dalının gerek yargı ve gerek bilimsel yorumlarla gelişmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

1.7.3.2.3. Ekonomik Yorum

Esasında ekonomik yamın, amaçsal yorumun doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Vergilendinne ekonomik bir olay olduğundan, vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve olaya vergi kanunlarının uygulanmasında, konuya ekonomik açıdan bakmak gerekir. Yani olayları ve hukuku pür hukuksal görünüş şekillerine göre değil, ekonomik anlam ve içeriklerine göre değerlendinnek gerekir. Bazı işlemlerde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini gizlemek veya daha az vergi ödenmesini sağlamak için, gerçeklere uygun olmayan işlemler gerçek işlem gibi gösterilebilir veya vergi kanunlarının vergilendinnesini öngördüğü bir hukuki işlem ile ulaşılmak istenen bir iktisadi sonuca vergi kanunlarının vergilendirilmesini açıkça öngörmediği başka bir hukuki işlem

ik \llaştlınnya 'alışılabilir. Böyle dunıınlordu hakkında yorum yapılan konu, hukuken kabul ◆dilir ima ·ım\ rağmen, vergiyi ortndon knldıracnk veya azalh\ 'ak işlemlere itil ar edilmeyip olay ekonomik yönüyle clcğcrlendirıneyc tobi tutulduğunda hangi ·onu n ulnşılıyorsu onu göre yorum yapmak gerekir.

k noınik yuşnmdn, tarafların vergiyi ortadan kaldıracak veya azaltacak ·onuçlara yol açacak başka birtakım işlemler tasarlaması veya gerçek iradelerine tı)ınaynn başka işlemler yapması gibi durumlara sık sık rastlanabilir. Bu tür işlemlere değinirken. burada özel hukukta yer alan muvazaa ve kanuna karşı hile kavramlarını da kısaca açıklığa kavuştunnada yarar bulunmaktadır. Zira. bu kavramlar vergi hukukw1da da uygulama alanı bulmaktadır.

◆ıluvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, gerçek iradelerine U)lll3)1l11 ve bundan dolayı da aralarında hüküm doğurmayan bir görünüş yaratınak konusunda anlaşmalarıdır. TBK'mn 19. maddesinde yer alan hükümde, tarafların gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, onların gerçek iradeleri esas alınır, denilmektedir. Muvazaa iki türlü söz konusu olabilir. Bunlardan birincisi, gerçekte mevcut olmayan bir sözleşmeyi var gibi göstern1ektir. Yani, görünüşte gerçekleştirilen hukuki işlemin arkasında gizlenen başka bir işlem yoktur. Buna "basit (saf) muvazaa" denir. Bu tür muvazaada taraflar gerçekte mevcut olmayan bir sözleşmeyi mevcut gibi göstermiş olduklarından, kendilerinde icap ve kabulleriyle bağlanma iradesi mevcut değildir ve sözleşme geçersizdir. İkincisi ise, tarafların aralarında mevcut olan bir sözleşmeyi başka türlü bir sözleşme olarak göstermeleri şeklinde ortaya çıkar. Yani, taraflar, görünüşte gerçekleştirdikleri işlemi, bunun arkasında yer alan ve taraflarca gerçekten istenen başka bir işlemi gizlemek üzere yapmışlardır. Bu tür muvazaaya "nitelikli (mevsuf) muvazaa" denir. Örneğin; miras bırakan ve mirasçı arasında veraset ve intikal vergisini bertaraf etmek için muvazaalı bir alacak borç ilişkisi yaratılması bu kapsamda değerlendirilebilir. Başka bir örnek daha vermek gerekirse, bilindiği üzere TMK'ya göre gayrimenkul mülkiyetinin iktisabı, tapuya tescil ile gerçekleşir. Mükellef gayrimenkulün iktisabı ile ilgili vergi ve harçlardan kurtulmak için, gerçek anlamdaki gayrimenkul devrini bir satış vaadi gibi gösterebilir. Böyle durumlarda işlem ekonomik olarak değerlendirerek, satış vaadi işlemi muvazaa sebebiyle geçersiz olacak ve satış işlemi esas alınacaktır. Nitekim, VUK'nın 3. maddesinin (B) fıkrasında, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.", denilmektedir. Tarafların görünürdeki işlem altında sakladıkları gizli işlem, asıl ekonomik sonuçları istenilen işlemdir. Yani bu gizli işlem, vergi kanunlarının doğrudan vergilendirdiği işlemdir.

Kanunun emredici bir hukuk kuralının uygulanmasını ortadan kaldırmak ve fakat aynı sonucu elde etmek için kanunun başka bir hükmünden yararlan-

m.t)a i e. kamına kar,ı da hile denilir. Kanuna karşı hileli işlemlerde görO. nürde işlem ve gizli işlem olarak iki işlem yoktur. Gerçekleştirilen işlemi gö. rUnü, teki şekliyle taraflar istenmiştir. Ancak özel hukuk açısından geçerli olan hukuksal yapı. ekonomik çıkar amacıyla vergi mevzuatının bir hükmünü do. !anmak için seçilmiştir.

Bu gibi durumlarda, görünürdeki işleme itibar edilmeyip, işin gerçek mahiyeti dik.kate alınır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken konu, kanunun doğrudan doğruya bir sonucu (amacı) yasaklaması halinde o sonuca dolaylı bir şekilde ulaşmayı sağlayan her çeşit vasıtayı da yasaklamış sayılacağıdır. Ancak. kanun eğer belirli bir sonucu değil de o sonuca (amaca) ulaşmayı sağlayan asıtalardan birini yasaklamışsa başka bir yoldan aynı sonuca ulaşmak mümkündür ve bu halde kanuna karşı hileden söz edilemez.

Bazı vergi hukuku yazarları sözü edilen türdeki olaylar için peçeleme kavramını kullanılmış ve kavram yaygın şekilde kullanılır bir hale de gelmiştir. Ancak vergi hukuku alanında bunlara peçeleme mi, yoksa örtülü işlemler mi demek daha doğru olacaktır? Bunu tartışmak mümkündür. Kanımızca, vergi hukuku alanında kavram birliğini sağlayabilmek için bunlara örtülü işlemler demek daha doğru olacaktır. Çünkü KVK'nın 12. ve 13. maddelerinde buna oldukça benzer durumlar için örtülü sermeye ve örtülü kazanç kavramları kullanılmıştır.

1.8. DELİL VE İSPAT

1.8.l. Delil

Delil ve ispat konusu, vergi uygulamalarında ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasında kullanılan ve vergi hukuku alanında çok yaygın uygulama alanı bulunan bir konudur. Bu bakımdan VUK'nın 3. maddesinde delil ve ispat konusu da düzenlenmiştir.

Deliller, uyuşmazlık konusu olan durumların kanıtlanması için başvurulan araçlardır. Hukukta deliller önce iki gruba ayrılır. Bunlardan ilkini, kesin deliller ve takdiri deliller grubu meydana getirir. Kesin delillere, kanuni deliller de denilmektedir. Kesin delillerin şartları, hüküm ve sonuçları kanun tarafından belirlenmiştir ve bu şartların mevcut olması halinde hakim kesin delillerle bağlı olup bu delillere ilişkin takdir yetkisine sahip değildir. Takdiri deliller ise, hakimin kanaatinin oluşmasında yardımcı nitelikte olmakla beraber hakim bu deliller ile bağlı değildir.

Deliller hakkında yapılan ikinci sınıflandırma ise, tadad (sayma) yöntemi ve serbest delil yöntemi ile belirlenen deliller şeklinde yapılan sınıflamadır. Tadadi delil sisteminde nelerin ispat aracı olarak kullanılabileceği teker teker sayılır. Serbest delil sisteminde ise, her türlü ispatlama aracı delil olarak kabul edilir.

\'UK'nın 3. maddesinin (R) fıkrası. "Vergilcndırıncdc vergiyi doğuran)\::t► ,c hu olnyn ilişkin ınuam"lelerin gerçek mahiyeti c nstır." dedikten ►\,n .,. ··vergi) i doğuran olay ve bu olnyn ilişkin ımıuınclclcrin gerçek ınahi-,cti ,►ınin hariç her tilrli\ delille ispatlannbilir. Şu kudur ki, vergiyi doğuran ►,byİa ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlnnıa vasıtusı olarak k.ullamlmnaz. İktisadi. ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine g: ·r noıınal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarnfa aittir." ifadesini kullanmaktadır.

Bu açıklamalardan vergi hukukunda, serbest delil ve ekonomik delilin ka-l ul dildiği görülmektedir. Burada şu konular üzerinde durmak gerekir:

- Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olayların tüm ► rçeğiyle ka, ranınası zorunluluğunun sonucu olarak, delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Ancak, esas olarak vergisel işlemler, kanunların belirlediği şekilde bir belge ve muhasebe düzeni ilzerine oturtulmuştur. Bu bakımdan mükellef. defter ve belge düzenine uyduğunu ve kanunlara uyum içinde hareket ettiğini kanuni belgelerle kanıtlamak yükü altındadır. Buna karşılık vergi idaresi, ileri sürülen kanıtların maddesel gerçeğe uymadığını her türlü delil ile çürütebilir.

- HMK. yemini delil olarak kabul etmiştir. Buna karşılık, vergi hukukunda yeminin delil olarak kabul edilmeyeceği açık olarak hüküm altına alınmıştır.

- Vergi hukukunda şahit ifadeleri ise, şarta bağlı olarak delil sayılmıştır. Şahit ifadelerinin delil olarak kabul edilebilmesi için, vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilginin bulunması şarttır. Ancak kanun, şahit ifadesi ile vergiyi doğuran olay arasında tabii ve açık bir ilginin nasıl olacağını tanımlamamıştır. Burada kabul edilmesi gereken ölçü, doğrudan bir ekonomik ilişkinin var olmasıdır. Örneğin, bir mükellefin yaptığı satışlarda kayıt dışı para almış olduğuna ilişkin bir iddia, o kimseden mal almış kimselerin ifadeleriyle kanıtlanabilir. Bunun aksine, satım sözleşmesi görüşmeleri sırasında konuşmalara bir raslantı olarak tanık olduğunu söyleyen kimsenin ifadesi, vergi hukukunda delil olarak kabul edilemez.

Şahit ifadelerinin kabulünün şarta bağlanması, sadece vergi hukukuna özgü bir düzenlemedir. Vergi hukukunda şahit ifadesinin delil olarak sayılabilmesine ilişkin böyle bir hükmün getirilmesinin amacı, bir ölçüde mükellefe güvenlik sağlamaktır.

- Vergilendirmeye yönelik adli yargı kararları, aksi sabit olmadıkça, vergi yargısında hukuksal geçerliliğe sahiptir. Yani bu tür kararlar, ilk görüş karinesi olarak değer taşır.

1.8.2. İspat

Kanunda delil konusunun ele alınması ve buna hukuki bir biçim verilmesinin amacı, delillerin bir ispatlama aracı olarak kullanılmasıdır. Yani deliller,

i<?pata ula,muda birer araçtır. İspat ise, olayın maddi yanının kanıtlanmasıdır, İ pat omıcu te pit edilmi, olan olayın maddi şekline hangi hukuk kurallarının uygulanması gerektiği ise, işin yorum tarafını meydan getirir.

Hukukta i patın temel hükmü, "Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, ta. raflardan her biri. hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yilkilmlu. dür." diyen TMK 'nın 6. maddesidir. İspat konusunda asıl olan bu hilkUm olmakla beraber. vergi hukuku alanında bu hükümle bağdaşan ve bağdaşmayan bazı düzenlemelerin olduğunu da görüyoruz.

Vergi hukukunda ispat ile ilgili olarak iki konuya değinmek ge<?ekir: Bun.)ardan birincisi. mükellefin defter ve belge düzenine uyma halidir. Ikincisi de; iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan, normal ve mutat bulunmayan durumlardır.

- Mükellefler kanunun belirlediği şekilde defter ve belge düzenine uymak zorundadır. Eğer mükellef kanunun istediği şekilde defter ve belge düzenine uymuş ise, defter ve belgelerin doğruluğu hakkında ilk göıünüş karinesinden yararlanabilir. Bu karineyi çürütmek, diğer bir ifadeyle uygulama alanı bulmuş olan defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının vergi idaresi tarafından iddia edilmesi halinde, bu iddiayı ispat etmek vergi idaresine düşer.

- Ekonomik yaşamda vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak meydana geldiği karine olarak kabul edilir. Olağan dışı durumların varlığı ileri sürüldüğünde ise, ispat yükü bunu ileri sürene düşer. Vergi uygulamalarında vergilendirmeyi etkileyen olayların mutat dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla daha az vergi ödenmesi gerektiği genellikle mükellef tarafından ileri sürülür. Hal böyle olduğunda da ispat yükü mükelle<?e düşer. İşte bu nedenle, yukarıda sözü edilen 3. maddenin son fıkrasında, "Iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." denilmektedir. Örneğin, imalat sırasında maliyete ve dolayısıyla kara etki eden fire kaybının, mutadın üzerinde olduğunun mükellef tarafından iddia edilmesi halinde, bunun ispat edilmesi mükellefin kendisine düşer. Böyle durumlarda mükellef, fire kaybının yüksekliğini makinelerinin eskiliği gibi bir sebebe dayanarak ispat etmeye çalışabilir.

Vergi idaresi, vergilemeye dayanak olan olayların hayatın normal akışına, iktisadi, ticari ve teknik gereklerine uygun olarak gerçekleştiği karinesinden yararlanarak, mükellefin defter ve belge düzenine uyması halinde ortaya çıkmış olan karineyi çeşitli yollarla çürütebilir. Bu gibi durumlarda ispat yükü yer değiştirir.

İKİNCİ KISIM

VERGİLENDİRME HUKUKU I

Bir i11snn11ülkesine /ıizınet vermeden ölmesi,
çok acıdır,
GEORGE LINLEY

Bu kısımda▯ vergilendirmenin esas süjeleri olmaları dolayısıyla, mlikellcf ve vergi alacaklısı tarafları ve bunların ödevlerine yer verilmiştir.

2.1. VERGİNİN MÜKELLEF TARAFI

Genel borç ve alacak ilişkilerinde olduğu gibi, verginin de bir borç ve alacak ilişkisi doğurması nedeniyle vergilemede alacaklı ve borçlu taraf bulunur.

Devletin egemenliğini kullanılarak alınmış olunan vergilerde vergi alacaklısı, merkezi devlet, yerel yönetimler ve devlet yetkisini kullanan diğer kurumlardır. Vergi borçlusu, esas olarak mükellef denilen gerçek ve tüzel kişilerdir. Ancak, geniş anlamda ve verginin özelliği dolayısıyla vergi sorumlusu da bir bakıma vergi borçlusu olarak kabul edilebilir.

Gerek mükellef ve gerek vergi sorumlusu kavramları, hukuki anlamda kişi kavramı üzerinde odaklanır. Kişiler hukuku, esas olarak TMK'da düzenlenmiş olup, vergi hukukunu yakından ilgilendirir. Bu bakımdan, hukuki anlamda kişi kavramı ve kişi ehliyeti ile ilgili olarak kısa bilgi vermek gerekir.

Hukuki anlamda kişilik, haklara sahip olma ve borç yüklenebilme anlamına gelir. Kişiler, gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılır. Gerçek kişiler, insanlardır. Tüzel kişiler ise, kendilerini oluşturan kişilerden ayrı olarak bir hukuki varlığı oluşturacak biçimde örgütlenen kişi toplulukları ile belirli bir varlığın belirli bir amaca tahsis edilmesiyle meydana getirilen bağımsız nitelikli kurumlardır.

Kişilerin, hak elde etme ve borç yüklenebilme bakımından durumları ehliyet kavramı ile ifade edilir. Ehliyet, hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olarak ayırıma tabi tutulur.

Gerçek kişilerde hak ehliyeti, tam ve sağ doğum ile başlar. Hatta sağ olarak doğmak şartıyla ana rahmine düşme de, kişinin hak ehliyetine sahip olması için yeterlidir. Kanunlarındaki hükümlere göre tüzel kişiliğin kazanılmasıyla kişiler, cinsiyet, yaş ve hısımlık gibi insanlara özgü olanlar dışında diğer bütün haklara sahip olabilir ve borç yüklenebilir.

Fiil ehliyeti, hak ehliyetinden farklıdır. Fiil ehliyetine sahip olmak için sadece kişilik kazanmış olmak yeterli değildir. Fiil ehliyetine sahip olma, kişinin mümeyyiz (temyiz kudretine sahip) olması, reşit olması ve mahcur (kısıtlı) olmamasını gerektirir. Mümeyyiz olmak, makul surette hareket etme imka-

nına sahip olma anlamına gelir. Reşit olma, esas olarak on sekiz yaş11t1aınaın. !anmasıyla gerçekleşir. On sekiz yaş11tamamlanması dışında insanlar, evle. nerek veya hakim kararıyla da reşit olabilir. Mahcur olmama ise, fiil ehliyeti. nin olumsuz şartıdır. Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı, savurganlık, ayyaşlık kötü hal. kötü idare ve uzun süreli hapis cezası kısıtlılık nedenleridir.

Tüzel kişiler, organları aracılığı ile fiil ehliyetini kullanırlar. Tüzel kişile. rin organları. bu yetkisini tüzel kişiliğin amacı çerçevesinde kullanmakla yu. kümlüdür.

2.1.1. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

2.1.1.J. Mükellef

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK. mad. 8). Burada sözü edilen gerçek veya tüzel kişiler, yukarıda kısaca değinilen kişilerdir. Ancak vergi hukuku, bağımsız bir hukuk disiplini olması dolayısıyla, bu konuda kendine özgü bazı değişik kurallar ortaya koymuştur. Yani, bazı tüzel kişiler vergi mükellefi olarak sayılmamış ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen bazı kuruluşların da vergi mükellefi olabileceği kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler TMK'daki kişi kavramı ile bağdaşmayan hükümlerdir. Bunu vergi hukukunun özelliği dolayısıyla olağan kabul etmek gerekir. Örneğin, dernek ve vakıflar, tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, sözü edilen kuruluşların iktisadi işletmeleri, elde ettikleri gelirler dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, demek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmayabileceğidir. Kolektif ve adi komandit şirketler de tüzel kişilikleri olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamıştır. Yani, bu şirketler, kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, söz konusu şirketleri meydana getiren şahıslar elde ettikleri gelirler nedeniyle gelir vergisine tabi kılınmıştır.

Sözü edilen bu durumlar istisnai durumlardır. Bu ve buna benzer durumlar dışında vergi hukukunda gerçek ve tüzel kişi kavramı, TMK ile paralellik göstermektedir.

Vergi hukukunda mükellef olabilmek için, hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu konuda ayrıca fiil ehliyetine sahip olmayı aramaya gerek yoktur. Anne kamında bulunan bir cenin dahi tam ve sağ olarak doğmak şartıyla vergi mükellefi olabilir. Aynı biçimde temyiz kudreti olmayan kişiler de vergi mükellefi olarak kabul edilir.

Vergi mükellefi olma kavramını geniş bir şekilde anlamak gerekir. Gerçek veya tüzel kişiler vergi mükellefi olabildiği gibi, Türk tabiiyetinde olanlar ve yabancı kişiler de vergi mükellefi olabilir. Kimlerin vergi mükellefi olduğu, ilgili vergi kanunlarında açık bir biçimde ifade edilmektedir.

Vergi mükellefi e!\ ,l?i,-in, ?,ıı ,hm işin hnkukn aykm l ir iş 'lhıp olııulması da önemli değildir. Ön-?in, kum,u-hnnc işl'tnH.'k hukuk ı ıykırı bir fonliyet türü olma?\t ?, :,; 't, t-?l' bi • işi 'tm k'n knınıw ,ıJ 'cd?n ki?il 'r vergi mükellef; k t, mr,

Tüz'. . ? ' '?-: 'tk ""fin-,,?ıthhmn \',-?-mmıt gibi tUzd ki,ili?i lınn-,,t•,;,?-? l'"•\ \ ',, d,lf lmalnn hnlin i ', bunlnru düşen ödevler knnuni temsilciler. tü ' ?'{ -?, h ,ıynn t 'ş kküll"ri i d m çd?nkr \'hunların knnuni temsilcileri tarafınd• ı Y't'fll ';::- 'tirilfr,• megin, ki\ 'ilk bir kişiye bir işletmenin miras olarak kalm ·\.'l h,l 't ', işl "tm?il?ilgili kanuni t'devler veli veya asi , ", :'-?.-?.) •.... ?? ir'lirl', , I ·i?il'ı? ait mükdlefiyetlerde bu tür ödevler, kanunen kendilerine yetki, 'rih liş -ılnn kişiler tarafından yapılır.

A. •',",,' • ' ?? i?l ?c il 'n ·aı uni mü.kdleftir. \ uknndn açıklandığı üzere kanuni mükellef, kend i?it??-?munen, "rgi torcu yüklenen ,e bu borç ile ilgili ' bazı ödevler? ·ı??di 1e-si? reken kişidir. Kanuni mükellef her zaman ya vergi yüklenicisi ve aşıyıcısı im.uyabilir. Ekonomik) aşaın veya ilgili mevzuat gereği kanun i n 1 ?enet: • tXiiği vergiyi yansıtma imkanına sahip olabilir. Böyle durum l· -1.,- ; jükünü gerçek anlamda taşı) an kişiye vergi yüklenicisi veya t:.; yıcı - enir. Bu km-ram. hukuki olmayıp ekonomik bir kavramdır. Katma-..?r Yc>rgisi. kanuni mükellef ile , ergi yüklenicisini açık bir şekilde birbirinden e)1m1al-..-ıadır. Satı·ı veya him1et sunan kişi vergi ınükellefi, fiyatın içind e ·e 'sine Yerginin de yansıtılmış olması nedeniyle mal veya hizmet satın sl. 1 ··şi Yergi)üklenicisidir. Kanuni durumdan doğmaksızın aynı mekan im ın arz Ye talep dolayısıyla da işlemesi mümkündür. Yani satıcı, fiyatn...:.ı.?nizn,üıyla Yergi)i)1illSımıa olanağına sahip olabilir.

_J.1.- ,. rgi Sorumlusu

VUK. vergi sorumlusunu, ••... Yerginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir:· ·UK. mad. 8) şeklinde tanımlamıştır. Yani kanun •)UCU bir bakıma Yergi sorumlusunu, mükellefin vergisini ödeme Laaruruın an mın kanuni temsilcisi olarak kabul etmiştir.

Vergi sorumlulu fuı müessesesinde. ve n?i dairesi . vergi sorumlusu ve mükellef olmal üzere ü, cişi bulunur.\ ergi sorumlusu, kanun koyucu tarafından görevli kı hnmışnr. Bunun için de Yergi sorumluluğu kanuni temsil olarak kabul edilebir . . ak Yenri hukuk.'Uilun bafu.msız bir hukuk dalı oldu?u ve ken- •· .: ö? bazı l-urallannın bulunduğu dikkate alındığında, vergi sorumluluğınıııı1rua· sil e temsilin genel esaslarından bazı sapmaların olabileceğini doğal karşııamrur gerekir.

\" •_ al ğını güYence altına almak, , ergi idaresinin daha az harcama ile -..,,_ ·i)i toplamasını sağlamak Ye aynı şekilde idareye kolaylık sağlamak gibi necı;crııerle. vergi mükellefi yanında vergi sorumlusu müessesesi getirilmiştir. Yukarıda belirı:ildiği üzere VUK'da vergi sorumlusu, " ...verginin ödenmesi

l akımmdan alncnklı vergi dairesine muhatap olan kişidir." biçiminde tanım. lanmıştır. Diğer tarattan adı geçen kanun, mükellef kavramı ile vergi sonun. lusu kavramlarını, "Bu Kanun'un müteakip maddelerinde geçen mlikellcf ta. biri. \·ergi sornınlularına da şamildir." diyerek birbirleriyle çok yakın bir şe. kilde ilişkilendirmiştir.

Yani kanunda mükellef ile ilgili olarak açıklanmış olan birçok hükUrn \'ergi sorumlusu için de geçerlidir. Vergi mükellefiyetinde, aynı şekilde **ger**çek \'e tüzel kişiler de vergi sorumlusu olabilir. Diğer yandan, Türk tabiiyetine olanların►anında yabancılar da vergi sorumlusu olabilir. Vergi sorumlusu olabilmek için hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bütün bunlarla birlikte bazı durumlarda vergi sorumlusu, mükellefe düşen birçok ödevi yerine getirmekle yükümlüdür.

Vergi sorumlusu, bu ve bunun gibi hükümler bakımından mükellefe benzer. Çoğu kere vergi mükellefleri aynı zamanda vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusu ile mükellefi birbirinden ayıran en önemli özellik, vergi sorumlusunwı verginin asıl borçlusu olmamasıdır. Vergi sorumlusu, vergi borçlusunun malvarlığından vergi keserek kesmiş olduğu vergiyi vergi dairesine öder. Yani vergi sorumlusunun maddi bir vergi borcu yoktur. Bu bakımdan vergi sorumlusu, mükellefinin borcunu ödeme durumunda olan kanuni temsilci durumundadır. Örneğin, çalıştırdığı kişilere ücret ödemesi yaparken ücretlerden kesmiş olduğu vergileri vergi dairesine yatıran kişi vergi sorumlusudur. Örnekteki ücretli olan kişi ise, vergi mükellefidir.

Vergi mükellefiyle ilgili olarak belirtmiş olduğumuz üzere burada da mükellef ile vergi sorumlusu ilişkisini, verginin mükellefi ile gerçek yüklenicisi arasındaki ilişkiyle karıştırmamak gerekir. Katma değer vergisinde satıcı veya hizmet sunan kişi, vergiyi alıcıdan tahsil ederek vergi dairesine yatınnasına rağmen vergi sorumlusu olmayıp vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Çünkü sözü edilen kişi ödemeyi asıl mükellef adına değil kendi adına yapmaktadır.

Bazı vergi kanunları, sorumluluk hallerini özel olarak tespit etmiştir. Bu kanunlar ve bu kanunların ilgili maddeleri; GVK. mad. 94, KVK. mad. 18, 30, VİVK. mad. 17 ve DVK. mad. 19 dur.

2.1.1.3. Vergi Sorumlusu ve Kanuni Teınsilci/erin Sorumluluğu

Konunun daha da açıklığa kavuşabilmesi için, burada önce vergi sorumlularının ve daha sonra da temsilcilerin sorumluluğuna değinmek gerekir.

2.1.1.3.1. Vergi Sorumlularının Sorumluluğu

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri ye-

rinc gc1inncktcn s wumludur. Burndn asıl sorumluluk vergi mUkcllclinc ait olnusmu nğmen. kanun ko ucu vergiyi güvence altına nlmnk için vergi sorumlusunu da belirtilen şekilde sorumlu tutmuştur. Yani vergi sorumluları vergiyi l-csip ilgili Yergi dairesine ödemek yilki.lınlillUği.lni.l yerine getirmedikleri takdirde. vergi. kendilerinden ikmalen veyn re'sen tarh edilmek suretiyle alınır. An :ık, verginin esas borçlusunun mi.lkellef olması nedeniyle kanun, "Bu sonımluluk. bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl ınUkelleflere rücu etmek hakkını ortadan kaldırmaz." diyerek, vergi sorumlularına bu yolla ödedikleri ,·ergi)i geri alma hakkını tanımıştır.

Vergi sorwnlusuna, verginin aslı bakımından mükellefe rücu hakkı tanınmasına rağmen, vergiye ilişkin ödenecek ceza, gecikme faizi ve gecikme zamlannda böyle bir hak tanınmamıştır. Yani, vergi sorumluları, ödedikleri veya ödeyecekleri vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamları bakımından bizzat soruınludw·.

Burada birbirinden ayrı sonuçlar doğuran müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramlarına kısaca değinerek, yukarıda belirtilen sorumluluk durumlarını sözü edilen kavramlar içine yerleştirmeye çalışmak konuya daha da açıklık getirecektir.

Müşterek sorumluluk denildiğinde, sorumluların ancak paylarına düşen miktarda sorumlu olması anlaşılır. Müteselsil sorumluluk, esas olarak TBK'da düzenlenmiştir. Müteselsil sorumluluk söz konusu olduğunda, borcun tamamından birden çok kişinin aynı anda sorumlu olması anlaşılır. Diğer bir söyleyişle; alacaklının, borçluların her birinden alacağının tümünü talep etme hakkı vardır. Borcun tamamı ödeninceye kadar da bütün borçluların sorumluluğu devam eder. Borcun tamamı borçlulardan biri tarafından ödediğinde, borcun tamamını ödeyen borçlu, hissesinden fazla ödediği oranda diğer müteselsil borçlulara hisseleri oranında rücu edebilir.

Yukarıda ifade edilen vergi kesenlerin ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunda, müşterek sorumluluk geçerlidir. Yani asıl mükellefin yanında, borcun ödenmesi yönünden ayrıca bir vergi sorumlusu vardır. Buradaki sorumluluk, esasında tabi bir sorumluluktur. Çünkü ödenmesi gereken vergi, vergi sorumlusunun kendi borcu değildir. Vergi kanunları, bazı hallerde müteselsil sorumluluk esasını da kabul etmiştir. Müteselsil sorumluluk konusuna ileride ayrıca değinilecektir.

2.1.1.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Öğretide karışıklığa neden olması nedeniyle, önce burada vergi sorumlusu kavramı ile vergi temsilcisi kavramının aynı olmadığını kısaca belirlemede yarar bulunmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere vergi sorumlusu, aracı ödeyiciden başka bir şey değildir. Kanunen kendisine vergi kesmek ve kesmiş

oldukları v rgileri ,ergi dairderine yatırma görevi verilen kişilere vergi so. rumlu·u denilmektedir. Oysn fiil ehliyetine sahip olmayan mükellefler ile ger. çek lnrnyan kişileri vergi yönünden temsil eden ve onlar adına vergi işlerini yilrilten kişiler kanuni temsilcilerdir.

Bu bakımdan yapılmış olan kısa açıklamalar doğrultusunda kanuni tem. silcilerin sorumluluğunu. küçük ve kısıtlıların temsilinde sorumluluk ve tüzel kişilerin temsilinde sorumluluk şekilde iki alt başlık altında ele almak gerekir.

2.1.1.3.2.1 Kiiçiik ye Kısıtlıların Temsilinde Sorumluluk

Küçük ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde, bunlara düşen ödevler veli, vasi ve kayyım denilen kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Küçük ve kısıtlılara ait ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmediği takdirde, alınamayan vergiler ilke olarak küçük ve kısıtlıların mal varlığından alınır. Verginin küçük ve kısıtlıların mal varlığından alınan1an1ası halinde ise, kanuni temsilciler sorumlu duruma düşer. Kanuni temsilcinin kast veya ihmali bulunmasa dahi kanuni ödevin yerine getirilmemesi durumunda, mükellefin mal varlığından alınamayan vergiler vergi sorumlusundan alınır. Bu sorumluluk kapsamına vergi aslına bağlı (gecikme fa. izi ve gecikme zammı gibi) alacaklar da girer. Ancak burada önemle belirtmek gerekir ki, kanuni temsilciler, ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilir.

Küçük ve kısıtlılara ait vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde kesilecek vergi cezaları ise, kanuni temsilcilerden alınır. İleride belirtileceği üzere VUK'nın 332. maddesi, "Velayet veya vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." diyerek, bu konuyu kesin bir şekle kavuşturmuştur. Kanuni temsilci ödemiş olduğu ceza dolayısıyla, verginin aslında olduğu gibi asıl mükellefe hiçbir zaman rücu edemez. Bu hükmün getirilişi, işin gereğine ve hukuk ilkelerine uygundur. Çünkü ceza ödenmesine neden olan kişi, cezayı gerektiren fiili işleyen kimsedir. O kişi bu suçu işlememiş olsa idi, mükellef için cezai sorumluluk kuşkusuz hiç doğmayacaktı.

İleride açıklanacağı üzere vergi cezalarını, parasal vergi cezaları ve hürriyeti kısıtlayıcı vergi cezaları şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Vergi mükelleflerini işlerini yaparken ortaya çıkabilecek hürriyeti kısıtlayıcı (hapis cezası) cezaların da muhatabı, parasal vergi cezalarında olduğu gibi kanuni temsikilerdir. Bu düzenleme cezaların şahsiliği ilkesinin doğal bir sonucudur.

l. 1.' "'.2.2. Tilzd KL, il?rin T?msilindc Sorumluluk

Y 't'g.i lmkul-..rnmı,a göre tn1cl kişilere nit crgilcın ile ilgili ödevlerin yetin' g'tiri im me?indcn d)lnyı salınan vergi. vergi aslımı bağlı nlucoklar ve ,-?i ,alan. tü1cl kişiliğin nrnl vrırlığındnn alınır. Ancak tüzel kişilerin ınnl , .wltğm ian alınaınaynn söz k0nusu vergi , pnrnsnl vergi ceı,nl:.m, kanuni 11:iki kn tah, il --dilir.

ı "n •1 j tüz I kişilerin cezni son.ınıluluğunun olup !maması kamı u, huı tn ta.rtışm3 k 1nusu !muştur. Ti.lzel ki, ilerin cezai sonınıluluklarıuın olmadlğmı iddin nl r. düşüncel rini; tüzel ki?ilerin gerçekte var olmadıkları, ml:.ırın k ndilerini luştuı"3n kişilerden ayrı bağımsız iradelerinin bulunmaı::,:-ı ezalann kişi el olması gerektiği gibi nedenlere dayandırmıştır. Karşı :::-1lıiişü ileri sürenler ise; esasta tüzel kişilerin varlığının bir varsayım olmadığın,ı·e gerçek bulunduğunu, tüzel kişilerin de onları meydana getiren kişiler-n 3)Tı olarak iradelerinin bulunduğunu ve onların suç işleyebileceği gerçe-:::-inin kabul edilebileceğini ileri sürerek, tüzel kişilerin cezai sorumluluklarının (imasını savunmuştur.

Bu tartışmalar bir yana bırakıldığında genel olarak denilebilir ki, esasında eza hukuku alanında tüzel kişi suç faili olarak kabul edilmemektedir. Çünkü .ağdaş ceza hukukunda suçlunun kişiliğinin ön plana olduğu kabul edilmekte \·e bu da cezalandırma işlevinin adeta temelini oluşturmaktadır. Ancak, son zamanlarda ekonomi ve maliye (özellikle vergi) alanındaki gelişmeler göz önünde tutularak, organlarının işleyecekleri suçlardan dolayı tüzel kişilerin mali ceza sorumlulukları kabul edilmektedir.

Vergi hukukumuzda da bu görüş hakim olmuş ve daha çok vergi alacağını gü ence altına almak düşüncesiyle tüzel kişiler için parasal vergi ceza sorumluluğu getirilmiştir. Parasal vergi cezaları d?şında kalan ve ceza mahkemeleri tarafından hüküm olunan hürriyeti kısıtlayıcı cezalar, doğal olarak tüzel kişilerin temsilcileri adına hükmolunur.

Burada kısaca, adi ortaklıklar ile şahıs şirketlerinin cezai sorumlulukları üzerinde de durmak gerekir. Adi ortaklık, nitelik olarak ticaret şirketi değildir. Hatta bu kuruluşlar şirket olarak sayılmadığı gibi, bunların tüzel kişilikleri de yoktur. Bütün haklar ve sorumluluklar ticari işlemleri yürüten ortağındır. Ortakların vergi kanunları karşısındaki cezai sorumlulukları ise, aynen gerçek kişilerinki gibidir. Kolektif şirket ve adi komandit şirketlerin tüzel kişilikleri olmasına rağmen, bu şirketler kurumlar vergisine tabi değildir. Yani bu şirketler kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bunların ortakları gelir vergisine tabidir. Yalnız, kolektif ve adi komandit şirketlerinin tüzel kişiliklerinin olmasına ve fakat kurumlar vergisi mükellefi sayılmamalarına rağmen, söz konusu şirketlerin cezai sorumlulukları vardır. Diğer bir deyimle sözü edilen şirketler, vergi mükellefi olmamakla beraber, vergi sorumlusudur. Ancak, kolektif ve adi komandit şirketten elde edilen ve ortaklar tarafından

bildirilmesi gereken kaznnçların ortaklar tarafından bildirilmemesi duru. munda ceza, şirkete değil. ortaklar adına kesilir.

Burada özetle denilebilir ki,V.U.K'nın J O. maddesi, kanuni temsilcilerin ödeYlerini düzenlemiştir. Sözil edilen Kanunun vergi cezalarına ilişkin 332 madde inde ki1çilklerin ve kısıtlıların sorumlulukları ve bunu izleye❓ 333.maddesinde de de tüzel kişilerin sorumluluk durumları ele alınmıştır. Ka. nunun değinilen 1O. maddesine 2018 yılında konuyla ilgili olarak iki fıkra ek. lenmiştir.

-Bunlardan biri, "tüzel kişiliği kanundan silinmiş olan mükelleflerin tas. fiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri. mütesselsilen sorwnlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından her. hangi biri adına yapılır.Limited şirket ortakları tasfiye dönemi ile ilgili bu kap. samda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye oranında so. rumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluğu, tasfiye sonucu dağıtılan karla sınırlıdır." şeklindedir.

-Diğeri de"yukarıdaki hüküm dışında kalan tüzel kişilerin veya tüzel kişi. liği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, mütesseselsi- len sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayanlarda ise bunları idare edenler (adi ortaklardan her biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."şeklindedir.

2.1.1.4. Vergi Hukukunda İradi Temsil ve Vek'!.{_et/

Temsil ile vekaleti birbirinden ayırmak gerekir. Temsil, tek taraflı bir iş- lemdir. Yani, belirli bir işin yapılması ile ilgili olarak temsil olunanın tek ta- raflı iradesiyle bir kimsenin görevlendirilmesidir. Yukarıda belirtildiği üzere vergi sorumluluğu kanuni temsili ifade eder. Oysa vekalet bir akittir. Yani ve- kalet, iki taraflı bir işlemdir. Vekalette vekil, vekalet verene karşı bir işi yap- mayı taahhüt eder.

Mevzuatımızda, iradi temsil ve vekaletle ilgili genel bir düzenleme bulun- mamaktadır. Bu bakımdan iradi temsil veya vekalet yolu ile temsil, vergi hu- kukunda sınırlı bir şekilde uygulanmaktadır. Yani, istisnai durumlarda bu tür temsil ve vekalet yolu mevcuttur. Baroya kayıtlı olmak şartıyla mükellef veya vergi sorumluları, mahkemelerde avukatlar tarafından temsil edilebilir. VUK'nın 94. maddesi, tebligatların vekillere yapılabileceğini kabul etmiştir. Diğer bir örnek uzlaşmadan verilebilir. Vergi idaresi ile yapılacak uzlaşma görüşmelerinde mükellefi; avukatı, mali müşaviri veya muhasebecisi iradi temsil yoluyla temsil edebilir. Vekalet müessesesinde vekil, akitle belirlenen bir kişi olması dolayısıyla yaptıkları işler sonucunda mükellef ve vergi sorum-

lusuna karşı sorumludur. Vekillerin vergi dairesine karşı herhangi bir sorumluluktan yoktur. Vergi daireleri, sonımluluk hallerinde mükellef veya vergi soıumlusuna başvurur.

]..J.1.5. Vergi Hukukuuda Miitese/sil Soruuululuk

Daha önce kısaca beliıtildiği üzere, vergi sorumlularının ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu, müteselsil olmayan sorumluluktur. Yani vergi idaresi, mükellef ve vergi sorumlusu olan kişileri aynı anda takip etme hakkına sahip değildir. İdare, önce birinci dereceden borçlu olandan alacağını talep eder ve ondan alamadığı takdirde diğer borçlulara başvurabilir. Müteselsil sorumluluk.'1a ise, ergi idaresi, bir vergi borcu ile ilgili olarak alacağını borçlulardan herhangi birinden talep edebilir. Yani bütün borçlular hukuken aynı durumdadır.

Vergi hukukW1da esas olan müşterek sorumluluk olmakla beraber, bazı özel hallerde müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Bunlardan bazılarına aşağıda kısaca değinilmeye çalışılacaktır.

Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye halinde olan şirketlerin vergi borcunu güvence altına almak düşüncesiyle, tasfiye memurlarının müteselsil sorumlu oldukları kabul edilmiştir. Böylece tasfiye memurları, tasfiye sonucunda önce vergi borçlarını ödemek ve geriye artan para kalırsa şirket alacaklıları ile ortaklara dağıtmak zorunluluğu ile karşı karşıya bırakılmıştır. Zorunluluğa uyulmaması durumW1da tasfiye memurları, müteselsil borçlu olarak kabul edilecek ve ağır bir yük altına girmiş olacaktır.

Yeminli Mali Müşavir, Mali Müşavir ve Muhasebecilerin Sorumluluğu

VUK'nın mükerrer 277. maddesi, vergi denetiminde idareye yardımcı olmak amacıyla yeminli mali müşavirlere birtakım görevler vermiştir. Bu görevler;

- Mükelleflere ait vergi beyannamelerinin sözü edilen kişiler tarafından imzalanması,
- Vergi kanW1larında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme ve zarar mahsubu gibi işlemlerden mükelleflerin yararlanabilmesi için, yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları hazırlamaları,

dır.

Sözü edilen kişiler beyannameleri imzalamakla, vergi beyannamelerinin defterlere uygW1 bir biçimde hazırlandığını ve defterlerin de kabul gören belgelere göre işlendiğini onaylamış olur. Düzenlenen tasdik raporları da aynı

, nlmm t , ın1._ktndır. Di◆t'r bir nnlntıınln bu raporlar, mt\kel leilerin talebinin ka> ıt,"'bt'lgelere uygun olduğunu göstermektedir.

\ erilen bu> t'tkilerin sonucunda dn özü edilen kişilere bazı sorumluluklar)ilklenmesi çok doğnldır. Bu nedenle de bu meslek mensuplarına önemli so. rumluluklar yüklenmiştir. Vergi idaresi tarafından imza ve tasdik raporlarının Yerilmesinden sonra yapılan inceleme sonucunda, bunların usulüne uygun bir şekilde gerçekleştirilmediği ve bunun sonucunda da ortaya vergi kaybı çıktığı anlaşılırsa. adı geçen kişiler ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ..denmesinde mükelleflerle birlikte müteselsil olarak sorumlu olur.

Elbirliği ı\fiilk(vette Sorumluluk

E K'nın 3. maddesinin son fıkrası, "Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar. hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler, Yergiden müteselsilen sorumlu olurlar." demektedir. Demek ki; kanun ko-)'UCU. elbirliği mülkiyete sahip olmada böyle bir sorumluluk getirmiştir. Doğal olarak burada sözü edilen sorumluluk, sadece verginin ödenmesine ilişkin sorumluluk değildir. Vergiye ilişkin şekli şartların yerine getirilmemesi halinde de müteselsil sorumluluk aynen geçerlidir.

Damga Vergisi Kanunu'nda Sorumluluk

DVK'da belirtilmiş bulunan kayıtların vergisinin, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi durumunda, vergi ve cezalardan ilgili kişilerle birlikte kurumlar da müteselsil sorumlu olurlar.

Mal Alım-Satımı ve Hizmet İfası Dolayısıyla Kesilecek Vergilerin Ödenmesinde Sorumluluk

VUK'nın 11.maddesine göre, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatınnak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, alım satıma taraftar olanlar, hizmetlerden yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumludur. Burada başkasının bir fiilinden dolayı sorumluluk hali vardır. Bu düzenlemenin getiriliş amacı, alım satım ve hizmet dolayısıyla doğacak verginin hazineye intikalini sağlamaktır.

Diğer Müteselsil Sorumluluk Halleri

Bunların dışında vergi hukukumuzda bazı müteselsil sorumluluk halleri daha bulunmaktadır. Bunlar; MTVK'nın 13.maddesine göre motorlu taşıtlar vergisindeki sorumluluk ve VİVK'nın 19. maddesine göre de adı geçen vergiyle ilgili sorumluluk halleridir.

1. l. 1.6. Vergi Borcuuuu Nakli

Genel :mlmnda t orcun nakli. TBK 'da düzenlenmiştir. Burada önce bu genel düzenlemelere kısaca değindikten sonra, vergi hukukunda borcun naklinin mümkün olup olmadığını ele almaya çalışacağız.

Borcun nakli. alacaklılar için doğal olarak çok önemlidir. ÇilnkU alacaklının alacağını elde edebilmesi borçlunun ekonomik ve mali durumu ile çok Yakından ilgilidir. Bu nedenle borcun naklinde, esas itibariyle alacaklının rı-

sını almak gerekir. Sözü edilen borcun naklinden amaç, bir hukuki işlem ile eski borçlu yerine yeni borçlunun geçmesidir.

Böyle bir hukuki ilişkide üç kişi bulunur. Bunlar; alacaklı, borçlu ve borcu nakil alan kişidir.

TBK'ya göre borcun naklinin gerçekleşebilmesi için üçüncü bir kişi borçlu ile iç üstlenme sözleşmesi; alacaklı ile de dış üstlenme sözleşmesi yapmalıdır. İç üstlenme sözleşmesi, borçlu ile üçüncü kişi arasında yapılan ve üçüncü kişinin borçluyu borçtan kurtarma taahhüdünü içeren bir sözleşmedir. Bu nedenle böyle bir sözleşme hükmü, borçlu ile üçüncü kişi arasında geçerli olur. Ancak, üçüncü kişi alacaklı ile dış üstlenme sözleşmesi yaparsa, borçlunun borcunu üstlenmiş olur. Dış üstlenme sözleşmesi ise, alacaklı ile borcu devir alacak kişi arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu halde artık esas borçlu borçtan kurtulmuş, borçlunun yerine borcu devir alan kişi geçmiş olur.

İlke olarak vergi hukukunda vergi borcunun nakli kabul edilmemiştir. Bunu düzenleyen hüküm, VUK'nın 8. maddesidir. Bu maddede yer alan hüküm, "Vergi kanunlarında kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." şeklindedir. Bu hükmün getiriliş amacı, vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almaktır.

Kanundaki bu hükmü iki yönde ele almak gerekir. Bunlardan birincisi, verginin aslının özel mukavelelerle devir edilmemesidir. Örneğin, bir kişi ödemesi gereken gelir vergisini başkasına devir edemez. İkincisi ise, mükellefin, vergiye ilişkin şekli mükellefiyetini devir edememesidir. Vergi sorumlusunun vergiyi kesip vergi dairesine yatırma mükellefiyetini, yanında çalıştırdığı işçilere devir edememesi buna örnek olarak gösterilebilir. Ancak, vergi hukukunda vergi borcunun devrine ilişkin olarak özel düzenlemeler mevcuttur. Bu özel düzenlemeleri belirtmeden önce şunu belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda borcun intikali, sadece kanunda belirtilen hallerde mümkündür. TBK'daki düzenlemeler vergi hukukunda geçerli değildir. Vergi borcunun devrine ilişkin özel haller şunlardır:

,\liikclle.fin Öliimı'I

'UK'nın 12. maddesi, "ÖIUm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası rcd. detmemiş kununi ve mensup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her liri ölünün Yergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." de. mektedir. Öte taraftan avnıkanunun 164. maddesi de, "Ölüm işi bırakma hUk. mündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi d3iresine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğermi. rasçı!arı bu ödevden kurtarır.,. diyerek yukarıdaki hükme oldukça benzer bir düzenleme getirmiştir. Demek ki, bu düzenlemelere göre vergi borcu mirası reddetmemiş kanuni mirasçılara geçmektedir.

Ancak, cezaların şahsi nitelikte olması dolayısıyla mükellefin vergi ceza. lan mirasçılara intikal etmez. İleride görüleceği üzere, VUK'nın 372. maddesi, bwrn, "Ölüm halinde vergi cezası düşer." şeklinde hükme bağlamıştır.

Kurumların Devri

KVK'nın 19 ve 20. maddelerindeki şartlara uyularak kurumların birleşmeleri, devir olarak adlandırılmıştır. Bu maddeler uyarınca bir kurumun başka bir kurumca devir alınması halinde, devir alınan kurumun vergi borçları devir alan kuruma geçer.

2.1.2. Mükellefin Ödevleri

Mükellefin ödevlerini iki ana noktada toplamak gerekir. Bunlardan birincisi, işin maddi yönü olan vergi borcunu ödemektir. Ancak, ödemesi gereken vergi borcunu ödemeden önce, mükellefin yerine getirmesi zorunlu olan başka mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Bunlar, maddi yükümlülüğün yanında ikinci bir yükümlülük grubu oluşturmaktadır. Sözü edilen bu yükümlülükler, daha çok şekli hususların yerine getirilmesidir.

Özellikle sürekli mükellefiyet gerektiren gelir, kurumlar ve harcama vergileri gibi vergilerde şekli mükellefiyet denilebilecek bu yükümlülükler çok önemlidir. Çünkü bu tür vergilerde, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında sürekli bir ilişkinin ve bu ilişkiye bağlı olarak da vergileme işlemlerinin yürütülmesi gerekir.

Önemi dolayısıyla VUK'nın İkinci Kısmı "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında bazı mükellefiyetlere ayrılmıştır. Mükellefin kanunda yer alan bu ödevleri; bildirim; defter tutma; envanter, bilanço ve öz sermaye çıkarma; vesika düzenleme; ekim sayım beyanında bulunma; vergi karnesi alma ile muhafaza ve ibraz ödevleridir.

Sözü edilen ödevler Kanun'un 153. ile 257. maddeleri içerisinde yer almıştır. Takdir edileceği üzere bu kadar kapsamlı bir konuyu kitabın bu kısmında ayrıntılı bir biçimde anlatabilmek imkansızdır. Bunun için mevcut olan

mnluhtk n deniyle\ bu konuyu ınümkUn olduğu kudcır kısaltarak özet bir ı kild anlatma) a çalışacağız.

2 l.2.l. Bildirim Öde,,;

Bildirim ödevi, işe başlama. iş değişikliği ve işi bırakma sırasında ortaya "tkar,

İşe Başlamayı Bildirme

ergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurum!ar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları, işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeye mecburdur (VUK. mad.153).

Bir işyeri açmak, işyeri açılmamış olsa dahi ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kayıt olmak ve kazançları basit usulde tespit edilenlerin işle bilfiil uğraşmaya başlamaları, tüccarlarda işe başlamanın belirtileri olarak kabul edilmiştir (VUK. mad.154). Burada sözü edilen işyeri açmaktaki amaç, belli bir yerde bilfiil ticari ve sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin hangi amaçla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya iç gereksinimlerin yapılması, işyerinin açıldığı anlamına gelmez.

Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak; çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyetle bulunduğunu gösteren alametleri asmak; her ne şekilde olursa olsun sürekli olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak ve serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere mesleki l'Ullluşlara kaydolmak da; serbest meslek erbabı için işe başlamanın belirtileridir (VUK. mad. 155).

Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri denildiğinde; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi yerler akla gelir (VUK. mad. 156).

Değişiklikleri Bildirme

Adres, iş ve işletmelerdeki değişikliklerin bildirilmesi kanuni zorunluluktur.

Mevcut olan iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdur (VUK mad. 157).

Öte yandan, daha önce işe başladıklarını bildiren mükellefler, yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklindeki değişikliği ve mükellefiyetten muafiyete geçmeyi gerektirecek şekilde işlerinde değişiklik olması durumunda, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmek zorundadır (VUK. mad. 158).

Tı.\chbi.l. \<.' i,ktmcvc duhil bulunan işyerlcrinin sayısında meydana gelen artı,ş c a1alışların da, ;,ynı şekilde bildirilme i gerekmektedir **(VUK.** ınad. 1 SQ).

İşi Bırakmcıum Bildirilmesi

V K·nın 160. maddesi gereğince işe başlamayı bi ldirnıc nıükcllefıyc. tinde ohml:..ır. işi bıraktıklarını da bildirmek zorundadır. Yergiye tabi olınay1 ?crektiren muamelelerin tamamen durması ve sona ermesi, işi bırakma anla. mına gelir. Ancak. işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için dunnası. işi bırakma sayılmaz (VUK. mad.161).

Tasfiye ve iflas ile ölüm halinde, iş bırakılmış sayılır. Tasfiye ve iflas ha]. !erinde mükellefiyet, vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Tasfiye memurları veya iflas dairesi, tasfiye kararlarını ve tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildinneye mecburdur. Ölüm de mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir (VUK. mad. 162).

Bina ve Arazi Değişikliklerini Bildirme

Mükellefler, emlak vergisi konusuna giren bina ve arazi değişikliklerini de bildirmek zorundadır. Buna göre bina ve arazide meydana gelen belirli değişiklikler ilgili vergi dairesine bildirilir.

İşe başlama bildirimleri işe başlamadan önce; işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın meydana gelmesi tarihinden başlayarak bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirilir. Bina ve arazi değişiklikleri ise, verginin alınmaya başlandığı mali yılın sonuna kadar vergi dairesine bildirilir.

Bildirimler, esas olarak yazılı şekilde yapılır. Bildirimlerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Bu takdirde bildirimin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

2.1.2.2. Defter Tutma Yükümlülüğü

2.1.2.2.1. Defter Tutma Yükümlülüğünde Olanlar

Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini belirlemek; vergiye ilişkin muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşındaki durumunu denetleyebilmek; amacıyla mükelleflere defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir (VUK. mad.171)

Kanun'un I 72. maddesi gereğince ticaret ve sanat erbabı, çiftçiler, serbest meslek erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri ile demek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma mecburiyetindedir. Ancak; gelir

vergisinde ı u,,f (ıkm rsn, f, c g'ı '-k usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, kazanç n' L it wml k h:spit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kam u nü 'ss 's 'kri ik dernek ve vnkıtlarn ait ikti'ndi işletmeler, defter tutmaz'''.

.1.. 2.2. Tüccar Sınıfları

T ::-.: ı⊕rr. d ft ·r tutma bakımından birinci ve ikinci sınıf olmak üzere iki p 3⊕nlmıştır t\T K. mad. 176).

·, un'un 177. maddesindeki şartlara sahip olan kişiler, birinci sınıf tüccar sayılmıştır. Kantm'un bu maddesine göre birinci sınıf tüccar sayılanlar şunlarr:

- ' tın aldıkları mallan olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık ''' ı bnmn tutan Yeya satışları tutarı, her yıl tespit edilmiş olan miktarın üzerinde olanlar:
- Bunlar dışındaki işlerle uğraşıp da (hizmet işletmeleri gibi) bir yıl içinde ....; . ! • ·Icri ga)Ti safi iş hasılatı o yıl için tespit edilmiş olan rakamı aşanlar;
- öz ·onusu işleri birlikte yapıp, gayri safi iş hasılatının beş katı ile yıllık - ş nıtarlannın toplamı, belirlenmiş tutarı geçenler;
- Her türlü ticaret şirketleri (ancak adi şirketler, iş türlerine göre yukarıda ~- edilen açıklamalara tabidir);
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler (bunlardan işlerinin gereği bioo esasına göre defter tutmalarına imkan ve gerek görülmeyenlerin işletme -:: bına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca izin verilebilir);
- İsteğe bağlı olarak bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler.

Açıklanan gruplardan herhangi birine girmeyen veya kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenler i5e. ikinci sınıf tüccar sınıfına dahildir (VUK. mad. 178).

Yukarıda belirlenen şartların değişmesi halinde sınıf değiştirilmesi mümkiiıı olabilmektedir. Sınıf değiştirme, ikinci sınıftan birinci sınıfa veya birinci sınıftan ikinci sınıfa geçme şeklinde olur.

Yeni işe başlama dolayısıyla ikinci sınıf tüccar sayılanlar ile iş hacmi yönünden ikinci sınıfa dahil tüccar sınıfına girip de, dönem sonunda alım-satım ve hasılat tutarları yukarıda değinilen birinci sınıf tüccar olma hadlerini arka arkaya iki dönem yüzde 20 oranında veya bir dönem yüzde 20 oranını geçen b:adJerde aşanlar, bu şartların gerçekleşmesini izleyen hesap döneminden itibaren ikinci sınıftan birinci sınıfa geçer (VUK. mad. 179).

İkinci sınıf tüccarlar, isterlerse, birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutabilir (VUK. mad.181).

Birinci sınıf tüccarların bir hesap dönemindeki iş hacmi hadleri yüzde -O'yi aşan oranda düşüklük gösterirse veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi

belirlenen hadlere oranla yüzde 20'ye kadar bir düşme göstermiş ise, şartların ger\ekleşmesini izleyen hesnp döneminden itibaren, bu kişiler, ikinci sınıfa geçebilir (VUK. ınad. 180).

2.1.2.2.3. Tutulacak Defterler

Tutulması zorunlu defterler, defter tutmakla mükellef olan tüccarlara, sınai müesseselere, zirai kazanç sahiplerine, serbest meslek erbabına ve diğer müesseselere göre bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Yukarıdaki ayrımda, birinci sınıfa giren tüccarlar; yevmiye (günlük) def. teri. defteri kebir (büyük defter) ve envanter defteri tutar (VUK. mad. 182). İkinci smıfa giren tüccarlar ise, sadece işletme defteri tutmak zorundadır (VUK. mad. 193).

Sınai müesseselerde imalat ile uğraşanlar, daha önce belirtilen tutulması zorunlu defterlere ilave olarak ayrıca imalat defteri tutar. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, imalat işi değil de, sadece boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşıyorlarsa, imalat defteri yerine bitim defteri tutarlar. Diğer yandan imalat defterine kaydolan bilgiyi içerecek biçimde sınai muhasebe tutanlar, izin almak suretiyle imalat defteri tutmayabilir.

Gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçiler, çiftçi işletme defteri tutmak zorundadır.

Gerçek usulde vergiye tabi olan serbest meslek erbabı, esas olarak, serbest meslek kazanç defteri tutar. Doktorlar, isteğe bağlı olarak ve defterlerinde yer alması gereken kayıtları protokol defterinde göstermeleri şartıyla, ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmayabilir.

Noterlerin resmi defterleri serbest meslek kazancı defteri olarak kabul edildiğinden, bunların ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmez.

Bunlar dışında diğer bazı müesseselerin tutacağı özel defterler de vardır. Banka, banker ve sigorta şirketleri, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemlerini, isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterine kaydedebilirler. Ardiyeler dahil, depo işletmeleri ile nakil ambarları, tüccar olarak tutmakla yükümlü oldukları defterler dışında, ayrıca ambar defteri tutarlar. Yabancı nakliye kurumları ve onları Türkiye'de temsil eden acenteleri, hasılatlarını hasılat defterine kaydederler. Damga vergisi mükellefleri ise, düzenledikleri kayıtlara ait damga vergilerinin makbuz karşılığını ve istihkaktan kesinti şeklinde ödemede bu ödemelerini kaydetmek üzere damga vergisi defteri tutarlar.

2.1.2.2.4. Defterlerin Tasdiki

\'l K.. mük -llctler için bazı dctlcrlcri t.ısdik ettirme zorunluluğu getirmiştir. Yc,ıni❓- ,·e envanter defterlerinin, işletme dcflcrinin, çiftçi işletme defteıinin, inmlat Ye istihsnl vergi i detlerlcrinin, nakliyat vergisi defieri ile yabancı n,l ·li)at kurumlarının ha ·ılut defterinin, tasdik ettirilmesi zorunludur (VUK. n1.❓d. ❓..O).

l tt.'<.ien beri işe devam etmekte olanlar; defterlerin kullanılacağı hesap dön --minden önce gelen son ayda; hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından •spit e-dilenler. detterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son a❓:ia: yeni işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete giren-1"r. işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girmeden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; defterlerin dolması veya diğer nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bunları kullanmadan önce; defterlerini tasdik ettinnek zorundadır. Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenlerin, Ocak ayı içinde; bunlardan özel hesap dönemi almış olanların, bu dönemin ilk ayı içinde defterlerini tasdik ettinneleri gerekmektedir.

Esas olarak defterler, iş mahallerindeki noterler tarafından tasdik edilir.

2.1.2.2.5. Hesap Dönemi

Defterler, hesap dönemi itibariyle tutulur. Hesap dönemi esas olarak takvim yılıdır. Ancak, böyle bir hesap dönemi faaliyet ve işlemlerinin niteliğine uygun olmayan ticari ve zirai işletmeler için, ilgililerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı on ikişer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir.

Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

Yeniden işe başlama ve işi bırakma durumlarında, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi bir hesap dönemi sayılır.

2.1.2.2.6. Muhasebe Usulü

Mükellefler yukarıda belirtilen defter tutmanın amacına uymak ve istenilen esaslardan ayrılmamak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işletmelerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenlemekte serbesttir. Ancak Maliye Bakanlığı, muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmede, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamada ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemede yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı, bu konuda gerekli düzenlemeyi yapmış bulunmaktadır. Buna göre bu düzenlemenin kapsamında bulunan işletmelerin, muhasebe işlemlerini tebliğde öngörülen kurallara uygun olarak yürütmeleri gerekmektedir.

2.1.2.2.7. Kayıt Düzeni

Dcncrin Türkç◆tutulması, mi.lrekkeple veya yazıyla yazıiması gerekir. İş.. lemlerin işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin düzen ve açık. lığını boz.mayacnk bir zamnn içinde kaydedilmesi gerekir. Ancak kayıtların, milcbir sebepler dışında on günden fazla geciktirilmemesi kanuni bir zorunlu. luklur. Kayıtlarını sürekli olarak belgelere dayanarak yürüten müesseselerde, işlemlerin belgelere kaydedilmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Yalnız böyle dunımlarda, kayıtların esas defterlere kırk beş günden daha geç işlen. mesi hukuken mümkün değildir. Günlük kasa, günlük perakende satış ve ha. sılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterlerine işlemler, günü gününe kaydedilir.

2.1.2.3. Eıvaıter Çıkarma-Değerleme Yapına ve Bilanço Düzenleme Görevi

Bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, taıtmak ve değerlemek suretiyle tespit etmeye, envanter çıkartmakdenir. Çıkarılan envanter, ilke olarak envanter defterine kayıt olunur. Ticari geleneklere göre tartılması sayılması ve ölçülmesi gerekmeyen malların değerleri tahminen tespit edilebilir.

Kural olarak her hesap dönemi sonunda envanter çıkarılır. Büyük mağazalar ve eczaneler üç yılda bir envanter çıkarabilir. Aynı şekilde, gerekliizni almak şartıyla ticari işletmeler, iki veya üç yılda bir envanter çıkartabilir.

Envantere alınan iktisadi değerler, VUK'nın değerleme hükümlerine göre değerlenir. Envanter çıkartma ve ardından gelen değerleme yapma işlemlerinden sonra da VUK'nın mevcutlara amortisman ayırmaya ilişkin hükümleri uygulanır.

En sonra da, envanterde gösterilen değerlerin sınıflandırılması ve karşılıklı değerler itibariyle düzenlenmesiyle bilanço çıkartılır. Bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluşur. Aktif tablosuna mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosuna da borçlar yazılır. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, kuruluşun öz sermayesini verir.

2.1.2.4. Belge Düzenleme Görevi

İşletmelerde muhasebe sistemleri belge düzeni üzerine oturtulmuştur. Tutulan defter kayıtlarının ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerde yapılan işlemlerin, ilke olarak tevsik edilmesi zorunludur.

Defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin de giderlerini tevsik etmeleri gerekir. Ancak, örf ve adete göre belgeye dayandırılmasına gerek olmayan müteferrik harcamalar ile belge teminine imkan olmayan masraflar ve götürü olarak tespit edilen giderler için, ispat edici belge aranmaz.

l-, tut,\, ' fatum yerine geçen belgeler, l crakcndc sntış ve iknsı gider pu-
◆ul. 1. mü. tahsil makbuzu. serbest meslek ınnkbuzu, l\crct bordrosu, taşının
, '- 1 işktm lcrindc kullanıl::m belgeler ile ınuhnbcrc cvrukı ve diğer bazı
, ':ilı.◆11. *r.* istenildiğinde \'etkililere ibrnz edilir.

◆ 1(,ır I

atılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı gös-
nn•k üzer satıcı veya işi yapan tarafından karşı tarafa verilen ticari vesika-
lara. f tw-n denir (UK. ınad. 229). Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı
N -it usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;
hirin·j –e ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit
usulde tespit edilen tüccarlara, defter tutmak zorunda olan çiftçilere ve vergi-
den muaf olan esnafa, sattıkları veya yaptıkları işler için fatura vermek ve
hunlardan da fatura istemek ve almak zorundadır. Bunlar dışında kalanların,
fatura düzenlemek mecburiyetinde olanlardan, satın aldıkları malın veya on-
lara yaptırdıkları işin bedelinin her yıl belirlenen tutarı geçmesi veya bu mik-
tardan az olsa dahi istenmesi halinde satıcı veya iş yapanın fatura vermesi zo-
runludur (VUK. mad. 232).

Perakende Satış Vesikası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazançları basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler, fatura vermek zorunda olmadıkları satışları veya yaptıkları işlerin bedellerini, perakende satış fişleri, makineli kayıtların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleriyle tevsik edebilir (VUK. mad. 233).

Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazançları basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin, vergiden muaf olan esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenleyerek, işi yapan veya malı satana imza ettirdikleri belgeye, gider pusulası denir. Gider pusulası, fatura hükmündedir (VUK. mad. 234).

Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallar için düzenledikleri belgelere müstahsil makbuzu denir. Bu belgeler iki suret olarak düzenlenir. Bir sureti, imzalanarak malı satana verilir. Diğeri de malı satana imzalatılarak, satın alanca saklanır (VUK. mad. 235).

Serb st ,\f<-.slek Makbu:ıı

erbest meslek erbnbı. mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için makbuz düzenleyip müşterisine vermek zorundadır. Bu makbuzun bir nüshası da, doğal olarak serbest meslek erbabının kendisinde kalır (VUK mad. 236),

Lcre1lere Ait Kayıt ı·e Belgeler

İşverenler, her ay ödedikleri ücret için ücret bordrosu düzenler. Ancak vergiden muaf olan işverenlerin böyle bir zorunluluğu mevcut değildir **(VUK.** mad. 238). Genel ve katma bütçeli daire ve müesseselerle, belediyelerin ve bazı kamu kuruluşlarının ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçer (VUK. mad. 239).

Taşıma ve Otel İşletmelerinin Düzenledikleri Belgeler

Taşıma ve otel işletmeleri de, işletmelerinin niteliğine uygun olarak bazı belgeleri düzenlemek zorundadır. Bu belgeler, taşıma irsaliyeleri, yolcu taşıma irsaliyeleri ve günlük müşteri listesidir (VUK. mad. 240).

Ekim Sayım Beyanında Bulunma

Ekim sayım beyanı, zirai işletmeleri GVK'nın 12. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsünü geçmiş olan çiftçiler tarafından VUK'nın 243. maddelerdeki yazılı esaslara göre yapılan bir beyandır.

Vergi Karnesi Alma

GVK'ya göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler; bu Kanun'a göre indirimden yararlanmak isteyenler; söz konusu Kanun'un 35.maddesinin (B) bendi uyarınca kame almak zorunda olanlar; vergi karnesi alır **(VUK.** mad. 247). Vergi karneleri iş yerinin, bir iş yeri bulunmaması halinde mükelleflerin ikametgahının bulunduğu vergi dairelerinden alınır.

Diğer Belgeler

Tüccarlar, yaptıkları ticari işlemler dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektupları, işin gereğine göre saklamak zorundadır. Öte yandan yukarıda belirtilen belgeler dışında kalan gerektiğinde bir hakkın ispatında delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgeler ile ihbarname, karar örnekleri ve vergi makbuzları gibi belgelerin de saklanması gerekmektedir (VUK. mad. 242).

• Elcktt\)nik Ortamdn Kayıtlar ve Elektronik Cihnzln Belge Düzenleme

\' **K**'nın mükerrer *242*. maddesi, "Maliye Bakanlığı; ınl\kcllcnerc, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge dllzeıılemcyc Ye kullanılacak özel cihazlnrdan çıkarılan pulları belgelere eklemeye ◆ tkilidir. Elektronik cihazl:ırla düzenlenen belgeler bu Kanun hlikilınlerine uygun c..--ılamk düzenlenmiş belge hükmündedir." ifadesinde bulunmakta ve kktronik ortamda kayıt ve belge düzenleme ile ilgili ayrıntılı bilgilere yer ◆ ıınış bulunmaktadır. Bu konuyu kısaca özetlemek gerektiğinde, Maliye Bak.--nnhğı kendisine verilmiş olan yetkiye dayanarak konunun ayrıntılarını tespit edecek Ye mükellefler de bu düzenlemelere dayanarak kayıt ve belgelerini elektronik ortamda düzenleyebilecek, denilebilir.

2.1.2.5. Mulıafaza ve İbraz Görevi

2.1.2.5.1 Muhafaza Görevi

VUK'ya göre defter tutmak zoıunda olanlar; tuttukları defterleri, alış ve satış faturalarını, sevk irsaliyelerini, fatura yerine geçen perakende satış fişlerini, makineli kasaların kayıt ıulolarını, giriş ve yolcu taşıma biletlerini, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını, serbest meslek makbuzlarını, ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeleri, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerini, yazdıkları ve aldıkları mektup, telgraf ve hesap özetlerini, gönderilen ve gelen muhasebe belgelerini, sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi belgelerle, ihbarname, karar örnekleri ve vergi makbuzları gibi vergiye ilişkin belgeleri, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle, muhafaza etmek zoıundadır. Burada şunu belirtmek gerekir ki, muhafaza ile ilgili süre, vergileme ile ilgili belgenin düzenleme tarihi olmayıp, bunun vergiyle ilgilendirildiği yıldır.

Defter tutmak zorunda olmayanlara da muhafaza ödevi yüklenmiştir. Bu kimseler, VUK'nın 232, 234 ve 235. maddeleri gereği almaya zoıunlu bulundukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını, düzenleme tarihlerini izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle saklamak zoıundadır.

Ancak vergi karnelerinin muhafaza süresi, belirli bir süre saklanma esasına bağlanmamış olup, mükellefler vergi karnelerini işin devam ettiği sürece saklamakla yükümlü tutulmuştur.

2.1.2.5.2. Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtları İbraz Görevi

VUK'run 256. maddesi, defter, belge ve diğer kayıtların ibraz mecburiyetini getirmiştir. Söz konusu maddeye göre, kanunda belirtilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişiler, muhafaza etmek zoıunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamdaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim

Ye) a k3)ıtlnrı okunabilir hule getirmek için tilm bilgi ve şifrelerimuhafaı.a
Hre i i eri inde yetkili ınnkam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Bu zorunluluk, tasdike konu hesap ve işlemlerin d rulanmusı için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da dolaylı taraf olanlara, defter ve belgelerin tetkiki 3macıyla yeminli mali mi.lşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

ıfuhafazu ve ibraz zorunluluğuna uymama, cezai yaptırımı gerektirir. Yani. defter tutmak zorunda olanların defter ve belgeleri talep edildiği zaman, ibraz edilmemesi halinde, usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Aynı zamanda bu durum, re'sen takdir ve cezalı tarhiyatı gerektirir. Aynı durum, VUK'nın359, maddesine göre kaçakçılık cezası ile cezalandırmaya da neden olabilir. Defter tum1ak zorunda olmayanların da, belgeleri muhafaza ve ibraz zorunluluğu vardır. Bunların, ibraz mükellefiyetlerini yerine getirmemeleri, VUK'nın 353.maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

2.1.2.6. Vergi Lev/ıası Asma ve Bulundurma Görevi

Basit usulde vergilendirilenler dahil olmak üzere gelir vergisiyle vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, yazıhane açmış olan zirai kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı, adi şirketler, kolektif şirketlerle adi komandit şirketler ve kurumlar vergisiyle vergilendirilen anonim şirketler, limited şirketler ve eshamlı komandit şirketler, her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı alma, işyerlerinde bulundurma ve yetkili kişilerce istenildiğinde ibraz etmek zorundadır.

Kanun koyucunun mükelleflere böyle bir yükümlülük getirmesinde amaç, vergiyi güvenlik altına almaktır.

2.1.2.7. Beyannameleri Tasdik Ettirme Görevi

Daha önce de belirtildiği gibi denetim elemanlarına yardımcı olmak ve böylece vergi güvenliğini sağlamak üzere, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik ile yeminli mali müşavirlik müesseseleri getirilmiştir. Kanunda belirtilen esaslar dahilinde mükellefler, verecekleri beyannameleri yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek zorundadır.

2.2. VERGİ ALACAKLISI

Verginin alacaklı tarafı, esas olarak devlettir. Yerel yönetimlere ait vergilerde ise, verginin alacaklı tarafını ilgili yerel yönetimler meydana getirir. evletin alacaklarını ve özellikle vergi uygulamalarını yürüterek vergileri tahsıl etme görevi, Maliye Bakanlığına verilen görevler arasındadır.

Mnli◆c Bakanlığının görev alanının çok knpsomlı olması nedeniyle Ba-ı..anlık hem merkezde hem de taşrnda teşkilatlandırılmıştır.

Daha Cnceleri Maliye Bakanlığı içinde yer alan Gelirler Genel MlldUrlUğU, *534,5*ayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı şeklinde tcşkilatlandırılış ve Bakanlık bünyesi dışına çıkarılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmasından sonra. vergi yönünden l\ıfaliye Bakanlığı teşkilatında önemli değişiklikler olmuştur. Daha sonra ise, 2011 tarihinde çıkartılan 646 sayılı **KHK** ile Bakanlığın Ye Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilat yapılarında tekrar değişiklik yapılmıştır.

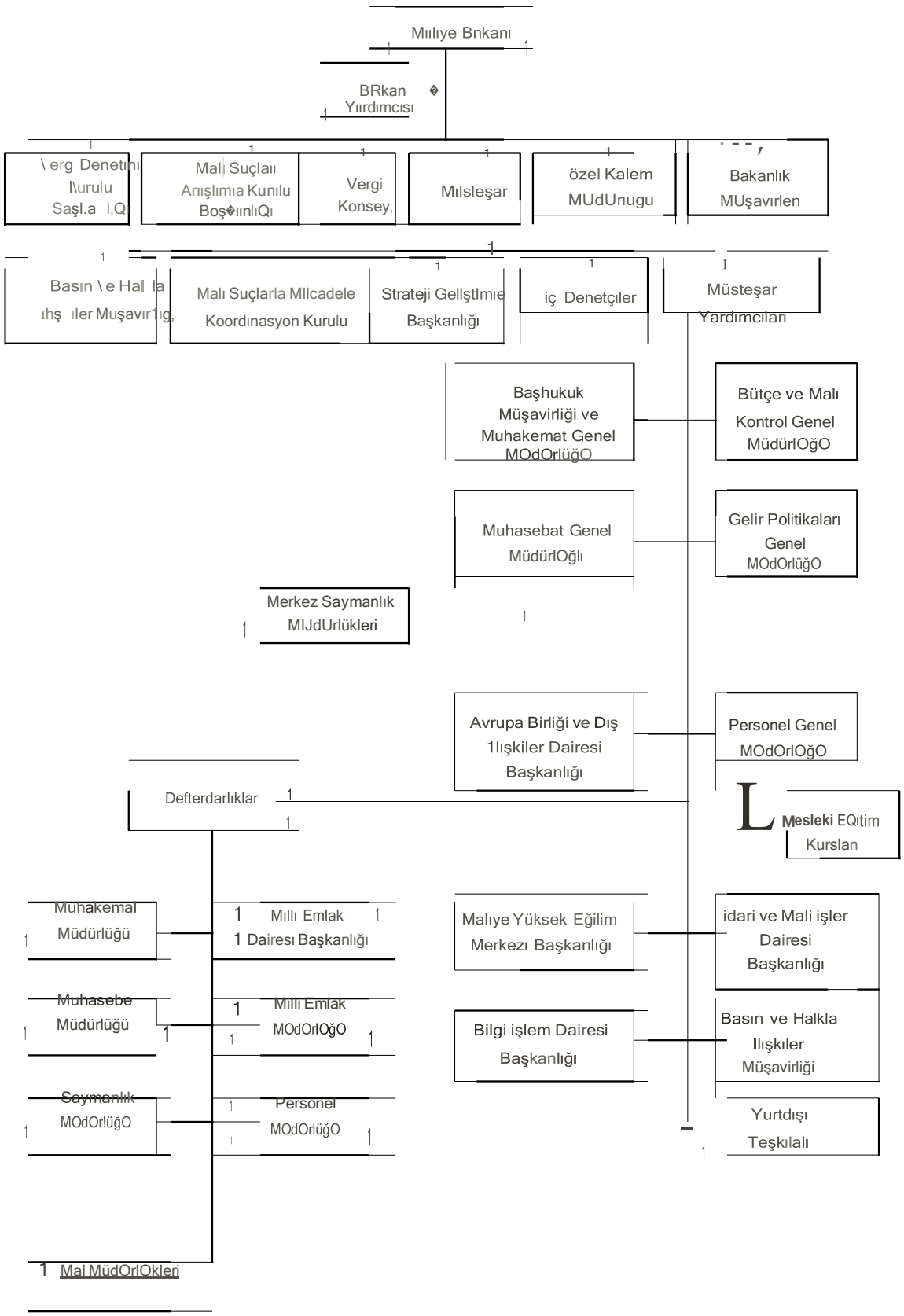
2.2.1. Maliye Bakanlığı

De !etin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bakanlık, Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığının kuruluş ve görevleri, 178 ve onu daha sonra değiştiren KHK ile düzenlenmiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse Maliye Bakanlığı, çok kapsamlı görev alanı bulunan, özellikle devletin gelir ve giderlerini çeşitli bakımlardan düzenleyen ve uygulayan ülkenin en önemli kurumlarından biridir.

Mevcut görevlerine ek olarak 646 sayılı KHK ile de Bakanlığa ayrıca, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin politika ve stratejileri belirlemek ve uygulamak görevi verilmiştir. Yani vergi incelemesi, sadece Maliye Bakanlığı görevleri arasına alınmıştır.

Bu düzenlemeler sonrasında Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatının vergiye ilişkin birimleri ilişikte olduğu gibi yeni bir şekil almıştır.

I\tALİ\'E BAKANLIĞI TEŞKiLATI



2.J. *J./. Alerke:.Teşkilatı*

Burada,, rgi denetimi ve vergi politiknlorının oluşumuna ilişkin olornk MahY'" n►.\kanhğı merkez teşkilatı içinde yer alan kuruluşlara değinmek gerekir.

2.2.1.1.1. Vergi Denetim Kurulu

özü edilen KHK ile uzun süre görev yapmış olan ve çok önemli görevleri yi\klenmiş bulunan Hesap Uzmanları Kurulu ile Maliye Teftiş Kurulu kaldınlnnş ve Gelir İdaresi içinde yer alan vergi denetim birimlerini de kapsama ıllmarak ►ıfaliye Bakanlığı bünyesi içinde Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur.

Sözü edilen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakanlığa bağlı olarak çalışan bir kuruldur. Kurul başta vergi denetimi yapmakta ve vergi denetimine ilişkin birçok görevi üstlenmiş bulunmaktadır.

2.2.1.1.2. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

Gelir politikaları genel müdürlüğü, devlet gelir politikalarının oluşturulması, gelir kanunlarının hazırlanmasının koordinasyonu, gelir bütçesinin hazırlanması ve analizler yapmakla yükümlü bir teşkilattır.

2.2.1.2. Taşra Teşkilatı

Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı, il ve ilçe teşkilatları şeklinde bir ayırıma tabi tutulabilir:

-Mali konularda il örgütünün başı defterdardır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarın vergi işlemlerine ilişkin görevleri de bulunur. Defterdar tarafından yürütülen bu işler, defterdara bağlı bazı müdürlükler tarafından yerine getirilir

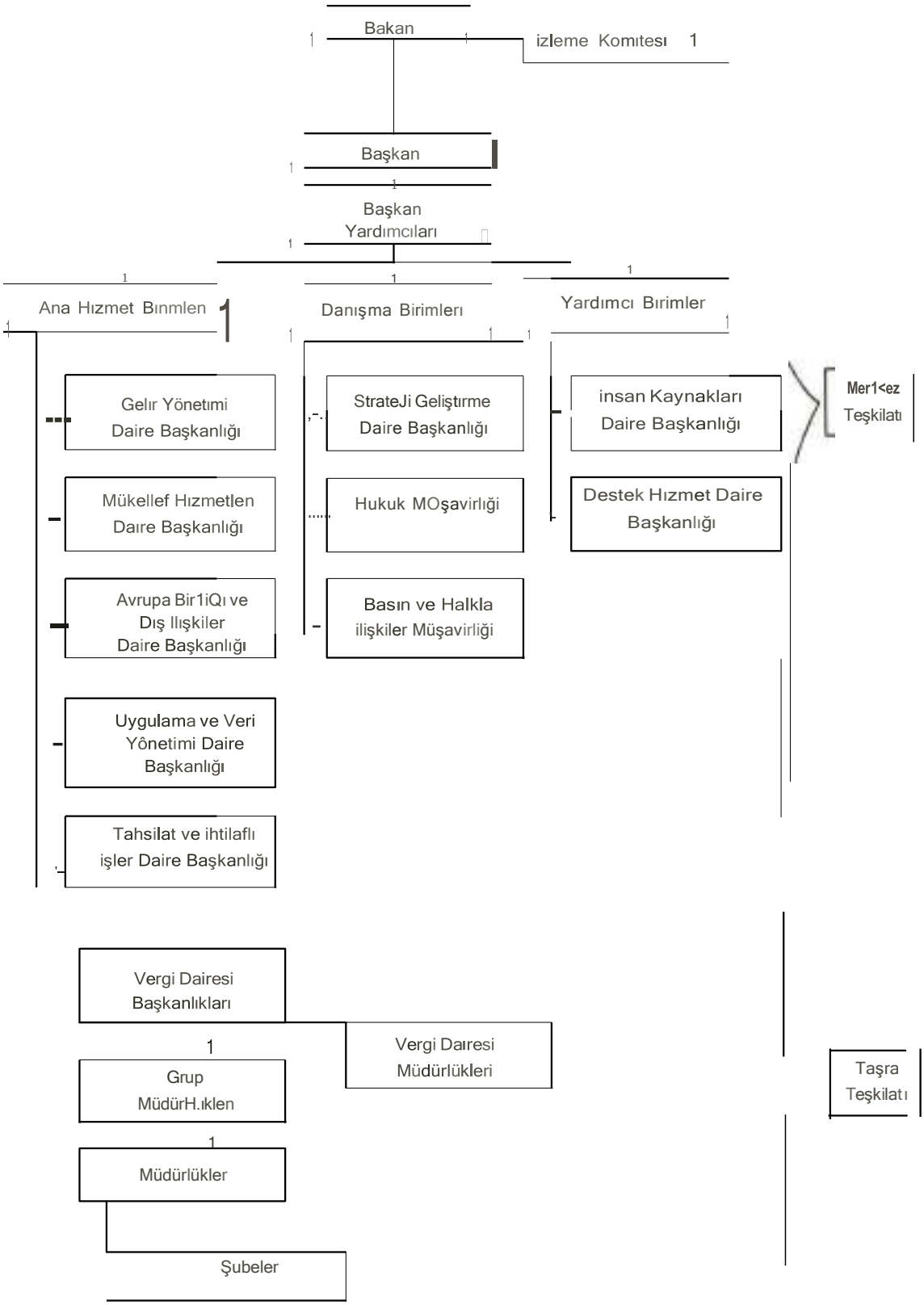
-İlçenin en büyük mali memuru ise, mal müdürleridir. Bağımsız vergi daireleri bulunmayan ilçelerde, diğer mali görevler ile birlikte vergilere ait işlemler de mal müdürlükleri tarafından yerine getirilir. Bu durumda mal müdürleri, vergi dairesi müdürlerinin bütün yetki ve sorumluluklarını üzerinde toplar.

2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

Yukarıda belirtildiği üzere 5345 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış, vergilendirme işlemelerini yürüten kuruluşların bağlantılarında önemli değişiklikler yapılmış ve bu birimin yerine Bakanlığa bağlı ayrı bir idare olarak görev yapacak olan Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

Vergi uygulamaları yapmak ve vergiye ilişkin olarak birçok görevleri yürütmek üzere kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmekte ve idareye bağlı pek çok birim bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının birimlerinin neler olduğunu ilgili tablodan açıkça görmek mümkündür.

GELİR iDARESi TEŞKiLAT ŞEMASI



r?,t k fan görüldUğU Uzct't', Gelir ldnrcsi Bnşknnlığının merkez tcşkilatımfa,, ?rgikmey?ilişkin işlcınkri yüiiltmek üzere pek çok daire bulunmakhl hr.

,dir İdaresi B?lşkunlığının tnşrn teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi ,faire$i başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlıkları kurulmayan illerde aynı göreY,? .Yetkileri haiz vergi dairesi mUdUrlUklerinden oluşmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıkları, Bakanlar Kurulunca belirlenen illerde kuıulur. Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdilrlilkleri kurulmasında da taliye Bakanı yetkili kılınmıştır.

Vergi idaresi, yönetimi ve denetimi ile bir bütündür. Ancak, yukarıda değinildiği üzere bW1dan sonra vergi denetim görevi esas olarak Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

2.2.3. Yerel Yönetimler

Yukarıda sözü edildiği gibi, Türkiye'de esas olarak kamu gelirlerinin alacaklısı devlettir. Ancak, bazı kanm gelirleri yerel yönetimler tarafından toplanır. Günümüzde yerel yönetim içinde önemli bir yeri olan belediyelerin gelirlerini; vergiler; harçlar; harcamalara katılma payları; genel bütçeden alınan vergi payları ve diğer bazı gelirler; meydana getirir. Bunlar içinde en önemli olanını, 1319 sayılı EVK'ya göre alınan bina ve arazi vergileri meydana getinnektedir.

Kısaca sözü edilen belediyelere ait bu gelirlerin toplanması, ilgili belediyelerin gelir tahakkuk ve tahsil şubelerince yürütülür.

Diğer bir yerel yönetim kuruluşu olan il özel idarelerinin gelirleri yok denecek kadar azdır. Bu yok denecek kadar az olan gelirler yönünden alacaklı olan taraf da, ilgili il özel idaresidir.

2.2.4. Vergi Alacaklısının Denetim Görevi

2.2.4.1. Geııel Olarak Denetim

Denetim, özel kesim ve kamu kesiminin üzerinde önemle durması gereken faaliyetlerinden birini meydana getirir. Denetim; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve iç denetim ile dış denetim gibi türlere ayrılır.

Denetim yapılmasının özel kesimde amacı başka, kamu kesminde başkadır. Kamu denetimi içinde yer alan vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin bildirimlerinin doğru yapılıp yapılmadığını ortaya çıkarmaktır.

Bu tür denetim yapılmasının mali, ekonomik ve hukuki amaçları bulunmaktadır. Devlete ek gelir sağlamak amacıyla yapılan denetim, mali amaçla

yapılan denetimdir. Denetime sosyal ve ekonomik amaç yönünden bakıldı. ğındn. gelir dağılımını gerçekleştirmeye çalışmak ve ekonomik istikrarı olumlu yöne götürmek durumu ile karşılaşılır. Vergilerin kanuniliği ilkesini sağlamak amacıyla yapılan denetimler de hukuki denetimin amacını belirler. Doğal olarak yapılan denetimin amaçlarına göre yapılmış olan bu sınıflama, teorik bir sımtlaına türüdür. Bir vergi denetiminde her üç amaç da birbirini tamamlar.

Bu bakımdan konuyu sınırlandırmak düşüncesiyle vergi denetimi ile ilgili olarak bundan sonraki açıklamalarımıza, denetim konusuna teorik ağırlıklı yaklaşmak yerine. VUK'nın "Yoklama ve İnceleme" başlığı altındaki hUküın. !eri dikkate alınarak devam edeceğiz.

2.2.4.2. Vergi Denetimi

Vergi denetimine yasal olarak bakıldığında, bu kavramın geniş anlamda ele alındığı görülmektedir. Yani vergi denetimine sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan bir denetim olarak bakılmamakta; VUK'nın 134. maddesinde de beliıtilmiş olduğu üzere vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştmnak, tespit etmek ve sağlamak üzere her türlü faaliyeti kapsar şeklinde kapsamlı olarak ele alınmaktadır.

Bu bakımından vergi denetim kavramına geniş açıdan yaklaşmak ve kanunda yer almış olan arama, yoklama ve inceleme faaliyetlerine vergi denetiini başlığı altında yer vennek gerekir. Hatta bilgi toplama da geniş anlamda denetimin bir parçası olarak kabul edilebilir.

2.2.4.2.1. Arama

VUK'nın 142. maddesinde "İhbar veya yapılan incelemeler dolaysıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunlar üzerinde arama yapılabilir." denilmiştir. Kanun'a göre aramanın yapılabilmesi için;

- Vergi incelemeye yetkili olanların buna gerek göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı venneye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
- Sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi;

şarttır.

VUK'nın; 143. maddesinde aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler için tutanak tutulacağı ve tutanak tutulmasında ne gibi işlemler yapılacağı; 144. maddesinde arama yapılan hallerde arama işlemlerinin çok kısa zaman içinde bitirilmesi gerektiği ve bunun için de inceleme usullerinin nasıl olacağı; 145 ile 146. maddelerde de, arama sonrası nelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Diğer yandan arama ile ilgili olarak Kanun'un 147. maddesinde de, bu bölümde yer almayan hususlar hakkında CMK'nın arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuyu sınırlandırmak düşüncesiyle burada, aranın hakkında bu kısa bilgiler ile yetinmenin yeterli olduğunu düşünmekteyiz.

2.2.4.2.2. Yoklama

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra onun vergilendirme sürecinden geçerek tahsil edilebilir bir duruma gelmesi için, beyana tabi olan vergilerde beyanın mükellef tarafından yapılması gerekir. Vergilemeye etki yapan hususların mükellefler tarafından ya hiç bildirilmemesi, eksik ya da geç bildirilmesi vergi kaybına neden olabilir Bu tür davranışların ortaya çıkarılmasında yoklama müessesesinden yararlanılır. VUK'nın 127. maddesinde yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir, şeklinde belirtilmiştir.

Ayrıca, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak yoklama yapmaya yetkili olanlar:

- Günlük hasılatı tespit etmek;
- Ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını, cihazları belli esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını belirlemek;
-Günü gününe tutulması zorunlu olan defterlerin iş yerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, gerekli belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediğini ve kullanılıp kullanılmadığını, levha asmak mecburiyetine olanların bu mükellefiyeti yerine getirip getirmediklerini, kanuni defter ve belgeler dışından kalan belge kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek;
- Nakil araçlarında vergiye ilişkin hususlara uyulup uyulmadığını belirlemeye çalışmak;
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil aracını bekletmek veya alıkoymak;

gibi yetkilere sahiptir.

Yoklama; vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları ve yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılır (VUK. mad. 128).

Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez (VUK. mad. 130). Yoklamanın sonuçları tutanak niteliği gösteren yoklama fişine geçirilir (VUK. mad. 131) ve bir sureti yokama yapılan kişiye bırakılır (VUK. mad. 132). Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fış yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçların toplu olarak bu cetvelde gösterilmesi mümkündür (VUK. mad. 133).

2.2.4.2.3. Vergi incelemesi

\ **K**'nın 134. maddesinde vergi incelemesi geniş anlamda kullanılmış ve in ·eleme d◆nrtim knrşılığı olaruk kabul edilmiştir. Yani, madde denetimin amacını "Vergi incelemesinden maksat. ödenmesi gereken vergilerin doğru. luğunu araştıınak. tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde belirleyerek, vergi incdemesi yapılmasının sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan bir ince. leme olmadığı açıkça ortaya koymuştur.

Re\'izyon yapılması için defter ve belgelerin mevcut olması gerekir. Oysa geniş anlamada vergi incelemesi için, mutlaka defter ve belgelerin mevcudj. yeti gerekli değildir. Defter ve belgelerini kaybetmiş olanlar veya defter ve belge ibraz ödevlerini yerine getirmeyenler hakkında da her çeşit kaynaktan yararlanılarak vergi incelemesi yapmak mümkündür. Mükellefe taraf olanlardan alınan bilgiler, vergi dairesi kayıtlarından elde edilen bilgiler, bazı hallerde tanık ifadeleri gibi. Mükellefin yaşam biçimi, özel giderleri de inceleme sırasında yararlanılacak kaynaklar arasındadır.

İncelemeye yetkili olanlarca gerekli görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine kadar yaygınlaştırılabi-1ir.

VUK'nın 135. maddesinde kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları açıklanmıştır. Bu kişiler: vergi müfettişleri ◆r/i başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcıları) ilin en büyük mal memuru; vergi dairesi müdürleri ile merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

Vergi incelemesine tabi olanlar ise; VUK'ya veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK. mad. 137).

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi zorunlu değildir. İnceleme, sonuçları alınmamış olan hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman yapılabilir. Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın tamamlanmasına engel değildir (VUK. mad. 138).

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanların işyerlerinde yapılır. İşyerlerinin uygun olmaması, ölüm veya işin bırakılması gibi nedenlerle incelemenin iş yerinde yapılmasının mümkün bulunmaması veya mükellef ya da vergi sorumlusu istediği takdirde, inceleme dairede yapılabilir

Kanun'un 140. maddesinde incelemede uyulacak esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, incelemeye tabi olana konunun önceden aktarılması gerekir. İnce-

kınc)aJ ılan kabul etmedik 'C, resmi çalışına sootlcri dışında inceleme yupılanrnı. inceleme sonuçlanınca. incelemenin yupıldığını gösterir belge inceleme

incelemenin yapılacağı yer. incelemede uyulacak esaslar ve inceleme tutanakları ile daha detaylı dilzenlcmeleri, Kanun \ın 139., 140. ve 141. maddelerinde bulmak milmkilndür.

2.2.4.2.4. Bilgi Toplama

Yukarıda dn ifade edildiği üzere, vergilendirme süreci içinde vergi uygulaması ile ilgili tüm işleri yürütmek ve vergi denetimi yapmak gibi görevler, yergi alacaklısının yapmak zorunda olduğu görevlerdir. Bunun dışında da, yine vergilendim1eye ilişkin olarak idarenin yapması gereken bazı mükellefiyetleri bulunmaktadır. Bu konudaki ayrıntıda kalan görevler bir yana bırakıldıüında, dolaylı olarak vergilendinne sürecinde ve vergi denetiminde önemli rol oynayan bilgi toplama konusunda burada kısaca bilgi vennekte yarar bulunak.'tadır.

Özellikle beyana dayanan vergilerde bilgi toplamanın büyük önemi vardır. Bilgi toplan1anın vergilemede iki fonksiyonu bulunur. İdarenin kendileri hakkında bilgi topladığını bilen mükellefler, beyanlarında daha titiz davranır. Yani bilgi toplamanın vergi güvenliği yönünden önemli bir fonksiyonu vardır. Bilgi toplamanın ikinci önemli fonksiyonu da, bunun vergi denetimine yardımcı olmasıdır.

VUK, 148 ile 152. maddeleri arasındaki düzenlemelerini bilgi toplama konularına ayınnıştır. Bu hükümlerde; kimlerin bilgi isteme yetkisine sahip olduğu, kimlerin bilgi vermek zorunda bulunduğu, bilgi istenilen kişilerden bilgi istenildiğinde bunların verilmesinin zorunluluğu ve münferit ya da sürekli bilgi verilme halleri ile vergi idaresinin arşiv kurma mükellefiyeti, oldukça ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Bunlar kısaca; bilgi isteme yetkisinin Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapabilen kişilere ait olduğu; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vennek zorunda bulundukları (VUK. mad. 148); bilgi vennek yükümlülüğünde olan kişilerin bilgi vermekten imtina edemeyeceği ve durumun istisnaları (VUK. mad. 151); kişisel denetimler sırasında münferit olarak bilgi istenebileceği ve sürekli bilgi görevinin kimler tarafında ve nasıl uygulanacağı (VUK. mad. 149); ölüm olaylarında kimlerin, nasıl ve ne zamana kadar bildirim ödevlerini yerine getirmesi gerektiği (VUK. mad. 150); toplanan bilgilerin istihbarat arşivinde saklanacağı (VUK. mad. 152); şeklinde ana başlıklar olarak sıralanabilir.

2.J. \ ERGi BORÇLUSU iLE VERGi ALACAKLISINA \'ARDIMC'I KURULUŞLAR

\'ergi si temimi, içinde mükellef ve vergi sorumluları ile vergi alacaklı. sma)3rdınh.:ı 0lnmk ı;nlı,:.ın bazı koınisyonlnr bulunmaktadır. Bu konıi!)y00. brdan tahrir komisyonlnn 1319 ayılı EVK. ile kaldın im ıştır. Daha önce vergi . istemi i inde yer alan tndilat komi yanları ile ortalama kar lıadlcriylc ilgili k 1misyonlar da. f nksiyonlarını kaybetmiş bulunmaktadır. Uzlaşma kornis.) onlarına i·c. uzla ma konusu ele alındığında değinilecektir. Bu durumda bu. rada. Yergilendirınedc önemli rol oynayan takdir komisyonları ile zirai ka. zançlnr il ve merkez komisyonlarına kısaca değinmek yeterli olacaktır.

2.3.l. Takdir Komisyonları

2.3.J.J. Takdir Komisyoularımı Kuruluşu

Takdir komisyonları, illerde defterdarların, müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürlerinin, müstakil vergi dairesi olmayan ilçelerde mal müdürlerinin veya bunların tevkil edeceği memurların başkanlığı altında, ilgili vergi daireleri memurlarından iki memurdan ve seçilmiş iki üyeden meydana gelir.

Arsalar ve araziler için ayrı takdir komisyonları oluşturulur.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu ise; valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Onnan ve Köy İşleri Bakanlığı İl Müdürü ile il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonları, daimi veya geçici olur. Daimi komisyonların nerelerde kurulacağını Maliye Bakanlığı belirler. Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işlemleri geçici komisyonlar tarafından görülür (VUK. mad. 72).

2.3.1.2. Üyelerin Seçimi

Takdir komisyonlarının seçimle gelen üyeleri, tüccarlar için ticaret odalarınca, diğer sanat ve meslek erbabı için mesleki teşekküllerince, kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu komisyonlar, takdir komisyonu başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asil ve iki yedek üye seçmeye mecburdur. Bu görev zamanında yerine getirilmediği takdirde üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir.

$?n" ? ?"l?n \h., "k-r, Kunun'un 73. ınndde in tc belirtildiği şekilde ii .;\k nl.tru,d, ,)?tlncuk takdir işlerine kuttlırll\r.

…".1.3.Tak lir K.olfu:?yanlurm Giirel' ı'e Yetkileri

.3-1.3,1. Görevleri

T, k\iir k mis?"lll?trınm görevleri şunlardır:

?Yetkili ım,k mlar tarafından istenilen matrah ve servet tnkdirlcrini yap-t l,h'?

- V?i l'11nunlannda yazıh fiyut, ücret ve bunun ?gibi matrah ve kıymetleri ? •:Hr etıne-ktir.

T?1kdir komisyonları. bu görevleri yaparken takdir sebeplerinin bulunup ?ılunmndı? mı incelemez. Yalnız hatalı?gördüğ U hallerde, il?ili vergi dairesini i 1ıZ enneye m?burdur.

.:\.?1,-e arazilerin asgari ölçüde birim değerlerini tespit eden takdir komis-' ulan. 1319 s...<ıv-ıh EVK·nın 29. maddesindeki hükümler ile adı geçen Kaiıtm·un 31. maddesi gereğince hazırlanmış olan tüzük hükümlerini ve bu Kamın·un -l. maddesindeki esasları dikkate alır. Takdir komisyonları gerektiğinde bilirkişilerden de yararlanabilir (VUK. mad. 74).

{ükellefin önceden beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz (VUK. mad. 76).

2.3.1.3.2. Yetkileri

Önemli göre ler üstlenmiş olan takdir komisyonları, yukarıda belirtilen görevleri yerine getirirken kanunda yazılı olan inceleme yetkisine haizdir. Komisyon. servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye başvurabilir (VUK. mad. 75).

2.3.2. Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları

Zirai kazanç il komisyonu, bir başkan ve sekiz üyeden meydana gelir. Komisyonun başkanı, ilin valisidir. Üyeler, defterdar, gelir müdürü, ziraat müdürü veteriner müdürü, il merkezindeki Ziraat Bankası şube müdürü yerine orman müdürü veya tevkil edeceği bir temsilci katılır. Diğer üç kişi de seçimle gelir. Seçimle gelen üyelerden ilcisi il ziraat odalarından, biri de o ile bağlı ilçe ziraat odalarından il ziraat odasınca seçilir (VUK. mad. 83, 84).

Zirai kazançlar merkez komisyonu da, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığının iki, Tarım ve Orman Bakanlığının üç, Ziraat Odaları Birliğinin üç ve Devlet Üretme Çiftlikleri Genel Müdürlüğünün bir temsilcisinden kurulur (VUK. mad. 85).

Zitni kazançlar il ve merkez komi yanları, kamu idare ve müesseseleriilr Devlet ek nomi kurumhmndan ve bu görevlerin gerektirdiği sair gerçek Vt tilz 1 kişilerden her türlü bilgileri isteyebilir (VUK mad. 86). Söz konusuko. mi y nlar VUK'nın 45•48. maddeleri dahilinde zirai kazanç ölçUleri ilzeiraat birimlerini te pil eder.

2.3.3. Komis)'Onhırhı ilgili Diğer Hususlar

Yukarıda udı geçen komisyonlarla ilgili olarak, seçilecek üyelerde arana. cak özellikler, toplantı ve karar nisabı, yemin, göreve devam, görev süresi üyelere verilecek ilcretler, bu Kanun'un 87-92. maddeleri arasında düzenlen miştir.

ÜÇÜNCÜ **KISIM**
VERGİLENDİRME HUKUKU il

Ahlak olmayan yerde
kanım hiçbir şey yapamaz.
NAPOLEON

Bu kısımda vergilendinne süreci (vergilendinne işlemeleri) ele alınmıştır. Vergileme işlemleri uzun bir süreç olup, bu süreci çeşitli aşamalar meydana getirir. Bu aşamalar sırasıyla; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin ortadan kalması aşamalarıdır.

3.1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergileme, esas olarak üç ayak üstüne oturtulabilir. Bunlardan birincisi verginin mükellefi, ikincisi verginin konusu ve üçüncüsü de verginin mükellefi ile verginin konusu arasındaki ilişkiyi ortaya çıkaran vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir.

Bu başlık altında vergiyi doğuran olayı anlatabilmek için, değinilen ilk iki unsuru burada anlatmamız gerekmektedir. Ancak bunlardan biri olan mükellef konusunu daha önce anlatım konudu yapmış olmamız nedeniyle, bu konuyu bir yana bırakarak, önce verginin konusundan ne anlaşılması gerektiğine burada kısa bir biçimde değinmek gerekmektedir.

3.1.1. Verginin Konusu

Vergi ne üzerinden alınıyorsa o verginin konusunu oluşturur. Buna göre verginin konusunu, maddi veya maddi olmayan unsurlar ve işlemler meydana getirir. Gelir, servet, harcama, hizmet, üretim veya hukuki işlemler vergi konusu olabilir.

Vergilerin konuları, vergilere ilişkin olarak yapılan sınıflamalara da yansımıştır. Vergilerin konusuna göre yapılan sınıflandınnada; gelirler üzerinden alınan vergiler, servet ve servet transferlerinden alınan vergiler ile harcamalar üzerinden alınan vergiler sınıflamaları, genelde kabul gören bir sınıflama şeklidir.

Her vergi kanunu verginin konusunu, yani verginin ne üzerinden alınacağını açık bir biçimde belirler. Örneğin, gelir vergisinin konusu gelir, kurumlar vergisinin konusu kurum kazancı, bina vergisinin konusu binalar, veraset ve intikal vergisinin konusu karşılıksız intikallerdir.

3.1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için yukarıda açıklanmış olan vergi mükellefi ile verginin konusu arasında, kanun koyucunun öngördüğü biçimde vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir.

V K'nm 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, ..Vergi kanunlarınınver. giyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.", biçiminde ifade edilmiştir.

ergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku ifadesi ayrıntılı açıklamalarını ilgili vergi kanunlarında bulur. Gelir vergisinde, gelirin elde edilmesi; kurumlar vergisinde, kurum kazancının elde edilmesi; katma değer ver. gisinde, satıcının malı teslim etmesi ya da hizmeti ifa etmesi; emlak vergisinde, kişilerin gayrimenkule sahip olması; motorlu taşıtlar vergisinde, verginin konusuna giren taşıtların tescil edilmesi; veraset ve intikal vergisinde, ölüm ya da bağışlama yoluyla ivazsız mal edinilmesi; damga vergisinde, kanunda yazılı sözleşmelerin ve diğer kağıtların imza edilmesi; gümrük vergisinde, eşyanın ithali ile vergiyi doğuran olay doğmuş olur.

Diğer yandan kanun koyucu vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuuna bağlamamış, konuyu daha da geniş bir açıdan ifade edebilme bakımından hukuki durumun tekemmülünü de bu kavram içine sokmuştur. Yani mükellefin bir şeyi fiilen elde etmeden hukuken elde ettiği hallerde veya o şeyin hukuken elde edilmeksizin sadece fiilen elde edilmesi hallerinde, vergiyi doğuran olayın meydana geleceğini kabul etmiştir.

Vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayı açıkladığı durumlarda genellikle ortada tartışılacak bir durum bulunmamaktadır. Bu durumlarda vergiyi doğuran olayın belirlenmesi bakımından, kanunilik ilkesi gereği kanunlardaki ifadeler esas alınır.

Ancak ilgili maddede belirtilmiş olan hukuki durumun tekemmülünün belirlenmesinde karşımıza bazı zorluklar çıkartabilir. Böyle durumlar bir bakıma bizi, VUK'nin 3. maddesinde de ifadesini bulan ve vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini esas alan ekonomik yorum ilkesi ile karşı karşıya bırakabilir. Bu kapsamda hukuki durumumun tekemmülü hukuken de tarafların iradelerine uygun bir şekilde yansımasını bulmuşsa bir sorunortaya çıkmaz. Ancak burada gerçekleşen olaylar, hukuk düzenine tarafların gerçek iradelerinden farklı bir şeklide yansımışsa o zaman işin gerçek mahiyetini esas almak gerekir.

Bu konu burada somutlaştırmak istenildiğinde şöyle bir örnek verilebilir. Eğer taraflar gayrimenkul satışından doğabilecek vergi ve harçlardan kurutulmak amacıyla gerçekte yapılan satış işlemini bir satış vaadi gibi göstermişlerse, bu işlem ekonomik yorum sonucu satış olarak kabul edilir ve intikalin gerektirdiği vergi ve harçlar ilgili kişilerden alınır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında, mükellef bakımından vergi borcu ve alacaklı idare bakımından da vergi alacağı ilişkisi kendiliğinden doğmuş olur. Bunun üzerine vergi alacaklısı tarafından vergi alacağının doğumuyla ilgili olarak başka herhangi bir

işlm yapılmasına gerek yoktur. Ancak burada şunu da açık bir biçimde ifade eunek gerekir ki. vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı kendiliğinden tahsil edilebilecek (ödenebilecek) hale gelmez. Verginin ödenebilecek hale gelebilmesi için, bundan sonra onun tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi aşamalardan geçmesi gerekir.

3.1.3. Yasaklanmış Faaliyetler ve Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için, mutlaka verginin konusunu oluşturan faaliyetlerin hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmiş olması gerekmez. Hukuka uygun olmayan, yani kanunen yasaklanmış bazı durumlarda da vergiyi doğuran olay meydana gelebilir. Örneğin, kumarhane işletilmesi kanuna aykırı bir faaliyettir. Ancak, böyle bir faaliyet sonucunda gelir elde edilmesi halinde, bu gelirin vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bunun örneklerini daha da çoğaltmak mümkündür. Bu hususu VUK'nın 9. maddesi, "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyet ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." diyerek açık bir şekilde ortaya koymuştur.

• 3.1.4. Vergiyi Doğuran Olayın Önemi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergileme sürecinin en önemli devresidir. Vergiyi doğuran olay bu nedenle vergileme sürecinin bütün devrelerinde etkisini gösterir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz üzere devletin vergi alma hakkı, vergiyi doğuran olay ile başlar. Bu bakımdan vergiyi doğuran olay, her şeyden önce vergi döneminin tespitinde büyük öneme sahiptir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte, mükellef ve vergi dairesine bazı ödevler düşer. Örneğin, mükellef bakımından bu olayın ortaya çıkmasından sonra beyanname verme yükümlülüğü ortaya çıkar. Yukarıda değinildiği üzere vergi dairesi de vergiyi doğuran olay üzerine hukuken doğmuş olan alacağını tahsil edebilmek için, tarh, tebliğ ve tahsil gibi işlemlere girişir.

Bütün vergileme sürecinde etkisini gösteren vergi doğuran olay, vergi alacağının ortadan kalkması sırasında da kendisini gösterir. Örneğin, kanunlarda vergi hukukundan var olan tarh, tahsil ve vergi cezalarında zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır.

Bunların dışında, vergi oranlarının uygulanması gibi vergi kanunlarının birçok hükmü, gene vergiyi doğuran olay ile yakın ilişki meydana getirir.

3.1.5. Vergiyi Doğuran Olay ve Muafiyet ve İstisnalar

Genellikle vergi kanunlarında sosyal, ekonomik, kültürel, mali, idari ve siyasi nedenlerle, muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Muafiyet ve istisnalardan burada söz etmemizin amacı, bu iki müeseenin vergi alacağının

doğmasına engel olup olmayacağını belirtmek içindir. Yani muafiyet ve istisnalar nedeniyle, vergiyi doğuran olay hiç doğmayacak mıdır; yoksa muafiyet ve istisnalar doğan vergi alacağının ödemesini mi ortadan kaldıracaktır? Tabii ki. vergiyi doğuran olayla birlikte mükellef için vergi borcu, vergi dairesi için ,·ergi alacağı doğmuş olur. Ancak, mevcut muafiyet ve istisnalar, kanunda yer alan hükümler çerçevesinde verginin diğer aşamalarını ortadan kaldırır.

3.2. VERGİNİN TARHI

Vergiyi doğuran olaydan sonra, vergileme sürecinin ikinci ayağını verginin tarhı meydana getirir. VUK., verginin tarhını, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamelelerdir, biçiminde ifade etmiştir (VUK. mad.20). Yapılan bu düzenlemede iki kavram üzerinde durmak verginin tarhını daha iyi açıklayabilmek bakımından bizlere yardımcı olacaktır. Bunlardan birincisi verginin matrahı ve diğeri de vergi tarifeleri veya vergi oranları kavramıdır.

3.2.1. Matrah

Verginin konusu ile verginin matrahını birbirleriyle karıştırmamak gerekir. Yukarıda ifade edildiği gibi vergi ne üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusunu oluşturur. Oysa matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Diğer bir ifadeyle matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas alınan teknik, fiziki ya da ekonomik büyüklüktür.

Vergi kanunlarında, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisnalar ve verginin oranı gibi kavramlara yer verilir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra, verginin konusunu oluşturan nesnelere kanunda belirtilmiş olan muafiyet ve istisnalar ile diğer birtakım giderler uygulanmak suretiyle matrahlar tespit edilir. Örneğin, gelir vergisinin konusu gelirdir. Ancak gelir, elde edilmiş haliyle verginin matrahını meydana getirmez. Verginin matrahını ortaya çıkarabilmek için, gelir vergisinde yer alan ve elde edilmiş gelir unsurlarıyla ilgili muafiyet ve istisnalar ile o gelirin elde edilmesiyle ilgili kanunen indirilmesi gereken giderlerin ve indirimlerin indirilmesiyle bulunacak safı tutar, gelir vergisinin matrahını meydana getirir.

Matrah, fiziki bir miktar olabildiği gibi, iktisadi bir değer de olabilir. Örneğin matrah, benzinin litresi, havagazının metreküpü olabileceği gibi, gelirin tutarı da olabilir. Matrahın tespitinde miktarın esas alınması suretiyle vergi uygulamasına, "miktar esası" ya da "spesifik vergiler"; değer esas alınması suretiyle vergi uygulamasına ise, "değer esası" ya da "advolerem vergiler" denilmektedir. Türk vergi sistemi içinde yer alan gelir, kurumlar, emlak, veraset ve intikal, katma değer vergisi gibi, hemen hemen tüm vergiler değer

n ı üzerinden almmaktndır. Motorlu taşıtlar vergisi gibi bazı vergiler de, . pcsifik, rgiler olarak vergi sistemimizde yer almıştır.

Vergilerin hesaplanacağı değer veya miktarların belirlenmesiyle ilgili olarak çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bunlar, beyan usulü, götürü usul ve idarece takdir usum gibi usullerdir. Beyan usulünde matrahlar, mükellefler tarafından tespit edilerek vergi dairelerine bildirilir. Götürü usulde matrah, vergilemeye esas olacak değer veya miktarlar tek tek belirlenmeyip, aynı durumdaki tüm konu ve mükellefler için genel olarak belirlenir. İdarece takdir usulünde ise, çeşitli dış göstergeler yerine matrahları belirleme yetkisi, idarenin takdirine bırakılmıştır. Doğal olarak bu usulde vergi idaresi, takdir hakkını kullanırken bazı karinelerden yararlanabilir.

3.2.2. Vergi Tarife ve Oranları

Verginin konusu, mükellefi ve matrahı belli olan verginin tarh edilebilmesi için, matraha uygulanacak olan vergi tarife ve oranların belirlenmesi gerekmektedir.

Biraz önce değinilen matraha uygulanacak ölçüleri iki kısma ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisi, matrah birimlerinden alınacak verginin mutlak rakam olarak tespit edilmesi, diğeri de, matraha belirli oranların uygulanmasıdır. Birinci tür uygulanan tarifeye "spesifik tarife", diğer tarifeye de "advolerem tarife" adı verilmektedir. Havagazının metreküpüne belirli bir tutarın uygulanması birinci tarifeye, gelire belirli bir oranın uygulanması da ikinci tür tarifeye örnek olarak verilebilir.

Advolerem tarifeler de kendi içinde değişik şekillerde uygulanabilir. Daha çok bu uygulamalar, tek oranlı tarife ve artan oranlı tarife şeklinde olmaktadır. Tek oranlı tarifelerde matraha tek oran uygulanmaktadır. Artan oranlı tarifelerde, matrah arttıkça matraha uygulanacak olan oran da artmaktadır.

Çağdaş vergileme sistemlerinde sübjektif karakterli gelir vergilerine daha çok artan oranlı tarifeler ve objektif nitelikli gelirler üzerinden alınan vergilere de genelde sabit oranlar uygulanır. Diğer vergilerde ise, niteliklerine göre vergi tarife ve oranları uygulanır.

Türk vergi siteminden örnekler vermek gerektiğinde, gelirler üzerinden alınan gelir vergisinde artan oranlı tarife ve kurumlar vergisinde tek oran uygulanmaktadır. Servet ve servet transferi üzerinden alınan emlak vergisinde (emlakın türü ve kullanım şekline göre) tek oran, veraset ve intikal vergisinde artan oranlı tarife, motorlu taşıtlar vergisinde spesifik tarife ve harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisinde de malın ve hizmetin türüne göre değişik oranlı tarife uygulanır.

Böylece belirlenen tarife ve oranlar ile vergi matrahı dikkate alınarak ödenecek vergi ortaya çıkmış olur.

3.2.3. Vergi Tarh Yetkisi

ilke olarak vergiyi tarh etme yetkisi, ilgili vergi dairesine aittir. Milkcllefın bu konuda vergi tarh etme yetkisi bulunmamaktadır. Bunun tek istisnası ise posta ile gönderilen beyannamelerdir. Posta ile gönderilen vergi beyanname terinde mükellefin gösterdiği matraha kanundaki oran uygulanarak ödenecek vergi, mükellef tarafından hesap edilir. Ancak bu kesin bir hesaplama değildir. Hesaplamada yapılacak yanlışlık, yine ilgili vergi dairesi tarafından düzeltilir.

3.2.4. Tarh Şekilleri

VUK, çeşitli tarh usulleri getirmiştir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir:

3.2.4.1. Beyana Dayalı Tarlı

Beyana dayalı vergilerde matrah, mükellef tarafından tespit edilir ve tespit edilen matrah bir beyanname ile vergi dairesine verilir. Bu tür beyan üzerine alınan vergilerde tarh işlemi, vergi dairesi tarafından yapılır. Vergi dairesi tarafından beyannamenin alınması üzerine, vergi dairesince tahakkuk fişi kesilir. Yani bu durumda verginin tarhı ile tahakkuk işlemleri iç içe geçmiş durumdadır. Kesilen tahakkuk fişi, mükellefe veya vergi sorumlusuna veya beyannameyi vergi dairesine veren kişiye verilir. Gelir ve kurumlar vergisinde beyannamenin verildiği gün, tahakkuk fişinin kesilmesi zorunludur.

Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde beyannamenin vergi dairesine geldiği tarihten itibaren, gelir vergisinde en geç yedi gün ve kurumlar vergisinde en geç üç gün içinde tahakkuk fişinin düzenlenmesi zorunludur. Ancak, beyanname posta ile gönderildiğinde vergi, tahakkuk fişi kesilmesi beklenmeden vadesinde ödenir. İstisnai durumlar dışında, beyana dayanan vergilerde tarh ve tahakkuk işlemleri beyan üzerine bir arada yapılır.

3.2.4.2. İkmalen Vergi Tarhı

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

Bu açıklamaya göre idarece ikmalen vergi tarhiyatına gidilebilmesi için, iki unsur gerekir. Bunlardan birincisi, daha önce verginin tarh edilmiş olmasıdır. İkincisi ise, ortada ilave vergi salınmasını gerektiren matrah farkının olmasıdır. Bu matrah veya matrah farkı, kanuni defter, kayıt ve belgelerden çıkarılabileceği gibi, kanuni ölçüler ile de belirlenebilir. Örneğin, mükellef, verdiği beyannamede gelirini noksan bildirmiş ve bu noksan bildirme vergi dairesi tarafından defter ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş ise, ikmalen vergi tarhiyatına gidilir. Bunun gibi, mükellefin bilançosunda yer alan demirbaşlar

için yüzde lO amortisman nyıı-ması gerekirken yUzde 20 amortisman ayınnası halinde de, kanuni ölçillerden biri olan amortisman oranlarının yanlış uygulanması nedeniyle ikmalen vergi tarhiyatı yapılması durumu ortaya çıkar.

3.2.4.3. Re'seıı Vergi Tarlı,

Re'sen vergi rarhı, VUK'nın 30. maddesinde geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Re'sen vergi tarhına, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilememesi hallerinde gidilir. Bu durumlarda tarhiyat, takdir suretiyle tespit edilmiş matrahlar üzerinden gerçekleştirilir.

İlke olarak re'sen takdir yetkisi, takdir komisyonlarına aittir. Takdir komisyonları ile birlikte vergi inceleme elemanlarının da takdir yetkisi vardır.

VUK'ya göre re'sen takdir nedenleri şunlardır:

Vergi beyannamesinin kanuni süre geçtiği halde verilmemesi.

Beyana dayanan vergilerde beyannamelerin verilme zamanlan, ilgili vergi kanunlarında belirlenmiştir. Beyannamelerin belirtilen kanuni süresi içinde verilmemesi halinde vergi kaybı ortaya çıkmış sayılır. Bunun doğal sonucu olarak da beyannameler kanuni süre geçtiği halde verilmemiş ise, idarenin re'sen takdir hakkı ortaya çıkmış olur.

Vergi beyannamesinin kanuni veya ek süre içinde verilmesine rağmen, beyannamede vergi matrahına ait bilgilerin gösterilmemesi.

Yukarıda belirtilen durumda matrah, yine takdir komisyonları tarafından belirlenir. Ancak bu durumlarda takdir komisyonlarınca, mükellefe 15 günden az olmamak üzere bir süre verilir. Bu süre içinde vergi matrahına ilişkin kanuni defterlerin ibraz edilmesi ve gereken bilgilerin verilmesi kendisinden istenir. Defter ve belgelerin ibraz edilmesi halinde, bunların kabul olunabilir olması şartıyla, matrah re'sen değil, defter ve belgelere göre takdir edilir. Verilen sürede istenilen hususların yerine getirilmemesi halinde ise, matrahın takdiri yoluna gidilir.

Vergi beyannamelerinin ek süre içinde verilmesi ve beyanda vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması durumu, veraset ve intikal vergisinde geçerlidir.

Kanuni defterlerin tutulmaması, tasdiksiz oluşu veya ibraz edilememesi.

Bazı vergi mükelleflerinin defter tutma yükümlülükleri vardır. VUK, durumlarına göre mükelleflerin hangi defterleri tutması gerektiğini belirlemiştir. Mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlerden tamamı veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemeye yetkili olanlara herhangi bir nedenle istenildiğinde ibraz edilememesi, diğer bir takdir nedenidir. Resen takdir yoluna gidilebilmesi için tüm defterlerin tutulmamış olması veya ibraz edilmemesi gerekli değildir. Defterlerden sadece birinin tutulmaması veya ibraz edilmemesi re'sen takdir için yeterlidir.

Defter kayıtları ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi yapılabilmesi için yeterli olmaması.

Gerekli defterler tutulmasına ve belgelerin düzenlenmiş olmasına rağmen bunlar sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına imkan tanımıyorsa, aynı şc'. kilde re·sen takdir yoluna gidilir.

Defter kayıtları ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmaması.

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin delilerin mevcut olması durumunda da, re'sen takdir yoluna gidilir. Mükellefin defterlerini düzenli bir şekilde tutmasına ve beyannamesini yasalara uygun şekilde düzenleyerek vermesine rağ. men, yıl içinde bazı işlemlerinin vergi dışı yapıldığı veya ekonomik yorum sonucu bazı hususların gerçekleştirilmediği tespit edildiğinde, yani defter, kayıt ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı hallerde, re' sen takdir yoluna gidilir.

İmza ve tasdik zorunluluğuna uyulmaması.

3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına yaptırılması gereken gerekli tasdik ve imzalatmaların yapılmaması da, re'sen takdir nedenidir. Kanunda belirtilen şekilde vergi beyannamelerinin yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmadan ibrazı gibi.

Re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılması gereken hallerin birlikte olması halinde, takdir sonucu beklenmeksizin ikmalen tarhiyata gidilir. Daha sonra da, re'sen takdir edilecek matrahın ikmalen tarhiyat konusu matrahı da kapsaması durumunda, önceden ikmalen tarh edilen vergi, re'sen tarhiyata göre hesaplanan vergiden indirilir.

3.2.4.4. Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyat kapsamına girmeyen hallerde ve zamanında normal şekilde tarh edilemeyen vergilerin idarece belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir (VUK. mükerrer mad. 30). Bu tarh usulünün uygulama alanı oldukça sınırlıdır. Örneğin, EVK'nın 32. maddesine göre, emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir. Bir başka örnek vermek gerekirse, basit usulde vergilendirilen ticaret ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçmiş olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmetlilerin, belirli süreler içinde kame almalarını ve bu karnelerde yazılı vergiyi ödemelerini sağlamaya mecburdur. Bu zorunluluğa uymayan hizmet erbabının vergileri, ida· rece tarh olunur.

?.3. VERGiNiN TEBLİĞİ

Vergilemede bir genci ilke, vergilendirmeye ilişkin ve hukuki sonuç do-?rabilecek tüm konuların mükellef veya vergi sorumlularına bildirilmesidir. Hukukun diğer alanlarında yapılması gereken tebligatlar, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve bu Kanun gereği çıkartılmış olan Tebligat TUzUğU hükümlerine göre yapıhr. Ancak vergi hukukunun özelliği gereği, burada bu genel düzenlemelerin dışına çıkılmış ve yapılması gereken tebligatlar VUK. hUkUmlerine tabi kılınmıştır. Ancak, bu Kanun'da hilkilm bulunmayan hallerde yine Tebligat Kanunu hükümlerine başvurulacaktır.

VUK'nın 21. maddesi tebliği, "Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.", şeklinde genel bir biçimde düzenlemiştir. Daha sonra söz konusu Kanun, 93 ile 109. maddeleri arasında, tebliğ esaslarını, tebliğ yapılacak kimseleri, tebliğ usullerini ve tebliğ ile ilgili diğer hususlan ayrıntılı bir şekilde hüküm altına almıştır. Biz burada konuyu sınırlandırarak ortaya konmuş olan düzenlemeleri ana hatlarıyla belirtmeye çalışacağız.

3.3.1. Tebliğin Konusu

Tebliğin konusu oldukça geniştir. Vergilendirmeyle ilgili olup hüküm ifade edebilecek tüm hususlar tebliğin konusuna girer. Yukarıda değinildiği üzere beyana dayalı vergiler, mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu bakımdan bu tür vergilerde tahakkuk fişlerinin mükellefe tebliğine gerek bulunmamaktadır. Ancak, tahakkuk fişinin dışında ilave olarak istenecek vergi ve bunlarla ilgili cezalara ilişkin hüküm ifade edecek her türlü belgenin, tebliğ edilmesi gerekir.

3.3.2. Tebliğ Yapılacak Kişiler

Tebliğ yapılacak kişileri, gerçek ve tüzel kişiler olarak ikiye ayırabiliriz. Bunların dışında tebligat yapılacak olanları, tebligat yapılacak diğer kişiler başlığı altında toplamak mümkündür.

• *Gerçek Kişilere Tebliğ*

Gerçek kişilerin mükellef olması halinde tebliğ; mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, umumi vekiline yapılır. Tebligatın yukarıda belirtilen kişilere yapılamaması halinde ise, aile fertlerine veya işyerindeki personele tebligat yapılabilir. Ancak bu şekilde tebliğ yapılacak kimsenin görünüşe göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz görünmemesi gerekir. Gerçek kişilerin mükellef olmaları halinde kanuni temsilcilere yapılabilecek tebliğ, iki şekilde yapılır. Bunlardan ilki; mükellefin küçük veya temyiz kudretini haiz olmayacak bir biçimde kısıtlı olması halinde, tebligatın veli,

Yasi, ⊕11 kayyım durumundaki kanuni temsilciye yapılması halidir. Burada temsilciler birden fazla ise. tebliğ bunlnrdan sadece birine yapılabilir. Diğen ise. mükellefin Türkiye dışında bulunması hnlidir. Bu durumda da yapılacak teblignt VUK'nın 97.ınaddesinde belirtilen şekilde yapılır. Askerlik dull!-munda da erata yapılacak tebliğ. kıta komutanı veya müessese amiri gibi 0 kişiye yakın en üst aracılığıyla yapılır.

- Tüzel Kişilere Tebliğ

Tüzel kişilerde yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni tem. si kilerine yapılır. Başkan, müdür veya kanuni temsilciler birden fazla ise, tebligatın bunlardan birisine yapılması yeterlidir.

- Tebliğ Yapılabilecek Diğer Kişiler

Cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebligat, bu kuruluşlan idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Aynı şekilde tebligat yapılabilecek kişiler birden fazla ise, tebligat söz konusu kişilerden birine yapılabilir.

3.3.3. Tebliğ Usulleıi

Esas olarak tebliğler, posta ile tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ şeklinde yapılır.

- Posta Aracılığı ile Tebliğ

Vergiye ilişkin belgelerin tebliğinde kural olarak, posta aracılığı ile tebliğ yapılır. Posta ile tebliğde, tebliğ edilecek belge kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bilinen adrese gönderilen belgeler, posta idaresince teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Bilinen adreslerin neler olduğunu, VUK'nın 1O1.maddesi sekiz fıkra halinde saymıştır.

Tebliğin nasıl yapılabileceği ise, yine aynı Kanun'un 102. maddesinde belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırabilir. Memur aracılığı ile yapılan tebligatlarda da posta vasıtasıyla yapılacak tebligattaki hükümler uygulanır.

Muhatabın kabul etmesi durumunda, ilan yoluyla yapılan tebliğlerde ilan tarihinden itibaren bir ay içinde bizzat veya vekaleten müracaat edilmesi halinde ve vergi mükellefi ile uzlaşma olmaması durumunda, tebligat, posta yerine ilgili daire ve komisyonlarda yapılabilir.

- İlan Yoluyla Tebligat

Esas olarak ilan usulü ile tebliğ, adreslerin bilinmemesi halinde gidilen bir tebliğ usulüdür. VUK'nın 103. maddesi; muhatabın adresinin hiç bilinmemesi, muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması ve bu nedenle

n i'ritmi, olnn mektubun geri gelmesi, bnşkaca nedenlerdendolayı postu ile hli 'l ılınasına imkan bulunmnmnsı, ynbnncı Ulkclcrdc bulunanlnru tcbli),tpıhnasına imkan tanwmnsı hallerinde, ilan yoluyla tebliğ ynpılacuğını dll- 'nkmiştir.

3.3.4. Tebliğin içeriği Vc Şekli

Tehligatın içeriği, yani tebliğde hangi hususların yer alacağı ve tebliğin şekli.\ UK'nın 104. ve 105. maddelerinde ayrıntılı bir şekilde dUzenlenıniştir. :ıpılacak tebligatların ilgili maddelerde yer alan hususlara yer vermesi gerekir.

3.4. VERGİNİN TAHAKKUKU

3.4.1. Genel Olarak Tahakkuk

Vergiyi doğuran olay ortaya çıktıktan ve buna bağlı olarak tarh işlemi yapılarak işlem tebliğ edildikten sonra, tahakkuk aşaması ile ilgili işlemler başlaınış olur. VUK'nın 22. maddesi tahakkuku, "Tarh ve tebliğ edilen bir verginin, ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.", şeklinde tanımlamıştır.

Verginin tebliğ edilmesiyle vergi borcu ödenmesi zorunlu hale gelmiş olmamaktadır. Verginin ödenmesinin zorunlu hale gelebilmesi için başka bazı hususların da gerçekleşmiş olması gerekir. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür:

Mükellef, ya kendisine tebliğ edilen vergiyi kabullenerek ödeme yolunu tercih eder ya da bunu süresinde dava konusu yapar. Dava etmeyerek dava süresini geçirirse, sürenin bitiminde herhangi bir işleme gerek kalmaksızın vergi kendiliğinden tahakkuk eder.

Mükellef ikinci yolu seçerek, vergi davası açma yoluna gidebilir. Esasında vergi yargısı konusu ilerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ancak burada konumuzu anlatabilmek için vergi yargısı ile ilgili şu kısa bilgileri vermekte yarar bulunmaktadır. Mevzuatımıza göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi, tebligattan itibaren 30 gündür. Vergi mahkemesinde dava açılması, tarh ve tebliğ edilen vergilerin tahsilini durdurur. İstinaf ya da temyiz yoluna başvurulmuş olması, yürütmeyi durdurma kararı verilmedikçe, yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz.

6545 sayılı Kanun ile getirilmiş olan değişiklikten önce; bir tarafta ilk derece mahkemeleri ile diğer tarafta bölge idare mahkemeleri ile Danıştay olmak üzere iki dereceli bir yapı söz konusuydu. Böge İdare Mahkemeleri ile Danıştay itiraz ve temyiz mercii olarak üst yargı organı sıfatıyla hizmet vermekteydi. Buna göre, vergi mahkemelerinin tek hakimle aldığı kararlara karşı, 30

gün içinde bölge idare mahkemelerine itiraz etmek mUnıkün olup, vergi mah. kemelerinin kurul halinde verilen knrnrlnrına karşı ise, 60 gün içinde temyiz ◆luyl3 Danıştay'da dava açılabilmekteydi.

6545 sayılı Kanun ile getirilmiş olan değişiklikten sonra; ilk derecemah. kemesi olarak \'ergi mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı kararların kunıı h3linde veya tek hakimle verilmiş olmasından bağımsız olarak doğrudan tcın. yize baş\'unna imkanı ortadan kaldırılmıştır. Artık vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'da temyiz başvurusunda bulunabilmek için ilk olarak kararı veren vergi mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulması gerekmektedir. Bir başka de. yişle, itiraz yolu kaldırılmıştır ve bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmıştır. 6545 sayılı Kanun'da vergi mahkemelerinin hangi kararlarına kaşrı istinaf başvurusunda bulunabileceği ve istinaf incelemesi sonu. cunda hangi kararların temyize konu olabileceği belirlenmiştir. Bu kapsamda 5 bin TL'yi geçmeyen vergi uyuşmazlıklarında vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kesindir ve bu kararlara karşı temyiz ya da istinaf başvurusu yapılan1amaktadır. Eğer uyuşmazlığın değeri 5 bin ile 100 bin TL arasında ise, bu uyuşmazlıklar vergi mahkemesinde karara bağlandıktan sonra bölge idare mahkemeleri nezdinde istinaf incelemesine konu olabilecektir ve bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu karar kesindir, başka bir ifade ile temyiz yolu kapalıdır. Değeri 100 bin TL ve üzerinde olan uyuşmazlıklar açısından vergi mahkemesinin kararı bölge idare mahkemesine götürüldükten sonra temyize konu olabilecektir.

Bu açıklamalar ışında ışığında mükellefin kendisine tebliğ edilen vergiyi ödemeyip dava açmış olması haline başlayacak olan süreci özetmemek gerekirse;

Mükellef kendisine yapılan tarhiyatı kabul etmeyerek konuyu vergi yargısına götürmüş ise, tahakkuk, vergi mahkemesinin kararına kadar ertelenir. Vergi mahkemesinin kararını iki şekilde düşünmek gerekir. Birincisi, kararın mükellef lehine olması halidir. Bu durumda tarhiyat ortadan kalkar. İkincisi ise, kararın mükellef aleyhine olması durumudur. Bu durumda mükellef, ya kararı benimser ya da Kanun'da dava konusunun değeri ile ilgili öngörülen limitleri aşması halinde bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf başvurusunda bulunabilir. Mükellefin vergi mahkemesi kararını kabullenmesi durumunda, vergi tahakkuk etmiş olur. Verginin istinaf yoluyla bölge idare mahkemesine götürülmesi verginin tahakkuk etmesini ve ödenmesini engellemez. Ancak yürütmeyi durdurma kararı alınmışsa, uyuşmazlık sonuçlanıncaya kadar vergi tahsil edilemez. Bölge idare mahkemesinin kararı mükellef lehine ise ve vergi daha önce ödenmiş bulunuyorsa, verginin iadesi yoluna gidilir. Karar mükellefin aleyhine ise ve dava konusunun değeri 5 bin TL ile 100 bin TL aralığında

1.., t ◆lg id,,1 mahkemesinin kararı kesindir, vergi olncuğı daha önce ödenn \. 11◆◆◆t, hsil c-dilir. Daha ön ·e öd◆nmişse, iade edilir. Eğer davn konusunun , 1.:N"I l 00 bin TL'nin il1crinde i eve verilmiş olan knrar mükellefin aleyhine 1,.:-- I nı;ta◆' ia temyiz yoluna başvurulabilir. Danıştuy, bölge idare mahken _inin ararım hukuka uygun bulursa onama kararı verir bu durumda ınü- n f◆e- r daha önceden ödeme yapmamış ise vergi tahsil edilir. Danıştay 'r lx'\l◆idare mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulursa bozma kararı ":rir, u"durumda da mükellef eğer ödeme yapmış ise verginin iadesi yoluna fi ilir. D)ğal olarak ilk derece vergi mahkemesinin veya bölge idare mahken sinin kararını benimsemeyen vergi idaresi de, mükellef gibi aynı yollara ◆,'Ural ilir.

3.4.2. Tahakkuk Şekilleri

3.4.2.1. Beyaıı Üzeriıe Tarlı Edileıı Vergileriıı Tahakkuku

Beyan üzerine alınan vergiler, tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir. Buna göre Yergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi düzenlenir Ye bunun bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine getiren kişiye verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Vergi beyannamesini vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen fişi almaması, verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişi posta ile mükellefe gönderilir.

Vergi sistemimizde; gelir, kw-umlar, katma değer, veraset ve intikal ve emlak vergileri, esas olarak beyan üzerine tarh edilen vergilerdir.

Emlak ve veraset ve intikal vergisinin tahakkuku, diğer beyana dayanan vergilerin tahakkukundan biraz farklıdır.

İlke olarak mükellef, beyanını vergi yargısına götüremez. Ancak bu kuralın istisnası, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir. İhtirazi kayıtla beyanname verme ifadesi, mükellefin beyanname verdiği sırada tereddüt duyduğu konularda kendisinde var olan tereddütlerini belirterek beyanda bulunması anlamına gelir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, tahakkuka engel teşkil etmez. Ancak konu dava konusu yapılır ve yürütmenin durdurulması kararı alınabilirse, verginin tahsili durur.

3.4.2.2. İkmalen ve Re'sen Tarh Edilen Vergilerin Tahakkuku

Yukarıda ikmalen ve re'sen tarh konusuna değinilmiş bulunulmaktadır. İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler de, tahakkuk etmek için tabii ki mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ edilen verginin nasıl ve ne zaman tahakkuk edeceği, verginin tahakkuku ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalara göre gerçekleşecektir. Yani, ikmalen ve re' sen verginin tarhı halinde, tarhiyatların dava konusu yapılmaması ya da yapılmasına göre verginin tahakkuku, biraz

önce yapılan genel açıklamalara göre gerçekleşmiş olacaktır. Bu bakımdan burada konunun tekrar ayrıntısına girmeye gerek bulunmamaktadır.

3.4.2.3. Talıakkıukı Ta/ısile Bağlı Vergilerin Tahakkuku

VUK'nın 24. maddesi tahakkuku tahsile bağlı vergilerle ilgili olarak, --·Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili, tahakkuku da içine alır.", demektedir. Damga vergisinde basılı damga kullanma veya makbuz verme halleri, bu tür tahakkuklara örnek olarak gösterilebilir.

3.5. VERGİ ALACAĞININ ORTADAN KALMASI

Vergi alacağı, ödeme, zamanaşımı, takas, terkin ve vergi hatalarının düzeltilmesi hallerinde ortadan kalkar. Vergi idaresi için vergi alacağı ve mükellef için vergi borcu geniş olarak yorumlandığı takdirde, yani bu kavram içine vergi cezalarının da dahil olduğu düşünüldüğünde, uzlaşma, cezalarda indirim, ölüm, pişmanlık ve ıslah ve af yolu ile de vergi alacağı ortadan kalkar. İleride vergi cezalarının ortadan kalkması konularını anlatırken belirtilecek olan vergi cezalarının ortadan kalkma nedenleri, ilgili bölümde yeteri kadarı ile ele alınacaktır. Bu bakımdan burada, VUK'nın vergi alacağının ortadan kalkması ile ilgili 11O ve 126. maddeleri arasında yer almış olan ödeme, zamanaşımı, takas, terkin ve vergi hatalarının düzeltilmesi konuları ele alınacak ve bu konulara kitabın kapsamının imkan tanıdığı ölçüde değinilmeye çalışılacaktır.

3.5.1. Ödeme

Ödeme, alacak ve borç ilişkisinin en tabii ortadan kalma şeklidir. Bir borç ve alacak ilişkisi doğurması nedeniyle vergi, ödeme ile oradan kalkar. VUK'nın 23. maddesi ödeme konusunu vergi alacaklısı açısından ele almış ve madde başlığında tahsil kelimesini kullanmıştır. Adı geçen madde tahsili, "Verginin tahsili, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir." şeklinde tanımlamıştır.

Kanun'un 23. maddesinde yer alan bu genel hükümden sonra VUK'nın 11O, 111 ve 112. maddeleri bu konuyu tekrar ele alarak, verginin ödeneceği daireyi ve verginin ödeme zamanlarını ayrıntılı olarak hükme bağlamıştır.Nasıl ki genel anlamda borçlunun ödeme mükellefiyetinin doğması için borcun muaccel olması gerekiyorsa, vergi borcunun da ödenmesi için bunun muaccel olması gerekir. Yani mükellefin borcunu ödeme mecburiyetinin doğması ve vergi alacaklısının da vergiyi isteyebilme hakkının ortaya çıkmış olması gerekir. Bu nedenle mükellef bakımından borcun muaccel olması, borcun tahakkukundan sonra gerçekleşir.

: : /./. Ödeme l'eri

\,'lK·nm 11O. maddesi ödem►yerini düzcnleınişlir. Bu maddede ödeme , ri. mi\ dkfin bağlı olduğu vergi dairesi ol:.u·ak belirlenmiştir. Tabii ki bu- t ifa-d edilen vergi dairesi. mükellefin esas olnrak muhatabı olmakla ve :,ı ,lar.lk.\ rginin de söz konusu daireye ödenmesi gerekmektedir. Ancak , , tun k.0►ı ıcu." H\kellef vergi borcunu vergi dairesinin bulunduğu belediye : nırl.mnm dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir." düzenlemesine maddede ►:--n nn k suretiyle. mükelleflere ödemelerinde kolaylık sağlamak istemiştir. \ ü iletin bağlı olduğu vergi dairesinin dışındaki herhangi bir vergi dairesine , "rgtnin yatırılması halinde, işin gereği olarak ödemenin hangi vergi dairesi : bına yatırıldığının bildirilmesi gerekir.

3.5.1.2. Genel Ödeme Zamanları

Yukarıda vergi borcunun ödeıunesi için onun muaccel hale gelmesi gerekti;ine Ye bunun da verginin tahakkuku ile gerçekleşmiş olacağına değinmiştik. An►ak. verginin tahakkuk etmesi ile ödemenin aynı anda yapılmış olması mümkün değildir. Bu bakımdan kanun koyucu, her vergi kanununda o vergi ile ilgili ödeme süreleri tespit etmiş ve ayrıca VUK'nın 111. maddesinde de bu konuda genel bir hüküm getirmiştir. Buna göre adı geçen maddenin birinci fıkrasında, ·'Vergi, kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir." demiş ve ödeme süresinin son gününün vade tarihi olacağını belirtmiştir.

Öte yandan, Kanun'da mükellefe bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Kanun'un 15. maddesinde ölün1 halinde ve 17. maddesinde de mükellefin zor durumda olması halinde vadenin uzayabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca Kanun'un 342. maddesi, veraset ve intikal vergisinde süre uzatılmasına ilişkin hüküm getirmiştir. Buna göre sürelerin uzaması halinde vade, sürenin bittiği son gün olarak belirlenmiştir.

Beyana dayanan vergilerde beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi, tahakkuk işleminin bitmesini beklemeksizin vadesinde ödeneciği belirtilmiştir.

Bazı durumlarda da ödeme sürelerinin uzatılmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Kanun'un bu konudaki dayanağı,"500 den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye Maliye Bakanı yetkilidir." diyen, Kanun'un 111. maddesinin son fıkrasıdır.

3.5.1.3. Özel Ödeme Zamanları

VUK, belirlenmiş olan bu genel ödeme zamanlarından sonra 112. maddesiyle de özel ödeme zamanlarını belirlenmiştir. Bu hükme göre;

- lkmal?n. re'sen ve idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarındanönce tahakkuk etmişse, taksit zamanları içinde ödenir. Tarh edilen vergiler tak?it ürekri kısmen Yeyn tanrnıncn geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş tak. sitlerin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir.

- Ülkeyi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren duruınlar dolayısıyla tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Va. desi bu sürelerden sonra gelen vergilerin ödenmesi de aynı zamanda yapılır.

Ülkeyi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyeti kalkanların ikınalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir. Ancak buradaki süreler, AATUHK. gereğince teminat gösterildiği takdirde, ödemeler vergi kanununda belli edilmiş olan taksit zamanına kadar, taksit süresi geçmiş ise ödeme yapılması üç ay uzatılır.

- Vergi mahkemesine dava açılması dolayısıyla 2577 sayılı İYUK'ya göre)Ürütmenin dunnası halinde, tahsili dunnuş olan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına dayanarak hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay için? öqenir. Uyuşmazlığın bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a götüıülmesi ve brt yargı kuruluşlarının da yürütmeyi durdurma kararı vermeleri halinde, ödeme sürelerinin mahkeme sonuçlanıncaya kadar uzayacağı tabiidir.

Bunlar dışında vergi kanunlarında değişik ödeme süreleri tespit edilmiştir. TBK'ya göre taraflar ödeme sürelerini tespit etmede bağımsız olmalarına rağmen, vergi hukukunda taraflara böyle bir özgürlük verilmemiştir. Bunun içinde mükellefler, gerek belirtilen hükümler, gerek vergi kanunlarında özel olarak yer almış hükümler doğrultusunda vergi borcunu ödemekle yükümlüdür.

3.5.1.4. Gecikme Faizi

Zamanında ödenmeyen vergi borcu için gecikme faizi ve gecikme zammı uygulanır. Gecikme zammı, tahakkuk etmiş ve ödenebilir hale geldiği halde vadesinde ödenmemiş olan vergi ve diğer kamu alacaklarına uygulanır. Gecikme zammı düzenlemesi, 6183 sayılı AATUHK'da hüküm altına alınmıştır. Gecikme zammı konusu kitabın vergi icra hukuku kısmında ele alınacağından, bu kısımda sadece gecikme faizi konusuna değinilecektir.

VUK'nın 112. maddesinin 3. bendine göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler hakkında gecikme faizinin hesabı, bunların dava konusu yapılıp yapılmamalarına göre değişik olarak düzenlenmiştir:

- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerde gecikme faizi, kendi vergi kanunlarında belirlenmiş ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin nonnal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için uygulanır.

- U1lnş1lan vergilerde gecikme foizi, uzlaşılan vergi miktarına yine bu rs sbr içinde belirlenen tarihten itibmcn uzluşmn tutnnnğının imzalandığı tarih kadar geçen süre için uygulanır.

- DaYa konusu yapılmış vergilerin ödeme yapılmamış olan kısmı için gcôkıne faizi, kendi vergi kmrnnlarında belirtilen ve tarhiyutın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı kararının tebliğine kadar geçen süre için uygulanır.

K:mun'da belirlenmiş olan bu süreler için, 6 I83 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır ve gecikme faizi de a►111süreler içinde ödenir.

- Bunların dışında VUK'nın 112. maddesinin 5. bendinde de "ihtirazi ka-)ıtla beyan edilip ödendikten sonra, yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için..." gecikme faizi hesap edileceği belirlemniştir. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerin verilmesi sırasında verginin de ödenmesi gerekir. Vergi ödendikten sonra konunun vergi mahkemesine götürülüp mükellefin yargıda haklı çıkması halinde, kendisinden daha önce alınan vergi iade konusu yapılır. Ancak vergi dairesinin kararı, şartları gerçekleşmişse istinaf veya temyiz yoluna başvurulması ve bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ın bu kez vergi idaresi lehine karar vermesi halinde, iade edilmiş olan verginin mükelleften tekrar tahsili gerekir. İşte yukarıda verilen hüküm, açıklaması yapılan bu konuyu düzenlemekte ve buna göre gecikme faizinin hangi süreler için alınacağını hükme bağlamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere söz konusu tarihlerden sonra artık vergi ödenecek hale gelmiş olacağından, belirtilmiş olan tarihlerden itibaren uygulanacak olan zam artık gecikme faizi olmayacak ve ödenmeyen bu tür vergi borçları için gecikme zammı uygulanacaktır.

3.5.1.5. İade Faizi

Kanun bir yandan vergi borcunu zamanında ödemeyenler hakkında gecikme faizini düzenlerken, vergi dairesinden alacaklı olanlar için de iade faizi denilebilecek bir hüküm getirmiştir.

Kanun 112. maddenin 5. bendinde, "Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamam-!andığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için..." faiz ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

3.5.2. Zamanaşımı

3.5.2./. Gt•uel Olarak Zamaıaş11111 ile İlgili Bilgiler

Zaınanaşıını hem özel hukukta hem kamu hukukunda uygulama alanı bu. 13n hukuki bir müc·sesedir. Özel hukukta zamanaşımı (düşürücü zarnanaşıını) es:ıs itibariyle belli bir sürenin geçmesini ve o süre içinde alacaklının alacağını elde etmek hu·u unda hareketsiz kalması nedeniyle borçlunun ifadan kaçınma hakkına sahip olma mı ifade eder.

Kazandırıcı zaınanaşımında ise belli bir sürenin geçmesiyle bir kimsenin :ı:ıii hak kazanması söz konusu olur. Kazandırıcı zamanaşımı Eşya Huku. kunda incelenen bir kurumdur. Borçlar Kanunu'nun Borç ve Borç İlişkilerinin Sona Emıesi, Zamanaşımı adlı Üçüncü Bölümünün İkinci Ayrımında düzenlenen kurum ise düşürücü zamanaşıınıdır. Düşürücü zamanaşımı ise, kanunda belli edilen sürenin geçmesiyle alacaklının dava yolu ile alacağını alma hakkı bir bakıma ortadan kaldımıaktır. Burada bir bakıma ifadesini kullanmaktan amaç, zamanaşımına uğrayan bir alacağın dava konusu yapılması halinde ve borçlunun da yargılama sırasında borcun zamanaşımına uğramış olduğunu defi yolu ileri sünnesi halinde, mahkeme tarafından alacaklı lehine karar verilemeyeceğini ifade etmek içindir. Bu halde zamanaşımı defi kullanılmaz ise, o takdirde hakim borcun ödenmesi doğrultusunda karar verir. Borçlunun kendi rızası ile zamanaşımına uğramış olan bir borcu ödemesi de aynı sonucu doğurur. Diğer bir anlatımla bu durumda borçlu, yapmış olduğu ödemeyi zamanaşımı iddiasını ileri sürerek tekrar geri alamaz. Yani düşürücü zamanaşımında borç tamamen ortadan kalkmamakta ve eksik bir borç halinde gelmektedir.

Kamu hukukunda zamanaşımı nitelik itibariyle daha farklıdır. Bu hukuk alanında zamanaşımı hakim tarafından re'sen dikkate alınmakta ve talep hakkını tamamen ortadan kaldınnaktadır.

Teorik olarak hukukta zamanaşımının lehinde ve aleyhinde çok şey söylenmiştir. Ge11eI anlamda zamanaşımının lehinde ve aleyhinde ileri sürülmüş olan görüşleri vergi hukuku alanına kaydırdığımızda şunları söyleyebiliriz:

Zamanaşımının lehinde olarak;

- Zamanaşımının kabul edilmemesi halinde, vergi mükelleflerini uzun süre vergi borcu ödeme baskısı altında bırakarak onların serbest hareket etme imkanını ortadan kaldıracağı ve yapmaları gereken yatırımları yapmaktan alıkoyabileceği,
- Zamanaşımına yer verilmemesi durumunda defter ve belgeleri uzun süre saklama zorluğu nedeniyle belirli bir zamandan sonra mükelleflerin haklarını ispatlamada zorluklarla karşı karşıya bırakılabileceği,
- Böyle bir müesseseye vergi hukuku alanında yer verilmesiyle, vergi ida·resi ve vergi yargısının daha süratli çaHşmasının sağlanabileceği,

gibi nedenler ileri sürülmüştür.

Z.. mamışunımn aleyhinde olan görüşler de vardır. Bu görüşlerin e o. ı, , ..'.1 şitlik ilk sinin zedeleneceği yönilnde olmuştur. Yani, zaman geçme-

, -g_i l rcunu ödeme milkelletiyetinden kurtulun kişinin, vergisini za-n nmd l \'e tnm olurak ödeyenlere göre. daha avantajlı hale geleceği şekinde iri diad.. bulunulmuştur.

Ancak unu nığmen zamanaşıını konusu vergi hukukunda çok geniş bir uy-

ama alam bulmuştur. VUK·11111 113 ve 114. maddesinde tarh zamanaşımı, ;ine u Kanun·un 374. maddesinde ceza kesme zamanaşıını ve AATUHK.'nın ·1 - l03 \ l 04. maddelerinde de tahsil zamanaşıını konuları dilzenlenmiştir. Öte taraftan Yergi kanunlarının kendi içinde de zamanaşımına ilişkin özel hü-

imler bulurunak.'1adır. EVK'nın 40. maddesindeki emlak vergisiyle ilgili olan zamansşımı düzenlemesini, buna örnek olarak gösterilebiliriz.

Ceza kesmede zamanaşımı ve tahsil zan1anaşıını konuları ileride ilgili bölümlerde ele alınacağından, bu kısımda sadece tarh zamanaşımı ele alınacaktır.

3.5.2.2. Tarlı Zamaııaşımı

Kavram olarak VUK'nın 113 ve 114. maddelerinde düzenlenmiş olan zamanaşımı hakkında bazı yazarlar tarh zamanaşıını ifadesini kullanmakta ve bazı yazarlar da bu düzenlemeleri tahakkuk zamanaşımı olarak adlandım1aktadır. Sözü edilen maddelerde bu zamanaşımının tarh zamanaşımı mı yoksa tahakk'llk zamanaşımı mı olarak adlandırılacağına ilişkin olarak bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, Kanun'un mücbir sebeple ilgili 15 maddesinde, tarh zamanaşımı kavramına yer verilmiştir. Öte yandan, VUK'nın 114. maddenin birinci fıkrasında da, "...tarh ve tebliğ edilmeyen..." ifadesi mevcuttur. Kanun ko)UCU bu hükümle idareden, biran önce tarh ve tebliğ işlemlerinin gerçekleştirmesini istemektedir. Burada zamanaşımına yer verilmesinin esas nedeninin, idarenin tebligat dahil vergilendirme işlerini süresinde yaparak savsaklamaması olduğu dikkate alındığında, bu zamanaşımını tarh zamanaşımı şeklinde ifade etmenin daha doğru olacağını düşünmekteyiz.

VUK'nın 113. maddesinin birinci fıkrası zamanaşımını, "Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır." şeklinde ifade ettikten sonra, onu izleyen fıkrada da "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." hükmüne yer vermiştir.

Yukarıda zamanaşımının hukuki niteliğinden söz ederken, özel hukuktaki zamanaşımı ile kamu hukukundaki zamanaşımı arasında önemli fark olduğuna değinmiş ve bu iki hukuk dalı arasında var olan nitelik farklılıklarını belirtmeye çalışmıştık. Vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması nedeniyle, bu hukuk dalında yer alan zamanaşımının da aynı hukuki niteliğe sahip

la ağı ifade edilmektedir. Yani vergi hukukunda da zamanaşıını, vergi ala. cağını kalkmasına neden olacnktır.

ncuk bu konu \'ergi hukukçuları arasında tartışma konusu olmuştur.Bir kı ım hukukçular vergi hukukundaki zaınanaşımının kamu hukukundakiza. manaşımı ile aynı sonuçları doğuracağını iddia ederlerken, bir kısım hukuk. çular da Yergi hukukundaki zamanaşımını hak düşürücü süreden zayıf ve öıeı hukuk.rtaki zamanaşımından (düşürücü zamanaşınıı) daha kuvvetli olduğunu ortaya koymaya çalışmıştır. Yani bu kişiler, zamanaşımına uğramış olan ver. gile◆in isteğe bağlı olarak ödenmesi halinde geri alınamayacağını ifade etmiştir. Ikinci görüşte olanlar savunmalarını, AATUHK 'nın 102. maddesindeki "Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur." hükmüne dayandırmak istemiştir. VUK'nın sistematiğine bakıldığında, Ka. nun·un zamanaşımını düzenleyen 113. maddesinin, "Vergi Alacağının Kalkması" başlığını taşıyan Altıncı Kısım içinde yer aldığı görülmektedir. VUK'nın 3. maddesinde vergi kanunlarının nasıl yorumlanması gerektiğine değinilmiş ve maddede de "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısı içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önüne alınarak uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Adı geçen maddede kanunun sistematiğinin de yorum yaparken göz önüne alınması gerektiğinin belirtildiği ve 113. maddenin yer aldığı Altıncı Kısmın başlığının da "Vergi Alacağının Kalkması" şeklinde düzenlendiği göz önüne alındığında, tarh zamanaşımının vergi alacağını tamamen kaldırması gerektiğini söyleyebiliriz. Kaldı ki, Kanun'un 113. maddesinde zamanaşımının, vergi alacağını kaldıracağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu yoruma göre AATUHK'nın 102 maddesindeki mükellefin rızaen yapacağı ödeme kabul olunur hükmünü, sadece tahsil zamanaşımı hakkında uygulamanın doğru olacağını ifade etmek mümkündür. Bu bakımdan vergi hukukundaki tarh zamanaşımını da hak düşürücü süreler gibi kabul etmek yerinde olacaktır.

3.5.2.3. Tarlı Zanıanaşınında Süreler ve Sürelerin Durması ile Kesilmesi

3.5.2.3.1. Tarh Zamanaşımı Süreleri

VUK'nın 114. maddesinde, "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." ifadesine yer verilmiş ve böylece tarh zamanaşımı süresi beş yıl olarak kabul edilmiştir.

Burada gözardı edilmeyecek husus, zamanaşımı süresinin başlama zamanıdır. Vergi hukukunda genellikle süreler ertesi takvim yılının başından itiba-

n ?hr.•?u ilke tarh zam::ıırnşımının başlnngıcındn da kabul edilerek, zo-
?ı ?m, hü?ihndc göri\ldUğU üzere vergiyi doğuran olayı izleyen yılın bi-n
'ı ?tlnünd n itibaren başlatılmaktadır.

S.S.2.3.2. Tarh Zamanaşımı Sürelerinin Durması

T)rik tarak zaın:maşıınmın aleyhinde söylenen birçok görüş olmasına
ra'? 'n. \RUl,1 - k -uçlunun veyn alacaklının yararı göz önilne alınarak zama-
şımı mü -- sesi hukuk sistemlerine dahil edilmiştir. Ancak bir yandan ala-
?? lının yararlarına hareket edilirken. karşı tarafın da yararının korunması ge-
. •-:: düşünülmi.iş Ye bunun sonucunda da zamanaşımı silresinin durması konu-
- ıns.·snunlarda yer Yerilmiştir.

Dsha önce işlemiş olan süreler saklı kalmak ve kanunen belirlenmiş olan
?ı- ?farın gerçekleşmesi şartıyla zan1anaşımı silrelerinin işlememesine, za-
mru1aşımmm dumrnsı denilmektedir. Demek ki zamanaşımı silrelerinin dur-
-ı için: sürelerin dum1ası hakkında kanunlarda hüküm olması ve daha önce
·- emiş olan sürelerin süre hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Oysa
ileride açıklanacağı üzere zan1anaşımının kesilmesi halinde, daha önce işlemiş
clan süreler sürelerin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Zamanaşımının dur-
ması ile kesilmesini birbirinden ayıran da budur.

\ ergi hukuk.'l.ll1da zamanaşımı süresinin durması bazı şartlara bağlanmış-
nr. Bunlardan biri, konunun takdir komisyonlarına götürülmesi ve diğeri de
mücbir sebep halinin varlığıdır.

3.5.2.3.2.1. Takdir Komisyonlarına Başvurulması

Takdir komisyonları, matrah ve servet takdirlerini yapmak üzere vergi dairelerine ve mükelleflere yardım etmek amacıyla kurulmuş olan kuruluşlardır. Takdir komisyonlarının görevleri VUK'nın 74. maddesinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Bu Kanun'un 377. maddesi de vergi dairesinin takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlara karşı dava açabileceğini hüküm aluna almıştır.

Bu hükümlere göre vergi dairesi, matrah tayini için takdir komisyonlarına başvurabilir ve takdir komisyonlarının tespit etmiş olduğu miktarları eksik gördüğü zaman da konuyu vergi mahkemesine götürebilir. VUK'nın 114. maddesinde, " ...vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder." hükmüne yer verilmiştir. Ancak, burada işlemeyen silre bir yıldan fazla olamaz. Demek ki, konunun idare tarafından takdir komisyonuna götürülmesi halinde, kanunda açık bir hüküm olması nedeniyle, takdir komisyonlarına başrurulmasından komisyon kararının vergi idaresine gönderilmesine kadar geçen süre içinde zamanaşımı süresi işlemeyecektir.

ocak, Yergi mahkemesine dava açılması halinde, yargı kuruluşlarında -=- en süre içinde zamanaşıım süresinin işleyip işlememesi tartışma konusu ❖3pıhnaktadır. Takdir komisyonlarında geçen sürenin zamanaşımını durdura. cağı hakkında açık bir hüküm olmasına rağmen, yargı kuruşlarında geçen sUrc içinde zamanaşımının durup durmayacağı hakkında kanunlarda açık bir hu. ❖üm olmaması böyle bir tartışmayı oıtaya çıkarmaktadır. Buna göre, vergi ıdarece tarh e tebliğ edildikten sonra mükellefin konuyu yargıya götünnesin. den veya takdir komisyonu kararlarına karşı idarenin dava açmasından itiba. ren, yargı organlarında geçen sürede zaınanaşımı söz konusu olmayacaktır. Çünkü bu durumlarda, idarenin vergilendinne işlemlerini savsaklaması gibi ortada bir durwn bulw1mamaktadır. Nitekim uygulama da bu yöndedir. Ancak bu boşluğun bir hükümle doldurulması yerinde olacaktır.

Vergilere ilişkin olan zamanaşımının durması konusunun vergi cezalan için de geçerli olacağını, VUK'nın 374. maddesinde mevcut olan "114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir." demek suretiyle belirlemiştir.

3.5.2.3.2.2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, kişinin elinde olmayan dış etkenlerle hukuken üzerine düşen görevlerin yerine getirilmesini önleyen hallerdir. Mücbir sebebin varlığı halinde böyle bir durumla karşı karşıya olan kişinin, hukuken korunması hukukun doğal sonucu olması gerekir. Olayların mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için, bunların bazı şartlar altında gerçekleşmiş olması gerekir.

Söz konusu olan şartlar:

- Ortada vergilendirmeyi engelleyen bir kuvvetin var olması,
- Vergilendirmeyi engelleyen kuvvetin kişinin iradesi dışında meydana gelmesi,
- Meydana gelmiş olan olayın, kişinin bilinç ve iradesi içinde olmaması,

dır.

Mücbir sebep müessesesine hemen hemen bütün hukuk dallarında yer verilmiştir. Vergi kanunlarının birkaç yerinde mücbir sebep konusuna yer verildiği gibi, esas olarak mücbir sebep konusu, VUK'nın 13. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması,

gibi sebepler, maddede mücbir sebep halleri olarak sayılmıştır.

K nun·un daha. onrnki maddelerinden 15. maddesinde,"13. maddede ya-
nlı _l'\)Cpkrdcn herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkın-
◆\ a kadar ◆urclcr işlemez. Bu takdirde tarh znın::ınnşımı işlemeyen süreler
k.adnr uz·u-." düzenlemesi yer nlmuktndır.

Kanun\ın ifadesine bakıldığında mücbir sebeplerin varlığı halinde zaınanınşnnınının

Bu gibi afetler .\ilzünden:

- \'arhklarmm en az üçte birini kaybeden mi.lkclleflcrin bu afetlerin ı.arar Yerdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi eczaları,
- Ürünlerinin en :ız üçte birini kaybeden mOkcl lcflcrin, afete ımıruz kalan amzi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanlarına tesadüf eden yıb ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

faliye Bakanlığınca zararla orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunur.

3.5.4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergilendiıine işlemleri sırasında gerek mükellef ve gerek idare tarafından bazı hataların yapılması mümkündür. Vergi hataları mükellefler tarafından ya. pılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Yapılmış olan vergi hatalarını iki yönlü düşünmek gerekir. Bunlardan birincisi, mevzuatın olaya uygulanması sırasmda hukuki kuralların yorumundan doğan hatalardır. Bu tür hataların sağlıklı sonuca ulaştırılması yargı yolu ile olur. Diğer tür hatalar ise, olaya yorum sonucu uygulanacak hukuki hükümler dışında kalan ve uygulamadan kaynaklanan hatalardır. Bu tür hataların düzeltilmesi yorum hataları kadar zor değildir.

Bu bakımdan ülkelerin vergi kanunlarına bakıldığında, verginin biran önce tahsil edilerek devlete gelir sağlamak, mükellef ve vergi idaı:esini dava yükünden kurtarmak ve vergi yargısının yükünü hafifletmek gibi düşüncelerle, sözü edilen ikinci tür hataların idari kademelerde çözülmesi esaslarının getirildiği görülmektedir.

Bizim hukuk sistemimizde de bu tür vergi hatalarının vergi yargısına götürülmeden vergi idaresi tarafından çözümlenebilmesi konusunda bazı hükümler getirildiği görülmektedir. VUK'nın 116 ile 126. maddeleri arasında vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

3.5.4.1. Vergi Hatası Kavramı

VUK'nın 116. maddesinde vergi hatası, "Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanıma bakıldığında vergi hatalarının hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklinde iki kısma ayrıldığı görülmektedir.

3.5.4.1.1. Hesap Hataları

Kanun'un 117. maddesinde hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç alt kısma ayrılmıştır.

_,,.lfr ?lı Hataları

,1.tl,lh h,,talan, ergilendinne ile ilgili beyanname, tekalif (vergi) cetveli , . , t, r\,u·ds matraha ait rnkamlurın veya indirimlerin eksik veya fazla gösterih"i; , ?ya he'aplanmış olmusıdır. MUkellefler tarafından verilmiş olan be-,.,nnmll terde matraha ait bilgilerin eksik veya fazla toplamış olması, matrah ?taltm i in \'erilecek bir örnektir. Milkellefın beyannamesinde yararlanması ? "·en isti·na tutarlarını indirmemiş olması halinde de, matrahın fazla gösrilmi,; iması nedeniyle matrah hatası meydana gelmiş olur.

r rgi ,\fiktarında Hatalar

Vergi miktarında hatalar; vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması; malruplann yapılmamış veya yanlış yapılmış olması; beyanname, tekalif cet-' li ,-e k."ararlarda verginin eksik veya fazla gösterilmesi şeklinde yapılan hatslardır. Beyannamede matrahın doğru olarak hesaplanmış olmasına rağmen, matraha uygulanması gereken vergi oranlarının yanlışlıkla olması gereken or-anın üstünde veya altında uygulanması sonucu verginin eksik veya fazla hesaplanmış olması gibi. Vergi hesap edildikten sonra vergiye ilişkin olarak daha önce yapılmış olan vergi kesintilerinin, hesap edilen vergiden indirilmemesi halinde de ortaya vergi miktarında hata çıkar.

Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması veya istenmesi halinde, verginin mükerrer olması hali ortaya çıkar. Verilen bu tanıma göre ,erginin mükerrer olabilmesi için; vergilendirme döneminin, vergi matrahının ve verginin aynı olması gerekir. Örneğin, gelir vergisi beyannamesinin aslı ve suretlerinin ayrı ayrı verilerek verginin iki kez tahakkuk ettirilmesi gibi.

Görüldüğü üzere bu hatalar, ilk bakışta görülebilen ve herhangi bir yorumu gerektirmeyen türden hatalardır.

3.5.4.1.2. Vergilendirme Hataları

VUK'nın 118. maddesinde de vergilendirme hataları dört kısma ayrılarak her biri ayrı tanımlanmıştır.

Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi ve alınması halinde mükellefin şahsında hata meydan gelir. Gelir vergisi mükellefi olmayan bir kişiden isim benzerliği dolayısıyla vergi talep edilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

.\fiikdl(t►··11e Ham,

►tükellctiycttc hatn. nçık olarak vergi e tabi olmayan veya vergiden ınuar '- lan kimselerdı:n vergi istenilmesi ve a alınma ıdır. Bazı kişiler vergiye tabi değildir. Bazı kişiler de esa olarak vergi mükellefi sayıldıkları halde vergiden muaf tutulımı\ lnrdır. Yani vergiye hiç tabi olmamak ile vergiye tabi olup ver. giden muaf olmak aynı unlama gelmemektedir. İşte vergiye tabi olmayan veya Yergiden muaf olan kişilerden vergi istenilmesi ve alınması halinde, mükellc-tiy te hata rtaya çıkını\ olur. Bilindiği üzere kolektif şirket gelir veya kurum. lar Yergi i mükellefi değildir. Eğer bir kolektif şirketten kurumlar vergisi talep edilirse. mükellefiyete hata var demektir. Diğer yandan, belediyelere ait sular idaresi kurumlar ergisinden muaf tutulmuştur. Bu tür müesseselerden kurum. lar vergisi talep edilmesi mükellefiyette hata yapıldığını gösterir.

Vergi Konusunda Hata

Açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan gelir, ser. Yet. madde. kıymet, evrak ve işlemeler üzerinden vergi istenmesi veya alınması halinde verginin konusunda hata yapılmış olur. Bilindiği üzere her verginin bir konusu bulunur. Verginin konusu denildiğinde, üzerinden verginin alındığı şey akla gelir. Gelir, servet ve harcama gibi. Ancak, elde edilmiş olan her gelir verginin kapsamına dahil olmayabilir. Verginin kapsamına girmediği halde, kapsam içi gibi düşünülerek o geliri elde eden kişiden vergi istenilmesi halinde verginin konusunda hata ortaya çıkar. Veya aynı şekilde bazı gelirler verginin konusuna girdiği halde, kanunun başka bir maddesi ile istisnaya tabi tutulabilir. Birinci duruma örnek olarak, miras kalan bir gayrimenkulün satılmasından elde edilen gelirin vergilendirilmek istenmesini, ikinci duruma örnek olarak da istisnaya tabi olan mevduat faizlerinden vergi alma girişiminde buIunulmasını gösterebiliriz.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, alınan verginin ilgili bu-1unduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, basit usule tabi olmanın şartlarını yıl içinde kaybeden mükelleflerin yılbaşından itibaren vergilendirilmek istenilmesi ve bazı vergilerde uygulama alanı bulan geçici muafiyet dönemlerinin yanlış hesap edilmesi gibi.

3.5.4.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi hataları, mükellef tarafından ortaya çıkarılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da ortaya çıkarılabilir. Vergi idaresi tarafından hataların ortaya çıkarılması; ilgili memurun hatayı görmesi veya bulmasıyla, üst memurların

yapılan incelemeler sonucunda ortaya çıkarılmasıyla ve hata [illegible] yapılmasıyla olur (VUK. mad.119).

3.5.4.3. Düzeltme Talebi ve Re'sen Du[illegible]

Mükelleflerce tarafından vergi hatalarını [illegible] vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesi [illegible]. Düzeltme talepleri vergi dairesine [illegible] düzeltme taleplerinin posta ile gönderilmesi [illegible]

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi [illegible] işlemlerde vergi hataları bulunması halinde [illegible] konusu kararların kesinleşmiş olmalarına [illegible] talebinde bulunmak mümkündür. Ancak bu [illegible] ve düzeltmelerin yapılabilmesi için [illegible] tarafından bir karar verilmemiş olması [illegible] kararlar, hatalı işlemi de kapsadığı takdirde [illegible] yoluna gidilemeyeceği kuşkusuzdur (VUK. mad. 115).

İdarece ortaya çıkarılmış [illegible] mutlak vergi hataları re'sen düzeltilebilir. Vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi halinde mükelleflerin yargı yolunu bu işleme karşı Vergi mahkemelerinde dava açma hakları saklı tutulur (VUK. mad. 115).

3.5.4.4. Düzeltme Talepleri Üzerine Düzeltme

Vergi dairesinin düzelme ile ilgili serlerine kendi düşüncelerini de ekleyerek makamına [illegible] göndermesi halinde düzeltme makamı düzeltme talebini yerinde görürse takdirde, düzeltmenin yapılması kabul olunur, aksi halde düzeltme işlemi ilgili vergi dairesi müdürünce naylanır.

Yerinde görülen düzeltme fişi ile düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla Vergi aynı fişe dayanarak terkin edilir ve tahsil olunmuş ise mükellefe iade olunur. Düzeltme talebi kabul edilerek fazla tahsil edilmesi [illegible] mükellefe iadesine karar verilmesi halinde, mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde hakkı ortadan kalkar (VUK. mad. 120).

Talep yerinde görülmediği takdirde ret edilir ve durum mükellefe tebliğ edilir (VUK. mad. 123). Bu durumda mükellefin dava açma hakkı saklıdır.

3.5.4.5. Şikayet Yolu ile Başvuru

Vergi mahkemesine dava açma süresi olan otuz gün geçtikten sonra düzeltme talepleri ret olunanlar, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilir. Belediyelere ve il özel idarelerine ait vergilerde şikayet yolu ile başvuruda, ilgili belediye başkanlıkları ile valiliklere yapılır (VUK. mad. 124).

... ikayct y lu ile düzeltme talebi rt:t edilenlerin de, dava açına haklamm cv. 'unur.

T, rh zmnan:.ışunı üresi olan beş yıl dolduktan onra meydana çıkarılan Yergi hataları düzeltilemez. Ancak düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zmnanaşıını üre◆inin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatnnın ynp1ld1ğı,

- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- h1bamame ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sa◆ılı AATUHK'ya göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz (VUK. mad. 126). Demek ki, bu durumlarda beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi, bir süre daha uzamış olmaktadır.

DÖRDÜNCÜ KISIM
VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER

Barış sırasında vatana yapcrağmız hizmet,
savaş sırasmda vatan için ne yapacağmLZı
ortaya koyar.
GUSTAVE LE BON

ergi hukuku. diğer hukuk dallarına oranla daha kapsamlı ve şekilci bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku konusunda genel bilgiler verirken, bu hukuk dalının hukuk, maliye ve muhasebe gibi bilim dalları ile yakın ilişkisi olduğuna , sözü edilen bu bilim dallarına ait bazı kural ve usullerin vergi hukuku alanında da kullanılmasının gerekli bulunduğuna değinmiştik. Örneğin, sürelerin. hukuk ve değerleme ile amortismanların muhasebe dallarıyla yakın ilişkisi bulunmaktadır. Esasında bu konular, vergilendirme ile doğrudan ve dolaylı bir ilişki içerisindedir. Bu bakımdan dördüncü kısımda; süreler, değerleme ve amortismanlara bu bölümün konuları içinde yer verilmiştir.

4.1. SÜRELER

Genel olarak hukukta süreler, hakların ve yetkilerin kazanılması ve kaybedilınesi bakımından çok önemli hukuki düzenlemelerdir. Vergi hukukundaki sürelerin ise, bu hukuk alanının niteliği gereği diğer birçok hukuk dallarından çok daha önemli olduğu söylenebilir. Bu bakımdan, VUK'nın 14. ve 18. maddeleri arasında süreler özel olarak düzenlenmiştir. Bunun dışında da, vergi hukukunda sürelere ilişkin olarak bazı düzenlemelerin yer almış olduğu görülmektedir. Bu önemli ve kapsamlı bir konuyu anlaşılır bir şekilde ortaya koyabilmek için, önce süreleri sınıflandırmakta yarar bulunmaktadır.

4.1.1. Sürelerin Sınıflandırılması

Bir sınıflamaya göre süreler; kanuni süreler, idari süreler ve yargısal süreler şeklinde üç kısma ayrılır. Bu tür sınıflandırma, süreleri ortaya koyan kuruluşlar dikkate alınarak yapılan sınıflandırmadır. Diğer bir sınıflandırma türü de, sürelerin hukuki nitelikleri göz önüne alınmak suretiyle yapılan sınıflandırmadır. Bu yönden de süreler; hak düşürücü süreler, düzenleyici süreler, vergilendirme ödevlerine ilişkin süreler ve diğer süreler biçiminde kısımlara ayrılabilir.

4.1.1.1. Süreyi Koyan Kuruluşlar Bakımından Süreler

4.1.1.1.1. Kanuni Süreler

Kanuni süreler, kanunlarla belirlenmiş olan sürelerdir. Özel hukukta ve özellikle özel hukukun önemli dallarından biri olan borçlar hukukunda, taraf-

larmeşit huhınmasıve irade serbestisi bulunması dolayısıyla süreleri iradiola. rak tespit mümkün olabilmektedir. Kaldı ki, borçlar hukuk.uda da kanunis(l. relerin var olduğu görülmektedir. Ancak, kamu hukukunda ve kamu hukuku. mm d3ll:ırından birini meydana getiren vergi hukukunda, esas olan kanunisu. relerdir. İdari ve yargısal süreler istisnadır, denilebilir. Sürelerin taraflarca iradi olarak tespit edilmesi ise, mümkün değildir.

Nitekim, VUK'nın "Kanuni ve İdari Süreler" başlığını taşıyan 14. maddesinin ilk fıkrasında, "Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir." denildikten sonra, maddenin ikinci fıkrasında da "Kanunda açıkçaya. zıh olmayan hallerde on beş günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." denilmektedir. Bu düzenlemeden vergi hukukunda esas olanın kanuni süreler olduğu açık bir biçimde görülmektedir.

Vergi hukukunda kanuni sürelerin kural olmasının nedeni, verginin kanuna dayanarak alınmasından, yani verginin kanunilik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Burada belirtilmiş olan kanuna dayanması ifadesindeki kanun kavramını, geniş olarak anlamak gerekir. VUK., AATUHK., vergilere ilişkinolan kanunlar, İYUK. ve diğer kanunlarda vergilere ait olarak belirlenmiş olan süreler, kanuni sürelerdir. Kanuni süreler; gün, ay, yıl ve belirli bir tarih olarak tespit edilebilir. Kanuni sürelere örnek olarak; iş yeri açma, iş değiştirme, iş yerini kapatma, beyanname verme, dava açma, ödeme emirlerine itiraz etme ve zamanaşımı konularında kanunlarda beliıtilmiş olan süreleri gösterebiliriz.

4.1.1.1.2. İdari Süreler

Vergi hukuku alanı çok kapsamlı bir alandır. Bu bakımdan, kanunların yapılışı sırasında kanunlara süreler ile ilgili her türlü hükümlerin konulmasının mümkün olmayabileceği gibi, değişen şartlara göre idarece bazı sürelerin tespit edilmesinin daha yerinde olacağı da düşünülmektedir. Bu nedenle, süreler konusunda kanunlarda bazı boşluklar bulunabilir. İşte bunun için, sözü edilen türden mevcut olan boşlukları doldurmak üzere idareye yetki verilmesi, işin olması gereken yanını meydana getirmektedir.

Bu nedenle, VUK'nın yukarıda değinilmiş olan 14. maddesinin ikinci fıkrasında, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde on beş günden aşağı olmamak şartıyla süre tespit edebilmesi konusunda idareye yetki verilmiştir. Vergi beyannamesini kanuni veya ek süreler içinde vermekle beraber, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgileri göstermemiş olan mükelleflere, takdir komisyonu tarafından on beş günden az olmamak üzere süre verilerek mükellefler vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur." şeklindeki VUK'nın 30. maddesi hükmü, idari süreler için örnek olarak gösterilebilir.

ıl.t, 1, 1.3.)'nrgı,◆aı Siirt/er

\.' q◆i uyuş,rnvlıklorının çözUmti sırnsındn yargı kuruluşları tnrofındnn t sı,it \.'\iilmiş olan sürelere, ynrgısnl süreler denilir. Ynrgısnl sllrclcrc kamın- }, \\fa yer, ◆rilmcsindcki mnaç, idari süreler için belirtmiş olduğumuz gibidir. ·◆rg1lama süreci içinde iki tUr süre ile knrşılnşılır. Bunlardan biri, kanunun lir-lmiş olduğu sürelerdir. İkincisi ise, ynrgı kuruluşlarınca belirlenmiş olan sürel 'rdir. Buradaki ynrgısnl süreler kavramı ile ortaya konmak istenilen sU-1-cr. ikinci tür sürelerdir. Çünkü, dava açına suresi gibi kanun tarafından tespit edilmiş olan 'Üreler kanuni sUreler sınıfına girer. Yargısal sürelere örnek ,ıar.ıık da.....davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya, c-eY1lp vennesi için bir süre verilebilir." şeklindeki İYUK'nın 16. maddesinde ◆'r almış olan bu hükmü, gösterebiliriz.

-1.J.J.2. Hukuki Nitelikleri Bakıuımdaıı Siireler

4.1.1.2. 1. Hak Düşürücü Süreler

Hak düşürücü kavramından da anlaşılacağı üzere bu tür süreler, var olan bir hakkın ortadan kalkmasına neden olur. Hak düşürücü süreler, hem verginin mükellefi ve hem de vergi idaresi bakımından geçerlidir. Yani bu tür sürelere uyulmadığı takdirde, vergi ilişkisinin her iki tarafı için de hakkın düşmesi söz konusu olur.

Vergi hukuku alanında hak düşürücü sürelere yer verilmesinin nedeni, bumm kamu düzeni ile ilgili olmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, idarece salınan ikmalen vergi tarhiyatına karşı kanunda belli edilen süre içinde dava açılmamış olması halinde, mükellefin dava açma hakkının oıtadan kalması gibi. Yukarıda vergi alacağının ortadan kalkması sırasında belirtilen tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerinin geçmesi de, vergi hukukunda hak düşürücü sürelere örnek olarak gösterilebilir. Çünkü vergi yargı kuruluşları zamanaşımı sürelerinin geçip geçmediğini dava sırasında re'sen dikkate almak zorundadır. Tarh ve tahsil zamanaşımının, gerek VUK. gerekse AATUHK'da süreleri düzenleyen hükümlerden ayrı ve bağımsız olarak düzenlenmesinin nedeni, zamanaşımı müessesesinin öneminden kaynaklanmaktadır.

4.1.1.2.2. Düzenleyici Süreler

Düzenleyici süreler, belirli işlemlerin yapılması hakkında vergi idaresine veya vergi yargı kuruluşlarına tanınmış olan sürelerdir. Kanunlara düzenleyici sürelerin konulmasındaki amaç, vergilendirme işlemlerinin düzenli olarak yürütülmesini ve yargılama işlerinin süresi içinde sona erdirilmesini sağlamaktır. Bu tür düzenleyici süreler için, AATUHK'nın "Ödeme Emirlerine İtiraz" baş-

lığını tn,ıyan 5 . maddesindeki, ödeme emirlerine itiraz halinde **vergi mahke**me·inin bu dnvaları en geç yedi gün içinde karara bağlamak zorunda oldu
şeklindeki hükmünü, örnek olarak göstermek mümkündür.

4.1.1.2.3. Vergi Ödevlerine İlişkin Süreler

Yukarıda açıklandığı üzere vergi mükelleflerinin üzerine iki türlü mUkellefiyet düşmektedir. Bunlardan birisi, maddi mükellefiyet şeklinde ifade edilebilecek vergi ödeme yükümlülüğüdür. İkincisi ise, vergi hukukunda çok önemli olan şekli mükellefiyetlerin mükellefler tarafından yerine getirilmesidir. Daha önce mükellefin ödevleri konusuna değinirken bunları kısa bir biçimde anlatmaya çalışmıştık. Sözü edilen hem maddi ve hem de şekli mükellefiyetlerin yerine getirilmesi, genellikle sürelere bağlanmıştır. Bildirim ödevlerinin ve vergi ödeme yükümlülüklerinin kanunlarda tespit edilen süreler içinde yerine getirilmesi gibi. Vergi ödevlerinin kanunlarda belirlendiği gibi zamanında yerine getirilmemesi, mükellefe verilmiş olan bazı hakları ve daha sonra ileri sünnesi imkan dahilinde olan bazı savunmaları ortadan kaldınnaktadır. Bu bakımdan bu tür süreleri hak düşürücü süreler şeklinde kabul etmek gerekir.

4.1.1.2.4. Diğer Süreler

Vergi almanın karşılıksız olması ve verginin devletin egemenlik gücüne dayanarak alınması nedeniyle, vergi düzenlemeleri içerisinde mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmak istenmektedir. Bu kolaylıkların gerçekleşmesi de bazı şartlara ve sürelere bağlanmıştır. Bu tür sürelere vergi hukukçuları, müsamaha süreleri gibi adlar vennektedir. VUK'nın 376. maddesine dayanarak cezalarda indirim yoluna gidebilmek için, maddede düzenlenmiş olan süreler, bu tür sürelere örnek olarak gösterebilir.

Bunların dışında süreler, tespit edilmiş zaman dilimi ve zaman diliminin bitimine göre de sınıflandırılabilir. Yukarıda sözü edildiği gibi süreler; gün, hafta, ay, yıl veya zaman diliminin belirli kısmı olarak da tespit edilebilir.

4.1.2. Sürelerin Hesaplanması

Sürelerin gün, hafta veya ay ve sonu belli edilen bir zamana göre verilmiş olması hallerinde hesaplanma şekilleri bazı özellikler gösterir:

Sürenin gün olarak verilmesi: Süre gün olarak belli edilmişse, sürenin başladığı gün hesaba katılmaz ve süre son günün tatil saatinde biter. Buna göre, 1 Kasım 'da mükellefe tebligat yapılması suretiyle 2 Kasım'da başlayacak olan yedi günlük süre, 8 Kasım akşamı mesai saati bitiminde sona erecektir.

Sürenin hafta veya ay olarak belirlenmesi: Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin sonra erdiği ayda başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa,

süre t a) ın - n gününün tatil saatinde sona erer. HUkmc göre; 2 Kasım Salı
?inil başlayan bir ·üre, sürenin hatla ola.rnk verilmesi halinde 9 Kasım Salı
?ünü,?sürenin a,·olarak verilme i durumunda da 2 Aralık tarihi akşamı. mc-
?1i s.aati bitimind?sona erecektir. 31 Ocak'ta başlayan süre ise, Şubat ayının
: yeya *29* çekmesine göre değişerek o ayın son gilnil sona erecektir.

S nu belli edilen süreler: Sonu belli bir giln ile belirlenen sürelerde, süre) günün tatil saatinde sona erer. Eğer silrenin 31 Mart günü sona ereceği kanunda belli edilmişse. süre o tarihin mesai saati sonunda sona erer.

ürelerin hesaplanmasında resmi tatil günleri sürenin içindedir. Ancak, ·ürenin son günü resmi tatile rastlarsa, süre tatili izleyen ilk işgününün tatil S3atinde sona erer. Örneğin, yukarıda verilmiş olan örnekteki 31 Mart gününün Cumartesi gününe rastlaması halinde, süre 2 Nisan Pazartesi günü akşamında sona erecek demektir.

4.1.3. Sürelerin Uzaması

Vergi hul'l.lk'Uilda sürelerin uzamasına imkan tanıyan bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

4.1.3.1. Mücbir Sebep Halleriıde Sürelerin Uzaması

Yukarıda vergi alacağını ortadan kaldıran nedenler arasında sayılmış olan zamanaşırnı konusu ele alındığında, mücbir sebeplerin zamanaşırnı süresini uzattığına değinmiş ve bu bakımdan da vergi hukukunda yer alan mücbir sebep konusuna yeterince yer vermiştik. Bu bakımdan burada bu konuya, sadece hatırlatılması amacıyla kısaca değinilecektir.

Hatırlanacağı üzere VUK'nın 13. maddesinde mücbir sebebi doğuran nedenler belirtilmiştir. Kanun'un 15. maddesinde de "13. maddede yazılı sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu süreler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez." denilmiştir. Demek ki, bu ve bunun gibi sebeplerin mevcut olması ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak tespit sınırları içinde bulunması halinde, mücbir sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin durması devam edecektir.

4.1.3.2. Ölüm Halinde Süreleri11 Uzaması

Vergi hukuku alanında mükellefe bazı kolaylıkların sağlanması, vergilendirmede uyulması gereken ilkelerden biridir. Bu düşünceyle VUK'nın 16. maddesinde, "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolaysıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme ödevlerine üç ay eklenir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu genel hüküm dışında ölüm halinde varislere bazı kolaylıklar sağlayan hükümler de bulunmaktadır. AATUHK'nın 50. maddesinde yer almış olan,

ölüm halinde takibin Uç gün geri bırakılacağına ilişkin hükl\m örnek olarak gösterilebilir.

4. J.3.3. Zor l)ıırıımla Olma Haliıule Süre/eriı Uzaması

Zor durumda olmnsı nedeniyle vergi işlemlerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni silrcnin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilebilir.

Bu sürenin verilebilmesi için; süre isteyen sürenin bitmesinden önce yazı ile süre talebinde bulunmalıdır, istemde gösterilen mazeret, süre verecek ma. kam tarafından kabul edilebilir görülmelidir ve sürenin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir (VUK. mad. 17).

Bu hükümden anlaşılacağı üzere, süre verilmesine neden olan zor durum kanunda tanımlanmamış ve bunun belirlenme yetkisi Maliye Bakanlığına bırakınıştır.

4.2. DEĞERLEME

Değerleme, özellikle gelir ve kurumlar vergileri gibi vergilerde vergi matrahının tespitinde çok önemli rol oynar. Gelir vergisinde bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Matrahın bu şekilde tespiti, kurumlar vergisi için de geçerlidir.

Öz sermeye, işletmelerin sahip olduğu değerlerler ile alacaklarının toplamından borçlarının düşülmesi ile elde edilir. Bir işletmenin öz sermayesini hesaplayabilmek için de, işletmenin sahip olduğu değerlerin belirli ölçüler içinde değerlendirilmesi gerekir.

Değerleme konusu VUK'nın Üçüncü Kitabında ele alınmış ve Kanun'un 258 ile 312. maddeleri arasında çok kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir.

Kanun' da değerleme hükümleri içerisinde değerleme esasları belirtildikten sonra, iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerleme ve servetleri değerleme konularına geniş bir biçimde yer verilmiştir.

Takdir edileceği üzere bu kadar kapsamlı düzenlemeleri, vergilerle ilgili olarak birçok konuya kendi içinde yer veren bu kitapta ayrıntılı olarak ele almak mümkün değildir. Değerleme konusunun kendisi ayrı bir çalışma konusu yapılabilecek kapsamdadır. Ancak, böyle önemli bir konuya bu kitabın kapsamı içinde yer vermemek de eksiklik olacaktır. Bu nedenle, kitabın bu kısmında değerleme konusu daha çok işletmeler dikkate alınarak özet olarak aktarılmaya çalışılacaktır. Yani burada iktisadi işletmelere dahil değerleme üzerinde durulacak ve servetleri değerleme anlatım kapsamı dışında bırakılacaktır.

2.1. Değerleme Ölçüleri

Değerleme iktisadi kıymetl rin tUr ü - niteliği dikkat alını11 k ureti le: maliyet bedeli, bor:a m?i?i. t,t: rruf değ ri. muka) et değer. itibnri değer, vergi değeri, rayiç bedeL "m.-al t edeli ve ü reti "lçUlerine göre yapılır **(VUK.** mad. 261).

VUK ı/:? ', t\ıtulına·ı zorunlu defterler he np dönemi itibariyle tutulur. Yani kayıtlar hct h",··ıp J·n ·mi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında tekrar açılır. Hesap dön ·mi.·zd he·::ıp dönemi hariç, nonnal olarak takvim yılıdır. Buna göre de "'tkrl rin 31 Aralık tarihi itibariyle kapatılması ve 1 Ocak'ta tekrar açılması gerek·ir. Bu bakımdan. değerlemenin esas olarak gelir ve ku- ... _'sind ::- 'erli lduğu dikkate alındığında, işletmeye dahil olan mevcutlar. a1. ', ·lar Ye rçlann sayılması. ölçülmesi tartılması e kanunlarda belirlenmiş '- lan öl'illere göre değerlendirilmesinin yılın son günü olan 31 Aralık tarihi itibariyle yapılması gerekir.

Sözü? ? l, maddedeki değerleme ölçüleri kısaca şu şekilde açıklanabilir:

Maliyet Be

. isli?.. bedeli Kanun'un *262.* maddesinde, 'Maliyet bedeli, il-..'tisadi bir -k _? i xisa edilmesi Yeyahut değerinin artınlması münasebetiyle yapılan ödemelerl e unlara bağlı diğer giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

fu:yrimaıllllller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat -? le:r. gemiler Ye diğer taşıtlar, gayriınaddi haklar, özel maliyet bedeli, 'rba.ş 9'}?alet edeYat, mal , e zirai ürünler ile hayvanlar, maliyet bedeli ile ... **enir.**

?... =Rarici

\1..lCnın _63. maddesinde borsa rayici kavramından ne anlaşılması ge- :-sı..?ği belirlenmiştir. Bu maddede borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kamb :_ borsasına gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan il-..'tisadi kıymetlerin değerl eme gününden önceki son işlem gününde borsada kayıtlı işlemlerin or- =-ıı::ı değerlerini ifade eder.

Burada sözü edilmiş olan borsadan amaç, menk.'111 kıymet, vadeli işlem ve ? borsalandır. Ancak ülkemizde serbest döviz borsasının henüz oluştu- ?:::nı:ını.ctsı nedeniyle adı geçen kıymetler ile ilgili değerleme resmi kura göre yapılmaktadır

Tmarrıı (De.i!,cri

TnsaıTuf değeri. bir iktisadi kıymetin değerleme gününde ahibi için a;-, ettiği gerçek değerdir (VUK. mad. 264). Mevduat ve kredi sözleşmelerinde bnğlı alacak c borçlar, vade i gelmemiş senede bağlı ticari alacak **ve borçb,** ile banka. banker ve igortnşirketlerinin alacak ve borçları, tasarruf değeri ıte değerlenir.

,\lıukCT)'.l'ef Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösteriler. , he ap değeridir (VUK. mad. 265). Senetsiz alacak ve borçlar, aktifleştirilen ilk kuruluş ve genişleme giderleri ile peştemallıklar aktif geçici kıymetlen (gelecek yıllar için peşin ödenen giderler, tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş gelir tahakkukları) ve henüz elde edilmemiş ürünler için yapılan giderler, pasif geçici hesapları (gelecek yıllar için peşin tahsilci:lil►iş hasılat, tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş giderler) ve karşılıklar, mukayyet değer ile değerlenır.

İtibari Değer

İtibari değer, her tür senetlerle hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK. mad. 266). Kasa mevcudu, bedelsiz elde edilmiş olan hisse senetleri ile sermayesi paylara bölünmüş şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri tarafından çıkarılmış olan tahviller, itibari değer ile değerlenir.

Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin EVK'nın 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK. mad. 268). Adı geçen Kanun'un söz konusu maddesinde, bina ve arazilerin rayiç bedele göre değerlendirileceği belirtilmiştir. VUK değerleme ile ilgili ölçüleri belirlerken hem vergi değerine hem de rayiç bedel ölçülerine ayrı ayrı yer vermiştir. Oysa, emlak vergisinin vergi değeri esasında rayiç bedelden başka bir şey değildir.

Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım bedelidir (VUK. mük. mad. 266). Biraz önce değinildiği üzere emlak vergisinde bina ve araziler, rayiç bedel ile değerlenir.

Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde em-

, lin' Oh nla haiz olacağı değerdir (VUK. ımıd. 267). Bu ifadeden ı:mlnşılocn-f mı 'löre msal bedelinin uygulnnnbilmesi için, gerçek bedelinin belli olma-n sı, t ilinmemc -i Ycyn doğru olnrak tespit edilememesi gerekir.

E-a-mda emsal bedeli, bir malın alış, satış veya maliyet bedeli ile ilgisi t"l)m◆ıp, o malın değerleme gününde piyasada bulacağı değerdir.

Em·al bedeli çeşitli yöntemler göre hesap edilir. Emsal bedelinin nasıl he-: pkmac..ığı Kanun'un 267. maddesinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Bu hükme göre emsal bedeli;

- Önce. ortalama fiyat esasına göre hesap edilir.
- İkinci olarak ise, o malın maliyeti dikkate alınarak belirlenir.
- öz konusu iki yoldan maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması halinde takdir yolu ile tespit edilir.

Emsal bedelinin uygulama alanı çok geniştir. Yani birçok varlık emsal bedeli ile değerlenir. Örneğin, kıymeti düşen mallar, teşebbüs sahibi ile eşinin \'e çocuklarının işletmeden çektikleri ayni değerler, satış bedeli maliyet bedelinden yüzde 1O veya daha fazla düşüklük gösteren ticari mallar gibi.

Emsal ücret ise, ücretle yapılan üretimde, ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek ücrettir. Emsal ücret, emsal bedelinin hesaplanması yöntemleri dikkate alınarak hesaplanır.

4.2.2. İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme

Burada iktisadi işletmelere dahil olan kıymetlerden; gayrimenkullerin; demirbaş eşyanın; işletmede mevcut olan malların; zirai ürünlerin; menkul kıymetlerin; yabancı paraların; alacak ve borçların; ilk kuruluş ve genişleme giderleri ile peştemallıkların; aktif ve pasif geçici hesaplarının; kasa mevcudumın; ihraç edilen tahvillerin ve karşılıkların; nasıl değerlendirilecekleri belirtilecektir.

Gayrimenkullerin Değerlemesi

VUK'nın gayrimenkulleri değerleme ile ilgili 269. maddesinde, gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenir dedikten sonra, gayrimenkullerin mütemmim cüzülerinin (bütünleyici parçalarının) ve teferruatının (eklentilerinin), tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların da, gayrimenkuller gibi değerleneceğinden söz edilmiştir. VUK'nın 270 ve 271. maddelerinde de hangi giderlerin maliyet bedeline dahil olacağını açıklamıştır.

D(>mirhaş E,_,·,11111l1k.{t.l'l'leme i

Ocınirba, cşy:.ı, işletmelerde Urekli olarak kullanılan ve doğrudan üretime katılmayan eşynlnrdır. Bu eşyalar, masa, sandalye, bilgisayar, telefon ile alet , e ede\'al gibi değerlerdir. İşletmelerin sahip oldukları ?em irbaş eşya da. gay. rimenkuller gibi maliyet bedeline göre değerlenir. işletmede kullanılmak üzere biuat üretilen alet. edevat, mefruşat ve demirbaşlarda üretim giderleri atın alma bedeli yerine geçer (VUK. mad. 273).

,\falları11(Emtia11111) ***Değerlemesi***

Buradaki mal kavramı, işletmenin uğraş alanına giren, diğer bir ifadeyle işletmenin ticaretini yapmak üzere aldığı veya ürettiği varlıkları ifade eder. Kanun·un 274. maddesine göre bu tür varlıklar, maliyet bedeli ile değerlenir. Hammadde, üretim sırasında kullanılan yardımcı madde ve malzemeler ile işleonece üretilmiş yarı ve tam mamul ürünler mal kavramı içine girer.

Malların satın alınması veya işletmede üretim suretiyle elde edilmesine göre değerleme esasları farklılık gösterir.

Değeri düşen malların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi tabii olarak gerçekçi olamayacaktır. Bu nedenle Kanun'un 278. maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda değerlerinde önemli ölçüde azalış meydana gelen mallar ile maliyetlerinin hesaplanması mutat olmayan hurdalar ve döküntü gibi varlıkların, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerleneceği düzenlenmiştir.

Zirai Ürünlerin ve Hayvanların Değerlemesi

VUK'nın 276. maddesinde, zirai ürünlerin maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.

Kanun'un 277. maddesinde ise, zirai işletmelere dahil hayvanların damaliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir. Ancak, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmadığı hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır.

Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

VUK'nın değerleme ile ilgili kısmında menkul kavramı değişik anlam taşımaktadır. Bu anlamdaki menkul kıymetin nitelikleri şöylece sıralanabilir:

- Menkul kıymetler, o belgeye sahip olana kişiye ortaklık veya alacaklı olma hakkı sağlar.
- Ortaklık veya alacaklı olma hakkını veren belgelerin, belirli bir meblağı ifade etmeleri gerekir.
- Yatırım aracı olarak kullanılır ve dönemsel gelir getirir.
- Birbirlerine benzer şekilde ve seri olarak çıkarılır.

' lklgele-r üıcrindc yer alınış ohm ibureler aynı olup, şartları Sermaye rı..

belirlenir.

HL senetleri, Devlet tahvillerii özel sektör tahvilleri, hazine bonoları, _:-fü ortakh ı enetleri, banka garantili bonolar gibi kıymetler uygulamada -karştlaştl n menkul kıymetlerdir.

VUK·nm 279. maddesinde, menkul kıymetlerin hangi değerleme ölçülerine gt'\re değerlemelerinin yapılması gerektiği belirlenmiştir. Bu hükme göre;

,. İlı."ti adi işletmelere dahil olan hisse senetleri ile fon portföylerinin en az yüzJe ·ı'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden meyt'bına gelen yatırım fonu katılma belgeleri, alış bedeli ile değerlenir. Alış beJtJi, ilı.1.isadi değerin elde edilmesi için satıcıya ödenen veya borçlanılan tutardır.

- Sözü edilen menkul değerler dışında kalan her türlü menkul değerler, borsa rayicine göre değerlenir. Yukarıda belirtildiği üzere borsa rayicinin ne olduğu, VUK'nın 263. maddesinde belirlenmiştir.

- Menkul kıymetlerin borsa rayicinin bulunmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde tespit edilmiş olması halinde, değerlemeye esas olan tutar, menlo.ıl kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin elde edilme tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesiyle bulunur. Yani burada, alış bedeline, değinilen şekilde hesaplanan belli bir getiri eklenmek suretiyle değerlemeye esas olacak bedel hesap edilmeye t,alışılır.

- Borsa rayici bulunmayan ve getirisi onu ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan veya değerleme günü hesaplanması mümkün olamayan menk.'Ul kıymetler ise, yine alış bedeli ile değerlenir.

Yabancı Paraların Değerlemesi

VUK'nın yabacı paraların değerlemesi ile ilgili 280. maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa, bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paraların borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur, Maliye Bakanlığınca tespit olunur... " denilmiştir.

Görüldüğü üzere maddede yabancı paraların esas olarak borsa rayicine göre değerlendirilmesi kabul edilmiş olmasına rağmen, Türkiye'de henüz serbest döviz borsasının kurulmamış olması nedeniyle, değerlemeler her yıl sonunda Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunmuş olan kurlar ile yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından değerleme günü itibariyle kur tespit edilmemiş olması halinde ise, değerlemede T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurular esas alınır.

Biraz önce belirtilen madde hi.lkınü, yabancı para ile olan senetli ve scnl't• siz alacak ve borçlar için de geçerlidir. Bunlardan vadesi gelmemiş olan SC. nt"de bağlı nlncnk ve borçlar, Kanun'un 281 ve 285. maddeleri uyarınca de. ğcrleme günündeki değerine getirilir. Ancak, senette faiz oranlarının yazılı oJ. maması halinde. değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) dikkate alınır (VUK. ınad. 280).

Alacak ve Borçlarm Değerlemesi

Alacak ve borçların değerlemesini net bir şekilde ortaya koyabilmek için, alacak ve borçların senetsiz ve senetli alacak ve borçlar ayırımını yapmak ge. rekir.

-Senetsiz Alacak ve Borçları Değerleme

VUK'nın 281 ve 285. maddeleri gereğince senetsiz alacak ve borçlar, mukayyet değeri ile değerlenir. Yani bu alacak ve borçlar, muhasebe kayıtlarında gösterilen değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Ancak mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacak ve borçlar, değerleme gününe kadar olan faizleri ile birlikte dikkate alınır (VUK. mad. 281, 285).

-Senetli Alacak ve Borçları Değerleme

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerleme gününün değerine getirilebilir. Bu takdirde alacak ve borç senetlerinde faiz oranı belli değilse, T.C. Merkez Bankasının iskonto haddi dikkate alınarak alacak ve borçlar o günün kıymetine icra edilir.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri, alacak ve borçlarını ya T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto haddini ya da işlemlerinde uyguladıkları faiz haddini uygulayarak değer itibariyle güncelleştirir.

Alacak senetlerini değerleme gününün değerine getiren mükellefler, borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak zorundadır (VUK. mad. 281, 285).

Kasa Mevcudunu Değerleme

Kasa mevcudunu yerli ve yabacı paralar meydana getirebilir. Yerli paralar, itibari değer, yani üzerinde yazılı olan değer ile değerlenir. Yabancı paralar ise, yukarıda açıklandığı üzere ilke olarak borsa rayici ile değerlenir. Ancak ülkemizde döviz borsasının kurulmamış olması dolayısıyla bu tür paralar, yine değinildiği gibi tespit edilmiş olan resmi kurlara göre değerlenir.

İlk Kuruluş ve Genişleme Giderlerini Değerleme

İlk kuruluş ve genişleme giderleri, kurumların kuruluşları veya genişlemesi sırasında yapılan ve karşılığında maddi bir varlık elde edilmeyen giderlerdir. Bu giderler, mukayyet değer ile değerlenir (VUK. mad. 282).

m,unl. rm kuruluş aşamasında ynpınış olduğu bu tür giderler; iş ve pi-(t\\dU◆pılınas,◆fizibilite rnporu hazırlnnmnsı, gibi giderlerdir. Sözü edi-il hmıh.ış ve genişleme giderleri ya gider yazılır ya da aktiflcştirilir. Aktıfl ,◆lirildiği takdirde, yukarıda değinildiği gibi muhasebe kayıtlarında yer al-ı ış olduğu değer. yani mukayyet değer ile değerlenir.

Pc,t mallıkları Değerleme

Ti'ari yaşamda peştemallık kavramı, bir işletmenin sahip olduğu ün, edin-İf lduğu müşteri kitlesinin büyüklüğü, iş yerinin önemi ve toplumda edin-,işıduğu itibarını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Belirli bir tutarı ◆ak aktitleştirilen peştemallıklar da, mukayyet değer üzerinden değerlenir.

ilıraç Edilen Tahvilleri Değerleme

Vl.JK'nın 286. maddesine göre, sennayesi paylara bölünmüş şirketler ile i :tisadi kanm müesseselerinin çıkarmış oldukları tahviller, itibari değer ile değerlenir.

Karşılıkları Değerleme

Meydana gelen veya meydana gelmesi tahmin edilen, fakat miktarı kesin olarakkestirilemeyen ve işletme için borç niteliği gösteren bazı zararları karşılamak amacıyla, kanuni sınırlar içinde işletmeler karşılık ayırabilir. İşletmeler tarafından ayrılan karşılıklar, mukayyet değer üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlenir (VUK. mad. 288).

Aktif ve Pasif Geçici Hesapları Değerleme

-Aktif Geçici Hesapları Değerleme

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, aktifleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilir. Peşin ödenen kiralar gibi. Bu tür hesaplar bilançonun aktifinde yer alır ve kanuna göre mukayyet değer üzerinden değerlenir (VUK. mad. 283).

-Pasif Geçici Hesapları Değerleme

Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ve cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler, pasif geçici hesaplarda izlenir. Yani bunlar pasifleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilir Bu hesaplar da mukayyet değer üzerinden değerlenir.

İşletmeye dahil varlıkları değerlemeye ilişkin olarak VUK'nın bu kısmında, finansal kiralama işlemlerinde değerleme ve geçici 25. maddede enflasyon düzeltmesiyle ilgili kapsamlı bazı hükümler bulunmaktadır. Ancak,

tukdir edileceği üzere bu kadar kapsamlı düzenlemelere bu kitabın içinde Yer ,·ennek mümki\n bulunmadığından, işletmelere dahil varlıkları değerlendirme konusunu burada sonlandırmak gerekmektedir.

)111 şekilde servetleri değerleme de, veraset ve intikal vergileri ile cnılak Yeı-gisinde geçerli olduğundan bu konu da kitabın kapsamı dışında bırakılmış. tır.

4.3. AMORTİSMANLAR

Amortisman, işletmenin sahip olduğu maddi ve gayri maddi değerlerde zamanla aşınma ile meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına akta. rılmasıdır. Bu tür değer kayıpları, sözü edilen değerlerde meydana geldiği gibi, işletmenin sahip olduğu bazı alacaklarda alacağın tahsil edilememesi veya tahsilinin zor duruma gelmesi nedeniyle de ortaya çıkabilir.

Bu bakımdan konuyu; mevcutlarda amortisman, alacaklarda amortisman ve aktifleştirilen giderlerde amortisman şeklinde üç kısma ayırmak gerekir.

4.3.1. Mevcutlarda Amortisman

4.3.1.1. Aıuortisıuau Şartları

VUK'nın 313. maddesinde amortismanın konusu tespit edilmiştir. Bu maddeye göre mevcutlarda amortisman ayrılması bazı şartlara tabi tutulmuştur. Bu şartları şu şekilde belirtmek gerekir:

-İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanma

-Yıpranma Aşınma veya Kıymetten Düşmesi

-Envantere Dahil Olma

-Belirli Tutarı Aşma

4.3.1.2. Amortisman Ayırma Yöntemleri

4.3.1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yönteminde mükellefler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ederek ilan edeceği oranlar üzerinden amortisman ayırmak suretiyle itfa eder. Bakanlık tarafından tespit ve ilan edilecek oranların tespitinde, iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri dikkate alınır (VUK. mad. 315).

Örneğin, değeri 100.000 TL olan bir iktisadi kıymetin amortisman oranının yüzde 20 olduğu kabul edildiğinde, bu iktisadi değer beş yıl süre ile her yıl 20.000 TL ayrılmak suretiyle itfa edilir. Buradaki amortisman süresi varlıkların aktife girdiği yıldan başlar ve bu sürenin yıl olarak hesaplanması bir rakamının amortisman oranına bölünmesi suretiyle yapılır (VUK. mad. 320).

ıl3.1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Anılan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırım, esasının kabul ediliş ne-it'ni. bu yöntemin bir teşvik niteliğinde olmasıdır. Yani bu yöntemde, amorti·mana tabi yeni bir varlık alan ınilkelleflere ilk yılda daha fazla amortisman a□ınna imkanı vererek. başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmını daha s□)nmki yıllarda alınması sağlanmak istenmektedir.

Anılan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılması konusu, VUK'nın mU-k rrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm dikkate alarak bu □Kn□min esaslarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Azalan bakiyeler usulünde amortisman, sadece bilanço esasına tabi olanlar tarafından uygulanabilir. Diğer bir ifadeyle, azalan bakiyeler yöntemini kullanma imkanına sahip olanlardan isteyenler bu yöntemi uygulayabilir.
- Azalan bakiyeler usulünde an10rtisman oranı, yüzde elliyi geçmemek üzere nom1al amortisman oranının[1]iki katıdır.
- Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılacak tutar her yıl değişir. Bunun nedeni ise, önce ayrılan amortismanların uygulanacak değerden düşülmüş olmasıdır.
- Azalan bakiyeler usulünde süre, normal amortisman oranlarına göre hesap edilir. Sürenin son yılına devreden miktarın tümü o yıl tamamen itfa edilir.

Örneğin, 2000 yılında iktisap edilmiş ve iktisap değeri 100.000 TL olan bir sabit kıymetin amortisman oranı yüzde 20 dir. Eğer normal amortisman süresi seçilmiş olsa idi, yukarıda belirtildiği üzere beş yıl süre ile her yıl 20.000 TL lık amortisman ayrılması mümkün olabilecekti.

Az.alan bakiyeler yönteminin seçilmesi halinde ise, amortisman uygulaması şöyle gerçekleşecektir:

Yıllar	Uygulanacak Değer	Oran	Ayrılan Amortisman
1. Yıl	100.000	%40	40.000
2. Yıl	60.000	%40	24.000
3. Yıl	36.000	%40	14.400
4. Yıl	21.600	%40	8.640
5. Yıl	12.960	%100	12.960

	100.000		

Verilen örnekten anlaşılacağı üzere, iki yöntem karşılaştırıldığında, azalan bakiyeler yöntemi normal amortisman ayırma yöntemine göre ilk iki yılda daha karlı ve kalan üç yılda da işletme için daha zararlı bir sonuç doğurmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi, bu sistemi uygulamada kullanmadaki amaç

d3 budur. Yani bu)Öntcıni u?gul:ımad:ıki amaç. ilk yıllarda daha fazla amor. tism:m a)Tılma ·ına imk:m vererek o yıllar için işletmenin ınalrahındt.1lu,i ?:ıglam:ıklır.

4.3.1.2.3. Fevkalade Amortisman

\ UK.. cs:ı • olarak iki amortisman yöntemi belirlemiştir. Ancak bazı za. manl:ırda bu iki yöntemin dışına çıkılması gereği ortaya çıkabilir. Esas amor. ti -man yöntemlerinden ayrılmayı doğuran neden, ortada fevkalade bir halin olma ·ı durumudur. Kanun böyle durumları düşünerek 31 7. maddesinde fev. k:ılade amorti ınan müessesesini düzenlemiştir. Bu aınoıtısınan yönteminin uygulanması bazı şaı1lan gerektirir. Bu şartlar; yangın, deprem, su basması gibi afetler onucunda varlıkların değeri tamamen veya kısmen kaybedilmesi; yeni buluşlar sonucunda işletmenin bazı varlıkları teknik verim ve kıymetleri düşmek suretiyle tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmeli ve fazla çalışmaya tabi tutulması sonucunda varlıklar normalden daha fazla aşınmalı ve yıpranmalıdır.

Fevkalade amortisman ayrılabilmesi için Maliye Bakanlığına başvurulması gerekir. Yapılan başvuru üzerine Bakanlık, ilgili bakanlıkların düşüncelerini da alarak, her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı amortisman oranların uygulanmasını kabul edebilir (VUK.mad.317).

4.3.1.2.4. Madenlerde Amortisman

Madenler, üretim yapıldıkça ekonomik değerlerini kaybeder. Bu nedenle VUK'nın 316. maddesi, madenlerde amortisman konusunu ayn bir şekilde düzenlemiştir. Madde, "İşletme nedeniyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin başvuruları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önüne tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığınca tespit edilecek nispetler üzerinden yok edilir." hükmünü taşımaktadır.

4.3.1.3. Aıuortisıua11 Uygulama Esasları

Amortisman uygulama esaslarını özetle şöyle sıralamak mümkündür:

- İktisadi ve teknik bakımından bir bütün oluşturan değerler için normal veya azalan bakiyeler yönteminden sadece birisi uygulanabilir.
- Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu yöntemin uygulanmasından dönülemez.
- Bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir.

Kabul edilen yeni mnortisnuın ayırımı yöntemi, bu bildirimin yapıldığı bcyan-n. menin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınır. Bu holde henüz yok dilmemiş olan değer kısmı, knlnn amortisman suresine bötunınck suretiyle eşit miktarlarla yok edilir (VUK. mUk. mad. 320).

Belirtilen esaslar içinde ayrılan amortismanların mulıasebeleştirilmelcri iki yöntemle yapılabilir. Bu yöntemlerden birisi, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan indirilmesidir. Diğeri ise, 3)Tılan amortismanların pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması yö►1temidir **(VUK.** mad. 321).

4.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman (Karşılıklar)

4.3.2.1. Alacaklarda Amortismaıı

4.3.2.1.1. Karşılık Ayırmada Genel Esaslar

İşletmeye dahil alacaklardan değerini tamamen kaybedenler doğrudan doğruya ve tahsili şüpheli hale gelenler de karşılık ayrılarak zarar yazılır.

Bir alacağın değersiz alacak haline gelmesi veya şüpheli alacak olarak kabul edilmesi için bazı şartların varlığı gerekir.

- Doğrudan veya karşılık ayırmak suretiyle bir alacağın gider yazılabilmesi için, o alacağın iş ve işletme ile ilgili olması gereklidir.

- Bir alacak için karşılık ayırabilmede ikinci şart ise, karşılık ayrılacak alacağın kazancın elde edilmesi veya idame edilmesi ile ilgili olmasıdır. Değersiz ve şüpheli alacaklarda zarar kaydı, sadece alacaklarını tahakkuk esasına göre tespit eden mükellefler için geçerlidir.

4.3.2.1.2. Değersiz Alacaklar

VUK'nın 322. maddesi değersiz alacakları, "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır." şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin devamında da, "Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasın göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilir." denilmiştir.

Bir alacağın değersiz alacak haline gelmesinin esasları ve bu alacaklar hakkında nasıl işlem yapılması gerektiği şöylece belirtilebilir:

- Değersiz alacak uygulamaları, bilanço veya işletme esasına göre defter tutan tüccarlar ile çiftçiler için geçerlidir.

- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için, kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre alacağın tahsiline imkan kalmayan bir alacak olmalıdır.

- Dcgersiz rılnc:ıkl:.11· sözU edilen durumda oldukları takdirde tasarruf de. ğcrini kaybeder ve mukayyet değerleriyle zarar yazılmak suretiyle yok edilir.

- Alncnkl:ır değersiz alacak haline geldiği yılda zarar hesabına kaydedilir. İlgili yıldn zarar hesabına geçirilmeyen değersiz alacakların, daha sonraki yıl. !arda zarar hesabına kaydı ını.lmkün değildir.

- Değersiz alacaklar ile ilgili üzerinde durulması gereken diğer bir husus VUK·11111 *324.* maddesinde di.lzenlenmiş olan "vazgeçilen alacaklar" konusu dur. Bu maddede, bir alacaktan konkordato veya sulh yolu ile vazgeçilebilc. ceği belirtilmiştir. Bu şartlar altında vazgeçilen alacaklar, alacaklı bakımından bir tür değersiz alacak haline gelmiş olur.

4.3.2.1.3. Şüpheli Alacaklar

Bu kısımda ele alınacak olan alacaklar adından da anlaşılacağı üzere tahsil edilip edilemeyeceği belli olmayan alacaklardır. VUK'nın 323. maddesinde, hangi alacakların şüpheli alacak haline geldiği ve şüpheli alacak halini alan alacaklarda ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bir alacak hakkında şüpheli alacak uygulaması yapılabilmesi kanunda bazı esaslara bağlanmıştır: Bu esasları iki kısımda toplamak mümkündür.

Bu esaslardan birinci grubu genel esaslar meydana getirir. Genel esaslar şunlardır:

- Şüpheli alacak uygulaması sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için geçerlidir.

- Teminata bağlanmamış bir alacak hakkında şüpheli alacak uygulaması yapılabilir Örneğin, ipotekli bir alacak şüpheli alacak olarak kabul edilemez.

- Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için de karşılık ayrılamaz.

Şüpheli alacak uygulamasında ikinci esası özel şartlar meydana getirir. Yani bu şartların var olup olmadıkları her alacak hakkında ayrı ele alınır. Kanun 'un 323. maddesine göre;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

şüpheli alacak sayılır.

İşletmeler, şüpheli hale gelen alacakları için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayırabilir. Şüpheli alacak karşılığı şüpheli alacak tutarından fazla olamaz.

İşletmeler, şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayırmamakta serbesttir. Ancak karşılık ayrılması halinde, karşılığın hangi alacağa ait olduğunun karşılık he-

s,:ı◆ınd, gösterilmesi gerekir. Öte taraftan knrşılık, nlacağın şüpheli hale geldiği◆ı1 içinde nyrılabilir. Alncağı şUpheli hnlc gelen yılda karşılık ayırmayan mil" lletler. d:1ha sonraki yıllnrd:.ıkendilerine tanınmış olan bu imknnı kullanamaı.

.f..3.2.2. Sermayede Amortismaıı

eıınn_\.'ede aınoı1isman konusu VUK'nın 325. maddesinde ele alınmıştır. .....0z konusu maddede, "İmtiyazlı işletmelerde, tesisatm imtiyaz süresinden sonra. bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz muka-Yelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermeye itfa olunur." denilmiştir.

Bu hük.·ümden anlaşıldığına göre, sem1ayenin itfası imtiyazlı işletmelerde geçerli olacak ve bu işletmelerin imtiyaz süresinin sonunda işletmeyi bütün ak.'tif ve pasifi ile birlikte kamu idare ve müesseselerine devrinin taahhüt edilmesi halinde sermayenin itfası mümkün olabilecektir. İtfa da, sözleşmede belirtilen esaslar içerisinde gerçekleştirilecektir.

4.3.3. Aktifleştirilen Giderlerde Amortisman

Yukarıda değerleme konusu ele alındığında, ilk kuruş ve genişleme giderlerine, peştemallıkların ne anlam taşıdığına ve özel maliyet konusuna, değinmiştik Ayrıca, bu harcamaların hangi değerlerler üzerinden değerlendirilerek aktifte yer aldıkları konusunu da ele almıştık.

Burada ise, aktifleştirilen bu giderlerin nasıl itfa edilebileceği konusu ele alınacaktır.

VUK'nın "İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri" başlığını taşıyan 326. maddesinde söz konusu değerlerin itfası, "Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değer üzerinden beş yılda itfa olunur." demek suretiyle, beş yılda itfa edileceği hükme bağlanmıştır.

Kiracıları tarafından gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi değerlerinin artırılması için yapılan ve adına da özel maliyet giderleri denilen giderler de, aktifleştirilen giderler arasında bulunur. Bu giderler kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır (VUK. mad. 327).

Kanunda amortisman konusu bu şekilde oldukça ayrıntılı olarak düzenlendikten sonra, 328. maddede amortismana tabi malların satılması ve 329. maddede de bu tür malların sigorta tazminatlarının nasıl işlem görecekleri belirlenmiştir.

BEŞİNCİ BÖLÜM
VERGİ CEZA HUKUKU

Kötilliiklerin ilki ve en büyllğil,
haksLzlıklnrın cezasız kalmasıdtr.
EFLATUN

5.1. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TARİHi GELİŞİMİ

Vergi suç ve cezaları, esas olarak VUK'nın Dördüncü Kitabında düzenlenmiştir. Öte yandan bazı vergi kanunları da vergi suç ve cezalarına hükümleri içinde yer veıiniştir. Ancak vergi suç ve cezaları konusundaki ana kanunun VUK. olması nedeniyle, buradaki açıklamalar bu Kanun'da yer alan düzenlemelere göre yapılmıştır.

VUK•da yer alan vergi suç ve cezaları ile ilgili düzenlemelere tarihi açıdan yaklaşıldığında, bunu iki devrede ele almak gerekir. Birinci dönem, vergi suç ve cezalarına VUK. içinde yer verildiği 1950 yılından 1998 yılına kadar geçen dönemi kapsar. İkinci dönem ise, 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonraki dönemdir.

hk düzenlemeler yaklaşık elli yıl uygulanmış ve 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla vergi suç ve cezalarında köklü değişiklikler yapılmıştır. Halen ise, köklü değişikliğe tabi tutulan bu Kanun uygulanmaktadır.

1998 yılından önce VUK'da yer alan vergi suç ve cezaları iki büyük bölüme ayrılmıştı. Birinci bölümde, idari vergi suçları olarak; kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına yer verilmişti. İkinci bölümde de, esas olarak kamusal vergi suçu olarak adlandırılabilecek hileli vergi suçu ile hileli vergi suçuna teşebbüs suçu düzenlenmişti. Diğer düzenlemeler içinde yer alan vergi suç ve cezaları bir bakıma ikinci planda kalmakta ve esas olarak vergi ceza sisteminin omurgasını sözü edilen suçlar meydana getirmekteydi.

Yukarıda değinildiği üzere 4369 sayılı Kanunla vergi suç ve cezaları çok büyük değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerden biri de, idari vergi suçlarında yapılan değişikliktir. Kanunda idari vergi suçları arasında yer alan ve ayrı maddelerde düzenlenmiş olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları, Kanun'un 344. maddesinde vergi ziyaı cezası başlığı altında birleştirilmiştir. Böylece daha önce kaçakçılık adı taşıyan 344. madde, adı geçen üç suçu da kapsamına almış ve madde başlığı da vergi ziyaı cezası olarak değiştirilmiştir.

Öte taraftan kamusal vergi suçları alanında yapılan değişiklikler sırasında da, Kanun'un 359. maddesindeki hileli vergi suçunun madde başlığına, kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı adı verilmiş ve madde içinde de önemli değişiklik yapma yoluna gidilmiştir. Bu arada yapılan değişikliklerden biri de, hileli vergi suçuna teşebbüs suçunun kaldırılması olmuştur.

Gerek idnri ve gerek knınusnl vergi suçlarında bu değişik!iklcr gerçekleş. tirilirken. bu suçlara ait cezalarda dn birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Bundan sonra da, mevcut düzenlemelerde 5728 sayılı Kanunla tekrar bazı değişik!ikier gerçekleştirilmiştir.

5.2. VERGİ SUÇLARININ TÜRLERİ

Ülkemizde vergi suçları önce idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları şeklinde iki gruba ayrılır.

5.2.1. İdari Vergi Suçları

İdari vergi suçları, vergi ziyaı (kaybı) suçu ile usulsüzlüklerden meydana gelir.

5.2.1.1. Vergi Ziyaı (Kaybı) Suçu

VUK'nın 344. maddesinin başlığında, vergi ziyaı (kaybı) cezası düzenlenmiştir. Oysa ki, maddenin başlığının vergi kaybı suçu olması gerekirdi. Söz konusu maddede vergi kaybı suçu, "mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesidir." biçiminde tanımlanmıştır. Bu tanım dikkate alındığında vergi kaybı suçunun maddi ve manevi unsurları şu şekilde belirlenebilir.

5.2.1.1.1. Vergi Kaybı Suçunun Maddi Unsuru

Suçun maddi unsuru, hareket ve sonuç unsurundan meydana gelir.

- Hareket Unsuru

Suçun hareket unsuru, ceza hukuku alanında önem taşıyan ve Kanun'un suç saydığı bir sonuca neden olan hareket olarak ifade edilebilir. VUK'nın "vergi ziyaı" başlığı altındaki 341. maddesinde suçun hareket unsurlarına yer verilmiştir. Bunlar şunlardır:

- Bunlardan birincisi, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi ile ilgili hareketlerdir.

Mükellefin vergilendirme ile ilgili görevleri, esas olarak, VUK'nın 153 ile 257. maddeleri arasında gösterilmiştir. Burada belirtilen ödevlerden başka,gerek VUK'nın diğer kitap ve bölümlerinde, gerek vergilere ilişkin kanunlarda mükelleflere görev olarak verilmiş daha başka görevler de bulunmaktadır. Vergi mükellefi veya sorumlusunun kendisine düşen bu görevleri zamanında yerine getirmemesi veyaeksik yerine getirmesi, vergi kaybı unsurlarından biri olabilir.

VUK'da ve diğer bazı vergi kanunlarında vergi ödevlerinden bazıları süresinde yerine getirilmediği takdirde, hemen vergi kaybının doğmayacağına

,"mil►cllcfr veya ►onımluya belirli bir sllre dalın verilebileceğine dair hü►ilmkr de bulunmaktadır. Bu duruma örnek olarnk. VUK'nıı "Veruc,ct ve lntik,\l Vergisinde Ek üre" başlığıı taşıyan 342. nıadtlesi gösterilebilir. SöLU t:•dilcn madde. veraset ve intikal vergisi mUkcllellcrinc beynnnonıe verme b:.ı-kıımndan on beş günlük ek süre tanımakta ve beyunnamclcr ek süre içinde wrildiği takdirde vergi kaybının doğmayncağmı düzenlemektedir.

Beynımaınelerin kanuni ve ek siirelerden sonra verilmesi nedeniyle vergilerin geç tahakkuk ettirilmesi ve eksik beyanda bulunmasıdolayısıyla ikmalcn vergi tarhiyatına neden olunması da verginin hareket unsurlarından bir diğerini meydana getirir.

- İkincisi ise, VUK 'nın 341. maddesinin ikinci fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre; şahsi, medeni haller veya aile durumları hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine sebep olan hareketlerdir.

Görüldüğü üzere burada kanun koyucu, suçun hareket unsurlarını belirlerken sayma usulü yerine genel ifadeler kullanmıştır.

- Sonuç Unsuru

Bir suçta sonuç w1suru, kendisine bağlı hukuki sonuçlar bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilen veya engel olmak yoluyla oluşturulan değişikliklerdir. Genellikle vergi suçlarında sonuç unsuru, vergi kaybının ortaya çıkmış olması ile gerçekleşir.

Vergi kaybı suçunda sonuç unsuru olan vergi kaybı, Kanun'un 341. maddesine yapılan atıfla hüküm altına alınmıştır. Bu suçun sonuç unsurunu ortaya çıkaran hareketlere biraz önce değinilmiş bulunmaktadır.

İşte değinilmiş olan bu hareketler sonucu ortaya çıkan vergi kaybı suçun sonuç unsurunu meydana getirir.

5.2.1.1.2. Vergi Kaybı Suçunun Manevi Unsuru

Daha önce değinildiği üzere, kaçakçılık suçu adı altında düzenlenen suçun manevi unsurunu kast meydana getiriyor ve ağır kusur ile kusur suçlarında kast aranmıyor, suçun meydana gelmesinde ceza hukukunun anladığı anlamda taksirin (öngörmenin) mevcut olması yeterli sayılıyordu. Yeni düzenleme, söz konusu üç suçu vergi kaybı suçu kapsamına almış ve bu suçlarda kastı aramamıştır. Bir bakıma yeni düzenlemeye göre vergi kaybı suçu, ceza hukukundaki taksirli suçlara benzetilmiştir, denilebilir.

Taksir ceza hukukunun tartışmalı konularının biri olması nedeniyle burada önce taksir konusunda genel bilgi verilecek ve daha sonra da vergi hukukunda taksirin kabul ediliş şekli ele alınacaktır.

- *Tak ir Komısıuıda Gcıuel Bilgiler*

Genel olm·ak taksir, failin fiilden doğan sonucu hiç istememiş bulunma. sına rağmen. tahmin edilmesi milmkün olan sonucu tahmin etmeyerek dikkat. sizlik, ihmal ve nizamlara uymama gibi kusurlu bir hareketle sonuca neden olmasıdır. biçiminde tanımlanabilir. Bu tanıma göre taksirin unsurları, hare. ketin iradi olması, sonucun iradi olmaması ve hareketle sonuç arasında bir ne. densellik bağının bulunması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Demek oluyor ki kastı taksirden ayıran şey, kastta iradenin hem fiile ve hem de sonuçla, taksiru ise sadece fiille ilgili olmasıdır.

Taksir ceza hukukunun tartışmalı konularından birini meydana getirir.Te. orik olarak taksir konusunda, tahmin teorisi, tahmin ve önleme teorisi, hukuka aykırı araçlar kullanma teorisi ve yanılma teorisi gibi teorileri ileri sürülmüş- tür.

Ceza hukukunda taksir için, tedbirsizlik, dikkatsizlik, emir, nizam ve talimatlara uymama gibi durumlar neden olarak gösterilmiştir. Böyle bir düzenleme daha çok tahmin teorisinden kaynaklanmaktadır, denilebilir.

Bu kavramları açıklamak gerektiğinde şunları söylemek mümkündür:

- Tedbirsizlik, dikkatsizlik ve acemilik: Tedbirsizlik, belirli bir sonucun meydana gelmesine engel olabilecek tedbirleri almamakla, ihmali bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktır. Vergi hukuku alanında buna, işletmenin büyüklüğüne göre bir muhasebeci çalıştırılmaması dolayısıyla işlerin gereği biçimde yürütülememesi örnek olarak verilebilir. Dikkatsizlik, dikkati gereken bazı işlere gereken özen ve dikkati harcamamak demektir. Kasten yapılmamış olmak şartıyla bazı işlemlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmemesi bir dikkatsizlik örneğidir. Acemilik ise, belirli bir mesleği yapan kimsenin, o meslek ve sanatın esaslarını bilmemesi, yanılması veya bu konuda gereken beceriden yoksun olmasıdır. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutmasını bilmeyen bir tacirin kendi defterlerini tutması gibi.

- Emirlere, nizamlara ve talimata uymamak: Bireysel ve sosyal bir faaliyeti düzene koyan (kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğ gibi) kurallara uymama, emirlere, nizamlara ve talimatlara uymama nedeniyle taksire neden olunur. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan bir tebliğe uyulmaması gibi. Ancak bu tür uymamalarda taksirin meydana gelebilmesi için, sonuca etkili olabilecek bir kastın ortada mevcut olmaması gerekir.

- *Vergi Hukukunun Taksiri Kabul Ediş Biçimi*

Vergi hukukunun kasta dayanmayan fiilleri cezalandırmadaki amacı, vergi mükelleflerini tabi oldukları ödevler bakımından disiplin altına almak, vergilerin verimliliğini artınnak ve vergi davalarının görülmesi sırasında kastı

1 •pıt ı(in 7'l)rlımmnmnk gibi bnıı di.\şOncclcrc doyonıınktadır. Vergi hukuku l'ıı tilr :-\h,'larda amn►- bakımından cczu hukuku ile birlcşnıcktcdir, dcnilchilir.

\' rgi ,c►.1.a hukuku. genci ceza hukukunun bir bölllınllnOmcydanu getirir. Hunun i -in de \'ergi hukukunun knpalı geçtiği konularda TCK'nın ilgili hU-►iıınl rinin uygulanması gerekir. Nitekim TCK'nın 5. maddesi, "Bu kanunun ►,nd hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlorduki suçlar hak-►ındRda uygulanır." diyerek bunu açıkça belirtmektedir. Yani açık hüküm olmndık-a \'ergi kanunlarında genel ceza hükümlerinin uygulanması gerekir.

\'ergi hukuku vergi kaybı suçunu düzenlerken suçun manevi unsurunu çık bir şekilde düzenlemediğine ve her iki hukukun da kusurlu fiilleri cezalandınnalannd:ıki amacı aynı olduğuna göre, ceza hukukunun taksire ilişkin düzenlemelerini vergi hukuku alanında da uygulamak gerekir. Bu düşünceden hareket edildiğinde tedbirsizlik, dikkatsizlik, acemilik ile emir, nizam ve talimata uyulmama gibi fiillerle vergi kaybına neden olmayı, vergi kaybı suçunun mane\'i unsuru olarak kabul etmek sanırız doğru olacaktır.

Bu arada vergi kaybı suçunun uygulamada kabahat olarak kabul edilmesi gerektiği hakkında diğer bir görüş de ortaya konmuş bulunmaktadır. Bu görüş düşüncesini şu şekilde beliıtınektedir: 2005 yılında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu Kanun'un genel nitelikte bir kanun olduğu 3. maddesinde belirtilmektedir. Kanun'un 9. maddesinde de, kabahatlerin kanunda açıkça hüküm olmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir. Bu iki hükme dayanarak vergi kaybı suçunu kabahat olarak gönnek ve mevcut düzenlemeleri uygulamamak gerekir, denilmektedir. [5]

Ancak, daha sonra bazı yazarlar, Kabahatler Kanunu ve VUK'da yapılan bazı değişikliklerle, vergi hukukunun kendine özgü özelikleri dikkate alınmış ve vergi cezaları Kabahatler Kanunun tamamen dışında bırakılmış, denilmektedir.[6]

Biz de bu görüşe katılarak bundan sonraki ifadelerimizde, bu tür suçlar için,vergi kabahatleri kavramını kullanmayacağız

5.2.1.1.3.Vergi Kaybı Suçunun Cezası

2006 yılında 5729 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi kaybı suçu işleyenlere, kayba uğrattıkları vergilerin bir katı tutarında vergi cezası kesilmesi hükme bağlanmıştır.

---

[5] Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, bazı yazarlar, yaptıkları çalışmalarda idari vergi suçlarını vergi kabahatleri olarak kabul etmişlerdir.
Bkz: ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, 6.Baskı, Ekin Basım ve Dağıtım, Bursa, 2012; KARAKOÇ Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Yetkin Tayınları, Ankara, 2016.

[6] Bkz:: ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku, 10.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018.

\'ergi ka> bına 359. mnddcde dUzenlennıiş olan kaçakçılık suçunun fiillc. ri>l ⊡ebebiyet \'erilmesi halinde ise, vergi kaybı cezası, yukarıdaki şekilde hes⊡-tplamm ccznnın üç katı olarak uygulanır. Ancak, bu fiillere iştirak edenlere Yerilecek ceza bir kat olarak tespit edilir.

Vergi incelemesine başl:mılınasından veya takdir komisyonuna sevk edil. mesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süre geçtikten sonra ve. rilen Yergi beyannnıneleri için beliıtilen şekilde hesaplanarak kesilen cezalar yüzde elli oranında uygulanır (VUK. mad. 344).

5.2.1.2. Usulsiiz/iik Suçları

VUK"da usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine U)ulmamasıdır (VUK. mad. 35I) şeklinde belirlenmiştir.

Usulsüzlük suçları, ceza hukukundaki kabahatlere benzetilebilir. Bu nedenle usulsüzlük suçlarının maddi ve manevi unsurunu, ceza hukukunun bu alandaki ilkeleri ve VUK'nın usulsüzlüklere ilişkin düzenlemeleri doğrultusunda açıklamak gerekir.

5.2.1.2.1. Usulsüzlük Suçlarının Maddi Unsuru

Bilindiği gibi suçun maddi unsuru, hareket ve sonuç unsurlarından meydana gelmektedir.

- *Hareket Unsuru*

Kanunda usulsüzlük suçları, genel usulsüzlük suçları ve özel usulsüzlük suçları olarak iki gruba ayrılmıştır. Genel anlamda suçun maddi unsurunun bir parçasını meydan getiren hareket unsuruna usulsüzlük suçları yönünden bakıldığında, kanunda genel ve özel usulsüzlük halleri olarak sayılan haller suçun hareket unsurunu meydana getirmektedir.

-Genel Usulsüzlüklerde Suçların Hareket Unsuru

VUK'nın 352. maddesinde genel usulsüzlükler, 1. ve 2. derece usulsüzlükler olmak üzere kendi içinde iki dereceye ayrılmıştır,

1. derece genel usulsüzlük suçlarında suçun hareket unsurunu meydana getiren hareketler şunlardır:

Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;

Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi;

\ \ l}\.'.nm kayıt nizmnınn ait hUkUınl l'inc uyulmamış olmnsı (Her incele-
,, i, ine, l"m❓tarihine kndor nynı tnkviın ıılı içinde tc. plt edilen usulsUzlUk-
usul:\\1li\k s \yıhr.)❓

t❓,-t,şlnma zaınanmın bildirilıncmcsi❓

Tasdiki m ·cburi olnn deHerlerden herhangi birinin tnsdik işleminin yaptı-
nlm nn❓)ltna'ı (Kanuni silrenin sonundan bnşloyorak bir ay geçtikten sonra
t, s i • ttirenler, tasdik ettirmemiş aydır.);

Oig r ücretler üzerinden salman gelir vergisinde, torh znmanı geçtiği halde
, "ı:inin tarh 'ttirilmeıni., olması;

\'erns t ve intikal ergisi beyannamesinin 342.maddenin ikinci fıkrasında
•'lirtil❓n 'Üre içinde verilmiş olması.

.... derece usulsüzlüklerin hareket unsuru da şunlardır:

Veras❓t ve intikal vergisi beyannamelerinin sürenin sonundan başlayarak
❓'42. maddenin birinci fıkrasından belirtilen süre içinde verilmiş olması;

Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri
ihriYs edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

\ ergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe
başlamayı bildinne hariç);

Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak on beş gün geçtiği halde
alınmamış olması;

Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik işlemlerinin, sü-
renin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil
Ye muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere
ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı
eYrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

-Özel Usulsüzlüklerde Suçun Hareket Unsuru

Özel usulsüzlüklerin hareket unsuru da ilgili maddelerde yer alan hareket-
lerdir. Özel usulsüzlük suçlarını meydana getiren filler ve bu fiiller için öngö-
rülmüş olan cezalar, VUK'nın 353,355 ve mükerrer 355. maddelerinde ayrın-
tılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler dikkate alınarak, söz konusu özel
usulsüzlük suçlarını meydana getiren fiiller özet olarak satır başları itibariyle
şöylece özetlenebilir:

Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile kanunun diğer
şekil ve hükümlerine uyulmaması;

Damga vergisine ait bazı yükümlülüklerin yerine getirilmemiş olması,

Yükümlü olunmasına rağmen bilgi vermekten çekinme ve VUK'nın mu-
hafaza ve ibraz ödevlerine aykırı hareket edilmesidir.

Bdirtilmiş olan bu genel ve özel usulsüzlük suçlarını meydana getiren fı. ilk r. u. ul-nzlük suçlarının hareket unsurunu oluşturur.

- *Sonu, l'ısuru*

Bilindiği üzere suçların sonuç unsuru denildiğinde, kendisine bağlı olan hukuki s nuçlar bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydanage. tirilen Yeya engel olunmnynrak meydana gelmesine yol açılan değişiklikler 3nl3şılır. Vergi suçlarında sonuç unsuru, esas olarak vergi kaybıdır. Bazen de sonuç. Yergi kaybı meydana gelmeden kanunun yapılmasını veya yapılmama. smı emrettiği işlerin yapılmaması veya yapılması şe?inde de oı1aya çıkabilir.

Gerek VUK'nın 352. maddesinde iki dereceye ayrJarak bu derecelerin bentlerinde sayılan vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyu!. mamasıyla meydana gelen usulsüzlükler ve gerek aynı Kanun'un 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiş olan özel usulsüzlükler, vergi kaybına neden olabilir veya olmayabilir. Usulsüzlükler aynı zamanda vergi kaybma da neden olmuşsa, bu usulsüzlük suçlarını işleyenlere kanunda öngö. rülen usulsüzlük cezaları ile vergi kaybı suçu için belirlenmiş olan cezanın da uygulanması gerekir. Ancak bu suçlar tek fiil ile işlenmiş olduğu için, VUK'mn 336. maddesi göz önüne alınarak ceza sorumlularına verilecek cezaların en ağırı kesilir.

Tek fiil ile hem usulsüzlük hem de vergi kaybı suçu işlendiğinde, usulsüzlüğün diğer suçlar içinde eridiği, yani böyle durumda vergi kaybı suçu meydana geldiği ve usulsüzlük suçunun oluşmadığı, bunun için de usulsüzlüklerde vergi kaybından söz edilemeyeceği söylenebilir. Ancak bazı durumlarda bunun tersi de olabilir. Yani tek fiil ile usulsüzlük ve vergi kaybı suçu birlikte işlendiğinde, tutar olarak usulsüzlüğün cezası vergi kaybı suçunun cezasından daha ağır ise, o zaman usulsüzlük cezası uygulanır. Yalnız bu düzenleme cezalarla ilgili olup, suçların doğumu ile ilgili değildir. Diğer bir deyimle usulsüzlük, vergi kaybı doğurabilir veya doğurmayabilir. Usulsüzlükte sonuç unsuru olarak önemli olan vergi kaybı değil, kanunun yapılmasını emrettiği fiillerin, süresi içinde yapılmaması veya hiç yapılmamasıdır. Böyle olunca da usulsüzlüklerde hareket unsuru ile sonuç unsuru iç içe olmakta ve adeta ikisi aynı gibi görünmektedir.

5.2.1.2.2. Usulsüzlük Suçunun Manevi Unsuru

Biraz önce, vergi kaybı suçunun manevi unsurunun taksir olabileceğine değinmiş bulunuyoruz. Usulsüzlük suçları ise, kast mevcut olmasa bile herkes kendi fiil ve ihmalinden sorumlu olması gerekir biçiminde tanımlanabilecek kabahatlere benzetilebilir.

• *l\ah ıh ıtl .,. Ko1 1ıısıuıda G<.'ıuel Bilgiler*

Bilindiği gibi eski TCK'nın bir ayırıınu göre suçlar, c0rllm ve kabahatler ,,ınuk.n,cr?iki kısmn ayrılmıştı. Değişikliklerden sonra ise, knbahatler ın0 - tıllı.il bir k.amın ohm Knhnh:ıtlcr Knnunu'nun içinde yer almıştır. Burada kabahntl'ıin manevi unsurunu açıklnynhilınck için, genci anlamdaki kabahatler ile 1'K'drıki su -lnrı birbirlerinden ayıracak kıstasları kısaca belirmekte yarar buhınınnktadır.

Oir ayırıma göre. TCK'd:ıki suçları meydana getiren filler doğal hakları ihlal ettiği halde. kabahatler sonradan elde edilen hakları ihlal eder. Diğer bir a?ırım, suçlan fertlerin veya toplumun güvenliğini bozma ve kabahatleri de kamunun iyiliği , e gelişmesini engelleyen hareketler olarak görür. Üçüncü 3?ırıma göre, suçlar sübjektif bir hakkı ihlal eden hareketler olmasına karşın, kabahatler sadece ihlal tehlikesine neden olur. Dördüncü ayırıma göre, suçlar, deYletin idari yararlarını ağır bir biçimde bozdukları halde, kabahatler aynı yararları daha hafif olarak zarara uğratan fiillerdir. Son ayırım da, konuyu mane,i unsur yönünden ele alır. Bu görüşe göre, bir fiilin cezalandırılabilmesi için failin kasten veya taksirle hareket etmesi gerekli ise, o fiil suç; buna karşılık fiilin sadece iradi olarak işlenmesi cezalandırılması için yeterli ise, o fiil kabahattir. Bu ikinci durumda, kast veya taksirin bulunduğu karine olarak kabul edilmekte, hatta bunlar olmasa da fail cezalandırılmaktadır.

Son ayırıma ilişkin olarak bazı teoriler ileri sürülmüştür. Bunlar, maddi fiil teorisi, fiilin iradeliği teorisi, ispat yükümlülüğünün değişmesi teorisi, taksir teorisidir.

• *Vergi Hukukunda Usulsüzlük Anlayışı*

Ceza hukukunda kabahatler daha çok taksir teorisine dayandırıldığı halde, vergi hukukunda kabahatlere benzetilebilen usulsüzlüklerde maddi fiil teorisi kabul edilmiştir denilebilir. Usulsüzlüklerde maddi fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kast veya taksirle hareket edip etmediğini araştınnaya gerek kalmaz. Bunun için de usulsüzlüklerde, kusurluluk aranmasına gerek yoktur. Yani kanun koyucu usulsüzlüğü objektif kusurluluğa yaklaştırmıştır.

5.2.1.2.3. Usulsüzlük Suçlarının Cezaları

Usulsüzlük suçlarında yapılan sistematikleştirmede yapıldığı gibi, bu suçlara verilecek cezaları da iki kısımda ele almak gerekir.

Bunlardan biri, genel usulsüzlük suçlarına verilecek cezalardır. Genel usulsüzlük suçlarına verilecek cezalar, VUK'nın sonuna eklenen cetvelde belirtilmiştir. Bu cetvel de verilecek cezalar, mükellef gruplarına göre değiştiği gibi, usulsüzlüklerin birinci derece veya ikinci derece usulsüzlük olmasına

gt·re de degişir. Örneğin. ·crm:ıye, irk tleri tarafından işlenmiş olan usul O2. lük su lurıım ,erile ·ek ccz:ılnr, k:ıznncı bn it u ul göre le pit edilenler tara. fındnn işlenen U?tılsilzlük -uçlarına verilecek cezalardan daha fazladır. Öte ıa. raftan. mükellef gruplarından herhangi birinin birinci derece usulsUzlUk suçu i 'İn öng'külcn cez:ılnn. ikinci derecedeki usulsüzlük suçuna göre miktar ola. mk) ine d:ıh:ı \oktur.

C'etYelde tespit edilen cezalar maktudur. Yani belirli miktar olarak tespit edilir. Bu bakımdan. her yıl para değerindeki değişmeler dikkate alınarak dc-ği?tirilir.

Bur.ıd:ı hemen şunu da beliıtmek gerekir ki, usulsüzlük fiilinin aynı za. manda re· en takdiri gerektirmesi durumunda, kanuna bağlı cetveldeki cezalar iki kat olarak uygulanır (VUK. mad. 352).

Özel usul üzlük suçlarına verilecek cezalar ise, bu Kanun'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde ayrıntılı olarak tespit edilmiştir. Özel usulsüzlük cezaları da, her yıl tespit edilir.

5.2.2.Kamusal Vergi Suçları

5.2.2.J. Kaçakçılık suçu

Yukarıda değinilmiş olan vergi kaybı suçu ile usulsüzlük suçları idari nitelikli vergi suçlarıdır. Verilen bilgilerden hatırlanacağı üzere, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, VUK'nın 344. maddesinde idari nitelikte olan kaçakçılık suçu ile ilgili hükümlere yer verilmişti. Yapılan değişiklikle, sadece vergi kaybına neden olmanın kaçakçılık olarak adlandırılmasının doğru olmayacağı ve bunun mükellefler için çok ağır olduğu düşüncesinden hareketle, kaçakçılık suçunun adı vergi kaybı olarak değiştirilmiştir.

Günümüzde kamu gelirleri içinde vergilerin çok büyük yer tuttuğu kuşkusuzdur. Bu bakımdan, Devletin vergilere verdiği öneme karşılık, mükellefler de çeşitli yollarla vergi kaçırma yoluna başvunnaktadırlar. Doğal olarak, bu tür girişimleri önlemek için alınacak önlemlerin her şeyden önce parasal olması gerekir. Ancak, alınan parasal önlemlerle bu gibi girişimleri önlemenin mümkün olamayacağı görüldüğünden, birçok devlet bu konuda cezai önlemler alma yoluna da gitmiştir.

Aynı gelişme ülkemize de yansımıştır. Böyle bir düşünceyle VUK'nın 357. maddesi ile 359. maddelerinde, nitelik itibariyle idari vergi suçlarından ayrı yapıda olan hileli vergisuçu ile hileli vergi suçuna teşebbüs suçlarına yer verilmişti. Ancak daha sonra 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sırasında, hiieli vergi suçuna teşebbüs suçu kanundan tamamen çıkarılmış ve 357. maddedeki hileli vergi suçu da Kanun'un 359. maddesinde "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

5-2,2,1,1, Kaçakçılık Suçunun Maddi Unsuru

• *Jlırckct l 11sıı·ıı*

Kanun'tın 359. maddesi, kaçakçılık suçunun hareket unsurunu meydana ?tiren fiilleri üç başlık altında sıralamıştır.

-I3unlardnn birincisi?vergi kanunlarma göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda;

Hesap ve muhasebe hileleri yapılması,

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler 3dına hesap açılması,

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının sonucunu azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt oıtamına kayıt edilmesi,

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında yergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir.),

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denildiğinde, gerçek bir muan1ele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak anlaşılır.),

dır.

-İkincisi ise, yine vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

Defter kayıt ve belgelerin yok edilmesi,

Defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç konulmaması,

Belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

dır.

-Üçüncüsü de, bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılmasıdır.

Burada belirtilmiş olan fiiller, kaçakçılık suçunun hareket unsusunu meydana getirir. Bundan da anlaşılmaktadır ki, kaçakçılık suçunu işlemede birden çok hareket türü mevcuttur. Burada söz konusu hareketlerden birkaçının yapılması halinde bunun tek suç mu, yoksa hareket sayısınca suç mu meydana geleceği tartışma konusu yapılmaktadır. Bir görüş, bu tür hareketlerin doktrindeki adıyla seçimlik hareketli bir suç meydana getirdiği, yani aynı sonucun

k.:munda gösterilmiş hareketlerden biri tarafından oluşturulması ile birkaçıYa d.l tümünün işlenerek 011aya çıkınnsı anısındn bir fark olmadığı, bunun için de üt1ada birk.aç haı►ket olsa da sonuçta tek suç meydana gelmesi gerektiğini sa. nınnrn.k1adır. Buna karşılık diğer bir görüş de, VUK'nın 337. maddesinin Yrgi kaybı Ye usulsi\zli.lk suçlarında fii I ayrı lığını benimsediğini, yani ayrı ayrı fiillerle işlenen bu suçlardan dolayı ayrı ayrı ceza kesileceğini kabul ettiğini. a►ı1 1ilkenin kaçakçılık suçu için de geçerli olmasının doğru olacağını S3\"Ul11llUŞtUr.

Kaçakçılık suçu. nitelik itibariyle idari vergi suçlarından olmayıp kamusal suç karakteri gösterir. Bu bakımdan, burada yapılacak yorumu VUK açısından değil ceza hukuku yönünden yapmakta yarar vardır. Konuya ceza hukuku yönünden) aklaşıldığında ise, bu fiilleri seçimlik hareketli suç olarak görerek birden fazla hareketi tek suç olarak yorumlamakta yarar bulunmaktadır.

• *Sonuç Unsuru*

4369 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce, yani bugünkü kaçakçılık suçwrnn hileli vergi suçu olarak kabul edildiği zamanda, suçun sonuç unsurunu vergi kaybı oluşturuyordu. Hileli vergi suçunun doğabilmesi için, verginin zamanında tahakkuk ettirilmesine engel veya eksik tahakkuk ettirilmesinin gereği kanunda açık bir şekilde belirtilmişti. Yapılan değişiklikte bu konuya yer verilmediği gibi, Kanun'un gerekçesinde de "sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın..." gibi ifadelere yer verilmiştir. Bu düzenleme ve ifade tarzı, kaçakçılık suçunun sonuç unsurunu belirlemede karışıklık yaratmıştır. Yani, suçun meydana gelmesinde vergi kaybının aranıp aranmayacağı belirsizliğe neden olmuştur.

Konuyu, VUK'nın 359. maddesinde belirlenmiş olan suçun hareket unsurlarıyla birlikte, ceza hukukunun ilkelerinden yararlanılarak çözmeye çalışmakta yarar bulunmaktadır.

Söz konusu maddeye bakıldığında, bazı hareket unsurlarında vergi kaybının aranıp aranmayacağına hiç değinilmemiştir. Örneğin, defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi gibi. Bu konuya ceza hukuku açısından bakıldığında, ceza hukukunda, kanun koyucunun sadece hareketi tanımlayıp, ayrıca suçun sonuç unsuruna aramadığı suçlara şekli suç denmektedir. Şekli suçlarda, hareket tamamlandığında suç meydana gelmiştir. Ancak bu suçlarda, sonuç unsurunun hiç olmadığı anlamını çıkarmamak ve sonucun hareketle iç içe olduğunu kabul etmek gerekir. Konu hakkında anlaşmazlığa bu şekilde yaklaşıldığında, ilgili düzenlemede vergi kaybına değinilmemiş hareketlerde, suçu şekli suç kabul ederek vergi kaybı aramadan suçun sonuç unsurunun da meydana geldiğini kabul etmek gerekir. Kanun koyucunun kaçakçılık suçu ile düzenlemelerin bazılarında, sadece hareketi yeterli görüp sonucu aramamasını, bu

,nfl n tehlike suçlnrı gibi görmesinden knynıklnıımışt.ır, denilebilir. Nitekim ,noMı:-◆'l 'kçcsindc de."bn11 tiillcr doğrudıın ınnli sistemin, belge dl\zcninin ü' ınnli l,toritcnin n,yıllatılırn.ısııw hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya , *11ı;i\tW* suç niteliğinde olabilir." demektedir.

M 1:id de yer alan bazı hOkUmlcrdc ise, vergi kaybının nranınası gcrekti- :-. 1 n1:◆-ık ol3mk 't'r verilmiştir. Örneğin, defterlere kaydı gereken hesap ve işl'ınlcrin Yergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen , ◆ya kısmen l aşka defter. belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilmesi gibi. Bu hükümde. suçun hem hareket unsuru hem de sonuç unsuru belirlenmiştir. Ynni ceza hukukunun maddi suçlar olarak kabul ettiği bir suça burada yer verilmiştir.,fodde içinde maddi suç olarak kabul edilebilecek düzenlemelerde, ◆u-un ıneydnnu gelebilmesi için hareket unsuru ile birlikte vergi kaybını da ar3mak gerekir.

onuç olarak söylemek gerekirse, hükmün sadece hareket unsurunu yeterli gördüğü ve sonucu aramadığı durumlarda suçun oluşumunda vergi kaybını aramaya gerek bulunmadığı; özellikle vergi kaybına yönelik fiillerden söz edildiği hallerde de sonuç unsurunun meydana gelmesinde vergi kaybını da aramanın gerekli olduğu, ifade edilebilir.

5.2.2.1.2. Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsuru

Daha önce düzenlenmiş olan hileli vergi suçunun manevi unsurunun kast olduğu Kanun'da açık olarak belirtilmesine rağmen, hareket unsurları bakımından ona çok benzeyen kaçakçılık suçunda bu konuda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, madde gerekçesinden kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun meydana gelmesi için kast aranmasının gerekli olduğu anlamı çıktığı gibi, gerek uygulamada ve gerek öğretide kaçakçılık suçlarının oluşumu için kast aranması gerektiği kabul edilmektedir.

Suçun manevi unsurunun kasta dayandırılması nedeniyle, kast kavramından ne anlaşılması gerektiği ve bu suçta hangi tür kastı aramanın yerinde olacağını belirleyebilmek için, kast konusunda çok kısa genel bilgi vermekte yarar bulunmaktadır.

- *Kast Konusunda Genel Bilgiler*

Ceza hukukunda en önemli ve karmaşık olarak bilinen kast sorunu, bugüne kadar değişik anlayışlara yol açmıştır. Bugüne kadar kast konusunda esas olarak iki düşünce ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi, tasavvur teorisi; diğeri ise, irade teorisidir. Pozitif hukuk tarafından birinin veya diğerinin benimsenmesi, kast kavramını değişik sonuçlara götürebilecek niteliktedir. Bunun için de bu teorilere kısaca değinmekte yarar vardır.

- Tn'tl\ vur te ri. i: Tnsavvur teorisi tarnflarlarına göre kast, sonucun taısav. , ır t'dilmesi.)ani sonucun gerçekleşeceği bilinciyle hareketin isteyerek Ya-p1lmasıdır. Burada sonucun dUşünUlnıesi, yani gerçekleşebileceği yolunda bir bilin 'İn bulunmnsı yeterli olup, sonucun istenmesine gerek yoktur. Örneğin işyerinde yangın çıbrtnn bir kimse, bu bölgede birçok işyerinin de yanacağın; düşünmüştür. Ancnk bu kimse o bölgeyi yakmak istememiş, sadece kendi İş-yerini yakarak vergi ini terkin ettirmek amacıyla böyle bir girişinde bulunmuş Isa dahi. sonucu düşünüp tasavvur ettiği için ona göre kasten hareket etmiştir. G..rülüyor ki. bu teori kastın sınırlarını son derece genişletmektedir.

- İrade teorisi: İrade teorisine göre kast, failin sonucu istemiş olmasıdır. Burada hemen şunu belirtmek gerekir ki, bir sonucun sadece öngörülmüş ve düşünülmüş olması onun istenmiş olduğunu ifade etmez. İrade ile birleşmiş olmayan bir düşünce ve öngörme, kastı meydana getirmez. Fail birden çok sonuçları düşünmüş ve öngörmüş olmasına rağmen, bunlardan sadece birini istemiş ise, yalnız o suç kasten meydan getirilmiş olur. Diğerleri ise, istenmemiş oldukları halde gerçekleşirse, bunlar taksirle işlenmiş sayılır. Bu teori ise, kastın sınırlarını son derece daraltmaktadır.

Kastın unsurları, düşünce ve öngörme ile irade unsurudur. Düşünme ve ?ngönne unsuru, hareketin önceden düşünülüp öngörülmüş olması demektir. irade unsuru ise, bilme ve istemedir. Her ne kadar bir şeyi isteyen kimsenin, bu şeyi bildiği de kabul edilir. Yani irade unsuru belirlendiğinde, düşünme ve öngörme unsuru bakımından ayrı bir araştırma yapmaya gerek kalmayabilir. Ancak, bu her zaman böyle değildir. Bunun için, bilmenin tespit edilmesinden sonra ikinci bir inceleme daha yaparak, istemenin de buna eklenip eklenmediğini araştırmak kastı saptamada gereklidir.

İlke olarak, kasta dayanan sorumluluk için kastın mevcut olması yeterli olup, faili harekete geçiren neden ve amaç göz önüne alınmaz. Başka bir ifadeyle kural olarak bunlar, suçun meydana gelmesi için bir unsur değildir.

Kast, objektif ve sübjektif bakımdan ikiye ayrılır.

Objektif bakımdan kast da, belirli kast, belirli olmayan kast ve dolayısıyla zarar kastı olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Belirli kast, failin sonuçlarını önceden bildiği belirli bir suçu işlemiş olmasıdır. Belirli olmayan kastta ise, fail bir fiili işlemeyi düşünmüşse de, çeşitli sonuçların meydana gelebileceği kestirilen bu fiilden hangi sonucun meydana gelebileceğini önceden kestirememiştir. Dolayısıyla zarar kastında da, bir suçu isteyerek işlemiş, ancak sonuç amacı aşmıştır. Yani sonuç, failin istediğinden ve tahmininden daha ağır olarak ortaya çıkmıştır.

Kast sübjektif bakımdan da bazı türlere ayrılır. Bunlar; basit kast, tasarlama (taammüt) kastı, genel kast ve özel kasttır. Bir kimsenin uzun uzadıya düşünmeden bir suçu işlemeyi istemesi ve aradan soğukkanlılıkla düşünüle-

[illegible] i-,w umnn ?W 'tneksizin hnrekete geçmesinde, ba it kn t vardır. Bir kim- \ . i?l?, '> i :füşündüğl\ bir ·uı;u işlemeden önce. soğukkunlılıkla dtışUnUp ,ta, ıı t,m s'- nı, ti ili işkmcsi durumundu ise. tasnrlumn kastı bulunur. Genci kast. sade ??1'.amınun suç saydığı fiilin işlenmesinin istenmiş olmasından mey- ' [illegible] ?lir. (?l kast i·c. sorumluluk için daha fozla bir şeyin, yani belirli bir : i, \ ?, nM 'm \ ·ya kasta ilişkin bir özelliğin de buluıunasını gerektirir.

• • *',I- ·ıh - .... uçıında Ka ·1111Kabul Ediliş Biçimi*

-?'' · nka akçıhk ·uçumm manevi unsuru bakımından Kanun, ilgili ınad- ,' .:iı ·ast konuswıa hiç değinmemiştir. Ancak, suçun hareket unsuruna ba- t ığmda. hüküm ultına alınmış fiillerin işlenmesinde kast unsurunun ağır ? ası gerektiği Ye nitelik itibariyle hareketlerin TCK. bakımından bir suç mı· ,·abul edilmesinin yerinde olacağı düşünülerek, kaçakçılık suçunun -ı.. ydana gelmesinde kastı aramak gerekir.

1'anun·un ilgili maddesinde kast konusunda herhangi ifade bulunmadığı • ?- . bu konuda yine ceza hukukunun ilkelerine başvunnak gereği ortaya çık- , ;tadır. TCK·nın 21.maddesinde kast, "Kast, suçun kanuni tanımındaki un- ·urlann bilerek, e isteyerek gerçekleşmesidir." biçiminde tanımlanmıştır. Bu mm dikkate alındığında TCK., acaba kastı yukarıda kısaca özetlenen tasav- ,m teorisi paralelinde mi, yoksa irade teorisi yönünde mi kabul etmiştir?

Hatırlanacağı üzere tasavvur teorisi kastın oluşumunda, sonucun tasavvur edilmesini yeterli görmekte ve sonucun istenmesini aramamaktadır. Oysa irade teorisi, sonucun istemiş olmasını da aramaktadır. Buna göre kastın meydana gelmesi için, suçun maddi ve manevi unsurlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Nitekim TCK'nın yukarıda sözü edilen maddesi, suçun unsurlarının bilerek ve isteyerek işlenmesi halinde kastın meydana geleceğini açık olarak ifade etmiştir. Bu bakımdan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsuru olan kastın oluşunda, irade teorisinin kabul edilmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

Diğer yandan, kaçakçılık suçunun meydana gelmesinde hangi tür kastı aramak gerektiği konusunun da açıklığa kavuşturulması gerekir. Yani bu konuda genel kastı mı aramak yeterli olacaktır, yoksa kastın oluşumunda ayrıca belirli bir saik ve amacının olması gerektiği şeklinde ifade edilen özel kastı da mı dikkate alınanın yerinde olacağını belirlemekte yarar bulunmaktadır. Yukarıda suçun hareket unsurlarını çeşitli fiillerin meydan getirdiğini ve bu fillerden bazıların işlenmesinin suçun hareket unsuru için yeterli olduğunu (sahte belge kullanmak gibi) belirtmiştik. Diğer bazı hareketlerde ise, vergi kaybına da yola açacak hareketlerin olması gerektiğine (defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması doğuracak şekilde başka defterlere kaydedilmesi gibi), değinmiştik. Maddenin yazılım şeklinin çeşitli şe-

kilde) 0rnm yaı ılrıbilmcsine yol açabilecek şcki ide olduğu açıktır. Ancakor. t ◆ kesin lir dUşi\ncc de 011ayn konması gerekir. Bu bakımdan bumda; **vergi** k) l mm nrnnmudığı. sadece fiilin meyd::ına gelmesinin harekettin tamamlan. mnsında yeterli olması hallerinde genel kastla yetinmenin uygun olacağını; hareketin Yergi kaybına yönelik olmasının da şart olması gerektiği dunun. lard::ı. özel kastın olması gerektiğini, söylemek sanırız uygun olacaktır.

5.2.2.1.3. Kaçakçılık Suçunun Cezası

KaÇ3kçılık suçu nitelik itibariyle vergi kaybı ve usulsüzlük suçlarından 3)Tı nitelikte olduğundan. bu suça verilecek cezalar da o suçlara göre verilecek cezalardan değişiktir. Yani kaçakçılık suçlarına esas olarak verilecek cezalar, hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Suç ayrıca vergi kaybına da neden olduğu takdirde. hün·iyeti bağlayıcı cezalar dışında para cezaları da söz konusu olur.

Yukarıda Kanun'un 359. maddesinde yer alınış olan kaçakçılık suçunun hareket unsurunu belirlerken, hatırlanacağı üzere fiilleri üç başlık altında toplamıştık.

Birinci başlık altında sıralanmış olan fiiller hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

İkinci başlık altında yer almış olan fiiller hakkında da, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Üçüncü başlık altında belirtilmiş olan Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde belge basanlar veya bunları bilerek kullananlar hakkında verilecek cezalar ise, iki yıldan beş yıla kadardır.

Yukarıda belirtildiği gibi kaçakçılık fiili vergi kaybına da neden olmuşsa, yukarıdaki cezalardan ayrı olarak, 344. maddeye göre vergi kaybı suçuna verilen parasal vergi cezası da üç kat olarak uygulanır.

Ancak, VUK'nın 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında 359. maddede belirtilmiş olan cezaların uygulanması söz konusu değildir.

Burada ayrıca VUK'nın "Cezadan İndirim" başlığını taşıyan 360. maddesine de değinmek gerekmektedir. Maddede "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." demiştir. Esasında bu madde kaçakçılık suçuna iştiraki düzenleyen bir maddedir. Oysa burada görüldüğü üzere iştirak ile cezalarda indirim konusu birbiriyle karıştırılmıştır. İştirak konusuna daha sonra tekrar değinilecektir.

-. 2,...t Göt-evden Doi\nn Suçlar

nun\y,l kadar vergi kaybı, usulsUzlilk ile kaçakçılık suçlarını görmüş bu-
ln ,□ ruz.\ UK'dn söz konu, u suçlnrdnn nyrı olarak, görev gereği doğabilc-'
. NIII ·u 'lam da yer verilmiştir. Bunlar, vergi gizliliğine uymama suçu ile
lktl rin özel işlerini yapma suçudur.

S.I.3.1. *Vergi Gizliliğiue Uymama Sıçıı*

\' ftZİ işlemleri, vergi mükelleflerinin gizli kalması gereken işlerinin ba-
□nJ.q.-er alır. Mükellefler ile mükelleflerle işlemde bulunanlar üzerinde ida-
r--□in geniş bir denetim yetkisi vardır. Vergi mükellefleri, denetim için başvu-
• n kimselere kanunun belirlediği şartlar içerisinde iş yaşamının bütün gizlili-
□ni a-ç1k tutmak zorundadu-. Doğal olarak bu sırları öğrenenlerin de bunları
'ıklamamaları gerekir.

İşte bu sırların gizli kalmasını sağlamak amacıyla VUK'nın 5. maddesi, ,eıgi gizliliğine ilişkin olarak bir hüküm getirmiştir. Adı geçen maddede adlan geçen kimseler, görevleri nedeniyle öğrendikleri sırları açıklayamazlar. Bu yasaklara karşı gelmek ise, VUK'nın 362. maddesi ile yaptırım altına alınmıştır. Bu hükme göre, vergi gizliliğine uymayanlara TCK'nın 239. maddesinde yazılı cezalar verilir.

5.2.3.2. Miikel/eflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergi uygulamaları ile ilgili bazı görevlilerin, vergi mükelleflerinin işlerini görmesinin bazı sakıncaları vardu-. Kendisine bütün idari imkanlar açık olan kişi, eğer mükelleflerin özel işlerini de yürütürse bundan mükellefler kazançlı, idarenin ise zararlı çıkacağı kuşkusuzdur. Bunu göz önüne alan kanun l"O)'UCU, VUK'nın 6. maddesinin son fıkrasına, Kanun'un 5. maddesinde yazılı görevli kişilerin aynı zamanda vergi mükelleflerinin işlerini de görmemesi için yasaklayıcı hüküm getirmiştir.

VUK'nın 363. maddesi de bu yasaklayıcı hükme uymayanları cezalandırmal..1adır. Bu maddeye göre, yukarıda değinilen 6. maddenin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı v.s özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı hareket etlenler TCK'nın 257. maddesine göre ceza görürler. Bu hareketlerle vergi kaybına da sebep olunmuşsa, kişiye aynca bu Kanun'un 344. maddesine göre vergi kaybı cezası verilir.

5.2.4. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Suçlar

Vergi suç ve cezaları, yukarıda belirtildiği şekilde esas olarak VUK'nın Dördüncü Kitabında yer almıştır. Ancak, diğer bazı vergi kanunlarında da bu konuda bazı hükümlere rastlanmaktadır. Örneğin, VİVK'nın "Vergi Matrahı

ve İlk TarhiyaC bn, lığını taşıyan t O. maddesinde böyle bir düzenleme bulun. maktadır. Ancak diğer vergi kanunlarında vergi suç ve cezaları ilgili olan bu tür düzenlemeler, ayrıntıda kalmaktadır. Bu bakımdan burada verilen açıkla. maların yeterli olacağını düşünmekteyiz.

5.3. CEZA SORUMLUSU OLANLAR

Kimlerin ceza sorumlusu olabileceklerini idari vergi suçlarında, kamusal Yergi suçlarında ve görevden doğan suçlarda olmak üzere üç alt başlık altında ele almak gerekir.

5.3.1. İdari Vergi Suçlarında Sorumlu Olanlar

İdari vergi suçlarında vergi ceza sorumlusu olan gerçek ve tüzel kişilerin sorumlulukları VUK'nın "Vergi Cezaları" başlığını taşıyan Dördüncü Kitabının 332. ve 333. maddelerinde düzenlenmiştir.

5.3.1.1. Gerçek Kişilerde

VUK mevcut düzenlemeleri küçük ve kısıtlıların vergi yükümlü ve sorumluluğunu kabul etmesine rağmen, vergi ceza sorumluluğu ile ilgili olarak 332. maddesinde "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." demiştir.

Bunun böyle olması da çok doğaldır. Çünkü ceza ödemesine neden olan kişi, cezayı gerektiren fiili işleyen kimsedir. Eğer o kişi bu suçu işlememiş olsa idi, cezai sorumluluk da meydana gelmeyecekti. Oysa suç işlenmese dahi vergi doğmuş olacağından, verginin, yükümlünün mal varlığından doğrudan veya dolaylı olarak alınması çok doğaldır.

Eğer fiil ehliyetine sahip olan vergi mükellefi bizzat vergi suçu işlemiş ise, o taktirde kendisi vergi sorumlusu olacaktır.

5.3.1.2. Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu

Tüzel kişilerin ceza sorumlusu olup olamayacakları son zamanlarda oldukça tartışma konusu yapılmıştır. Burada özellikle tartışma yapılmış iki teoriye değinmek gerekir.

-Tüzel kişilerin ceza sorumlusu olamayacakları yolundaki düşünce, varsayım (faraziye) teorisine dayandırılmış ve cezaların şahsiliği ilkesi göz önünde bulundurulmuştur. Bu teorinin esas olarak vardığı sonuç şu şekilde özetlenebilir: Cezai sorumluluk sadece fiili işlemiş olan ya da fiilin işlenmesine karışmış olan kişiye aittir. Bu, cezai sorumluluk esasına ve sonuç olarak da cezala-

11n"ı\h?ili i ilkesine.' uygundur. Bunun böyle olmoınnsının en yudırgntıcı ör-
'"·'- i. lir nnonim şirkete suçln ilgisi olmnynnluın ve huttu konunun turtışılınnsı
?ıl':\:-lllld ı hulunmnynn yn da bulunup kurşıt oy vermiş oltıılımn da sorumlu
l,lm:,?ı ıır. Bu ise. hukuki bnk11ndnn hiçbir znımın istenilen bir şey değildir.
Di?r y,mdan. tOzd kişilerin cczni sorumluluğun esasının kubul cdilıncıncsi,
su,'Hs Hk ·c tek bir ceza değil suçlu olduğu anlaşılan kişi kndar ecza verilnıe-
::ıin,icı-cktirir.

-T'Uzd kişilerin cczni sorumluluğunu kabul etmeyen görüşe karşı karşıt dig.cr bir görUş de bulunmaktadır. Bu görUş, gerçeklik teorisine dayanır. Bu ı.tt1rUş tnrnftarlarının düşünlerini de şöylece özetlemek gerekir: Suça tüzel kişi ;dına tek cezn verilebilir. Cezanın tüzel kişi adına verilmesinin bazı yararları da vnrdır. Çünkü, tüzel kişi adına suç işleyenlerin cezalandırılması, çoğu zaman cezayı etkisiz hale getirebilir. Bunun böyle olmasının nedeni, hükmedilen \c büyük tutarlara ulaşan para cezalarının, suçu işleyenlerden alınmasının genellikle imkansız olmasıdır.

Tartışmaları bir yana bırakarak son zamanlarda tüzel kişilerin ekonomi ve maliye alanındaki gelişmeleri dolayısıyla, organlarının işleyecekleri suçlardan dolayı tüzel kişilerin mali sorumlulukları genelde kabul edilmektedir.

Vergi hukukumuzda daha çok hazinenin alacağını güvence altına alma düşüncesiyle parasal vergi ceza sorumluluğu tüzel kişilere yükletilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan VUK'nın 333. maddesinin birinci fıkrasına, "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir." şeklinde bir hüküm getirilmiştir.

Ancak burada bu maddenin ikinci fıkrasının da önemle ifade edilmesi gerekir. Bu fıkrada, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında VUK'nın 1O. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır, denilmiştir.

Özetle söz konusu maddede de, tüzel kişilerin vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, ödevlerin yerine getirilmemeleri yüzünden mükelleflerin veya sorumluların mal varlığından alınamayan vergilerin kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerden alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrı bir fıkrada da, teşekkülü idare edenlerin ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilecekleri belirtilmiştir.

Bu iki düzenlemeye göre, tüzel kişilerin vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olduklarında, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmemesi ve cezanın tüzel kişilerin varlıklarından alınamaması halinde, verginin ve vergi cezasının kanuni temsilciden alınacağı, ödenen vergiler için mükellefe rücu edileceği anlaşılmaktadır. Diğer bir anlatımla 333. maddenin

bir Ye ikinci fıkraları ile Kanun \ın 1O. maddesinin birlikte dUşOnlilıncsi ha. lind, . rgi yükihn!Ulilğünün ve vergi cezalarının mevcut şartlar altında ka. nuni temsilciye intikal ettirileceği ve ödenen vergiler bakımından tüzel **kişiye** tilcu edilebileceği anlaşılmaktadır.

Burada, kısaca, adi ortaklık ile şahıs şirketlerinin cezai sorumlulukları üzerinde de durmak gerekir. Bilindiği üzere adi şirket nitelik olarak ticaret şirketi değildir. Hatta bunlar şirket olnrak bile sayılmamaktadır. Adi şirketle. rin tüzel kişilikleri olmadığı için ceza sorumluluğu da bulunmamaktadır. Bu. tün haklar ve sorumluluklar, ticari işlemleri yürüten ortağındır. Bu ortağın vergi kanunları karşısındaki cezai sorumluluğu ise, aynen gerçek kişiler gibidir. Kolektif şirketlerin ve adi komandit şirketlerin, direkt vergi yükUmlUlüğU olmadığı halde, bunların cezai sorumlulukları vardır. Diğer bir deyimle, bu şirketler vergi yükümlüsü olmamakla beraber, vergi ceza sorumlusudur. Ancak, kolektif şirketten elde edilen kazancın ortak tarafından bildirilmemesi durumunda ceza, şirket adına değil ortak adına kesilir.

5.3.2. Kamusal Vergi Suçlarında Sorumluluk

Kamusal vergi suçu olan kaçakçılık suçu, hapis ve para cezaları ile ceza. landırılır. Hapis cezalarında kimlerin ceza sorumlusu olabileceği TCK'nın ilgili düzenlemeleri göz önüne alınarak belirlenir.

Gerçek kişi olan yükümlü işletmeyi kendisi idare ediyor ve kaçakçılık suçunu kendisi işlemiş bulunuyorsa, bu durumda kendisinin ceza sorumlusu olacağı kuşkusuzdur. Çünkü ceza hukukunda genel ilke failin işlediği fiilden sorumlu olmasıdır.

İşletmeyi fail bizzat kendisi yönetmiyor ve bir temsilci tarafından idare ettiriyorsa, o takdirde temsilci kendi fiilinden sorumlu olur. Bu durum gerçek kişilerin sahip olduğu işletmeler ile tüzel kişiler için aynı şekilde söz konusudur.

Burada açıklanması gereken konulardan biri de, ceza ehliyetine sahip olmayanların kaçakçılık suçu sorumlusu olup olamayacağıdır. Bu konu, ceza hukukunun ehliyet konusunu ilgilendirir. Bu nedenle burada, ceza hukuku yönünden ehliyet konusuna kısaca değinmek gerekir. Ceza hukukunda bazı sübjektif ve objektif nedenler, cezai sorumluluğun tamamıyla veya bir kısmının kalkmasına neden olabilir. Sübjektif nedenler, yaş küçüklüğü, cinsiyet, akıl hastalığı, sarhoşluk, sağırlık ve dilsizlik, zorlama ve korku, bilmeme ve yanılmadır. Objektif nedenler ise, emre uyma, meşru müdafaa, zorunluluk hali gibi nedenlerdir.

Kaçakçılık suçunda, yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı gibi durumların göz önüne alınması gerekir. Çünkü bu suçlar, kamusal suçlardır. Bu nedenle de ceza sorumlusuna ceza verilirken, ceza kanunundaki cezai ehliyet kurallarının

'10n\\nc alınınns1gerekir. Ynni cezai sorumluluğu kaldıran vcyo ozaltun nc-icnkrin kamusal vergi suçlarında do dikkate olınmnsı zorunludur.

l iğcr yandan. sözUedilen suçun esus cezası hUrriycti bnğlayıcı ceza oldu.. unl\ v bu suç kamusal suç niteliğinde bir suç olduğuna göre TCK'nın 5. maddesinin burada dikkate nlınmnsı gerekir. ilgili madde, "Bu kanunun genel hilki.lmleri. özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." demektedir. Buna göre suçlarda kast aranacağı şeklindeki TCK'nın 21. maddesi hükmilniln, söz konusu bu suç hakkında da geçerli olması gerekir. Bu nedenle kaçakçılık suçu, ancak bilerek ve isteyerek işlenebilir.) ani bu suçun taksirli bir şekilde işlenmesi nıUmkün değildir. Daha doğnısu bu tür fiillerin taksirli bir şekilde işlenmesi durumunda, fiil manevi unsunın yokluğu nedeniyle suç oluştuınaz. Bunun için vergi kaybına neden olma failin muhasebe kurallarını bilmediğinden veya dikkatsizliğinden ileri gelmiş ise, suç meydana gelmez. Ceza yargıcı, fiillerin kasten mi yoksa taksirle mi meydana geldiğini ayırt etmekte zaman zaman güçlük çekebilir ve bu nedenle bilirkişiye başvurmak zorunda kalabilir. Örneğin, bir kimse başkasının malını kırıp dökerken onun defter ve belgelerini de bilmeden yok ederse, kendisi kaçakçılık suçu işlemiş olmaz. Fakat defter ve belgeleri bilerek ortadan ise, aynı zamanda kaçakçılık suçu da işlemiş sayılması gerekir.

Kaçakçılık suçuna verilen parasal cezanın sorumluluğunun kime ait olacağı tartışılabilir. VUK'nın 359. maddesi, "Kaçakçılık suçu işleyenler hakkında bu maddedeki cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." demektedir. Bu maddenin incelenmesi, parasal cezanın da hürriyeti bağlayıcı ceza gibi, fiili işleyenlere kesilmesinin gerekliliğini göstermektedir. Çünkü madde, suçu işleyenler hakkında kelimelerini ve belirtilen para cezalarının, 359. maddede yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde uygulanacağı ifadesini kullanmaktadır.

5.3.3. Görevden Doğan Suçlarda Sorumluluk

Görevden doğan suçlar ile bunlara verilecek cezalar daha önce anlatım konusu yapılmıştır. Hatırlanacağı üzere bu suçlar, vergi gizliliğine uymama ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarıdır.

Burada da sorumluluğun gerektirdiği ehliyet, ceza hukukundaki ehliyettir. Sorumluluğun genel çizgileri de, kamusal vergi suçlarındaki gibidir. Yani sorumlu, kanunun yapılmasını öngördüğü işleri yapmayan ya da yapılmamasını öngördüğü işleri yapan kişidir.

Burada ayrıca şunu ifade etmek gerekir ki, VUK'nın mükerrer 355. maddesinde, bu Kanun'un 86, 148, 149,150,256,257 ve mükerrer 257. maddelerinde yer almış olan bilgileri vermekten çekinen kamu idare ve müessesele-riyle, vergi inceleme ve denetimleri sırasında gereken ödevleri yerine getir-

mcyen mi\kcllctkr hakkında, özel usulsUzlük cezalarının uygulanacağı bclirtihnektedir. l3u dil7enlemcye göre, kamu idare ve müesseseleri, mUkcllcOer "eyı mUkcllletlerle işlemde bulunan gerçek ve tUzel kişiler kanunun ilgilimaddeleri gereğince kendilerinden istenilen bilgileri vermekle mUkelleftirler. Kanunun kendilerine vermiş olduğu görevi yerine getirmeyenler sorumlu duruma düşerler. Ancak buradaki sorumluluk, yukarıda belirtilmiş olan cezai sorumluluk değil, özel usulsüzlük cezası ile cezalandırma biçiminde olan bir sorumluluktur.

5.4. BİRLEŞME (İÇTİMA) TEKRARLANMA (TEKERRÜR) VE KATILMA (İŞTiRAK)

Bu başlık altında önce birleşme (içtima veya toplama), tekrarlanma (tekerrür) ve katılma (iştirak) konuları konusunda genel bilgi verilecek ve daha sonra da idari ve kamusal vergi suçlarında söz konusu konuların nasıl düzenlendiği ele alınacaktır.

5.4.l. Birleşme Konusunda Genel Bilgi

Kanuni tanıma uygun olarak gerçekleştirilen her sonuç, ilke olarak ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur. Ancak bazı durumlarda hareketlerin çokluğu, suçların da birden çok olmalarını gerektirmez. Konuyu daha da ayrıntılı bir şekilde belirtmek istediğimiz takdirde, şu dört olasılığı belirtmek ve birleşme konusunu açmak gerekir.

- Bir fiil bir ihlale neden olabilir. Bu olasılıkta, birleşmeden söz edilemez.
- Bir fiil birden çok ihlale neden olabilir. Bu durumda suçların birleşmesinin bir şekli ortaya çıkmaktadır. Bu tür birleşmeye görünürde (fikri) birleşme denilmektedir. Diğer bir anlatımla görünürde birleşme, bir fiil ile türlü hükümlerin ihlali olarak tanımlanabilir. Bu gibi durumlarda faile en ağır cezayı gerektiren hükmün uygulanmasıyla yetinilir.
- Birden çok fiil bir ihlale neden olabilir. Bu durumda suçların birleşmesi söz konusudur. Bu şeklide birleşen suçlar, müteselsil, muhtelit, müterakki ve mürekkep suç türlerini oluşturur. Bu suçların tümünde ortada birkaç hareket olmasına rağmen, bu hareketler sadece bir suça neden olmaktadır.
- Birden çok fiil birden çok ihlale neden olabilir. Bu durumda ise, suçların toplanması değil, cezaların toplanması söz konusu olmaktadır. Burada, ortada her biri bağımsızlıklarını koruyan ayrı suçlar vardır. Bu nedenle de buna, suçların birleşmesi değil, cezaların birleşmesi adı verilmektedir. Genel olarak birleşme deyince de, bu tür birleşme anlaşılmaktadır.

Bu birleşmede esas sorun, çeşitli suçlara ilişkin cezaların ne biçimde verileceğidir. Bu konuda başlıca üç sistem vardır:

- Bunlardan ilki. eczaların toplanması sistemidir. Bu sistemde aynı türden (,t:m ccz(1br toplanır. yrı türden olanlar ise. birbiri ardmca yerine getirilir.

- İkinı:isi ise. ağır basma (erime) sistemidir. Bu si teme göre suç sayılan fiillere \'erilecek ceza. tiillcrden en ağırının cezasıdır. Suçluya verilmesi gereken diğer hatif cezalar, bu sistem içinde eriyor, denilebilir.

- onuncusu da, hukuki birleşme sistemidir. Hukuki birleşme sisteminde suçluya önce. işlemiş olduğu fiillerden en ağır cezayıgerektiren suç için temel bir ceza saptanır. Daha sonra bu cezaya, diğer fiillerin cezalarının belirli tutarları ek ceza olarak katılır. Bu sisteme göre verilecek ceza, yukarıda değinilen birinci sistemden hafif, ikinci sistemden ağır olur.

5.4.2. Tekrarlanma Konusunda Genel Bilgi

Ceza hukukunda tekrarlanma değişik biçimlerde ele alınmaktadır. Tekrarlanmanın ele alınış biçimlerden biri, bir suçtan dolayı mahkum olan kimsenin cezasını tamamen çektikten ya da cezanın kanuni nedenlerden biriyle düştükten sonra, belirli süre içinde diğer bir ya da birden çok suç işlemiş olması şeklidir. Tekrarlanmanın diğer bir ele alınış şeklinde ise, önceden işlenen suçun kesinleşmesi tekrarlanma için yeterli görülmektedir. TCK. bugün tekrarlanma konusunda ikinci görüşü benimsemiştir.

Bugüne kadar tekrarlanma konusunda birçok görüş ileri sürülmüştür. Özetlemek gerektiğinde bu görüşleri iki başlık altında toplayabiliriz. Bu görüşlerden ilki ilga teorisidir. Sözü edilen teori, tekrarlanmayı kabul etmez. İkinci teori ise, cezanın yetersizliği teorisidir. Söz konusu teori, tekrarlanma halinde cezanın artırılması gerektiğini ileri sürmüştür.

Tekrarlanma durumunda cezanın artırılmasını savunan cezanın yetersizliği teorisi ilga teorisine oranla kendisine daha çok taraftar toplamıştır. **TCK.** da bu ikinci görüşe katılarak kendi içinde tekrarlanma müessesesine yer vermiştir.

Genel anlamda tekrarlanmayı, geçici - sürekli ve genel - özel tekrarlanma olarak bölümlendirmek mümkündür.

- Geçici ve sürekli tekrarlanma: Geçici tekrarlanma, birinci suça ilişkin cezanın çekilmesinden başlayarak, belirli bir süre içinde ikinci suç işlenmesini; sürekli tekrarlanma ise, birinci suça ilişkin cezanın çekilmesinden sonra, süre sınırlaması olmaksızın ikinci suç işlenmesini açıklayan kavramlardır.

TCK. ve VUK., bunlardan geçici tekrarlanmayı kabul etmiştir.

- Genel tekrarlanma - özel tekrarlanma: Genel tekrarlanma, tekrarlanmanın varlığını, birinci suç ile ondan sonraki suçların aynı türden olmasına bağlamamakta; özel tekrarlanma ise, suçlar arasında aynı türden olmayı koşul olarak aramaktadır.

Bu konuda TCK. esas olarak genel tekrarlanma; VUK. ise özel tekrar. !anma sistemini benim emiştir.

5A.3. Kntılmn Konusunda Genci Bilgi

Katılma, b:ızı kişilerle anlaşarak işbirliği içinde bir kişi tarafından suç iş. lenmesidir. Katılın:ı birden çok kişinin işbirliği ve anlaşmaları sonucu ortaya çıktığına göre. burada ortakların sorumluluk dereceleri ne olacaktır sorunuortaya çıkmaktadır. Bu konuda başlıca iki teori bulunmaktadır. Bunlardan biri suç birliği, diğeri de suç ayrılığı teorisidir.

• Suç birliği teorisine göre katılmada bir suç vardır. Faillerden her biri, sorumluluğu işlenmiş olan suçtan alır. Sonuç olarak da ortakların tümti aynı suçun cezasıyla cezalandırılır. Ancak burada ceza bakımından failler arasında ne gibi farklar olacağı konusunda iki sistem ortaya konmuştur.

- Birinci sistem, sorumluluk ve ceza bakımından failler arasında ayırım yapılmasını ileri sürer. Bu sistemi, birçok yabancı kanun kabul ettiği gibi TCK. da benimsemiş bulunmaktadır.

- İkinci sistem ise, sorumluluk ve ceza bakımından failler arasında bir ayırım yapılmaz. Bu sisteme göre fer'i faillere de asli failler gibi ceza verilir.

• Suç ayrılığı teorisine göre, bir suçun birkaç kişi tarafından işlenmesi durumunda ortada tek bir suç değil, ortak sayısı kadar suç vardır. Faillerden her biri ayrı ayrı sorumlu tutulur ve cezalandırılır. Bu sistemde, failleri asli ve fer'i fail diye ikiye ayırmaya gerek olmadığı gibi faillerin birinde bulunan ağırlaştırıcı ya da hafifletici nedenler diğerini etkilemez.

Katılmanın varlığı için olması gereken üç unsur vardır.

- Bunlardan birincisi, cezayı gerektiren bir fiilin varlığıdır.

- İkincisi, suçu meydana getiren fiilin işlenmesine ilişkin olarak failler arasında önceden bir anlaşmanın bulunması gerekir.

- Sonuncusu ise, faillerden her birinin müspet bir fiil işlemiş olmasıdır. Buna göre menfi bir durum katılmayı doğurmaz.

Biraz önce beliıtildiği üzere, suça katılmış olanların katılma dereceleri değişik olabilir. Buna göre katılma, asli ve fer'i olmak üzere ikiye ayrılır.

• Asli katılma: Asli katılma da kendi içinde, asli maddi katılma ve asli manevi katılma olarak yine ikiye ayrılır.

- Asli maddi katılma, fiili işlemek (fiili irtikap etmek) ya da fiili doğrudan doğruya beraber işlemek biçiminde olabilir. Hukuki tanıma göre fiili işlemek, suçun maddi unsurunu oluşturan hareketleri yapmaktır. Fiili doğrudan doğruya beraber işlemede ise, her ne kadar fiili doğrudan doğruya beraber işleyenler suçun asıl maddi unsurunu oluşturan hareketleri yapmamışlarsa da, suçun işlenmesinde birinci derecede etkili olan hareketleri işlemişlerdir.

◊ ıl◊i ınımcv! l utılınu ise, hn◊kusını suç işlemeye nıincllirıncktir. A1mct-1innc demek, bir kim. nin inıdcsi llı.crint.lc clkili olmuk onu belirli bir uçu i,knwyc "nrnr verdirmek dcml'ktir. Burnun urunılnn şey, ınuddi foilin uçu ı◊lcınc kornrını nzın ·ttircnln kışkırtınuluri üzerine vermiş olınusıdır.

• Fcr'i kntılmn: Fcr'i katılına, bir suçun işlenmesine ikinci derecede sa-\ ıl◊hilccck lmrckctlcrlc korışmnklır. Fcr'i katılma da muddi ve manevi katılma ◊,ınrnk üzere ikiy\! ayrılır.

- Fcr'i maddi katılına, maddi olarak türlü şekillerde olur. Bunlardan biri, asli maddi faile suçun işlenmesi için araç sağlamaktır. ikincisi ise, suç işlenmeden önce yu da işlendiği sırada, suçluya yardımda bulunarak suçun işlenmesini kolnylnştırmaktır.

- Fer'i manevi katılma da üç şekilde olabilir. Bunlardan biri, suçluyu suçu i,lcıneye teşvik etmektir. Bu ikinci derecede bir kışkırtma ve suçu işlemek için salık verme niteliğindedir. Eğer teşvik suçu işleme konusunda faile karar verdinnekderecesinde etkili olmuş ise, o zaman bu azmettirmeye dönüşmüş olur. İkincisi, suçu işleme kararını desteklemektir. Yani fail suç işlemeyi istemiş ve hatta kararını bile vermişken, diğer bir kişinin bunu desteklemesidir. Üçüncüsü ise, fiil işlendikten sonra faile yardımda bulunacağına söz vermektir.

5.4.4. Vergi Hukukunda Birleşme

5.4.4.1. İdari Vergi Suçlarında Birleşme

Vergi suç ve cezalarında birleşme esasları, tek fiil ve birden çok fiil bakımından ayrı ayrı ele alınıp incelenebilir.

5.4.4.1.1. Tek Fiil ile Çeşitli Vergi Suçları İşlenmesi

VUK. ile getirilen esaslara göre, vergi mükellefi ya da sorumlusu ya da bunlar yerine geçen kanuni temsilciler, tek fiil ile birkaç vergi kaybına neden olabilecekleri gibi, bu hareketleriyle çeşitli cezayı gerektiren suçlar da işlemiş bulunabilir.

• *Tek Fiil ile İşlenen Vergi Suçlarının Birkaç Vergi Kaybına Neden Olması*

Tek fiil ile işlenen vergi suçunun birkaç vergi kaybına neden olması, VUK'nın 335. maddesinde, "Vergi ziyaı cezasını istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir." biçiminde hükme bağlanmıştır. Kanun'un 331. maddesinde vergi cezalan, vergi ziyaı ve usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrıldığı halde, yukarıda belirtilen 335. maddede ise usulsüzlükten söz edilmemiştir. Bunun nedeni, usulsüzlük suçunda vergi kaybına neden olma veya olmamanın mümkün olmasıdır.

Görüldüğü üzere tek fiil ile işlenen suçun birk?ç :?!·g_i kayb!na nedenO1. ma ı durumundu. kamın koyucu ceza kanunundakı görunürde bırlcşmeist,. mini k:ıbul etmemiştir. VUK'yn göre bir fiil ile kayba uğratılan vergiler,1 b:ıkımınd:ın birbirinden ayrı ise, suçlar arasında birleşmede bulunulmaz.1/ durumda. knç verginin kayba uğramasına neden olunmuş ise o kadar ver suçu işlendiği kabul edilerek. faile her vergi için ayrı ayrı ceza kesilir. Örnc. ğin. katına değer vergisi mükellefi olan bir gelir vergisi mükellefinin satışfa. turnlarından birini defterine işlememesi durumunda, hem satıştan dolayı elde edilen kazanç nedeıiyle gelir vergisi, hem katın de_ğr ergisi kayba uğ ratılmış olur. Orneğımize uyan bu durumda, ıkı vergıye ılışkın olarak ayrı aYn ceza kesilir.

- *Tek Fiil ile İşlenen Suçların Türlü Vergi Cezalarını Gerektirmesi*

Tek fiil ile işlenen suçların türlü vergi cezalarını gerektinnesi VUK'nın 336. maddesinde, "Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsuz. lük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir." biçiminde düzenlenmiştir.

Tek fiil ile işlenen suçların türlü vergi cezalarını gerektiren durumuna örnek olarak, bir gelir vergisi mükellefinin, beyannamesini kanuni ve ek süre içinde vermemesini gösterebiliriz. Bu durum re'sen takdir nedeni olup, yıllık kazanç takdir komisyonlarınca re'sen saptanır ve duruma göre mükellefe vergi suçu cezası ile birlikte cezalı olarak tarhiyat yapılır. Öte yandan beyannamenin zamanında verilmemesi, aynı zamanda usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir suçu meydana getirmektedir.

Görüldüğü üzere kanuna göre bu gibi durumlarda, faile en ağır cezanın kesilmesiyle yetinilmekte, daha hafif cezayı gerektiren vergi suçu diğerinin içinde erimektedir. Yani VUK., burada tam anlamıyla TCK'nın görünürde birleşme konusuna ilişkin hükümlerini benimsemiş bulunmaktadır.

Yalnız burada esas sorun, en ağır cezayı gerektiren suçun hangisi olduğunu saptamaktadır. En ağır cezayı gerektiren suçun hangisi olduğuna ilişkin olarak iki görüş ileri sürülebilir:

- Daha önce açıklanacağı üzere vergi suçları ağırlık derecelerine göre vergi kaybı ve usulsüzlük olarak ikiye ayrılır. Nitelik olarak usulsüzlük, en hafif vergi suçunu oluşturmaktadır. Fakat bazı durumlarda, suçu oluşturan olayın niteliği gereği kanundaki sıraya göre daha ağır bir suç sayılan vergi kaybı suçu, usulsüzlükten daha az tutarda bir cezayı gerektirebilir. Yani vergi kaybı

!-H unun gerektirdiği ecza usulstlzlilklen dahu uz olnbilir. işte bu durumda, u-
,·un nit ·liği ve ağırlığına göre değil, kesilmesi gereken ecza tutarına glkc işlem
◆·I ılması gerekir. (Unkü vergi hukukundn esas amacın vergi alacağını gU-
,·cnce altına alnrnsı olduğundan, böyle bir tutum vergi hukuku ilkeleriyle tam anlamıyla bağdaşınnktadır.

- En ağır cezayı gerektiren suçun gerektirdiği amaç, tutar olarak ağır ceza olmayıp. nitelik ve tür olarak ağır ceza olması gerekir. Yergi cezaları vergi k.a) bı ve usulsüzlük olmak üzere sıralandıklarına göre, vergi kaybı suçunun cezasının usulsüzlükten her zaman ağır olması gerekir. Böyle bir düşünüş ceza hukuku ilkelerine de uygundur. Çünkü ceza hukukunda en ağır cezayı bulmak için. yargıcın somut olayda hükmedeceği cezaya değil, ihlal edilen çeşitli hükümlerin soyut olarak taşıdığı cezaya bakılır.

Kanımızca birinci görüş daha uygundur, denilebilir. Yani bir tek fiil ile işlenen ve çeşitli vergi cezalarını gerektiren suçlara, tutar olarak en ağır cezanın kesilmesi gerekir.

5.4.4.1.2. Ayrı Fiillerle Ayrı Vergi Suçu İşlenmesi

Ayrı fiillerle birden çok vergi suçu işlenmesi ve çeşitli vergilerin kaybına neden olunması da, yukarıda açıklandığı biçimde çeşitli şekillerde olabilir. Yani ayrı fiillerle ayrı türden birkaç vergi suçu işlenebildiği gibi, ayrı hareketlerle aynı türden birkaç vergi suçu da işlenebilir.

5.4.4.1.2.1. Ayrı Fiillerle Başka Türden Vergi Suçları İşlenmesi

VUK. hükümlerine göre, ayrı fiillerle işlenmiş olan vergi kaybı ve usulsüzlük suçlarından dolayı her suç için ayrı ceza kesilir (VUK. mad. 337). Bu esasa göre, fiil ayrılığı durumunda cezalarda birleşme söz konusu olamaz. Örneğin, bir mükellef, belirli bir takvim yılı içinde ayrı iki hareketle bir vergi kaybı ve bir de usulsüzlük suçu işlemiş olsa, her suç için ayrı ceza kesilir.

Yukarıda saptanan ceza tek vergi türü içindir. Eğer mükellef, ayrı fiillerle ayrı vergilerin kaybına neden olmuş ise, bu durumda da, biraz önce açıklandığı üzere her vergi için ayrı ceza kesilir.

5.4.4.1.2.2. Ayrı Fiillerle Aynı Türden Birkaç Vergi Suçu İşlenmesi

VUK'ya göre, ayrı fiillerle işlenen vergi kaybı suçunun birkaç kez işlenmesi durumunda, ayrı ayrı ceza kesilir. Örneğin, belli bir vergilendirme döneminde ayrı fiillerle iki vergi kaybı suçu işlenirse, her suç için ayrı olmak üzere bunların toplamı kadar ceza kesilir. Yani burada da birleştirme yapılmaz.

Ancak usulsüzlükte vergi kaybı söz konusu olmadığından, usulsüzlük suçlan bu tür düzenleme kapsamına alınmamıştır. Adı geçen 337. maddenin devam eden hükmü, "...Şu kadar ki, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı

takvim yılı içinde aynı neviden birden fozla yupıldığı takdirde bire.len faıla nın h◆r l◆iri için, bi_rincisiıc ai◆cezanın dörtte biri kesi Iir." demekte ve uyn, t: usulst\;dllkten ncyın nıılnşıldıgını da gene aynı ırn:ıddedc, '·Aynı nevi usulsu lükten maksat. fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibari; yek.diğerine mutabakntıdır." biçiminde tamamlamaktadır. '

Görüldilğil Uzere burncln YUK., 5237 sayılı yeni TCK'nın kabul ctmişoı. duğu hukuki birleşme sistemini benimsemiş bulunmaktadır. Yani faile tekbir usulsüzlük cezası verilerek, diğer usulsUzlUklerden dolayı kesilmesi gereken cezaların kanundaki oranlar içinde artırılması suretiyle ilk cezaya ekleme ya. pılması gerekir.

VUK'da, müteselsil suça ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak. Kanun'un bazı maddelerinde bu yönde düzenlemelerin mevcut olduğunu görmekteyiz. Örneğin, Kanun'un usulsüzlükler ilgili 352. maddesinde bu Kanun'un kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması halinde, bi'rinci derece usulsüzlük suçunun doğacağı ve her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlüklerin tek fiil sayılacağı belirtilmiştir.

5.4.4.2. Kamusal Vergi Suçlarında Birleşme

VUK' da, kamusal vergi suçlarının birleşmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'da düzenlenen birleşme, idari vergi suçu niteliğinde olan vergi kaybı suçu ile usulsüzlük suçları için getirilmiştir. Bunun böyle olmasını da doğal olarak karşılamak gerekir. Çünkü kaçakçılık suçu kamusal bir suç niteliğindedir.

Bu bakımdan birleşme konusunda TCK'ya bakmak gerekir. TCK'da 5237 sayılı Kanunla yapılan son değişiklikle hukuki birleşme sistemi kabul edilmiştir. Yani aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, daha sonraki suçlarda belirli oranlarda artırılır.

Bir kimse ya tek bir fiil ile ya da ayrı ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlemiş ise, durum ne olacaktır? Burada önce konuyu, ayrı ayrı fillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi ve daha sonra tek fiil ile birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi olarak ikiye ayırmak gerekir.

-Bir kimsenin ayrı ayrı fillerle birden çok kaçakçılık suçu işlemesi durumunda, fiillere uygulanacak cezalara ilişkin iki görüş ileri sürülmüştür:

Birinci görüş, kaçakçılık suçlarını seçimlik hareketli suç sayarak suça tek bir ceza verilmesini öngörmüştür. İkinci görüş ise, bundan ayrılarak TCK'nın 43. maddesindeki, "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bu suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra

hil mil uy◆ul mır." şeklindeki hükmüne dnyanılnrak, verilen ilkeczanın, daha . nm i◆l'ncn tiillcr doluyısıyla maddede belirtilen şekilde artırılarak verilmesi ◆◆kliğini kubul etmektedir.

A◆n fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi halinde, bu suçlara verile' 'k tab:ın ve tavan suçların belirlenmesinde bu durum ceza yargıcına bir 01,n olması gerekir.

• Tek fiil ile birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi ise, fikri içtima hükmünün uygulanması gerekir. Yani ceza muhatabına tek ceza verilir.

5.4.5. Vergi Hukukunda Tekrarlanma (Tekerrür)

5.4.5.J. İdari Vergi Sıuçlarıuda Tekrarlanma

Tekrarlanmayı düzenleyen VUK'nın 339. maddesi, "Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşenleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyamda beş ve usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır." demiştir.

VUK. bazı düzenlemeler bakımından ceza kanunundan ayrılmaktadır. Bu ayrılıklardan biri, sürelere ilişkindir. İkincisi ise, genel ve özel tekrarlanma yönündendir. Yani, istisnalar dışında TCK. genel tekrarlanmayı kabul ettiği halde, VUK. özel tekrarlanmaya yer vermektedir. Diğer yandan tekerrürün sonuçları bakımında da iki kanun arasında bazı farklar bulunmaktadır. Değinilen bu konuları, şu başlıklar altında daha derinliğine açıklayabiliriz.

• *Cezanın Kesinleşmesi*

Kesilecek vergi kaybı ve usulsüzlük cezalarının tekrarlanma nedeniyle artırılabilmeleri için, daha önce aynı türden bir suç için ceza kesilmiş ve bu cezanın kesinleşmiş olması gerekir. Daha önce vergi cezalarının kesinleşmesi konusu gereken şekilde anlatıldığı için, bunu burada tekrar etmiyoruz.

• *Aynı Türden Fiil ile Başka Suç İşlenmesi*

Tekrarlanmanın şartlarından biri de, mükellefin işlediği son fiilin önce işlenmiş olan fiil ile aynı türden olmasıdır. Kanunda, usulsüzlük suçları bir yana bu konuda açık bir hüküm yoktur. Yani, ayrı ayrı işlenmiş olan fiillerden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceğinden söz eden VUK'nın 337. maddesi, aynı tür usulsüzlükten ne amaçlandığını belirlediği halde, vergi kaybı suçunda bu konuya değinmemiştir. Bu bakımdan bu konu tartışmalara ve çeşitli yorumlara neden olmuştur

UK'nın tekrarl:ınmnya ilişkin 339. maddesinin aynı tür fiil kavramını a·1k olarak belirtmemiş olması nedeniyle, bu kavram üzerinde böyle karışma. !arın olacağı normaldir. Eğer, VUK 'da TCK. gibi genel tekrarlanma sistemini kabul etmi►olsa idi, yani tekrarlanma için fiiller arasında benzerlik aramasa idi, doğal olarak bu tartışma ortaya çıkmayacaktı. Bunun için maddenin aynı fiil ka\Tamını yorumlamayla ortaya koymak gerekmektedir. Kanun'un adı geçen maddesi. '·...aynı neviden bir fiilden..." söz etın►ir.[1]

VUK'ya göre vergi kaybı ve usulsüzlük birer fiil değil, yukarıda da belirtildiği gibi kanunun suç saydığı fiillere ayrı ayrı ceza verilmek için kabul edilmiş fiiller topluluğudur. Örneğin, vergi kaybı suçu çok çeşitli fiillerden meydana gelebilir. Eğer kanun koyucu suç türlerinin tekrarlanmada esas alınacağını amaçlamış olsaydı, o zaman aynı türden suç demesi gerekirdi. Kanımızca, buna göre tekrarlanmanın kabul edilmesi için her iki suçun aynı türden olması yetmez, ayrıca aynı suçu oluşturan fiillerin de aynı türden olması gerekir.

Kanun vergi kaybı suçunda aynı tür fiilden neyin amaçlandığını belirtmemesine rağmen, usulsüzlükte bunu, "...aynı nevi usulsüzlükten maksat, fillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır." diyerek kesinliğe kavuşturmuş bulunmaktadır. Demek ki, usulsüzlüklerin tekrarlanmaya neden olabilmesi için, sadece usulsüzlük olması yetmeyip, ayrıca bu usulsüzlüklerin VUK'nın 352. maddesinde gösterilen derece ve hatta fıkralar olarak birbirine benzemesi gerekir. Bu nedenle, örneğin, birinci derece usulsüzlük sınıfına giren tutulması mecburi olan defter ve belgelerden birinin tutulmaması ile ikinci derece usulsüzlüğü oluşturan yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması, tekrarlanmaya esas olmaz. Aynı biçimde, zorunlu tutulması gereken defterlerden birinin tutulmaması ile işe başlamanın zamanında bildirilmemesi gibi iki birinci derece usulsüzlükte de aynı türden değildir. Çünkü bu iki suç aynı fıkra içinde yer almamıştır.

• *Tekrarlanma İçin Süreler*

Hemen hemen bütün ülkelerin kanunları, işlenen fiilin tekrarlanma sayılabilmesi için sonraki suçların belirli bir süre içinde işlenme şartını kabul etmiştir. Bu süre geçtikten sonra faile aynı türden bir suç işlemiş olsa dahi normal ceza verilir. VUK., süre yönünden TCK'dan ayrılmıştır. VUK'nın kabul ettiği süreler, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi kaybı suçunda beş ve usulsüzlükte iki yıldır. Hükümden anlaşılacağı üzere sürelerin başlangıcı, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır.

• *Cezaya Yapılacak Eklemeler*

Yukarıda belirtildiği üzere, cezanın yetersizliğine dayanarak son işlenen suça tekrarlanma yolu ile bazı eklemeler yapılır. VUK. eklemeler konusunda

da *TCK*'dan ayrılmıştır. VUK'nın tekrarlanmaya ilişkin 339. maddesine göre eklenecek tutarlar, vergi kaybı suçundn yarısı, usulsüzlllktc ise dört de biridir.

Akla. eklenecek tutnrlnrın ilk ceznyu göre mi yoksa sonuncu cezaya göre mi hes:ıplunacağı gelebilir. Bu sorunun yanıtı, yapılacak eklemelerin ikinci suça göre hesaplanması gerektiği biçiminde olmalıdır.

S.4.5.2. Kamusal Vergi Sıçlanıda Tekr"rlaıuıa

Kamusal vergi suçu niteliğinde olan kaçakçılık suçunun tekrarlanması da TCK'nın tekrarlanma hükümlerine tabidir. Yeni TCK'nın tekerrürü düzenleyen 58. maddesinde, tekerrürü eski kanuna göre oldukça farklı şekilde düzenlemiştir. Yeni getirilmiş olan düzenlemelerini şu başlıklar altında özetlemek mümkündür:

- Daha önce mahkum olmak: Fail hakkında tekrarlanma hükmünün uygulanması için, failin önceden işlediği bir suç nedeniyle daha önce mahkum olması gerekir. TCK'nın 58. maddesinden, fail hakkında tekrarlanma hükmünün uygulanabilmesi için cezanın çekilmesine gerek olmadığı ve sadece hükmün kesinleşmiş olmasının yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

- Yeni bir suç işlemiş olmak: Tekrarlanmanın söz konusu olabilmesi için, ilk suçla ilgili olarak verilen mahkumiyet kararından sonra yeni bir suç ilenmiş olması gerekir. Tekrarlanmanın ortaya çıkmasında yeni işlenen suçun aynı nitelikte bulunup bulunmaması ve bu suçun tamamlanmış olup olmaması önemli değildir. Teşebbüs halinde kalan suçlarda da tekrarlanma söz konusu olabilir.

- Suçun belirli süre içinde işlenmiş olması: TCK süreli tekrarlanma sistemini kabul etmiştir. İkinci suçun, beş yıldan daha fazla süreyle mahkumiyet halinde beş yıl ve daha az süreyle mahkumiyet halinde de üç yıl içinde işlenmiş olmalıdır.

Yeni TCK'nın 58. maddesinin 6 fıkrasında, ikinci suça ilişkin ceza konusunda, "Tekerrür halinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca mükerrir hakkında infazdan sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır." hükmüne yer vermek suretiyle, bu konuda değişik bir infaz sistemi getirmiştir.

5.4.6. Birleşmeme

Burada konuyu, birleşme ve tekrarlanma yönünden birleşmeme ve vergi kovuşturmasının ceza kovuşturması ile birleştirilmemesi olarak iki kısımda incelemek, açıklamalara daha da belirginlik kazandıracaktır.

• *Birhşme* re *Tckrarlmıuıa Yöıuilndeıı Birleşmeme*

\ UK. birleşme başlığı tnşımnsınn karşın birleşmemeyi dlizeıılcycn 340, maddesinin birinci fıkrası, ..Bu kanunda yazılı vergi ziyaı ve usulsüzlükcc7..a. ları ile *359.* ım:ıddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tckcrrtır hükUmler bakıınındnn birleştirilemez." demektedir. Görülüyor ki, VUK'ya göre vergi knybı ve usulsüzlük sayılan bir fii1, TCK'ya ya da diğer kanunlara göre de suç sayılıyorsa, buna birleşme kuralı uygulanmayarak, fiil her kanuna göre ayrı nyrı cezalandırılacaktır. Gümrükten kaçak olarak sokulmuş bir malın faturasız alınıp satılması buna örnek olarak gösterilebilir. Bu fiil birkaç kanunu ilgilendiren bir suç olduğu halde, vergi suçuyla diğer suçlar arasında birleşmeye gidilmez. Aynı birleşmeme kuralı tekrarlanma için de geçerli olmaktadır. Yani tekrarlanma koşulları olsa dahi, örnekteki vergi suçunun diğer suçlara tekrarlanmaya esas olması mümkün değildir.

• *Vergi Kovuşturmasının Ceza Kovuşturmasıyla Birleşmemesi*

VUK'nın 340. maddesinin ikinci fıkrası ise, "Bu kanunda vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda TCK'ya göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesi, söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." diyerek, ceza yargıcına kovuşturma bakımından bağımsızlık vermektedir.

5.4.7. Vergi Hukukunda Katılma (İştirak)

Vergi hukukunda katılma, sadece kast gerektiren kaçakçılık suçunda kabul edilmiştir.

Son yapılan değişikliklerden sonra burada katılmayı iki alt başlık halinde ele almak gerekir. Bunlardan birincisi TCK'daki katılma hükümlerine değinmek, diğeri de VUK'nın 360. maddesini ele almaktır.

-VUK'da katılmaya ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan katılma konusunda kaçakçılık suçuna TCK'nın 37 ve devamında düzenlenmiş olan katılma hükümleri uygulanacaktır.

TCK'nın 37. maddesinde, suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenlerden biri fail olarak kabul olunur, denilmiştir. Bu Kanun'un 40. maddesinde de, suça iştirak için, kasten ve hukuka aykırı bir fiilin işlenmesi fiilin varlığı için yerli görülmüştür.

Bu iki hükümden anlaşıldığına göre katılmada, ceza hukukundaki asli maddi katılma şekli esas alınmıştır. Yani katılmanın meydana gelebilmesi için, her şeyden önce suç ortaklarının belirli bir suçun işlenmesine bilerek katılmaları gerekmektedir. Suça katılmış olduğunu bilmeyen ve rastlantı sonucu suça katılanlar için, katılmanın söz konusu olmaması gerekir. Yani burada kanun koyucu esas olarak asli maddi katılmayı esas almıştır.

-Bilerek katılma ise. maddi bir çıkar gözeterek olmalıdır.

Kmmn 'Sa' olarak nsli modeli kntılımıyı dUzenlemesinc rnğınenı TCK'nın ..□. nrnddesindc de. buşkn ını suç işlemeye azmettiren kişinin de suçun cezası il cc1abndırılacağını hüküm ultına almıştır. Yani bu hüküm ile kanun koyucu. asli manevi katılmayı da kabul etmiştir.

Katılmada uça verilecek cezalar esas suça verilecek cezalar kadardır. Diğer bir ifadeyle VUK'nın 359. maddesinde hilkilın altına alınmış cezalar aynen katılan kişilere de verilecektir.

-VUK'nın 360. maddesinde de, 359. maddesinde düzenlenmiş olan kaçakçılık suçlarının işlenmesine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde TCK'nın iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceği düzenlenmiştir.

5.5. İDARİ VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ VE KAÇAKÇILIK SUÇLARININ CEZALANDIRILMASINDA USUL

5.5.1. İdari Vergi Cezalarının Kesilmesi

İdari vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektiren olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur (VUK. mad. 364).

Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Damga vergisinde ve pul kullanmak suretiyle alınan vergilere ilişkin olaylarda vergi cezası kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belirler (VUK. mad.365).

Vergi cezalarının kesilmesinin ardından ceza ihbarnamesi düzenlenir ve ihbarname ilgililere tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesinde ne gibi bilgilerin yer alması gerektiğini Kanun'un 366. maddesi düzenlemiştir.

5.5.2. Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmalarında Usul

Yaptıkları inceleme sırasında Kanun'un 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettiş ve yardımcıları, ilgili rapor değerlendirme komisyonu mütalaası ile doğrudan doğruya ve aynı suçun işlendiğini belirleyen vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar da, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık kanalıyla Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadır.

Kaç. kçıhk U\◆umın işlendiğinden sair yollarla bilgi sahibi olan Cumhun. , t t 1,$, cthğı da hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme ya. p,tm stm t. lep eder. Kamu davasının açılması, inceleme sonucunun Cumhu. ri◆et lxışsaYctlığnıu bildirilme ine kadar ertelenir.

O◆l\a, göredi \'e)etkili ceza mahkemelerinde açılır. Yargılama sonunda ◆eza mahkem !erinden verilecek olan knrarlnr, idari vergi cezalarını uyb'llla. y cnk makam \'e mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, buma. kam Ye mercilerce ortaya konmuş olan kararlar da ceza hakimini bağlama,- Ceza mahkemeleri tarafından kaçakçılık suçuna uygulanan hapis cezaları Yergi kaybı Ye usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmalarına da engel teşkİ etmez (VUK. mad. 367).

5.6. VERGİ CEZALARININ KALKMASI

Vergi cezalannın kalkması başlığı altında esas olarak idari vergi suçlarında cezaların kalkması konusuna değinilecektir. Çünkü kamusal vergi suçlarında cezaların kalkması ile ilgili düzenlemeler TCK'yı ilgilendirmektedir.

Vergi cezalarının kalkması VUK'nın 368. maddesi ve devamında hüküm altına alınmıştır. Bunlar; ödeme, pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler, ceza kesmede zaman aşımı, vergi cezalarında yapılan hatalar, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Ayrıca af kanunlarıyla da vergi cezaları ortadan kalkar.

5.6.1. Ödeme

VUK'nın 368. maddesi, vergi cezalarının ödeme süresini, tebliğ edilen cezanın dava konusu yapılıp yapılmamasında göre değişik olarak tespit etmiştir.

Ceza, dava konusu yapılmamış ise, dava açma süresi olan otuz günlük sürenin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde cezanın öderırnesi gerekir.

Cezanın dava konusu yapılması durumunda, vergi mahkemesi kararı için istinaf yoluna gidilip gidilmemesine göre ödeme süresi tekrar değişir. Cezanın dava konusu yapılması halinde, vergi mahkemesi kararına dayanılarak idarece ceza ihbarnamesinin gönderildiği tarihten başlayarak bir aylık süre içinde, dava duruma göre bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenir.

Karar için söz konusu süre içinde bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulmuş veya bölge idare mahkemesinin kararı Danıştay'da temyiz edilmişse, cezanın ödenme süresi, yürütmeyi durdurma kararının alınıp alınmamasında göre gene değişir. Bölge idare mahkemesi veya Danıştay'dan yürütmeyi durdurma kararı alınması halinde, söz konusu mahkemelerin kesin kararları üzerine idarenin tebligatını izleyen bir ay içinde ödenir. Yürütmeyi durdurma kararı alınmaması durumunda ise, davanın istinaf ve temyiz yoluna gidilmesi ödemeyi durdurmaz.

\""rgi'zolarının ödeme zumanlurını belirleyen VUK'nın değinmiş olduınım1 36. mndd si, konu u genel olarak dUzenleınekledir. Bazı durumlan.in Nl ne\ dü1.Cnlcmc hükmünden ayrı olarnk ödeme sureleri de tespil edilmiştır.

S.6.2. Vnnılma Göriiş Değişikliği ve İzahata Davet

\.' K'nm 369. maddesinde bu konuya ilişkin bir hükUm getirmiştir. Yani ,'ti mevzuatının oldukça karışık bulunduğu, çözümü özel bir bilgiye gerekjnim gösterdiği ve bunun sonucunda da mükelleflerin yanılmalarının çok kolayolabileceği gibi düşüncelerle, yanılma ve görüş değişikliğine ilişkin olarak amma hüküm getirilmiştir. VUK'nın sözü edilen 369. maddesi, yetkili ma·3m\arın mükellefe yazı ile yanlış bilgi vermiş olmasını veya bir hükmün uyııulanma biçimi konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş y3 da hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasını yanılma olarak kabul etmiştir. Yanılma nedenlerinin varlığı halinde de, vergi cezası kesilmemesi gerek.'1iğini açık olarak hükme bağlamıştır.

Yanılma müessesesinin yukarıda değinilen iki şartını şöylece biraz daha ç.abiliriz:

-VUK'nın 413. maddesinde, mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan, vergi durumları ile vergi uygulaması bakımından belirsiz ve kararsızlığı gerektirecek konulara ilişkin olarak açıklama isteyebilecekleri, bu kuruluşların da yazı ile istenilen bilgileri en kısa süre<le vermek zorunda oldukları belirtilmiştir. İşte bu yoldan verilen bilgilerde bir yanlışlık yapılmış ve bunun sonucunda da mükellef kanuna aykırı bir fiil işlemiş olursa, mükellef bu fiil nedeniyle cezalandırılmaz.

-Kanuni bir hükmün uygulanış biçimi konusunda, yetkili kuruluşların tebliğlerinde veya yargı organlarının içtihatlarında bir değişme meydana gelmiş ise, mükellefin bu değişmeden haberdar olduğu zamana kadar geçen devrede, eski görüşe göre yapmış olduğu işlemler için kendisine ceza kesilmez

Daha sonrada VUK'ya izahata davet adıyla bir hüküm eklenmiştir.Eklenen hükmü şu şekilde özetlemek mümkündür:

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, verginin kayba uğratıldığını gösteren bazı durumların olduğuna dair işaretlerin bulunduğuna ilişkin yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şartıyla, mükellefler açıklama yapmaya çağrılabilirler.

Açıklamaya davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde açıklamada bulunulması halinde şu ayırım yapılabilir:

- Mükellefler tarafından yapılan açıklama sonucunda, herhangi bir vergi kaybının bulunmadığının anlaşılması durumunda, ıni.ikelletler vergi inceleme. 'İn tabi tutulmnz veya takdir komisyonuna sevk edilmezler.

- Mükellefler açıklama talebinde bulunma tarihinden itibaren 15 gün içinde:

- Hiç verilmemiş olan beyannamenin verilmesi,

- Ek.sik veya yanlış yapılan vergi beyannamesinin tamamlanması veya dU-zeltilınesL

- Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödeme geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı AATUHK'nın 5 I. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı süre içinde ödenmesi,

şartıyla vergi kaybı cezası, kayba uğratılan vergi üzerinden yüzde 20 oranında vergi kesilir. Bu durum, vergi incelesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatının tamamlanmasına engel değildir.

Biraz önce belirtilen ön tespitlerin, verginin VUK"nın 359.maddesinde yer alan fiillerle kayba uğratıldığını göstermesi halinde, bu madde hükümleri uygulanmaz. Diğer bir ifadeyle bu hüküm, kaçakçılık suçu hakkında uygulanmaz. Ancak, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine ilişkin yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibariyle Kanunda belirtilen tutarları (bu tutarlar her yıl yeniden değerleme oranında artırılacaktır) aşmaması şartıyla mükellefler açıkl.amaya davet edilebilirler.

Maliye Bakanlığı, açıklamaya davet konusunun uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.

Kendisi açıklamaya davet edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, VUK'nın 371.maddesinde hüküm altına alınan pişmanlık düzenlemelerinden yararlanamazlar.[7]

5.6.3. Pişmanlık ve Islah

VUK'nın 371. maddesiyle, maddede belirtilmiş olan suçları işlemiş olan kimseleri, kanundaki şartlara uyarak işlemiş oldukları fiilleri haber vermesi halinde cezalandırılmayacaklarını belirtmiştir.

Kanun'un düzenleme biçimine göre pişmanlık ve ıslah yolunu, kapsam ve şartları bakımından ele almak konuya açıklık getirecektir.

•Kapsam

Kanun'un 371. maddesinde, "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişlerine iştirak

---

[7] ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku, 10 Baskı, .s: 171

eden diğer kişilerin kanuna nykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez." denilmektedir.

Bu düzenlemeye göre pişmanlık, beyan Uzerine tarh ve tahakkuk ettirilen tüm vergiler için geçerlidir. Ancak Kanun, adı geçen maddesinde pişmanlık hükümlerinin emlak vergisinde uygulanmayacağını belirtmiştir. Bunun nedeni, vergi idaresinin, tapu, vergi idaresi ve belediye tahsil dairesi kayıtlarından ihlal fiillerini kendisinin tespit edecek durumda olmasıdır. Verilen bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, istisnai durumlar dışında beyana dayanmayan vergilerde bu yola gidilememektedir.

Kanun'un kapsamına giren suçlar ise, vergi kaybı ve kaçakçılık suçlarıdır. Bu hükümden anlaşılmaktadır ki, usulsüzlük suçları bu düzenleme kapsamına girmemektedir. Usulsüzlük suçlarında pişmanlık yoluna gidilmemesi, özel usulsüzlükler dışında yer alan genel usulsüzlüklerde tartışma konusu olmuştur.

• *Şartlar*

Pişmanlık yolundan yararlanabilmek için bazı şartların yerine getirilmesi gerekir. Anlatım açıklığını sağlayabilmek bakımından bu şartları; pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanmasını istemek bakımından olan şartlar ve dilekçenin verilmesinden sonra yerine getirilmesi gereken şartlar olarak iki kısımda ele almakta yarar bulunmaktadır.

Adı geçen şartlara değinmeden önce haber verme konusuna kısa biçimde değinmekte yarar vardır. Kişinin kendi suçunu haber vermesi, dava zamanaşımı içinde yapılabilir. Öte taraftan haber vermenin, vergi kaybı doğduktan sonra yapılması gerekir. Yani vergi kaybı, beyanname verme bakımından kanuni ve ek süre geçtikten sonra doğduğundan pişmanlığın da bu süreden sonra yapılması gerekir. Kanuni ve ek süre dolmadan önce pişmanlık yoluna gidilmesi geçerli değildir. Bu düzenlemenin nedeni, pişmanlık yolunun vergi kaybına bağlanmış olmasıdır.

Haber verme yazılı olarak yapılmalıdır. Sözlü bildirimler geçerli değildir. Dilekçelerin ilgili makam olan vergi dairelerine verilmesi gerekir.

Haber verme konusuna böylece değindikten sonra, sözü edilen pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanması isteme şartları ile dilekçe verilmesinden sonra yerine getirilmesi gereken şartları, şu şekilde açıklayabiliriz:

-Pişmanlık hükmünün uygulanmasını istemek bakımından şartlar: Pişmanlık hükmünün uygulanmasını istemek bakımından iki şart mevcuttur. Bunlardan biri, haber verme tarihinden önce mükellef hakkında ihbar yapılmamış olmasıdır. Diğeri de, bu tarihten önce incelemeye başlanılmamış veya takdir komisyonuna başvurulmamış bulunulmasıdır.

\ UK'nın 371. madde inin birinci bendinde, mükellef işlediği suçu haber , ennc tarihinden önce.' bir muhbir t::ırnfından herhangi bir resmi makarna dile\.'.c ile Yc>n sözli.l bry:rnı tutanakla belgelenerek haber verilen konuya ilişkin obruk ihbard::ı bulunulınnmış olması, gerekir denmekte ve ayrıca dilekçe ile tutanağın bl'lgelerl: geçirilmesi şnrtını aramaktadır.

Hükme göre Knmın. ihbnrın. ınükel lefın durumu haber verme tarihinden Cn e yupılın□nnı istemektedir. Böylece, ihbardan sonra olacak haber vermelere değer verilmemiştir. Bunun nedeni, ihbardan sonraki haber vermelerin zonınlu olarak yapıldığının varsayıldığıdır. Aynı şekilde bilgilendirmeden nra yapılan ihbarlara da değer verilmediği kuşkusuzdur.

İlke olarak ihbarın, yazılı şekilde yapılması gerekir. Sözlü ihbar ise, ancak tutanağa geçirildiği, yani sonuçta yazılı şekil aldığı durumlarda geçerlidir.)111 zamanda ihbarın yapılmış olması için, ihbar dilekçesinin veya tutanağa geçirilmiş bulunan sözlü bildirimlerin, resmi kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir.

İhbar. istenirse mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, istenirse Maliye Bakanlığına, savcılık veya diğer bir idari makamlara ya da inceleme elemanına yapılabilir. İlgili makamlara yapılan ihbarın, haber verilen konuyla ilgili olması gerekir.

Pişmanlık hükmünün uygulanmasını istemek bakımından ikinci şart da, haber verme tarihinden önce incelemeye başlanılmamış veya takdir komisyonuna başvurulmamış olmasıdır. Kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin de tespit edilmemiş olması gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılacağına göre, burada incelemenin türü ve kapsamı önemli değildir. Herhangi bir vergi incelemesine başlanılmış olınası halinde pişmanlık yoluna başvurulamaz.

Pişmanlık dilekçesinin verilmesinden sonra yerine getirilmesi gereken şartlar: Sadece pişmanlık dilekçesinin verilmesi ile fiilin cezalandırılmaz bir duruma geldiği sanılmamalıdır. Failin bundan sonra yerine getirmesi gereken daha başka yükümlülükleri de bulunmaktadır. Ancak o yükümlülükler de yerine getirilirse faile ceza verilmez. Bir benzetme yapmak gerekirse fail, dilekçesini vermekle fiil nedeniyle sadece pişmanlık duyduğunu ortaya koyar. Fakat, yerine getireceği görevleri de ayrıca yerine getirmekle kendisini ıslah etmiş olur.

Failin pişmanlık dilekçesini vermesinden sonra yerine getirmesi gereken şartları, iki grupta toplayabiliriz.

Bu şartlardan biri, hiç verilmemiş olan beyannamelerin, mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi veya eksik ya da yanlış yapılan beyanların belirtilen süre içinde tamamlanması ya da düzeltilmesidir.

İkincisi ise, haber verilen ve ödeme suresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 snyılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber , nne tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesidir.

5.6.4. Ölüm

Modern ceza hukuku ancak yaşayanların ceza sorumluluğunu kabul eder. Bunun esas nedeni, cezanın kişisel olması ve suçlu dışmda herhangi birine ceza verilememesidir. Suçlu dışında herhangi birine ceza verilemeyeceğine göre, suçlunun ölümü ile dava ve cezanın pasif süjesi ortadan kalmış demektir.

VUK'nın 372. maddesinde, ölüm halinde vergi cezası düşer denilmiştir. Buna göre, cezanın mirasçılardan alınamayacağı konusunda bir kararsızlık bulw1marnaktadır. Ancak, vergi cezasının kesinleşmesinden sonra aynı uygulamaya gidilip gidilemeyeceği hakkında tereddütler ortaya çıkmıştır.

Bu konuda başlıca iki görüş ileri sürülmüştür. Birinci görüşe göre, kesinleşen vergi cezaları mirasçılardan alınamaz. İkinci görüş ise, bunun tersini savunmaktadır.

VUK'da, mükellefin ceza kesinleşmeden ölmesi ile kesinleştikten sonra ölmesi arasında bir ayırım yapmadığına göre, burada ceza hukukunun ilgili hükmünü uygulamak en doğru yoldur. Yani vergi cezasının, kesinleşmiş olsun ya da olmasın, mükellefin mirasçılarına geçmemesi gerekir. Böylece, VUK. ile TCK. arasında bir uygunluk kurulmuş olur.

Ancak burada hemen şunu söylemek gerekir ki, ölüm halinde düşecek cezalar, sadece ölen kimsenin fiillerinden doğmuş olan suçlarla ilgili olanlardır. Ölüm üzerine varislerin, sorumlu olarak yapmaları gereken bazı görevleri olabilir. Ölüm halinde mükellefe ait beyannamelerin verilmesi gibi. Doğal olarak bu tür ödevlerin yerine getirilmemesi ile ortaya çıkan cezaların düşmesi mümkün değildir.

5.6.5. Mücbir Sebep

Ceza hukukunda mücbir sebep, kusurluluğu kaldıran nedenlerden biridir. Yani mücbir sebep, cezayı değil kusurluluğu kaldırır. Doğal olarak mücbir sebebin varlığı bazı şartların bulunmasını gerektirir. Bunlardan biri, bir kuvvetin var olmasıdır. İkincisi ise, bu kuvvetin failin iradesi dışından gelmesidir. Buna göre bir kimsenin kendi kusuru ile meydana gelen durumlar mücbir sebep meydana getirmez. Şartlardan üçüncüsü de, dışarıdan gelen kuvvetin, nitelik ve nicelik olarak failin karşı koyamayacağı, yani onu belli bir hareketi yapmaya ya da hareketsiz bırakmaya zorunlu bırakacak derecede olmalıdır.

VUK'nın 373. maddesinde, mücbir sebebin varlığı halinde vergi cezası kesilemeyeceği belirtilmiştir. Hatırlanacağı üzere, VUK'nın 13.maddesiyle,

ne gibi hulleri11mücbir sebep sayılncağı sayma yöntemiyle belli edilmiştir An uk mücbir sebepler, sayılanlarla sınırlı değildir. Çünkü maddenin sonun❑ d?❑i gibi kelimesi. mUcbir sebep kavramını genişletmektedir. Bu ve bunun g1b1 sebeplerin vnrlığı, kişideki kusurluluğu ortadan kaldırarak onun cezalan. dırılmasmı önler.

5.6.6. Zanrnnaşıım

• Vergi ceza hukukunda da, ceza kesme ve tahsil zamanaşımı olmak ilzere iki tilr zamanaşıını kabul olunmuştur.

Ce=a Kesmede Zamanaşıını

VUK'da değişik ceza kesme zamanaşıını süreleri belirlenmiştir. Bu usul, teoriye de uygundur. VUK'nın zamanaşımı ile ilgili 374. maddesine göre, vergi kaybı suçu ile özel usulsüzlük suçlarında vergi alacağının doğduğu veya özel usulsüzlüğün yapıldığı takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde; diğer usulsüzlüklerde de usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde, ceza kesilmediği takdirde zamanaşımı süresi dolmuş olmaktadır. Demek ki, ceza kesme zamanaşımı süreleri; vergi kaybı suçu ile özel usulsüzlük suçlarında beş yıl, genel usulsüzlük suçlarında da iki yıldır.

Kanunda ayrıca, VUK'nın 336. maddesi hükmü gereğince vergi kaybı suçu ile usulsüzlük suçlarının birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi kaybı suçu cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir, denilmiştir. VUK. böylece, suçların birleşmesi durumunda, daha hafif suçun daha ağır suçun içinde erimesi ve sadece daha ağır suça ilişkin zamanaşımı sürelerinin uygulanması hakkındaki ceza hukuku kuralını benimsemiş olmaktadır.

Ancak VUK., sürelerin başlangıcı bakımından vergi hukukuna ilişkin bazı özellikleri göz önünde tutarak, ceza hukuku düzenlemelerinden ayrı bazı hususlara yer vermiştir. Ceza hukukunda dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihten başlayarak işlemeye başlar. VUK. ise, vergi kaybı suçunda vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci günü; usulsüzlüklerde de usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci günü, zamanaşımının başlayacağını belirtmiştir.

VUK., bu süreler içinde vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi ile zamanaşımının kesileceğini açık olarak kabul etmiştir. VUK'nın 114. maddesinde, vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurmasının zamanaşımını durduracağı açık olarak kabul edilmiş ise de, vergi cezalan konusunda zamanaşımının durmasına ilişkin herhangi bir hüküm görülmemektedir. Burada da konuyu, TCK'ya bakarak çözmek gerekir. Yani bu boşluğun da, ana ceza kanunu olan TCK'nın zamanaşımını durdurma hüküm-

l riylc doldurulması doğru olur sanırız. Kanımızca, TCK'nın yukarıda değinil◆n 6 7. madde i göz önüne alındığında, vergi idaresinin takdir komisyonlarına b3Ş\'Urmasının zamnırnşımını durdurması gerekir. Çtlnkü bilindiği üzere, sözil edilen 67. maddede, dava açılmasının diğer bir ınerciin kararına bağlı olması halinde bu merciin kararı alınıncaya kadar davanın duracağına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Sanırız bu hükmün, ceza kesme zamanaşımının dunnası konusunda kullanılması doğru olacaktır.

- *Tahsil Zamanaşımı*

Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı AATUHK. ile düzenlenmiştir. Kanun'un tahsil zaınanaşımı başlığını taşıyan 102. maddesine göre vergi cezaları, sürenin bittiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmez ise zaınanaşımına uğrar. Ancak cezanın zamanaşımına uğraması, mükellefin isteği ile yapabileceği ödemelerin kabulüne engel değildir. Demek ki, zamanaşımına uğradığını bilmeyerek bir vergi cezasını ödeyen mükellef, daha sonra bunun geri verilmesini isteyemez.

AATUHK'nın 103. maddesi de, zamanaşımın kesilmesi durumlarını ayrıntılı olarak belirlemiştir. Kesilmenin meydana geldiği takvim yılı başından başlayarak zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Kanun 104. maddesinde ise, zamanaşımın durmasını düzenlemiştir. Bu maddeye göre zamanaşımı iki halde durur. Bunlardan biri, borçlunun yabancı bir ülkede bulunmasıdır. Diğeri ise, ceza yükümlüsünün iflas etmesidir.

5.6.7. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar

Vergi uygulamaların eksiksiz bir şekilde tamamlanması, karışık ve güç bir iştir. Çünkü vergi kanunları dinamik kanunlardır. Çok sık aralıklarla değiştirilir. Bu bakımdan, gerek vergi uygulamalarında ve gerek vergi cezalarının kesilmesinde pek çok hata yapılabilir. Bu hatalardan bir bölümü, kanunu değişik anlamadan doğar. Kanunu değişik ve yanlış anlamalardan doğan uyuşmazlıklar yargı kuruluşlarınca çözülerek sonuca bağlanır. Diğer hatalar ise, daha basit yollardan gidilerek çözümlenir.

Nitekim daha önce vergilerin ortadan kalkması konusunu anlatırken değinmiş olduğumuz gibi ve bundan sonraki vergi yargısı ile ilgili kısımda da değineceğimiz üzere, VUK'nın 116 ile 126. maddeleri arasında böyle bir yol izlenmiştir. Kanun koyucu, bu basit yöntemi vergi cezalarında da uygulamak istemiştir. Bununla ilgili olarak Kanun'un 375. maddesi, vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir, demiştir. Demek ki, bu tür hatalar içinde yer almış olan vergi cezaları, vergi hatalarını düzeltme yolundan gidilerek kaldırılabilir.

5.6.8. llzlaşmn

Uzlaşnrn. mükclletle vergi idaresinin, mükellef hakkında yapılan tarhiyat \'?tarhiyata daynnılarak kesilen cezalar hakkında anlaşarak konuyu uyuşmaz. hk durumuna sokmamalnrıdır.

VUK 'ya uzlaşma hükmü, mükellef ve idareyi dava izleme yükünden kurtaıınak. vergi yargı organlarının yükünü hafifleterek vergi tahsilini süratlcndinnek Ye mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle, 1963 yılında getirilmiştir.

Uzlaşma konusunda ortaya konmuş bu olumlu düşüncelere ve dünya Ulkelerinde uzlaşma müessesenin yaygın bir uygulama alanı bulmasına karşılık, uzlaşma hakkında bazı eleştiriler de yapılmıştır. Uzlaşma müessesesi; uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunun bozulduğu ve bunun da Anayasa'da yer almış olan vergilerde eşitlik ilkesine aykırı olduğu; vergi ve cezanın bir kısmının anlaşma ile o11adan kaldırılmasının vergilerin kanunilik ilkesinin uygulanmasını engellediği; cezaların bir tür idari sözleşme ile kaldırılmasının vergi cezalarını idari yaptırım haline getirdiği; gibi nedenlerle eleştiri konusu yapılmıştır. Bu tür eleştirilere rağmen uzlaşma yolu dünyanın birçok ülkesinde geniş bir şekilde uygulama alanı bulabilmiştir.

Türkiye'de uzlaşma müessesesi, kanuni dayanağını, VUK'nın Ek 1-10 maddelerinde bulmaktadır. Kanunda yer almış olan uzlaşma hükümleri daha sonra birçok değişikliğe uğramış ve sözü edilen hükümlerin bazıları kaldırılarak sadeleştirilmeye çalışılmıştır.

• *Kapsamı*

Uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen, veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi kaybı cezaları girmektedir. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere, usulsüzlük suçlarından doğan cezalarla, kaçakçılık suçuna ilişkin vergi kaybı cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar, uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Yukarıda değinildiği üzere uzlaşma hükümleri, son yıllarda birçok değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişikliklerden biri de, tarhiyat sonucunda yapılmasına imkan tanınan uzlaşmanın yanına, ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma yolunun açılması olmuştur. Kanun'un Ek 11. maddesinin son fıkrasına, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir, hükmü getirilmiştir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiye dayanarak yönetmelikle tarhiyat öncesi uzlaşmaya işlerlik kazandırmıştır. Bu düzenlemelerden biri de, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (vergi kaybı suçuna ilişkin 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca kaçakçılık dolayısıyla kesilecek vergi kaybı cezası hariç), vergi dairelerinin tarha yetkili

rı\ :hı►u biltnn vergi. r►sim ve harçlnrl::ı, usulsOzlUk ceznları dahil, bunlara iliş-l-.in eczaların. tarhiyat 0nccsi uzlaşma kapsamına nlınnıusıdır.

• *C:/aşmawı Gidebilme Nedenleri*

Kanun uzlaşmaya gidebilmek için bazı şartlar aramaktadır. Bu şartları şu ş kilde sıralayabiliriz:

- Her şeyden önce, uzlaşma için bir vergi incelemesi sonucunda ikmalen, re'sen veya idarece vergi salınmış olmalıdır.
- Kanun hükümlerine yeterince nüfus edilememelidir.
- VUK'nın 369. maddesinde hüküm altına alınmış olan yanılma durumu y:ır olmalıdır.
- VUK'nın vergi hatalarına ilişkin 116, 117 ve 118. maddeleri ile bunlar dışında her türlü maddi hata var olmalıdır.
- Ceza kesilmesini gerektiren nedenin, yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda göıüş farklılıklarının mevcut olmasından kaynaklanmalıdır.

• *Uzlaşma Şekli ve Sonuçları*

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan bir meslek mensubunu bulundurabilir.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma ile sonuçlanmış kararları kesin olup gereği vergi daireleri tarafından yerine getirilir (VUK. Ek mad.6). Mükellef veya kendisine ceza kesilmiş olanlar, bundan sonra artık hiçbir yargı organına başvuramayıp, kanuni esaslar içinde ve uzlaşma sonuçlarına göre, kendilerine ait olan vergi borcunu veya cezasını ödemeleri gerekir (VUK. Ek mad. 8)

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde VUK'nın Ek mad. 7 hükümleri dahilinde vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

Kanun koyucu, uzlaşma ve biraz sonra açıklanacak olan cezalarda indirim müessesesinin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı konusuna 376. madde ile açıklık getirmiştir. Buna göre, üzerinde uzlaşma sağlanmış vergi ve cezalar için cezalarda indirim hükümleri, hakkında cezalarda indirim hükümlerinin uygulandığı vergi ve cezalar için de uzlaşma hükümleri uygulanmaz.

5.6.9. Cezalarda İndirim

VUK'nın 376. maddesinde yer almış olan cezalarda indirim hükmü, gerek idareyi ve gerekse mükellefi vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerindeı:ı kurtarmak ve verginin biran önce tahsilini sağlamak amacıyla vergi hukukumuza getirilmiştir.

• Λap,'fllm

l'c ahırdn indirimin kapsamını!lç nlt başlık altında ele almak konuyaaçık. lık.gctiı❓cel-.tir.

- l'crginin Tr'iril Bakıuuuıdan

\ erginin Hlrtl hakımmdaıı cezalarda indirim yoluna gitme, herhangi bir - ınırlandımrnya tabi tutulmamıştır. Vergi ınUkellefleri ve haklarında cezakc- ·ilmiş 0lnnlar. VUK'nın kapsamına giren ti.im vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabilirler. Demek ki burada, gUmrUk ve t kel idareleri tarafından alınan vergilerin VUK'nın kapsamına girmemesi nedeniyle. söz konusu vergilerde cezalarda indirim yoluna gidilememesi gerekmektedir.

- Ce::amıı Türü Bakımından

VUK'nın 376. maddesine göre indirim kapsamına giren vergi cezaları, vergi kaybı suçuna ait olan cezalar ile genel ve özel usulsüzlük suçları için öngörülmüş olan cezalardır. Kaçakçılık suçuna verilecek cezalar, bu madde kapsamına alınmamıştır. Burada, vergi kaybına Kanun'un kaçakçılık suçu düzenleyen 359. maddesinde yazılı fiillerle neden olunması halinde 344. maddeye göre alınacak para cezasının, cezalarda indirim kapsamına girip ginneyeceği tartışılabilir. Cezanın türü bakımından cezalarda indirim hükmünün kapsamı belirtilirken sadece vergi kaybı suçu ile usulsüzlük suçlarının kapsama dahil olduğu belirtilmesine rağmen, hakkında nitelik itibariyle iki tür ceza öngörülmüş olan kaçakçılık suçuna ilişkin parasal cezaların da, cezalarda indirim kapsamına yorum yoluyla alınmasının yerinde olacağı düşünülebilir. Çünkü kaçakçılık cezasının parasal kısmı, idari nitelikli bir cezadır. Nitekim kanun koyucu böyle bir nedenle bu cezaya, 359. maddede yer vermeyip 344. madde kapsamına almıştır.

- Tarhiyatzn Türü Bakımından

Kanunun ilgili maddesinde tarhiyat türü bakımından cezalarda indirim yolunun, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ait cezaları kapsayacağı belirtilmiştir. Ancak bu müessesenin vergi idaresi bakımından yararı göz önünde tutularak uygulamada cezalarda indirim hükmünün kapsamı genişletilmeye çalışılmaktadır. Buna göre re'sen tarh öncesi mükellef beyanına göre yapılan tarhiyatlarda ve vergi hatalarının düzeltme hükmüne göre yapılan tarhiyatlarda bu maddeye göre indirim yapılmaktadır.

• Şartları

"" .tı :hm indirim y ltınd?n y mırlmm1'ilm k için. vergi nslı ve rgi ce-
zal •ın ?1 m?ı d:wa yolun. gidilmeme i, indirimli {'deme i teğinde bulunul-
1 ı?t,, ,. "rgt , sh ile indirimden arta kalan cezanın kanunun tanımladığı e-
kilde ödenn "Si ?"rekir.

- Dt.n 1 ·o un ı Gidilmone i

Y ı ·an a ifude edildiği üzere cezalarda indirim müessesesinin vergi iste-
im.i ?..: ? :;-"tıriliş nedeni. mükellefleri yargı yoluna gitmekten alıkoymak-
ır. B ı nedenle. yargı yoluna başvurulduktan sonra tekrar cezalarda indirim
: tın ·nme cezalarda indirimin anlamını ortadan kaldıııınaktadır. Kanun
.??cu bu düşünceyi göz önünde tutmuş, bazı durumlar bir yana, cezalardan
irim : hından yararlanabilmek için, kendisine ceza kesilen kişinin vergi
, tuna giunemesini ön koşul olarak kabul etmiştir.

- *Ce=alarda İndirim İçin Başrurulması*

Cezalardan indirimden yararlanabilmek için ikinci şart ise, kendisine ceza
?silen kimsenin dava yoluna gitmeyerek, indirim için ihbarnamenin tebliğin-
den itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurulmasıdır. Ancak, ka-
mın tarafından kabul edilen bu şarta uygulamada esneklik getirilmek istenmiş
Ye herhangi bir başvuru) apılmadan da, kanundaki şartlarla cezanın dava sü-
resi içinde ödenmesi durumunda, kendisine ceza kesilen kimsenin 376. madde
hükmünden?ararlanılması kabul edilmiştir.

- *İndirimden Arra Kalan Cezanın Ödenmesi*

[1]lJK'nın 376. maddesi, suç türlerine göre indirilecek cezaların oranlarını
belirlemiştir. Bu hükme göre yapılacak indirim tutarları, vergi kaybı cezasında
birinci defa) ansı, daha sonrakilerde üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük-
lerde üçte biridir.

?1:ükellef veya kendisine ceza kesilen kişi, ceza indiriminden yararlana-
bilmek için, ergi aslı ve indirimden arta kalan ceza tutarlarını vadesinde veya
6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde belirtilen türden teminat göstererek, va-
denin bitmesinden başlayarak üç ay içinde ödemesi gerekir. Mükellef veya
sorumlu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını belirtilen süre
içinde ödemez eya dava yolunu seçerse, cezalardan indirim yolundan yarar-
lanamaz.

5.6.10. Vergi Cezalarının Affı

- *,1(Komısımda Genel BilRiler*

Acıma duygusuna yer veren ve özü bakımından bir ahlak konusu olanaf, ceza hukukunda daha çok kamu davasını ve cezayı düşüren bir neden olarak ele alınır. Af yetkisinin,ceza hukukunda gerekli olup olmaması konusubUyUk tanışma yaratmıştır.

Af yetkisinden yana olanlar, af kanunlarının ceza kanunlarının genci olmasından doğabilecek haksızlıkları giderebileceğini, geçmiş uyuşmazlıkları topluma unutturarak yeni ve düzgün bir sosyal yaşamın başlangıcına neden olabileceğini ve adli hataları ortadan kaldırabileceğini ileri sürer. Buna karşı olanlar ise, düşüncelerini, cezanın kaçınılmaz olmasına dayandırırlar.

Af, genel ve özel af olmak üzere iki türlüdür.

Genel af, devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesi demektir. Böyle olunca da genel afla, hem kamu davası hem de ceza düşer. Ancak burada şunu da belirtmek gerekir ki, genel af fiile yönelik değildir. Yani genel af, fiili değil, davayı ve cezayı ortadan kaldırır. Bu türlü af, objektif olup, kişisel değildir. Diğer bir ifadeyle, belirli kişileri değil, failleri kim olursa olsun belirli suçları ilgilendirir. Bunun için de kanunla çıkarılır.

Özel af ise, kesin hüküm ile verilmiş olan cezayı ortadan kaldıran veya azaltan ya da hafif bir cezaya çeviren bir müessesedir. Özel af kişiye yöneliktir. Yani işlenmiş olan fiilin suç oluştunna biçimini ve hükmü ortadan kaldırmayıp, sadece cezaya etki eder. Başka bir anlatımla özel af etkilerini, kesin hükümlerden sonra gösterir. Kanun veya başka bir tasarrufla çıkarılabilen özel af, ad üzerine çıkarılır. Ancak bazı durumlarda birden çok kişi için de özel af çıkarılabilir.

Af kanunlarının zaman bakımından uygulanması, diğer kanunlar göre özellik gösterir. Af kanunları geçmişe yürür ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirir. Af kanunlarında, özellikle, hangi tarihe kadar işlenmiş suçlara af kanununun uygulanacağına ilişkin açık hüküm bulunması gerekir. Eğer af kanunlarında böyle bir açıklık yoksa o zaman kanunların yürürlüğe girmesiyle ilgili genel kurallar uygulanacak ve kanunun resmen yürürlüğe girdiği tarihe kadar işlenmiş olan suçlar af edilecek demektir.

- *Vergi Hukukunda Af*

Türk hukukunda af yetkisi, kaynağını Anayasa'dan alır. Genel af ve özel af çıkarılmasına TBMM yetkilidir. VUK'da af ile ilgili bir herhangi hüküm bulunmamaktadır. Türkiye'de vergi cezalarının affı, bazen zaman zaman çıkarılan genel cezaların affına ilişkin kanunların kapsamına alınmış, bezen de vergilere ait olarak çıkarılan ayrı af kanunları ile gerçekleştirilmiştir. Vergi

cezaları bakımından teorik olarak, bireysel afların çıkarılabileceği söylenebilirse de. çıkarılan vergi affının genel olması gerekir. Öte yandan, Cumhurbaşkanına tanınan af yetkisinin vergi cezalannın affında kullanılmaması gerekir. Çünkü Cumhurbaşkanına af yetkisi tanınmasındaki esas neden, sürekli hastalık, sakatlık ve kocama durumlarında hükümlünün hapis cezalarına katlanamayacağı düşüncesidir. Bu bakımdan Cumhurbaşkanının bu yetkiyi idari yergi cezaları için kullanması doğru değildir.

Af ile ilgili olarak üzerinde tartışılan konulardan biri de, gecikme zamlarının da af kapsamına girip giıneyeceği konusudur. Gecikme zamlarının, vergi cezalarmdan farklı olarak kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi dolayısıyla, devletin uyguladığı kaybı karşılamak üzere alındığı genellikle kabul edilir. Bu nedenle, gecikme zamları af kanunlarında ayrıca belirtilmemiş ise, af kanunlarının bunlara uygulaması doğru olmayacaktır.

Af kanw1larının uygulanmasında, vergi cezaları bakımından kısmı bir af söz konusu olduğunda, yapılacak indirimin, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte cezanın tahsil edilmemiş kısmı üzerinden mi, yoksa bütünü üzerinden mi yapılacağı da tartışılabilir. Genel ceza hukuku ilkelerine göre af, nasıl hapis cezalarında yerine getirilmemiş kısım bakımından geçerli oluyorsa, aynı şekilde vergi cezalarında da affın tahsil edilmemiş kısma uygulanması doğru olacaktır.

Vergi cezalarının affı konusuna son verirken şunu da belirtmek gerekir ki, affın hukuk sistemlerinde kabul edilmesinin başlıca nedeni yapılan haksızlıkları kaldırmak istenmesi olduğundan, bu yetkinin sık sık kullanılarak cezaların suç işlemeyi önleme niteliğine gölge düşürülmemelidir. Af yetkisinin kullanılması sonunda devlet, cezalandırınak hakkından vazgeçer. Dolayısıyla bu yetkinin kullanılması, çok zorunlu durumlarda doğru görülebilir.[8]

Bu kısımda anlatım konusu yapılan açıklamalar, daha çok idari nitelikteki vergi cezaları paralelinde yapılmıştır. Belirtildiği üzere, cezai bakımdan cezaların kalkması ise, TCK hük.iimlerine tabidir. Ceza Kanununun hangi durumlarda ve ne şekilde, vergi cezalarını kaldırması ise, takdir edileceği üzere a)Tı bir çalışma konusudur. Böyle bir çalışma hakkımda bkz.: M.Kamil MUTLUER, N.Nilay DAYANÇ KUZEYLİ, Vergi Ceza Hukuku, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.

Ceza Hukuku ve Ceza Muhakemesi Huk.-uku Konusında özellikle yararlandığımız eserler kınusunda bkz.; TOROSLU Nevzat-TOROSLU Haluk, Ceza Hukuk Genel Kısım, Savaş YaYınları, ANKARA, 2018; TOROSLU Nevzat-FEYZİ OĞLU Metin, Savaş Yayınları, ANKARA, 20I8.

ALTiNCi KISIM
VERGİ YARGI HUKUKU

Toplumun en büyük arzusıı
adaletin eşit dağıtılmasıdır.
GU!SEPPE GlUSTI

6..1. TÜRKiYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ('ÖZÜl\1ÜNÜNÜN GENEL GÖRÜNÜMÜ

lkr ülke Yergi uyuşmazlıklarının çözümünde değişik sistemler uygula- . HŞllf. Genellikle vergi uyuşmazlıkları; ABD ve İngilere gibi Aııglo - Sakson nl • !--rinde adli yargıda, başta Fransa olmak üzere Kara - Avrupası ülkele- n i faıi yurgıda ve Almanya'da da bağımsız vergi yargısı sistemi içinde ?imlendirilir.

Türkiye'de vergi yargı sistemi Fransa'dan alınmış ve dolayısıyla uyuş- mazlıkların çözümünün idari yargı içinde sonuçlandırılmasına çalışılmıştır. Sugünk.ii sisteme gelinceye kadar da Türk vergi yargı sistemi, oldukça karışık ir e\Tim göstenniştir.

l98-)ılında idari yargı alanında önemli değişiklikler yapılırken, vergi ,-argı hukuku alanında da köklü değişiklikler getirilmiştir. Vergi uyuşmazlık- knmn çözümü?2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Yergi fahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun" ile kurulan vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerine bırakılmıştır. Aynı zamanda *'2:75* sayılı DK. ile de Danıştay yeniden yapılandırılmıştır.

Söz konusu bu kuruluşların uygulayacakları usul hükümleri ise, 2577 sa- ?ıh İYUK. ile yeni esaslara bağlanmıştır. Esas olarak vergi davalarında bugün u Kanun?un hükümleri uygulanmaktadır. Ancak bu arada, VUK'nın vergi daYalanna ilişkin 2577 sayılı Kanunla kaldırılan hükümleri dışında kalan hü- 1.iimleri ile 2577 sayılı İYUK. hükümleri de vergi uyuşmazlıklarınım çözü- münde kısmen de olsa uygulanmaktadır. Vergilerin zorunlu tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda ise, 6183 sayılı AATUHK. hükümleri geçerli olmaktadır.

1982 öncesi değişik bir şekilde çözüme bağlanmış olan gümrük vergile- rine ilişkin uyuşmazlıklar da, getirilen söz konusu bu değişikliklerle vergi uyuşmazlıklarının genel çözümü içine alınmıştır.

28 Haziran 2914 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürür- lüğe giren 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Ya- pılmasına Dair Kanun", 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda önemli birtakım de- ğişiklikler getirmiştir.

6.2. VERGi YARGISINDA ÖRGÜTSEL YAPI

6.2.t. Vergi Ynrgısında Görevli İdnri Yargı Kuruluşları

-.. I

6.2.l. l. Vi•rgi !Ht1/ıkeme/eri

D:mıştay'ın ilk derece mahkemesiolarak çözümlemesi gereken uyuşmaz. lıkların dışında kalan vergi uyuşmazlıkları için, ilk başvurulacak yargı organ, vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar Uyc bulunur. Mahkeme kurulları bir başkan ve iki üyeden meydana gelir. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder **(BİMK.** mad. 4).

Vergi mahkemeleri;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarife. lere ilişkin davaları,
- Yukarıda belirtilmiş olan konularda 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunların kendisine verdiği işleri,

çözümler (BİMK. mad. 6).

Kural olarak mahkeme kurulları başkan ve iki üyeden meydana gelmesine rağmen, her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı belirli bir tutarı geçmeyen tarhlar ile tespit edilmiş miktarla sınırlı olmak üzere sözü edilen 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir (BİMK. mad. 7). Kanun böylece kurulların iş yükünü hafifletmek düşüncesiyle, miktar itibariyle küçük davaların çözümünü tek hakime bırakmıştır.

6.2.1.2. Bölge İdare Malıkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireleri, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Mahkemelerde biri idare ve diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur (BİMK. mad. 3).

Bölge idare mahkemeleri esas olarak;

- İstinaf başvurularını inceleyerek karara bağlar.
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.

Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır (BİMK. mad. 3/F).

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:

- İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık oları nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.

- ilk derece m:.ıhkeınelerince yi.\rlltmenin durdurulması istemleri hakkında yerilen kararlara karşı ynpıl:m itirazları inceleyerek karora bağlamak.

- Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece ımıhkcmelcri arasındaki görev ye yetki uyuşmazlıklarını çözmek.

Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek.

Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak **(BİMK.** mad. 3/D).

6.2.1.3. Daıuştay

6.2.1.3.1. Danıştay Konusunda Genel Bilgi

Danıştay, Fransız Danıştay'ı örnek alınarak 1868 yılında kurulmuş ve kurulduğu zamandan bu yana çok birçok değişiklik geçirmiştir. Danıştay, anayasal bir kuruluş olup TCA'nın 155. maddesinde, "Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son derece inceleme merciidir." denilerek bir yüksek mahkeme olarak kabul edilmiştir. Bu yüksek mahkemenin bugünkü kuruluş kanunu ise, daha sonra bazı değişiklikleri içeren 1982 tarih ve 2575 sayılı DK.'dır.

Bu Kanun'un l. maddesi, "Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir." demek suretiyle, bu yargı kuruluşunun niteliğini belirtmiştir.

Danıştay:

- İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar.

- DK'da yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.

- Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir.

- Tüzük tasarıları ve kamu hizmeti ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir.

- Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir.

- **DK.** ve diğer kanunlarla verilen işleri yapar **(DK.** mad. 23).

Bazı vergi kanunları o vergiye ilişkin olarak ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümünü, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a bırakmıştır. EVK'nın 29. maddesi ile aynı Kanun'un 31. maddesine dayanılarak çıkarılan

tilzUk hUkUmlerine göre, bina metrekare inşaat maliyetleri konusunda açılacak davnlar bunu örnek olarak gösterilebilir.

Damştay esas olarak idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu karar. lan temyizen inceleyen bir kurum olmakla beraber, bazı hallerde de ilk derece mahkemesi olarak görev yapar. DK'ıın 24. maddesinde, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar belirlenmiştir. Vergilere ilişkin olarak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi şeklinde bakacağı davalar şöylece özetlenebilir:

- Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davaların Danıştay'da açılması gerekir. Vergilere ait Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan bir yönetmeliğin iptal istemi gibi.

- Birden çok vergi mahkemelerinin yetki alanına giren işler için de ilk olarak Danıştay'da dava açılması gerekir.

6.2.1.3.2. Vergi Yargısı ile İlgili Daire ve Kurullar

Özellikle vergi yargısı dikkate alınarak Danıştay'da görev yapan daire ve kurullarla ilgili şu kısa bilgi verilebilir.

6.2.1.3.2.1. Daireler

Danıştay, dairelerden meydana gelir. Her daire, bir başkan ve yeteri kadar üyeden kurulur. Dairelerde toplantı yeter sayısı beş olup, kararlar salt çoğunlukla verilir. Ayrıca dairelerde yeteri sayıda tetkik hakimi görev yapar (DK. mad. 13).

Bazı daireler idari davalara bakar. Dairelerden bazıları ise, vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilmiştir.

Hangi dairelerin vergi uyuşmazlıklarına bakacağı DK'nın 27. maddesindeki esaslar dikkate alınarak belirlenir. Dava dairelerinin işlerinde birbirine göre oransızlık görülürse, bir dairenin görevine giren işlerden bir bölümü, dairelerin vergi ve idari uyuşmazlıklarına ilişkin görev ayırımı göz önünde bulundurularak Başkanlar Kurulu kararıyla diğer dava dairelerine verilebilir. Başkanlar Kurulu kararıyla idari dava dairelerinin vergi davalarına ve vergi dava dairelerinin de idari davalara bakabileceği esası getirilmiştir.

6.2.1.3.2.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden meydana gelir. Vergi Dava Daireleri Kuruluna, Danıştay Başkanı veya vekHlerden biri; bunların yokluğunda ise daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Toplantı ve görüşme yeter sayısı on üçtür. Kurulda kararlar oy çokluğu ile verilir. Kurulda yeteri sayıda tetkik hakimi görev yapar (DK. mad. 17).

\ ergi Davn Daireleri Kurulu; vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararIanıu ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceler (DK. mad. 38).

6.2.1.3.2.3. İçtihatları Birleştirme Kurulu

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkan vekilleri. dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Toplanma ve görüşme yeter sayısı en az otuz birdir. Bu kurulda da yeteri sayıda tetkik hakimi görev yapar (DK. mad. 18).

İçtihatları Birleştinne Kurulu, dava dairelerinin veya idare veya vergi dava dairelerinin kendi kararları veya bu dairelerin ayrı ayrı verdikleri kararları arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanı'nın havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve gerekli görürse içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (DK. mad. 39).

İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilir.

Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.

6.2.2. Vergi Yargısı ile İlgili Diğer Yargı Kuruluşları

Bilindiği üzere vergi anayasal bir müessesedir. Diğer ülkelerin anayasalarında olduğu üzere TCA'da da, vergilere ilişkin olarak temel hükümler bulunmaktadır. Vergi kanunlarının doğal olarak bu hükümlere aykırı hükümler taşımaması gerekir. Bu açıdan ele alındığında, yani çıkartılmış olan vergi kanunlarının Anayasa'ya aykırı hükümler taşıması halinde, bunların Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi söz konusu olur.

Anayasa'nın bazı hükümlerine ve özellikle "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. maddesine dayanarak ve vergi kanunlarının söz konusu temel ilkelerine aykırılığı ileri sürülerek, Anayasa Mahkemesinde dava açmak mümkündür.

TCA'nın 150. maddesine göre, Anayasa Mahkemesine doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. Anayasa'nın 152. maddesi kapsamında, bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakacağı

hüküm altına alınmı,tır.Ol:! yılında ikincil dnvn yolu olarak bireysel başvu. rular d lnyı ıyla du dnva açılabileceği kabul edilnı iştir.

Bu bakımdan belirtilen şaıtlar ve sınırlamalar içinde açılan davalar için naya a Mahkeme ini. vergi davalarına bakan diğer yargı kuruluşları ara. ında saymak mümkündür.

Öte taraftan, daha önceki bölümde de belirtildiği üzere, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık ve diğer bazı vergi suçlarına ilişkin davalar, ceza : argı kuruluşlarının görev alanı içine girer. Bununla birlikte, bundan sonraki bölümde değinileceği üzere vergi icra hukuku içinde yer alan ve AATUHK 'dan doğan bazı uyuşmazlıklara da, adli yargı kuruluşları tarafından bakılır. Bu yönden bakıldığında, istisnai olsa da, adli yargı kuruluşlarının da vergi davalarına baktığı görülmektedir.

6.2.3. Yargı Kuruluşlarında Görev Alanlar

6.2.3.1. Vergi Yargı Kırılıışlarııda Görev Yapaılar Koıısunda Genel Bilgiler

Vergi yargı kuruluşlarında görev yapan kişiler hakim statüsündedir. Dolayısıyla bu kişilerin hak, ödev ve diğer özlük işleri "Hakimler ve Savcılar Kanunu' ile düzenlenmiştir.

Vergi mahkemesi başkan ve üyeleri ile bölge idare mahkemelerinin başkan ve üyelerinin görevleri, 2576 sayılı BİMK'nin 1O ve 11. maddelerinde düzenlenmiştir.

Danıştay üyelerinin nitelik, seçim ve atanmaları, Danıştay Başkanı, Başsavcısı, başkan vekilleri, daire başkanlarının seçimleri ve görev süreleri ile Danıştay tetkik hakimleri ve savcılarının atanmaları ve dairelere verilmeleri, 2575 sayılı DK'nın 8. ile 11. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Hak.imlik ve savcılık mesleği TCA'nın teminatı altındadır. Bu kişilerin teminatları TCA'nın 139 ve bağımsızlıkları da 140. maddesinde düzenlenmiştir.

6.2.3.2. Vergi Yargı Kırı/ıış/arııda Görev Yapan Kişilerin Görevleriıiin Eıigelleıınesi

6.2.3.2.1. Hakimlerin Davaya Bakmaktan Yasaklılığı ve Reddi

İYUK'nın31. maddesi, davadan yasaklılık ve ret konusunda HMK'ya atıf yapmıştır. Bu Kanun'un 34 ile 45. maddeleri arasında hakimin davadan çekinme ve ret nedenleri ile çekinme ve ret süreci ayrıntılı olarak hüküm altına alınmıştır. İYUK. bu konuda, esas olarak hakimin veya üyenin çekinme ve ret halinde ortaya çıkan boşluğun nasıl doldurulacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeleri, fazla ayrıntıya girmeden burada anlatmaya çalışacağız.

Yasaklılık sebepleri genel olarak, hakimin; kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu; madde kapsamında sayılan yakınlarına ait olan iki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davalardır.

Hakimin reddi nedenleri ise, HMK'nın 36. maddesinde sayılmıştır. Bunlar. dava hakiminin tarafsızlığına engel olacak nitelikte iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık buluıunası gibi madde kapsamında sayılmış olan hallerdir.

6.2.3.2.2. Davadan Yasaklılık ve Reddin Sonuçları

Davadan yasaklılık nedenlerinin var olması halinde hakim, davaya bakamaz. Böyle bir durumda hakimin kendiliğinden davadan çekilmesi gerekir.

Hakimin reddi talebinin yazılı olması gerekir. Belirtilmiş olan ret nedenlerinin varlığı halinde hakimin kendini ret etmesi de mümkündür.

Hakimin çekinme ve reddi, HMK'nın 35. ve 38. maddelerinde belirtilen usuller içerisinde gerçekleştirilir.

6.2.3.2.3 Vergi Yargılamasında Çekinme ve Ret

Yukarıda belirtildiği üzere davadan çekinme ve ret halinde esas olarak, 1™K'nın bu konuya ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, İYUK'da da bu konuda iki madde bulunmaktadır. Bunlardan biri Kanun'un 56. maddesinde yer alan Danıştay'da çekinme ve ret, diğeri de 57. maddede düzenlenmiş olan mahkemelerde çekinme ve ret düzenlemeleridir.

- Kanun'un 57. maddesinde düzenlenmiş olan hükme göre, mahkemelerde çekinme ve ret hallerinde nasıl bir süreç uygulanacağı düzenlenmiştir.

Tek hakimle görülen davalarda hakimin reddi talebi, reddedilen hakimin katılmadığı vergi mahkemesinde incelenir. İtiraz üzerine veya doğrudan davaya bakmakta olan bölge idare mahkemesi ile vergi mahkemesi başkan ve üyelerinin reddi talebi, reddedilenlerin katılmadığı, bölge idare ve vergi mahkemelerince incelenerek karar verilir. Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinde reddedilen hakimler birden fazla ise, vergi mahkemeleri hakimleri için ret talepleri bölge idare mahkemelerinde ve bölge idare mahkemeleri hakimlerine yapılan ret istemleri de Danıştay'da incelenir. Danıştay ve bu mahkemelerce ret talepleri yerinde görüldüğü takdirde, işin esası hakkında karar verilir.

Davaya bakmaktan çekinme durumunda, mahkemeye diğer bir hakimin görevlendirilmesi ile mahkemenin eksik üyelerinin tamamlanması veya görevli mahkemenin belirlenmesinde, biraz önce belirtilen süreç uygulanır.

- Danıştay'da çekinme ve ret durumunda ne gibi işlemlerin yapılacağı ise, Kanun'un 56. maddesinde belirlenmiştir.

.D⊕vaya b⊕⊕n_n duirc başkan ve üyelerin çekilmesi ⊕e r e d_⊕hi a!i⊕dc, tlp dairenm kcndı ıçınde karara bağlanır. Çekilen ve ret edılenler ıkı kışıden fazla Le. bu konuda yapıbn istek. Vergi Dava Daireleri Kurulunda incelenir.Bu kurulca çekinme ve rı.:t istemi knbul edildiği takdirde, davanın esası hakkında dn adı geçen kurulcn karar verilir. Vergi Dava Daireleri Kurulu başkan ve Uyc. lerinden bir kısmının çekinmesi veya reddi durumunda, eksik üyelikler diğer dava dairelerinden tamamlanır. Danıştay tetkik hakimleri ve savcıları da da-Yadan çekinebilir ve ret edilebilirler. Bunlar hakkındaki çekinme ret istekleri, davaya bakmakla görevli daire tarafından incelenerek karara bağlanır.

6.3. VERGİ YARGILAMA USULÜ

6.3.1. Vergi Yargısında Hakim Olan İlkeler ve Vergi Yargısının Dayanağını Oluşturan Mevzuat

6.3.1.1. Vergi Yargısıuda Hakim Olaı İlkeler

Yukarıda belii1ildiği üzere Türkiye'de vergi yargısı, idari yargı kolu içinde yer almıştır. Bu bakımdan, vergi yargısının ilkeleri esas olarak idari yargıda hakim olan ilkeler ile aynıdır. Bu açıdan burada vergi yargısında hakim olan ilkelerden söz ederken, vergiye özgü birkaç özellik dışında idari yargının ilkelerini açıklamalarımıza yansıtmış olmaktayız. Ancak konumuzun vergi yargısı olması nedeniyle bundan sonraki ifadelerimizde, idari yargıda egemen olan ilkeler kavramı yerine vergi yargısında hakim olan ilkeler kavramını kullanacağız.

Vergi yargısı hukuk usulü yargısının ve hatta ceza usulü yargısının bazı müesseselerini doğrudan veya dolaylı bir şekilde kendi içine almakla beraber, bu yargının kendine özgü bazı ilkeleri de bulunmaktadır. Bu ilkelerin; devletin egemenlik gücüne dayanarak bireylerden vergi almasından, kanunsuz vergi alınmasının mümkün olmamasından, vergilerde eşitlik sağlamanın gerekliliğinden ve verginin en az masrafla zamanında alınması gibi hususlardan, kaynaklandığı ifade edilebilir. Sözü edilen hususlar dikkate alındığında vergi yargısında hakim olan ilkeler, esas olarak şöylece özetlenebilir:

- Bu ilkelerin ilki, vergi yargısının yazılı olma ilkesidir. Kural olarak vergi yargısında yazılı yargı lama usulü uygulanır. Yazılı yargılama usulünün uygulama nedenlerin birisi, davanın daha kısa süre içinde sonuçlandırılmasını sağlamaktır, denilebilir. Sözlü yargılama usulünün vergi yargılamasında kullanılması istisnadır. Sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi için, kanunda özel bir hükmün bulunması gerekir. Buna davada duruşma talebi örnek olarak gösterilebilir.

Davanın yürütülmesinde esas olan. kamu düzenini ilgilendiren hususların dışında. dava dilekçesinde ve savunmada gösterilen iddia ve savunmalar ile delillerin tartışılarak sonuçland ırılmasıdır.

- Vergi yargısında hakim olan ilkelerden bir diğeri de, mahkemenin konuları re'sen araştınna imkanına sahip olmasıdır. Hukuk yargılama usulünde dava yargıcı tarafların isteği üzerine hareket ettiği halde; vergi yargılama usuHinde mahkeme, delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde bağımsız olup, kendiliğinden hareket etme yetkisine sahiptir. Davada ve duruşmada zamanaşımı definin ileri sürülmemesi halinde dahi, mahkemenin zamanaşımını re'sen dikkate alması, buna örnek olarak gösterilebilir. Vergi yargısında egemen olan mahkemenin re'sen araştırma ilkesi, bu bakımdan ceza yargılama usulüne yaklaşmaktadır.

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargısında geçerli olmasının esas nedenlerinden birinin de, vergi alacaklısının vergi salması, ceza kesmesi ve bazı bakımlardan vergi mükellefine oranla daha egemen olmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür.

- Bu konuda hakim olan üçüncü ilke de, vergi dava sürecinin daha basit ve az masraflı olmasıdır. Esasında yazılı usul, davaya sürat kazandırdığı gibi, dava maliyetini de düşürür. Keşif ve bilirkişi yoluna vergi uyuşmazlıkları sırasında çok sık başvurulmaması, bu ilkenin uygulama alanına yansıyan örneklerden biridir.

6.3.1.2. Vergi Yargısımı Dayanağım Oluşturan Mevzuat

Esas olarak vergi yargılama usulünde uygulanması gereken mevzuat, yukarıda değinildiği üzere 2577 sayılı İYUK'dır. Ancak söz konusu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan yasaklılığı ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukutunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde HMK. hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır.

Diğer taraftan, İYUK'nın biraz önce belirtilen hükmü uyarınca HMK'ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'nın ilgili hükümleri de uygulanır (İYUK. mad. 31).

6.3.2. Vergi Davalannın Hukuki Niteliği

İYUK'nın 2. maddesinde idari dava türleri;

- İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,

- İdari eylem ,c işlemlerden dolayı ki,i el hakları doğrudan muhtel olanlar tarnfından nçıhn tam .\'ar◆ızı davaları.

- Tahkim) olu öngörnl n imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyu,mazlıklar hariç. kamu hizmetlerinden birinin yUrl'ıtUlııesi için yapılan her türlü idari. özleşınelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin daYalar.

şeklinde üçe ayrılmıştır.

Ancak. genel hizmetlerin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaların ayrı bir dava türü olmadığı ve bu tür davaların tam yargı davaları olarak kabul edilebileceği genellikle kabul edilmektedir. Hal böyle olduğunda Danıştay'da görülen da-\'aları. iptal davaları ve tam yargı davaları şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.

İptal davaları, maddede beliıtildiği üzere idari işlemler hakkında yetki, şekil sebep, konu ve maksat yönünden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan bir dava türüdür. Yani iptal davalarında, idari işlemlerin iptal edilmesi söz konusudur. Tam yargı davalarında ise gerçekleştirilmesi gereken idari işlemin ya da idari sözleşmenin usulüne veya sözleşmeye uygun olarak yerine getirilmemesi veya yapılmaması gereken bir şeyin yapılması dolayısıyla, ortaya çıkmış olan bir zararın giderilmesi esastır. Diğer bir anlatımla, iptal davalarında idarenin kusurlu olup olmadığı değil işlemin hukuka aykırılığı söz konusu iken; tam yargı davalarında gereken işlemi tesis etmeyen veya yapılmaması gereken bir şeyin yapılması nedeniyle idarenin yargılanması esastır.

Vergi davalarının beliıtilmiş olan bu dava türlerinden hangisine girdiği tartışma konusu olmuştur. Bu konuda ortaya konmuş olan görüşleri üç grup halinde toplamak mümkündür:

- Bir kısım hukukçular, iptal davalarında idarenin bir işlemini hukuka aykırılığı nedeniyle iptalinin söz konusu olduğunu, davanın ret veya kabul ile sonuçlandığını, yargının idare yerine geçerek bir işlem tesis etmediğini, bu bakımdan da vergi davalarının iptal davası olarak kabul edilmesinin yerinde olacağını savunmaktadır.

- Diğer bir kısım hukukçular da, vergi davalarının parasal nitelik taşıdığını, bu bakımdan tam yargı davası olarak kabul edilmesi gerektiği tezini ileri sürmektedir.

- Bazı hukukçular ise, vergi davalarının iptal ve tam yargı davalarından ayrı özellik taşıdığını ve bu nedenle de bunları ayrı bir sınıf içinde düşünmektedir.

Yapılan tartışmalar içerisinde üçüncü görüş pek ağırlık kazanmamıştır. Daha çok ilk iki görüş tartışma ortamı bulabilmiştir.

Burada vergi davaları hakkında tartışılan bu iki görüşün, genel ifadelerle tartışılmalarını bir yana bırakarak, bu davaların iptal davası mı yoksa tam

yargı davası mı olduğu konusunda bir kıstas ortaya koymak gerekir. Eğer uyuşımızlıklar. kanunların yorum farklarından ortaya çıkıyorsa o davaların iptJI davası niteliği taşıdığı ifade edilebilir. Vergi idaresi tarafından tarh edilen bir vergiye karşı, mükellefin 011aya konulan olayda vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğini ve bu bakımdan da verginin konusuna giren herhangi bir durumun olmadığını ileri sürerek dava açması halinde, davanın iptal davası niteliği taşıması gerekir. Buna karşılık dava, yargının herhangi bir kararının idarece yerine getirilmesi veya bazı durumlarda idarenin gerekli ihtimamı göstennemesi nedeniyle doğan zararın giderilmesine yönelik açılmış ise, o davanın tam yargı davası niteliği taşıması gerekir. Ancak, uygulamadaki vergi davalarının çok büyük bir kısmının iptal davası niteliğinde olduğunu ve tam yargı davalarının istisnai davalar olduğunu söylemek mümkündür.

6.3.3. Vergi Davasının Konusu

VUK., AATUHK. ve GK'dan doğan uyuşmazlıklar vergi davalarının konusunu meydana getirir. Sözü edilen kanunlar birlikte düşünüldüğünde vergi davasına konusunu meydana getirecek işlemleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Vergi davaları ya vergilerin tarh ve tahakkukunda ya da vergilerin zorunlu tahsili aşamalarında açılabilir.

Vergilerin tarh ve tahakkuku aşamalarında; ikmalen, re' sen veya idarece tarhiyat yapılarak vergi salınması, vergi dairesi tarafından idari vergi suçlarına ilişkin ceza kesilmesi, tadilat veya takdir komisyonlarına dayanılarak vergi talep edilmesi, tevkif yolu ile vergi alınması, vergi hatalarının idari kademede çözülememesi ve ihtirazı kayıtla beyanname verilmesi gibi hallerden doğabilecek uyuşmazlıklar nedeniyle vergi davası açmak mümkündür.

İdari kurullarda çözülemeyen gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar da vergi davasına konu olur. Yani, gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar için önce GK'da belirtilen idari kuıuluşlara başvurulur ve ilgili idari kuruluşların vermiş oldukları kararlar hakkında daha sonra vergi mahkemesine dava açılabilir.

Verginin tarh ve tahakkuku aşamasında vergi davası açabilmek için, verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonlarının kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yolu ile alınmış vergilerde ise istihkak sahibine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Vergi alacaklarının tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda dava açılması ise, 6183 sayılı AATUHK'da yer alınış olan hükümlere göre gerçekleştirilir. Bu Kanun'a göre de vergi davaları, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamaları ile mükellef hakkında ödeme emri düzenlenmesi gibi işlemlere karşı açılır.

6.3.4. \'er i Danı. ınııı Tnnıfluru

6.3. .J.l. Doı·acı

\' K'nın 377. m:ıdde inde kimlerin vergi dava ı açabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre:

tükellctlcr. hakbrınd:ı ikmalcn. re· en ve idarece tarh edilen vergiler ile kesilen Yergi cezalarına ve takdir komisyonlarının bazı kararlarına karşı dava 3 3bilir. YukarıdJ değinildiği üzere, AATUHK. hükümlerine göre dava açma yetkisi. kendilerine ihtiyati tahakkuk yapılanlar, ihtiyati haciz uygulananlar ve ödeme emri gönderilenlere aittir.

i\tükellefin gerçek kişi olması durumunda dava, kendisi veya avukat olan Yekili tarafından açılabilir. Mükellefin küçük veya kısıtlı olması durumunda, Yergi davası bu kişiler adına kanuni temsilci veya kanuni temsilcinin vekil olarak tayin edeceği bir avukat aracılığı ile açılır. Tüzel kişilerde vergi davası açma yetkisi, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine aittir.

Vergi dairesi de, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına gelir müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapanlar kullanırlar. Vergi daireleri, Maliye Bakanlığı'nın (il özel idareleriyle belediyeler valilerin) olurunu almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da dava açamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı, tespit edeceği hallerle sınırlı olmak şartıyla olur verme yetkisini vergi dairesi başkanlıklarına verebilir.

6.3.4.2. Davalı

Kural olarak vergi davalarında davalı, idaredir. Yani davalı esas olarak, tarhiyatı yapan vergi dairesidir. Vergi hatalarının şikayet yolu ile düzeltilmesi isteğinin reddi halinde açılacak davalarda davalı, Maliye Bakanlığıdır. Ancak vergi, il özel idare vergisi ise, davalı valilik; belediye vergisi ise, davalı Belediye Başkanlığıdır. Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda davalı, Gümıi.ik ve Ticaret Bakanlığıdır.

Takdir komisyonu kararlarına karşı idarece açılan davalarda husumetin, mükellefe ait olması gerekir.

Vergi davalarında davalının gösterilmesi şarttır. Dava dilekçesinde davalının gösterilmemesi veya yanlış gösterilmesi halinde, mahkemenin dava dilekçesini gerçek hasma tebliğ etmesi gerekir.

6.3.4.3. Tarajlarm Değişmesi

Vergi davasında taraflar, mükellef veya idaredir. Bu bakımdan burada tarafların değişiminden söz ederken, davanın idare tarafının değişmesi mümkün

\)hnadığından, mükellef tarafının değişmesinin söz konusu olduğunu ifade etmek gerekir.

İY K'nın "Tarafların kişilik ve niteliğindeki değişiklik" başlığı altındaki ◆6. maddesinde bu konu düzenlenmiştir. Bu hükme göre;

- DaYa sırasında ölüm veya herhangi bir nedenle tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar:

- Gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin, mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar;

dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkeme tarafından karar verilir. Kanunda beliıtilen süreç gerçekleştirildiğinde, davanın taraflarındaki değişiklik gerçekleşmiş olur. Sadece öleni ilgilendiren davalar ait dilekçeler iptal edilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmediği takdirde, dava kendiliğinden hüldimsüz kalır.

6.3.4.4. Üçüıcü Kişilerin Taraflar Arasında Yer Alması

Vergi davasına üçüncü kişilerin de katılması mümkündür. Üçüncü kişilerin taraflar arasında yer alması, davaya katılma veya davanın ihbarı yolu ile gerçekleşir.

6.3.4.4.1. Davaya Katılma

İYUK'da davaya katılma konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, adı geçen Kanun'un 31. maddesindeki, bu Kanun'da hüküm buhınmayan bazı konularda IDv.lK'ya gidileceğine ilişkin yapmış olduğu atıf dolayısıyla, vergi yargılamasında davaya katılma, söz konusu kanun hükümlerine bakarak ele alınır. Davaya katılma ilgili hükümler ise, HMK'nın 65-70. maddeleri arasında yer almıştır.

Başkası tarafından açılmış bir davanın sonucundan etkilenecek olan bir kimsenin, davacı veya davalının yanında yer almasına davaya katılma denir.

Davaya katılma talebi, dilekçe ile yapılır. Kural olarak dava dilekçesinde yer alması gereken hususlara, davaya katılma dilekçesinde de yer verilir. Davaya katılan kimse, hangi taraf adına davaya katıldığını ve katılma nedenlerini venniş olduğu dilekçede açıkça yazması gerekir.

Davaya katılma isteğine karşı taraf itiraz edebilir. İtiraz üzerine davaya katılmanın gerekli olup olmadığına karar verilir.

Doğal olarak davaya katılma bazı hukuki sonuçlar doğurur. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Davaya katılan kimse davada taraf olamaz. Bu kimse, sadece katıldığı taraf ile birlikte davayı yürütür.

- Dava ırasında tanıflurn hnngi bildirimler yapılıyorsa. aynı bildirimler d:ı, a◆u katılnn kim eye de yapıIır.

- Dava◆nundn katılnn adına hükUnı verilemez. Hüki.lın, davacı ve davalı adın,a·erilir. Çünkü dovayn katılına. davayı katılan kimseyi taraf durumuna getirmemektedir.

Vergi yargılamasında davaya katılına daha çok, düzenleyici işlemlere k◆r, ı açılan davalurdn görülmektedir. Örneğin, Maliye Bakanlığının herhangi bır düzenleyici işlemine karşı açılmış olan bir davada, o düzenleyici işlemde menfaati bulunan bir kamu niteliğine haiz kuruluşun Maliye Bakanlığı tarafında yer almak üzere davaya katılma isteminde bulunması gibi.

6.3.4.4.2. Davanın İhbarı (Duyurulması)

. Davaya katılma konusunda olduğu gibi davanın duyurulması hakkında da, IYUK 'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan, bu konuda da HMK 'nın davanın duyurulması konusundaki 61 ile 64 maddeleri arasında yer alan hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Davaya katılma, katılma isteyenlerin talepleri ile gerçekleşirken; davanın ihbarını, belirli şartların gerçekleşmesi koşuluyla ilgili mahkeme kendiliğinden yapar. İlgili mahkeme, davanın ihbarı yolu ile ihbar yapılanın davaya fer'i müdahil olarak katılmasını ve davanın yürütülmesi sırasında yardımcı olunmasını sağlamak ister.

Davanın ihbarı, davanın her aşamasında yapılabilir. Duyuruyu kabul eden taraf, davanın yürütülmesi sırasında taraflara yardımcı olan taraftır. Burada da duyuruyu kabul eden kişi, davada taraf olmaz.

Vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı kuruluşlarının her konuyu re'sen araştırma ve karar verme imkanına sahip olması dolayısıyla, davanın duyurulması konusuna vergi yargısında pek sık rastlanmaz.

6.3.5. Davanın Açılması

Bilindiği gibi vergi yargısına gitmeden önce vergi uyuşmazlıklarının idari düzeyde çözümünü sağlayabilmek ve vergi davası açılmasını önleyebilmek için VUK'ya bazı düzenlemeler getirilmiştir. Daha önceki kısımlarda belirtildiği üzere bunlar, vergi hatalarının idari düzeyde çözümlenmesi, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim yollarıdır.

Hatırlanacağı üzere bu konulara daha önceki kısımlarda yeterince değinilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan değinilen bu müesseselerin burada tekrar anlatım konusu yapılması mükerrerliğe neden olacaktır. Bu nedenle burada sözü edilen konular hakkında bilgi edinmek için daha önceki kısımlara gönderme yapmakla yetinmekteyiz.

6.3.S./. Dal'arım Görel•li ,•e Yetki Yetkili Malıkeıuıeye Açılması

Yargılamn hukukunda görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin Yeya bir yargı kolu içinde görev yapan mahkemelerden hangisinin b:ıkac3ğını ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır. Yetki ise, sözü edilen göreYli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin davaya bakabileceğini ifade eder.

6.3.5.1.1. Görevli Mahkeme

Yukarıda da değinildiği üzere ilke olarak Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile görevli olan mahkemeler, idari yargı kolu içinde yer alan mahkemelerdir. 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin, söz konusu Kanun'un 3. maddesinde bölge idare mahkemelerinin ve 2575 sayılı DK'nm 23 ve devamı maddelerinde de Danıştay'ın, vergi uyuşmazlıklanndaki görevleri belirtilmiştir.

Vergi davasına taraf olacak kişiler, davalarını görevli mahkemelere açmalıdır. Göreve ilişkin kurallar, kamu düzenini ilgilendiren kurallardır. Taraflar davanın her aşamasında görevsizlik itirazında bulunabilir. Mahkeme de kendiliğinden bu hususu dikkate alması gerekir. Taraflardan birinin görev konusunda itirazı olduğunda, vergi mahkemesi veya Danıştay, ya yerinde görmeyerek yapılan itirazı reddeder ya da yerinde görerek kabul eder. İtiraz yapılan mahkeme, davanın vergi yargı kuruluşları tarafından çözümlenmesi gerektiğine, fakat kendisinin görevli olmadığına karar verdiği takdirde, davayı ilgili yargı kuruluşuna gönderir. Bu durumda görevsizlik talebinde bulunan kimsenin yeniden dava açmasına gerek yoktur. Davanın başka bir yargı kolunda çözümlenmesine karar verilmesi halinde ise, dava reddedilir (İYUK. mad. 15).

6.3.5.1.2. Yetkili Mahkeme

Yukarıda da ifade edildiği üzere yetki kavramı, görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin davaya bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Vergi uyuşmazlıklarındaki yetkili mahkeme;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- GK'ya göre alınması gereken vergilerle VUK. gereğince şikayet yolu ile vergi düzeltme taleplerin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- AATUHK'nın uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK. mad. 37).

Görev gibi yetki de, kamu düzeni ile ilgili hususlardandır. Bu bakımdan yetki konusu davanın her safhasında ileri sürülebilir. Yetki itirazı yapıldığında

m3hkcme. itirazı yerinde görür veya reddeder. Yetki itirazı yerinde görUtdu. günde do ya :ı,ctkili ınahkemt'yc gönderilir. Aksi durumda mahkeme davaya bakmayn dcYaın eder. Yetki itirnzının reddi yönündeki karar ara karar niteliğinde olduğu için. bu durumda karar ancak nihai kararla birlikte, duruma göre istinaf Ye bununsonucunda şartları gerçekleşmişse de temyiz yoluna başvurabilir

6.3.5.1.3. Görev ve Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi

İdare Ye vergi mahkemeleri arasında görev ve yetki uyuşmazlığı çıkabilir. Yukarıda değinildiği üzere mahkeme görevsizlik veya yetkisizlik kararı verdiğinde, dosya karan veren mahkeme tarafından görevli veya yetkili görUlen mahkemeye gönderilir. Dosya kendisine gönderilen mahkeme de kendisini görevsiz Yeya yetkisiz gördüğü takdirde, iki mahkeme arasında görev ve yetki uyuşmazlığı çıkmış olur. Bu tür uyuşmazlıkların giderilmesi şu şekilde yapılır:

- Görevsizlik veya yetkisizlik kararı veren mahkemeler aynı bölge idare mahkemesinin yargı sınırları içinde bulunuyorsa, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince kesin karara bağlanır.
- Görevsizlik veya yetkisizlik kararı veren mahkemeler ayrı bölge idare mahkemesinin yargı sınırları içinde bulunduğu durumda ise, görevli veya yetkili mahkeme Danıştay tarafından belirlenir.

Ayn bölge idare mahkemesinin yargı sınırları içinde olan uyuşmazlıklar, iki vergi mahkemesi arasında çıktığında, bunu Danıştay'da görevli daire çözmekle görevlidir (DK. mad. 27). Buna karşı, ayrı yargı sınırları içinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları ise, Danıştay Başkanlık Kurulunca çözüme kavuşturulur (DK. mad. 52).

6.3.5.1.4. Genel Yetki Kuralından Ayrılmayı Gerektiren Durumlar

Genel yetki kuralından ayrılmayı gerektiren haller, merci tayini ve bağlantılı davalardır.

6.3.5. 1.4.1. Merci Tayini

İdari yargıda merci tayini konusu, İYUK'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. Merci tayini, bir mahkemenin fiili ya da hukuki bir engel nedeniyle davaya bakamaması veya mahkemelerin yargı çevrelerinin belirlenmesinde tereddüt edilmesi halinde, genel yetki kuralından ayrılmak suretiyle, dosyanın tespit edilecek başka bir mahkemeye gönderilmesini ifade eder. Merci tayinine gidilebilmesi için bazı şartların mevcut olması gerekir. Bu şartlar kısaca şu şekilde belirtilebilir:

- Deprem, sel felaketi veya yangın gibi bir halin mevcut olması ve bu gibi fiili engellerin mahkemenin davaya bakmasını imkansız hale getirmesi gerekir.

- Bnşku bir hakimle davayı sürdürmenin mümkün olmadığı hallerde, hakimin reddi veya davadan çekilmesi gibi hukuki engellerin mevcut olması ile d:wayn bakılamaması gerekir.

- İki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edilmesi veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmasına karar verilmiş olması gerekir.

Sözü edilen bu hallerde, tarafların veya mahkemenin istemi üzerine merci tayini için dava dosyaları;

- Uyuşmazlığın aynı yargı çevresindeki mahkeme veya mahkemeler arasında çıkması halinde, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine;

- Diğer hallerde ise, Danıştay'a

gönderilir. Bölge idare mahkemesi veya Danıştay yetkili mahkemeyi kararlaştırır. Bu konuda verilecek kararlar kesindir.

6.3.5.1.4.2. Bağlantılı Davalar

Aynı maddi ve hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyecek nitelikte olan davalara, bağlantılı davalar denir. Verilen tanımdan anlaşılacağı üzere bağlantılı davalar iki nedenden ortaya çıkabilir.

- Bunlardan biriricisi, davaların aynı maddi ve hukuki nedenden doğmuş olması durumudur. Vergi işlemlerinde maddi neden, davaların aynı tür vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden ortaya çıkarılmış olmasıdır. Bağlantılı davaların doğmasında hukuki neden ise, olaya aynı hukuki hükümlerin uygulanması gerekliliğidir. Örneğin, bir anonim şirketin vergisini ödeyememesi halinde birden fazla kanuni temsilci hakkında dava açılması gibi. Bu durumda vergi aynı vergiyi doğuran olaydan doğduğu gibi, olaya da kanunun aynı hükmü uygulanmaktadır.

Bağlantılı davaların ortaya çıkmasında ikinci durum ise, davalardan biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyecek nitelikte olmasıdır. Bir yükümlüye birden fazla vergiyle (kurumlar ve damga vergisi gibi) ilgili tarhiyat yapılması, buna örnek gösterilebilir.

Sözü edilen iki nedenin birlikte aranmasına gerek olmayıp, bunlardan birinin varlığının kabulü halinde, davaların bağlantılı dava olduğunun kabul edilmesi gerekir. Ancak bağlantılı davaların kabulünde davaların aynı yargılama aşamasında bulunması gerekir.

Davaların bağlantılı dava olup olmadığına yetkili idari yargı kuruluşları karar verir. Burada sözü edilen yetkirıin, davaların bulundukları yere göre şu şekilde tespit edilmesi gerekir:

- İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay' a veya birden fazla idare ve vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda davaların bağlantılı olup olmadığına, ya taraflardan birinin isteği üzerine ya da doğrudan dosyaların bulunduğu mahkemece karar verilir.

- Bnğlımtılı davnlnrdn dıwalardnn birinin Danıştay'da bulunması halinde) tkili kuruluşun Dnnıştny olması nedeniyle diğer dava dosyaları da Danış• tuy'a gönderilir.

• Bnğlantılı dnvalar, değişik bölge idare mahkemelerinin yargı çevresin. dckı mahkemelerde bulunduğu takdirde de dosyalar, yine Danıştay'a gönderilir.

- Bağlantılı davalar, nynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkemelerde b•lunduğu takdirde, davalar o yer bölge idare mahkemesince karara bağkmır (IYUK. mad. 38).

Bağlantılı davaların Danıştay ve bölge idare mahkemelerinde incelenmesi ve karara bağlanmasını açık bir biçimde belirtmek için, adı geçen idari yargı kuruluşuna göre konuyu iki alt başlık altında özetlemek gerekir:

Bağlantılı davaların Danıştay'da incelenmesi: Danıştay'ın dava konusu uyuşmazlığı incelemeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve karar verir. Danıştay bağlantının bulunduğuna karar verdiği takdirde, davalardan biri Danıştay'da açılmış ve çözümlenmesi Danıştay'ın görevine dahil bir uyuşmazlık ise, davaların tümü Danıştay'da görülilr ve durum ilgili mahkemeler ile taraflara bildirilir. Eğer davaların çözümlenmesi, ayrı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıklardan ise, Danıştay' ın ilgili dairesi yetkili mahkemeyi kararında belirtir ve dosyaları bu mahkemeye göndererek diğer mahkeme veya mahkemelere dururumu bildirir. Danıştay tarafından verilen karar bağlantının bulunmadığı yönünde ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir (İYUK. mad. 39).

Bağlantılı davaların bölge idare mahkemesinde incelenmesi: Bölge idare mahkemesi bağlantılı dava dosyasını öncelikle ve ivedilikle inceler ve kararını verir. Bölge idare mahkemesince verilen karar, bağlantının bulunduğu yönünde ise, diğer mahkemelere durum bildirilir ve dosyalar yetkili mahkemeye gönderilir. Yetkili kılınan mahkeme de durumu ilgililere bildirir. Aksine bölge idare mahkemesince verilen karar bağlantı olmadığı şeklinde ise, dosyalar ilgili mahkemeye geri gönderilir (İYUK. mad. 40).

Bağlantı iddialarının kabul edilmemesi halinde hangi yollara başvurulabileceği hususu, İYUK'nm 41. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre bağlantı iddiaları mahkemelerce kabul edilmediği takdirde, bu konuda verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliği izleyen on beş gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, davalardan birinin Danıştay'da bulunması ya da farklı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresine giren mahkemelerde görülüyor olması halinde de Danıştay'a başvurabilir. Başvuru üzerine Danıştay'ın ilgili dairesi veya bölge idare mahkemesi, biraz önce belirtilen usuller içerisinde konuyu karara bağlar.

Bağlantının mevcut olduğu konusunda, vergi mahkemelerince veya biraz önce belirtildiği üzere yapılan istinaf ve temyiz başvurusu üzerine bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'ca, bağlantı hakkında karar verilinceye kadar usule ilişkin işlemler durur. Bağlantıya ilişkin işlemler sonuçlandıktan sonra bu davalara bakmakla yetkili kılınan mahkeme veya Danıştay, davalara bıraktığı yerden devam eder. Bağlantının bulunup bulunmadığı yönündeki bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın kararı kesindir (İYUK. mad. 42).

6.3.6. Dava Açma Süreleri

İdarenin eylem ve işlemlerinin sürekli olarak dava tehdidi altında kalmamasını sağlamak amacıyla idari yargıda da dava açılması belirli sürelere bağlanmıştır. Dava açma süresi kamu düzenini ilgilendiren konulardan biridir. Bu bakımdan, mahkeme tarafından re'sen dikkate alınır.

İYUK'nın "Dava Açma Süresi" başlığı altındaki 7. maddesinde, dava açına süreleri, "Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış gün ve vergi mahkemelerinde otuz gündür." denilerek hükme bağlanmıştır. Ancak burada şunu önemle ifade etmek gerekir ki, Danıştay'da dava açma süresinin altmış gün olduğu şeklinde maddede yer alan hüküm, Danıştay' ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu davalarla ilgilidir. Temyiz davası olarak Danıştay'a dava açılması halinde uygulanması gereken süre, otuz gündür.

Bu genel dava açma süresinin dışında diğer bazı kanunlarla da değişik dava açma sürelerinin hüküm altına alınmış olduğu görülmektedir. Örneğin, AATUHK. hükümlerine göre, ihtiyati tahakkuk sonrası haklarında ihtiyati haciz uygulamasında gidilmesi halinde, ihtiyati tahakkuk miktar ve nedenlerine karşı dava açma süresi yedi gündür.

6.3.6.1. Dava Açma Sürelerinin Başlaması

Yukarıda değinildiği üzere vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi, otuz gündür. Dava açma sürelerinin başlangıcını aşağıdaki alt başlıklar altında belirtmek gerekir:

- Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda;

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yolu ile alınan vergilerde istihkak sahiplerine yapılan ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

- Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hUkUınlere göre ilan yolu ile bildirim ynpılan hallerde, özel kanunlarında aksine bir hUkUın bulunmadıkça, sUre son ilan tnrihini izleyen gUnden itibaren on beş gün sonra işleme) başlar.

- ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava açma süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden fazla dava açabilir. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz (İYUK. mad. 7).

- İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için, idari makamlara başvurabilir. İdarenin yapılan başvuruya altmış gün içinde cevap vermemesi veya ret cevabı vermesi halinde, dava açma süresi, duruma göre altmış günün bitim tarihinden veya ret cevabının bildiriminden itibaren başlar. İdarenin cevabı kesin değilse, ilgili bu cevabı istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu durumda dava açma süresi kesin cevap verilinceye kadar işlemez. Ancak, bekleme süresi altı ayı geçemez.

6.3.6.2. Sureuiu Durması ve Uzaması

6.3.6.2.1. Sürenin Durması

Hukukta kanunen kabul edilen bazı hallerde sürenin işlememesine, sürenin durması denir. Durmuş olan sürenin bitimine kadar süre işlemez ve sürenin durması nedeninin sona ermesinden sonra, işlemlere kaldığı yerden devam edilir. İYUK'nın 11. maddesinde, sürenin durmasına ilişkin şöyle bir hüküm bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemede "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, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur." denilmektedir.

Diğer yandan, kanunda yer almamasına rağmen mücbir sebeplerin de, dava açma süresini durduran nedenlerden biri olarak kabul edilmesi gerekir.

6.3.6.2.2. Sürenin Uzaması

İYUK'da ve diğer bazı kanunlarda dava açma süresini uzatan hükümler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

İYUK'nın 9. maddesinde, görevli olmayan yerlere başvurulması halinde sürenin uzayacağı hüküm altına alınmış olduğu gibi; adı geçen Kanun'un 15. maddesinde de, usulüne uygun olmayan dilekçe ile dava açılması halinde mükellefe dava açmak için ek süre tanınacağı ifade edilmektedir. Aynı Kanun'un 8. maddesinde, iki durumda sürenin uzayacağı belirtilmiştir. Bunlardan biri,

da,1l a nrn süresinin ⊕on günün tatile rastlaması hali; diğeri de, sürenin bitmesinin ç3lışmaya ara vermeye rastlaması haldir.

Diğer yandan VUK.. mükellefin uzlaşma yoluna başvurması ve uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın sağlanamaması halinde, mükellefe dava açılması konusunda ek süre verilebileceğinden söz etmektedir (VUK. Ek mad. 4).

6.3.6.3. Dava Dilekçesinde Yer Alması Gereken Bilgiler

Vergi davaları, Danıştay ve vergi mahkemesi başkanlıklarına yazılmış dilekçe ile açılır. Bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemeleri olmaması dolayısıyla, bu yerlere hitaben yazılmış dilekçelerle doğrudan dava açılması mümkün değildir.

Dilekçelerde;

- Tarafların ve varsa vekillerin veya temsilcilerin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
- Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası,

gösterilir.

Dava konusu kararın veya belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçelerle bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekir (İYUK. mad. 3).

6.3.6.4. Dilekçelerin Verileceği Yerler

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK. mad. 4).

Temyiz dilekçeleri, doğrudan Danıştay'a verilebileceği gibi, kararı veren bölge idare mahkemesine veya biraz önce belirtilen 4. maddedeki mercilere verilebilir (İYUK. mad. 48).

6.3.6.5. Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller

Tek dilekçe ile dava açılabilecek haller, birden çok işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilecek haller ve birlikte dava açılması, şeklinde ikiye ayrılabilir.

6.3.6.5.1. Birden Çok işleme Karşı Tek Dilekçe ile Dava Açılabllecak Haller

Kırnl olarak her idnri işlem aleyhine ayrı dava açılır. Ancak, aralarında mudd, veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir (iYUK. mad. 5/1).

6.3.6.5.2. Birlikte Dava Açılması

Birden fazla kişi 011ak bir dilekçe ile dava açabilir. Birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir (İYUK. mad. 5/2).

6.3.6.6. Dava Dilekçeleri Üzeriue Yapılacak İşlem

Yukarıda belirtilen ilgili yerlere verilen dilekçeler için harç ve posta ücretleri alındıktan sonra, dilekçelerin defterlere kayıtları yapılır. Dava, kaydın yapılmış olduğu tarihte açılmış sayılır. Yetkili mahkemeler dışındaki yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde ilgili mercilere taahhütlü olarak gönderilir.

Herhangi bir nedenle harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksikverilerek dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu mahkeme tarafından ilgiliye tebliğedilir. Yapılan tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde, bildirim aynı şekilde tekrar edilir. Buna rağmen davacı tarafından istenilenler yerine getirilmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve durum davacıya bildirilir.

Dava açıldıktan sonra posta ücretlerinin tebliğ işlemini karşılayamayacak şekilde artırılması halinde, biraz önce yukarıda belirtilen işlemler gerçekleştirilir. Yine de posta ücreti tamamlanmadığı takdirde, dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliğ tarihinden başlayarak üç ay i?ind noksan miktar tamamlanarak dosyanın tekrar işleme konulması talep edılebılir. Bu husus yerine getirilmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve durum davacıya tebliğ edilir (İYUK. mad. 6).

6.3.7. Dava Açmanın Sonuçları

Dava açmanın hukuki bazı sonuçlarının olması doğaldır. Bunları; yürütmenin durdurulması, zamanaşımının kesilmesi, derdestlik ve hüküm vermealt başlıkları altında toplamak gerekir.

6.3.. /.l'iirüımeuiu Durdurulıuası

tlkc olarak idari dnvnlnrdn yllrUtnıc kendiliğinden durmaz. Bu genel ilkenin en t üyük nedeni. yUrUtmcnin durmasının kabulU durumunda idarenin işlerinin güçlcşmesini ve işlemez hale gelmesini önlemektir. Bu bakımdan genel ilke olarak, yürütmenin durdurulması karnrının yargı kuruluşlarına bırak1lm:3sının yerinde olmnsı gerektiği dUşllni.\lnıUştllr. Ancak bazı durumlarda, id:ıre bakımından yürütmenin durması halinde böyle bir tehlikenin olmayac<?,ğı düşünülerek, dava açma ile yürütmenin kendiliğinden duracağı kabul edilmiştir.

İdari yargıda yürütmenin yargı kuruluşları tarafından durdurulması konu--unun bazı koşulları bulunmaktadır. Bunları şu şekilde özetlemek milmkündür:

- İlke olarak yürütmenin durdurulması kararı, davacının durumunda değişiklik yapan kararlarda uygulanır.
- Yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmek için, hem kararın açıkça hukuka aykırılık gösten11esi ve hem de kararın uygulanması halinde ortaya giderilmesi güç veya imkansız bir zararın çıkacağının görünür olması gerekir.
- Yürütmenin durdurulması, şartlar yerinde olduğunda yazılı talep üzerine gerçekleştirilir. Mahkemenin yürütmeyi durdurma kararını kendiliğinden alması mümkün değildir.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak idari yargıda genel ilke böyle olmasına rağmen, vergi davalarının özelliği olması nedeniyle, bu konu vergi yargısında değişiklik göstermektedir.

6.3.7.1.1. Vergi Mahkemelerinde Vergi Davası Açılmasının Yürütmeyi Durdurması

İdari yargıda genel kural yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte, İYUK'nın 27 maddesinde yer alan, "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." şeklindeki hüküm ile sözü edilen durumlarda, belirtilmiş olan genel ilkeden ayrılma yoluna gidilmiştir.

Vergi mahkemelerimde dava açmakla yürütme kendiliğinden durmakla birlikte, bu kuralın da bazı istisnaları bulunmaktadır.

- Tahsil aşamasında olan vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak dava açılması halinde, yürütme kendiliğinden durmaz. Yürütmenin durması için mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekir. Kitabın Vergi İcra Hukuku kısmında görüleceği üzere, vergilerin tahsilinin güvence altına alınması ve zorunlu tahsili için, 6183 sayılı AATUHK. ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz,

ndeme emri gönderme ve hnciz gibi bazı dUzenlemeİcr g?tirmiştir. Bu tUr dU. zenkmemdere ilişkin olurak vergi mahkemelerinde dava açılması halinde yUıi\un? kendiliğinden durmaz. Böyle durumlarda teminat karşılığında mah? kemece)i\riltmeyi durdurma kararının verilmesi gerekir.

- İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanarak dava açılması halinde de. yürütmenin durması için mahkemeden yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekir. VUK'nın 378. maddesine göre, ilke olarak mükellefler, vergi hataları hariç. beyan ettikleri matrahlara ve bu beyan üzerinden tarh edilen Yergilere karşı dava açamaz. Bu kuralın istisnası ise, verilmiş olan beyannamelere ihtirazi kaydın konmuş olması halidir. Bu durumda vergi mahkemesine dava açmak mümkün hale gelmekte, ancak yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece işlemler yürümektedir.

- Vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmadığı üçüncü hal de, işlemden kaldırılan dosyaların işleme konması halidir. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava işlemeden kaldırılır. İşlemden kaldırılan dosyalar hakkında tahsil işlemi devam eder. Bundan sonra gerekenler yapılarak dosyanın tekrar işleme konulması durumunda, yine de yürütmeye devam olunur. Bu durumda da yürütmenin durdurulması, yürütmenin durdurulması kararı almakla mümkündür (İYUK. mad. 27).

6.3.7.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'a Açılan Vergi Davalarında Yürütmenin Durması

Yukarıda belirtilen istisnalar dışında vergi mahkemelerine dava açılmasıyla yürütme kendiliğinden durduğu halde, kanunda belirtilen durumlarda vergi mahkemelerince verilmiş olan kararların istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerine götürülmesi veya kararın Danıştay'a temyiz edilmesi halinde yürütme kendiliğinden dunnaz. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu konularda da, bu yargı kuruluşuna açılmış olan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Yürütmenin durması için adı geçen yargı kuruluşlarından yürütmenin durdurulması kararı almak gerekir.

6.3.7.1.3. Yürütmeyi Durdurmada Usul

Yukarıda değinildiği gibi yürütmeyi durdurma talebi, ilgili yargı kuruluşundan yazılı olarak talep edilir. Yürütmeyi durdurma istemli olan davalarda, normal tebligat ve cevap venne süreleri kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur ararcılığı ile de yapılması mümkündür. Yargı kuruluşlarında yürütmenin durdurulması istenen dosyalar öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir. Ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir.

Yürütmeyi durdurmn taleplerinin reddi vcyn kubulUkarnrlnrınn karşı, bir k ,reye özel olmak üzere yedi gün içinde itirnz edilebilir. YUrl\tmenin durdunılın◆rt istemleri hnkkında verilen karnrlarn karşı itiraz yollnrı, değişiktir:

- Damştay danı dairelerince verilen vergi davalarının yUrUtnıeyi durdurma

t--ar3rlarına karşı. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna,

- Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı, en yakın bölge idare mahkemesine.
- Vergi mahkemeleri ile tek hakimle verilen kararlara karşı, bölge idare mahkemesine.
- Çalışmaya ara verme süresi içinde vergi mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı, en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye,

kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. Kendilerine itiraz yapılan yargı kuruluşları, dosyanın gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesin olup, başka yargı kuruluşlarına götürülemez (İYUK. mad. 27).

6.3.7.2. Zaıuaıuaşımı Süresinin Kesilmesi

Daha önce değinildiği üzere, vergi hukukunda üç türlü zamanaşımı vardır. Bunlar; tarh zamanaşımı, ceza kesmede zarnanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır. Tarh ve tahsil zamanaşımı süreleri beş yıldır. Ceza kesmede zamanaşımı süreleri ise suç türlerine göre değişiklik arz eder. Yani vergi kaybı suçunda beş ve usulsüzlük suçlarında ise iki yıldır.

Bilindiği üzere nitelik itibariyle kamu hukukundaki zamanaşımı, özel hukuktaki zamanaşımından farklıdır. Özel hukukta zamanaşımı, borcu eksik borç haline getirdiği halde; kamu hukukunda ve dolayısıyla da vergi hukukunda bu müessese, bir bakıma hak düşürücü bir niteliğe sahiptir. Bu bakımdan özel hukuktaki zamanaşımı, mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınmaz ve bunun dikkate alınması için defi olarak ileri sürülmesi gerekir. Oysa, vergi hukukunda zamanaşımı, kamu düzenini ilgilendirmiş olması dolayısıyla mahkemece kendiliğinden dikkate alınır.

6.3.7.3. Derdestlik

Derdestlik müessesesine idari yargıda yer verilmemiştir. Bu müessese, HMK'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak derdestliğin sözü edilen kanunda düzenlenmiş ve idari yargıda düzenlenmemiş olması, bunun idari yargıda uygulanmayacağı anlamına gelmez.

Hukukta davanın derdest olması, dava açılmakla birlikte davanın görüşülmeye başlanmış olması anlamını taşımaktadır. Bu bakımdan davanın derdest

hale gelmesi ile: a)nt \-. mıd . n)ı\l nedenlere dayanarak ve o 'nı kişiler tara. fından başk, bir) nrgı k.uruhışundn dav ıı;mak mümkün değildir. Eğer bir mahkemede ı;1lmış bir , , .1.. bnşka bir mahk ınede tekrar açılırsa, karşı taraf derde.:-tli • id i smdn bulun, hilir. Mahkeme. iddiayı kabul ederse da ayı ret ve kabul tmez.se d \\tyn bakımı) i den1m e-der.

6..,....*I.. Hüküm J·erme*

Her m3.hkeme. ·nüne gelen da\'nya bakmak eda a.,ı karara bağlamakla mü ·eli ftir. 19►► . nayn.sası'nm 36. maddesinde bu durum. ·•Hiçbir mah- ·e11 . JDre\' ,·e yetkisi içindeki da, a) a bakmaktan kaçınamaz." şeklinde hükme ğlanmıştır.

Bu bakımdan \'ergi da\'alarında da mahkeme. Anayasa nın sözü edilen hükmüne uymak z rundadır. Aksi durum, hakimlerin sorumluluğunu gerektinr.

6.3.8. Dayanın Görüşülmesi ve Karar

Vergi da\'asmm açılmasından sonra davanın görüşülmesine geçilir. Dava görüşüldül-aen sonra da karara bağlanır.

6.3.8.1. Davanın Görüşülmesi

6.3.8.1.1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme

Dava dilekçeleri vergi mahkemelerirıde , e Danıştay' da kayıt ve ilgili yerlere ha\'ale edildikten sonra. vergi mahkemelerinde mahkeme başkanı veya görevlendirilen bir üye taraf{ndan►Daruştay'da da ilgili Danıştay daire baş½anınm göreY verdiği tetkik hakimi tarafından ilk incelemeye tabi tutulur. ilk inceleme yapmak üzere görevlendirilen kişiler tarafından dava;

- Göre\" ve yetki,
- İdari merci teca\ÜZÜ,
- Ehliyet.
- Davaya konu olacak kesin ve vürütülmesi pereken bir işlem olup olınadığı.
- Süre aşımı,
- Husumet,
- Dava dilekçesinin düzenlenmesinin ve tek dilekçe ile dava açılmasının mümkün olup olmadığı,

yönlerinden sırasıyla incelenir.

İlk incelemeyi yapanlar, yukarıdaki noktalardan kanuna aykırılık gönnezlerse taraflara tebligat işlemi yapılır. İlk inceleme sonucunda kanuna aykırılık

l'\lduğu sonucuna varılsa dahi, Danıştay'ın ilgili dnircsi vcyu ımıhkeme taratından ilk inceleme raporu yerinde görUlınez ise, gene tebligat işlemi yapılır.

Dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı göri.llilrse durum, görevli daire ve mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle görUlcn davalarda rapor dliz"nlenınez Ye ilk inceleme hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanır

ilk inceleme ve ilk incelemeye ilişkin işlemelerinin on beş glin içinde sonuçlandmlması gerekir. Ancak, ilk incelemeye konu olacak işlemlerin sonradan tespit edilmesi halinde de, yani davanın her safüasında, ilk inceleme işlemleri yapılabilir ve yapılan işlemler karara bağlanabilir (İYUK. mad. 14).

6.3.8.1.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar

Vergi mahkemesi veya Danıştay, biraz önce belirtilen noktalarda kanuna aykırılık görürse;

- Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda davanın reddine;
- İdari yargınm görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılmış olan davanın görev ve yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine;
- Dava ehliyetinin yokluğu, davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması ve davanın süresi içinde açılmamış olması hallerinde davanın reddine;
- Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine;
- Dava dilekçesinin kanuna uygun olmadığının veya tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olmadığı hallerde, 30 gün içinde dilekçelerin uygun bir şekilde düzenlenmesi veya noksanlıklarının tamamlanması için dilekçenin reddine;
- Ehliyeti olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açmak üzere dilekçelerin reddine;
- İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idari mercilere verilmesine;

karar verilir.

Dilekçelerin görevli idari mercie verilmesi halinde, vergi mahkemesine veya Danıştay'a başvurma tarihi mercie başvurma tarihi olarak kabul edilir.

Dilekçelerin kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olmamaları dolayısıyla reddi halinde, yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz. Ancak, dilekçelerin reddi üzerine yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.

İlk inceleme üzerine vergi mahkemeleri ve Danıştay'ca verilen;

- İduri yargı nlunınn giren konularda dav::ının görev yetki yönünden reddine:

- D:ı\'a dilekçe, inin gerçek hasına tebliğine:

- DaYn dilekçesinin knnunn uygun hale getirilmesi için dilekçenin reddine;

- Ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise tuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine:

ilişkin kararlara karşı herhangi bir yargı yoluna gitmek mümkün değildir. Ancak. sözü edilen konular dışındaki ilk inceleme üzerine verilecek kararlara kar,ı. istinaf ve temyiz yoluna gidilebilir **(İYUK.** mad. 15).

6.3.8.1.3. Tebligat ve Cevap

İlk inceleme sonunda açılan davanın istenilen hususları kapsadığı sonucuna varılmasından sonra, taraflara tebligat yapılır. Tebligatta, dilekçenin ve eklerin bir örneği yer alır. Davalıya yapılan tebligattan sonra, davalı da yapılan bu tebligata savunma olarak cevap verebilir. Yapılan savunma bu kez, davacıya tebliğ edilir.

Davacının savunmaya karşı ikinci dilekçesi davalıya, davalının ikinci savunması da davacıya tebliğ olunur. Artık buna karşı davacı cevap veremez. Ancak davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görüşülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya, cevap vermesi için bir süre verebilir.

Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, haklı nedenlerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez.

Taraflar, kural olarak sürenin geçmesinden sonra verecekleri dilekçelere dayanarak hak iddia edemez.

Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı bir örneği idarenin savunması ile birlikte, ilgili mahkeme başkanlığına veya Danıştay'a gönderilir.

Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler.

6.3.8.1.4. Duruşma

Vergi mahkemeleri ve Danıştay'da açılan iptal ve belirlenen miktarın üzerindeki tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı)7İ'ne ◆?elirlenen tutarı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşı;na yapılır.

istinaf Ye temyiz aşamasında duruşma ynpılınası. taruflardan birinin istemine, ◆ bölge idare mahkemesi ile Danıştay'ın knrnrına bağlıdır.

Duruşma talebi. dava dilekçesi ile cevap ve snvunmnlardn yapılabilir. Belirtil◆n bu hu-uJara bağlı kalmaksızın da tek hakimle görUlen vergi davalarında hakim. Yergi mahkemesi ve Danıştay tarafından duruşma yapılmasına karar Yerilebilir.

Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz giln önce taraflara h"nderilir (İYUK. mad. 17).

İYUK·un 18. maddesi, duruşmaya ilişkin bazı esaslar getirmiştir. Bu esaslan şöylece sıralamak mümkündür:

- Duruşmalar ilke olarak açık yapılır. Ancak, genel ahlakın veya kamu güYenliğinin gerekli kıldığı hallerde, mahkemenin veya görevli dairenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.
- Duruşmaları başkan yönetir.
- Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Duruşmaya taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir. Hiçbiri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır.
- Danıştay'da görülen davalarda savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir.
- Duruşmalı davalarda savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirilmesini istedikleri takdirde bu istekleri daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler.

Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir. Arakararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine dosyalar öncelikle incelenir (İYUK. mad. 19).

6.3.8.1.5. Dosyaların İncelenmesi

Vergi yargılamasında mahkemeler, dosyaların incelenmesi sırasında sadece tarafların ileri sürmüş oldukları iddialarla bağlı olmayıp, sağlıklı karar verebilmek için her türlü bilgi ve belgeye sahip olma ve re'sen karar verme yetkisine sahiptir. Bu geniş yetki, vergi yargısındaki kamu hukuku ağırlığının hukuk usulü yargısındaki kamu hukuku ağırlığına oranla daha fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Bilindiği üzere, hukuk usulü yargısında mahkeme, tarafların iddia ve savunmaları ile bağlıdır.

Sözü edilen araştırma ve karar verme yetkisi İYUK'da ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliğinden yapar. Mahkemeler, belirtilen süre içinde gerekli gördükleri

l elgelerin gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini taraflar ile ilgili diğer yer• terden isteyebilir.

İlgililerce bu tUr kurarlnrın süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur. Ka• mrların) rine getirilmesi hnklı nedenlerle yapılamadığında, bu süre bir kereye mahsus olmak Uzere uzatılabilir. Tnrullardon biri ara kararın gereklerini yerine getinnediği takdirde. bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.

Ancak, istenilen bilgilerin verilmesi ülke açısından çeşitli bakımlardan sakıncalı olduğu takdirde, idare tarafından söz konusu bilgi ve belgeler verilemeyebilir. Verilemeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'daki dosyalar, IYUK. ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik ve ivedilik durumları ile vergi ve bölge idare mahkemeleri için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca; Danıştay için Başkanlar Kurulunca konu itibariyle tespit edilerek, Resmi Gazete'de yayınlanan öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle, geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Sözü edilenler dışında kalan dosyalar ise, tekemmül ettikleri sıra?a göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır (IYUK. mad. 20).

Verilen dava dilekçeleri ve yapılan savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bu belgelerin süresi içinde ibraz edilmelerine imkan bulunamadığına mahkeme kanaat getirirse, kabul edilerek diğer tarafa tebliğ edilir. Belgeler duruşmada sunulur ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini bey?n eder veya cevap vermeye gerek görmezse, bunlar ayrıca tebliğ edilmez (IYUK. mad. 21).

6.3.8.2. Karar

6.3.8.2.1. Davaların Karara Bağlanması

Konular tartışıldıktan ve aydınlığa kavuşturulduktan sonra dava oylanarak karara bağlanır. İlk incelemeye ilişkin nedenlerden birinde veya yargılama usulüne ait konularda azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da o:>:larını kullanır. Ancak, azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır (IYUK. mad. 22).

Kararlar, tutanaklarla tespit edilir. Tutanaklarda; başkan ve üyelerin, Danıştay'da dava hakkında görüşlerini bildiren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadları; incelenen dosyanın numarası; kısaca dava konusu ve kararın sonucu; kararlarda çoğunlukta veya azınlıkta bulunanlar, yer alır. Bu tutanaklar, aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır (İYUK. mad. 23).

İ'\ K'nın -4. maddesinde kararlarda bulunncnk hususlar uyrıntılı olarak lirtilmiştir. Buna g..rc kamrlnrdn:

- Tarafların Y,e·ar aYekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unYanlan ve adre leri.
- OaYacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki nedenlerin özet-] ri,
- Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile dü, ünceleri.
- Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararların dayandığı hukuki nedenler ile gerekçesi ve hüküm,
- Tazminat davalarında hükmedilen tazminatın tutarı,
- Yargılama giderleri ve bunların hangi tarafa yükletildiği,
- Kararların tarihi ve oy birliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ile imzaları Ye varsa karşı oyları,
- Kararı veren mahkemenin veya dairenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası,

belirtilir.

Mahkeme veya ilgili daire ve kurul tarafından verilmiş olan kararların tasdikli bir örneği, taraflara tebliğ olunur.

6.3.8.2.2. Kararların Uygulanması

İdari yargı kuruluşları tarafından verilen kararların idare tarafından uygulanması, anlaşmazlıkları yargıya götürmenin doğal sonucudur. Kararların verilmesinden sonra kararların uygulanmasına ilişkin olarak şu hususlar gerçekleştirilir:

- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları hakkında idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya zorunludur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.
- Tam yargı hakkındaki kararlardan belirli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde, idare aleyhine ilgili idare mahkemesinde ve Danıştay'da maddi veya manevi tazminat davası açılabilir.
- Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde, tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.

- Vergi uyuşmazlıklarıırn ilişkin kararların idareye tebliğinden sonra, bu kamrhıra göre tc-pit edilecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yilkilmlUIUklcr ile zam ve cezaların miktnrı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

- Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi anısındnki süreye 6183 sayılı Kanun'un 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih ar.ısında geçecek süre için faiz işlemez. (İYUK. mad. 28).

6.3.8.2.3. Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi

6.3.8.2.3.l. Açıklama

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararlar yeterince açık değilse veya birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan biri kararın yerine getirilmesine kadar kararın açıklığa kavuşturulmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

Kararların açıklanması yoluyla, kararının yerine yenisinin konulması mümkün olmamakta, sadece kararın açık olmayan yanlarının açıklığa kavuşturulması ve kararda birbiriyle çelişen ifadelerin nasıl anlaşılması gerektiği sağlanmak istenmektedir. Yani kararların açıklanması, karar hakkında mahkemenin gerçek düşüncesinin ne olduğunu gerçekleştirmektir.

Kararın açıklanması isteği, kararı veren mahkeme veya daireden istenebilir. Açıklama yapılması isteği, karşı taraf sayısından bir nüsha fazla dilekçe ile yapılır.

Dilekçeler üzerine kararı veren mahkeme veya daire açıklama isteğini inceler ve açıklama yapmasına gerek görürse, dilekçenin bir örneğini belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere karşı tarafa tebliğ eder. Tebliğ edilend.i: lekçelere verilen cevapların bir kopyası, bu kez açıklama isteyen tarafa teblıg edilir.

Tebligat işlemleri tamamlandıktan sonra görevli mahkeme gerekli k◆ı:arı?ı verir ve kararlar taraflara tebliğ edilir (İYUK. mad. 29). Açıklamaya ıl.ışkı◆ kararlar, ilke olarak temyiz edilemez. Ancak, açıklama yolu ile kararın ıçerığinde değişiklik yapılan karara karşı temyize gidilebilir.

6.3.8.2.3.2. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla da, kararın açıklanmasında olduğu gibi, kararın içeriğinde herhangi bir değişiklik yapılamaz. Kararın içeriği genişletilemez ve daraltılamaz. Bu yolla, sadece mahkeme kararlarında yapılmış olan maddi yanlışlıkların giderilmesine çalışılır. Diğer anlatımla yanlışlıkların düzeltilmesi, hukuksal yanlışlıkların düzetilmesiyolu değildir.

İYUK'nın 30. maddesinde ne gibi yanlışlıkların, yanlışlıkları düzetme yoluyla düzeltilebileceği belirlenmiştir. Bunlar; iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatında yanlışlıklar yapı iması, iddiaların sonucunda yanlışlıklar bulunması, hüküm fıkrasında hesap hatalarının var olması ve kararda diğer maddi hataların yer almasıdır.

Yanlışlıkların düzeltilmesinde, süre bakımından her hangi kısıtlama bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu yolla her zaman ve hatta kararlar yerine getirdikten sonra da gidilebilir.

Yanlışlıkların düzeltilmesinde, biraz önce değinilen kararların açıklanmasındaki usul uygulanır. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verildiğinde, düzeltme ilamın altına yazılır.

6.3.9. Kanun Yollan

Kanun yolları, kararların yanlış olarak verildiğinin iddiası ile kararların düzeltilmesi için taraflara tanınan hukuksal bir yoldur. Kanun yolları, esas olarak, olağan kanun yolları ve olağan üstü kanun yolları olmak üzere iki grupta toplanır.

6.3.9.1. O/ağaıı Kanun Yolları

Yargı kuruluşları tarafından verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına, olağan kanun yolları denir. Kararın kesinleşmesi, süresi içinde olağan kanun yollarına başvurulmamış olması veya bu yollara başvurulmasına rağmen isteğin reddedilmiş olması halinde gerçekleşir.

Olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir.

6.3.9.1.1. İstinaf ve Temyiz

6545 sayılı Kanun ile 2576 ve '2577 sayılı Kanunlarda yargının yükünü hafifletecek ve daha sağlıklı kararlar alabilmesini sağlayacak önemli birtakım değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı doğrudan temyize başvurma imkanı ortadan kaldırılmıştır. Artık vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'da temyiz başvurusunda bulunabilmek için ilk olarak kararı veren vergi mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulması gerekmektedir.

Buna göre; 5 bin TL'yi geçmeyen vergi uyuşmazlıklarında vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kesindir ve bu kararlara karşı istinaf ya da temyiz başvurusu yapılamamaktadır. Eğer uyuşmazlığın değeri 5 bin ile 100 bin TL arasında ise, bu uyuşmazlıklar vergi mahkemesinde karara bağlandıktan sonra bölge idare mahkemeleri nezdinde istinaf incelemesine konu olabilecektir ve bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu karar kesindir, başka bir

ifade ile temyiz yolu knpnlıdır. Değeri 100 bin TL ve Ozcrindc olan uyuşma7. lıkl:ır açı ·ındnn vergi mnhkcmcsinin kararı bölge idare mahkemesine götUroı. dükten sonra trmyizc konu olnbilcccktir.

6.3.9.1.1.1. istinaf

idare ve vergi nrnhkcmelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare ımıhken►►sine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde isti►af yoluna baş. vurulnbılır. Ancak, konusu belirlenen miktarı geçmeyen vergı davaları, tarn yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

İstinaf. temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması hallerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

Bölge idare mahkemelerinin 46. maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir.

İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz

639.1.1.2. Temyiz

Bu başlık altında önce kısa bir şekilde temyiz talebi ele alınacak, ikinci olarak temyiz talebinin incelenmesine değinilecek ve son olarak da temyiz kararlarından söz edilecektir. Temyiz konusunu bitirirken, ayrıca, kanun yararına temyiz konusu da kısa bir şekilde ele alınacaktır.

- Temyiz talebi: Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin İYUK'un 46. maddesinde sayılan davalar (düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları ve konusu belirlenen miktarı aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davaları vd.) hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay' da temyiz edilebilir. Özel hükümler bir yana söz konusu kararların temyiz edilme süreleri, kararın tebliğinden itibaren otuz gündür.

Davanın her iki tarafı da temyiz talebinde bulunabilir. Ancak; vergi daireleri Gelir İdaresi Başkanlığının ve il özel idareleri ile belediyelerin ve valinin olurunu almadan vergi mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna gidemez. Uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığı bu yetkisini sınırlamış ve belirli hadler içindeki temyizi onaylama yetkisini defterdarlıklara bırakmıştır (VUK. mad. 377).

Temyiz talebi bir dilekçe ile yapılır. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı venniş olan bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına veya idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilebilir. Temyiz dilekçesi, vergi mahkemesine dava açılırken verilmiş olan bilgileri kapsaması gerekir. Eğer temyiz dilekçelerinde bazı eksiklikler bulunuyorsa, on beş gün içinde eksikliklerin tamamlanması için durum, kararı veren mahkeme veya Danıştay tarafından ilgili kişiye bildirilir. Bu eksiklikler verilmiş olan süre içinde tamamlanmadığı takdirde, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına kararı veren vergi mahkemesi veya Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından karar verilir.

- Temyiz talebinin incelenmesi: Kararı veren mahkeme ve Danıştay temyiz dilekçelerini aldıktan sonra, bunların bir nüshasını karşı tarafa tebliğ eder. Kendisine tebligat yapılan kişi, tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde buna cevap verebilir. Cevap veren kişi, kararı süresi içinde temyiz etmemiş olsa dahi, dilekçesinde temyiz talebinde bulunabilir.

Kararı veren mahkeme veya Danıştay'ın ilgili dairesi, cevap dilekçeleri verildikten veya cevap verilmemesi halinde cevap süresi geçtikten sonra, dosyayı Danıştay'a veya ilgili kurula gönderir.

Vergi davalarının temyiz edilmesi halinde yürütme kendiliğinden durmaz. Bu nedenle, bu safhada yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir. Yürütmenin durdurulması talebini içeren temyiz dilekçeleri, karşı tarafa

tel liğ edilmeden önce yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmek üzere, do ya ile birlikte, karnrı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Dnnıştny'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda görevi dairece Vt!rgi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli mahkeme veya kurul tarafından. önce yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilir. Verilen bu karardan sonra yapılacak tebligat, ilgili daire ve kurul tarafından gerçekleştirilerek dosya tekemmül ettirilir.

- Temyiz incelemesi üzerinde verilecek kararlar: İlgili daire veya kurul temyiz incelemesi sonucunda kararını verir. Temyiz kararı; ya kararın tilmUyle onaylanması, ya düzeltilerek onaylanması, ya kısmen onaylanması, ya da bozulması şeklinde olabilir.

Kararın tamamen onaylanması halinde, davanın ilk derece vergi mahkemesinde veya davaya ilk derece mahkemesi olarak bakılan ilgili Danıştay dairesinde, maddi ve hukuki bakımdan yerinde karar verildiği benimsenerek onaylanmış olur. Bundan sonra dava herhangi bir yargı kuruluşuna götürülemez.

Temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların var olduğunun tespiti ve bunun düzeltilmesinin mümkün olduğu hallerde karar, düzeltilerek onaylanır.

Bazen de kararların bir kısmı hukuka uygun ve bir kısmı da aykırı olabilir. Temyiz incelemesi sonunda kararın hukuka uygun olan kısmı onaylanır. Kararın onaylanan kısmı kesinlik kazanır ve kararda belirtilir. Hukuka uygun bulunmayan kısmının ise, tekrar görüşülmesi gerekmektedir. Bu bakımdan onaylanmayan kısım hakkında tekrar karar verilinceye kadar yürütme durur.

Temyiz kararlarının diğer ve son şekli, kararların bozulması halidir. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında karan etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, nedenlerinden dolayı kararı bozar.

Burada bozma kararlarını; Danıştay'ın birinci derece mahkemesi olarak bakmış olduğu davaların Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması ve istinaf sonucunda bölge idare mahkemelerinin vermiş oldukları kararlarının Danıştay'ın ilgili dairesince bozulması şeklinde, önce ikiye ayırmak gerekir.

Birinci halde, yani Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından kararın bozulması halinde, kurulun vereceği karar kesin karar niteliğindedir.

Kararın Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından bozulması halinde, dosya Danıştay tarafından kararı veren bölge idare mahkemesine geri gönderilir. Mahkeme, dosyayı öncelikle inceleyerek yeniden kararını verir. Karar, ya Danıştay ın bozma kararına uyma, ya da bozma kararına katılmayarak eski kararında ısrar etme şeklinde olabilir.

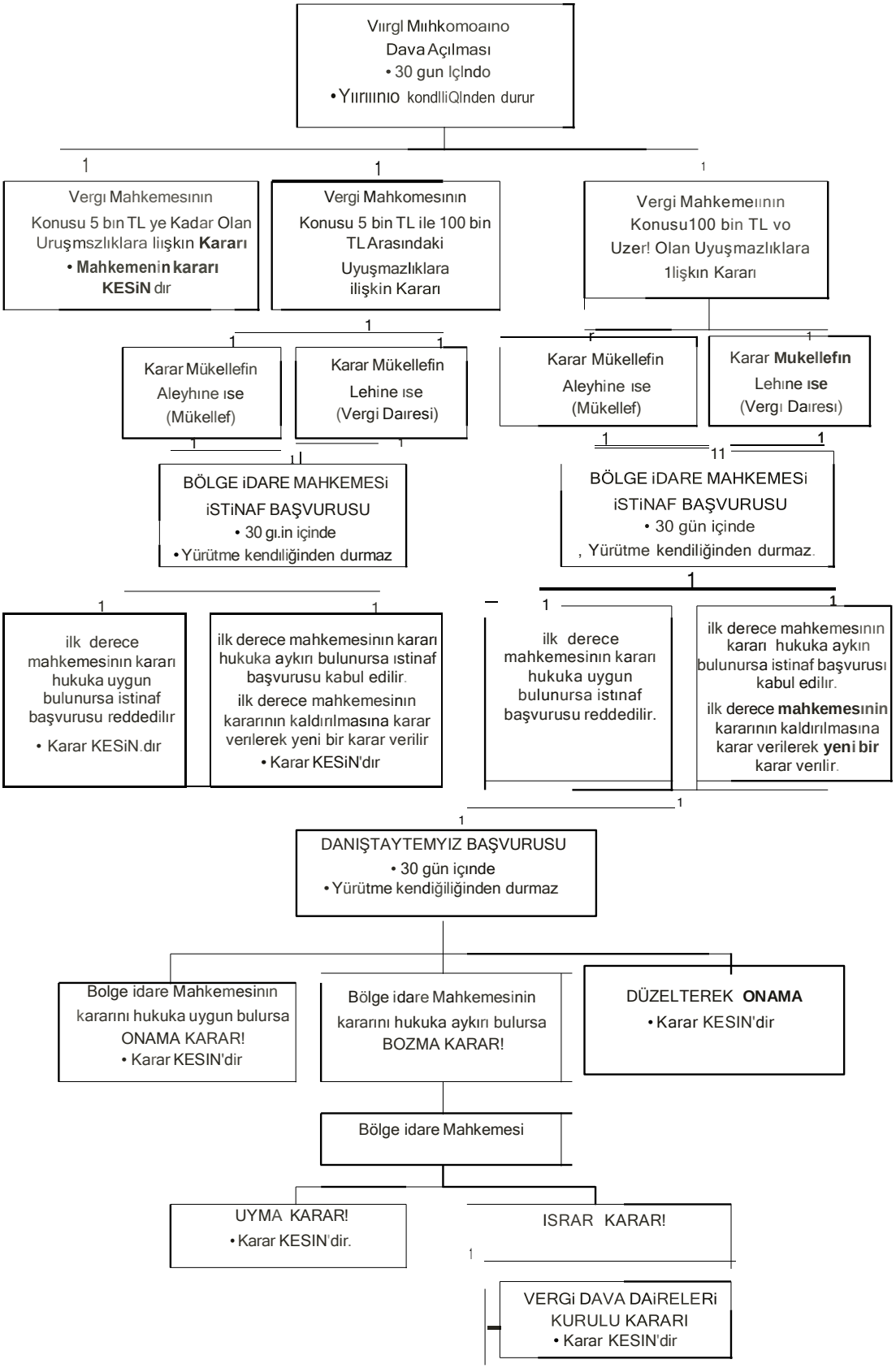
Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde dosya, Vergi Davn Daireleri Kuıulunca incelenir. İnceleme sonucunda Danıştay'ın ilgili dairesinin kararı u y gun görülürse. bölge idare mahkemesinin ikinci kez vermiş olduğu karnr bozulur. Aksi takdirde karar onaylanır. Danıştay Vergi Dava Dairesinin ,·cmniş olduğu karara uyulması zorunludur (İYUK. mad. 49).

Bölge idare mahkemesinin Damştay'ın kararına uyması halinde, esas olarak d►w:ı kesinlik kazanır. Bu durumda sadece, ilgili mahkeme tarafından bozma sebeplerine uyulup uyulmadığı konusunda dava Vergi Dava Daireleri Kurulwıa temyiz talebi ile götürülebilir. Kurulun bu konuda vereceği kararın kesin olacağı kuşkusuzdur.

Temyiz incelemesi sonunda verilen karar, dosyası ile birlikte kararı veren mahkeme veya Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın adı geçen yargı kuruluşlarına geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir (İYUK. mad. 50).

- Kanun yararına temyiz: Aşağıda açıklanacağı üzere, Kanun yararına temyiz ilkesi, idare hukukunda hukuka aykırı uygulamaların sürdürülmesini önlemek amacıyla, İYUK'nın 51. maddesinde düzenlenmiştir. Bu ilke, esasında bir kanun yoludur.

Bu süreç genel hatlarıyla ilişikteki şekilde gösterilmiştir.


Vıırgl Mııhkomoaıno
Dava Açılması
• 30 gun Içlndo
• Yıırlıınıo kondlliQlnden durur
Vergı Mahkemesının
Konusu 5 bın TL ye Kadar Olan Uruşmszlıklara lıışkın Kararı
• Mahkemenin kararı KESiN dır
Vergi Mahkomesının
Konusu 5 bin TL ile 100 bin TL Arasındaki Uyuşmazlıklara ilişkin Kararı
Vergi Mahkemeıının
Konusu100 bin TL vo Uzer! Olan Uyuşmazlıklara 1lişkın Kararı
Karar Mükellefin Aleyhıne ıse (Mükellef)
Karar Mükellefin Lehine ıse (Vergi Daıresi)
Karar Mükellefin Aleyhine ıse (Mükellef)
Karar Mukellefın Lehıne ıse (Vergı Daıresı)
BÖLGE iDARE MAHKEMESi
iSTiNAF BAŞVURUSU
• 30 gı.in içinde
• Yürütme kendıliğinden durmaz
BÖLGE iDARE MAHKEMESi
iSTiNAF BAŞVURUSU
• 30 gün içinde
, Yürütme kendiliğinden durmaz.
ilk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunursa istinaf başvurusu reddedilır
• Karar KESiN.dır
ilk derece mahkemesinin kararı hukuka aykırı bulunursa ıstinaf başvurusu kabul edilir.
ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verilerek yeni bir karar verilir
• Karar KESiN'dır
ilk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunursa istınaf başvurusu reddedilir.
ilk derece mahkemesının kararı hukuka aykın bulunursa istinaf başvurusı kabul edilır.
ilk derece mahkemesının kararının kaldırılmasına karar verilerek yeni bir karar verılir.
DANIŞTAYTEMYIZ BAŞVURUSU
• 30 gün içınde
• Yürütme kendiğiliğinden durmaz
Bolge idare Mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa ONAMA KARAR!
• Karar KESIN'dir
Bölge idare Mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulursa BOZMA KARAR!
DÜZELTEREK ONAMA
• Karar KESIN'dir
Bölge idare Mahkemesi
UYMA KARAR!
• Karar KESIN'dir.
ISRAR KARAR!
VERGi DAVA DAiRELERi KURULU KARARI
• Karar KESIN'dir

(ı,.\,V,1,1.,\.1 ıuırn Yolhın

tı..to,I.I.4 •J 1101111 Yıırnnıın Tcuıyj1,

I•11111111 ıı1111111 ır111 1 lı; Yulrnrıdıı dcalıiildlQl llı ı·r kıııuıı *yımırınıı ı·mylı* ,I◆ 1:11, III,IIr lıuıkı,kuıılıı lıuıl,ıılrn ııykırı ııyuıl,ııııdıı,.,,, q(lnltııtılıı t)ını füıleınel< ◆llllıl ı) lf..l, 1\' l ı •·,1111◆1, ııııdd •ıinde ılOı.eııknııl◆ılı·.

,, ı k,,mıcıı ııııldryı◂ gi\rc, idur• *ve vrı*l:!l ııwlıkc11ıcl·ıl il • 11tHuc idur ııwlıl◆rıııırlrı lıiıı kr◆lıı ıılırnl\ vı.:>rdlği lrnıırlıı· ile ı◆ılıml'*v* iyıı ı·ınyl;. incclen-ıı ıııılrıı J.H\'lllt'drıı hl·ı-ılıh.•◆mhj hulwıııı lrnrn,lıı·duıı,ılıcll,Q.l hıılrnııındun hLJ-b1Jl,ı ııyl ıı ı lılr ◆<llltıı.'U llmlf! cdı=nler, 1111111 hıılıııılıklurıı gl'ı.◆,l,◆ı.:cğl ihLiyu.; llıt·ıııır vr*yıı* krnd11lglııdrıı lhtnıgtuy Hıı◆tıı*ve*ı◆, tm·uf'ııdıııı. l{ıilH.ın yararıım 1 nı)l,ıılıııııhillr. Yııpılıııı ltınyi1 iııL◆◆l y•ı·lrnk glitliltltsc, *kıııır* ◆onLın yan◆-, ınıı hıııılıı.

1111111111 kıır-ıırı. dııhıı /\ıı ·c l◆eslıılegınigıılwı ı,ırtcl kı:ınınıııı ltı.ıkuJ◆i sonuc;◆ lurını 111ıııd1111kııldırıııı/,

Hıııı,111knrnrıı,111hlı·/\ı ıı--ği ilgili hnlrnıııı,augOndedllr *ve* J {!f:Hl)i ÜLl7_,eLe'de yı1_yıııl1ıııı-.

1
• 1

tı..4.1>.1,1.5.Ynt'J&ıluuııwrn YenUcnmo◆,

Yıı◆ıl,1111111,111ycıllt'tıı-lıtıhi yohı, JlMK\11111csıılct1crck lYl.JK'nın 53, 1/◆ 5§. ıııı1ddt'lrrl11de dO:ırıılr.ııml◆Ur, Bu yol, l lr hukıırw huktıld kım1rlurda ynn-lı◆ıın ıl011111t'yi snğluı11t1yıılu olarak dıı ll'ııd.. cdileblllt, *-Yl1ffJ.1*kuruluşlarının kcmırlıı ı kt'rılı, kuı·nı' lwllnç gelHe dahi, nımıııı11du llerl sUrUl(;lll ınlş v◆ya llt!rl ı;llrlllıtıll◆ul◆ıı llulıi llcrl nOrlllPn bilgi *ve*b lgtıl l'lıı gerçeği klıVl'Wmımış*olma&ı* v yıı hıılrnld huıı ııcdcııl l'lt kesinlik kıw1111mı◆ huzı yrırgı ◆w·ndımnın hal◆◆ı,ı. şçldlknk vcdlcbilnır ıl ıııOmlWndUr, l◆lt.!lrnı,ıı11ctı ncde1il€trl '7 llrlenmiş olıırı dıırıııılııclıı, l<ı1nırlı1rı11*y* nll nınesi ,Yolı.ıylt1duvutıın lekrur glit'U◆lllmesj sağlıı,-ırnrnl<grı◆•cğe uluşılnıwıı IHLnnıekLedir,

• *)'tıı·wloııııcıııı Yeıllt1ıınes/ni lsh·ıı(' Nedf..'tılel'l*

Vc<ı'p.l ııııhkcıııclcd, *hl\lge* idare ınnlık nı lcı-lve Durıı1tuy *ıı.mıfından v* ,.. rilcn lrnrnrlıı- lıukkındıı ıır;ıığıdn belirlilen nc(forılcre duywwrnk yargılaımmın yenil nmcı-ıl lı:ıtcnebillı',

◆ 7.ıırlııyı •ı ııcdenlcr uolııyıfiıyla veyu ldıinc kurur verihm ıarnfıı eylemırı• den dnAıııı 1 chcr,lc elti dil ıneyen hir bclg 11iı1 kı:ırarın vcrilmeı,lnden sonnı elde<:dilml◆olınnsı,

.. f<ıırnrıı cHns ulınuıı h·11:lcnlıı salıt.eliğinc hOkmedllmiı; veyı:ısahte ol<lugu mnhktnH· vcyu rcsnıi hiı· ıırnknnı huzLırwıdu ikrur olunırım; veyrı sahLelik h◆k• kındııld hllkOm lrnrarduıı Once verilmiş olup du, yargılwm.ının yenilenmeBıni i!ııteyeıı ldnı, enin kurur ıııınıınında bundun lrnberi bulutıırnımı◆olması,

- Karara esas olnrak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

- Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

- lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

- Vekil veya kanuni temsilcisi olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme veya başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

- Hükmün Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile tespit edilmiş olmasıdır (İYUK. mad. 53).

• *Yargılamanın Yenilenmesinin Şartları*

Yargılamanın yenilenmesinin istenilebi lmesinin bazı şartları vardır. Bu şartlar mevcut olmadığı takdirde, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Sözü edilen şaıtları üç alt başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilmiş olan kararların nihai karar niteliğine haiz karar olması gerekir. Buna göre; Danıştay'ın temyiz incelemesi üzerine vermiş olduğu kararlar, yargı kuruluşlarının ara kararları, yürütmenin durdurulması kararları, ilk inceleme sırasında yargı kuruluşlarının vermiş olduğu kararlar, davaların açılmamış sayılmasına ilişkin mahkeme kararları, görev ve yetki uyuşmazlıklarına ait kararlar ile yargılamanın iadesi hakkında verilen kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.

- Biraz önce değinmiş olduğumuz yargılamanın iadesi nedenlerin var olması gerekir.

- Yargılamanın yenilenme talebinin süresi içinde yapılmış olmalıdır.

İYUK'nın 53. maddesinde olağanüstü bu kanun yoluna başvurabilmek için, süreler belirlenmiştir. Söz konusu hükme göre; iki durum hariç olmak üzere yukarıda belirtilmiş olan yargılamanın yenilenmesi nedenleri için, süre altmış gündür. İstisnai durumlardan birisi, birbirine aykırı hükümlerin varlığı hali olup, bu nedenle yargılanmanın yenilenmesi isteğinde süre on yıldır. Genel süreden ayrı olarak düşünülen ikinci hal ise, hükmün Avrupa İnsan Haklan Mahkemesinin kararlarına aykırılık taşıması halidir. Bu durum için süre, bir yıl olarak belirlenmiştir. Bu süreler, dayanılan nedenin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır.

• *rargılamanın Yenilenmesi İsteğinde Bulanabilecek Kimseler ve isteği Karara Bağlayacak Yargı Kuruşları*

Yargılamanın yenilenmesi isteğinde bulunabilecek olanlar, davanın esas t◆raflandır. Davanın taraflarından, sadece davanın yenilenmesi halinde yararı olan taraf yargılanmanın yenileıunesi talebinde bulunabilir. Doğal olarak lehine karar verilmiş olan tarafın böyle bir istekte bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Yargılanması yenilenmesi istekleri, esas olarak kararı vermiş olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından karara bağlanır.

• *Yargılamanın Yenilenmesi İsteğinin Karara Bağlanması*

Yargılanmanın yenilenmesi istekleri, görevi mahkeme tarafından kararın karşı tarafına tebliğ edilir. Davanın diğer tarafı, yapılan tebligata otuz gün içinde cevap vererek gerekçeli savunmasını yapar. Duruşma yapılıp yapılmaması, mahkemenin kararına bağlıdır.

Mahkeme gerekli incelemelerden sonra isteği haksız bulursa davayı reddeder. İsteği haklı bulduğu takdirde davaya yeniden bakılır. Bu durumda, ya hükmün tamamını ya da bir kısmını değiştirir ve ender de olsa eski kararını haklı bulabilir. Yeni verilmiş olan karar, eski kararın yerini alır.

6.4. VERGİ YARGILAMASINDA DELİL VE İSPAT

Delil ve ispat konusu, sadece vergi yargılaması ile ilgili olmayıp bu aynı zamanda vergi uygulamalarını da ilgilendirir. Bu bakımdan delil ve ispata daha önce yer verilmiştir. Ancak delil ve ispat konusunun vergi yargısında da çok önemli olması nedeniyle, kitabın vergi yargı hukuku kısmı bitirirken de, delil ve ispatı, mümkün olduğu kadarıyla yargıyla sınırlandırarak anlatmaya çalışacağız.

6.4.1. Delil

Delil, davanın sonucuna katkı yapabilecek tartışmalı konuları ispat için ileri sürülür. Bu bakımdan delil, çekişmeli olan durumların kanıtlanması için başvurulan araçlardır, biçiminde tanımlanabilir.

Vergi yargılama hukukunda delil, İYUK., VUK. ve I-Th1K. da mevcut olan hükümler dahilinde belirlenir. Bu bakımdan sözü edilen kanunlardaki delil ile ilgili hükümler ile idari yargıda benimsenmiş olan ilkeleri dikkate alarak, delil ile ilgili olarak özetle şunları söyleyebiliriz:

6..f..l.l. Vergi l'ar,:ılnıua Hukıkuuda Delilleriu Re'seu Tespit Etlilebiluue.,;

\'ergi yargıluma hukuku ::ılnnııdn delillerle ilgili olarak HMK. hükümle. rindl'n bilyUk çnpta ynn:ırlunılır. Ancak, deliller yönUııden bu iki yargılama hukuku nm·ııdn bOyiik hir ayrılık bulunmaktadır. Medeni yargılanma hukuku nbnında. mahkeme. tnrntlnrın ileri sürmüş olduğu iddia, deli ve delillerle bag lıdır. Oysa vergi yargılama hukukunda böyle bir sınırlama mevcut değildir. Yani vergi yargılama ı yapan yargı kuruluşları, sadece tarafların ileri sormuş oldukları delillerle bağlı olmayıp, hukuki sonuca ulaşabilmek bakımdan kendileri her türlü inceleme ve arnştımıada bulunabilir. Bazı kanuni sınırlamalar dı.,ında her türlü delillerden yararlanabilir.

ergi yargılama usulünde delil serbestisi sisteminin uygulanmasının esas nedeni. bu hukuk dalının kamu hukuku dalı içinde yer alması ve verilecek kararın kamu düzeni ile ilgili olmasıdır. Bu bakımdan İYUK 'nın 20. maddesinde. re·sen araştırma ilkesi getirilmiş bulunmaktadır.

6.4.1.2. VUK'ıum Delil ile İlgili Düzenlemeleri

VUK'nın 3. maddesi, "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir." demektedir. Yani bu düzenlemeye göre yemin delil olarak kullanılamaz.

Kanunda, şahitliğin delil olarak kullanılması da sınırlandırılmıştır. Şahitliğin delil olarak kullanılmasına ilişkin olarak yine aynı maddede, " ...vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." denilmiştir. Şahitliğin delil olarak kullanılmasının bu şekilde sınırlandırılmasının esas amacının, vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayanların da şahit olarak gösterilip vergi yargısını verilmesi gereken kararlarından saptırmayı önlemek ve vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini daha iyi bir şekilde tespit edilebilmesini sağlamaktan kaynaklandığı ifade edilebilir.

Aynı zamanda VUK'nın 8. maddesindeki, "Vergi kanunlarında kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz..." şeklindeki maddesinin de, bir anlamda serbest delil sistemini kısıtladığı ifade edilebilir.

Sözü edilen bu birkaç düzenleme dışında bu Kanunda serbest delil sitemi kabul edilmiş ve vergi uyuşmazlıların çözümünde her türlü delilin kullanabileceği benimsenmiştir.

Ancak burada hemen şunu önemle belirtmek gerekir ki, kanuni delillerin (aksi ispat edilmediği sürece resmi sicil ve senetler gibi) yargı kuruluşları tarafından mutlak olarak kabul edilmesi gerektiği halde; takdiri delil niteliğinde olan (bilirkişi raporları ve takdir komisyon kararları gibi) bazı delilleri ise, yargı kuruluşlarının kabul edip etmeme yetkisi bulunmaktadır.

6..J.J.J. Delillerin Toplauuıası ,•e TelJJİI E,liluıesi

Ddillerin toplanması ve tespit edilmesi aşama ve şekillerini Uçe ayırarak bunl:ın şu şekilde özetleyebiliriz;

- Yargılama sürecinde karar verecek hakim veya kurulların karar vermesinde y-ararl:ınacakları delillerin toplanarak mahkeme veya kurul önünde hazır bulundurulmasına. delillerin toplanması denir. Kural olarak dava açılmadan önce bu şekilde delillerin toplanarak ilgili yargı kuruluşlarına intikali davanın taraflarınca yerine getirilir.

- Delillerin tespiti, açılacak veya açılmış olan bir davada ileri sürülecek olan delillerin yok olmasını önlemek ve onların güvence altına alınmasını sağlamak üzere girişilen ihtiyati bir tedbir yoludur. İYUK'nın ve HMK'nın delillerin tespiti ile ilgili hükümleri dikkate alınarak vergi yargılamasında deliller tespit edilir.

Mevut hükümlere göre, dava açılmadan önce delil tespiti için tespite en uygun adli, idari veya vergi mahkemelerine gidilebileceğini; dava açıldıktan sonra da bunun davaya bakan vergi mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay tarafından yapılabileceğini, ifade edebiliriz.

Vergi yargı kuruluşları, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapar. Bu yetki içine delillerin tespit edilerek yargı sürecine sokulması da dahil bulunmaktadır.

6.4.2. İspat

Delilleri toplama ve tespit etmenin amacı, davada iddia ve savunmada bulunan kişilerin davalarını kanıtlamaya çalışırlarken elde edilen delilleri kullanmaktır.Yani deliller, ispata ulaşmada birer araçtır. İspat ise, davanın maddi yanının kanıtlanmasıdır. İspat ile davanın maddi yanının açıklığa kavuşturulması sağlanırken, ortaya konulan maddi olaylara hangi hukuk kurallarının uygulanması gerektiği çalışmaları da işin yorum tarafını meydana getirir.

Türk hukukunda ispatın odak noktasını düzenleyen hüküm, TMK'nın ispat yükü başlığını taşıyan 6. maddesidir. Bu maddede, "Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür." demektedir.

Hukukta karineler de, davanın ispatında çok önemli rol oynar. Karineler, fiili ve kanuni karineler olmak üzere iki gruba ayrılır. Fiili karineler, yaşamdaki deneyimlere göre bir olayın ya da durumun, dava temelini meydana getiren başka bir olayın ya da durumun olup olmadığının belirtisi sayılmasıdır. Kanuni karineler ise, davanın dayandığı olay ya da durumu belirleyecek olan karinelerin kanunda gösterilmesidir. Bunların bir kısmı, kesin kanuni karinelerdir. Örneğin, resmi belgeler kesin karine niteliğindedir. TMK'nın 7. maddesinde, "Resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt

oluşturur. Bunların içeriğinin doğru olmadığının ispatı, kanunlarda buşka bir hüküm bulunmadıkça, her hangi bir şekle b:ığlı değildir." denilmektedir. Kesin kanuni knrinekrin aksini ispnt esus olnrnk mümkün değildir. Kanuni karinekrin diğer kı mını ise. ndi knnuni karineler meydana getirir. Adi kanuni karineler. :ık'i ispnt edilinceye kad:ır doğruluğu kabul edilen karinelerdir. \ ergi uygulnınnlarında kullanılan karinelerin çoğu, adi kanuni karine niteliğindedir. Bu tür karineler. kanunda yer alınış olan karineler olmasına rağmen ak'i her zaman ispat edilebilir.

VUK·nın 3. maddesi, delil konusunda olduğu gibi ispat bakımından da çağdaş bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddede önce, vergi kanunlarının uygulanmasına değinilmiştir. Bu hüküm, vergi olaylarına ilişkin olarak ilgili kanunun hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiğini göstermektedir. Diğer bir anlatımla bu düzenleme, vergi kanunlarının nasıl yorumlanacağına ilişkindir.

Madde içinde yer alan diğer bir hüküm, biraz önce değindiğimiz üzere, vergi hukukunda delil konusu ile ilgilidir.

Maddede ayrıca, ispata ilişkin hüküm de bulunmaktadır. Bu hükümde, ..Iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayarı bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." denilmektedir.

İspat konusunda verilen bu genel bilgilerden şu sonuçları çıkarmak mümkündür:

- Davanın tarafları iddia ve savunmalarını, yemin ve verginin doğumu ile ilgili olmayan şahadet hariç, her türlü delil ile ispatlamaya çalışabilir. Vergi yargı kuruluşları da re'sen delil tespiti çalışmaları yaparak bunları ispat aracı olarak kullanabilir.

- Kural olarak ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu konusunda; kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür, şeklindeki TMK'nın hükmü uygulanır.

- Davanın her iki tarafına da ispat yükü düşebilir. Örneğin, re'sen ver?i tarh eden idare tarh nedenini ispatla yükümlüdür. Öte taraftan, mücbir sebebın varlığını ileri süren mükellef de, aynı şekilde bu iddiasını kanıtlaması gerekir.

- Ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre mutat olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat yükü bunu iddia eden tarafa düşer. Bugünkü ekonomik ortamda paranın faizsiz olarak kullandırılmasının mümkün olamayacağı, bir satışın emsal fiyatlara göre çok düşük olmamasının ticari icapların bir sonucu olacağı, günün teknik imkanları karşısında üretimdeki randımanın belirtilen kadar düşük olmaması gerektiği ve işyerinde bulunan bir malın işin gereği mükellef ait olacağı, genelde kabul edilir. Bu gibi konularında bunların böyle olmadığının ispatı, mükellefe düşer.

YEDİNCİ **KISIM**
VERGİ İCRA HUKUKU

jradesi ile kendisini vergilendiren lıalk,
millettir.
ANONiM

7.1. VERGİ İCRA HUKUKU KONUSUNDA GENEL BİLGiLER

7.1.1. Vergi İcra Hukukunun Kısaca Tarihi Gelişimi

Bundan önce göm1üş olduğumuz üzere vergi genel hukuku birçok bölümlerden meydana gelmektedir. Bunardan birinci kısım, vergilendirme ile ilgilidir. Yani bu kısım, verginin doğumundan ortadan kalmasına kadar oluşan bir süreçten oluşur. İkinci kısım da vergi suç ve cezaları yer alır. Diğer bir ifadeyle vergi borcunu usulüne göre ödemeyenlere uygulanacak cezalar bu kısımda ele alınır. Genel vergi hukukunda bundan sonra da vergi uyuşmazlıklarının çözümünü ile ilgi düzenlemeler bulunur. En son olarak vergi icra hukukuna anlatım konusu yapılır.

Genel anlamda icra hukuku, borçlunun borcunu yerine getinnemesi halinde alacaklıya hakkını aramada nasıl bir yol izlemesi gerektiğini belirler. Bu kısımda ele alarak aktarmaya çalışacağımız vergi icra hukuku da, ya vergi yargı kuruluşlarının kararıyla kesin hale gelen ya da dava açılmaması sonucu kesinleşen vergi alacaklarının vadenin sonunda cebri icra yolu ile alınmasına ilişkin kuralları kapsamına alır.

Türkiye'de sadece vergi alacakları için uygulanan bir icra kanunu bulunmamaktadır. Ülkemizde bu konuda var olan yasal düzenlemeler; hem vergi hem de diğer kamu alacaklarını kapsamına almıştır. Ancak, günümüzde kamu alacaklarının çok büyük bir kısmını vergi gelirleri meydana getirmektedir. Bir bakıma, kamu alacakları denildiği zaman vergi alacağı akla gelir demek de pek yanlış olmayacaktır. Bu bakımdan, hem kamu alacakları içinde vergi gelirleri payının çok büyük oranlarda olması, hem de kitabın akışı içinde anlatım kolaylığı sağlayabilmek bakımından, kamu alacağının cebri icra yolları ile tahsilini düzenleyen yasal düzenlemeleri vergi alacaklarıyla sınırlandırarak ifade etmenin yerinde olacağı söylenebilir.

Ülkemizde kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan özel takip sistemi, Tahsili Emval Kanunu (TEK.) ile tesis edilmiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde kamu alacaklarının tahsil işlerinin düzene konulması için, 1909 yılında TEK. yürürlüğe sokulmuştur. Sözü edilen kanun, zaman içerisinde birçok değişikliğe uğramıştır. Kanun'un köklü şekilde değişikliğe tabi tutulması ise, 1953 yılında kabul edilen 6183 sayılı AATUHK. ile gerçekleştirilmiştir. O zamandan bu yana kanunda bazı değişiklikler yapılmasına rağmen kanunun ana yapısı korunmuştur. Bugün kamu gelirlerinin cebri icra yoluyla tahsili, sözü edilen 6183 sayılı AATUHK'ya dayanarak yapılmaktadır.

Burada ,unu ifade etmek gerekir ki. eğer kamu alacağı, akitten, hak!ıı fiil "" hak ız ikti►:ıpt:ın doğmuş ise. k::ımu hizmetlerinin uygulanmasından doğan lir alacak olsn dahi. bu konun hükümlerine göre tahsil edilmez. Bu durumda k:ımu :ıbcakbrı. İİK. hükümleri uygulanarak tahsil edilir.

7. 1.2. Vergi Alacaklarının Zorla Tahsili Konusunda Ayrı Bir icra Hukukunun Gerekliliği

Belirtilmiş olduğu üzere icra hukuku, bir hakkın zorla yerine getirilmesine ilişkin kuralları içeren bir hukuk dalıdır. Ülkemizde bu konuda genel takip sistemine ilişkin kurallar İİK'da yer almıştır.

Kamu alacaklarının özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan nitelik itibariyle farklı olması ve kamu alacaklarının tahsil sürecinin özel alacakların tahsil sürecine göre farklılık göstennesi nedeniyle, ülkemizde İİK yanında kanıu alacaklarının zorla tahsili için de AATUHK. kabul edilmiştir

Esasında kanrn alacaklarının takip ve tahsilindeki ilkeleri, iki nedene bağlamak mümkündür.

- Bunlardan biri, kamu alacağını ödeme yükümlülüğünde bulunan kimselere özel ödeme olanakları vennek suretiyle, onlara bazı kolaylık sağlamaktır. Kamuya borçlu olmak, özel hukuk alanında borçlu olmaktan farklıdır. Genellikle, özel hukuk ilişkilerinde, alacak tahsil edildikten sonra ortaya çıkan borçlunun durumu alacaklıyı pek ilgilendirmeyebilir. Oysa, vergi, resim ve harç mükellefiyeti dolaysıyla borçlu olanların borçları, kamu idarelerinin başlıca gelir kaynaklarını meydana getirir. Bu bakımdan kamu idareleri, kamu borçlularının borç ödendikten sonraki durumları ile ilgilenmek zorundadır.

- İkincisi ise, kamu alacağının zaman kaybetmeden tahsil zorunluluğunun olmasıdır. Sürekli ve istikrarlı bir şekilde yerine getirilmesi gereken kamu hizmetlerinin karşılığı olan ve ilgili yıl bütçesine mal edilmesini sağlamak üzere zamanında tahsil edilmesi gereken kamu alacağının uzun süre kamu borçlusunun mal varlığında bulundurulması düşünülemez.

Burada biri diğerinin zıddı gibi görünen bu düşünceleri, modem esaslara dayanan bir kamu alacağı takip ve tahsil sistemi ile birbirlerine yaklaştırmak zorunludur. Kamu alacağının taksitlere bağlanarak alınması; borcun ödenmesi için belli sabit yerlerin kurulması; çekle, banka havalesiyle ve postane aracılığı ile ödeme usullerinin kabulü; fonnalitelerin azaltılması; takip ve tahsili süratli ve etkin bir şekilde yürütecek hükümlere mevzuatta yer verilmesi; sözü edilen modem tahsil usulünün esaslarını meydana getirir.

Bu bakımdan kamu alacağı vadesinde ödenmediği takdirde dahi, iyi niyet sahibi borçlulara derhal ve şiddetli kovuşturma usullerine başvurmadan önce, belli şartlarla borcu taksitlere bağlayarak ödeme imkanı sağlanır. Öte taraftan,

?ıac.ak nedeniyle borçlunun hapsedilmesi, bugün modern bir icra aracı snyılmaınaktadır. Kamu icra hukukundn borçlunun hapsedilmesi ilke olarak kabul edilmemiştir. Kamu alacağının tahsilinde hapis, istisnai bir durumdur.

Kamu alacağının zorla tahsilinde, borçlulara bu ve buna benzer kolaylıklar sağlanır. Ancak. modern tahsil usullerinin ilkelerini uygulamak suretiyle borçlulara bu ve buna benzer kolaylıklar sağlanırken, kamu alacaklarının güvence aluna :ılınması yolunda önlemler alınması gereği de ortaya çıkmaktadır. Bunlann başında: kamu alacağına üstünlük sağlayan ve bu alacaklara karşılık güvence tesis eden hükümlere kanunda yer verilmesi ile borçlunun hızlı ve etkin bir şekilde kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usullerin yöntem olarak kabulü, yer alır.

Sözü edilen bu hususlar gerekçe gösterilerek, kamu alacaklarının zorla tahsili konusunda, özel alacakların icrai yollarla tahsilini düzenleyen İİK'dan a)Tılmak suretiyle 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı AATUHK. kabul edilmiştir.

7.1.3. Vergi İcra Hukukunun Niteliği

Vergi icra hukukunun niteliğini daha iyi anlayabilme için, icra hukukundan ayrı bir hukuk dalının gerekliliği hakkında yukarıda ileri sürülen görüşlerle birlikte, bu hukuk dalı ile vergi yargı hukuku ve genel icra hukuku arasmdaki benzerlik ve ayrılıkları beraberce düşünmekte yarar bulunmaktadır.

Sözü edilen benzerlik ve ayrılıkları şöylece sıralayabiliriz:

- Vergi yargı hukuku ile vergi icra hukuku kamu alacağını kesin sonuca bağlama ve bunları tahsil amacını taşır. Yani her iki hukuk dalı arasındaki ortak payda, kamu kavramıdır. Bu nedenle her iki hukuk arasında birbirine benzeyen birçok hükümler bulunmaktadır. Davaların ilke olarak idari yargı içinde çözümlenmesi, davaların görüşülmesi sırasında davaya bakan mahkeme, daire ve kurulların dava delillerini re' sen araştırma ilkesine sahip olması ve bazı hususların davacı tarafından ileri sürülmese de (zamanaşımı gibi) mahkeme tarafından bizzat dikkate alınması gibi.

- Vergi alacaklarının icra yolu ile takibinde, esas olarak vergi yargı hukuku ilkeleri uygulanmakla beraber, vergi icra hukukunun vergi yargı hukukundan ayrılan yönleri de bulunmaktadır. Genellikle vergi icra hukukunda yer almış olan süreler, vergi yargı hukukundaki sürelere oranla daha kısadır. Bunun da esas nedeni, vergi icra hukukunda davaların kesinlik kazanmış olması ve verginin biran önce tahsiline imkan hazırlamaktır.

- İhtirazi kayıtla beyanname verilerek dava açma gibi istisnai durumlar bir yana, vergi mahkemesine başvurmakla yürütme kendiliğinden durur. Oysa vergi icra hukukunda davanın kesin hale gelmiş olması nedeniyle, yürütme kendiliğinden durmamakta ve yürütmenin durması için bunun talep edilmesi ve mahkemenin bu konuda karar alması gerekmektedir.

- Genel lamk cebri i '111 hukukunda borçlunun şahsı dcği1, mal varlıgı icranın konu unu mcydnnn getirir. Bu hukuk dnllarındn hilrriyeti bağlayıcı ecza tam:ımen i□ıisnaidir. Aynı ilke, vergi icra hukuku için de geçerlidir. Bu açıdan lxıkıldığında icra ve itlns hukuku ile vergi icra hukuku arasında benzerlik bulunmakt:ıdır.

- İİK. ile AATUHK. arasında var olan benzerliklerden bir diğeri ise, her i□i hul-.'1.lk dalında mevcut bulunan ödeme emri, mal bildirimi, menkul ve gay. rımenkul malların haczi ve satışı ile aciz hali gibi düzenlemelerde görillUr.

- Alacaklı İİK. hükümlerine dayan·arak alacağını tahsil edebilmek için, yetkili icra dairesine başvurarak takip talebinde bulunur. Oysa, vergi icra hukukunda kamu alacaklısının kendisine ait alacak için böyle bir başvuruya ihtiyacı bulunmamaktadır. Çünkü burada yetki alacaklının kendisindedir.

- Vergi alacaklarında takip süreci, yukarıda değinildiği üzere idari yargı kolu içinde sürdürüldüğü halde, icra ve iflas hukuku içindeki takip işlemleri adli yargının görev alanı içine gim1ektedir.

- Vergi icra hukukunda, yukarıda değinildiği üzere, vergi borçlusunun korunmasına ve verginin tahsil edilmesiyle mükellefin durumunun daha da kötüye gitmemesine yönelik önlemler bulunmaktadır. Borcun taksitler halinde alınması ve tecil müessesi gibi. İcra ve iflas hukukunda borçluyu koruyan hükümler ise, vergi icra hukukuna oranla daha azdır.

- Vergi alacağını güvence altına alma yönünde ortaya konmuş olan d□enlemeler, vergi icra hukuku alanında açık bir şekilde kendisini gösterir. Omeğin, ihtiyati tahakkuk gibi. Böyle bir önlem, icra ve iflas kanununda mevcut değildir.

Sanırız böylece, vergi alacaklarının cebri icra yolu ile tahsiline ilişkin ortaya konmuş olan ilkeler ile vergi icra hukukunun niteliği konusunda belirlenmiş olan hususlar beraberce düşünüldüğünde, vergi icra hukukunu karakteristik niteliği daha iyi ortaya çıkmış olmaktadır.

7.2. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI

Yukarıda vergi icra hukukunu genel icra hukukundan ayıran özelliklere değinirken, vergi alacağının güvence altına alınması ve bunun sonucunda da vergilerin tahsili sırasında zorluklarla karşılaşılmaması olduğuna kısa bir şekilde değinmiştik. Bu ilkeden hareket eden kanun koyucu, vergi alacağını güvence altına alınmasını sağlayabilmek için bazı önlemler almayı düşünmüş ve 6183 sayılı AATUHK'da bazı önlemler almıştır. Vefg-i a□cağının güvence altına alınmasıyla ilgili bu hükümleri;

- Mükelleften teminat veya kefil gösterilmesinin istenmesi,
- İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz yoluna gidilmesi,
- Diğer önlemler,

şeklinde bir ayırıma tabi tutabiliriz:

.2.1. 'Milkrlkftrn Tcminnt ve Kefil GUstcrihnesiıiıı istenilmesi

AATUHK 'nın 9. maddesinde h::mgi hallerde temi not istenebileceği ve 11. maddesinde de şahsi kefalete ilişkin hUkllmlcr bulunmnktndır.

.2./.!. Teuıi11at İsteme

Kanun·un 9. maddesine göre mükelleften teminat istenmesi iki halde ortaYa çıkar:

• - Bunlardan birincisi, VUK'nın 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı suçu ile 359. maddesinde belirlenmiş olan kaçakçılık suçu olarak kabul edilen hallerin, yar olması halidir.

Bilindiği üzere vergi ziyaı suçu, idari vergi suçları sınıflaması içinde yer alan suçlardandır. iv1ükellef ve vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getinnemesi veya eksik yerine getinnesi sonucunda. verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebep oluıunuşsa, vergi ziyaı suçu ortaya çıkar. Vergi ziyaı suçunun cezasını, kanunda beli1ilen para cezaları meydana getirir.

Nitelik olarak kaçakçılık suçu ise, kamusal vergi suçları içinde yer alır. Suçun hareket unsurlarının nelerden meydana geldiği VUK'nın 359. maddesinde belirlenmiştir. Kaçakçılık suçunun cezası, kanunda tespit edilen şekilde hürriyeti bağlayıcı cezadır. Böyle bir fiil ile vergi kaybına da sebep olunmuşsa, kanunen belirlenmiş miktarda para cezası da söz konusu olur.

Mükelleften teminat istenmesi için, sözti edilen bu iki suça ilişkin olarak vergi salınması işlemelerine başlanılmış olması gerekir. Vergi salınması işlemlerine başlanılmış olması halinde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen tutar üzerinden vergi daireleri tarafından teminat istenir. Bu anda yapılan hesaplamaların kesin tarhiyat olmaması ve verginin geçici hesaplanması nedeniyle, istenilecek teminat tutarı tahmini bir rakam olarak belirlenir.

Teminatın istenebilmesi için alacağın tarh edilmiş olması gerekli olmakla beraber, tebliğ ve tahakkuk etmiş olması şart değildir. Her hangi bir nedenle tarh safhasında teminatın istenmemiş olması, tebliğden sonra veya alacağın uyuşmazlık haline gelmiş olduğu bir devrede de teminat istenilmesine engel oluşturmaz.

Burada ayrıca, teminatın istenebilmesi şartı olarak, matrahın vergi incelemesine yetkili kişilerce belirlenmiş olması gerektiğini ifade etmek gerekir. Vergi incelemesine yetkili memurlar, VUK'nın 135. maddesinde belirlenmiş bulunmaktadır.

Belirtilmiş olan şartların gerçekleşmesi halinde, teminat istemek ihtiyari değildir. Yani bu durumlarda idarenin teminat istemesi şarttır.

- Teminat istenilmesini gerektirebilecek ikinci hal ise, Tilrkiye'de ikametgahı bulunmayan vergi borçlusunun durumunun alacağın tahsilinin tehlikede olduğunu göstennesi halidir. Tehlike halinin ne olduğu maddede belirtilmemiştir. Hangi hallerin tehlikeli haller olduğu kabul edilmek suretiyle teminat istenilebilmesinin takdiri, kanunda "istenebilir" hükmüne yer verilmek suretiyle. vergi idaresine bırakılmıştır. Yani, teminat istenilecek ikinci halde, teminat istenilmesi zorunlu değildir. İkametgahı olmayan kişinin muteber bir kişi olmaması, ülkeyi terk niyetini ortaya koyacak şekilde işlerini tasfiyeye girişmesi, gerektiğinde vergiyi karşılayacak miktarda mal varlığının mevcut olmaması gibi dw-umlar, tehlikeli haller olarak kabul edilebilir.

Yukarıda beliıtilen her iki halde de teminatın ne kadar süre için istenilebileceğine ilişkin olarak kanunda herha ngi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, istenecek teminat talebinde sürenin idarece ne kadar belirleneceği veya hiç belirlenmeyeceği, vergi dairesinin takdirine bırakılmıştır.

Kanun'un 10. ve 12. maddelerinde; para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri gibi bazı menkul değerler ile maddede belirtilen menkul ve gayrimenkul eşyaların teminat olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Gösterilmiş olan teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.

7.2.1.2. Kefil Gösterilmesinin İstenilmesi

Vergi alacağının güvence altına alınmasında esas olan, biraz önce belirtilen şekilde teminat gösterilmesidir. Bu türlü teminatı sağlayamayanlar, kefil gösterebilir. Kanun koyucu kefil gösterebilmede bazı şartlar belirlemiştir. Kanun'un 1l.maddesini göz önüne alınarak kefil göstermede aranan şartları şu şekiide sıralayabiliriz:

- Gösterilecek kefilin muteber bir kefil olması gerekir. Burada muteb?r kefil denilmesindeki amaç, kefilin borç ödemedeki mali durumunun kast edılmesidir. Kefilin mali durumuna ve borç ödemedeki ahlaki durumuna göre muteber bir kişi olup olmadığının takdiri ilgili vergi dairesine aittir. Mad?d? "muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebılır. denilmesine rağmen, vergi borçlusu birden fazla kişiyi de aynı şekilde kefil gösterebi Iir.

- Kefilin borca, müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu sıfatı ile kefalet etmesi gerekir.

- Kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli sözleşme ile yapılmalıdır.

- Şahsi kefalet yolunun veya kefilin knbulU ilgili dairesine bırakılmıştır. \"ergi dairesi kefalet müessese ini bir borçlu için kobul etmeyebilir. Yahut kefalet müessesesini kabul etmekle beraber, gösterilen şahsı kefil olurak kabul etmeyebiIir.

Vergi borcunu ödeyen kefile, ödeme yapıldığına dair bir belge verilir. Borcu ödeyen kefile böyle bir belge verilmesinin amacı, kefilin asıl borçluya rücu edebilmesini sağlamak içindir.

7.2.2. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Yoluna Başvurma

7.2.2.1. İlıtiyati Talıakkuk

Daha önceki anlatımlardan hatırlanacağı üzere tahakkuk denildiğinde, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi anlaşılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle verginin tahakkuku arasında geçen zaman içinde, mükellefin hal ve hareketleri ileride verginin alınmasını güçleştirecek göstergeler içinde bulunduğu takdirde, vergi alacağını güvence altına alabilme bakımından verginin tahakkukunun öne alınması yoluna gidilebilir. İcra hukukunda bu güvenlik yoluna, ihtiyati tahakkuk denilmektedir.

İhtiyati tahakkuk, vergi alacaklısı bakımından olduğu kadar mükellef için de önemli sonuçlar doğurur. Bu bakımdan ihtiyati tahakkuk yoluna gidilebilmesi, Kanun'un 17. maddesinde bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar;

- Yukarıda belirtilmiş bulunan borçludan teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması,
- Borçlunun belli bir ikametgahının olmaması,
- Borçlunun kaçmış bulunması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması,
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan mal bildiriminde bulunmuş olması,
- Mallarından bir kısmını veya tamamını çeşitli yollarla kaçırarak vergi borcunun ödenmesini engelleyen veya tahsilini zorlaştıran borçlu hakkında, Kanun'un 11O. maddesi gereğince takibata girişilmesi,
- Teşebbüsün muvazaalı veya başkasına ait olduğunun delillerle tespit edilmiş halinin var olması,

dır.

İhtiyati tahakkuk yoluna, ancak bu nedenlerin birinin varlığı halinde gidilir. İhtiyati tahakkuk yoluna gidip gitmeme bakımından vergi idaresi serbesttir. Vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar, şartlardan birinin gerçekleşmiş olduğuna ve verginin ileride tahsilinin zorlaşacağına kanaat ge-

tirirsc. mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerden Maliye Bakanlığınca te pit ve ilan olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesine knmr verebilir.

Hakkında ihtiyati tahakkuk kararı verilen vergi alacakları için, yargı saf. ha ında bultmsun veya bulunmasın, hemen ihtiyati tahakkuk yapılır. İhtiyati tahakkuk. kesin tahakkuk olmayıp takdir yolu ile hesaplanan matrahlar üzerinden gerçekleştirilir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunlann zam Ye cezaları, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamaz. Ancak bunlar için ihtiyati haciz uygulanır (AATUHK. mad. 18).

İhtiyati tahakkukun kesin tahakkuk olmaması nedeniyle, yapılan bu işlem, Kanun·un 19. maddesindeki esaslara göre düzeltilir. Vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmiş olan ihtiyati tahakkuk hakkında dava yoluna gidilemez. Ancak. haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar, ihtiyati hacze karşı dava yoluna gidebilir. Böyle bir durumda, ihtiyati tahakkuk nedenleri ile tahakkuk miktarı dava konusu yapılabilir (AATUHK. mad. 20).

7.2.2.2. İlıtiyati Haciz

Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haciz konusu düzenlenmiştir. Yani bu maddede, ihtiyati haciz şartları belirlenmiştir. Şartların mevcudiyeti halinde, kamu idaresinin bulunduğu mahallin en büyük memurunun kararı ile ihtiyati haciz uygulanabilir.Yani ihtiyati haciz kararı venneye illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar yetkilidir. Belediye ait vergi alacaklarında bu yetki, belediye başkanlarına aittir. Maddede belirtilmiş olan ihtiyati haciz nedenlerinden başka herhangi bir nedenle ihtiyati haciz yoluna gidilemez. Bu şartlardan büyük bir lasmı, ihtiyati tahakkuk şartları ile aynıdır. Esasen ihtiyati tahakkuk şartları belirlenirken, ihtiyati tahakkukun şartlardan bazıları hakkında ihtiyati haciz şartlarına atıf yapılmıştır.

- Teminat istenmesini gerektiren haller mevcut ise,
- Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçınnası ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Borçlunun teminat göstermesi istendiği halde belli sürede teminat veya k?fil göstermemiş yahut kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan mal bildiriminde bulunmuşsa,
- Hakkında hüküm verilmiş olsun olmasın para cezasını gerektiren fiil dolaysıyla kamu davası açılmışsa,
- Kanun'un 27, 29 ve 30. maddesindeki şartlar mevcutsa, yani bazı karşılıksız tasarruflarla, hükümsüz sayılan ve vergi alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacı ile yapılan tasarruflar mevcutsa,

drrhal ihti)ti hnci7 yolunu gidilir (ı\ATUHK. ınnd. 13).

Hakkında ihtiyati haciz bulunulan borçlu Kanun'un 14. ınuddcsincJc belirtılcn'a$lnr <.fahilinde teminat gösterdiği takdirde, haciz edilen ınulları bir tahhüt cncdi alınarak kendisine bırakılabilir (AATUHK. mad. 14). Öte taraf-1. ın ihtiati haı.-:iz tt'minat karşılığıncla kaldırılabilir (AATUHK. ınad.16).

Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, haczin uygulanması, gıyapta yapılan haı.-:izlerde haczin tebliği tarihinden itibaren, yedi gün içinde ilgili vergi dairesine davn açabilir. Bu uyuşmazlıklar öncelikle karara bağlanır. Vergi mahkemelerinin bu konuda vermiş oldukları kararlar kesindir (AA TUHK.. mad.15).

7.2.3. Diğer Güvenlik Önlemleri

7.2.3.J. Vergi Alacaklarmda Riiçlıaıı Hakkı

AATUHK 'nın 21.maddesinde, "Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerinde kamu alacağı için de haciz konulursa bu alacakta hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur." denilmekte ve böylece vergi alacağının tahsili güvence altına alınmak istenmektedir. Burada sözü edilen garamet esasından amaç, aynı derecede kayıtlı alacakların tamamını ödemeye para yetmediği takdirde, satış bedelinden sağlanan paranın alacaklıların alacakları oranında bir paylaşıma tabi tutulmasıdır.

Hükme göre, hacze katılma talepleri icra dairelerince haciz edilen malların haczinden sonra da olsa, haczedilen mallar paraya çevrilmemiş olduğu sürece, vergi daireleri tarafından yapılacak hacze katılma taleplerinin kabul edilmesi gerekir.

Ancak, üçüncü kişilerin rehinli alacaklarının hakları saklıdır. Yani bu tür alacaklara öncelik tanınır. Yalnız, gümrük ve emlak vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün kendisinden doğan vergi alacakları, o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsil edilmesinde rehinli alacaklardan önce gelir.

Anlatımını sürdürdüğümüz maddenin son fıkrasında ise, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde, vergi alacakları hakkında İİK. hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

7.2.3.2. Vergi Sorumlularının ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK'nın 8. maddesinde" Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." denilmek suretiyle, vergi sorumlusu kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Öte taraftan bu Kanun'un 11. maddesinde, "Yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olurlar."

denilmektedir.'\ ani e as olnrak vergi sorumlularının sorumluluğu, bu kantınun-özUedilen hHkmU ile dUz nlenmiş bulunmaktadır.

. 1?unun böyle olmasmu rağmen. AATUHK 'nun 22. maddesinde de, dcğinıhmş olan hükme paralel bir hUkilm bulunımıktadır. Bu maddede, "Amme 3lac.ağım borçlusundnn kesip tahsildairesine ödemek mecburiyetinde olon hakiki ve hükmi şnhıslar. bu vazifelerini kanunlarda veya bu kanunda belli edilen 23manlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak bu hakiki Ye hilkmi şahıslardan bu kanun hi.\kilmlerine göre tahsil olunur." denilmektedir. VUK. dışında böyle bir hüküm getirilmesinin iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan biri. VUK'nın sadece vergilere ilişkin olması ve AATUHK'nın daha genel bir kanunolmasıdır. Yani belirtilmiş olan 22. madde, sorumluluğu, hem vergi hem de diğer kamu alacaklarını kapsar bir şekilde genelleştirmektedir. Diğeri de, bu durumdaki vergi sorumlularının AATUHK. hükümlerine göre takip edilmesinin istenilmesidir.

Vergi sorumlularının sorumluluğu, hem vergiyi kesme hem de ödemeyi kapsar. Bu nedenle, vergiyi kestiği halde vergi dairesine ödemeyen kişi, doğal olarak sorumlu olacaktır.

7.2.3.3. Vergi Alacağıın İadesinde Yapılacak Mahsuplar (Takas)

Tahsil edilip de kanuni nedenlerle iade edilmesi gereken vergiler, mükelleflerin vergi idaresine olan muaccel borçlarına mahsup olunur ve iade edilmesi gereken vergilerden arta kalan bir kısım kaldığında da bu miktar mükellefe iade edilir. Bu amaçla düzenlenen Kanun'un 23. maddesi "Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar" başlığını taşımaktadır. Esasında bu hüküm, özel hukuktaki takastan başka bir şey değildir.

Burada iki konuya önemle değinmek gerekir. Bunlardan birincisi, mükellefe reddi gereken vergi alacakları, mükellefin bu işlemi yapacak vergi i?aresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilir. ikincisi ise, bu takasın aynı kurum içindeki alacak ve borçlar ile ilgili olması gerekir. Kamu idareleri, kanunda Devlet, özel idareler ve belediyeler ol arak belirlenmiştir. Bunlardan birisi tarafından yapılacak reddiyat, diğerlerinın alacaklarına mahsup edilmek üzere geciktirilemez.

Hatırlanacağı üzere, fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişilerin ve bazı teşekküllerin vergi mükellefi olmaları halinde, bunların yerine getirmesi gereken işlemleri kanuni temsilciler veya teşebbüsleri idare edenler tarafından yerine getirilir. AATUHK., vergiyi güvence altına almak için kanuni temsilcilere bazı sorumluluklar yüklemiştir. Kanunun mükerrer 35.maddesine göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtların, vakıflar ve cema• atler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacakları,

k⊕muni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkUIU idare edenlerin mal , , rlıklanndan almır. Anc:.ık. temsilciler, teşekkülü idnre edenler veya mümessiller. bu düzenleme gereğince ödedikleri miktarlar için vergi nıi.lkcllcfine ıiıcu edebilir.

i.2.3.4. Ba:,ı Tasarruflar Hakkııda İptal Davası Açılması

Kanun bazı vergi dairelerine, vergi alacağının tahsiline engel olan ve kanunda belirtilen bazı tasarrufların iptal için adli mahkemelerde iptal davası :ıç3bilme yetkisi getimıiştir. Bu konuda Kanun'un 24. maddesinde, "vergi borçlusunwı bu Kanwı'wı 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır." denilmiştir.

Burada iptal davasına konu olan maddelerin ne hükümler taşıdığına kısaca değinmek gerekir.

- İptal davasına konu olan hususlardan biri, borçlarını ödememiş borçlulardan, süresinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, mal beyanında bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malları borcuna yetersizliği anlaşılanların ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür, diyen Kanun'un 27. maddesidir.

- İptal davasına konu olan durumlardan bir diğeri, Kanun'un 28. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre iptal davası açılmasını gerektiren durumlar;

Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımları ile eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,

Kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,

Borçlunun kendisine veya üçüncü bir şahıs yararına kaydı hayat şartıyla irat veya intifa hakkı tesis ettiği akitler,

dir.

- İptal davasına konu olacak diğer bir konu da, Kanun'un hükümsüz sayılan tasarruflar başlığı altındaki 29. maddesinde hüküm altına alınmış olan durumlardır. Bu hükme göre, Kanunda belirtilen şartlar içindeki bazı tasarruflar hükümsüz sayılmıştır. Hükümsüz sayılan tasarruflar şunlardır:

Borçlunun teminat göstermeyi önce taahhüt etmiş olduğu haller hariç olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yaptığı rehinler.

Borca karşılık para veya mutat ödeme araçlarından başka bir surette yapılan ödemeler.

Yade i gelmemiş bir t rç için ynpılmı ödemelerdir.

- iptal da\'a·ına konu lan t:rarrutlnrdan bir başkası da, vergi alacağının t3h. iline imkan bır:ıkmamnk amncıyln Kanun'tın 30. maddesinde belirtilmiş lan ta·arrutlardır.

İptal davası. borçlu ile hukuki muamelelerde bulunan veya kendisine ödeme yapılan kimselerle. bunların mirasçılarına ve suiniyet sahibi UçUncU kişilere karşı açılır (AATUHK. mad. 25).

Bu hükme göre, vergi borçlusunun Kanun'un biraz önce değinilen 27, 28, 29 \·e 30. maddelerindeki tasarruf ve muameleleri yaptığı kimselerle, yine aynı maddelerdeki tasarruflar nedeniyle ödeme yaptığı kimseler aleyhine, hUsnU-niyetleri olsun olmasın dava açılabilecektir. Bunlar dışında kalan diğer üçUncU .,ahıslar aleyhine dava açılabilmesi, dava açılacak kişinin suiniyet sahibi olmasına bağlıdır. Yani, iptal konusu bir tasarrufa konu olan bir malı alan kimse, bu malı borçlunun bu durumunu bilen veya bilmesi gereken birine temlik ederse, malı temellük eden aleyhine de dava açılabilir.

Maddede açık olarak belirtildiği üzere iade ile mükellef olanların mirasçıları aleyhine, suiniyetlerinin olup olmamasına bakılmaksızın dava açılabilir. İflas halinde veya mirasın resmi tasfiyesinde de dava, iflas masası ve tasfiye memurlarına karşı açılır. Maddede hüküm altına alınmamış olmasına rağmen borçlunun davaya dahil edilmesi de mümkündür. Hatta borçlunun davaya katılmasında yarar bulunmaktadır

Sözü edilen tasarruf ve muamelelerden yararlananlar elde ettiklerini iade etmeye, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedellerini venneye mecburdur (AATUHK. mad. 31).

İptal davasının beş yıllık süre içinde açılması gerekir. Beş yıllık sürenin başlangıcı, söz konusu tasan-ufların meydana gelmiş olduğu tarihtir.

7.2.3.5. Tasfiye Memurlarıuuı Sorumlulıığu

Kanun tasfiye memurlarına da sorumluluk yüklemiş ve böylece vergi alacağını güvence altına almak istemiştir. Hükmü şahısların tasfiyesinde, bu şahısların borçlu bulundukları vergi borçlarını ödeme ve kanunun getirmiş olduğu diğer yükümlülükleri yerine getirme sorumluluğu, tasfiye memurlarına aittir. Hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki kuruluşlarının tasfiyesinde, bunların sorumlulukları tasfiyeyi yürütenlere geçer (AATUHK. mad. 32).

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler tasfiyenin yürütülmeye başladığını üç gün içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Bu kişiler, vergi idarelerinin vergi alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan, tasfiye dolayısıyla elde ettiklerini dağıtamazlar ve bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde sözü edilen kişiler, şahsen ve müteselsil olarak sorumlu olurlar. Bunlar, sorumlulukları gereği ödemiş oldukları

bl)rçlar için. Yergi nlacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara ru□u h:.1kları saklıdır (AATUHK. mad. 33).

7.2.3.6.Sermayesi Paylara Böliiuuemiş Şirketleriu Tasjiyesiui Talep Etme

Gerek hükmi şahsiyeti haiz olan şirketlerde ve gerek adi şirketlerde, üçüncü şahısların borçlunun şirketteki payından alacaklarını elde edebilmeleri şirketin fesih ve tasfiye edilmesine bağlıdır. Ancak, sennayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile anonim şirketlerde alacaklılar, borçlularına ait olan payları haciz ettirerek sattırabilir.

Bu genel düzenlemeden hareket eden kanun koyucu, AATUHK'nın 34. maddesinde, borçluya ait mal bulunmadığı veya vergi alacağını karşılamaya yetmediği yahut borçlu veya ortaklık tarafından teminat göstermediği takdirde, borçlunun seımayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıktaki paylarından vergi alacağının tahsili için ortaklığın feshini isteyebilir, denilmektedir.

Sermayesi paylara bölünmüş olan şirketlerin bu maddeye dayanarak feshi istenemez. Yalnız, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklıklarının vergi borcundan dolayı sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de tasfiyesi istenebilir.

7237. Limited Şirket Ortaklarınm Sorumluluklarının Genişletilmesi

Bilindiği üzere limited şirketlerde ortaklar, şirketten alacaklı olan şahıslara karşı, ilke olarak sadece koymuş oldukları sermeye miktarında sorumludur. Ancak, AATUHK'nın 35. maddesi, limited şirketlerin ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan vergi borçlarından dolayı ortakların sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumlu olacaklarını ve bu kanunun ilgili hükümleri gereğince takibe tabi tutulacaklarını hükme bağlamak suretiyle, ortaklara şahsi sorumluluk getiımiştir.

Bu madde hükmüne göre, vergi idaresi, limited şirketin vergi borcunu karşılamaya şirket sermayesi yetmediği takdirde, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için, o şirketin ortaklarını sermaye hisseleri oranında doğrudan şahsen sorumlu tutarak, onları şahsi mal varlıkları ile de takip edebilirler.

7238. Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumlulukları

Anonim şirketlerde ise, yönetim sorumluluğu üstlenmemiş ortakların, ödenmeyen kamu alacaklarından bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Anonim şirketlerde sorumluluk, kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyelerine aittir. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler, limited şirket ortaklarından farklı olarak, sermaye hisseleri oranında değil, şirketten tahsil edilemeyen borcun tamamından şahsen sorumludurlar (AATUHK. mük. mad. 35)

Kanun vergi ödenmesinde boşluk bırakmamak amacıyla; iki veya daha zi. yade hilkmi şahsın birleşme i halinde yeni kurulan hükmi şahıs; devir halinde deYir alan hükmi şahıs; bölünme halinde bölünen hlikmi şahsın varlıklarını dev!r alan hükmi şahıslar; şekil değişti1111e halinde yeni hlikmi şahıs; birleşen, devır alınan. bölünen veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine gc. çer ve onların vergi yükümlülüklerini yerine getirir, hükmünü getirmiştir (AATUHK. mad. 36).

7.2.3.JO. Mirasçılarıı Soruululuğu

Kanun·un 7. maddesinde, borçlunun ölüm hali düzenlenmiştir. Borçlunun ölüm halinde, mirası ret etmemiş mirasçıları hak.kında AATUHK. hükümleri uygulanır. Maddede, borçlunun ölümü halinde borçlunun ölümünden önce başlanmış olan işlemlere devam olunur hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ile borçlunun sağlığında vergi alacağının tahsili için borçlu hakkında kanun gereğince yapılmış olan işlemelerin ölüm dolayısıyla tekrarına gerek olmadığı ve başlamış olan işlemlere devam olunacağı ifade edilmek istenilmiştir.

Öte yandan maddenin devamında, terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerin bu hüküm dışında olduğu belirtilmiştir. Yani bu hükümle, mirasçıların borçlu sıfatı ile bu kanuna göre takip edilemeyeceği ifade edilmektedir. Böyle hallerde terekeye mahkemece el konulmuş olacağından, borçlu hakkında başlanmış olan takibatı mirasçılara tevcih ederek onlar hakkında takibata devam edilmemesi gayet doğaldır.

Mirasın tutulan deftere göre kabulü halinde, mirasçı deftere kaydedilmemiş olsa dahi ölenin vergi borcundan mirastan kendisine düşen miktar ile sorumludur. Bu hüküm, vergi alacağını güvence altına alma bakımından getirilmiştir.

VUK'nın I 2. maddesinde de, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseler nispetinde sorumlu olurlar." hükmüne yer verilmiştir. Yani mirasçılar, mükellefin ölümü halinde müteselsil olarak değil paylarına düşen miktar ile sorumlu tutulmuştur.

7.3. VERGİ BORÇLUSUNA TANINAN KOLAYLIKLAR

Yukarıda ifade edildiği üzere vergi icra hukukunun özelliklerinden birini de, bir yandan vergi borcunun güvence altına alınması ve bunu gerçekleştirirken vergi borçlusuna bazı yükümlülükler getirilmesi olmuştur. Öte taraftan ise, mükellefi veli nimet gibi görerek vergi mükellefini ekonomik yönden güçlü tutmak amacıyla ona bazı kolaylıklar sağlamıştır.

Vergi borçlusunu tanınmış olan bu kolaylıkları; tecil, tehir ve terkin şeklinde smıl31nak milmkilndür. Hatta bir bakıma zamanaşımı da bu kolaylıklar :mısında sayılabiIir.

7.3.1. Tecil

Tecil konusu, AATUHK 'nın 48. maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Daha kolay anlaşılabilmesi bakımından madde sistematikleştirildiğinde şunları söylemek gerekir:

- Vergi borcunun vadesinde ödenmesi veya vergi borçlusuna haciz uygulanması veya haciz olunmuş olan malların paraya çevrilmesi vergi borçlusunu çok güç duruma düşürecekse, borç tecil olunabilir. Tecil, vadesi gelmemiş Yeya vadesi gelmiş olan alacaklarda mümkündür.
- Tecil, yazılı talep üzerine ve teminat gösteıilirse gerçekleştirilir. Vergi borçlusundan alınacak teminat, asli ve fer'i vergi alacaklarını karşılayacak mik.'tarda olmalıdır. Borçlu hakkında haciz yapılmışsa, haciz yapılan malın değeri teminat yerine geçer.
- Vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları 36 ayı geçmeyecek şekilde ve faiz alınarak tecile tabi tutulabilir. Tecil zorunlu olmayıp, idarenin takdirine bırakılmıştır.

Borcun tecilini talep eden, ancak talepleri uygun görülmeyerek reddedilen borçlular, söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece otuz güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde, bu vergi borcu ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.

- Tecil yetkisini kullanacak veya bu yetkiyi devir edecek olanlar, devlete ait vergi alacaklarında Maliye Bakanlığı, il özel idarelerine ait vergilerde valiler ve belediyelere ait vergilerde de ilgili belediye başkanlarıdır.
- Tecilde taksit zamanları ve tecile ilişkin diğer şartlar, tecile yetkili makamlarca tespit olunur.
- Tecil şartlarına uyulmaması, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi halinde, vergi alacağı muaccel hale gelir.

7.3.2. Yürütmenin Yargı Kuruluşlarınca Durdurulması

Bundan önceki bölümde vergi yargı kuruluşlarının vergi yargısı sırsında yürütmeyi durdurma kararı verebileceğine değinmiş; biraz önce de idarece vergi borçlarının tecil edebileceğini belirtmiş bulunmaktayız. AATUHK'nın "İcranın Kaza Mercilerince Tehiri" başlığı altındaki 49. maddesi, sözü edilen iki ertelemeyi ele alarak, tecil ve yürütmenin durdurulması konusunda mükellef lehine bir yaklaşımda bulunmuştur.

özü edilmiş olnn bu konuyu, iki alt başlık altında ele almak gerekir:

- Bunlardan birincisi. yürütmeyi durdurma süresinin tecilden kısa olması halidir. Bu takdirde. idari kuruluşların tecil işlemleri geçersiz olmamaktadır Bu duıumda, idarece tecil olunan alacak, yargı kuruluş►arı_ tar►fı►dan vcrilıni; olun yürütmenin durdurulması süresinin sonundan tecıl süresının sonuna ka. dur olan sUrt! içinde ve yargı kuruluşlarının yürütmeyi durdurması dolayısıyla zamanında ödenmemiş borç miktarı ile birlikte, yeniden taksite bağlanarak alınır.

- İkinci durum ise, yargı kuruluşlarının yürütmeyi durdurma süresinin ida. renin tecil süresinden uzun olması halidir. Bu durumda, tecilin bir anlamının kalmaması dolayısıyla, tecil hükümsüz sayılır.

7.3.3. **Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması**

Yakınları ölen vergi borçlusunun vergi borcunu ödeme süresi ile borçlunun kendisirun ölümü halinde vergi borcunun ödenmesine ilişkin olmak üzere, İİK'dan da yararlanmak suretiyle, Kanun'un 50. maddesine takibatın bir süre ertelenmesi hükmü getirilmiştir.

Bu hüküm;

Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fürundan birisi ölen borçlu hakkında takip, üç gün için geri bırakılır.

Borçlunun ölümü halinde ise, terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur,

şeklindedir.

7.3.4. TERKİN

7.3.4.1. Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Bilindiği üzere, tahakkuk etmemiş vergi alacaklarının doğal afetler nedeniyle terkin konusu, VUK'nın I 15. maddesinde de düzenlenmiştir. Tahakkuk eden vergi alacaklarının terkini ise, AATUHK' nın 1O5. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu ifadeye göre, vergi alacağının terkin edilebilmesi için bazı şartlar gerekir:

- Biraz önce belirtildiği üzere her şeyden önce terkin edilecek alacaklar, doğal afetlerin meydana geldiği tarihte tahakkuk ettirilmiş alacak olması gerekir. Doğal afetin meydana geldiği tarihte tahakkuk ettirilmemiş alacaklar, bu kanunda düzenlenmiş olan hükümlere göre terkin edilemez. Bu tür alacaklar hakkında VUK'nın 115. maddesi uygulanır.

- Bir vergi alacağının terkin edilebilmesi için, yangın yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve buna

benzeyen 3tetler yüzünden zarara uğrayan varlıkların ve i.\rUnlerin en az üçte ikisinin kaybedilmiş olması ve bunun vergi borcunu ödemeyle ilgili gelir kaynaldan ile ilişkili olması gerekir.

- Bu konuda vergi alacaklarının kısmen veya tamamen terkin edileceğine n'lnelik Bakanlar Kurulu kararı olmalıdır.

- Bu imkandan yararlanabilmek için, doğal afettin meydana geldiği tarihten itibaren altı ay içinde ilgili vergi dairesine başvurmalıdır.

- Söz konusu bu düzenleme kapsamına giren bir zararın mevcut olup olınadıfü hakkında mahalli il veya ilçe idare kurullarının kararları olması ve bu k3r.ı.rlarla zararm derecesi tespit edilmiş bulunmalıdır.

7.3.4.2. Talısil İmkansızlığı Nedeniyle Terkin

Tahsil imkansızlığı ile terkin başlığı altındaki AATUHK'nın 106. maddesinde iki konu ele alınmıştır.

Bunlardan birincisi, yapılacak takip sonunda alacağın tahsilinin imkansız olduğu görülerek alacağın terkin yoluna gidilmesidir.

İkincisi ise, vergi alacağını tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olması halidir.

Bu durumlarda vergi alacağı, vergi idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeden terkin edilir.

7.3.5. Zamanaşımı

Vergi hukukunda üç tür zamanaşımı vardır.

- Bunlardan birisi, hatırlanacağı üzere tarh zamanaşımıdır. Tarh zamanaşımı, VUK'nın 113 ve 114. maddesinde düzenlenmiştir.

- İkinci tür zamanaşımı, ceza kesmede zaman aşımıdır. Ceza kesmede zamanaşımı VUK'nın 374. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

- Vergi hukukunda yer alan üçüncü zamanaşımı ise, AATUHK'nın 102. maddesinde hüküm altına alınmış olan tahsil zamanaşımıdır. Sözü edilen bu düzenlemede tahsil zamanaşımı da, tarh zamanaşımı gibi beş yıllık bir süreye bağlanmıştır. Zamanaşımı süresinin başlangıcı, vadeyi izleyen takvim yılının başıdır.

Beş yıllık tahsil zamanaşımı, bu kanunun kapsamına giren bütün kamu alacakları için geçerlidir.

Bu Kanunda, zamanaşımının kesilmesi ve durması konusu Kanun'un ayrı maddelerinde düzenlenmiştir.

Zamanaşımının kesilmesini düzenleyen Kanun'un 103. maddesinde; ödeme; haciz uygulaması; cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her türlü tahsilat; ödeme emri tebliği; mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi; yukarıda sıralanan işlemlerden herhangi birinin kefile veya

?nl?n ı şahıs \<..' k.unım milmcssillerinc uyg.uhınmn ı veya bunlnr tarafından ?.,pıtına. ı: u?uşmn1lık konusu olan vergi nlrıcııklnrı lwkkında yargı kunıluşların?-n bı.,1ma k.1mrı ,erilmesi· verc.i alncac.ının teminata bağlunınası; yargı kunılu?larınca ?i.\riltınenin duı-d.urul?nasın::ı knrnr verilmesi; iki k::ımu idaresi ara- - mda me, cut tir borç için rılm:nklı knmu idnrcsi tnrnfındnn borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yuzı ile başvurulması: zamanaşımının kesilmesi nuknkri)!arak a.vılmı'stır.

z?unaırnşımı sayılnn nedenlerle kesildikten sonra yeni beş yıllık süre, kc-·i!menin meydana geldiği yılı izleyen takvim yılı başından başlar. Ancak, bazı dunımlarda zamana, ıını süresinin yeniden başlama zamanları, işlemlerin özelliği e?a, alınmak uretiyle ayrı olarak tespit edilmiştir. Özel olarak tespit ?dilmiş olan a,::ığıdaki hallerde zaınanaşımı;

Bir bozma kararı ile kesilmesi halinde zaınanaşımının başlangıcı, yeni Yade gününün rastladıol'

Vergi alacağının teminata bağlanması veya yürütmenin yargı kuruluşlarınca durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı, teminatın kalktığı ve sürenin sona erdiği tarihi izleyen takvim yılının ilk gününden,

başlar.

Borçlunun yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekenin tasfı) esi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan bulunmadığı hallerde, bu hallerin devam ettiği sürece zamanaşıını durur. Zamanaşımı, işlememesi nedenlerinin kalktığı günün bitiminden itibaren tekrar başlar (AATUHK. mad. 104).

7.4. GECİKME ZAMMI

Vergi borcunun zamanında ödenmesi esastır. Verginin zamanında ödenmesi konusunu ve zamanında ödenmeyen vergi borçları hakkında ne gibi işlemlere gidileceğini ikiye ayırarak açıklamak gerekir.

- Bunlardan birincisi, vergileme süreci içinde olan düzenlemelerdir. Bu konu VUK'nın 11O, 111 ve 112. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 11O. maddesinde, verginin ödeneceği daire; 111. maddesinde ödeme zamanları ve 112. maddesinde de özel ödeme zamanları belirlenmiştir. Kanunlarla belirlenen zaman içinde vergi borcunun ödenmemesi halinde de, sözü edilen 112. maddede tespit edilmiş olan esaslar içinde gecikme faizi alınma yoluna gidileceği hüküm altına alınmıştır.

- Vergi borcunun ödenmesi ile ilgili diğer düzenlemeler ise, vergilerin tahsil dönemine ilişkin olan hükümlerdir. Bu konu da, AATUHK'nın 37 ile 48. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Kanun'un 37. maddesinde hüküm altına alınmış olduğu gibi, vergi borcunun ödenmesinde nonnal olan, borcun kanunlarında belirlenmiş olan zaman

i,'in.1 ödenmesidir. n'ak. bunu sağlaınnk her zuman ıı1UnıkUn olamnmnktadır. Bu bakımdun. borcunu zamanında ödeyenler ile kanunların tespit etmiş \,ı iuğu süreler içinde vergi borcunu ödemeyenler anısında, bir ayırım yapmak ⬜'reği ortaya çıkmaktadır. Yapılan ayırım sonucu vergi borcunu zamanında &kmeyenlere, faiz şeklinde aynen bir yilkümlülUk getim1ek suretiyle eşitliği s.'1⬜laına Ya gitmek zorunlu olmaktadır.

Böyle bir düşünceden hareket eden kanun koyucu, vergi borcunu zamanında ödemeyenler için gecikme zammı adıyla Kanun'un 51 ve 52. maddeleriyle 3)Tı bir)iikümlülük getim1iştir. Görülmektedir ki, gecikme faizi, borcun mh3kkuk süresiyle ilgili bir yükümlülük olmasına karşılık; gecikme zammı, tahsile ait bir mükellefiyettir. Burada kesinleşmiş, ancak zamanında ödenme-.\'en bir ver.g.i borcu söz konusudur.

Kanun'un 51. maddesi, vergi alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen losmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı yüzde 1,40 oranında gecikme zammı uygulanır, demekte ve ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının da günlük olarak hesap edileceği, belirtilmektedir.

Kanun Bakanlar Kuruluna, kanunun söz konusu maddesinde belirtilen esaslar içerisinde, gecikme zammı oranlarını indirme ve artırmaya ve bu konuda değişik uygulama esaslarını tespit etmeye yetki verilmiştir.

İlke olarak gecikme zammı, vergi cezalarında uygulanmaz. Kesinleşen gecikıne faizinin zamanında ödenmemesi halinde de, gecikme faizine gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir. Kanun'un ilgili 51. maddesinde bunun bir istisnası görülmektedir. Bu istisnai düzenleme, VUK'nın 344. maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaybı suçu için öngörülmüş olan cezaya, gecikme zammı uygulanacağına dair olan hükümdür. Cezayı kabul etmeyerek vergi mahkemesine gidilmesi durumunda, ceza üzerine uygulanacak olan gecikme zammı, aleyhe olan ve vergi idaresine tebliğ edilen mahkeme kararının mükellefe tebliğinden sonra işlemeye başlayacaktır.

Kanun'un 52. maddesinde, borcun ödenmesinin borçlunun iradesi dışına çıktığı ve gecikmede artık ona kusur yüklenemeyecek olan bazı durumlar, gecikme zammının işlemesini sona erdiren haller olarak belirlenmiştir. Bunlar, tecil, haciz, iflas ve aciz halleridir.

Borçlu tecil için başvurmuş ve zor durumda olduğunu ispat etmiş ise, artık bu kişi hakkında tecil sonuna kadar gecikme zammı işlemesine gerek bulunmamaktadır. Haciz ve iflas hallerinde borçlunun malları üzerindeki tasarruf hakkının kalmayacağını ve aciz durumunda da ödeme iktidarında bulunmadığını göz önüne alan kanunu koyucu, bu gibi durumlarda gecikme zammı işletilmesine gerek görmemiştir.

7.5. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSJLi

7.5.1. Cebreu Talısil Kouusuuda Geuel Bilgiler

Ödeme ⍰uresi içinde ödenmeyen vergi alacağı vergi idaresince cebren tah. ·il olunur. Vergi icra hukukunda cebren tahsil Uç şekilde yapılır. Bunlar:

- Borçludan teminat alınmışsa teminatın paraya çevrilmesi, kefil gösterilmiş bulunuyorsa kefilin takibi,
- Haciz ve satış,
- Şartların gerçekleşmiş olması halinde borçlunun iflasının istenmesi,

yollarıdır.

Teminatın paraya çevrilmesi, Kanun'un ödeme emri başlığını taşıyan 56. maddesi hükmüne göre yapılması gerekir. Kefilin takibi ise, Kanun'un 11. maddesindeki hükme dayanarak, asıl borçlu hakkında takibin sonuçsuz kalmasını beklemeye gerek yoktur.

Haciz ve satış işlemlerinde, bu Kanun'un haciz ve satışa ilişkin hükümleri uygulanır.

Buradaki borçlunun iflasının istenmesinde şartların gerçekleşmiş olması ifadesinden amaç da, borçlunun iflasa tabi şahıslardan olması ve İİK'daki iflas hallerinin bulunmasıdır.

7.5.2. **Ödeme Emri**

7.5.2.1. Ödeme Emri Uygulaması

AATUHK'nın 55. maddesinde, ödeme emri ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Bu hükme göre vergi alacağını vadesinde ödemeyenlere yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildirimde bulunmaları gereği vergi idaresince bir ödeme emri ile tebliğ olunur. Ödeme emri tebliği, icra takibinin başlaması demektir.

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin nitelik ve miktarları, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı ifadelerine yer verilir. Ödeme emrinde ayrıca, borçlunun 114. maddedeki görevleri ve bu görevleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir.

Mal bildiriminde bulunmayanlar hakkında üç ayı geçmemek üzere uygulanacak hapis cezası, sadece borçluyu mal bildirime zorlamak için konulmuş bir tazyik hükmüdür. Bu bakımdan borçlu mal bildiriminde bulunduğu anda henüz hapis olunmamışsa hapis kararının infaz edilmemesi, hapis edilmişse derhal tahliyesi gerekir.

Kanun'un 55. maddesi köylerdeki tebliğlerin muhtnrlnr tarafından yapılacağını, "bunun ayrıntılarını belirtikten sonra, hllkmUn son fıkrasında da, borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran Uçilncil şahıslardan bu malları yedi gün içinde bildimıeleri istenir, şeklinde bir hilkıne yer ,·crilıniştir. Bu durum ile ilgili olarak Kanun'un l 13. maddesinde özel cezai lir hüküm bulunmaktadır. Bu bakımdan, kendilerine verilmiş olan fıkradaki bildirim görevini yerine getirmeyenler hakkında, Kanun'un 113. maddesindeki hükmün uygulanması gerekir.

7.5.2.2. Ödeme Eıuri11e İtiraz

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya zamanaşımına uğradığını ileri sürerek, itiraz edebilir. Buradaki itiraz, tarh ve tahakkuk safhasındaki itiraz gibi değildir. Tarh ve tahakkuk safhasında mükellef matraha, orana ve mükellefiyetin esası gibi konulara karşı dava açabilir. Oysa burada alacak tahakkuk safhasından geçerek tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken bir duruma gelmiştir. Bu nedenledir ki burada borçlu, ancak, borcu olmadığını veya kısmen ödemiş olduğunu veya borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir.

Ödeme emirlerine karşı açılan davalarda görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir (BİMK. mad. 6). Dava açma süresi, tahakkuk aşaması sırasında açılan vergi davalarından daha kısa tutulmuş ve süre yedi gün olarak hüküm altına alınmıştır. Yetkili vergi mahkemesi ise, ödeme emrini düzenleyen ve vergi borçlusuna tebliğ eden tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir (İYUK. mad. 37).

Davanın açılmasında ve dava nedenlerinin ortaya konulmasında AATUHK. hükümleri uygulanmasına rağmen, açılan davada İYUK. hükümleri uygulanır.

İstisnai durumlar dışında vergi davası açıldığında yürütme kendiliğinden durduğu halde, ödeme emirlerine karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Bunun esas nedeni, borcun kesin olması ihtimalinin yüksek olmasıdır. Ancak yürütme, talep edilmesi ve teminat gösterilmesi halinde durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması talebinin reddi halinde, duruma göre bölge idare mahkemesine veya Danıştay'a gidilebilir (İYUK. mad. 45,46).

Tahsil döneminde uyuşmazlıkların çözüm süresinin mümkün olduğunca kısa tutulmasını amaçlayan kanun koyucu, açılan davaların vergi mahkemeleri tarafından yedi gün içinde karara bağlanmasını esasını kabul etmiştir (AATUHK. mad 58).

AATUHK'nın 58. maddesinde, vergi mahkemesinin kararlarının kesin olduğundan söz edilmektedir. Sadece bu hüküm dikkate alındığında, bu kararlara karşı, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'da istinaf veya temyiz yoluna başvurulamayacağı anlamı çıkmaktadır. Ancak, İYUK'nın istinaf ve temyiz

ile ilgili 45 e 46. maddelerinde, istinaf ve temyiz yoluna başvurulabilmesi bıkımı◆dan "bnşkn kanunlarda aksine hUkUm bulunsa dahi" ifadelerininyer nldığı dıkkate nlındığında, bu tUr davalar için bölge idare mahkemelerinde istinaf ve Dnnıştay'da temyiz başvurusu yapılabileceği sonucuna varmak gerekir.

Ödeme emrine knrşı açılan davada davasında haksız çıkan borçlunun, borcunu yüzde l O fazlasıyla ödemesi gerekir. Diğer taraftan, davasında haksız görünen kişinin ret kararının kendisine tebliğinden itibaren yedi gUn içinde mal bildiriminde bulunması zorunludur (AATUHK. mad. 58).

7.5.3. Mal Bildirimi

Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mali alacak ve haklardan borcuna yetecek miktarın türünü, niteliğini, özelliğini değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna göre borcunu ne surette ödeyebileceğini yazı ile veya sözle vergi dairesine bildirmesidir (AATUHK. mad. 59).

Mal bildiriminde bulunan borçlu, bildirmiş olduğu mallar üzerinde bu mallar haciz edilmediği sürece tasarruf hakkını muhafaza eder. Ancak bu mallar üzerindeki tasarruf dolayısıyla, bildirdiği mallar borcu karşılayamayacak bir miktara düşerse derhal borcu karşılayacak miktarda bildirimde bulunması gerekir. Çünkü Kanun'un gerek 59. maddesinden ve gerek 61. maddesinden anlaşılan, borçlunun malı olduğu sürece borcunu karşılayacak bir miktarını bildirmesi zorunluluğunun devamlı olduğudur (AATUHK. mad. 61).

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, yedi günlük süre içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde bulunmadığı takdirde, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. Burada söz konusu olan hapis, borç için hapis değildir. Yani borçlu, borcu olduğu için değil mal bildirimine çağrıldığı halde bunu yerine getirmemesi nedeniyle hapisle tazyik edilmektedir. Buna göre, mal bildiriminde bulununca hapis edilmemesi, hapis edildikten sonra mal bildirinde bulunduğunda da derhal tahliye edilmesi gerekir. Hapis kararı, her borç için bir kere verilir.

Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğ edilmesi ve yedi günlük sürenin bitmesinden sonra, vergi dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir. Bu kararlar Cumhuriyet Savcılarınca derhal infaz olunur (AATUHK. mad. 60).

7.5.4. Cebren Tahsil Yolları

i.S.4.1. Temiuatuu Paraya Çeuri/uue◆i ı-e Kefiliu Takibi

7.5.4.1.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan borç süresinde ödemediği takdirde. borcun yedi gün içinde ödeıunesi, aksi halde gösterilmiş olan teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. Yedi gün içinde borç ödenmediği takdirde, teminat AATUHK. hUkümlerine göre paraya çevrilerek vergi alacağı tahsil edilir (AATUHK .mad. 56).

Görüldüğü üzere vadesinde ödenmeyen vergi alacağı teminata bağlanmış ise, teminatın derhal paraya çevrilmesini kanun koyucu kabul etmemiştir. Kanun bu durumda borçluya tebligat yapılarak yedi gün içinde borcun ödenmesi bildiriminde bulunulması gerektiğini ve bunun üzerine borç ödenmediğinde teminatın paraya çevrileceğini ifade etmiştir.

7.5.4.1.2. Kefilin Takibi

Bu Kanun'un 11. maddesindeki şahsi kefalet, müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatı ile kefalet şeklindedir. Bu bakımdan vergi borçlusunun borcunu ödememesi halinde, onun hakkındaki takibin sonuçsuz kalmasını beklemeden aynen borçlu gibi kefile başvurmak mümkündür.

Öte taraftan, Kanun'un 3. maddesindeki borçlu teriminin kefili de kapsamına aldığı; 14. maddesinde, ihtiyaten haciz olunan mal veya bedelin verilmemesi halinde müteselsil kefilin de aynı şekilde takip edilebileceği ve 82. maddesinde de borçluya veya zilyede bırakılan hacizli mallara kefalet eden şahsın aynen borçlu gibi takip edileceği, dikkate alındığında, kefilin borçlu gibi takibinin mümkün olduğu sonucuna varılabilir.

Kanun'un 57. maddesinde, yabancı şahıs veya kurumların mümessillerinin de aynen asıl borçlunun tabi oldukları hükümlere göre takibi gerektiği ifade edildiğinden, takip bakımından bu kişiler de belirtilmiş olan hükümlere tabidirler.

7.5.4.2. Haciz

7.5.4.2.1. Haciz Konusunda Genel Bilgi

Vergi borcu vadesinde ödenmediğinde, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya vergi dairelerinin tespit etmiş olduğu kendisi veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından alacağa yetecek miktarı, vergi dairesi tarafından haciz olunur (AATUHK. mad. 62).

H3ci1dc Yergi dairesi, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla bağlı değildir. Kanunun maddesinde açıkça ifade edildiği gibi, vergi dairesi kendi tespit ettiği ınallurı dn hnczedebilir. Hatta gerek gört\rse, tespiti tamamen kendisi de yapabilir.

Haciz işlemleri, vergi dairelerince dUzenlcnen ve mahallin en bUyUk ınc-munınca tasdik edilen huciz varakalarına dayanarak yapılır (AATUHK. ınad. 64).

Haciz işlemleri sırasında, borçlu tarafından başkasına ait olduğu beyan , eya üçilncil şahıs tarafından haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi. en sonraya bırakılır (AATUHK. ınad. 21, 62). İleride uyuşmazlık konusu olabilecek durumların önlenmesi amacıyla, borçlu tarafından başkasına ait olduğu bildirilen veya üçüncü şahıs tarafından haciz veya istihkak iddia edilmiş malların haczi, bu bakımdan en sonraya bırakılmıştır.

Kaı1w1 hem vergi alacaklısı hem de vergi borçlusunun menfaatlerini korumak amacıyla, haciz ile ilgili maddeleri arasına bazı hükümler koymuştur. Bu hükümler Kanun'un 62. ve 63. maddelerinde yer almaktadır.

7.5.4.2.2. İstihkak İddiaları

7.5.4.2.2.1. Borçlunun Elindeki Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiaları

Borçlunun elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiaları Kanun'un 66. maddesinde düzenlenmiştir. Borçlunun elindeki mallaı· için iki yönden istihkak iddiası ileri sürülebilir:

- Borçlu haciz sırasında, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterebilir.
- Diğer taraftan üçüncü şahıs tarafından da, o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edilebilir.

Bu durumda haczi yapan memur, bunu haciz zaptına geçirir. İddia borçlu tarafından yapılmış ise, durum üçüncü şahsa; aksi halde ise, borçluya bildirilir. Kanunda bu tebligatın kimin tarafından yapılacağı hakkında bir açıklık yoktur. Bu konuda açıklık olmamasına rağmen yapılması gereken tebligatın da, haczi yapan memur tarafından yapılması ve haciz zaptı ile yapılmış tebligatların bu kişi tarafından vergi dairesine verilmesi, gerekir.

Vergi dairesi haciz zaptını aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde iddiayı ret etmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Bu nedenle, bu süre içinde durumu incelemesi ve bir karara vannası zorunludur. İstihkak iddiası kabul edilirse, o mal üzerindeki haciz kaldırılır. İstihkak iddiası haklı bulunmazsa, talep ret edilir. Üçüncü şahıs tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmez

istihkak iddiası vergi dnircsincc knbul edilmez vcyn borçlu turnfındun istihk:lk iddiasmn itimz ⊕dil irse, yedi gün içinde mnhkcmcye buşvurmnsı gereği , "N.İ drth-csincc üçüncü şahsa bildirilir. Kişi suresi içinde duva uçmadığı tukditxk istihknk iddiasmdun vazgeçmiş snyılır (AATUI-IK. mod. 66).

7.5.4.2.2.2. Üçüncii Şahıs Elindeki Hnczcdilcıı Mnllnru Karşı İstihkak İddiaları

Haczedilen mal borçlunun elinde olmayıp da, o mal Uzerinde mülkiyet wya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde bulunuyorsa, haczi yapan memur t:.ırnfından durum haciz zaptına geçirilir ve haciz zaptı vergi dairesine wrilir :Malın borçluya ait olduğu iddiasına katılan vergi dairesi durumu alacaklı kamu idaresine bildirir. İdare bildirme tarihinden itibaren on beş gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır (AATUHK. mad. 67). Bu takdirde, alacaklı kamu idaresinin durumu vergi dairesine bildirerek yapılmış olan haczin kaldırılmasını istemesi gerekir.

7.5.4.2.2.3. İstihkak İddialarına Karşı Dava Açılması

İstihkak davası açma konusunu iki bakımdan ele almak gerekir. Eğer borçlunun elinde haczedilen mallarla ilgili olarak istihkak davası açılması gerekiyorsa, dava istihkak iddiasında bulunan üçüncü kişi tarafından açılır. Üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara karşı açılacak istihkak davalarında ise, dava açma yükü istihkak iddiasını kabul etmeyen kamu idaresine düşer (AATUHK. mad. 66, 67). Bu durumlarda üçüncü şahsın dava açma süresi yedi gün ve idarenin dava açma süresi ise on beş gündür.

İstihkak iddialarına bakmaya, haczi yapan vergi dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi yetkilidir. Davacı takibin ertelenmesini istediği takdirde, delillerin durumuna ve ortaya çıkabilecek zararın büyüklüğüne göre teminat alınmak suretiyle, mahkemece takibin ertelenmesine karar verilebilir. İstihkak iddiası üzerine karar verilir ve kararda dava ret edilirse, dava konusunu meydana getiren hacizli malın değerinin yüzde lO'u tutarında tazminata hükmedilir (AATUHK. mad. 68).

7.5.4.2.3. Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak

Kanun'un 69. maddesi, kamu idareleri ararsında hacze iştirake imkan tanımaktadır. Bu maddeye göre, bir kamu idaresinin diğer bir kamu idaresinin haczine iştirak edebilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bunlardan biri, hacze iştirak ettirilmek istenen vergi alacağının, daha önce haciz yapılmış olan kamu idaresinin haczi tarihinden önce tahakkuk ettirilmesidir. Burada sözü geçen tahakkuktan amaç, VUK'nın 22. maddesinde tanımı yapılan tahakkuktur. Bu tanıma göre vergi alacağının tarh ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelmesi gerekir.

İkinci i i e. duhn önce hnczi yapını, kamu idnrc inin haczetmiş olduğu mallardan h rhnngi biri inin paraya çevrilmemi, olma ıdır. Haczedilen mal. l3rdan herhangi biri i paraya çevrilmişse. diğer mallar paraya çevrilmemiş ol a d:ıhi ha ze iştirak milnıkiln değildir.

Belirtilmiş ş:ırtlnr içinde bulunun ve herhangi bir belediyeye ait vergi ala. 3ğı dolayı ·ıyla. o belediyenin, genel bUtçe içinde yer alan bir verginin öden. meme i nedeniyle yapılan hacze katılması, buna örnek olarak gösterilebilir.

7.5.4.2.4. Haczedilemeyecek Mallar

ahip olduğu her şeyi elinden alınan borçlunun topluma yük olacağı ve içine düşeceği imkansızlıklar karşısında toplum düzenini hiçe sayarak kanun• suz yollara başvuracağı düşünülür. Bu bakımdan kamu düzenini sağlama ve Yergi borçlusunun ekonomik yıkımının önüne geçme düşüncesiyle, borçlunun bazı mallarının haczine imkan tanınmamaktadır.

Öte taraftan, borçlunun bütün geçim ve üretim imkanlarının elinden alın• masının, ileride ödeme imkanlarını da kaldınnak suretiyle, alacaklı için daha olumsuz sonuçların ortaya çıkabileceği ileri sürülür. Borçlunun geçimini sağlayan mesleğe ait alet ve edevatın haczedilmemesinde, kamu düzenini sağlama kadar, bu düşüncenin de yeri bulunmaktadır.

Haczi mümkün olmayan mallara örnek olarak; devlet malları ile özel kanunlarda haczi mümkün olmadığı gösterilen malları; borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli oları yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası; çiftçilerin kanunda belirtilmiş olan malları; borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları; borçlunun yaşama düzenine göre evi, gösterilebilir.

Kanun'un 71. maddesinde de borçluya ait bazı gelirlerin, kısmen haciz edilebileceği belirtilmiştir. Bunlar; aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları, ilama bağlı olmayan nafakalar, emekli ve yardım sandıkları tarafından bağlanan gelirlerdir. Borçluya ait sayılan bu gelirlerin haciz edilmesi sırasında haciz edilecek miktar, bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerinin onda birinden fazlasının haczi mümkün değildir.

7.5.4.2.5. Haczin Sonuçları

Borçlunun mal ve hakları üzerine haciz koymanın amacı, borçlunun alacaklı kamu idaresinin iznini almadan hacizli mal ve haklar üzerinde tasarrufta bulunulmamasının sağlanmasıdır. Haczi koyan kamu idarenin, buna aykırı hareketin cezayı gerektirdiğini borçluya bildinnesi gerekir.

Alacaklı idare tarafından, haczedilen malların tasarrufuna ilişkin olarak bazı müsaadelerin verilmesi mümkündür. Üretimi engellememek amacıyla bazı ham maddelerin üretimde kullanılması gibi. Ancak, bu müsaade malın

dinden ·ıkmasını veya değerinin nznlınu ınn neden olacak tllrdcn olınanıalı-Jır.

Haczedilmiş mal üzerinde üçüncü şnhıslnrın zilyetlik hUkUınlerine göre dde etmiş oldukları haklar kanunda saklı tutulmuştur. Örneğin, malın hacizli c iduğunu bilmeden, o malı satm alan veya üzerinde rehin hakkı tesis eden şahsın mülkiyet hakkı ve rehin hakkı muteberdir.

Üçüncü şahıslar malın hacizli olduklarını bildikleri halde, suiniyetle o mal üzerinde hak iddia ettiklerinde, bu durum idarenin haklarını ortadan kaldırdığı oranda hükümsüzdür. Yani böyle bir durumda, bunun mahkemece butlanına hükmedilir (AATUHK. mad. 73).

Haczinden som·a, haczedilen mallar paraya çevrilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen vergi alacağı düşüldükten sonra, geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş ve muaccel olmuş vergi borçlarına mahsup edilir. Hacze iştirak eden başka daire yoksa ve arta para kalmışsa, bu tutar borçluya verilir. Hacze iştirak etmiş başka daire varsa, kalan kısımdan önce bu dairelerin alacakları ayrılır ve daha sonra da arta kalan miktar borçluya verilir.

Satıştan elde edilecek bedelin vergi alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla ile takip giderlerini geçmeyeceğinin kesin olarak bilinmesi halinde, vergi dairesince hacizli malın satışı bir süre ertelenebilir. Ancak bu durumda, vergi alacağından önce alacağını alması gerekenlerin hakları saklıdır (AATUHK. mad. 74)

7.5.4.2.6. Aciz Hali

Borçlu hakkında yapılan takibat sonunda, borçlunun takip edilecek malı olmadığı veya mallarının satış bedeli borcunu karşılamaya yetmediği takdirde, borçlu aciz halinde sayılır (AATUHK. mad. 75).

Bu hükme göre borlunun aciz halinde sayılması için; ya takibat sonunda hacze konu olabilecek hiç malının olmadığının tespiti ya da haciz edilebilecek mallarının haciz edilerek satılmasına rağmen bunun borcu karşılanmamış olması, gerekir.

Yapılan takip safhaları ile kalan borç miktarı aciz fişi denilen bir belge üzerinde gösterilerek o kişinin aciz hali tespit olunur. Borçlunun aciz hali, bu Kanun'un 24. maddesindeki iptal nedenlerini oluşturur.

Aciz hali bazı hukuki sonuçlar doğurur. Bunlar, Kanun'un 76. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan, Kanun'un 48. maddesindeki esaslar içerinde iki yıla kadar borcun tecili mümkün hale gelir.

Borcu tecil edilmiş olan ve aciz durumuna düşmüş borçlu, borcu dolayısıyla takip edilemez. Ancak, alacaklı vergi dairesinin, aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içimde sürekli izlemesi gerekir. Öte

,tmtt n l: ı·hı dn. tecil Urc i içinde edinmiş olduğu malları ve gelirlerindeki mtmnları hı Kanun'un 61.madde i hUkUmlcrinc göre bi lc.lırıncsi gerekir.

. . . iz halindeki borç için znımrnaşımı Ure i işler. Hatta aciz haline dllşmu kışının borcu tecil edilse dnhi. znmnnaşımı yine de işlemeye davam eder. Ou nedenle kanunun 76. maddesinin son fıkrasına, "borçlunun mali durumuzamanaşıını üre i içinde Urckli takip edilir" hUkınil konulmuştur.

7.5.4.2.7. Menkul Malların Haczi ve Satışı

7.5..ı.2.7.l. Menkul „e Ga)ırimenkul Kavramı

Vergi hukuku içinde yer alan bazı konularda menkul ve gayrimenkul kavramlarına değişik anlamlar verilmektedir. Gelir vergisinde yer alan menkul ve ga)Timenkul sermaye iratlarında bunun bir örneğini gönnekteyiz. Gelir vergi-inde menkul ve gayrimenkul kavramları, bu konuların esas düzenleme yeri olan TMK dan ayrı bir anlam taşımaktadır.

GVK. ilgili hükümlerinde, TMK'ya göre menkul kavramını daha dar ve ga)Timenkul kavramını çok daha geniş olarak ele almıştır. Bu kanun menkul kavramını, yatırım sermayesini temsil eden değerler olarak benimsemiştir. Hisse senetlerinden elde edilen temettülerin menkul sennaye iradı sayılacağı gibi. Buna karşılık kanun, birçok taşınabilir değerleri gayrimenkul olarak kabul etmiş ve bunların iratlarını gayrimenkul sermeye iradı sayılması gerektiğini belirlemiştir. Kamyonun kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılması gibi.

Vergi kanunlarının diğer bazı düzenlemelerinde ise, menkul ve gayrimenkul kavramlarını TMK'da olduğu şekilde kabul etmiştir. AATUHK'da, menkul ve gayrimenkul kavramlarının sınırlarının belirlenmesinde, bir bakıma TMK'ya yaklaşmıştır. Yani, gayrimenkul mallar ile gemiler dışındaki her türlü değeri menkul mal kavramı içinde sokmuştur.

Bu bakımdan bundan sonraki açıklamalarımızda menkul ve gayrimenkul kavramlarını bu şekilde anlamak gerekmektedir.

7.5.4.2.7.2. Menkul Malların Haczi

Her türlü menkul mallar cins ve türleri, nitelikleri, alametleri, sayı ve miktarları ve tahmin edilen değerleri haciz zaptında tespit edilmek suretiyle tespit olunur (AATUHK. mad. 77) Burada sözü edilen değer biçme işi, haczi yapan memur tarafından yapılır. Borçlunun başvurusu üzerine veya vergi dairesince gerekli görüldüğü takdirde, yeniden bilirkişiye değer tespiti yaptırılır (AATUHK. mad. 81).

Hadı :-ırnsınJn. hnrçlu veya ı.ilyct vcyıı bunlunn vekilleri, işçi, ınü8lohd'ın \l' n niklcrindL'n birisi, kcndikrini temsilen bulunur. Uunlur hnciz ycıin k huhmmnı , C) u 0 sırndu buhındurulırnılnrı sağlnnnnınzsn, haciz gıynptu \ ,ıı'\hr.

Hn ıı sonrnsmdu hndz 1nptı dUzcnlcnir ve cll\zcnlencn zubıt hazır bulunanlaı ·n imınbnır. Kamın'tın 13. ınuddcsindc clllzcnlenınıiş ihtiyati haciz de, haoin ne surette ynpılncnğınn ilişkin olrın hi.\kUmlerc göre yapılocağından, haı.'ıl ıartında. haczin ihtiyati vcyn knti haciz olup olmadığına da yer verilmelidir. li1yapt 1 ynpı lan hacizlerde zaptın bir örneği borçlu veya zilyede derhal ttslim olunur. Güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapıl:lmaz. Tntil günlerinde veya geceleri yapılan yerlerde yapılacak hasılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu hükme tabi değildir (AATUHK. mad.78).

Hamiline yazılı olmayan veya cirosu mümkün olan bir senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira gibi hakların ve fiilen zabıt düzenlenmesi suretiyle haczi mümkün olmayan üçüncü kişilerin elindeki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet ya da alacak ve hakları ödemesi gereken kişiler ile tüzel kişi veya kurumlara haczin yapıldığının bildirilmesi suretiyle yapılır. Borçlunun alacağı veya üçüncü kişideki malı hacze konu olduğunda, üçüncü kişi, borcu olmadığı veya malın elinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borç ödenmiş veya mal tüketilmiş ya da kusuru olmaksızın telef olmuş Yeya alacak borçluya ya de emrettiği yere verilmiş olduğu iddiasında ise, bunu. haczin tebliğ tarihinden başlayarak yedi gün içinde yazılı olarak vergi dairsine bildirmeye mecburdur. Bu yükümlülüğü yerine getirmediği takdirde, mal zimmetinde sayılır ve hakkında AATUHK. hükümleri uygulanır. Burada üçüncü kişinin asıl borçluya rucu hakkı saklıdır (AATUHK. mad. 79).

Haciz uygulaması sırasında gerekli görülerek istenildiği takdirde, kilitli yerlerin açtırılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi istenebilir. Gerekirse istenileni sağlamak için zor kullandırılabilir. Borçlunun üzerinde değerli eşyalar bulunduğu ve onları isteği ile teslim etmediği takdirde, şahsına karşı zor kullanılır (AATUHK. ınad. 80).

Haczedilenler içindeki altın, bono, hisse senedi ve tahvil gibi değerli olan menkul kıymet ve eşyalar, vergi dairesince muhafaza altına alınır, Diğer menkul mallar, uygun bir yerde saklanır ya da güvenilir bir şahsa veya güvenilir bir kişinin kefaleti altında, borçlunun veya zilyedin kendisine bırakılabilir (AATUHK. mad. 82).

Sözü edilen borçlu, zilyet ve güvenilir kişiler, kendilerine yapılacak talep üzerine derhal ve ilk hali ile bu menkulleri geri vermekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyenlerin cezai sorumlulukları olduğu gibi; malların telef ve kayıp olmalarının kendi hataları sonucu meydana gelmediğini ispat edemediği takdirde, malın değeri tutarınca mali sorumluluğu da mevcuttur.

tali orumluluğu olan kişiler. bu kanun hükümlerine göre takip edilir tAATUHK. mad. 83).

7.5.4.2.7.3. Menkul Malların Satışı

ergi borçları dolayı ıyla haczedilmiş olan menkul malların satışı, haczin y3ptldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde vergi dairesince yapılır. Çürüme. bozulma ve beklediği takdirde değer kaybedecek olan menkul malları satışına. hemen başlanabilir (AATUHK. mad. 84).

Menkul malların hangi usuller içerisinde satılacağı, Kanun 'un 84, 85, 86 ve 87. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre menkul mallar, vergi dairelerince açık artınna ve peşin olarak satılır. Gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat ile satılacak malın tür ve nitelikleri önceden ilan olunur. İlan ile ilgili düzenlemeler, kamu idaresinin ve borçlunun menfaatleri dikkate alınarak alacaklı idarece tespit olunur. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artınna sonucunda üç kez yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilir. Kısa süre içinde bozulabilecek ve beklemesi halinde değer kayıp edebilecek mallar, en uygun yerde ve kısa bir süre içinde pazarlıkla satılabilir. Borsası bulunan malların borsalarda satışı mümkündür.

Satışların peşin yapılması gerekli olduğundan, satılan mal bedeli alınmadan mal teslim edilmez. Ancak, ilgili vergi dairesi, ihale gününü izleyen günden başlayarak üç gün içinde malın bedelinin ödenmesi için alıcıya süre verebilir.

Malın bir kısmının satılması halinde, satılan kısım borcu karşılamaya yettiği takdirde, kalan malların satışından vazgeçilir ve kalan mallar üzerideki haciz kaldırılır.

Alıcı malı almaktan vazgeçer veya kendisine verilen süre içinde malın bedelinin tamamını ödemezse, mal ikinci kez artırmaya çıkarılır ve en çok artırana ihale olunur. Bu durumda, iki ihale arasındaki fark, diğer zararlar ve yüzde 5 faiz tutarı, birinci ihale üzerinde kalan kişiden tahsil edilir. İkinci ihaleye de talip çıkmaması dolayısıyla ihale yapılamadığı takdirde, birinci ihal❓ bedeli, diğer zararlar ve yüzde 5 faiz, bu kanun hükümlerine göre ilk ihaleyı alandan tahsil edilir ve mal kendisine terk olunur.

Haczedilen menkul mallara ilk ihalede verilen bedel malın değerinin yüzde 75 inden aşağı olması halinde veya mala hiç alıcı çıkmaması durumunda, ilk artııma tarihinden başlayarak on beş gün içinde ve uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. İlk artırmada satılamayan mallar için yapılacak ikinci artınnalar, başka bir il veya ilçede yapılabilir. Bu ikici artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış gerçekleştirilir. Bütün bu çalışmalara rağmen malın satışı yine gerçekleştirilemezse, belirtilen on beş günlük sürenin bitiminden itibaren altı ay içinde pazarlıkla satış yapılabilir. **Bu suretle** de satış yapılamadığı takdirde haczedilen mallar borçluya geri **verilir.**

7.5.4.2.8. Gayrimenkul Malların Haczi va Satışı

7.5.4.2.8.1. Gnyrimcnkııl Mnllnrın llnczi

Yukarıda değinildiği Uzcrc vergi icra hukukunda gnyrimenkul kavramı, hrr türlü gayrimenkul malları kapsamnktndır. Diğer taranan vergi icra hukul..nnda gemiler de bir bakıma gayrimenkul gibi kabul edilmiş ve haciz bakıımnd:m gayrimenkul malların haczi hükümlerine tabi tutulmuştur.

Kanun'un SS. maddesinde,"Her HirlU gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek i.lzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır." denilmektedir. Gayrimenkul malların haczi bunların hasılat ve menfaatlerini de kapsar. Ancak, borçlunun başka geliri yoksa, kendisinin ve ailesinin geçimi için yeterli miktarda ürilnden veya satıldıkça bedelinden bir kısmı borçluya bırakılır. Alacaklı yergi dairesi haciz edilen gayrimenkul malların ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılanın toplanması için gereken önlemleri alır.

Gayrimenkul haczinde, gayrimenkul kendilerine rehin edilmiş olan alacaklılara tapu dairesince hacizden haber verilir (AATUHK. mad. 89).

7.5.4.2.8.2. Haciz Edilen Gayrimenkul Malların Satışı

Hacizden sonra satışa çıkarılacak gayrimenkul mallara bilirkişinin de düşüncesini almak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir (AATUHK. mad. 91). Burada söz konusu olan rayiç bedel, satıldığı takdirde gayrimenkullun getirebileceği değerdir.

Gayrimenkul mallar, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılır. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyilk mal memurunun veya onun görevlendireceği bir kişinin başkanlığı altında belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkullun bulunduğu yer tapu sicil muhafızından meydana gelir (AATUHK. mad. 90).

Vergi dairesi satılacak gayrimenkul mallar için bir şartname hazırlar. Hazırlanan şartnamede, Kanun'un 92. maddesinde gösterilmesi şart koşulan bilgiler yer alır. Gayrimenkulün niteliği, değeri ve satış esasları gibi.

Vergi dairesi gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az on beş gün önce ilan eder. İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkullün durumu ile nitelikleri gösterilir. Yapılan ilanın birer örneği borçluya, vekil veya mümessiline ve gayrimenkulliln tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ olunur (AATUHK. mad. 93).

Gayrimenkul malların açık artırmaya çıkarılması ve ihale edilmesi Kanun'un 94. maddesinde oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu hükme göre açık artırmaya katılacak kişilerden biçilmiş değerin yilzde 7,5'u değerinde teminat alınır. Gayrimenkul artırma sonunda, üç kez bağırıldıktan sonra

e◆1 ◆ok_artırnn kişiye ihale olunur. ihalenin yapılabilmesi için, artırma bedeli bıçılınış k:n değerin yüzde 75'ini bulması gerekir. Eğer kamu alacağına rUçham olan dığcr alacaklar bu gayrimenkul ile temin edilmiş ise, aıtırına bedelinin. belirtilen şekilde rilçhanı olan alacakların tutarından fazla olması ve ya. pılmış Ye yapılacak giderleri de karşılaması gerekir.

Gayrimenkullün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar alıcıya devir edilmez. Bunlar. satış bedelinden kendisine ödenir.

Haczedilen gayrimenkul malların ayrılması mümkün olup da bir kısmın bedeli vergi borcunu karşılamaya yeterli olduğu takdirde, borçlu yazı ile talep etmedikçe kalan kısım satılmaz. Gerekirse satılacak kısım, ayrılır. Yapılan ihalenin bir örmeği ihale ile ilgili olanlara tebliğ edilir (AATUHK. mad. 94).

Yapılan açık artırmada belirtilen miktarın elde edilmesi sağlanamaz ise, en çok artıranın taahhüdü saklı kalmak şartıyla artırma süresi yedi gün daha uzatılır. Süre bitiminde aynı saatte tekrar ihale yapılır ve yapılan ihalede gayrimenkul en çok artırana ihale edilir. Ancak gayrimenkul üzerinde rüçhanlı alacak bulunduğu takdirde, bu ihalede de, ihale bedelinin rüçhanlı alacakla birlikte giderleri karşılaması gerekir. Yoksa, gene ihale yapılamaz (AATUHK. mad. 95).

Sözü edilen artırmada da alıcı çıkmadığı veya teklif edilen bedel ikinci ihalede belirtilen miktarları aşmadığı takdirde, gayrimenkul vergi idaresinde teferruğ edilinceye kadar (satın alınıncaya kadar) gayrimenkul üzerindeki haciz devam eder. Bu süre içinde gayrimenkul için istekli çıkar ve rüçhanlı alacakla giderleri karşılayacak bir teklif yapılırsa, vergi dairesi isterse yedi günlük bir ilan yaparak gayrimenkullü tekrar satışa çıkarabilir. Bu takdirde de ihale, rüçhanlı alacaklarla giderleri karşılayacak tutara ulaşması gerekir. Bu miktar aşılmazsa gene ihalenin yapılması mümkün değildir. Gayrimenkulün idarece satın alınması tarihine kadar istekli çıkmasa da, vergi dairesi uygun göreceği zamanlarda gayrimenkullü satışa çıkarabilir. Esasen gayrimenkulün idarece satın alınabilmesi için, vergi dairesinin gayrimenkullü ikinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde en az bir kez satışa çıkarmış olması gerekir. Ancak ihale yapılabilmesi için her ihalede, bedelin rüçhanlı alacaklar ile giderleri karşılayacak miktara ulaşması şartı aranır (AATUHK. mad. 96).

Gayrimenkul kendisine ihale olunan kimse derhal ve kendisine verilen süre içinde ödemeyi yapmazsa, ihale fesh edilir. Bu durumda gayrimenkul yedi gün içinde tekrar artırmaya çıkarılır. Bu ihalede gayrimenkul, en çok artırana ihale edilir. Daha önce kendisine ihale yapılan kimse, iki ihale ararsındaki farktan, kanunda belirtilen tutardaki faizden ve diğer zararlardan sorumludur (AATUHK. mad. 97).

Yukarıdaki belirtilen süreç ve süre geçmesine rağmen gayrimenkul yine de satılamadığı takdirde, ilgili kamu idaresinin talebi ve satış komisyonu kararı ile gayrimenkul idarece satın alınabilir. Bu durumda satın alma bedeli,

l 1\ıl n r.ı. iç l edelin) Uıdc SO i lir. idare toruf'ındnn ınıılın sntıı ulınmoı,ı yolu ;(,nmlu ,)\ılla) ıp, her tUrHl yolu bn□vunılup ihale gerçekleşmediği1..oımırıgidi-le-bil ' k bir yoldur. İdarece ·atın ulırnı işlemlerinin ertesinde, gereken gidcr-kr düştilk.tcn sonra artan kısım horca mahsup edilir. Satın alınun gayrimenkul bir□ıl içinde -atıl:mrnz ve bu sUrcde borçlu borcunu ve diğer ynpımı□ı gereken &kıncleri ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir (AATUIIK. mad. Q□).

ihale işlemleri sonunda ihale üzerinde kalan kişi, o gayrimenkulün mülki-' tini ik.1isap etmiş olur. Ancak, kanunda beli11ilen yedi gün içinde ilgililerce i□ra tetkik merciinden ihalenin iptali istenebilir. Tetkik merciinin vereceği karar on gün içinde temyiz edilebilir. Temyiz sonucu verilen karar kesindir tAATUHK. mad. 99).

7.5.4.3. İflas Yolu ile Takip ve Koukordato

7.5.4.3.1. İflas Yolu ile Takip

Vergi icra hukukunda zorunlu takip yollarından biri de, vergi borçlusunun iflasının istenmesi yoludur. Bunu AATUHK'nın 100. maddesi "Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir." şeklinde ifade etmiştir. Öte taraftan yine bu Kamın'un 54.maddesinde, cebren tahsil şekilleri arasında, "gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenebileceği" hükme bağlanmıştır. Buradaki gerekli şartlardan amaç, borçlunun iflasa tabi kişilerden olup olmaması ve iflas şartlarının bulunup bulunmamasıdır.

İflas yolu ile takip, haciz yolu ile bu kanuna göre takibe devam olunurken istenebileceği gibi, İİK'nın ilgili hükümlerindeki şartların bulunması halinde doğrudan doğruya da istenebilir. Bu şartlar; borçlunun ikametgahının bulunmaması, taahhütlerinden kurtulmak amacıyla kaçması, alacaklı kamu idaresinin haklarını ihlal eden muamelelerde bulunması veya bunlara teşebbüs etmesi yahut haciz yolu ile yapılan takip sırasında mallarını saklaması, ödemelerini tatil etmesi, konkordatonun tasdik edilmemesi veya sürenin kaldırılması, ilama bağlı bir alacağın icra emri ile istenmesine rağmen ödenmemesi halleridir.

Kanun, iflasın İİK. hükümlerine göre istenebileceğini hükme bağlamıştır. İİK'nın ilgili maddesinde de iflas yolu ile takipte yetkili merciin, borçlunun iş merkezinin bulunduğu yerdeki icra dairesi olduğu belirtilmiştir. Buna göre İİK' daki doğrudan doğruya iflas isteme şartları bulunmuyorsa, iflas yolu ile takibin adı geçen icra dairesinden istenmesi gerekir.

İflasın talep edilmesi için borçluya tebliğ edilecek ödeme emrine vergi dairesinin iflas talebi kaydedilir ve daha sonra İİK. hükümleri içerisinde iflas muamelelerine devam olunur. Ödeme emrindeki süre içinde borçlu tarafından

itim, lunırnımı⊕s:.ı vergi dnirl' •i bir dilekçe ile ticaret mahkemesinden iflas kar.ırı istcyl·bilir. Borçlu inas tnlcl ine itiraz etmişse, vergi dairesi itirazın kaldırılnrn ı ve b rçlumın illa. ınu knrnr verilmesini ticaret mahkemesinden talep edebilir.

1:ıhkcmece iOn kararı verilerek ilan edildikten sonra borçluya karşı yapılnrnkta ?lnn bUtün münferit talepler düşer ve vergi dairesi artık borçlu hakkında tnkıpte bulunamaz.

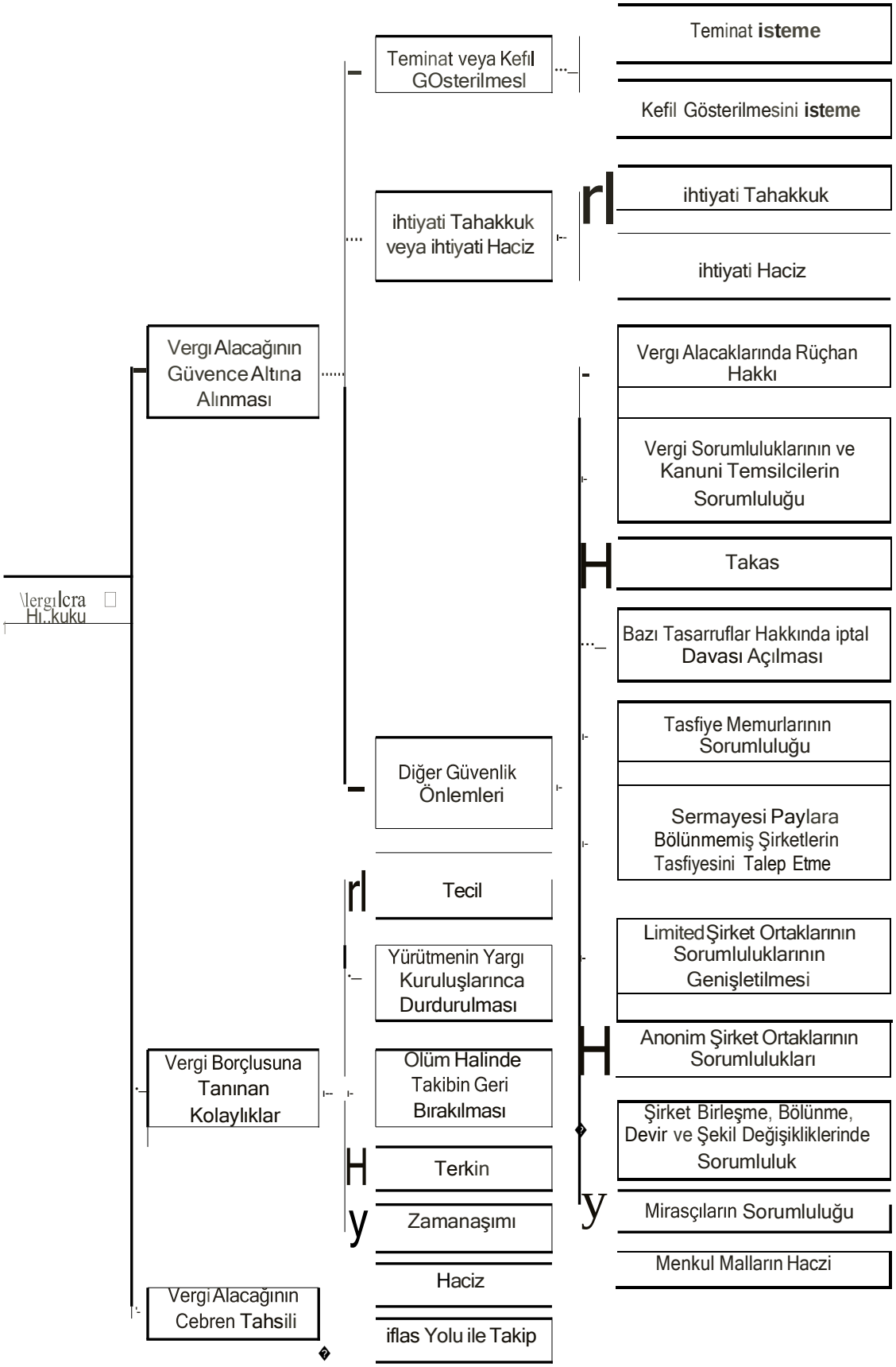
7.5.4.3.2. Konkordato

İİK•daki mevcut düzenlemeye dayanarak konkordato hükmünden yararlanmak isteyen herhangi bir borçlu, konkordato talebinde bulunabilir. Yani ifla a tabi olsun olmasın her borçlu konkordato talebine bulunabilir. Konkordato, niteliği itibariyle borçlunun alacaklıları ile uzlaşmasını ifadeeder. Konkordato ile ilgili süreç, İİK'daki hükümler dairesinde yürür.

Vergi alacaklarında konkordato hükümlerine uyulması zorunu değildir. Bunu AATUHK'nın 101. maddesi, "Amme idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato amme alacakları için mecburi değildir." şeklinde hükme bağlamıştır.[9]

Vergi icra hukukunun genel görünümü ilişikteki şemadaki gibidir.

Q M "TLUER, M.Kamil, DAYA Ç KUZEYLİ, ilay, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, A [1]KARA, 2014


Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması
Teminat veya Kefil GOsterilmesl
Teminat isteme
Kefil Gösterilmesini isteme
ihtiyati Tahakkuk veya ihtiyati Haciz
ihtiyati Tahakkuk
ihtiyati Haciz
Diğer Güvenlik Önlemleri
Vergı Alacaklarında Rüçhan Hakkı
Vergi Sorumluluklarının ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu
Takas
Bazı Tasarruflar Hakkında iptal Davası Açılması
Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu
Sermayesi Paylara Bölünmemiş Şirketlerin Tasfiyesini Talep Etme
Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluklarının Genişletilmesi
Anonim Şirket Ortaklarının Sorumlulukları
Şirket Birleşme, Bölünme, Devir ve Şekil Değişikliklerinde Sorumluluk
Mirasçıların Sorumluluğu
Menkul Malların Haczi
Vergi Borçlusuna Tanınan Kolaylıklar
Tecil
Yürütmenin Yargı Kuruluşlarınca Durdurulması
Olüm Halinde Takibin Geri Bırakılması
Terkin
Zamanaşımı
Vergi Alacağının Cebren Tahsili
Haciz
iflas Yolu ile Takip

ÜÇÜNCÜ KİTAP
VERGİ ÖZEL HUKUKU
(ÖZEL HÜKÜMLER)

BİRİNCİ KISIM
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER-!
GELİR VERGİSİ

Adalet, kıtıp yıldı=ı gibi yerinde dırır ve geri kalan her şey onun çevresinde döner.
CONFUC!US

Bu k1s1mda gelir vergisiyle ilgili olarak; teorik esaslar, mükellefiyet ve ticari kazanç hükümleri anlatım konusu yapılacaktır.

1.1. VERGİSİNİN TEORİK ESASLARI

1.1. l. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi

Gelir vergisinin tarihi geçmişi yakın zamanlara dayanır. Çünkü çağdaş anlamdaki gelir vergisinin uygulanabilmesi için bazı şartlar gerekir. Söz konusu olan bu şaıtları; sanayi ve ticaretin gelişmesi, gelirin vergilendirilmesinde gerekli bulunan verileri ortaya koyabilecek bir muhasebe düzeninin ülkede yerleşmiş alınası, vergi idaı·esinin verginin tarh ve tahsiline ilişkin olarak ortaya çıkabilecek sorunları çözebilecek şekilde organize edilmiş bulunması, devletin harcama ihtiyacını karşılamak için mali kaynaklara ihtiyacı olması ve mükelleflerin bu vergiyi benimsemiş bulunması, şeklinde sıralaınak mümkündür. Sıralanan şartları gerçekleştirebilmenin çok güç olması dolayısıyla gerçek anlamda gelir vergisi uygulamasına, dünyanın birçok ülkesinde çok geç başlanılıruştır.

Türkiye'de de gelir vergisi uygulamasına geç başlanılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda modem bir gelir vergisini uygulayabilecek bir alt yapı bulunmuyor ve özellikle ülkede ticaret ve sanayi gelişmemiş bir görünüm sergiliyordu. Bu bakımdan, objektif randıman vergisi karakteri gösteren ilk gelir vergisi uygulamasına, "Temettü Vergisi" adıyla 1863 yılında geçilebilmiş ve bu vergi daha sonra 1907 yılında bazı değişikliklere tabi tutulmuştur. 1925 yılında da, tarım ürünleri üzerinden alınan aşarın kaldırılması sonucu ortaya çıkan gelir gereksinimini karşılayabilmek için, kendisinden verim alınamayan Temettü Vergisi kaldırılarak yerine "Kazanç Vergisi" adı altında yeni bir vergi getirilmiştir.

Kazanç vergisi, gerçek kişiler ile kurumların gelirlerini kapsamı içine almıştır. Kazanç vergisi, 1925 yılından sonra oldukça değişikliğe tabi tutulmuştur. Günün ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelen kazanç vergisinin değiştirme çalışmalarına 1950'li yıllara doğru başlanılmış ve bunun sonucunda 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK.) kabul edilerek 1950 yılında yürürlüğe konulmuştur.

Aradan geçen on yıl içinde vergide bazı değişikliler yapılmış ve 1960 yılında Kanun yeniden ele alınarak 193 sayılı GVK. yürürlüğe konulmuştur. Gerçek kişilerin gelirlerini kendisine konu alan bu Kanun'un üzerinde de o

tarihten bu yana birçok değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklikler, gerek verginin teorik yapısında ve gerek şekli yanında olumsuz birçok sonucun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ancak, Kanun'un mevcut olan birçok olumsuz yanına rağmen. yapılan değişikliklerle birlikte uygulanmasına halen deYam edilmektedir.

l.1.2. Gelir Vergisinin Teorik Yapısı

Bilindiği üzere vergiler, çeşitli bakımlardan sınıflandırılır. Yapılan vergi sınıflandırmalarından biri de, objektif vergiler ve subjektif vergiler şeklinde yapılan sınıflandırınadır. Objektif vergiler, mükelleflerin kişisel durumları dikkate alınmaksızın sadece verginin konusu göz önüne alınarak yapılandırılır. Subjektif vergilerde ise, esas olarak ön planda tutulan vergi mükellefinin vergi ödeme gücüdür. Yani subjektif vergilerde ekonomik kaynakların tümü ile nitelikleri dik.kate alınır ve mükellefin şahsi durumu ile ailevi durumu göz önünde tutularak vergileme yoluna gidilir. Bu tür yapılanmanın amacı, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmaya çalışmaktır.

Genel anlamda gelir vergisi, subjektif vergiler içinde yer alır. Gelir vergisinde, mükellefin kendisine ve bazen de ailesine ait çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirler toplanır, toplanan gelirlerden kanunun indirilmesini kabul etmiş olduğu giderler indirilir, vergilendirmede kabul edilmiş olan muafiyet ve istisnalar ile gelirin irat, kazanç ve ücret olmasına göre farklı vergi uygulamalarına gidilir ve böylece de gelirin miktarı ile türüne göre aı1an oranlı vergi tarifeleri uygulamak suretiyle vergi kişiselleştirilmeye çalışılır.

1.1.3. Gelir Vergisinin Uygulama Türleri

Gelir vergisi uygulamasında başlıca iki tür uygulamanın varlığından söz edilebilir. Bunlardan birisi sedüler gelir vergisi, diğeri de üniter gelir vergisidir.

Sedüler gelir vergilerinde, çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen gelirler ayrı ilkeler içerisinde birbirlerinden bağımsız bir şekilde vergilendirilir. Yani, sedüler gelir vergilerinde mükellefin tüm gelirleri bir potada birleştirilerek verginin kişiselleştirilmesi yoluna gidilmez. Bu bakımdan sedüler gelir vergileri, gayri şahsi ve objektif randıman vergisi türündedir. Ancak, sedüler gelir vergilerinde de, her gelir kategorisi kendi içinde farklı vergileme ilkelerine tabi tutularak vergiyi kısmen kişiselleştirme yoluna gitmek de mümkündür. Bazen de, gelirler her sedül içinde ayrı vergilendirildikten sonra, toplam gelir tutarı belirli bir miktarı aştığında toplam gelir üzerinden ayrıca tamamlayıcı bir vergi alınır. Böylece, gelir sübjektif bir şekilde vergilendirilmiş olur

Üniter gelir vergilerinde ise, tüm gelir unsurları birleştirilerek vergilendirilir. Yani, gelir unsurları toplam gelir içinde bir bakıma özerkliklerini kaybe-

derek toplam gelirin ayrılmaz bir parçası haline gelir. Yukarıda değinilen şekilde subjektifleştirilen toplam gelir, artan oranlı tarifelerle vergilendirilmeye çalışılır.

Türk gelir vergisi, ilke olarak subjektif yapıda bir vergidir. Burada ilke olamk denilmesinin nedeni, özelikle son otuz yılda üzerine yapılan değişikliklerle yerginin teorik yapısının oldukça bozulmuş olduğunu ifade etmek içindir.

1.1.4. Gelir Kavramı

Vergilendirilecek gelir konusunda ileri sürülen görüşleri, kaynak ve net artış teorisi olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

Kaynak Teorisi:

Kaynak teorisine göre gelir, emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teşebbüs olarak bilinen üretim faktörlerinin bir veya birkaçının, üretim sürecine sokulması sonucunda sürekli olarak elde edilen değerlerdir. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere elde edilen bir değerin kaynak teorisine göre gelir sayılabilmesi için, iki unsurun birlikte var olması gerekir. Bu unsurlardan birisi, gelirin üretim faktörlerinin biri veya birkaçının etkisi sonucu ortaya çıkmasıdır. Diğeri de, elde edilen gelirin süreklilik göstermesidir. Demek ki, bağış, milli piyango ikramiyesi veya bir gayrimenkulün satılması gibi yollardan elde edilen değerler, bu teori taraftarlarınca gelir olarak kabul edilmemektedir. Çünkü verilen örnekteki, bağış, miras ve piyango ikramiyesinde ekonomik faktörlerin herhangi bir etkisi olmadığı gibi, bunlarda süreklilik de bulunmamaktadır. Gayrimenkulün satılması şeklinde verilen örnekte de, süreklilik şartı yerine getirilmemiştir.

Bu teori taraftarlarına göre, gelir kaynağının değerindeki artışlar da, bunların sahiplerine ek harcama gücü verdiği halde, gelir sayılmamaktadır.Yalnız kaynak teorisi, öz tüketimi gelir olarak kabul eder. Yani, bir kimsenin kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler gelir olarak kabul edilir.

Net Artış Teorisi:

Net artış teorisi ise, geliri geniş biçimde kavrar. Bu teori taraftarlarına göre gelir, "kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artış yaratan fazlalıklardır.", şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle, net artış teorisine göre gelir, bir kimsenin belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış ve azalışların toplamıdır.

Kavram böyle kabul edildiğinde, ekonomik faktörlerin etkisi olmadan veya sürekli nitelik göstermeksizin meydana gelen değer artışları, gelir olarak kabul edilir. Buna göre, bağış, miras gibi yollardan elde edilen değerler ile

sürekli olarak elde edilmeyen ücret ve irat gibi değerler de gelir olarak nitelendirilir. Hatta varlıkların değerlerinde kendiliğinden meydana gelen artışlar da gelir sayılır.

Teori görünüşte son derece sade ve kesin bir görünüm sergilese de, uygulamada çeşitli zorluklar yaratacak niteliktedir. Çünkü her şeyden önce, ekonomik faaliyet olmaksızın varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışlarını hesaplamak son derece güç ve çoğu zaman imkansızdır. Öte yandan da gelirin bu derece geniş olarak kabulü, vergi mükellefleri tarafından tepki ile karşılanmakta ve mükelleflerin çeşitli yollarla gelirlerini gizleme yolları arama gayreti içine ginnelerine neden olmaktadır. Bu nedenlerle, vergi kanunlarında gelir daha çok kaynak teorisi temel alınarak düzenlenmektedir. Bununla beraber son zamanlarda, bazı sınırlamalar içinde olsa dahi, ikinci teorinin benimsemiş olduğu gelir anlayışına doğru bir kayma bulunmaktadır.

1.2. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

Mükellefiyet, verginin konusu ile mükellefi arasında vergiyi doğuran olayın doğması sonucu meydana gelen ilişkiyi ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Yani mükellefiyet bir üst kavram olup, bu kavramın altında; verginin konusu, mükellefi ve vergiyi doğuran olay, alt kavramlar olarak yer alır.

1.2.1. Gelir Vergisinin Konusu

1.2.1.J. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geliri Kabul Ediş Şekli

1961 yılında yürürlüğe giren ve o tarihten bu yana dar veya kapsamlı olarak birçok değişikliğe uğrayan 193 sayılı GVK., yapılan değişikliklerle biriikte halen yürürlükte bulunmaktadır.

GVK'nın 1. maddesinde gelirin konusu, "Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanmış ve 2. maddesinde de gelirin unsurları, yedi başlık altında sıralanmıştır. Bunlardan ilk altı sırada yer alan gelir unsurları; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı şeklinde kabul edilmiştir. Adı geçen gelir unsurlarına göre elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için de, bu değerlerin, üretim faktörlerinden bir veya birkaçının etkisi sonucu meydana gelmiş olması ve elde etmenin süreklilik göstermesi gerektiği benimsenmiştir. Böylece, sözü edilen altı gelir unsurunda, kaynak teorisinin kabul edilmiş olduğunu görmekteyiz.

Gelirin yedinci unsuru ise, sair kazanç ve iratlar başlığını taşımıştır. Sair kazanç ve iratlar başlığı altındaki düzenlemelere göre elde edilen kazanç ve iratların gelir sayılarak vergilendirilebilmesi için, süreklilik şartı aranmamıştır. Ancak, burada gelirin yedinci unsurunu düzenleyen maddeyi, torba bir düzenleme görmek suretiyle altı gelir unsuruna girmeyen diğer tüm kazanç ve

irJtlann l u gelir un⊡uru içinde toplanmış olduğu şeklinde anlamamak gerekir. cız konu⊡u bu hükmün kap amma. gelirin altı unsuruna girmeyen ve sadece madd de telirtilmiş olan gelirlerin girmesi kabul edilmiştir.

Bö) lece gelir un urlarının tümü dikkate alındığında, ilk altı gelir unsuru içinde yer alan gelirlerin kaynak teorisi ilkelerine göre gelir olarak kabul edildiği Ye yedinci gelir unsurunun ise, sadece sayılanlarla sınırlı olmak şartıyla net artış teorisine göre gelir sayılması gerektiği, ifade edilebilir.

1.2.J.2. Gelir Vergisi Kaıuuuu'ıua Göre Gelirin Özellikleri

GVK·nın ..Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlann safı tutarıdır." şeklindeki tanımını göz önüne alarak gelirin özelliklerini belirlemek mümkündür. Kanun'un kabul edişine göre gelirin özellikleri; gelirin kişisel olduğu, yıllık olduğu, gerçek olarak hesaplandığı ve safi olarakvergilendirilmesi gerektiği, biçimde ifade edilebilir.

Gelir Kişiseldir.

Gelir vergisine konu olan gelir, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Gerçek kişilerin gelir vergisi mükellefi olmalarında, onların hak ehliyetine sahip olmalan yeterlidir. Yani, bu kişilerde fiil ehliyeti aranmaz. Tüzel kişilerin elde eniği gelir, gelir vergisine tabi değildir. Gelirin kişisel olmasının bazı bakımlardan önemi vardır. Her şeyden önce kişi (ileride söz konusu edilecek gerçek kişiler hariç), hem yurt içi hem de yurt dışından elde ettiği gelirin vergisini ödemek zorundadır. Diğer yandan vergi, kişinin toplam geliri üzerinden alınır. Verginin toplam gelir üzerinden alınması ise, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması dolayısıyla ödenecek vergi tutarına etki yapar. Aynı zamanda verginin kişisel olması, diğer düzenlemelerle birlikte vergiyi subjektif yapıya sokarak, kişiden ödeme gücüne göre vergi alınabilmesine imkan sağlar.

Gelir Yıllıktır.

GVK, geliri yıllık olarak kabul etmiştir. Burada söz konusu olan yıl, esas olarak takvim yılıdır. Gelirin yıllık olarak vergilendirilmesi, verginin kişisel olmasının bir bakıma sonucudur. Özel durumlar bir yana, kişinin vergilendirme dönemi olan takvim yılı içinde elde ettiği herhangi bir gelir, vergilendirme yılı son bulmadan ve kişinin diğer gelirleri birlikte hesaplanmadan, vergiye tabi tutulmaz. Çünkü yıl içinde elde edilebilecek diğer gelirler, mükellefin ödeyeceği vergi tutarını etkileyebilecektir. Gelirin yıllık olması genel ilke olarak kabul edilmesine rağmen, Kanunda bu ilkenin bazı istisnalarına da yer verilmiştir. Söz konusu istisnalara örnek olarak; birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesini, ölüm ve ülkeyi terk halindeki vergilendirmeyi gösterebiliriz. Fakat bütün bunlar, vergilendirme tekniğinden kaynaklanan özel durumlardır. Yani kanun koyucu, bu

ve bwıa benzer istisnaları getim1ekle gelirin yıllık olma ilkesinden ayrılmayı düşünmemiştir.

Gelir Gerçek1ir.

İlke olarak vergiye tabi gelir, gerçek usul ile tespit edilir. Yani gelirin tespiti, yeterli bir muhasebe düzenine ihtiyaç gösterir. Ancak, bazı durumlarda gelirin gerçek olarak tespiti imkansız veya çok zor olabilir. Özellikle bu tür zorluklar. daha çok düşük gelir elde edenler içindir. Bu nedenle kanun koyucu, özel durumlarda gelirin gerçek usulde tespiti ilkesinden ayrılmıştır. Bu bakımdan kanunu koyucu, düşük gelirli bazı mükellefler için gelirin gerçek olarak tespit edilmemesi yönünde bazı kolaylıklar getirmiştir. Ancak, bütün bunlar birer istisna olup, gelirin gerçek olarak vergilendirilmesi özelliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Gelir Safidir.

Vergilendirilecek gelirin diğer bir özelliği de onun safi olmasıdır. Yani, gelirin elde edilmesi için yapılan giderler, gayri safi gelirden düşülür. Kanunun konusunu meydana getiren gelir unsurlarının her birinde, hangi giderlerin indirilebileceği ve hangi giderlerin indirilmesinin mümkün olmadığı açıkça belirlenmiştir. Ancak, bazı durumlarda götürü gider indirimi uygulamasına gidilmiştir. Bu tür hükümler de işin gereği olup, gelirin safi olarak vergilendirilmesi ilkesini ortadan kaldırmamaktadır.

1.2.1.3. Geliri O/ıştıran Unsurlar

Geliri oluşturan unsurların belirlenmesinde üç kavram üzerinde durmak gerekir. Bu kavramlar; kazanç, ücret ve irat kavramlarıdır.

- Kazanç; ekonomik faktörlerden sermaye ve emeğin organizasyonu sonucu ortaya çıkan gelirdir. Doğal olarak burada söz konusu olan emekten, girişimci emeğini anlamak gerekir. GVK., kazanç olarak ticari kazançları, zirai kazançları ve serbest meslek kazançlarını, kabul etmiştir.
- Gelir unsurlarından gelirin belirlenmesindeki ikinci unsur, ücrettir. Ücret, ekonomik faktörlerden olan emeğin getirisidir. Buradaki emekten, bir işverene veya işyerine bağlı olarak ortaya konan emeği anlamak gerekir.
- İrat kavramı ise, sadece sermaye faktörünün getirisidir. İrat gelirinin elde edilmesinde emek faktörünün etkisi bulunmamaktadır. GVK., irat olarak gayrimenkul sermaye iradı ile menkul sermaye iradına gelir unsurları arasında yer vermiştir.

Doğal olarak söz konusu gelir unsurlarından elde edilen bu gelirlerin, kanuna göre gelir sayılarak vergilendirilebilmesi için süreklilik göstermeleri gerekir. GVK., süreklilik göstermeyen ve kanunda belirtilenlerle sınırlı olmak üzere bazı kazanç ve iratları da, yukarıda belirtildiği üzere diğer kazanç ve

iratlar l aşlığı altında ayrı bir gelir unsuru olarak düzenlemiştir. Diğer kazanç
, 'imthnn karakteri tik niteliği, sürekli olmamalarıdır. Söz konusu bu kazanç
, İr3tlar süreklilik gö terdikleri takdirde, daha önce belirtilmiş olan gelir unsurları içinde yer alır. Kanunda diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazançları ,*e* arızi kazançlar olarak ayrı maddeler içinde düzenlenmiştir.

Burada sadece genel olarak bilgi verilen gelir unsurları, ileride ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.2. Gelir Vergisinin Mükellefi

1.2.2.1. Mükellef Kavramı

Gelir vergisinin mükellefi geçek kişilerdir. Tüzel kişilerin gelirleri, istisnai durumlar dışında kurwnlar vergisine tabidir.

Gerçek kişiler, bilindiği gibi insanlardır. Gerçek kişilerde kişilik, doğumla başlayıp ölümle sona erer. Bu bakımdan gerçek kişilerin gelir vergisi mükellefiyeti, yukarıda da kısaca değinildiği gibi ceninin tam ve sağ doğması şartıyla ana rahmine düştüğü anda başlar. Yani gerçek kişilerin vergi mükellefi olabilmesi için, hak ehliyetine sahip olması yeterli olup, fiil ehliyetine sahip olması gerekli değildir. Ancak, kişilerin fiil ehliyetine sahip olmamaları halinde, vergilendirme ile ilgili olarak onlara düşen ödevler, onların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Hatta kişiler, gizli kumarhane işletmek, uyuşturucu ticareti yapmak gibi kanuni olmayan işlerden elde ettikleri gelirler dolayısıyla da vergi mükellefi olur.

1.2.2.2. Mükellef Türleri

Yukarıda değinildiği üzere gelir vergisinin mükellefi, gerçek kişidir. Bu kişilerin mükellef olma bakımından Türk vatandaşı olup olmamasının önemi yoktur. Ancak, kanun koyucu, ilke olarak Türkiye'de yerleşip yerleşmemeyi esas alarak gelir vergisi mükelleflerini, tam ve dar mükellef olmak üzere iki gruba ayırmıştır.

1.2.2.2.1. Tam Mükellefler

Tam mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir.

Tam mükellefleri, Türkiye'de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılanlar ile Türkiye sınırları dışında bulunanlar şeklinde ikiye ayırarak belirtmek gerekir.

Türkiye'de Yerleşmiş Olan veya Yerleşmiş Sayılanlar: GVK'nın 3. maddesi, Türkiye'de yerleşmiş olanları tam mükellef saymıştır. Kanun bir sonraki maddesinde de, Türkiye'de yerleşmenin iki durumda gerçekleşebileceğini belirlemiştir.

- Bunlardan birincisi, ikametgahı Türkiye'de bulunanlardır. Kanun ikametgahı Türkiye'de bulunanları Türkiye'de yerleşmiş kabul etmekte ve bunları tam mükellef grubuna sokmaktadır. Buradaki ikametgahıı anlamını, "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir." diyen Ttv1K 'nın 19. maddesine göre anlamak gerekir.

- İkincisi ise. yerleşme niyetinin objektif bir esasa bağlanmasıdır. Takdir edileceği üzere, kişinin bir yerde sürekli kalına isteyip istememesi tamamen sübjektiftir. Sübjektif bir durumu, yani sürekli kalma niyetinin tespitini kesin şekilde tespit edebilmek son derece güçtür. Bu nedenle kanun koyucu, sübjektif nitelik gösteren bu durwnu, objektif hale getirebilecek bir hükümle kesinleştinnek istemiştir. Getirilmiş hükme göre, geçici ayrılmaların süreyi kesmemesi şartıyla, bir takvim yılı içinde sürekli olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

Ancak, Kanun'un 5. maddesi, "Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim, ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle, tahsil ve tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi sebeplerle, Türkiye' de altı aydan daha uzun süre kalanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaz." diyerek, belirtilen durumlarda altı aydan fazla kalmaları tam mükellefiyet kapsamı dışına taşımıştır. Pek tabii ki, bu kişilerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmamaları için, bunların yabancı uyruklu olmaları gerekir.

Türkiye Dışında Bulunanlar: Türkiye dışında bulunan bir kimseni1;1 tam mükellef olabilmesi için ön şart, o kişinin Türk vatandaşı olmasıdır. Ikinci olarak da onun, "resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturması" gerekir. Ancak, sayılan kurumlarda çalışan Türk uyruklu kimseler, bulundukları ülkeler►e elde ettikleri kazanç ve iratlar için gelir vergis4ey, benzeri bir v►rgiye tabı tutulmuşlar ise, Türkiye'de o kazanç ve iratları üzerinden ayrıca gelır vergisi ödemezler (GVK. mad. 3).

Yabancı ülkelerden elde ettikleri gelirler dolayısıyla bu gibi kimselerin o ülke kanunlarına göre vergilendirilip vergilendirilmemesi, uluslararası vergi anlaşmalarıyla belirlenmektedir. Burada şunu da belirmek gerekir ki genellikle bu kimseler, karşılıklı olmak şartıyla diplomatik veya benzeri vergi muaflığından yararlandırılmaktadır.

1.2.2.2.2. Dar Mükellefler

Yukarıdaki açıklamalar göz önüne alındığında, Türkiye'de ikametgahı olmayan veya yerleşmiş sayılmayan kimseler dar mükelleftir. Pek tabii ki, bu

işilerin dar mükellef olabilmeleri için ön şaıt, Türkiye'de kazanç ve irat sahibi)lmalarıdır. Dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde etmiş oldukları gelirlerin Yergisini ödemekle yükümlüdür.

Dar mükellefiyete tabi kişiler bakımından, kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme şartları GVK 'nın 7. maddesinde gelir unsurları itibariyle belirlenmiştir. Gelir türlerine göre elde edilme şartları şöylece özetlenebilir:

- Ticari Kazançlarda: Ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması i in. kazanç sahibinin Türkiye'de iş yerinin olması veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilcilerin aracılığı ile sağlanması gerekmektedir (GVK. mad. 8). Bu işlemler, sürekli, belirli bir süre veya birkaç ticari işlem şeklinde olabilir.

- Zirai Kazançlarda: Zirai kazançlarda kazancın Türkiye'de elde edilmesindeki ölçü, zirai faaliyetin Türkiye' de yapılmasıdır.

- Serbest Meslek Kazançlarında: Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılabilmesi için iki ölçü kabul edilmiştir. Bu ölçülerden birinin var olması, kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Bunlardan biri, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de yapılmasıdır. Diğeri ise, işin Türkiye'de değerlendirilmesidir. Burada sözü edilen değerlendirmeden amaç, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı bir ülkede yapılmış ise, bunun Türkiye' deki bir işletmenin giderleri arasında yer almasıdır.

- Ücretlerde: Serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmesiyle ilgili olarak ortaya konan esaslar, aynen ücretler için de geçerlidir. Yani ücretin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması (yapılmakta olma dahil) veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

- Gayrimenkul Sermaye İratlarında: Bu gelir unsurunda elde etme, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması veya bu nitelikteki hakların Türkiye'de kullanılmasıyla gerçekleşir.

- Menkul Sermaye İratlarında: Menkul sermaye iratlarında elde etme, bu iratlarla ilgili iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesiyle meydana gelir.

- Diğer Kazanç ve İratlarda: Bu kazanç ve iratlarda elde etme, kazanç ve iratları doğuran iş ve işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi anlamına gelir.

Demek ki, yukarıda belirtilen şartlar içinde gelir elde eden ve Türkiye' de ikametgahı olmayan veya yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler, dar mükellef sayılır.

1.2.2.2.3. Tam ve Dar Mükellef Olmanın Sonuçları

Tam ve dar mükellefiyetin doğurduğu sonuçları, esas sonuç ve diğer sonuçlar olarak ikiye ayırarak belirlemek, konunun daha aydınlatıcı olabilmesi bakımından gereklidir.

1.2.2.2.3.1. Tam ve Dur Mükellef Olmanın Getirdiği Esas Sonuç

Bilindiği üzere hukuk alanında, şahsilik ve mülkilik olmak üzere iki ilke mevcuttur. Şahsilik ilkesinde kişi hangi ülkede bulunursa bulunsun o kişiye tabiiyetinde olduğu ülkenin yasalarının uygulanması esastır. Buna karşılık mülkilik ilkesinde ise, kişinin Türk veya yabancı olmasından bağımsız olarak hukuki olayın meydana geldiği ülkenin kanunları uygulanır. Bazı istisnai durumlar bir yana bırakıldığında, tam mükellefiyette, mükelleflere şahsilik ilkesi uygulanarak kişinin hem Türkiye içinden hem de yabancı ülkelerden ettiği kazanç ve iratların tümü vergilendirilir.

Tam mükelleflerin aksine dar mükelleflere ise, ilke olarak Türk vergi kanunları uygulanır. Yani bu kişilere, esas olarak mülkilik kuralmın uygulandığı görülür.

1.2.2.2.3.2. Diğer Sonuçlar

Tam mükellef ve dar mükellef olmanın, yukarıda belirtilenin dışında başka sonuçları da vardır. Bu sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Dar mükelleflerin ihracattan elde ettiği kazançlar, GVK'nın 7. maddesinde belirtilen esaslar içerisinde ihracat istisnasından yararlanır. Buna karşılık tan1 mükelleflerin kazançlarına böyle bir istisna uygulanmamaktadır.
- Dar mükelleflerin hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlardan sağladıkları ticari (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) ve serbest meslek kazançları, GVK'nın 30. maddesi gereği gelir vergisinden istisnadır.
- GVK'nın 15 ve 16. maddeleri, sadece dar mükelleflere uygulanmak üzere bu kişiler için diplomat muaflığı ve ücret istisnası getirmiştir.
- Bunlara karşılık sadece tam mükellefler, sakatlık indiriminden yararlanır. Yani dar mükellefler, sakatlık indiriminden yararlanamaz.
- Gelirin toplanmasında uygulanan ilkeler, genellikle tam ve dar mükelleflerde ayrıdır. GVK'nın 86. maddesinden de anlaşılacağı üzere, tam mükellefiyette toplama yapılamayan haller dar mükellefiyete oranla daha fazladır.
- Tam mükellefler, kanunun koymuş olduğu sınırlar içinde sigorta indiriminden yararlanır. Oysa dar mükelleflerin böyle bir indirimden yararlanmaları mümkün değildir.

1.2.3. Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Mükellefiyet, verginin konusu ile mükellefi arasında vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sonucu ortaya çıkar.

1.2.3.1. Genel Olarak Vergiyi Doğuran Olay

Bilindiği üzere vergilendirmede süreci, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. VUK'nın 19. maddesi vergiyi doğuran olayı "Vergi alacağı,

, '?i -ınunlmnm vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun m ülü ile dı.. ğar." ş klinde ifade etmiştir. Bu ifade c göre; vergi idare i , , fn .m a?nca tarh. tebliğ ve tahakk.L1ka gerek kalmak ızın vergiyi doğuran ı. ı?ıı t "yda.na k lme·iyk. idare için vergi alacağı doğmuş olur.

Y""rgi)i doğuran layın ortaya çıkmasıyla: vergilendiıine döneminin be- l' m si Ye bu belirlemeye göre de verginin konusu, matrahı, oranı ve be- m n?nne gibi şekli mükellefiyetler ile gerekli indirimleri tespit etmek - l ? Itır.

1.2.3.l. Gelir ı ergisinde Verg{l'İ Doğuran Olayıı Gerçekleşmesi

Gelir Yergisinde vergiyi doğw·an olay, kazanç ve iratların elde edilmiş ol- ı -ıyla gerçekleşir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ile elde etıne arasında furk olup olmadığı konusunda iki görüş mevcuttur. Bunlardan birincisi, , u iki ka,nın1ın birbiriyle eş değer olmadıkları yönündedir. İkinci görüşe göre ise. vergi)i doğuran olay ile elde etme eş anlan1lı olarak kabul edilmektedir. Y ?da da değinildiği üzere vergi alacağının doğması, vergiyi doğuran ola- ?ın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıyla gerçekleşir. Yani. Yergilendirme sürecine ilişkin sözü edilen işlemler daha sonra yerine getirilir. Bu bakımdan, elde etme ile vergiyi doğuran olayın eş anlamlı olduğu :::-rüşüne karılmak sanırız daha doğru olacaktır.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olayla ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer önemli bir konu da, elde etmenin tahakkuk ile mi yoksa tahsil ile mi gerçekleşeceği konusudur. GVK'ya göre acaba bu devrelerden hangisinde gelir elde edilmiş sayılacaktır? Bu sorunun cevabını, gelir unsurlarına göre Yermek gerekir.

Burada en önemli sorun, gelir unsurlarında gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağını tespit etmektir. Konuyla ilgili düzenlemeler bütünüyle dikkate alındığın? genellikle, gelirini defter tutma yoluyla tespit edenlerde tahakkuk esası ve diğerlerinde de tahsil esası kabul edilmiştir, denilebilir.

- Ticari Kazançlarda: Ticari kazancın tespiti, esas olarak gerçek usulde yapılır. Gerçek usulde tespit de üç şekilde gerçekleştirilir. Bunlardan biri bilanço esası, diğeri işletme hesabı esası ve üçüncüsü de basit usuldür. Her üç usule göre ticari kazancın elde edilmiş sayılması için, tahakkuk ettirilmesi yeterlidir. Yani aynca, kazancın tahsilini aramaya gerek yoktur.

- Zirai Kazançlarda: Zirai kazanç, ilice olarak bilanço ve işletıne hesabı usullerine göre tespit edilir. Her iki usulde de zirai kazancın elde edilmiş sa-)1lması için, kazancın tahakkuk etmiş olması yeterlidir.

- Serbest Meslek Kazançlarında: Serbest meslek kazançlarında elde etme, tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil, nakden veya hesaben gerçekleşebilir.

- Ücretlerde: Serbest meslek kazançlarında olduğu gibi ücretlerde de elde etme, tahsil ile gerçekleşir.

- Gayrimenkul Sermaye İratlarında: Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerlidir. Ancak. gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil edilen kiralar. tahsil edildikleri yılın değil, ilgili yılın geliri sayılır. Fakat ölüm ve ülkeyi terk halinde peşin olarak tahsil edilen kiralar için bu kural uygulanmaz. Bu durumda peşin olarak tahsil edilen kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin geliri olarak kabul edilir.

- iv1enkul Sermaye İratlarında: Menkul sermaye iratlarında elde etme, çok değişik şekillerde oı1aya çıkabilir. Örneğin, temettü, faiz ve kar payları gibi menkul sennaye iratlarında elde etme değişik biçimlerde yorumlanabilir. Ayrıntı!ar bir yana bırakıldığında bu gelir unsurunda elde etme, tahakkuk esasına göre meydana gelir şeklinde ifade edilebilir.

- Diğer Kazanç ve İratlarda: Yukarıda kısaca değinildiği üzere diğer kazanç ve iratlar, kanunda yer alan altı gelir unsuıu içinde bulunmayan ve sadece kanunun yedinci gelir unsurunda belirtilen kazanç ve iratlardır. Bu kazanç ve iratlarda elde etme esas olarak tahsil esasına bağlanmıştır.

1.3. TİCARİ KAZANÇ

GVK'nın 2. maddesi gelir vergisine tabi gelirin unsurları olan kazanç ve iratları; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak saymıştır. Kitabın bu kısmında gelir vergisinin en önemli ve kapsamlı unsurlarından ticari kazançlar ele alınacak, bundan sonraki kısımlarda da ticari kazanç dışında kalan gelir unsurları üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

GVK'nın 37. maddesinde ticari kazanç, önce genel olarak tanımlanmış ve daha sonra da ticari kazanç sayılan gelirler birer birer sayılmıştır. Kanun'un adı geçen maddesinde ayrıca, şirket ortaklarının ticari kazanç sayılan gelirlerine değinilmiştir.

1.3.1. Ticari Kazanç Sayılan Gelirler

1.3.1.1. Genel Olarak Ticari Kazanç

GVK'nın 37. maddesinde ticari kazanç, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." biçiminde genel olarak tanımlanmıştır. Ancak, burada kanun, ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiği konusunda bir tanımlamaya gitmemiştir.

GVK'daki ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiği konusunu TTK. ile bağlantı kurarak açıklamak gerekir. TTK'nın 11. maddesinde ticari işletmenin ne olduğu belirleniştir. Kanun'un 15. maddesinde de esnaf konusu düzenlenmiştir.

TfK·nın sö1-i.\ edilen maddelerini dikk::ıtc alarak ticari işletme knvramııııı unsurlarırn: gelir s::ığlnnmanın heder ::ılmın::ısı; ıaaliyetlerin süreklilik gösterni si Ye bağımsız şekilde yürütülmesi ve gelirin esnaf işletmesi için öngörülen :ının aşması: şeklinde belirtmek mümkündür.

Biraz önce değinilen unsurlar ile GVK'daki ticari ve sınai faaliyetlerin unsurları arasında esasta çok büyük bir benzerlik bulunmaktadır. TTK. ve GVK. arasında ticari ve sınai faaliyetin anlamı açısından fark olan hallerde ise, nasıl Liryoıuma gidilebileceği konusunda iki görüş ileri sürülebilir. Bu görüşlerden birisi. Yergi hukukunda var olan bu boşluğun tamamıyla ticaret hukukunda belirtilen hükümlere göre doldurulması gerektiği şeklinde olabilir. İkinci görüşe göre ise, kamu hukukuna dahil bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukukuna, özel hukuk dalı içinde yer alan TTK. hükümlerinin uygulanabilmesi için, GVK'nın TTK'ya atıfta bulunması gerektiği, oysa burada böyle bir atıf yapılmadığı, bu nedenle burada doğrudan TTK. hükümlerinin uygulamasının pek doğru olmayacağı ileri sürülebilir.

Konuya yukarıdaki yaklaşımlara dayanarak bakıldığında, GVK. bakımından ticari ve sınai faaliyetin sınırlarının tespitinde kısaca şunları söylemek mümkündür:

Gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlar; sermaye, emek ve sermaye ile teşebbüsün oı1aklaşa organizasyonundan doğar. Bunlardan emeğin getirdiği gelire ücret, sermayenin gelirine irat ve sermaye ile teşebbüsün getirisine de kazanç denir. Buna göre ticari kazancın mevcut olup olmadığını söyleyebilmek için, önce sermaye ve emek denilen ekonomik faktörlerin ekonomik sürece katılıp katılmadığına bakmak gerekir. Daha da getirinin sürekli olması göz önüne tutulur. Ancak, sözü edilen ekonomik faktörlerin meydana getirmiş olduğu her kazanç, ticari kazanç değildir. Bu tür gelirler, ticari kazanç olabileceği gibi, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı da olabilir. Kanunda, zirai faaliyet ve zirai kazancın tanımı açık olarak yapılmıştır. Diğer yandan, uzmanlaşmış emeğe dayalı girişim ile sennayenin katılımı suretiyle elde edilmiş ve emeğin daha yoğun olduğu kazançlar da kanunda serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir.

Yapılan bu kısa açıklamalara dayanarak, sermaye ve emek faktörlerinin karışımı bir organizasyona dayanan ve zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti sayılmayan her türlü girişimi, ticari faaliyet olarak kabul etmek gerekir. Dolayısıyla bu tür faaliyetlerin doğurduğu kazançlara da ticari kazanç demek doğru olur. Ticari kazancın meydana gelebilmesi için, serbest meslek kazancı ile ticari kazancın karşılaştırılmasındaki sermayenin yoğunluğu bir yana, sermayenin azlığı veya çokluğu, faaliyetin kazanç amacı güdüp gütmemesi ve yapılan işlerin kanunen yasak işlerden olup olmaması önemli değildir. Örneğin, yapılan iş içinde sermaye payı çok düşük olan küçük esnafın faaliyeti ticari faaliyet olduğu gibi, esas amacı kazanç olmayan bazı işletmeler ile gizli

kum. rhnnc i,!etmek gibi knnunen ynsak olan işlere girişen kimselerin girişirnkıi deli·ari faa\İ.\et sa.Yılır.

Yukarıda bdirtildiği Hzere. ticnri faaliyetin ve dolayısıyla da ticari kazanın eS3◆unsurlarından bir diğeri de, fonliyetin sürekli olarak yapılması ve kaz.an m deYaınlı nitelikte olmasıdır. Bir faaliyetin sürekli olarak yapılıp yapılmadığına karar vennek ise, her zaman kolay değildir. Burada esas olan şey, kişinin süreklilik isteğine sahip olup olmamasıdır. Normal olarak tacirlerin : ptıkları işlerde süreklilik esastır. Bu bakımdan bu kişilerin yaptıkları işler, ticari faaliyet olarak kabul edilir. Bunu aynen sınai faaliyetler için de söylemek mümkündür.

İsteği yansıtan sübjektif nitelikli unsurun objektif nitelikteki belirtisi ise, bir organizasyonun varlığıdır. Ticari organizasyonun varlığı iki duruma göre anlaşılabilir. Bunlardan ilki, sermaye koyma, iş yeri açma, vergi kimlik numarası alma. personel çalıştım1a, ticaret siciline kaydolma veya iş yerine levha asma gibi girişimlerden bir veya birkaçını yerine getinne şeklinde ortaya çıkar. Diğeri de, organizasyonun fiilen oıiaya çıkmasıdır. Yani böyle bir durumda ticari organizasyon, şekil olarak veya belirtili bazı unsurlarla görünmez. Burada ise, olması gereken ölçü, işlemlerin çokluğudur. Diğer bir anlatımla, yapılan işlerin birden çok oluşudur.

Ticari ve sınai faaliyetin ne olduğu konusunda vergi hukuku açısından bu söylenenler ile ticaret hukuku açısından ticari işletme kavramının unsurları olan kazanç sağlamayı hedef alma, devamlılık, işletmenin belirli büyüklüyü aşması ve esnaf olmama gibi hususlar göz önüne alındığında, vergi hukuku ile ticaret hukuku arasındaki bu alandaki kavramların benzerlik ve farklılıkları kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır. Yani bu konuyu, vergi hukukunun bağunsız bir hukuk dalı olması yönünde değerlendirmek ve uyduğu ölçüde de TTK'daki düzenlemelerden de yararlanmak gerekir, denilebilir.

1.3.1.2. Özel Olarak Ticari Kazanç Sayılan Gelirler

GVK'nın 37. maddesi, yukarıda belirtildiği şekilde ticari kazancı genel olarak hüküm altına aldıktan sonra, bazı faaliyetlerden doğan gelirleri de saymak suretiyle ticari kazanç olarak kabul etmiştir. Bunlar;

- Maden, taş ve kiremit ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Borsada kayıtlı olup kendi nam ve hesabına, hisse senedi ve tahvil alıp satma yoluyla borsalarda spekülasyon işleriyle uğraşanların (coberlerin) bu tür faaliyetlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
- Gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle sürekli olarak uğraşanların bu işlednden;

- **K** ndi nam ve hesabına menkul kıymet alım ve satım işleriyle uğraşan-lann l u fa3liyetlerinden;

- atın :ılınan veya trampa suretiyle elde edilen arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda ısınen Yey:ı tamamen satılmasından;

- Diş protezciliğinden;

elde edilen kazançlardır.

1addenin dördüncü ve beşinci bentlerinde süreklilik şartını tespitte, her şeyden önce. gayrimenkul ve menkul alım ve satımının ticari bir organizasyon içinde yapılıp yapılmadığına bakmak gerekir. Eğer iş ticari bir organizasyon i -inde yapılıyorsa, başka herhangi bir şeye bakmaksızın elde edilen gelir ticari kazanç sayılır. Ticari organizasyonun olmadığı durumlarda ise, teşebbüsün süreklilik isteği ile yapılıp yapılmadığına bakılmalıdır. Eğer işlemler sürekliliği ortaya koyabilecek sayıda ise, elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Kamın koyucu, altıncı bentteki parselleme şartını sürekliliğin ve beş yılı da ticari amaçla beklemenin sınırı olarak, kabul etmiştir.

1.3.1.3. Şirket Ortaklarının Ticari Kazanç Sayılan Gelirleri

Şirketler, bilindiği gibi şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılır. Bir de bu iki türün dışında, adi şirket bulunur. Verilen bu üçlü ayırım içinde şirket orıaklarının ticari kazanç sayılan gelirleri açık bir biçimde ortaya konabilir.

Şahıs şirketleri; kolektif ve adi komandit şirketinden meydana gelir. Sermaye şirketleri ise; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve anonim şirketlerden oluşur.

Kolektif Şirket Ortakları

TTK'ya göre kurulan kolektif şirketlerin, şirketi meydana getiren ortaklanndan ayrı olarak tüzel kişiliği vardır. Bu bakımdan kolektif şirketleri, gelir vergisi mükellefi olarak kabul etmek mümkün değildir. Kolektif şirket, KVK'ya göre kurumlar vergisi mükellefi olarak da kabul edilmemiştir. Bu duruma göre ilk bakışta, kolektif şirketin herhangi bir vergi mükellefiyeti yokmuş gibi görünmektedir. Ancak, şirketin kendisi gelir ve kurumlar vergisine tabi olmamasına rağmen, şirketin ortakları şirketten aldıkları paylar dolayısıyla gelir vergisi mükellefidir. Ortakların aldıkları paylar, gelir unsurları içinde ticari kazanç olarak kabul edilir. Hatta şirket, ziraatla uğraşsa dahi bu sonuç değişmez. Yani ziraatla uğraşan kolektif şirketi ortaklarının gelirleri, zirai kazanç olarak değil ticari kazanç olarak vergilendirilir (GVK. mad. 52).

Ancak, kolektif şirketin gelir vergisi mükellefi olmaması, vergi kanunları karşısında hiçbir sorumluluğu olmadığı anlamına gelmez. Kolektif şirketlerin, vergilendirmeye ilişkin bildirim, defter tutma, vergi kesintisi yapma, katma değer ve gelir vergisi muhtasar beyannamelerini verme gibi görevleri bulunur.

Adi J.:omandir Şirket Ortakları

Adi komandit şirketin de 011nklarından ayrı tllzel kişiliği olmasına rağmen, kolektif şirketlerde olduğu gibi gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Bu tilr şirketlerde iki tür ortak bulunur. Bunlardan birincisine komandite o11ak, ikincisine de komanditer ortak denir. Komandite ortak, şirket faal iyetlerindcn dolayı alacaklılara karşı tüm mal varlığı ile sorumludur. Komandite oıtak, bu }:\akımdan kolektif şirket ortağına benzer. Bu nedenle komandite ortakların gelirleri. kolektif şirket ortaklarında olduğu gibi ticari kazanç olarak kabul edilir. Komanditer ortağın sorumluluğu ise, koymuş olduğu sermaye ile sınırlıdır. Diğer yandan bu tür şirketlerin yönetimi, sadece komandite ortaklara aittir. Komanditer oıtaklar, şirket yönetimine katılmayıp bunların yükümlülükleri sennaye koymaktan ibarettir. Bir benzetme yapmak gerekir ise bu ortaklar, anonim şirket oıtağına benzer. Bu nedenle de komanditer ortakların gelirleri, menkul sennaye iradı olarak kabul edilir. Adi komandit şirketler zirai faaliyette bulunsalar dahi komandite ortaklarının gelirleri, kolektif şirket ortaklarının gelirleri gibi ticari kazanç sayılır.

Sermaye Şirketlerinin Ortakları

Sennaye şirketleri kavramı, yukarıda da belirtildiği üzere anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsar. Sennaye şirketleri, gelir vergisi mükellefi olmayıp kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Bunlardan anonim ve limited şirket ortaklarının şirketten aldıkları pay, menkul sermaye iradıdır. Çünkü bu tür gelirler, ortaklarının sorumluluğunun sınırlı olması ve şirket yönetimine doğrudan doğruya katılmamaları dolayısıyla, sadece seımayenin getirmiş olduğu bir gelir türüdür. Sennayesi paylara bölünmüş komandit şirketin ortak yapısı ise, aynen adi komandit şirketteki duruma benzer. Ancak burada önce, komanditer ortakların payı üzerinden kurumlar vergisi ödenir. Daha sonra da komanditer ortaklar için, menkul sermaye iradı hükümlerine göre gelir vergisi mükellefiyeti doğar. Diğer bir anlatımla, sınırlı sorumlu ortağın payı menkul sennaye iradıdır. Komandite, yani sınırsız sorumlu ortağın payı ise ticari kazançtır. Bunun nedeni, bu ortakların sınırsız sorumlu olmaları ve şirket yönetimine katılmalarıdır.

Adi Şirket Ortakları

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Bu nedenle de adi ortaklıkların vergi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, adi şirket ortaklarının her birinin payları ticari kazanç olarak kabul edilip gelir vergisine tabi tutulur. Ortaklar, kendi paylarına düşen gelirleri ticari kazanç olarak beyan etmek zorundadır. Zirai faaliyette bulunan adi şirket ortakları, kolektif ve adi komandit şirketindeki komandite ortaklardan farklı olarak, çiftçi olarak kabul edilir ve ge-1irleri zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

t.3... Tk:u; Knznncıı Tespit Usulleri

Tk►ıri k.:l ►llKın tespit tıstılkri: bilnnço esasına güre tespit, işletme hesabı c 'Sll ►, ►►rt' t ·sri,t e basit tıstık göre tespit. olmak llzcrc llçc ayrılır. Özellik ►, t 'nn'Sİ d 11:.1) ısı) la bunların dışınd::ı da, birden fazln yıl sllren inşaat ve rım işlerinde ti'nri knznncın tespiti ik dar ınilkcllcf ulaştırma kurumlanı., m►l trahın tespiti usulleri bulunur.

1.3.l.J. Bilaııço Esasma Göre Ticari Kazaııcm Tespiti

Birinci sınıf tüccarlar. gelirlerini bilanço esasına göre tespit eder. Bilanço ►1sına ► ·re ticari kazanç. i., letınedeki öz sermayenin hesap dönemi sonu ve es.sp dönemi başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Vergilendinne dö►mi i 'İnde sahip veya sahiplerince, işletmeye eklenen değerler bu farktan inirilir. Bunun aksine. bu kişi!erce işletmeden çekilen değerler bulunan farka e !enir (G\ K. mad. 38).

Ticari kazancın bilanço esasına göre tespitini daha açık bir biçimde oı1aya)-abilmek için► kısaca kimlerin bilanço esasına tabi olduğunu, ticari bilanço , · e Yergi bilançosu ayırımı ile öz se1111aye kavrnmını açıklamak ve sonra da öz seıinaye karşılaşnnnasına değinmek gerekir.

1.3.2.1.1. Geliri Bilanço Esasına Göre Tespit Edilenler

Birinci sınıf tacirler, gelirlerini bilanço esasına göre tespit eder. VUK' nın 177. maddesi, kimlerin birinci sınıf tacir sayılacağını belirlemiştir. Daha önce bu konu "Vergi Genel Hukuku" adlı kitabımızda yeterince ele alındığı ve tespit edilen rakamlar sürekli bir biçimde değiştiği için, konuya burada kısaca ve genel hatlarıyla değinmekle yetineceğiz.

Satın aldıkları mallan olduğu gibi veya işledikten sonra satanlar ile bunların dışında hizmet sunum işleriyle uğraşanların ve bu iki tür faaliyetleri birlikte)ürütenlerin; yıllık alım, satım ve iş hasılat toplamları, VUK'nın 177. maddesinde yer alan tutarların üzerinde olanlar, birinci sınıf tacir sayılır. Her çeşit ticaret şirketi ile kurumlar vergisine tabi diğer kişiler, herhangi bir limite bağlı olmaksızın sözü edilen maddeye göre birinci sınıf tacir olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, kendi istekleriyle bu usule tabi olmak isteyenler de, kazançlarını bilanço esasına göre tespit edebilir.

1.3.2.1.2. Ticari Bilanço ve Vergi Bilançosu (Mali Bilanço) Ayırımı

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit edenler, yevmiye defteri (günlük defter), büyük defter ve envanter ve bilanço defteri tutmak zorundadır. Bunlar, tutulması zorunlu defterlerdir. Bazı işletmeler bu defterlerin yanında, yaptıklan işin veya ürettikleri malların türüne göre, imalat defteri, ambar defteri gibi defterleri de tutar.

Birinci sınıf tacirler. yıl sonunda bilanço çıkartmak zorundadır. Çıkarılan bilançolarda ortaya konmu◆olan gelir. her zaman vergiye tabi olması gereken ticari kazanç olmayabilir. Yani hesaplanan gelirler. vergi bilançosu hazırlanarak çıkarılmış gelirl◆r olmayıp ticari bilançodan çıkarılmış kazançlar olabilir. Oysa Yergi) e tabi ticari kazancı hesap edebilmek için vergi bilançosu çıkarmak Ye bu bilançoya göre ticari kazancı tespit etmek gerekir.

Vergi bilançosu. vergi kanunları göz önüne alınarak hazırlanan bilançodur. di) e tanımlanabilir. Bu genel tanımdan, vergi bilançosuna özellik kazandıran unsurlar şöyle sıralanabilir:

- İşleunede bulunan varlıklar değerlendirilirken, VUK'nın 258-298. maddeleri arasında yer alan değerleme ölçüleri göz önüne alınır.
- Amortismanlar. yine VUK'nm 313-321. maddesindeki düzenlemelere göre a)Tılır.
- Ticari kazançtan gider indirimi, GVK'nm 40. maddesi hükümlerine göre yapılır.

Yapılan ekonomik ve sosyal indirimler, sözü edilen kanunların hükümleri içerisinde dikkate alınır.

- İşletmeden çekilen veya işletmeye eklenen varlıklar, matrahın hesaplanmasında kanunlarda belirlenen şekillerde ya kazanca eklenir ya da kazançtan düşülür.
- Vergi matrahı, kanunlarda belirtilen muafiyet ve istisnalar göz önüne alınarak hesaplanır.

Görüldüğü gibi vergi bilançosu hazırlanırken, matrahtan düşülecek giderler, ayrılan amortismanlar, yapılan değerlemeler ve uygulanan muafiyet ve istisnalar gibi konularda mükellefin yapacağı işlemler, kanunen sınırlandırılmıştır.

1.3.2.1.3. Öz Sermaye Kavramı

Yukarıda belirtildiği üzere bilanço esasına göre ticari kazanç, işletmenin devre sonu öz sermayesi ile devre başı öz sennayesi karşılaştırılarak bulunur. Ticari kazanç, bu şekilde öz sermaye karşılaştırmaları yapmak suretiyle bulunduğu için, burada öz sermaye kavramı üzerinde kısaca durmak gerekir.

Sözü edilen öz sermaye kavramı, muhasebedeki sennaye kavramından ayrı bir anlam taşımaktadır. Yani, bu iki kavram eş anlamda değildir. Muhasebedeki sermaye kavramından, işe başlanıldığında işletmeye konulan ekonomik değerler toplamı anlaşılır. Bu sermaye, gereğinde azaltılıp çoğaltılabilir. Bunun işletmenin ticari faaliyetiyle doğrudan doğruya bir ilişkisi yoktur, denilebilir. Öz sermaye ise, sürekli olarak değişir. Diğer bir anlatımla, öz sermaye dinamik karakterdedir.

VUK'nın 192. maddesi öz sermayeyi, aktif toplam ile borçlar arasındaki farktır, biçiminde tanımlamıştır. Yine bu maddeye göre, ihtiyatlar ve kar ayrı gösterilse dahi, öz sermayenin parçası olarak kabul edilmektedir. Öz sermaye,

Net-çek aktif toplamından borçların çıkarılınosıyln bulunduğuna göre, burada 011cc gerçek nktifin ne olduğunu açıklamak gerekir. Çlinkü sözü edilen aktif k.3\Tfülll. bilançonun nktif toplamı değil, gerçek aktifi ifade eder.

Gerçek Akı{(

Bir işletmenin bilançosundaki gerçek aktifi bulabilmek için, toplam aktif tutarından bazı hesap tutarlarını çıkarmak gerekir.

Kanuni sınırlar içerisinde toplam aktif tutarından indirilebilecek hesaplar; ilk tesis ve taazzuv (örgütlenme) giderleri, zararlar, ferdi işletmelerde işletme sahibinin işletmeye olan borçları, amortismanlar ve karşılıklardır.

Şirketlerde ödenmemiş seıınayenin de gerçek olmayan aktif niteliğinde olduğu ileri sürülmekte ise de, TTK'nın bunları garanti altına alan hükümleri göz önüne alındığında, şirketlerin ortaklarındaki sermaye alacağını gerçek aktif olarak ele almak daha doğru olacaktır.

Ancak, ülkemizde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile hesapların çalıştırılması standart hale getirilmiş; daha önce aktifte yer alan bazı hesaplar (geçmiş yıl zararları gibi) pasifte; pasifte yer alan bazı hesaplar ise (amortismanlar gibi) aktifte yer almıştır. Böylece tek düzen muhasebe sisteminde her hesap kendi içinde netleştirildiği için, aktif toplamı bize aynı zamanda gerçek aktif toplamını da vermektedir. Bu nedenle, aktif toplamından borçların düşülmesiyle öz sermayeye ulaşılmaktadır.

Borçlar

Gerçek aktif böylece bulunduktan sonra, elde edilen rakamdan işletmenin üçüncü şahıslara olan ve pasifte yer alan borçları düşülür. Bu şekilde öz sermaye bulunmuş olur. Burada söz konusu olan borçlar; senetli veya senetsiz borçlar, banka borçları, ödenecek vergiler, kar payları (temettüler) ve kolektif ve adi komandit şirketlerde ortaklara olan (ferdi işletmeler de teşebbüs sahibinin alacağı işletmenin gerçek borcu değildir.) borçlar türündeki borçlardır. Bilançonun pasifinde yer alan her türlü yedek akçe ve kar kalemleri öz sermayeye dahildir. Bu bakımdan bunlar, borçlar gibi aktif tutarından indirilmez.

Böylece gerçek aktiften borçlar çıkarılmak suretiyle öz sermaye bulunur. Pek tabii ki bu öz sermaye, vergi kanunlarının istediği anlamda öz sermaye olmalıdır. Yukarıda açıklandığı gibi, işletmeden çekilen veya işletmeye konulan değerler, fazla veya eksik hesaplanan amortismanlar veya değerlemeler, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf ve istisna olmadığı veya olduğu halde göz önüne alınmayan tutarlar varsa, bunlar da öz sermayenin hesabında göz önüne alınır.

Burada belirtilenleri (X) işletmesinin 31.12.2018 tarihli bilançosunda bir örnek ile göstermek, konuyu daha da açıklığa kavuşturmuş olacaktır.

(X) işletmesinin 31.12.2018 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
Aktif Hesaplar	a	Sermaye	[J
		Borçlar	0
Gerçek Olmayan Ak.'tif Hesaplar	b	Aktifi Düzenleyici lar **Hesap-**	□
Aktif Toplamı	(a+b)	Pasif Toplamı	(c+d+e)

Vergiye Tabi Kazanç = Sene Sonu Öz Sermaye - Sene Başı Öz Sermaye

Öz Sermaye = Gerçek Aktif (a-(b+e)) - Borçlar (d)

Yukarıda da belirtildiği üzere vergiye tabi ticari kazanç, sene sonu öz sermaye ile sene başı öz sermaye arasındaki müspet farktır. Öz sermaye, gerçek aktiften borçların düşülmesi suretiyle bulunur. Aktif hesaplar arasında; kasa, barıka, alacak senedi, alacaklar, mal, gayrimenkul, demirbaş eşya gibi hesaplar yer alır. Toplam aktif tutarından indirilecek (aktifte yer almışsa) gerçek olmayan aktif hesaplar ise; zararlar, kuruluş ve örgütlenme giderleri, kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin işletmeye borçları, ödenmemiş sermaye, borç senetleri reeskontu türü hesaplardır. Aktif hesaplardan indirilmesi gereken (pasifte yer alması şartıyla) aktifi düzenleyen hesaplar da, kuruluş örgütlenme giderlerine ait amortismanlar, alacak senetleri reeskontu, karşılıklar gibi hesaplardır. Bu hesaplar içinde yer alan borçlar da aktiften düşülerek öz sermaye bulunur.

Yıl sonu bilançosu da aynı işleme tabi tutularak yıl sonu öz sermayesi bulunur. Bu iki öz sermaye arasındaki müspet fark kar, menfi fark ise zarardır.

1.3.2. . İşletıu• Hesabı Esasma Güre Ticari Kazaıcıı Te.<ıpiti

İkinci sınıf tacirler. işletme hesabı defteri tutar. Bu kişilerin kazançları, tuml.m l u dctkrkı❓göre tespit edilir. işletme def-terinin sol tarafı gider kısmıdır. Bu kısma: yılbaşında mevcut malların maliyetleri, yıl içinde alınan malların fanıra l -'Jelleri lYı.:ya yaptırılan hizmetlerin bedelleri) ile giderler yazılır. Ancak tıu usulde. g"J)Timenkul. tesisat ve demirbaş gibi amortismana tabi değerler bu ısma yazılmaz. Bunlar için sadece gider yazılarak amoıtisman ayrılabilir.

Defterin sağ kısmı ise. gelir kısmıdır. Bu kısma; toptan veya perakende yarıt:m satışlar (veya hizmet karşılığı tahsil edilen paralar) ile yıl sonunda mevcut malların maliyet bedelleri yazılır. Burada şunu da önemle belirtmek gerekir ki, bu kısma yazılacak satışlar, peşin ve veresiye yapılan tüm satışları kapsar.

İşleuı1e hesabı esasına tabi olanlar da, yıl sonunda mevcut mallarının değerini tespit etmek için envanter yapar. Yani mevcut mallarının miktarını ölçer. tartar veya sayar. Bu sw·etle yapılan tespitten sonra, mallar maliyet bedeli ile değerlendirilerek işletme defterinin boş olan sayfalarına ayrıca kaydedilir.

İşleuı1e defterinin sağ ve sol tarafı kendi içinde toplanır. Hasılat tarafı gider tarafından fazla olduğu zaman, aradaki fark işletmenin ticari kazancını meydana getirir. Aksi durumda ise, zarar var demektir.

Mal alım ve satımı ile uğraşan ikinci sınıf tüccarlar, alacaklarını hasılata, borçlarını ise giderlere yazar. Anlatılanları (Y) işletmesinin 31.12 2018 tarihli işletme hesap özetinden daha açık bir şekilde gönnek mümkündür:

(Y) İşletmesinin 31.12.2018 Tarihli İşletme Hesap Özeti

Giderler		Gelirler	
Dönem Başı Mal Mevcudu	Q	Dönem İçi Hasılatı	0
Dönem İçinde Alınan Mal	❓	Dönem Sonu Mal Mevcudu	❓
Giderler	Q		
Toplam	a+b+c	Toplam	d+e =

icari Kazanç= Gelirler (d+e) - Giderler (a+b+c)

Yapılan bu işlemler sonundu gelirler giderlerden fazla olduğu zaman kar, aı-..si durumda da zarar var demektir.

1.3.2.3. Birden Fll:,la Yıl Süreıı İıuşaat ve Oıarııa İşleriıde Ticari Ka:,aıcm Tespiti

Birden fazla yıl süren inşaat ve onarma işlerinde ticari kazancın tespiti, GVK·11111 42 ile 44. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu konuyu açık bir biçimde onaya koyabilmek için, önce işin niteliğinden ve daha sonra da tespit usulünden söz edilmesi gerekir.

1.3.2.3.1. İşin Niteliği

Buradaki inşaat ve onarma işleri, sadece taahhüde bağlı olarak yapılan işleri kapsar. Yani bu işler, TBK anlamda eser sözleşmesi kapsamındaki işlerdir. Bw-ada sözü edilen eser sözleşmesi, TBK'da, "yüklenicinin bir eseri meydana getim1eyi, işsahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir." biçiminde tanımlanmıştır.

Ayrıca, söz konusu işlerden elde edilen kazançların bu düzenlemeye göre tespit edilebilmesi için, faaliyet konusunun bir inşaat ve onarma işi olması ve bu işlerin birden fazla yıl sürmesi gerekir.

Demek ki, bir taahhüde dayanarak yapılmayan veya inşaat ve onarma işi olmayan veya birden fazla yıl sürmeyen işlerden elde edilen kazançlar için bu özel hükümleı◆ uygulanmaz. Örneğin, özel inşaatlardan elde edilen kazançlar, genel hükümlere göre vergilendirilir.

1.3.2.3.2. Tespit Usulü

Birden fazla yıl süren inşaat ve onarma işlerinde kesin kar veya zarar, işin bittiği yılda belli olur. İşin sürmüş olduğu yıllarda elde edilen hasılat ve yapılan giderler, daha sonraki yıllara devredilir. Bu işlemler, işin bittiği yıla kadar sürdürülür. İşin bittiği yıl kesin durum tespit edilir. Böylece elde edilen kar veya uğranılan zararın tümü, işin bittiği yıla göre değerlendirilir.

Görüldüğü üzere burada gelirin yıllık olma ilkesinden vazgeçilmekte, kar veya zarar işin sürdüğü yıllara dağıtılmamaktadır. Kar veya zararın işin bittiği yıla ait olması, işin bitim zamanı ile ortak genel gider ve amortismanların dağıtım şeklinin önemini artınnaktadır.

İşin Bitim Zamanı

Bazı işler geçici ve kesin kabul usulüne tabidir. Burada iş, geçici kabulün yapıldığı yıl bitmiş sayılır. Elde edilen kar veya zarar geçici kabulün yapıldığı yılı izleyen Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilir. Geçici kabul tarihi, kabul tutanağının düzenlendiği tarihtir. Geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar elde edilen hasılat ile yapılan giderler ise,

t u lrnsıhttın elde edildiği eya harcamanın yapıldığı yılın kar veya zarar he a-l ınrt ge·irilir. Bazı işler i e, geçici ve kesin kabul usull\ne tabi değildir. Bu işlerde işin bitimi, işin fiilen tamamlandığı yıl sayılır.

Ortak Genel Giderlerin DağıtınL

Birden fazla yıl süren inşaat ve onarma işleriyle uğraşanlar, bu işlere ait ka►ıtları ayrı defterlerde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında belirtmeye ve kar veya zararları birbirlerinden ayrı şekilde göstermeye mecburdur.

Hangi işle ilgili olduğu tespit edilemeyen giderler, ortak genel giderlerdir. Bunlar, kanunda belirtilen usuller içinde dağıtıma tabi tutulur. Bu işlerden bazılarının bitmemiş olması, ona genel giderlerden pay verilmesine engel değildir. Belirli iş için yapılan giderler ise, dağıtıma tabi tutulmaz, doğrudan o yılın hesabına geçirilir.

Ortak genel gider dağıtımı iki şekilde düşünülebilir:

- Birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması: Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarların) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirlerine oranı dahilinde dağıtılır.

- İnşaat ve onarma işinin veya işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması: Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu türden olmayan işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirlerine oranı içinde dağıtılır.

Amortismanların Dağıtımı

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle inşaat ve onarma işleri dışında kalan işlerin beraber yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Ancak, büro malzemelerinin amortismanı, yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının alınış tarihinden önceki günlerinin amortismanları ve bu araçların kullanıldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır.

1.3.2.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Kural olarak, ticari kazanç gerçek usulde vergilendirildiği ve gerçek usulde vergilendirmelerde de safi tutarlar esas alındığı için, yapılan giderlerin

hJsılattan indirilme i gerekir. Kanunun indirilmesini kabul ettiği giderler, ticari kazancın elde edilmesi ve devamının sağlanması ile ilgili giderlerdir. Doğal obrak bu tür giderlerin hasılattan indirilebilmesi, bir belgeye bağlanmasını gerektirir.

Matrahın aşınmaınnsını göz önüne alan kanun koyucu, ticari kazancın elde edilmesi Ye devamının sağlanması ile ilgili görmediği bazı giderleri ise, indirilemeyecek giderler başlığı altında düzenlemiştir.

1.3.2.4.1. İndirilebilecek Giderler

GVK'nın 40. maddesi, indirilebilecek giderleri ayrıntılı bir biçimde saymıştır. Bunun dışında da bazı kanunlar da, indirilebilecek giderlerle ilgili olarak hükümler bulurunaktadır. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Ticari kazancın elde edilmesi ve devamının sağlanması için yapılan genel giderler. Bunlara örnek olarak işyerleri için ödenen kiralar ve işçi ücretlerini gösterebiliriz.

Bu tür giderlerin hasılattan indirilebilmesi için iki hususu gözden uzak tutmamak gerekir. Bunlardan birincisi, yapılan giderlerin işle ilgili bulunmasıdır. İkincisi ise, yapılan giderlerin vergiye tabi olan bir kazanç için yapılmış olmasıdır.

İhracat, yurt dışında inşaat ve onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ek olarak, söz konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde 5'ini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilir.

- Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçilerin, iş yeri veya iş yerinin eklentilerinde yiyecek ve barınma, tedavi ve ilaç giderleri.

- Mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçiler için mükellef tarafından ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları. Ancak burada sözü edilen sigorta primleri ile emekli aidatlarının, geri alınmamak üzere Türkiye'de yerleşmiş sigorta şirketlerine veya emekli sandıklarına ödenmiş olması ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunması şarttır.

- İşle ilgili olmak şartıyla yazılı bir sözleşmeye veya ilama veya kanunun emrine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar. Bunlara örnek olarak, işçilere kanun gereğince ödenen kıdem tazminatları, malın sözleşmede belirlenen süreden daha geç teslimi dolayıyla ödenen tazminatlar, gösterilebilir.

- İşle ilgili yapılan, işin önemi ve kapsamı ile orantılı olarak seyahat ve ikamet giderleri. Yapılan bu giderlerin, otel faturası, uçak veya tren bileti gibi belgelerle kanıtlanması ve seyahat amacının gerektirdiği süreler içinde kalması gerekir.

- Kiralama oluyla elde edilen veya işletmeye dahil olup s:ı<lecc işte kul-1:mılan taşıtların giderleri. Taşıt mnortisımınlnrının ve tuşıt giderlerinin hasılartan indirilebilmesi için, taşıtın işletmeye dahil olması gerekir.

- İşletme ile ilgili olmak şartıyla cmlfik (bina ve arazi), gider, istihl◆k, J◆mga ve belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi :ıyni vergi, resim ve harçlar. Ancak, MTVK 'nın l, 111 ve IV sayılı tablolarında yer alan özel taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergilere ait cezalar, gider yazılamaz l ITVK. mad. 14).

- VUK 'nın amortisınalarla ilgili hükümleri dikkate alınarak ayrı lan amortismanlar.

İşverenlerin Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu (STİSK) hükümlerine göre sendikalara ödedikleri aidatlar.

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çevresinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine göre ödenen katkı payları. Burada ödenen katkı payları toplamının, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin yüzde 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması gerekir.

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na göre işçilerin prime esas aylık brüt ücretleri üzerinden hesaplanan ve İşsizlik Fonuna yatırılan yüzde 2 oranındaki işsizlik sigorta primi.

KDVK'ya göre indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden katma değer vergileri.

551O sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre işveren adına ödenen sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primi.

1.3.2.4.2. İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 41. maddesi, indirilemeyecek giderleri oldukça ayrıntılı bir şekilde saymıştır. Ayrıca diğer bazı kanunlar ile de bir kısım giderlerin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar vemal olarak aldıkları diğer değerler. Mal olarak alınan değerler, VUK'nın 267. maddesinde düzenlenmiş bulunan emsal bedeline göre değerlendirilerek teşebbüs sahibinin nakit olarak çekmiş olduğu miktara eklenir.

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.

- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminatlar. (Akitlerde cezai şart olarak öngörülen tazminatlar, kanunda cezai nitelikte tazminat olarak kabul edilmemiştir. Bunlar gider olarak indirilebilir).

İndirilebilecek giderlerle ilgili kısımda da belirttiğimiz üzere, **MTVK'da** yer alan I, III ve IV sayılı tarifeye göre ödenen motorlu taşıtlar vergisi.

Her türlü alkol, alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamulleri için yapılan reklam ve ilan giderleri.

- Kiralama yolu ile elde edilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz; uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları.

- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.

- 5520 sayılı KVK ile vergi sistemimize dahil edilen bu Kanun'un 13. maddesindeki transfer fiyatlandırılması hükümlerine paralel bir düzenleme, son yapılan değişikliklerle GVK'nın indirilmeyecek giderlerle ilgili 41. maddesi içine de yerleştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, teşebbüs sahibinin emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımı yapılması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyatlar arasında işletme aleyhine oluşan farkların, işletmeden çekilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Doğal olarak bu farklar, KVK'nın 13. ve GVK'nın 41. maddeleri hükümlerine göre gider olarak indirilemez.

Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısımla sınırlı olmak üzere ve yatırım maliyetlerine eklenmemek şartıyla, işletmelerde kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlarla yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının yüzde 1O'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı tarafından kararlaştırılan kısmı.

Yurt dışından Türkiye'ye yönelik yayın yapılan kuruluşlara verilen reklam ve ilan bedelleri.

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi (KDVK. mad. 58).

Özel iletişim vergisi (Gid.V.K. mad. 39).

Şans oyunları vergisi (5602 sayılı Kanun).

1.3.2.5. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti

Gerçek usulde vergilendirilenler ile esnaf muaflığı sınırları arasında ticari kazanç elde eden gerçek kişiler, basit usulde vergilendirilir. Kanun koyucu bu gibi kişileri, iş hacimlerinin belirli bir haddin altında olması ve gerçek usulün

?t-c?tirdiği <.kner tutmn mükelletiyetlerini yerine gctircmcyccckcri gerckçc-
?i?le, blsit usule tabi tutmuştur.

Burada konuyu kolny anlaşılır bir şekilde anlatabilmek için; bu usulün şartlarına. kazancın tespitine, şartların ortadan kalkması durumuna ve bu usulden)ararlanamayacak olanlara ayrı başlıklar altında değinmek gerekir.

1.3.2.5.1. Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Basit usule tabi olmanın genel ve özel olmak üzere iki ana şartı bulunmaktadır.

1.3.2.5.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

Basit usule tabi olmanın genel şaıtları, mükellef ve işyeri ile ilgili şartlardır. Söz konusu şaıtlar, bu usule tabi olacak her ticari kazanç sahibinde aranır. GVK·nın 47. maddesindeki genel şartlar şunlardır:

Mükellef kendi işinde bilfiil çalışmalı veya işinin başında bulunmalıdır. Kanun, bir kimsenin basit usule tabi olabilmesi için, her şeyden önce mükellefin kendi işinde bilfiil çalışmasını şart koşmuştur. Böylece küçük ticaret erbabı olmayı, sermayeden ziyade bedeni çalışmaya dayandırılmıştır.

Buradaki iş sahibinin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması ifadesinden, iş sahibinin hiç işçi, çırak ve yardımcı kullanmayacağını anlamamak gerekir. İş sahibi sınırlı sayıda olmak şartıyla bazı kişileri yanında çalıştırır ise, genel şartlara tabi olma durumunu ortadan kaldırmış olmamaktadır.

Diğer yandan; iş sahibi, hastalık, seyahat, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk gibi nedenlerle işinin başından ayrıldığı zamanlarda basit usule tabi olmanın bu şartını bozmamış sayılır.

Mükellefin ölümü halinde de işi sürdüren iş sahibinin dul eşi ile çocuklarının, işin başında bilfiil çalışması veya bulunması şart olarak aranmamaktadır.

İşyerinin mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli ve kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı, büyükşehir belediye sınırları içinde ve diğer yerlerde olmak üzere, tespit edilen sınırları aşmaması gerekir. Örneğin, 2018 yılından itibaren yıllık kira bedeli, büyük şehir belediye sınırları içindeki yerler için 9.000 TL, diğer yöreler için de 6.000 TL olarak belirlenmiştir. Buradaki emsal iş yeri kira bedeli ise, gayrimenkulün emlak vergisi değerinin yüzde 5'i dir.

Mükellef ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamalıdır. Bilindiği gibi basit usulü vergi sistemine getirmedeki esas amaç, gerçek usulde vergilendirmenin şekil şartlarını yerine getiremeyecekleri birtakım mükellefiyetten kuıtarmaktır. Kanun koyucu bu düşünceden hareket ederek, başka bir ticari, zirai veya serbest meslek

fa liyeti d)\ayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olan ve bu usulun şekil şartlarını yerine getirebilecek kişiyi. bu ticari kazançta da gerçek usule sokmak istemiştir.

ukarıda açıklnnan şartlar. öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki. y niden işe başlayanlarda da ise başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

1.3.2.5.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartlan

Basit usule tabi olmanın özel şartları ise, iş türlerine göre tespit edilen iş hacimleri ile ilgilidir. Söz konusu özel şartlar, yukarıdaki genel şartlarla birlikte beraberce aranır. GVK 'nın 48. maddesinde düzenlenen özel şartlar şunlardır:

Alım, satım, inşa, tamir ve küçük sanat işleri yapanlar: Bunların bir takvim yılı içinde satın aldıkları (ithal ettikler dahil) mal, ham madde ve malzemelerin satın alma bedelleri toplamı veya satın sattıkları (ihraç ettikleri dahil) aynı iktisadi değerlerin satış bedelleri toplamı belirlenen miktarları aşmaması gerekir. Örneğin, 2017 yılından itibaren geçerli olmak üzere bu rakamlar, alışlar için 120.000 TL'yi ve satışlar için de 180.000 TL'yi aşmamak üzere tespit edilmiştir.

Buradaki alışlara demirbaş ve aletler girmeyip, sadece alım satıma konu oları mallar girmektedir.

Belirtilen alış ve satış sınırlarının birini aşan mükellefler basit usulden yararlanamaz ve gerçek usule tabi olur. Görüldüğü üzere bu grupta, satın aldıkları maddeleri işlemeden olduğu gibi satanlarla, işledikten (imal, üretim ve tamir) sonra satanlar ele alınmış bulunmaktadır.

Yukarıda yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanlar: Bunların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının yine belirlenen rakamın üzerinde olmaması gerekir. Örneğin, 2017 yılından itibaren bu tutar, 60.000 TL'yi aşmamak şeklinde tespit edilmiştir.

Mal alım satımı ile diğer işlerin birlikte yapılması: Mal alım satımı ve imalat işleri ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının, aynı şekilde tespit edilen tutarı geçmemesi gerekir. Yani mal alım satımı yapan bir kişi aynı zamanda nakliyecilik işiyle uğraşıyorsa, mal satış tutarı ile nakliyecilikten elde etmiş olduğu hasılatın belirlenen tutarı geçmemesi gerekir. Örneğin, 2017 yılından itibaren geçerli olmak üzere bu tutar, 120 .000 TL'yi aşmaması şeklinde tespit edilmiştir.

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine oranla bariz şekilde düşük tespit edilen emtia için, yukarıda belirtilen tutarlar

'rine. ilgili bakanlıkların görUşü alınarak Maliye Bukunlığınca belirlenecek aha yüksek alım satım hadleri uygulanır.[10]

Basit usule tali olan adi ortaklıklarda belirtilen şartların değerlendirilmesi, 0zcllik gösterir. Bu tür ortaklıklarda, yukarıda belirtilen işycrinin kira bedeli teğer işyeri 011:ıklara ait ise emsal kira bedeli) ile özelşartlarda belirtilen haller toplu ol:ınık değerlendirilir. Yani, iş yerinin kira tutarı ve özel şartlar belirlenen sınırları aşmamalıdır.

İşin başında bilfiil bulunmak ve çalışmak ile ticari, zirai ve serbest faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak şartları ise, her ortak için aranır. Yani her ortağın belii1ilen şartlara sahip olması gerekir. Ortaklardan sadece birisinin bu şartları taşımaması halinde, hiçbir ortak basit usulden yararlanamaz.

Adi ortaklık şeklinde çalışanlardan biri veya birkaçı aynı zamanda başka bir şahsi işle uğraştığında, 47. maddedeki yıllık kira tutarı ile 48. maddedeki iş hacimleri, şahsi işine ait tutarlara, ortaklıklardan hisselerine düşen miktarın eklenmesi suretiyle bulunur. Şahsi işin mevcut olmaması halinde, çeşitli ortaklıklardaki hisselerinin toplanması ile yetinilir.

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarına sahip olunsa dahi, GVK'run 51. maddesinde sayılan işlerle uğraşanlar basit usulden yararlanamazlar. İkrazat işeriyle uğraşanlar, sigorta prodüktörleri, sarraflar, kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar, basit usule tabi olamayacaklar için örnek olarak verilebilir.

1.3.2.5.2. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespit Şekli

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler ve satın alınan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Basit usule tabi mükellefler, defter tutma dışında, ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu hükümlere aynen tabidir.

Bu usule tabi olan mükellefler, alış ve giderlerine ait belge ve fatura alacaklar, işlemleriyle ilgili olarak da belge düzenleyecektir. Bu usule tabi olanlar, yukarıda belirtildiği üzere defter tutmayacaktır. Mükelleflerin kayıtları, mükellefin bağlı bul"unduğu meslek odalarınca tutulur. Meslek odalarındaki büroların konuyla ilgili görev ve yükümlülüklerini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.[11]

1.3.2.5.3. Basit Usule Tabi Olma Şartlarının Kalkması

Basit usule tabi olmanın genel veya özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybeden mükellefler, ertesi takvim yılından itibaren gerçek

---

[10] Ayrıntılı bilgi için bkz.: 305 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

[11] Basit usulde ticari kazancın tespiti hakkında bkz.: G.V.K. mad.46.

usulde \'crgilendirilir. Diğer taraftan, basit usule tabi olan mUkellcncrdcn, bu u. uld n yarnrlnnınnk istemediklerini yazı ile bildirenler, talepleri doğrultuunda t. leplerini izleyen ay başından vBeya takvim yılı başından itibaren gerçek u ulde vergilendirilir.

Yukarıda belirtilen şekilde. basit usule tabi olma şartlarını kaybetmek suretiyl,eeya kendi istekleriyle gerçek usulde vergilendirilmeye başlayan mükelkfü:r. a)ıH işe devam ettiği sürece bu usulden bir daha geri dönemez. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit u ulden yararlanamaz.

1.3.2.6. Ticari Kaza11c111Yarı Götiirii Usulle Tespiti (Dar Mükellefiyete Tabi Ulaştırma İşleriude Ticari Kazaıcm Tespiti)

Dar mükellefiyete tabi ulaştırma işlerinde ticari kazancın tespit usulü özel1ik gösterir. GVK'nın 45. maddesinde bu konu, KVK'ya atıf yapılarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, anlatımlarımızın esas olarak sözü edilen düzenlemeye dayanılarak yapılması gerekir.

Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin yaptıkları ulaştırma işlerinde işlerin tümü ülke sınırları içinde geçmediğinden, kazancın hangi ülke sınırları içinde ne miktar elde edildiğinin tespiti bazı güçlükler gösterir. Dünya uygulamalarında bu konuda çeşitli usuller kullanılmaktadır.

Bunlardan birisi, dağıtım usulüdür. Bu usulde kazancın bütünü, bazı ölçü ve kıstaslar kabul edilerek, işlerin yapıldığı ülkeler arasında dağıtılır. Diğer usul ise, işletme kendine göre ayrı bir muhasebe tutar ve kazanç buna göre tespit olunur. Üçüncü usul, götürü usuldür. Götürü usulde maliyetlere itibari kar oranlan uygulanarak kazancın tespitine gidilir. Son usul de, uzlaşma usulüdür. Bu usulde kazanç, ülkeler arasında karşılıklı görüşhıelerle tespit edilir.

Türkiye'de, değinilmiş olan bu usullerden götürü usul kabul edilmiştir. Gelir vergisine bağlı dar mükelleflerin kazançları, yeni KVK'nın 23. maddesine dayanarak hesaplanan hasılatlara, tespit edilmiş olan bazı oranlar uygulanarak bulunur. Bu oranlar, tüm kazanca uygulanmak suretiyle vergilendirilecek kazanç tespit edilir. Halen uygulanmakta olan oranlar; kara ulaştırmaları için yüzde 12, deniz ulaştırmaları için yüzde 15ve hava ulaştırmaları için yüzde 5'dir.

Bu konuda verilecek bir örnek konunun açığa kavuşmasında yardımcı olacaktır. Dar mükellefiyete tabi olan ve İstanbul'dan Marsilya'ya gemi ile yük taşıyan (A)'nın taşıma hasılatı 20.000.000 TL ise, bu mükellefin vergiye tabi yıllık geliri 20.000.000 x % 15 = 3.000.000 TL olacaktır.

1.3.3. Ticari Kazançlarda Muafiyet ve İstisnalar

Ticari kazançlarla ilgili düzenlenmiş olan muaflık ve istisnalar, esnaf muaflığı, dar mükelleflerle ilgili ihracat istisnası ve diğer istisnalardır.

1.3.3. l. E_çıa_f !tıfıaflıf(ı

snnf. bir i.,yeri açmaksız111, nakdi sermayesinden çok bedeni gücü ile çalışan ,-e anc.3k ııeçimini sağlayacak kadar kazanç elde eden, sanat ve ticaret ?rhabıdır. Kanun koyucu, bazı sosyal ve vergi tekniklerine dayanan nedenlc-rk. tu gibi kişileri gelir vı;;rgisinden muaf tutmuştur.

Esnaf muaflığı, GVK 'nın 9. maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. A)Tıntılı olarak düzenlenmiş olan bu maddeyi sistematikleştirerek ana kıınlara ayırdığımızda bunları iki gruba indirebiliriz:

Bw1lardan birisi, bir işyeri açmaksızın gezici olarak tüketiciye iş yapan küçük sanat erbabı ile motorlu taşıt kullanmaksızın yine gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşan ticaret erbabıdır.

İkinci grubu ise, kaybolmaya yüz tutan geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyette bulunanlar meydana getirir.

İlk grupta sözü edilen küçük sanat ve ticaret erbabının kimler olduğu 9. maddede sayılmıştır. Bunlara örnek olarak, kalaycı, lehimci, ayakkabı tamircisi gibi küçük sanat erbabı ile seyyar satıcı, işportacı, simitçi, hayvan veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar, evlerde ürettikleri havlu ve çarşaf gibi ürünleri işyeri açmaksızın ve pazarları takip etmeksizin satanlar, gösterebilir.

İkinci grupta olanlar ise, iş yeri açmış olsalar veya motorlu araç kullansalar bile, yukarda açıklanan GVK'nın 47. maddesinde düzenlenmiş basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca sahip olan ve sadece kendi ürettikleri ürünleri satanlardır. Bunlara örnek olarak da, bakır işletmeciliği, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, bastonculuk, gibi kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutmuş meslek kollarında faaliyet gösterenler gösterilebilir.

GVK'nın 9. maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere ticari, zirai, veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık gösterecek şekilde yapanlar, hiçbir şekilde esnaf muaflığından yararlanamaz.

Esnaf muaflığından yararlananlar, faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadır.

Bununla birlikte, bir iş yeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar ile Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'a göre mükelleflerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşarak tüketiciye satanlar, yukarıda belirtilen şartlarla sınırlı kalmaksızın gelir vergisinden muaftır. Ancak bu muaflığın GVK'nın 94. maddesi gereği tevkif suretiyle ödenen vergiye şümulü yoktur.

/.3.3.2. Dar Afiikel/eflyette ilıracat İstisııası

GVK, ihracat istisnasını, dar mUkellefıyeti dOzenleyen 7. maddenin birinci bendinde düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, dar mUkellefıyete tabi olanların ihracattan elde etmiş oldukları ticari kazanç, bazı şartlarla gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Söz konusu hüküm, "...İş merkezi TUrkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Tilrkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz." biçimindedir. Bu hükme göre, ihracat istisnasının şaıtlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Bu istisnadan yararlanabilmek için, her şeyden önce, Türkiye dışında bulunan gerçek kişilere ait bir işletmenin iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması gerekir. Burada iş merkezinin iyi belirlenmesi, diğer bir anlatımla şube - merkez ilişkileri üzerinde gereği şekilde durulması gerekir. Yani, yabancı kişinin Türkiye'deki faaliyeti ile yurt dışındaki işletmesinin faaliyeti karşılaştırıldığında, ağırlığın Türkiye'de olmaması gerekir.
- Diğer bir husus ise, Türkiye'de satın alınan veya imal edilen malların Türkiye'de satılmaksızın yurt dışına gönderilmesidir.
- Son şart da malın veya üretilen ürünün Türkiye'de satılmamasıdır. Eğer mal veya üretilen ürün Türkiye'de satılacak olursa, bu işlem döviz kazandırıcı bir işlem olmaktan çıkar. Oysa, böyle bir istisnanın kanuna getirilmesindeki amaç ihracatı teşvik etmektir.

1.3.3.3. Ticari Kazançla İlgili Diğer İstisnalar

Esnaf muaflığı ve dar mükellefiyette ihracat istisnası dışında, ticari kazançlarla ilgili olarak diğer bazı istisnalar da kabul edilmiştir. Bu istisnaları kısaca şöyle özetleyebiliriz:

- Eğitim Kazançları İstisnası: Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim kurumları işletmelerinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.
- Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası: Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye' de başka bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması şartıyla gelir vergisinden istisnadır.
- Serbest Bölge Kazanç İstisnası: Serbest bölgelerde faaliyet göstermek için ruhsat alan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların bu faaliyetlerinden

cldr ettikleri kazançlar, frıaliyetin bu bölgelerde yapılınusışartıyla gelir vergisindt'n istisnadır.

- PTT Acenteleri Kazanç istisnası: PTT acenteliği yapmaksuretiyle yürütülen ü1aliyetlerden elde edilen kazançlar da gelir vergisinden istisna edilmiştir.

- Ulusbrarnsı Gemicilik İstisnası: Ticari amaçla kulla111lan her türlü yUk, yolcu Ye 3Çtk deniz balıkçı gemilerinin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisnadır.

- Yazılım ve AR-GE İstisnası: Teknoloji Gelişme Bölgelerinde yer alan gelir vergisi mükelleflerinin bu bölgelerdeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar istisnaya tabidir.

- Bazı Yatırımlarda İstisna: KVK'nın 32/A maddesinde yapılan düzenleme ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanmış yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili maddede yazılı olan şartlarla, kurumlar vergisinde olduğu gibi gelir verginde de istisna getirilmiştir.

- Yatırımların Taşınması İstisnası: Münhasıran tekstil, konfeksiyon, hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanların, üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden elde ettikleri kazançlar için, nakil tarihini izleyen beş yıl süreyle vergi oranları indiriminden yararlanabilirler. Bu durumlarda, yüzde 75'i geçmemek üzere indirimli vergi oranı uygulatmayı Bakanlar Kurulu belirler. Değinilen düzenleme, KVK'ya geçici 4. madde ile eklenmiş olup, hem gelir hem de kurumlar vergisi için geçerlidir.

İKİNCİ KISIM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER - il GELİR VERGİSİ

Adaleti, aklın yardımı olmadan
yerine gerirınek imkansızdır.
J.A. FROUDE

Bu kısımda gelir vergisiyle ilgili olarak; zirai kazanç, serbest meslek kaZ311Cı. ücret. gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç n►iratlar. ele alınacaktır.

2.1. ZİRAİ KAZANÇ

2.1.l. Zirai Kazanç Kavramı

GVK·nın 52. maddesi zirai kazancı, "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır." şeklinde genel olarak tanımlamıştır. Söz konusu madde, zirai kazancı bu şekilde genel olarak tanımladıktan sonra, zirai faaliyet kavramını ayrıntılı olarak belirlemiştir.

Kanun'un zirai faaliyete ilişkin düzenlemesini dikkate alarak bunu sistematik olarak anlatabilmek için, önce zirai faaliyet denilince ne anlaşılması gerek'liği üzerinde durmak, daha sonra da zirai işletme, çiftçi ve ürün kavramlanna değinmek gerekir.

2.1.J.J.Zirai Faaliyet

Kanun'un zirai faaliyet konusundaki düzenlemesini sistematik olarak şu şekilde belirtmek mümkündür:

- Kanun 52. maddesinde önce zirai faaliyet kapsamına nelerin girdiğini genel olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bunlara örnek olarak, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, maddede sayılan türlerde üretim yapmak, hayvan yetiştirmek ve balık avlamak faaliyetleri verilebilir.

Bu genel tanımdan sonra da, aynı maddenin ikinci fıkrasında, "Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetinideğiştirmez.", denilerek, bu genel tanıma biraz daha açıklık kazandırılmak istenmiştir.

Sözü edilen tanımda faaliyete zirai faaliyet olma niteliğini veren, yapılan faaliyetin ekim, dikim ve hayvan yetiştirme gibi yollarla yapılması ya da doğrudan doğruya tabiattan yararlanılmasıdır. Tabiattan doğrudan doğruya yararlanmaya örnek olarak, arazilerde kendiliğinden yetişen bazı bitkilerin (mantar gibi) toplanması gösterilebilir.

Yine yukarıda belirtildiği üzere, ekim, dikim, bakım ve üretim gibi faaliyetlerin mutlaka arazi üzerinde yapılması da gerekli değildir. Seralarda veya saksılarda çiçek yetiştirilmesi, arıcılık gibi faaliyetler, doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmamasına rağmen zirai faaliyet olarak kabul edilir.

Buna kur, ılık. hiçbir faaliyet göstermeksizin sadece üründen pay alma zinii kazanç değildir. ÇUnkU bilindiği gibi kazanç kavramı, mutlaka emeğin de varlığını gerektirir. Emek ve sermaye birleşimi olmadan kazanç söz konusu değildir. Bu nedenle, hiçbir faaliyet göstermeksizin üründen pay alına gayrimenkul sennaye iradı olarak kabul edilir. Bunun nedeni, söz konusu gelirin sadece sermayenin getirisi olmasıdır. Buna örnek olarak, yarıcılık gösterilebilir. Yarıcılıkta arazi sahibi, sadece arazisini veya bazı durumlarda da arazi ile birlikte tohumluğu bırakır. Daha sonra da, emeği ile zirai işletmeye herhangi bir katkıda bulunmaz ve üründen pay alır. Verilmiş olan örnek, zirai kazanç ile gayrimenkul sermaye iradını birbirinden ayıran en güzel örnektir.

- Kanun, aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesini de zirai faaliyet olarak kabul etmiştir.

- Kanun'un zirai faaliyet olarak gördüğü diğer bir faaliyet türü ise, zirai faaliyette kullanılan her türlü makine ve aletlerin, başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılmasıdır. Ancak, bu tür faaliyetlerin zirai faaliyet sayılabilmesi için, faaliyetin sürekli bir şekilde yapılması gerekir.

• Ürünlerin değerlendirilmek amacıyla zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de, zirai faaliyet olarak kabul edilmiştir. Buna göre, çeltikten pirinç üretilmesi, sütten yağ veya peynir yapılması ve zeytinden yağ çıkarılması, birer zirai fa. aliyettir. Ancak bu işler ana zirai işletmenin parçasını meydana getiren bir işletmede yapılması ve ayrıca diğer bazı şartların gerçekleşmesi gerekir.

Bunlardan birincisi, işletmenin sınai kuruluş yapısında olmamasıdır. Örneğin, pamukları çırçırlamak için kurulan çırçır işletmesi, sınai bir işletmeniteliğine ulaşamayacak şekilde küçük yapıda olmalıdır.

İkincisi de, işletmenin faaliyetinin sadece ana işletmenin üretimine ayrılmasıdır. Yukarıdaki örnekte çırçır atölyesi, dışarıdan da pamuk alıp işler ise o zaman bu faaliyet, zirai faaliyet olmaktan çıkarak sınai (ticari) faaliyet şekline dönüşür.

Elde edilen ürünlerin satılması amacıyla mağaza veya dükkan açılması durumunda zirai faaliyet, ürünlerin açılan işyerlerine gelmesine kadar devam eder. Ürünlerin işyerlerine gelmesinden sonra sürdürülen faaliyet, ticari faaliyet şekline dönüşür. Yalnız, doğrudan doğruya ürün satışı yapmadan, sadece zirai faaliyetle ilgili alım ve satım işlerinin izlenmesi için açılan yazıhaneler başka bir işte kullanılmadığı sürece mağaza veya dükkan sayılmaz.

2.1.1.2.Zirai İşletme Çiftçi ve Ürüu

GVK'nın 52. maddesinde yer alan diğer önemli kavramlar da, zirai işletme, çiftçi ve ürün kavramlarıdır.

Zirai İş/erme

1'. mun. zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeleri zirai işletme olarak atıul etmiştir. Buna göre çiftlik. mandıra. hara ve dalyan gibi zirai Urlinlerin ü tildiğ.i Yey3 işlendiği yerler birer zirai işletmedir.

Diğer yandan Kanun. hangi işletmelerin bağımsız bir işletme sayılacağmı; bir'iftçiye Yeya bir oıtaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine itişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim şartlarına göre biri birine bağlılık ,· l r3berlik gösteren işletmeler tek işletme sayılır, diyerek zirai işletme kavraınını açıklığa kavuşturmak istemiştir.

Ç{fiçi

Sözü edilen zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere çiftçi denir. Görüldüğü üzere Kamın, çiftçi deyimini sadece gerçek kişiler için kullanmıştır. Ancak, zirai faaliyette bulunan adi şirket ortaklarının ortaklıktan aldıkları kar payı, zirai kazanç olarak kabul edilmiştir. Bu ifadeyle adi şirket ortaklarının çiftçi oldukları ifade edilmek istenmektedir.

Buna karşılık kolektif ve adi komandit şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Bunların kendileri çiftçi sayılmadıkları gibi, ortakları da çiftçi değildir. Kolektif şirket ortakları ile adi komandit şirketinin komandite ortaklarının şirketten aldıkları paylar, ticari kazanç olarak kabul edilir. Adi komandit şirketin komanditer ortağının payı ise, menkul sennaye iradıdır. Bu söylediklerimiz aynen kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Diğer bir anlatımla; anonim, limited ve sennayesi paylara bölünmüş komandit şirket, zirai faaliyette bulunsa dahi yine çiftçi sayılmamaktadır. Aynı şekilde, kamu idarelerinin, demek ve vakıfların zirai işletmeleri olması, bunların çiftçi sayılmalarını gerektirmemektedir.

Ürün

Zirai faaliyet sonucunda üretilen maddelere ürün denilir. Bunlara örnek olarak; buğday, pamuk, zeytin, tütün, çay ve sebze gibi tarla ve bahçe ürünleri; inek, koyun ve keçi gibi hayvan ürünleri; bunların işletilmesinden elde edilen un, süt ve yoğurt gibi ürünler ile ormancılıktan elde edilen kereste, odun gibi maddeler; gösterilebilir

2.1.2. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi

Zirai kazançlar, gerçek usulde ya da stopaj (kesinti yapılması) yolu ile vergilendirilir. Burada önce, zirai kazancın gerçek usulde tespit şekline değineceğiz. Daha sonra da, zirai kazancın diğer vergilendirilme usulü olan stopaj yolu ile vergilendirmeyi açıklamaya çalışacağız.

2. 1.2./. Zirai Ka:;aucıı Gerçek Usulde Vergileıuliri/uıesi

Ticm-i kazançlarda olduğu gibi, zirai kazançların da gerçek usulde tespiti, bilanço \'e zirni işletme hesabı esasına göre yapılır.

Kolay anlaşılması bakımından zirai kazançların sözü edilen tespit şekillerini ele almadan önce. kimlerin zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edildiğine değinmekte yarar bulunmaktadır. GVK'nın 53. maddesine göre şu mükelleflerin kazançları gerçek usulde tespit olunur:

2.1.2.1.1. Zirai Kazancını Gerçek Usulde Tespit Edenler

GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu nitelikteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları, gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilir.

Yukarıda belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsü veya motorlu araç sınırını aşan veya kazançlarını gerçek usulde tespit etmek isteyen mükellefler, kazançlarını, bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edebilir. Yani burada bu iki usulden birini seçmek, mükellefin isteğine bırakılmıştır. Mükellef, isterse kazancını bilanço esasına göre, isterse işletme hesabı esasına göre, tespit edebilir. Ancak, bu isteğin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. İstek; daha önce vergi mükellefi olanlarda isteği izleyen vergilendirme dönemi başından itibaren, yeni işe başlayanlarda da işe başlama tarihinden hüküm ifade eder. Bilanço usulünü kabul edenler, iki yıl geçmedikçe kabul etmiş oldukları bu usulden dönemez.

2.1.2.1.2. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

Değinildiği üzere zirai kazancın gerçek usulde tespiti, biianço ve işletme hesabı esasına göre yapılır

2.1.2.1.2.1. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bilanço esasına tabi olan çiftçilerin, VUK'nın tutmayı zorunlu kıldığı defterleri tutmaları ve gereken belgeleri düzenlemeleri gerekir. Kısaca tekrarlamak gerekir ise, bu defterler, günlük defter, büyük defter, envanter ve bilanço defteridir. Diğer yandan bu çiftçiler, toptan satışlar için fatura ve perakende satışlar için kasa veya satış fişi ya da bunların dökümünü gösterecek şekilde düzenlenen bordrolar kullanır.

Zirai kazancın gerçek olarak tespiti, bu defter ve belgeler yardımıyla yapılır. Kazancın tespitinde, daha önce belirtmiş olduğumuz ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanır ve GVK'nın hasılata ilişkin 56., indirilecek giderlere ilişkin 57. ve indirilmeyecek giderlere ilişkin 58. maddeleri göz önüne alınır.

Y:mi zirai kaz?mç. dönem onu ve dönem başı öz sermayeler karşılaştırılar.,k bulunur. Diğer bir aııbtıml::ı. dönem sonu öz sermayeden dönem başı öz $ nn::ı?c ık::ırıldığınd::ı arada kabn müspet fark zirai kazançtır Ticari kazançbrda olduğu gibi zirai kazançlarda da, işletmeye yıl içinde eklenen veya işletmeden yıl içinde çekilen değerler varsa, bu değerler, bulunan farktan çıkarılır ,·eya bulunan farka eklenir.

2. 1.2.1.2.2. Zirai Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti

Yukarıda beliıtildiği üzere işletme büyüklüğü ölçüsü ile motorlu taşıtlar -ıçü ü sınırlarını aşanların kazançları, gerçek usulde tespit edilir. Yine bilindiği gibi bu mükellefler, kazançlarını isterlerse zirai işletme hesabı esasına, i?terlerse bilanço hesabı esasına göre tespit edebilir. Yani, zirai kazançlarını zirai işletme hesabı esasına göre tespit etmek isteyenler bu usulü seçmekte serbesttir.

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde nakden tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazançlarda da, hesap dönemi başındaki ürünlerin değeri gidere, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değerleri ise hasılata yazılır.

Zirai kazanç sahibi kişiler, işletme defteri tutar. Defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına ise gelirler yazılır. Burada önemli olan konu, peşin yapılmayan satış ve alışların da deftere kaydedilmesi gerektiğidir. Yapılan işlemlerin belgelere dayandırılması zorunludur. Sözü edilen belgeler, fatura, kasa Yeya satış fişleri yahut bunların dökümlerini içeren günlük bordrolardır.

2.1.2.1.2.3. Hasılat ve Giderler

Hasılat

Gerek bilanço gerek zirai işletme hesabı esasında, hasılatın ne olduğunu GVK'nın 56. maddesi ayrıntılı olarak belirlemiştir. Adı geçen maddeyi göz önüne alarak hangi gelirlerin hasılat sayıldığını şu şekilde özetleyebiliriz:

Bunlar; zirai ürünlerin satış bedelleri; ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller; gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış tutarları (örneğin, kullanılmak üzere satın alınan tohumluğun satılması): ürünlerin yetiştirilmesinden önce veya sonra hasara uğramaları dolayısıyla alınan sigorta tazminatları ve diğer gelirlerden meydana gelir.

rçck usulde zirai kazancın tespitinde söz konusu olan giderleri, hasılattan indirilmesi kubul edilen ve edilmeyen giderler ayırımı altında ele almak gerekir.

- GVK'nın 57.nrnddesi. hangi giderlerin hasılattan indirilebileceğini ayrmt1h olarak saymıştır. Sözü edilecek olan harcamalar için, ödeme yapıldığında veya borçlanıldığında bunlar gider olarak yazılabilir. Giderlerin belli başlı olanları; işletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin sağlanması için yapılan giderler; işletmede çalıştırılanlara ücret, prim ve sair adlarla hizmet karşı lığı yapılan ödemeler; işçilerin yemek, tedavi, ilaç giderleri ile sigorta primleri; işletmede kullanılan tesisat, makine, alet ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için harcanan, yakıt, yağ elektrik yedek parça vs. ile tamir giderleri; VUK'ya göre ayrılan amortismanlar; kira ve ücret karşılığı kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler; işletme için alınan ve işletme için harcanan paraların faizleri; işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen ayni vergi, resim ve harçlar; seyahat amacının gerektiği süre içinde olmak şartıyla, işletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve oturma giderleri; işletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri vb. gibi diğer genel giderler;

- Kanun'un 58. maddesinin indirilmesini kabul etmediği giderleri ise, GVK'nın 41. maddesine atıf yaparak belirlemiştir. Yani söz konusu hükümde yer alan giderler, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde de gider olarak yazılamaz.

Kısaca tekrarlamak gerekirse bunlar; çiftçinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar; kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler ve tazminatlar; kendisinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeye yatırdıkları sermaye için yürütülecek faizler; her türlü para ve vergi cezaları, gelir vergisi ve işletme sahibinin kusurundan dolayı ödenen tazminatlar ve 41. maddede yer alan diğer giderlerdir.

Ancak, işletmede üretilen ürünlerden işletme sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler, indirilmeyecek giderler kapsamına dahil değildir. Söz konusu bu tüketimler hasılattan indirilebilir.

2.1.2.1.2.4. Gerçek Usulde Zirai Kazancın Tespitinde İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde bir takvim yılı içinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri GVK'nm 54. maddesinde çok ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Sözü edilen 54. maddeden görüleceği üzere önce bunlar; arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler ve arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara su avcılığı başlıklarına ayrılmış ve daha sonra da işletme büyüklüğü, zirai faaliyetin türü, arazinin büyüklüğü, ağaç ve hayvan sayısı,

tı:-n l '◆ı gibi rılı;ülcr dikkate alınarak bu ölçUlcr *söı* konusu bnşlıklar içine ◆ı kştirilıniştir.

İşktm' bH◆ilkliiğll ölı;i..llcrııw kitabın bu kısınınd:1ayrıntılı olarak yer vcrm' . l-.itaptan ama ·!ananı a◆acağı için. ayrıntılı ölçlllcr hakkında bilgi cdinm'l-.i·in burada adı geçen maddeye bakılmasının gereğini ifade etmekle yctinmcl-.tc◆*i1*.

I.l.l.2. Zirai Ka:aıcm Stopaj Yo/ıı ile Vergileıdirilıuesi

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, GVK 'nın 94. maddesine göre sto-'"-ıj y:ıpılmak suretiyle vergilendirilir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler dahil tüm çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelerden:

Hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için; ticaret borsalannda tescil enirilerek satın alınanlar için yüzde 1, borsada tescil ettirilmeyenler için yüzde 2;

- Diğer zirai ürünlerde (buğday, pancar, portakal gibi); ticaret borsalarında tescil ettirilenler için yüzde 2, borsaya tescil ettirilmeyenler için yüzde 4;

- Hizmetlerde ise; Onnan İdaresine veya Oıman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için yüzde 2, diğer hizmetler için yüzde 4 oranında stopaj yapılır.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, verecekleri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kaynakta kesilen vergileri mahsup edebilir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin beyanname venne zorunluluğu olmadığı için stopaj nihai vergileme olur. Yani bu kişilerin beyanname düzenleme ve defter tutma yükümlülükleri yoktur.

2.1.3. Zirai Kazançlarda İstisnalar (Teşvik İkramiyesi İstisnası)

Zirai kazançlarla ilgili olarak yatırım indirimi ve teşvik ikramiyesi istisnası olmak üzere iki tür istisna bulunmaktaydı. Ancak, yatırım indirimi istisnasının kaldırılması nedeniyle, bugün zirai kazançlarla ilgili olarak sadece teşvik ikramiyesi istisnası kalmıştır.

GYK'nın 29. maddesinin birinci bendi, ziraati ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiye ve ödülleri istisnaya tabi tutmuştur. Örneğin, en iyi portakalı veya fındığı yetiştirene verilen ödüller gibi. Ancak zirai faaliyetle dolaylı olarak ilgili bulunan bu istisnanın, uygulamada yaygın bir işlerliği bulunmamaktadır.

2.2. SERBEST MESLEK KAZANCI

.... -rbest meslek knl:mcını nnloşılır bir şckiide nçıkl::ıyabiimek için:. crbcst mcsl k k►,zancı kavramından ne nnlnşılmnsı gerektiğini, elde edilen kazancın nasıl tespit edildiğini ve bu kazanç unsurunda yer ahın ınu::ıfiyct ve istisnaların neler olduğunu belirtmek gerekir.

2.2.1. Srrbest l\1eslek Kazancı Kavramı

Bilindiği gibi genel olarak kazanç, sermaye ve emeğin birlikte bulunmasmdnn doğan gelir unsurudur. Konumuzu meydana getiren serbest meslek kazancında da bu iki ekonomik faktörün etkisi görülür.

GVK'nın 65. maddesi serbest meslek kazancını, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." biçiminde tanımlayarak. bu kazancın tanımını, serbest meslek faaliyetine dayandırmıştır.

Bu nedenle, serbest meslek kazancı kavramını açık bir biçimde ortaya koyabilmek için, önce serbest meslek faaliyetinden ne anlaşılması gerektiğini belirtmek gerekir. Daha sonra da, serbest meslek faaliyetini yürüten kişiden, yani serbest meslek erbabından söz edilmelidir.

Serbest Meslek Faaliyeti:

GVK'nın 65. maddesinin ikinci fıkrası, serbest meslek faaliyetini, "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.", biçiminde tanımlamıştır.

Kanun'un serbest meslek faaliyetiyle ilgili bu tanımı göz önüne alındığında, serbest meslek faaliyetinin özellik ve nitelikleri şöyle sıralanabilir:

- Serbest meslek faaliyeti bağımsızdır: Serbest meslek faaliyetinin esas özelliklerinden biri, o faaliyetin bağımsız olmasıdır. Kanun bu faaliyetin söz konusu özelliğini, "bir işverene tabi olmaksızın" biçiminde ifade etmiştir. Eğer yapılan faaliyet, bir işverene, dolayısıyla da bir iş yerine bağlı olarak yapılırsa, o takdirde faaliyet serbest meslek faaliyeti değil, ücretin kaynağını meydana getiren bağımlı emek olur. Örneğin, tıp fakültesinde çalışan bir doktor, bu sıfatıyla ücretlidir. Aynı doktorun kendi muayenehanesindeki faaliyeti ise, serbest meslek faaliyetidir. Serbest meslek faaliyetinin bu özelliği, serbest meslek kazancını ücretten ayıran en önemli özelliklerden biridir.

- Serbest, meslek faaliyeti şahsi sorumluluk altında serbest meslek erbabı nam ve hesabına yapılır: Serbest meslek faaliyetinin diğer bir özelliği, faaliyetin şahsi sorumluluk altında ve serbest meslek erbabının nam ve hesabına yapılmasıdır. Eğer yapılan faaliyet başkası nam ve hesabına yapılırsa, faaliyet

-;crl '!',t meslek fo3liycti olarnk değil, emek olnrnk nitelendirilir. Serbest ıncs-kl-. faaliyetinin bu özelliği de. serbest meslek kazancını ücretten nyının diğer tıir01Cllik.t ir.

◆Serbest meslek faaliyeti uzmanlığa dayanır: Serbest meslek fauliyctindcn ◆01 c-dcbilmck için. y:.ıpılan işin alelade iş olmaması gerekir. Yani bu faaliyetin. ilmi YC mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması gerekir. Avukatlık, nıUhrndislik. doktorluk. muhasebecilik, ressamlık gibi.

- erbest meslek faaliyetinde sermaye unsuru ikinci plandadır: Serbest meslek faaliyetlerinde genellikle sermaye unsuru, ortaya konan uzmanlaşmış -meğe oranla pek önemli değildir. Bazı mesleki faaliyetlerin (örneğin, röntgen uzmanları ve diş tabipleri gibi) büyük ölçüde sermayeyi gerektirmesi bile, sermayeyi ön plana çıkan11az. Çünkü esasen burada da sennayeden daha çok uzmanlaşmış emeğe sahip kişiler ön plandadır. Ancak sermaye unsuru tartışma götünnez bir biçimde ön plana çıkarsa, o zaman sürdürülen faaliyet ticari faaliyet olur. Bir doktorun özel bir hastane açması veya bir mühendisin inşaat işleriyle uğraşması bu duıuma örnek olarak gösterilebilir.

- Serbest meslek faaliyeti ticari nitelikte bir faaliyet olmamalıdır: Serbest meslek faaliyetinin ticari faaliyetlerden olmaması gerekir. Özel hastane örneği burada da verilecek örneklerden biridir. Sözünü ettiğimiz son iki özellik, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran özelliklerdir. Ancak uygulamada karşılaşılan olaylar, bu iki faaliyeti kesin çizgilerle birbirinden ayırmayı güçleştirmektedir.

- Serbest meslek faaliyeti sürekli olmalıdır: Serbest meslek faaliyetinin sürekli olması onun diğer bir özelliğini meydana getirir. VUK'nın 155.maddesindeki serbest meslek erbabının işe başlamanın belirtileri kavramındaki hükmü, bir yerde bu faaliyetin sürekli olarak yapıldığı durumları göstermektedir. Bu durumlar şunlardır:

Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak;

Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu gösterir şeyler asmak;

Her ne şekilde olursa olsun sürekli olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak;

Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki kuruluşlara kaydolmaktır.

Sadece sürekli olarak yapılan faaliyetler serbest meslek faaliyeti olarak kabul edildiği için, sürekli olarak yapılmayan faaliyetler, arızi serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilir. Bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar da, diğer kazanç ve iratlar arasında yer alan hükümlere göre vergilendirilir.

G\ K·nın 66. maddesinde serbest meslek erbabı, "Serbest meslek faaliye• tini murnt meslek halinde ifa edenler. serbest meslek erbabıdır." şeklinde ta• nımlanınıştır. Buna göre; bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için, hem serbest meslek faaliyetinde bulunması ve hem ete fa,liyctinin sürekli ol•ması gerekir. Süreklilik şartınıkspittc, biraz önce sözünü ettiğimiz VUK'nın 155. maddesindeki dUzenleıneyi göz önüne almak gerekir. Örneğin; bir yazıhanesi ol:ın. bu yazıhanesine mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren tabela asan \'e baroya kayıtlı bulunan bir avukatın faaliyeti sürekli olarak kabul edilir.

Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, serbest meslek faaliyeti ya• nında meslekten başka bir iş veya görev ile sürekli olarak uğraşılması mesleki faaliyetin özelliğini değiştiıınez. Örneğin, yukarıda sözünü ettiğimiz avukatın faaliyeti serbest meslek faaliyetidir. Avukat, bu faaliyetin yanında, kısmi zamanlı olarak bir kuruluşun ücretli olarak avukatlığını da yapabilir. Onun ücretli olarak çalışması, yapılan serbest meslek faaliyetinin niteliğini ortadan kaldıınaz.

Yukarıdaki genel tanımdan ayrı olarak Kanun, bazı kimselerin açık olarak serbest meslek erbabı sayılacağını belirtmiştir. Bu kişiler şunlardır:

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

• Bizzat serbest meslek erbabı tanımına girmemekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek örgütlemek veya bunlara sermaye sağlamak suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından pay alanlar (Örneğin, diş tabibi olmadığı halde birkaç diş tabibini bir araya getirerek onlara muayenehane açmak gibi);

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirkette komandite ortaklar;

- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

- VUK'nın 155. maddesinde açıklanan: muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerlerini açmak, çalışılan yere tabela veya levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren şeyler asmak, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette olduğunu gösteren ilanlar yapmak, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak ve koşullarından en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi kişilerin mesleki faaliyette bulunması, serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri olarak kabul edilir.

B l, 11 ?nt1 hlnmın 0 'tkyL'Cek ı.,lursak, nçıklannn serbest meslek fnaliyct-
--?.t ??ıı llm?sı Sı.)nuı.:u s0ı-i\ t'dikn serbe·t meslek erbabı tnmfından ddc edi-
' ,,ı . . ı ', S't 'St m·skk kazancıdır.

-\t',, • mnın\fa doğrudan dl ğnıy 1 serbest meslek kazancı tanımına gir-
meyen b.uı , ?,mı; Ye ü ·retler de. serbest meslek kaz?mcı olnrnk snyılmıştır.
B • k·r ?unku\.hr:

- r,h im i?kri dobyısıyla hakemlerin almış olduklnrı ücretler: Bazı du-
, ·1 l.' .:,l mtl..:lr. hir uyuşmazlığın çözümlenmesinde güven duydukları bir
, i ."k-?,' 3Ş\ urnhilir. Hakem denilen kişilerin yaptığı bu iş, tam anlamıyla bir
s ?·st n ·slek fa?1liy "ti olmam:1sına rağmen. kanun bu kimselerin aldıkları
..... i serhc-st meslek fualiyeti k:1psaınında değerlendinniştir.

-| ··)le tiC adi komandit Ye adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek
.: ·li?tlerinin sı nucu elde edilen gelirler: Bilindiği gibi bu şirketlerin yaptığı
.:. 1? l r e$..1smda ticari faaliyet Ye bunların gelirleri de ticari kazanç sayılır.
' • Ksmm bu ?nel düzenlemeye bir istisna getirerek, sözü edilen kişilerin
.,,.,,?.:t meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerini, serbest meslek kazancı
? • &l: nuşur. Kolektif şirketin danışmanlık yapması, buna örnek olarak
- • rile- ilir.

- Telif kazançları: Bilindiği gibi telif hakkı fikri ve edebi hakların tümünü
\aps3yan bir ka\'ramdır. Karnın, bazı şartlarla telif haklarının satılması ve ki-
?ınm3Sından elde edilen kazançları da serbest meslek kazancı saymıştır.

G\'K·nın 70. maddesinin 6. bendine göre bu hakların, müellifleri veya ka-
n i temsilcileri tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek
_szancıdır. Örneğin: bir kişi vergi hukuku üzerine bir eser yazıp, bu eserini
ir ya?me,ine satar Yeya kiralarsa, bu yoldan elde ettiği kazanç, serbest mes-
ek ·azancı sa?ılmak.'tadır. Satma, eser üzerindeki tilin hakları devretme; kira-
sına ise. sadece belirli adette basılma hakkını verir. Telif hakkı sahibinin ve-
funndan -onra, kanuni mirasçıların da, eseri satma veya kiralan1asından elde
enikleri gelir, serbest meslek kazancıdır.

.-\ncak. sahibi veya kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce eserin satılması
Ye?.ı kiralanmasında farklı hüküm uygulanır. Buna göre eser sahibi veya onun
bnuni mirasçıları dışındaki kimselerce elde edilen kazanç; satıştan elde edil-
miş i·e diğer kazanç ve irat, kiralanrndan elde edilmiş ise gayrimenkul ser-
maye iradı sayılır. Örneğin, sözü edilen kişiler, eseri kiralarsa gayrimenkul
Sermaye iranı, satarsa diğer kazanç ve irat hükümlerine göre vergilendirilir.

2.22. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin kazançları, esas olarak ger-
çek usulde tespit edilir. Bazı kazançlar ise, istisnaya tabidir. Ancak gene de bu
kazançlar. kaynakta kesme yoluyla vergilendirilir. Telif hakları buna örnek

verilebilir. Üçüncü grupta yer nlnıı kişiler de vergiden muaf olarak kabul cdj. lerek vergiye tabi tutulmaz.

2.2.2. J. Serbest Meslek Kazaıcıuıı Gerçek Usılde Tespiti

Serbest meslek kazançlarında esas olan, kazancın gerçek usulde tespitidir. Buna göre serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar (mal ve hak olarak elde edilen çıkarlar) ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilen menfaat• lerden. bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır **(GVK.** mad. 67).

Tanımı yapılan serbest meslek kazancı, işletme defterine benzeyen serbest meslek kazanç defteriyle tespit edilir. Serbest meslek kazanç defterinin sol tarafına, belgeye dayanılarak yapılan giderler ve hesaplanan amortismanlar yazılır. Sağ tarafına ise, vergilendirme dönemi içinde tahsil edilen hasılat kaydedilir.

Serbest meslek kazancının tespiti için, yukarıda sözü edilen, serbest meslek kazanç defteri tutulur. Ancak, bu konuda, başka amaçlarla tutulan bazı defterleri de kullanmak mümkündür. Örneğin, noterlerin, borsa ajan ve acentelerinin tuttukları resmi defterler ve doktorların kullandıkları protokol defterleri, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Diğer taraftan, özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işletenlerin, aynı zamanda ve devamlı olarak serbest meslek faaliyetlerinde bulunmaları halinde, serbest meslekle ilgili işlemlerini ticari defterlere de kaydedebilecekleri kabul edilmiştir.

Kanun koyucu, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabına, seçimlik bir hak vermiştir. Bu kişiler, istedikleri takdirde, bilet bedelleri toplamından bu bedeller içinde yer alan resimleri (belediye resmi) düştükten sonra, kalan tutarın yarısını safi kazanç olarak bildirebilir.

2.2.2.2. Hasılat ve Giderler

Yukarıda da söylendiği gibi, serbest meslek kazancının esas tespit usulü, hasılattan giderlerin düşülmesi yoludur. Bu bakımdan burada hasılat ve giderler üzerinde durmak gerekir.

2.2.2.2.1. Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat konusunu, hasılatın kapsamı ve elde edilmesi biçiminde, ikiye ayırarak incelemek gerekir.

Hasılatın Kapsamı:

Serbest meslek kazançlarında, nelerin hasılat kapsamı içine girdiğini kısaca şöyle sıralayabiliriz:

• Serbest meslek faaliyeti karşılıgı olnnık gerçekleştirilen tahsilat.

• Scrbt.'St meslek crbnbmın, müşteri vcyn ınllvckkillcrindcn gider karşılığı \,ım:l"-ilTCı 'aldıklan paralar. Serbest meslek crbnbı, alınış olduğu gider knrşı-lı_ ınıı.kt1crinin hasılat tanıfınn, gerçek harcamasını da gider tarafına kaydeder.

• Amo11ismana tabi iktisadi değerlerin elden çıkarılması halinde alınan bc-d 1.

• H\şteri \'eya müvekkilden vergi, resim, harç, keşif, şahitlik ve bilirkişilik gibi konularda harcanmak üzere alınan ve sözü edilen alanlarda sarf edilmeyen paralar.

Elde Erme:

Serbest meslek kazançlarında elde etme, tahsi I esasına bağlanmıştır. Yani kazanç. tahsil edildiğinde elde etme gerçekleşecektir.

Hasılatın nakden alınması, Türk parası veya yabancı para ile olabilir. Yabancı para ile tahsil durumunda, bunlar, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çeVTilerek hasılat yazılır.

Hasılatın, paradan başka iktisabı mümkün olan maddi servet unsurlarıyla olması halinde, yani ayınla tahsili halinde, bunların, emsal bedelleri, hasılata esas tutar olur. Örneğin, bir mimarın yaptığı bir proje karşılığı proje sahibinden bir araç alması halinde, mimar, söz konusu aracın emsal bedelini takdir komisyonuna takdir ettirerek, komisyonun tespit edeceği değeri o yılın hasılatına ekler.

Serbest meslek faaliyeti karşılığında menfaat sağlanması halinde ise, sağlanan menfaate göre, ya emsal kira bedeli veya emsal bedeliyle değerleme yapılarak hasılat kaydedilir. Örneğin; yukarı örnekteki mimar, yaptığı proje karşılığı proje sahibinin evinde belirli süre oturma hakkını elde etmiş ise, söz konusu kişi bu kere evin emsal kira bedelini hasılat olarak yazar.

Burada en önemli konu, değinilen gelirler ile bunlarla benzer gelirlerin serbest meslek erbabı tarafından ne zaman elde edilmiş sayılacağıdır.

- Serbest meslek erbabı tarafından paranın, müşteriden veya onun yetkili kıldığı kimseden alınması,

• Serbest meslek erbabının haberi olması şartıyla, serbest meslek faaliyeti karşılığı olan paranın, serbest meslek erbabı namına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya PTT'ye yatırılması,

- Serbest meslek erbabının bilgi ve izni ile hizmet karşılığının, yukarıda sayılan kuruluşlar dışında kalanlara ödenmesi,

- Müşteriden olan alacağın üçüncü şahsa temliki,

- Serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak ödenmesi gereken bedel ile müşteriye olan borcun takas edilmesi,

- Pnra yerine almnn mnlln.rın teslim alınması.
- Menfa, t olımık tahsis edilen malın kullanılınnsına başlanması,
hasılatın elde edilmesi hükmilndtdir.

öz konusu hasılatların. gelecek yıllara ait bulunması halinde, tahsilat hangi yılda yapılmış ise, o yılın geliri sayılır.

2.2.2.2.2. Giderler

Giderler konusunu. indirilebilecek giderler ve indirilemeyecek giderler başlıkları altında incelemek gerekir.

222221. İndirilebilecek Giderler

Vergi matrahını tespit edebilmek için, serbest meslek kazancının elde edilmesi ve devamının sağlanmasıyla ilgili aşağıda yazılı olan harcama ve indirilebilecek hususlar, gider olarak yazılabilir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. Isıtma, aydınlatma, telefon, kırtasiye ve müstahdem ücretleri ile kira gibi. Kiraladıkları ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi iş yerleriyle ilgili diğer harcamaların yarısını gider olarak yazabilir. İş yeri kendi mülkü olanlar, kira yerine amortismanı gider gösterebilir. Bu kişiler, kendilerine ait ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullandıkları takdirde, amortismanlarmı yarısını gider yazabilir.
- Hizmetli ve işçiler için yapılan sosyal giderler: Hizmetli ve işçilerin iş yerinde iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatları ile demirbaş olarak verilen giyim eşyaları için yapılan harcamalar gibi. Emekli prim ve aidatlarının gider yazılabilmesi için, bunların geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliklerinin bulunması gerekir.
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri: Bu giderlere örnek olarak, nakil ücreti, otel ve lokanta harcamaları gösterilebilir. Ancak bu tür giderlerin indirilebilmesi için, yapılan harcamalar seyahat amacı ile sınırlı olmalıdır.
- Amortismanlar: Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider olarak yazılabilir. Amortismana tabi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, sözü edilen Kanun'un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar da gider olarak yazılabilir.
- Taşıt giderleri: Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtlar için yapılan harcamaları gider olarak yazmak mümkündür.

• ksl ki) ayınlar için ynpılun hurcanrnlar: Yapılan serbest meslek faali-
, 'Il\ I, il◆ili \)larnk alınan kit:.ıp, dergi ve buna benzer yayınlar için yapılan
İ1 1◆amalar gider olar:.ık yazılabilir.

- Mal ,e hizmet alım bedelleri: Bu harcnmnlnr, mesleki faaliyetin yupıl-
tn:'\◆Hhfa başkaları mı gördürülen işler için yapılan giderler (bir avukatın, başka bir ildeki avukattan duruşmaya girmede yararlanması karşılığında ödenen paralar gibi) ile mesleğin yapılabilmesinde gerekli olan mal alımları için yapılan harcamalar (doktorun gerekli alet ve ecza alımları için yapılan giderler gibi) dır.

- Emekli aidatları ile mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar: Bunlar, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aid3tları ile mesleki kuruluşlara yapılan ödemelerdir.

- Ödenen vergi, resim ve harçlar: Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni, vergi, resim ve harçlar gider olarak yazılabilir.

- Tazminatlar: Mesleki faaliyetler ile ilgili olarak Kanun, ilam ve sözleşmeye dayanarak ödenen tazminatları da gider yazmak mümkündür.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan özürlülerin kazancının tespitinde, GVK'nın 31/2. maddesine göre yıllık olarak hesaplanan sakatlık indirimi de uygulanır.

222222 İndirilemeyecek Giderler

Serbest meslek erbabı, bazı harcamalarını gider olarak yazamaz: Bunlar;

- Envantere dahil olmayan otomobillerin giderleri.

- Her çeşit para ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar, (Burada söz konusu vergi cezaları, VUK. kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ait cezalardır. Diğer para cezaları ve tazminatlar ise, işle ilgili olmayan ceza ve tazminatları ifade etmektedir.).

- Gelir vergisi, diğer şahsi vergiler ve AATUHK. hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizlerdir.

2.2.2.3. Gerçek Usulde Vergilendirilenlerin Ödev ve Sorumlulukları

Bu kişilerin ödev ve sorumluluklarını özet olarak şu şekilde sıralayabiliriz:

Şekli sorumlulukları: Kazançları gerçek usulde tespit edilen serbest meslek erbabının, işe başlama, işyeri değişikliği, defter tutma ve defter tasdik ettinne, belge alma ve verme gibi şekli yükümlülükleri bulunmaktadır.

Gelir vergisi beyannamesi verme: Bu kişiler kazanç elde etmemiş olsalar dahi usulüne uygun olarak gelir vergisi beyannamesi verir (GVK. mad. 85).

Geçici vergi beyannamesi verme: Bu kişiler cari vergilendirme dönemi gelir vergisine mahsup edilmek üzere GVK'nın 120 maddesinde belirtilen

usuller içeıisindc geçiı.:i vergisi beyannamesi vererek ödemede bulunurlar. Noterler bu yükilmlUli.lğe tnbi tutulmamıştır.

Katma değer vergisi beyannamesi verme: Sözü edilen kişiler; **KDVK** çcrçeYesinde mu! teslimi ve hizmet ifa eınleriyle ilgili olarak katma değer vergisi beyannamesi verir (KDVK. ınad. 18.).

Vergi orumlu u olarak kesinti yapına; Bu kişiler, ödeme yaptıkları kişilerden ,ergi kesintisi yapnrnkla mükelleftir. Vergi kesintisi yapma durumlarım üç şekilde özetleyebiliriz: Bunlardan biri, mesleki faaliyetlerle ilgili ödemelerden stopaj yapma durumudur. İkincisi, yanında çalışan kişilere yapılan ücret ödemlerinden vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti yapmaları halidir. Üçüncüsü de. tam ve mükellef gerçek kişilere yaptığı serbest meslek, gayrimenkul sermaye iradı (işyeri kirası gibi), ödemelerinden ve satın almış olduğu şeyler dolayısıyla (zirai ürünler gibi) çiftçilere yapılan ödemelerdir.

2.2.3. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflık Ve İstisnalar

Serbest meslek kazançlarıyla ilgili en önemli istisna, telif kazançları istisnasıdır. Ancak yukarıda değinildiği üzere bu kazançlar stopaj yoluyla vergilendirilir. Bunun dışında da, bu kazançlara ilişkin olarak sergi ve panayır istisnası mevcuttur. Bir kısım serbest meslek erbabı da, belirli şartlarla serbest meslek kazancından muaf tutulm1;1ştur.

2.2.3.1. Telif Kazançları İstisnası

Konuyu; bu istisnalardan yararlanacak olan kimseler, istisnaya konu eserler ve istisnanın uygulama şekli, alt başlıkları altında incelemekte yarar bulunmaktadır.

2.2.3.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Telif kazançları istisnasından yararlanma hakkı, GVK'nm 18. maddesinde belirtilmiş olan eserlerin müellifi, mütercimi, heykeltıraşı, hattatı, ressamı, bestekarı ve mucitlerinin bizzat kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmış bulunmaktadır.

Demek ki, eser sahibi dışındaki kimseler ile yukarıda belirtilen kanuni mirasçıların dışında kalan mansup mirasçılar, bu istisnadan yararlanamaz.

2.2.3.1.2. İstisnaya Konu Olan Eserler

GYK'nın18. maddesi istisna konusu olan eserleri; kitap, resim, heykel, nota, şiir, hikaye, roman, makale, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon senaryosu ve oyunu gibi eserler olarak saymıştır. Buradaki gibi kelimesi, istisnaya konu olan eserlerin sadece yukarıda sayılanlardan ibaret olmadığını ifade etmek için kullanılmıştır.

Burada önemli olan nokt:.ı. meydana getirilmiş olan yapıtın bir eser nitcli-

2.2.3.1.3. istisnanın Uygulanması

Her şeyden önce hemen şunu tekrarlamak gerekir ki, telif kazançlarııın t u istisnadan yararl:rnabilınesi için, kazançlar, yukarıda belirtilen kimselerce ve Kanun·un l S. maddesinde yer almış olan eserlerden elde edilmiş olmalıdır. Diğer yandan bu kimselerin, ödemeyi yapan kimseyle bir hizmet ilişkisi olmamalıdır. Aksi takdirde elde edilen gelir, serbest meslek kazancı değil, ücret olur. Ancak. bir hizmet akdi ile bir işverene bağlı olan kimseler, bu hizmet akdinin kapsamı dışındaki eserlerinden kazanç elde ederse, bu kazançlar da söz konusu istisnadan yararlanır. Örneğin, bir makale yazarının gazeteye makaleler yazmasından elde ettiği gelir, ücrettir. Buna karşılık aynı yazarın, yazdığı bir romanın telif hakkını satmasından sağladığı gelir ise serbest meslek kazancıdır.

Kamın koyucu, telif kazançları istisnasında kazancın elde ediliş şeklini oldukça geniş tutmuştur. İstisna, sadece söz konusu eserlerin satışından elde edilen hasılata uygulanmamaktadır. Düzenlemeye göre, "şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştınna ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, film, video bant, radyo ve televizyon senaryosu ve oyunu gibi eserleri, gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo ve televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde edilen hasılat", istisna uygulamasına dahil edilmiştir. Hatta bu hasılatın arızi olarak elde edilmesi dahi, istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır.

Ancak burada sözü edilen istisna kapsamındaki eserlerden elde edilen hasılat, GVK'nın 94. maddesine göre stopaja tabi tutulur. GVK'nın 18. maddesine giren telif kazançları, brüt tutarı üzerinden stopaj yolu ile yüzde 17 oranında vergilendirilir.

2.2.3.2. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nın 30. maddesinin 2. bendine göre, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan, yani dar mükellef olan serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

2.2.3.3. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzulıalci ve Rehberlerin Vergiden Muaf Tutulmaları

GVK'nın 66/5. maddesine göre; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, belirli koşulları taşımaları şartıyla

gelir \'ergijnden muaf tutulınuştur. Sözü edilen kişilerin muafiyetten yararlanabilm si için, beli1ilecek koşullnrdan sadece birine sahip olmaları gerekir. Bu koşullar: muayenehane. yazıhane, atölye gibi özel işyeri açmak; çalışılan yere tabe\3. le\'ha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren bir şey asmak: devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak: serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak; tır.

Bunw1 dışında. yukarıdaki faaliyetleri köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde yaparak kazanç elde edenlerin kazançlar da, gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

2.3. ÜCRET

Ücret başlığı altında; gelir vergisi bakımından ücretin ne alama geldiğini, ücretin tespit şeklini ve ücretle ilgili muafiyet ve istisnaları ele almak gerekir.

2.3.1. Ücret Kavramı

Nitelik olarak ücret, sadece emek faktörünün karşılığı olan bir gelir türüdür. GVK'nm 61. maddesi ücretleri önce genel olarak belirlemiş, daha sonra da ücret sayılan gelirleri özel olarak açıklamıştır.

2.3.1.1. Genel Olarak Ücret Kavramı

GVK'nın 61. maddesi önce ücreti, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." biçiminde genel olarak tanımlamıştır. Kanun daha sonra da, ücret konusunda doğabilecek bazı tereddütleri gidermek amacıyla, aynı maddenin ikinci fıkrasında, "Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." demek suretiyle ücreti açıklığa kavuşturmak istemiştir.

Yukarıdaki hükme göre ücretin unsurları şu şekilde belirlenebilir:

- İşverene bağlı olma: Kanuna göre işveren, "hizmet erbabını işe alan, onu emir ve talimatı dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişidir. İşverenle işçi arasındaki ilişki kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle tespit edilmiş" olabilir. Buradaki bağlı olmadan amaç, hizmetlinin, tespit edilen esaslar içinde işverenin emir ve direktifleri doğrultusunda hareket etmesidir.

- Belli bir iş yerine bağlı olma: Tanımda sözü edilen iş yerine bağlı olmayı, geniş anlamda almak gerekir. Yani iş yerine bağlı olmak, VUK'nın 156. maddesindeki mağaza, yazıhane, muayenehane, imalathane, depo, tarla gibi ticari

n t, '•' mesleki fauliycıin yi.lrUtlldllğUyerlere, nıuddcıcn ba•lı olmn şck-hnd,cmlaşılmnmnlıJır. Bunu. yukurıd::ısayılım iş yerlerine hukuken bağlı \,lm,1 ş klin<lc nnlnmnk gerekir. Örneğin, bir palnrlunıucı yukarıda helin ilen ı••ı:-rlcrindc çalışmayabilir. Yuni kişi, gezerek işini yürlitchilir. Ancnk, onun ı•yc1inc bağı hukuki olduğundan, bu kimsenin aldığı para llcret olarak kabul l"\iilir. Esasında, ücretin iş yerine bnğlıolma unsuru, hizmetlinin işverene bağlı \,imasından başka bir şey değildir. Ancnk kanun koyucu konuya açıklık getirmek.i 'İn ücret tanımına ayrıca. belirli iş yerine bağlı olmanın gerekliliğini de 1'.1-miştir.

- Hizmet karşılığı olarak ödeme yapılması: Ortada ücretin olabilmesi için, yapılan ödemelerin mutlaka bir hizmet karşılığı olması gerekir. Örneğin, sosY•l amaçlarla yapılan ödemeler, ücret olarak değil bağış veya yardım olarak düşünülür. Buradaki hizmet, ya bedeni ya da fikri olur. Emeğin fikri olması 3hnan karşılığın ücret olma niteliğini engellemez. Hizmet karşılığı yapılan ödeme. nakden, aynen veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olabilir. Bunlara sırasıyla örnek olarak, çalışanlara maaşları karşılığında sahip olunan mobilya fabrikasından mobilya verilmesini gösterebiliriz.

2.3.1.2. Özel Olarak Ücret Sayılan Gelirler

Nitelikleri bakımından tam anlamıyla ücret olarak kabul edilmeyecek bazı ıı:elirler de, GVK'nın 61. maddesinde ücret olarak kabul edilmiştir. Kanun'un ücret olarak saydığı gelirler şunlardır:

- İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları: Sözü edilen ödemeler ücret olarak kabul edilir. Ancak, GVK'nın 23. maddesinin 11. bendine göre, kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe sahip bulunan emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden istisna edilmiştir. Buna örnek olarak, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödenen aylıkları gösterebiliriz. Yalnız, tüzel kişiliğe sahip emekli sandıklarınca ödenen aylıklar, hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan devlet memurlarına ödenenden fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen para, mal ve sağlanan menfaatler: Hizmetlilere bazen geçmiş hizmetler karşılığı, bazen de gelecekte yapılacak hizmetler için de ödemede bulunulabilir. Örneğin, bir kurumda yıllarca çalışan bir kişiye, eski hizmetleri göz önüne alınarak işinden ayrıldıktan sonra da bazı imkanlar sağlanıyorsa (her ay belirli bir para ödenmesi, her yıl işletmenin ürettiği mallarından bir kısmının verilmesi veya parasız tren pasosu verilmesi gibi) bu imkanlar da ücret gibi vergiye tabi tutulur. Diğer yandan, ileride yapılacak bir hizmet taahhüdü karşılığı sağlanan imkanlar da vergi konusu olur.

- Bazı meclis üyeleri ile komisyon üyelerine sağlanan imkanlar: Kanun, TBMM, il genel meclisi ve belediye meclis üyeleri ile özel kanunlarına veya

idari karnrlnra göre kurulan sureli veya si.lresiz bütlln komisyonların liyelerine , bunlnrn benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para. mal ve menfaatleri ücretler arasında saymıştır.

- önetim ve denetim kurulu üyeleri ile tasfiye memurlarına yapılan ödemeler: Yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyelerine, tasfiye memurlarına bu görevleri dol:.lyısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de aynı madde ile ücret olarak sayılmıştır. Ancak, kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları, ücret olarak değil, GVK' 11111 75/3 maddesine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Anılan kişilere bunların dışında yapılan ödemeler ise ücret olarak kabul edilmektedir.

- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve jüri üyelerine yapılan ödemeler: 61. maddenin 5. bendine göre, bilirkişilere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürilerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler, ücret olarak sayılanların arasında bulunmaktadır. Ancak, spor hakemlerine yapılan ödemeler, Kanunun 29/4. maddeleri hükmüyle, vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

- Sporculara yapılan ödemeler: Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler, kanunun özel olarak saydığı ücretler arasındadır. Sporculara sürekli olarak ödenen aylık, prim gibi ödemeler, genel anlamda ücret niteliğindedir. Ancak, bunların dışında, transferler nedeniyle yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler de, bu bent hükmüne dayanarak ücret olarak kabul edilmektedir.

Bütün bunların dışında, kanunun diğer bazı maddelerinde, ücret olarak kabul edilen gelirler de bulunmaktadır. Bunlardan başlıca olanları şunlardır:

- Yemek ve yatma giderleri karşılığında ödenen gündeliklerin istisna haddini aşan kısımları: Özel sektörde yönetici ve personele, gerçek yemek ve yatma giderleri yerine, maktu olarak ödenen ücretin, aynı düzeydeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla olan kısmı, ücret olarak vergilendirilir (GVK. mad. 24/2).

- Emekli dul ve yetimlere yapılan ödemelerin istisna haddini aşan kısımları: Tüzel kişiliğe sahip özel emekli sandıkları tarafından ödenen tazminat ve yardımların, hizmet ve aylık düzeyi aynı olan devlet memurlarına verilen tutarlardan fazla olan kısmı ücret olarak vergiye tabi tutulur (GVK. mad. 25/3).

- İşten çıkarına tazminatlarının istisna haddini aşan kısımları: İlgili kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarının, hizmet erbabının 24 aylığını aşan kısmı, ücret olarak vergiye tabi tutulur (GVK. mad. 25/7).

2.3.2. Ücretin Tespiti

Ücretin tespitini, gerçek usulde ücretin tespiti ve diğer bazı ücretlerde ücretin tespiti olarak iki alt başlık altında açıklamaya çalışacağız.

}.3.l. 1. İ cretiı Gerrek l/.rmlde Tı!spiti

(actkrin gerçek usulde tespit şekline değinmeden önce, kimlerin Ucrct-'lrinin gerçek u'\ilde tespit edileceğine değinmek gerekir.

2.3.2.1.1. Ücretleri Gerçek Usulde Tespit Edilecekler

ilke olarak ücretler, gerçek olarak vergilendirilir. Ancak, bazı llcrctlcrin ,·c-nıikndirilınesinde bu ilkenin dışına çıkılmıştır. Bu durumda olanları şu şc-}..ilde açıklayabiliriz: GVK'nın 64. maddesinde, "Kazançları basit usulde tes-r it edilen ticaret. sanat ve serbest meslek erbabı yanında çalışanlar; özel hiz-metlerde çnlışan şoförler; özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat iş-çileri: gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar; gerçek ücretleri-nin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla,

Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar" asgari ücrete göre vergilendirilir. Görüldüğü üzere bu usulün uygulama alanı çok dardır. Sadece belirli kimseler bu usulle vergilendirilmektedir. Bunlar dışında kalan tüm ücretliler ise, kesinti yeya beyanname yoluyla gerçek usule tabi bulunmaktadır.

2.3.2.1.2. Ücretin Gerçek Usulde Tespit Şekli

Ücretin gerçek usulle tespiti, gayri safi ücret tutarından, bazı indirimler yapılarak bulunur. Bunun için burada, önce gayri safi ücretten, daha sonra da bundan yapılacak indirimlerden söz etmek gerekmektedir.

2.3.2.1.2.1. Gayri Safi Ücret

Ücretin gayri safi tutarı, hizmet erbabına verilen para, ayın ve sağlanan menfaatlerin toplamıdır.

- Para ile yapılan ödemeler, genellikle Türk parasıyla yapılır. Böyle ödemede bu tutar, eğer başka bir tür ödeme yoksa, gayri safi tutardır. Ender durumlarda ise, yabancı parayla da ödeme yapılabilir. Yabancı para ile ödenen ücretler, ödeme günündeki borsa rayici üzerinden Türk parasına çevrilerek tespit edilir.

-Ayın olarak ödenen ücretler, verildiğigün ve yerdeki ortalama perakende fiyatına göre değerlenir.

- Menfaat sağlanması şeklinde yapılan ödemelerin başında hizmetliye konut sağlanması gelir. Bu durumda değerleme, emsal kira bedeline göre yapılır. Diğer menfaat sağlamalarda ise, emsal bedeli esas alınır. Emsal bedeli bilinmediği takdirde, bu değer işverene takdir ettirilir.

Sözü edilen paralar, ayınlar ve sağlanan menfaatlerin toplamı ücretin gayri safı tutarını verir.

2.3.2.1.2.2. indirimkr

Bilindiği gibi ger ek u -ulde vergilendirme, daima safi gelir llzcrinden yapılır. Btır3dnki ücretin sati tutnn i e, yukarıda belirtilen gayri safi llcrcttcn, k3mınun indirilme-ine imknn tanıdığı indirimlerin yapılması ile bulunur.

\ K·nın 63. madde inin indirilmesine imkan tanıdığı indirimler şunlardır:

- *Kaıımla kurulan emekli a11dıklar111a J apılan ödemeler:*

K:munln kurulan emekli sandıkları 2006 yılında Sosyal Güvenlik Kurumu adı altında birleştirilmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan ödemeler ga)Ti safi ücretten indirilir. Bilindiği gibi bu kuruluşlara yapılan ödemeler iki türlüdür. Bunlardan biri, normal aidatlardır. İkincisi ise, daha önceki dönemlere ait ödenmemiş bulunan aidat ve prim borçlarıdır. Belirtilen her iki tilr ödeme de gayri safı ücretten indirilir.

- *Şahıs sigortası primleri:*

Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık. sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik şeklinde ödenen katkı payları, bazı şartlarla gayri safi ücretten indirilebilir. Bu şartlardan biri; sigortalının Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde sigorta sözleşmesi akdetmiş olmasıdır. İkincisi ise, indirim konusu yapılacak aidat ve katkı paylarının toplamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin yüzde 15 'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamamasıdır.

- *Kamu kurumlan için yapılan yasal kesintiler:*

Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kuruluşları için yapılan kanuni kesintiler, safı ücretin bulunmasında gayri safı ücretten indirilir.

- *Sendikalara ödenen aidatlar:*

Bu aidatların indirilebilmesi için, aidatın Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre ödenmiş olması ve ödendiğinin tevsik edilmesi gerekir.

- *Engellilik indirimi:*

Gerçek ücretlerin tespitini düzenleyen GVK'nın 63. maddesi yukarıda belirtilen indirimlerin yapılabileceğini öngörmüştür. Ancak, gayri safi ücretten bu indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar, bazı hallerde vergilendirilecek safı gelir olmayabilir. Yani mükellefin engellilik indirimi halinin olması durumunda, bu tutardan GVK'nın 31. maddesinde yer alan emgellilik indiriminin de indirilmesi gerekir. Doğal olarak böyle bir indirimin yapılabilmesi için,

ınoı...lll'fin kanunun unladığı anlamda belgelenmiş engelliliğinin olması gcrckır. Hu k.ınulara ileride, gelirden yapılacak indirimler konusu ele alındığı zaırnm a◆Tıca değinilecektir. Ancak buruda da engellilik indirimi konusuna, koIH\'la ilgisi olma ·ı doluyısıyla kısaca değinmekte yanır bulunmaktadır.

Engellilik indirimi. engı.:lli olan hizmetlilerin yararlandığı bir indirim tütildi\r. l3u indirim, 1961 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bugün llyg.ulanmakta olnn düzenlemeye göre, çalışma gücUnün en az yüzde 80'ini a◆betmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli , en az yüzde 60'ını k.aybeden hizmet erbabı ikinci derece engelli ve en az yüzde 40'ını kaybetmiş ()hm hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır. Bunlardan; birinci derece engelliler 1.200 TL, ikinci derece engelliler 650 TL ve üçüncü derece engelliler de 290 TL tutarında aylık engellilik indiriminden yararlanır.

Yukarıda sözü edilen GVK'nın 63 ve 31. maddelerindeki indirimler, gayri safi hasılattan düşülerek vergiye tabi matrah bulunur. Bu matrahların vergilendirilmesi, esas olarak, vergi kesintisi yoluyla yapılır. Yani işveren, hizmet erbabının ücretinden hesaplayacağı vergiyi keserek, muhtasar beyannameyle vergi dairesine yatırır. Ancak bazı durumlarda hizmet erbabının kendisi gelirini yıllık beyanname ile bildirerek vergisini vergi dairesine yatırmak zorundadır. Bu konulara da ileride ayrıntılı olarak değinileceği için, burada konunun ayrıntısına fazla girmemekteyiz.

2.3.2.1.2.3. Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi konusunun, esas olarak gelir vergisinden mahsuplar bölümünde ele alınması gerekir. Ancak, asgari geçim indiriminin bu kısımla da yakın ilgisi bulunmaktadır. Çünkü asgari geçim indirimi sadece ücret gelirlerini ilgilendiren bir konudur. Bu nedenle, asgari geçim indirimi önce ücretler kısmında ele alınacak ve daha sonra gelir vergisinden yapılacak mahsuplar kısmında burada verilen bilgilere göndermede bulunulacaktır.

GVK'da yapılan son değişikler içerisinde, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarının tespit edilmesiyle ilgili olarak, "8:sgari geçim indirimi" olarak adlandırılan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu müessese, kamu maliyesinde "ayırma kuramı" olarak bilinen ilkenin gelir vergisi uygulamasına yansıtılmasının bir sonucudur. Yani ücretlerin, irat ve kazançlara göre daha hafif şekilde vergilendirilmek istenilmesinin vergi uygulamalarına yansıtılmasıdır.

GVK'da yapılan değişiklikle, 1985 yılından 2006 yılı sonuna kadar uygulanan "ücretlerde vergi iadesi" müessesesi kaldırılmış ve bunun yerine sözü edilen asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir. Gelir vergisinde asgari geçim indirimi uygulaması, vergi sistemimizde daha önce de "en az geçim indirimi" olarak uygulama alanı bulmuş ve vergi gelirlerinde vergi kaybına

nt=den 0\mnşı- c nynı znınanda vergi ınUkelleOcriniıı vergi yüklerini hafifletmediği ucn❓kçcsiyle kaldırılmıştır Bu bakımdan getirilen bu değişiklik, eskiye d{,ni\şten bnşkn bir şey olmamıştır.

Asgari geçim indirimi uygulamasıyla, kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışında bırakı iması amaçlanmaktadır. Yani gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin medeni durumu ile 16 yuşından büyük ve sanayi kesiminde çalışan işçiler için yıllık olarak uygulanun asgari ücretin brüt tutarı, indirilecek tutarın tespitinde baz olarak alınmaktadır. Diğer bir anlatımla indirime esas olacak tutar, sözü edilen yıllık asgari ücretin, mükellefin kendisi için yüzde 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için yüzde l O'u, çocuklardan her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuğu için yüzde 7,5'u ve diğer çocuklar için de yüzde 5' i olarak tespit edilmiştir. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay olarak sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarı esas alınır.

Hükme göre asgari geçim indirimi, yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen tutar ile Kanun'un 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan miktarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. Görüldüğü üzere burada, tespit edilen tutar hesaplanan vergiden indirilmemektedir. Yani, tespit edilen tutarın belirtilen esaslara göre belirlenen vergisinin, mükellefin hesaplanan vergisinden mahsubuna imkan tanınmaktadır.

İndirim uygulamasında; çocuk kavramı, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinenler ile ana babasını kaybetmiş torunlardan mükellef ile birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya öğrenimde olup 25 yaşını doldurmamış kişileri; eş kavramı ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunanları; ifade etmektedir.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medeni hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, gelir elde eden aile bireylerinden her biri için ayrı ayrı olmak üzere, çocuklar için eşlerden sadece birisinin gelirine uygulanır. Boşanan eşler için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladığı çocuk sayısı dikkate alınır.

Cumhurbaşkanı, yukarıda değinilen indirim tutarlarını, toplam asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmamak üzere, artırma veya kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir (GVK. mad. 32).

2.3.2.2. Diğer Bazı Ücretlilerde Ücretin Tespiti

Bazı hizmet erbabının ücretlerini gerçek usulde tespit etmek, ücretin tespitindeki güçlük nedeniyle çok zor, hatta mümkün olmamaktadır. Bu nedenle bazı kişiler için asgari ücrete bağlı vergilendirme usulü getirilmiştir.

.3.2.2.1. Ücretleri Asgari Ücrete Bağlı Olarak Tespit Edilecekler

,\'K'nn6-4. mnddesine gör?. ücretleri asgari ücrete bağlı olarak tespit :-dil '1't)bnlar şunlardır:

- Ka1anç-ları basit usulde t?spit edilen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ,?mınfa ı;jJışanl:ır: Bilindiği gibi, GVK 'nın 47 ve 48. maddelerindeki şaıtları ii,'rindt' toplayanların tic::ı.ıi k?ançları basit usulde tespit edilir. İşte bu kişilerin "mmda ç-3lışan hizmet erbabının ücretleri, asgari ücret yöntemine göre vergiye ?1'i tutulur. Ömeğin. küçük bir bakkalın yanında çalışan bir ücretli gibi.

- Özel hizmetlerde çalışan şoförler: Bu şoförler gerçek kişilerin sadece ·zel hizmetlerinde kullandıkları araçları kullanan kişilerdir.

- Özel inşaatlarda çalışan işçiler: Özel inşaat denilince, ticari amaçlı olmay?m Ye sadece kişisel ihtiyaçlar için yapılan inşaatlar anlaşılır.

- Ga)Tİmenkul sem1aye iradı elde edenlerin yanında çalışanlar: GVK'nın 70'inci maddesi, bu maddede söz konusu iratları elde edenleri gayrimenkul sennaye iradı sahibi kabul etmiştir. Bu kişilerin yanında çalışanların ücretleri asgari ücrete göre vergiye tabidir. Örneğin, bir iş hanı olan kişinin yanında ga)Timenkullerin kiralarının toplanmasında çalışanlar gibi.

-1'1aliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar: Bazı hizmet erbabı, ücretlerin gerçek olarak tespitindeki zorluk göz önüne alınarak, Maliye Bakanlığınca bu U:ı-ule tabi kılınabilir. Bu asgari ücret usulüne tabi kılınma genel tebliğlerle yapılır.

2.3.2.2.2. Diğer Ücretlerde Ücretin Tespit Şekli

GVK'nın 64.maddesinde sayılan hizmet erbabının safı ücretinin gerçek tutarının tespiti zor olduğundan, Kanunda bu mükelleflerin ücretlerinin asgari ücrete bağlı olarak belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre, sayılan ücretlilerin ücreti, ilgili yılbaşında geçerli olan sanayi kesiminde çalışan ve 16 yaşından büyük olan işçilerin asgari ücretinin brüt tutarının yüzde 25'i o yıldaki safı ücreti olarak kabul edilir. Bu ücretler için mükellef yıllık beyanname vermeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

2.3.3. Muafiyet ve İstisnalar

Kanun koyucu; sosyal, ekonomik, teşvik ve vergi tekniği gibi nedenlerle, ücretlerde bazı muafiyet ve istisna hükümleri getirmiştir. Kanunun kabul etmiş olduğu istisnaların çoğu, tartışmasız biçimde ücret olarak kabul edilen gelirlerle ilgilidir. Diğerlerinin ise, ücretle ilgili olup olmadığı tartışılabilir. Ancak kanun koyucu, bu tür gelirlerin bir kısmını veya tamamını ücretlerle birlikte istisnaya tabi tuttuğuna göre, söz konusu gelirleri de dolaylı olarak ücret olarak kabul etmiş demektir.

Buna göre kanunda yer alan ücretlerle ilgili doğrudan muafiyet ve istisna hükümleri, diplomat muaflığı ile ücret istisnasına ilişkindir. Bunların dışında ücretleri de ilgilendiren diğer istisnalar mevcuttur.

2.3.3./. Diplomat Efua.flığı

Yut :mcı deYktl rin Tilrkiyc'dc bulunan ve GVK '11111 15. maddesinde sözU edikn memurları, aldıkları Ucret dolnyısıyla, karşılıklı olmak şartıyla gelir , rgisinden ımınt1ır. Aynı şekilde yabancı elçi ve konsoloslukların I 5. ma<l-dey ginneyen memu,r·e hizm tlilerin bu işlerden dolayı aldıkları Ucretler de, k rşılıklı lmak şa11ıyl:ı gelir vergisinden istisna edilir.

l.3.3.2. Ocret İstisnası

GVK'nın *23.* maddesi, ücret olarak yapılan ödemelerde şu istisnalara yer Yennektedir:

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000 kişiyi aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve özellikle el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
- Gelir Yergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin ziraat işlerinde çalışan işçilerinin ücretleri;
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların yer altında çalıştıkları zanıanlara ait ücretleri;
- Özel hizmetlerde çalışan hizmetçilerin ücretleri;
- Sanat okulları ile bu nitelikteki enstitülerde, ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
- Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında bedava yemek vermek suretiyle sağlanan ve günde 12 TL'yi aşmayan menfaatler;
- Genel olarak maden işletmeleri ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlara, müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun sağlanması suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait olup brüt alanı 100 m2' yi aşmayan konutların hizmet erbabına konut tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler. Bu konutların 100 m2' yi aşması halinde, aşan kısmına isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmayacaktır;
- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe sahip bulunan emekli sandıkları ile 1O yıl süre prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (ancak yapılan ödemeler, hizmet süresi ve aylık düzeyi aynı olan devlet memurlarına ödenen tutardan fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri;

• Yah:ı.n◆ı i\lkclei-dc bulunun osynl gllvenlik kurnmlurı torufindaıı ödenen ın idi mululi) et. dul ve yetim aylıklnrı:

• ***Yi\1*** ve dnha a,nğı sayıdn i,çi çalıştıran iş yerlerinde bir, yüzden fazla i◆çi ,-alıştıran iş yerlerinde iki, nınutör sporcu çnlıştınınlnrın her yıl milli mli-slb,'lkalanı iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve asgari ücretin iki katını aşma-ın:n şartıyla, amatör sporculnnı ödenen ücretler.

2.3.3.3. Diğer İstis11a/ar

Kanun daha çok ücretlerle ilgili olarak ayrıca; gider karşılıklarmda[12], tazminat ve yardımlarda[13] vatan hizmetleri yardımlarında [14], teçhizat ve tayın bedellerinde[15], öğretim ve uygulama giderlerinde[16] ve teşvik ikramiye ve mükafutlardali bazı istisnalar tanımıştır.

ı: Gider karşılığı kavramı, hizmetlinin yapmış olduğu bir harcamanın işveren tarafından karşılanması için yapılan ödemeyi ifade eder. GVK'nın 24. maddesi, söz konusu gider karşılıklarında uygulanacak istisna hü\...iimlerini düzenlemiştir. Kanunun gider karşılıklanyla ilgili istisna hükümlerini şöylece özetleyebiliriz: Kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler; Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları; sayım ve seçim işlerinde çalışanlara ödenen zorunlu gider karşılıkları.

[13] Tazminat ve yardımların bazıları da GVK'nın 25. maddesi ile istisnaya tabi tutulmuştur. Bunları özetle şöyle sıralayabiliriz: Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yardımlar; muhtaç olanlara yapılan yardımlar; hükümde açıklanan kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe sahip özel emekli sandıkları ile yardım sandıkları tarafından maddede belirtilen şekilde iade olunan veya toptan yapılan ödemeler; hizmet erbabına ödenen çocuk zamları; evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar; Sosyal Sigorta Kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler; iş mevzuatına göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları; genel olarak nafakalar; yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar; yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarda, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

[1◆] GVK'nın 26. maddesi vatan hizmetleri yardımlarını gelir vergisinden istisna tutmuştur: Özetle bunlar: harp malullüğü zamları; harp malullerine ve şehit dul ve yetimlerine verilen tekel satış aidatı; şehitlerin dul ve yetimlerine bu sıfatlarla yapılan yardımlar; vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ve ödenen mükafatlardır.

[15] Teçhizat ve tayın bedelleri GVK' nın 27. maddesi ile istisnaya tabi tutulmuştur: Bunlar özet olara şunlardır: özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri; resmi ve özel daire ve müesseselerce, hizmetliye işin gereği demirbaş olarak verilen giyim eşyası; öğretimde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

[16] Kanun koyucu bazı öğretim ve uygulama giderlerini de istisna kapsamı içine almışhr. GVK'nın 28 maddesinde istisna kapsamına alınan öğretim ve uygulama giderleri özet olarak şunlardır: Resmi ve özel kuruluşlar ve şahıslar hesabına yabancı ülkelerde öğretimde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığında hükümde belirtilen şekilde verilen paralar; resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye yemek, yatma ve öğretim giderleri olarak ödenen paralar; öğrencilere uygulama dolayısıyla ödenen paralar.

[17] Kanun'un 29. maddesi ile teşvik amacıyla verilen bazı ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur: Bunlar kısaca: ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan

l.4. GAYRiMENKUL SERMAYE iRADi

2.4.1. Gnyrimcnkul Knvmını

Bilindiği üzere gayrimenkul konusunu esas olarak düzenleyen kanun TMK'dır. GVK'da bu konuyu, kendine özgUbiçimde ve TMK'nın anladıg,n.-d:ın b:ışk:.ıbir şekilde düzenlemiş bulunmaktadır. Bu bakımdan burada ön<..e iki kanun arasındaki gayrimenkul anlayış fark111a değinmek gerekir.

2.4.1.1. Tiirk Mede11i Kmuuu'ıul" Gayriuıeıkıul Kavramı

TMK'ya göre gayrimenkul mülkiyetinin konusunu, yerinde sabit olan şeyler meydana getirir. Sözü edilen Kanun'un 704. maddesi; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri, gayrimenkul olarak kabul etmiştir.

Belirtilen varlıkların dışında kalan şeyler ise, TMK bakımından menkul olarak kabul edilmektedir. Nitekim adı geçen Kanun'un 762. maddesi, nitelik itibariyle taşınabilen maddi şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyeti kapsamına girmeyen doğal güçleri, menkul olarak kabul etmiştir.

2.4.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Gayrıneıkıul Kavramı

GVK'da gayrimenkul kavramı, TMK'daki gayrimenkul kavramından daha geniş ve kapsamlı olarak kabul edilmiştir. Çünkü bir kısım varlık ve haklar TMK hükümlerine göre gayrimenkul olarak kabul edilmediği halde, gelir vergisi bakımından bunlar gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Örneğin; gayrimenkullerden ayrı bir şekilde kiraya verilen demirbaş eşya ve döşemeler; motorlu nakil ve çekme araçları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat; telif ve işletme hakları; gemi ve gemi payları, GVK'da gayrimenkul varlıklar gibi kabul edilmiştir. Oysa TMK, bu varlıkları gayrimenkul olarak kabul etmemektedir.

Bu söylenenler kısaca özetlenecek olursa; GVK, vergi hukukunun bağımsızlığı ilkesinden hareket ederek gayrimenkul kavramını geniş, buna karşılık menkul kavramını dar bir şekilde ele almıştır, denilebilir.

2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Mükellefi

GVK'nın 70 maddesi, gayrimenkuller ile bu nitelikteki hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak hakları sahipleri veya kiracılarının, gayrimenkul seımaye iradı dolayısıyla vergi mükellefi olabileceğini belirtmiştir. Yani

---

yetiştirilmesini ve ülke bakımından yararlı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar; Kanunun 29/2 maddesinde belirtilen uçuş personeline kanunda sözü. edilen türdeki ödemeler; spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerdir.

ı-anun. adece maliklerin değil diğer bazı kimselerin de gayrimenkul sermaye irndı dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olabileceğini kabul etmiştir.

2.4.3. Gayrimenkul Sermaye İradının Konusu

Yukarıda da değindiğimiz üzere GVK, gayrimenkul kavramını geniş bir şekilde kabul etmiştir. Kanun'un sözü edilen 70. maddesi, aşağıda yazılı olan m31 ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirleri gayrimenkul sermaye iradıolarak saymıştır. Diğer bir ifadeyle, Kanun'un gayrimenkul olarak kabul ettiği bu değerlerin kiralanmasından elde edilen gelirlerin verginin konusunu meydana getireceğini kabul etmiştir. Kanunda gayrimenkul gibi kabul edilen varlıklar şunlardır:

-Arazi, bina, maden suları, memba suları, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların bütünleyici parçaları ile eklentileri.

-Voli mahalleri ve dalyanlar. Deniz, nehir ve göllerde balık avlayabilmek için, su üstünde ve altında, herhangi bir engelle çevrili olmayan tabii su alanlarına voli alanları denir. Bu alanlardan çit, beton, kazık vs. gibi tabii veya sun'i engellerle çevrilmiş olanlar ise, dalyan olarak adlandırılır.

-Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen bütünleyici parça ve eklentileri ile tüm tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri.

-Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar.

-Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı veya alameti farika, marka, ticaret unvanı gibi bazı haklar.

Telif hakları. Telif haklarının kiralanmasının gayrimenkul sennaye iradı sayılması için, bu haklarının eser sahibi ya da kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından kiralanması gerekir. Telif haklarının, eser sahibinin kendisi veya onun kanuni mirasçısı tarafından satıldığı ya kiraladığında ise, elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı değil serbest meslek kazancı olur.

-Gemi ve gemi payları ile tüm motorlu yükleme ve boşaltma araçları.

-Motorlu nakil ve çekme araçları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat.

Kiraya verilen bu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna dahil olması halinde, bu kaynaklardan elde edilen irat, ticari veya zirai kazanç olarak kabul edilir

Ancak. vakıfların gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan paylar ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir.

l.4.4. Ga)Tinu❓nkul Serımıye iradının Tespiti

1.4'4./. Hasılat

G3)Tİmenku1stıınaye inıtlarında hnsılat. yukarıda belirtilen mal ve haklarm kiraya verilmesi sonucunda, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıl13ra ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri tutarıdır.

Burada konuyu, hasılatın tahsil zamanı ve tahsil şekli olarak ikiye ayırmak gerekir.

2.4.4.1.1. Hasılatın Tahsil Zamanı

Gayrimenkul sennaye iratlarında hasılat, tahsil esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul seıınaye iratlarında hasılatın tahsil zamanı konusunda şu hususlara değinmek gerekir:

Tahsilat, o yıla ait kirayla ilgili olduğunda, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır. Geçmiş yıllara ait olmak üzere tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildiği yılın geliri sayılır. Gelecek yıllara ait olup, peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın hasılatı olarak kabul edilir. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait 9lmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı kabul edilir. GVK'nın 72. maddesi, ayrıca, aşağıda yazılı hallerin tahsil hükmünde olduğunu kabul etmiştir.

Bu haller şunlardır:

- Gayrimenkul sahibi adına kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması.
- Kira olarak doğan alacağın başka bir kişiye temliki veya kiracısına olan borcu ile takas edilmesi.

2.4.4.1.2. Hasılatın Tahsil Şekli

Kiranın tahsili nakdi veya ayni olarak gerçekleşebilir.

- Nakdi olarak yapılan tahsilat: Nakdi olarak yapılan tahsilat, kira bedelinin Türk Lirası veya yabancı parayla yapılmasıdır. Türk parasıyla yapılan tahsilatta paranın itibari değeri esas alınır. Yabancı parayla elde edilen iratlar ise, tahsil edildiği günün borsa rayicine göre tespit edilen kur üzerinden Türk Lirasına çevrilir.

Burada hemen şunu da belirtmek gerekir ki, kiracıdan gider karşılığı alınan paralar da hasılata dahil edilir.

- Ayni olarak yapılan tahsilat: Kiranın ayni olarak tahsil edilmesi halinde alınan ayni değer VUK'nın emsal bedeline ilişkin 267. maddesine göre değerlendirilerek, hasılata dahil edilir.

Kinlcı tamfındnn gayrimenkulü genişletecek vcyu iktisadi değerini de- \;1mlı ◆urctte artıracak şekilde gayrimenkule eklenen değerler, kira süresinin :- mında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, bu değerler kira- l3y;ın bakımından aynen tahsil olunmuş sayılır.

Ɔı-in emsal bedelinden düşük fiyatlarla gerçekleşmesi halinde de, ara- ,i-1k.i fark tahsil edilen kira olarak kabul edilir.

2.4.4.1.3. Emsal Kira Bedeli

Kanun koyucu, ödenmesi gerekenden daha az vergi ödemek için kiraların düşük g"sterilmesini önlemek amacıyla, kanuna emsal kira bedeli esasını getin11iştir. Böyle durwnlarda, mükellefin gösterdiği kira yerine emsal kira bedeli vergilemede esas tutulur.

Konuyu daha ayrıntılı bir şekilde ortaya koyabilmek için, emsal kira bedelinin uygulanacağı dwumlara, bu mekanizmanın nasıl işlediğine ve kimler için emsal kira bedelinin uygulanamayacağına, ayrı ayrı değinmek gerekir.

2.4.4.1.3.1. Emsal Kira Bedelinin Uygulanacağı Durumlar

GVK◆nın 73. maddesi, iki durumda emsal kira bedeli esasının uygulanabileceğini belirtmiştir. Bunlardan birincisi, kiraya verilen mal ve hakların kiralarının, emsal kira bedellerinden düşük olmasıdır. Diğeri ise, söz konusu mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılmasıdır.

Bu iki durumun mevcut olması halinde, mükellefin bildirdiği kira yerine tespit edilen emsal kira bedeli vergilemede esas alınır.

2.4.4.1.3.2. Emsal Kira Bedelinin Tespiti

Emsal kira bedelinin tespitini, bina ve arazilerde ve diğer mal ve haklarda olmak üzere iki alt başlık altında belirtmek gerekir.

Bina ve arazilerde emsal kira bedeli: Bina ve arazilerde emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce bina ve arazilerin takdir ve tespit edilmiş kirası, bu surette takdir ve tespit edilmiş kira mevcut değilse, VUK' ya göre belirlenen vergi değerinin yüzde 5'i dir. Vergi değeri başlığını taşıyan VUK'nın bu konudaki 268 maddesi ise, "Vergi değeri, bina ve arazinin EVK'nın 29. maddesine göre tespit edilmiş değeridir." demektedir. Bu ifadelere göre bina ve arazilerin yetkili mercilerce takdir ve tespit edilmiş kira miktarı bulunmadığı takdirde, sözü edilen taşınmazların EVK'nın adı geçen maddesine göre tespit edilen vergi değerinin yüzde 5'i emsal kira bedeli olarak kabul edilecektir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli: Bina ve arazi dışında kalan diğer mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'nın servetlerin değerlenmesi hakkındaki hükümlere göre belli edilen değerlerin yüzde 1O' u dur. Buna göre, intifa ve irtifak hakkı

gibi gayrimenkul olarak tapuya tescil edilen hakların tapuya kayıtlı bedelleri; ihti❑be❑ı, telif ve ı❑Hİ❑nz hakkı gibi hakların takdıı-konf syonları tarafından tak.dır edılen değerlen. soz konusu yüzde 1O' un uygulanmasında esas alınır.

2.4.4.1.3.3. Emsal Kira Bedeli Esasının Uygulanmayacağı Durumlar

Kanun koyucu, muvazaa yapılabileceğini kabul etmediği bazı durumlar için emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağını kabul etmiştir. Bu durumlar şunlardır:

- Boş kalan gayrimenkullerin, korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametinde bırakılması. Örneğin, yazlık evin kış aylarında bir kişiye kira almadan bırakılması .

- Gayrimenkullerin, sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi. Ancak, bu hükmün usul veya fürulara uygulanabilmesi için, gayrimenkullerin ikametten başka amaçlarla tahsis edilmemesi ve tahsis edilen konutun birden fazla olmaması gerekir. Eğer bir kişiye birden fazla konut tahsis edilmiş ise, birisi için emsal kira bedeli uygulanmaz. Diğer yandan kardeşler evli ise, eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanamaz.

- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesı.

- Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarca yapılan kiralamalar.

2.4.4.2. Giderler

Diğer gelir unsurlarında olduğu gibi gayrimenkul sermaye iratlarında da gelirin safi olarak vergilendirilmesi, bu verginin ana ilkelerinden biridir. Safı gelir ise, geliri meydana getiren hasılattan, hasılatın sağlanması ve gayrimenkulün varlığının sürdürülmesi için yapılan giderler indirilerek bulunur. Bu bakımdan burada önce gayrimenkul sermaye iradından indirilebilecek gerçek giderlerin ne olduğunu belirtmek gerekmektedir. Kanun koyucu, esas olarak gerçek giderlerin indirilmesi usulünü kabul etmekle beraber, mükelleflere kolaylık olması bakımından sözü edilen usulün yanında götürü gider usulünü de benimsemiştir. Bu nedenle burada, gerçek giderlerin indirilmesinin belirtilmesinden sonra, götürü gider usulüne kısaca değinilmesi doğru olur.

2.4.4.2.1. Gerçek Giderlerin İndirilmesi

Safi iradın bulunabilmesi için, GVK'nın gayrimenkul sermaye iratlarındaki istisnayı düzenleyen 21. maddesindeki istisna tutarına isabet edenler hariç olmak üzere, hasılattan aşağıdaki giderler indirilir. Bu giderler özet olarak şunlardır:

, Kira>a Yeren tarafından ödenen uydınlutmu ı·ıtınu, su, asansör, sigorta ,' id,1' giderleri.

, Kir..1>a Yerilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan borçların faizleri.

- Konut olarak kiraya erilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından iti- N "il beş yıl silre ile her yıl satın alına değerinin yüzde S'i.

,Kiraya Yerilen mal ve haklar için ödenen emlak vergisi, resim, harç, şe- '11)e Ye harcamalara katılına payları.

, Kiraya \'erilen mal ve haklar için ayrılan amoıiisınanlar ile kiraya veren t:ırafından yapılan ve ga rıınenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı y3\ıtım Ye eneıji tasan·ufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir t ·,·im yılı içinde VUK'nın 313. maddesindeki tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.

- Kiraya verenin yaptığı onarım, bakım ve idame giderleri.

- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler.

- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama dayanarak ödenen zarar ziyan ve tazminatlar.

- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut Ye lojmanların kira bedeli. Ödenen konut kirası, ancak diğer indirimlerden sonra geriye kalan gayrisafi hasılattan düşülebilir.

Kiranın indirilmeyen kısmı zarar olarak yazılamaz. Diğer yandan, Türkiye de yerleşik olmayan ya da çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla yurt dışında yaşan Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye'de elde edilen kiralardan düşülemez. Aynı zamanda, konut kirası gibi gelir vergisinden istisna edilen tutara isabet eden giderler de hasılattan indirilemez.

2.4.4.2.2. Götürü Gider İndirimi

"Kanun, mükellefleri gerçek giderlerini yazmak ve bu giderlerle ilgili belgeleri saklamak yükümlülüğünden kurtarmak ve onlara kolaylık olmak üzere götürü gider indirimini kabul etmiştir.

Götürü gider indirimi ile ilgili olarak şu hususlara kısaca değinmek gerekir:

- Hasılattan indirilebilecek götürü gider tutarı, hasılatın yüzde 15'i dir.

dir. Götürü gider usulünü seçen mükellefler, götürü gider dışında, gerçek giderlerinden herhangi birisini ayrıca indiremez.

- Yukarıda da değinildiği gibi götürü gider usulünü uygulamak, mükellefin isteğine bırakılmıştır. Ancak götürü gider usulünü kabul edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemez.

- Götürü gider indirimi sadece, gayrimenkul ve gayrimenkul olarak kabul dilen varlıkların kirnyu verilmesinden elde edilen hasılata uygulanabilir. Du u -uı_hakların kimya verilmesi halinde uygulanamaz.

- Haklar hariç. götürü veya gerçek gider usulünün seçimi bir bütl\ndllr. Diğer bir anlatımla mükellefler, gayrimenkullerinden sağlanan iratların bir kısmı için götüıii gider, bir kısmı için de gerçek gider usulünü uygulayamaz.

2.4.5. Ga)•rıınenkul Sermaye İratlarında İstisna

Kanun koyucu, GVK'nın 21. maddesinde, gayrimenkul sermaye iratlanyla ilgili bir istisna getinniştir. Bu maddeye göre:

- Bir takvim yılında elde edilen hasılatın 2019 yılında uygulanmak üzere 5.400 lirası vergiden istisna edilmiştir.

- İstisna, sadece mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kiralara uygulanabilir. Yani, gayrimenkullerin mesken olarak kullanımı dışında kiraya verilmesiyle elde edilen hasılata, bu istisnanın uygulanması mümkün değildir,

- Mükellef istisna haddi üzerinde kira geliri elde etmesine rağmen bu gelirini bildirmez veya eksik bildirirse, bu istisnadan yararlanamayacaktır.

- Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar, bu istisnadan yararlanamaz.

- İstisna tutarı Cumhurbaşkanı tarafından değiştirilebilmektedir.

Örneğin, 2019 yılında aylık 1.500 TL mesken kira geliri elde eden ve yıllık %15 götürü gider indirimini kabul eden bir mükellefin, vergiye tabi safi kazancı şöyle hesaplanacaktır:

Gayri safi irat (1.500xl2)	: 18.000 TL
İstisna	: 5.400 TL
Kalan	12.600 TL
Götürü gider (12.600x%15)	1.890 TL
Safi irat (12.600-1.890)	10.710 TL
Ödenecek gelir vergisi (10.710x%15)	1.606.50

2.5. MENKUL SERMAYE İRADI

2.5.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı

Burada menkul sermaye iradı kavramını; menkul sermaye iratlarında menkul kavramı, GVK'da genel olarak menkul sermaye iradının konusu ve özel olarak menkul sermaye iradı sayılan gelirler, alt başlıkları altında açıklamak gerekir.

1..'i.1./. ,Heıkul Km•raıı ı

Kitahın gn)Tİmcnkul sermaye ınıtlarıyla ilgili kısmında belirtmiş olduğunnı1 ?ihi. GVK. gayrimenkul kavramını geniş, bun::ı karşılık menkul kavraımnı d:ır :.mlaındn kabul etmiştir Yani GVK d::ı, vergi hukukunun bağımsızlığı ilkesinden h?weket edilerek TMK'da sayılan varlıkların dışında birçok mal ve h3k ga)Tİmenkul olarak kabul edilmiştir. Buna karşılık menkul kavramının k ps:ımı ise, sadece, hi se senedi, tahvil ve mevduat sertifikası gibi mali yatının ?enna 'esiyle sınırlandırılmıştır.

D ınek ki G K'daki menkul kavramı, iktisadi anlamda gelirin yaratılması faaliyetinin dışında kalıp, sadece kişilerin hisse senedi, tahvil ve mevduat gibi m:ıli varlıklarını ifade etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır.

2.5.1.2. Geıuel Olarak Meıkıul Sermaye İradı

GVK'nın 75. maddesi menkul sermaye iradını önce, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira veya benzeri iratlar menkul sennaye iradıdır."şeklinde genel olarak tanımlamıştır.

Maddenin ilk fıkrasındaki bu tanıma göre, bir gelirin menkul sermaye iradı sayılabilmesi için şu unsurların varlığı gerekli olmaktadır:

- Menkul sermaye iradı; nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden meydana gelmelidir. Para ile temsil edilen değerler, hisse senedi, tahvil, mevduat sertifikası ve benzeri menkul değerlerdir.
- Menkul sermaye iradı, irat sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde edilmiş olmalıdır. Sermayenin sözü edilen faaliyetler içinde kullanılması halinde, elde edilen gelir menkul sermaye iradı sayılmaz. Bu gelirler, ticari, zirai veya serbest meslek kazancı sayılır.
- Yatırılan sermaye dolayısıyla temettü, faiz, kira veya benzeri bir irat elde edilmiş olmalıdır. Buradaki kira kavramından amaç, gayrimenkul kirası olmayıp, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerin getirisidir.

2.5.1.3. Özel Olarak Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler

GVK'nın 75.maddesi, menkul sermaye iratlarıyla ilgili olarak yukarıda değinilen genel tanımı yaptıktan sonra, kaynağı ne olursa olsun bazı iratların menkul sermaye iradı sayılacağını açık şekilde kabul etmiştir.

Burada hemen şunu ifade etmek gerekir ki, menkul sermaye iradı olarak sayılan gelirler, sadece maddede sayılanlardan ibaret değildir. Maddede sayılmamakla beraber genel tanım içine giren diğer gelirler de doğal olarak menkul sermaye iradı olarak kabul edilir.

Kanunun özel olnrnk menkul sermaye iradı saydığı gelirler şunlardır:

- Her türlü hi se senetlerinin kar payları: Hisse senedi, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komanditer ortağın sermaye pay1111 belirten kıymetli evrak niteliğindeki bir belgedir. Kanunda, hisse senedi kapsamı geniş olarak kabul edilmiştir. Burada kurucu ve intifa hisse senetleri ..mek olarak verilebilir.

Kanun buna göre hisse senetlerinin temettülerini menkul sermaye iradı olamk kabul etmiş ve kurucu ve intifa hisse senetlerine isabet eden kar paylarmı da aynı gelir w1suru içinde düşünmüştür. Kanunda bunlar dışında, pay sahiplerine kuruluş dönemi içinde verilen faiz ve başka adlarla yapılan ödemeler ile menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları da menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

Kuponu ile birlikte yapılsa dahi hisse senetlerinin satışı karşılığı alınan bedel, menkul sem1aye iradı değildir. Burada hisse senedinin satışından bir kar elde edilmiş ise, bu gelir, menkul kıymetin satışından elde edilmiş bir gelir olup menkul sermaye iradı değildir. Söz konusu kar, şartları mevcutsa değer artış kazancı kabul edilerek diğer kazanç ve iratlar hükümlerine göre vergilendirilir. Buna karşılık bu gelir sadece hisse senetlerinin kuponlarının satışından elde edilmiş ise, o takdirde bu menkul sermaye iradı olarak kabul edilerek vergilendirilir.

- İştirak paylarından doğan kazançlar: İştirak payları kavramı, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının, adi komandit şirketler de komanditer ortakların ve kooperatiflere katılanların, iştirak paylarını ifade eder. Bilindiği üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki komanditer ortaklara hisse senedi verilmektedir. İştirak paylarından doğan kazançların kar paylarından farkı, iratların hisse senetlerinden doğmamış olmalarıdır. Sözü edilen iştiraklerden doğan gelirler, menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulur. Ancak bu düzenlemede, kooperatiflerin ortakları ile yapmış olduğu işlemlerden doğan karlarının, ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımı menkul sermaye iradı sayılmamıştır.

Biraz önce ifade edildiği üzere, burada da iştirak hisselerinin henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki menkul sermaye iradı sayılır. Buna karşılık, iştirak hisselerinin satışı karşılığı sağlanan kazançlar menkul semeye iradı olmayıp değer artışı kazancı olarak kabul edilir.

- Kontrol edilen yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançlar: 5520 sayılı KVK'da yer alan kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesine paralel olarak, GVK'nın 75. maddesine bir hüküm eklenmiştir. Bu hükme göre, kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki bir yurtdışı iştiraki kontrol eden tam mükellef gerçek kişinin, bu kurumdaki hisselerine isabet eden kazancı menkul sermaye iradı sayılarak vergilendirilmektedir. Bu kazancın elde edilmiş sayılması için, yabancı iştirakin kar dağımı yapılıp yapılmadığıfra bş'kılmamaktadır.

- Kunmıl:wın idaı 'meclisi bnşkaıı ve u_,clcrinc erilen kfır payları: Bunıd❓ ❓❓; k.'-musu t,laıı k5r payları. kuruıııılnrın idare mccli i başkan ve üyelerine gö- , „ ı ; Jolayı ·ı) 13 aldıkları Ucrctleriıı dışııda Cc.lcncıı kfır pnylnrıııı ifade ct- nı' tcdir.

- **K\7K.** uynrıııca yıllık vcyn özel beynıın:.rnıe veren dar mükellef kuruın- 1, nn. indirim ve isti ·ıınkır düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan ınıınlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım: Dar mükellef kurumlar iki türlü faaliyettı.-bulunabilirler. Bu faaliyet türlerinden birisi, Türkiye'de iş yeri v yn d3imi temsilci bulundurarak bu yerlerde söz konusu kişilerle faaliyette bulunma şeklidir. Söz konu u faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari ka- 7311' ayılır. İkinci faaliyet türü ise, Türkiye'de kurulmuş tam mükellef ser- maye şirketlerinden hisse senedi almak ya da iştirak hissesi satın alma yoluyla rrak olma halidir. Bu tür faaliyetler sonucu elde edilen kar payları menkul ·em1aye iradı sayılarak vergilendirilir. Bu uygulama, yıllık ya da özel beyan- name veren yabancı ulaşt111na kurumları ile özel beyanname veren dar mükel- lef kurumların kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kı·ını için de geçerlidir.

- Her türlü tahvil ve hazine bonosu faizleri ile gelir ortaklığı senetleri ve kira sertifikalarından sağlanan gelirler: Kanun koyucu her türlü, yani gerek kamu gerekse özel kesime ait tahvil ve hazine bonosu faizleri ve gelir ortaklığı enetleri ile varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikala- nndan sağlanan gelirleri menkul sermaye iradı olarak kabul ederek vergilen- dinnek istemiştir.

- Her nevi alacak faizleri: Gerek özel kesim ve gerek kamu kesimine ve- rilen borç paralardan sağlanan her türlü faiz bu düzenleme içine alınmak is- tenmiştir. Kanun bunu, "adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklar ile cari hesap alacaklarından doğan faizler" şeklinde ifade etmiştir. Burada üzerinde önemle durulması gereken konu, borç vermenin sürekli olarak yapılıp yapılmadığının tespitidir. Çünkü, sürekli olarak ödünç para verme işi ile uğraşılmasından elde edilen kazanç, ticari kazançtır. Ödünç vermenin sürekli olup olmadığının tes- piti, bu işlemlerin tekrarlanıp tekrarlanmamasına göre yapılır.

- Mevduat faizleri: Kanunda "bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara öde- nen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan sürekli olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler mevduat faizi sayılır" denilmiştir.

Görüldüğü üzere burada mevduat faizi oldukça ayrıntılı bir tanıma tabi tutulmuş ve böylece bu kavramın geniş bir şekilde anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.

- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedelleri: Bu hususa konu birliğini sağlama bakımından daha önce

dc◆inmiş tulunınnktnyız. Belirtildiği üzere burada dikkat edilmesi gereken konu, hi e senedi ve tahvillerin kendisinin satışından elde edilen bedellerin \' rgilendirilme i değil. bunların kuponlarının satılmasından sağlanan gelirlerin Yergilendirilmesidir.

- İştirak paylarınm sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir Ye ternliki knrşılığmda alınan paralar ve ayınlar: Aynı şekilde burada da kanun koyucu. iştirak paylarının devir ve tenılikindeıı sağlanan para ve ayınlan değil. bunların tahakkuketmemiş karlarının devir ve temlikinden elde edilen değerleri vergilendirmek istemiştir.

- Her çeşit senedin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri: Böylece vadesinden önce kırdırılan poliçe ve bonoların iskonto bedelleri menkul sennaye iradı olarak kabul edilmektedir.

- Faizsiz kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca "Katılım Bankalarınca" kar zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları: Kanunda 2361ve 3239 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikten sonra faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylan ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca (katılım bankalarınca) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları da menkul sermaye iradı sayılmıştır. Böyle bir düzenleme, gerçekte faiz olarak yapılan ödemeleri kar payı gibi göstererek, vergiden kaçmak isteyenlerin hareketine engel olmak üzere getirilmiştir.

- Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler. Yani repo gelirleri de menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

- Tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından GVK. 75/15' te belirlenen şartlarda yapılan ödemeler, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara GVK. 75/16 'da belirtilen şartlarla yapılan ödemeler menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Sözü edilenler dışında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler de menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

2.5.1.4. Menkul Sermaye İradi Kabul Edilmeyen Gelirler

GVK'nın 76. maddesinde de, bazı gelirlerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı açık olarak hüküm altına alınmıştır. Bu gelirler şunlardır:

- Menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılmasından elde edilen gelirler: Bilindiği gibi menkul sermaye iradı dolayısıyla alınan gelir

, 't1!i. i. senna ·e üzerinden değil. sermayenin iradı üzerinden alınan bir vergidir. Buna göre menkul değerlerin, kupon uz 'atışından elde edilen gel irier ınrnkul ·ennaye ~ayılmaz. Çünkü menkul değerlerin satılması, bunlara yatırı-Inn p,1raı1ın geri alınına►ından başka bir şey değildir. Menkul değerlerin kup)nlu olarak satılması halinde ise, menkul değere isabet eden tutar hariç, sade' kupona ait olan kısının menkul sermaye iradı sayılması gerekir. Ancak, menkul değerlerin kuponlu olarak satılması halinde, satış tutarının ne kadarının menkul değere. ne kadarının da kupona ait olduğunu tespit etmek mümkün değildir. Bu güçlüğü ve menkul değerleri kuponu ile birlikte satın alan kimsenin kuponlardan tahsil ettiği iratlar için vergi ödeyeceğini düşünen kanun ko►11cu. menkul değerlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması karşılığında elde edilen bedeli menkul sennaye iradı saymamıştır.

Ancak hemen şunu önemle vurgulamak gerekir ki, burada söylenenler, konunW1 menkul sermaye iradı yanıdır. Menkul değerlerin satışından doğan karın ise, şartları varsa GVK'nun Değer Artışı Kazançları başlığını taşıyan 81. maddesinin 1. bendine göre vergilendirilmesi gerekir.

- İştirak paylarının devir ve temliki karşılığında elde edilen gelirler: Yukarıda belirtildiği gibi iştirak paylarının karsız devir ve temliki karşılığında alınan paralar, yapılan yatırımın geri alınması niteliğinde olduğundan, menkul sermaye iradı dışında kalmaktadır. Karlı satışlardan doğacak kazançlar ise,)ine adı geçen 81. maddeye göre vergilendirilir.

- Menkul değerler ile iştirak paylarının tamamen veya kısmen itfa edilmesi karşılığında elde edilen gelirler: Bu gelirler de, diğerleri gibi sermayenin iadesi niteliğirıde olduğundan, menkul sermaye iradı sayılmaz

2.5.2. Menkul Sermaye İradının Tespiti

Bu başlık altında, önce menkul sermaye iratlarında elde etme konusuna değinmek ve daha sonra da safi iradın tespiti konusunu açıklamaya çalışmak gerekir

2.5.2.1. Elde Etme

Genel olarak menkul sermaye iratlarında elde etme, iradın hukuken veya fiilen tasarruf edilebilir hale gelmesiyle meydana gelir.

Hisse senetleri, iştirak payları ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine ödenecek kar payları, ödemeyi yapacak kurumca ödemenin kararlaştırıldığı ve kar payının tahsil edilebilir hale geldiği tarihte elde edilmiş sayılır. Diğer bir anlatımla bu kişilerin paylarını nakden almamış olmaları elde etmenin gerçekleşmesini önlemez. Burada önemli olan, payın tahsil edilebilir hale gelmesidir.

D,,r mükcll fiyete tahi kurumlnrın ticari ktırındun kurumlar **vergi** i dü 1, tlt\kt◆n sonrnkalan kısmınınelde edildiği lHrih, bunlarla ilgili kcgin h pi 1 ◆ı..mu"landığı torihtir.

Tahvillerde. foiz kuponlarının Uzcrindc yazılı tarih; alacak ve mevduat fa. izletinde, vade tarihi: hisse enetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponı ı'mm atışında, satışın ynpıldığı tarih; iştirak paylarının sahibi adına hcnU1◆ hakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlikinde, devir ve tcmlikin yap1ı,. dığı tarih; senetlerin iskonto edilmesinde, iskontonun yapıldığı tarih· faiatı larak kredi verenlere ödenen kar paylarında, kar payının dağıtılmaya başlan,. dığı tarih; elde etme tarihi olarak kabul edilmektedir.

Menkulsermaye iratları, yabancı para ile tahsil edildiği veya yabancı para olarak kayıtlara geçirildiği veya yabancı para olarak tasarruf edildiği **takdirde,** bu iratlar, tahsil edildikleri veya kayıtlara geçirildiği veya tasarruf olunduğu günün borsa rayici üzerinden, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığrnca tayı edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.[18]

2.5.2.2. Safi İrat

GVK'nın 78. maddesine göre safı iradın bulunması için menkul serma}e iratlarından şu giderler indirilir:

-Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul değerlerlerin muhafazası için yapılan giderler.

-Temettü gelirleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekale iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez.).

-Menkul değerler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (Gelir vergisi irattan indirilmez.).

2.5.3. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermeye iratlarının vergilendirme şekilleri dört gruba ayrılır. Bunları özetle şöyle belirleyebiliriz:

Bir kısım menkul sermaye iratları istisnaya tabidir. Yani bu tür iratlar Yergiye tabi değildir.

Menkul sermeye iratlarının esas vergilendirme şekli iratların vergi kesintisine tabi tutulmasıdır. Bu iratlardan, GVK'nın 94. maddesine göre vergi kesintisi yapılır. Eğer vergi kesintisi yapılan iratların gayri safı tutarı, GVK'run 86. maddesinde belirtilen yıllık beyan sınırını aşmamışsa yapılan kesinti ile yetinilir. Yani bunlar için beyanname verilmez. Söz konusu sınır aşılırsa, bunlar için yıllık beyanname verilir. Ancak yapılan kesinti yıllık beyannameye göre hesaplanan vergiden mahsup edilir.

---

[18] Menkul sermaye iratlarımda elde etme ile ilgili olarak ayrıca bkz.:Öner ERDOĞAN, Türk Vegi Sistemi, 9.Baskı, s: 124, 125, ,Seçkin Yayınevi, ANKARA,2019

Dig❓r bir kısım menkul scnncye iratları, GYK'11111geçici 67. maddesine ❓\ "\· r-gil'ndirilir. 2006 yılııda GVK'yn geçici 67. madde eklenmiştir. Bu mllddcyc g-öre, biraz önce değinilen 94. madde k::ıpsamma girmeyen menkul -.'nnnye irathrından ın:ıddede yer alan hükümler içerisinde vergi kesintisi ya-r1lır. Bu şekilde vergi ke-intisi yapıldıktan sonra söz konusu iratlar bir daha \ ı) ❓ tabi tutulmaz. Yani bu şekilde vergilendirme nihai vergilendirme sa-❓ıhr. Bu Yergilendiıne şekli geçici madde ile getirilmiş olup, bunun uygulama sü❓ ❓i ❓0-0 yılında sona erecektir.

Diğer grubu ise. alacak faizleri ve adi komandit şirketlerin kar payı gibi m nkul emrnye iratları meydana getirir. Bu tür menkul sermaye iratlarından v rgi kesintisi yapılmaz. Söz konusu iratların tutarı, kesinti yapılmayan ya da i s-.tinaya tabi olmayan iratlar için belirlenmiş tutarı aşmaz ise beyan edilmez. Bu mm aştığı takdirde, tamamı yıllık beyanname ile bildirilir. [19]

2.5.4. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

Menkul sermaye iratlarında istisna GVK'nın 22. maddesinde düzenlenmi·tir. Bu hükmü şu şekilde özetleyebiliriz:

-Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerince tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna edilen tutar üzerinden GVK'nın 94. maddesine göre kesinti de yapılmaz.

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Burada sözü edilen gelirler; her türlü hisse senetlerinin kar payları, iştirak hisselerinde doğan kazançlar ile kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kar paylarıdır.

İstisna edilen tutar üzerinden 94. madde kesinti yapılır ve kesilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

---

[19] 2019 yılında menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi üç alt başlık altında özetlenebilir:

-Kesinti yapılan iratlar:

Kesinti GVK'nın 67. maddesine göre yapılıyorsa gelirin tamamı beyan dışındadır.

Kesinti GVK'nın 94.maddesine göre yapılıyorsa, bunu iki şekilde düşünmek gerekir. Bunlardan biri, beyan sınırı olan 40.000 lirayı aşması halidir. Bu durumda gelirin tamamı be) an edilir. İkinci durum ise,beyan sınırını aşmaması halidir. Bu halde, gelir beyan edilmez.

-Kesinti yapılmayan iratlar: Beyan sınırı olan 2.200 lirayı aşarsa tamamı beyan edilir, aşmıyora beyan sözkonusu değilidir.

-GVK'dan istisna olan iratlar: Beyan edilmez.

A) rıntılı bilgi için bkz: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, s: I25-131

2.6. DİĞER KAZANÇ VE iRATLAR

2.6.1. Diğer Kazanç vr irntlnr Konusunda Genci Bilgiler

Yuknrıdn değinildiği üzere vergilendirilebilir gelir konusunda iki teori bulunmaktadır. Bunlardan birisi, kaynak teorisidir. Bu teoriye göre bir gelirin vergilendirilebilir gelir olması için, bunun ekonomik faktörlerin bir veya birkaçının etkisi ile sağlanmış olması ve gelirde sürekliliğin var olmasıdır. İkinci teori ise, net aıtış teorisidir. Bu teoriye göre burada net artış teorisindeki şartlar aramamakta ve her türlü gelirin vergilendirilebileceği görüşü ileri sürülmektedir.

Burada kadar açıklanan gelirin altı unsurunda kaynak teorisi benimsenmiştir. Şu anda ele almamız gereken diğer kazanç ve iratlar başlığı altındaki gelir unsurunda ise, süreklilik aranmamaktadır. Yani bir bakıma burada net artış teorisinin kabul edilmiş olduğu ifade edilebilir.

Bundan önceki gelirin altı unsuru dışındaki tüm gelirlerin bu bölümde ele alınmadığını, burada önemle beliıtmek gerekir. Gelirin yedinci unsuru olan ve diğer kazanç ve iratlar başlığı altındaki bu bölümde ele alınan gelirler, sadece GVK'nın 80 ile 82. maddeler arasında yer alan gelirlerdir. Buna göre gerek gelirin ilk altı unsuru içinde yer alan gelirler ve gerek bu bölüm içinde yer almayan gelirler, doğal olarak gelir vergisi kapsamı içine girmeyecektir.

Halen yürürlükte olan hükümlere göre, kanunun diğer kazanç ve iratlar başlığı altındaki gelirler, değer artış kazançları ve arızi kazançlar olarak iki kısma ayrılır.

2.6.2. Değer Artışı Kazançları

2.6.2.1. Vergilendirilecek Değer Artışı Kazançları

Vergilendirilecek değer artışı kazançları GVK'nın mükerrer 80. maddesinde altı bent halinde sayılmış ve bu bentlerde sayılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak kabul edilmiştir. Burada sözü edilen elden çıkarma, kanunun saydığı mal ve hakların satışı, bir bedel karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde anlaşılır.

Kanun'un belirlemiş olduğu değer artışı kazançları şunlardır:

Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer arış kazancı sayılarak vergilendirilir.

u hü üml re g"re. bir menkul kı metin nlı ından elde edilen knzancın
"il'n irilm, i i in:

- .1 n, ut d g rin karşılıklı bir ,ekilde ikti ap edilmesi gerekir. Çünkli,
h :ız y Hardan elde edilen eya elde edilmiş olan değerlerin herhangi bir
" il, ld n -ıkarılmasından nğlanan gelirler, bilindi i llzere gelir vergisinin
ıs.una ginnem ktedir.

- \tükelletlere ait menkul değerlerin veya sermaye piyasası araçlarının, elde ed ili-inden s nra iki yıldan daha az bir süre içinde elden çıkarılması gerek ir. 1'anw1 buradaki iki yıllık süreyi, spekülasyon süresi olarak kabul etmişr. Di; r bir anlatımla. iki yıldan daha uzun bir süre sonra gerçekleştirilen 1 n ıkarmalarda kazanç sağlama amacı olduğu düşünülmemiştir.

GVJC1111170/5. 1\faddesiudeki Haklarıı Eldeı Çıkarılması

GVK'nın 70. maddesi birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; arama, işleune, imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı gibi haklar yer almaktadır. İhtira berau hariç olmak üzere, hükümde yer alan hakların elden çıkarılmasınan doğan değer artışı kazançlarının tespit edilen tutarı aşan kısmı vergilendirilmektedir. Burada süre ile ilgili bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Haklar J.:isaptarihinden itibaren ne zaman elden çıkarılırsa çıkarılsın, değer artışı kazancı belirlen tutarı aşarsa vergileme yoluna gidilecektir. Eğer değer artışı kazancı istisna haddi içinde kalırsa vergileme söz konusu olmayacaktır.

Telif Haklarının ve İhtira Beratlarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Telif hakları ve ihtira beratlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artışı kazançları sayılmaktadır. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak kabul edilmiş ve tespit edilen tutarı aşan kısmı değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Telif hakları ile ihtira beratlarının müellifleri,mucitleri ve kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması sonucu doğan kazançlar ise, bilindiği gibi serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir (GVK. mad.70/6). O halde telif kazançları ile ihtira beratlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilebilmesi için, bunların mucitleri, müellifleri veya kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından elden çıkarılması gerekir.

Ortaklık Haklannın veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gerek şahıs şirketlerinin gerek limited şirket ve kooperatiflerdeki ortaklık haklarının iktisap maliyeti ile elden çıkarılması bedeli arasındaki fark değer

artı ı kaznncı !arak kabul edilir. Burada bir süre sınırlaması yoktur. Kazancın dğer artıı knzancı larnk vergilendirilebilmesi için yine kabul edilmiş olan isti na tutarını nşmnsı ü erekir.

Faal{reti Durdırılaıı Bir İşletmeıiıı Kısmen v va Taııaııeıı Eldeıı Çıkarılmasmdaıı Doğaıı Kaumçlar

Faaliyeti durdurulan bir işletme denildiğinde, ticari veya sınai faaliyette bulunan bir işletmenin tasfiye amacıyla faaliyetlerini sona erdirmesi anlaşılır. Böylece vergiye tabi olmayı gerektiren işlemler tamamen durdurulur ve sona erdirilir. Ancak. vergilemede takvim yılı esas alındığından, faaliyetin durduğu ana kadar olan sürede kazanç elde edilmiş ise, bunun vergisi ertesi yıl Mart ayında Yerilecek beyannameye göre ödenir ve mükellefiyet böylece sona erer. Bununla birlikte, faaliyeti durdurulan bir işletmenin aktifinde VUK'da belirlenen esaslara göre değerlendirilmiş olan makine, demirbaş eşya, mal stoku ve gayrimenkul gibi varlıklar da mevcuttur. İşte herhangi bir nedenle (ölüm, iflas, tasfiye gibi) faaliyeti durdurulan bir işletmede yer alan bu varlıkların kısmen veya tamamen satılmasından doğan değer artışı kazançları da vergi konusunu oluşturur. Faaliyeti durdurulan bir işletmede kazanç işletme tamamen satıldığı anda elde edilmiş sayılır. Varlıkların maliyet bedeli ile elden çıkarına bedeli arasındaki farkın, yine istisna tutanını aşan kısmı değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olur.

Faaliyetine devam eden bir işletme kısmen veya tamamen satıldığında, doğal olarak bu işlemlerden elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir.

GVK'mn 70. maddesinin 1, 2 4, 7. bentlerindeki Mal ve Hakların• Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın 70. maddesinin 1, 2, 4 ve 7 nolu bentlerinde yazılı olan arazi, bina, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ile gemi ve gemi payları gibi mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artışı kazancı olarak kabul edilir ve kazancın tespit edilen tutarı aşan kısmı vergiye tabi tutulur. Görüldüğü gibi burada süre ile ilgili bir sınırlama söz konusudur. Anılan bu mal ve haklar iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra satılırsa, miktarla sınırlı olmaksızın, vergiye tabi olmayacaktır.[20]

2.6.2.2. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

GVK'nın 81. maddesi, vergilendirilmeyecek değer artışı kazançlarını belirlemiştir. Bunlar üç bent halinde düzenlenmiştir:

---

[20] Değer artış kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak ayrıca bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s:133-135

F "roi i, !etme ~ahibinin ölümü halinde kanuni mirnsçılnrca işletmenin dcv-ı, lınma ·ı, faaliyetine devam ettirilmesi:

F rdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, işletmenin faaliyetine kanuni ınira"tbr tarafından devam edilebilir. Eğer kanuni mirasçılar işletmeye dahil ik1is.1di kı)1netleri kayıtlı değerleriyle aynen devralarak (bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde aktif ve pasifin bütün halinde, yani borç ve alacakları ıle de\Talarak) işletmeyi devam ettinneleri halinde, varlıkların değerinde meydana gelen artışlar, diğer kazanç ve iratlar olarak vergiye tabi tutulmaz.

Bilanço esasma göre kazancını tespit eden bir işletmenin sermaye \ irkerine devrolunması:

Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketi tarafından aktif ve pasifi ile birlikte devir alınması halinde, aktif ve pasifin devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işlennenin sahip ve sahiplerine devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı verilmesi ve ortaklık paylarını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şartıyla, ortaya çıkan kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmez. Söz konusu şartlarda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmaması için şu şartlar gerekir:

- Bu kazancın vergilendirilmemesi için ilk olarak, devrolunan işletmenin kazancının bilanço esasına göre tespit edilmesi gerekir.
- İkinci olarak ferdi işletmenin sermaye şirketine aktif ve pasifi ile bütün halinde devrolunması ve devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi gerekir.
- Üçüncü olarak da, ferdi işletmenin sahip ve sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında nama yazılı ortaklık payı alması gerekmektedir. Eğer şirket tarafından verilecek ortaklık payları devir bilançosuna göre hesaplanan ortaklık paylarından büyük olursa, aradaki fakın değer artış kazancı olarak vergilendirileceği tabiidir. Aynı şekilde kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi işletme sermaye şirketi tarafından bilançosunun aktif ve pasifi ile aynen devralınsa bile, karşılığında hisse senedi yerine nakdi ve ayni ödeme yapıldığı takdirde ortaya çıkacak değer artış kazancı vergiye tabi olacaktır. Bu nedenle ferdi işletmenin kazancının bilanço esasına göre tespit edilmesi; sermaye şirketine aktif ve pasifi ile bir bütün halinde devredilmesi ve bu devir işlemi karşılığında öz sermaye tutarında nama yazılı hisse senedinin alınması şarttır. Bu üç şartın bir arada olmaması halinde ortaya çıkacak kazanç vergilendirilecek kazanç olacaktır.

Kolektif ve adi komandit şirketlerin sermaye şirketine dönüşmesi halinde elde edilen kazançlar

Kolektif ve adi komandit şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi halinde meydana gelecek kazanç, değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Ancak bu tür kazancın vergilendirilmemesi için, ferdi

lir işlctm nin cnnaye şirketine de rinde olduğu gibi, LUr değiştiren şirketlerin ktif ve l ı·ifinin a: nen konıııınn ı: öz sermayeler anı mda bir fark bulunm un , şı e kolektifşirkel ilendi koırnındit şirket orlaklarınıı anonim şirkeltcki ,rtaklık pa:!arını göslcrcn his c ·enetlerinin nnnıa yazılı olma ı gerekmektedir. Belirlenen hu şnrı-1:ırdan herlrnngi birinin yerine getirilmemesi halinde, ortaya ıkmış olnn dı::ğer artış kazancı vergiye tabi tutulur.

2.6.3. Arızi Kaznnçhır

rızi kazançlar. sürekli olarak yapılmayan veya arada bir yapılan ticari faali:'et veya serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlardır. Arızi kazançlar. GVK'nın 82. maddesinde altı bent halinde sayılmıştır. Kanunda belirlenen arızi kazançlar şunlardır:

An=ı olarak yapılan ticari.faaliyetlerden veya bu nitelikteki faaliyetlere aracık etmekten elde edilen kazançlar:

Arada bir yapılan bu tür faaliyetlerden doğan kazançların vergilendirilmesi için, yapılan faaliyetin kazanç amacı ile yapılması gerekir. Kazanç amacı ile yapılmayan, yani sadece servetlerin korunması nedeniyle alınan değerlerin satılması sonucunda bir kazanç elde edildiğinde, bunun arızi kazanç olarak vergilendirilmemesi gerekir. Ancak bu tür işlemleri kazanç amacıyla yapılan işlemlerden ayıımak güç olduğunun uygulamada bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler vergi konusu yapılmaktadır.

Arızi olarak ticari faaliyetin yanında, bu tür faaliyetlere aracılık edenlerin de sağladıkları kazançlar vergi konusu yapılır. Örneğin, bir emlak alım satım işinde (devamlı olmamak şartıyla) alıcı ve satıcıyı bir araya getiren şahsın satış dolayısıyla para alması aracılık sayılır. Bu faaliyetler sonucu arızi kazanç, aracılık ve hizmet karşılığı alınan paralardan veya sağlanan menfaatlerden bu işle ilgili olarak yapılan giderlerin düşülmesiyle bulunur. Ticari muamelelerde ise anzi kazanç, satış bedelinden maliyet bedeli ve giderlerin düşülmesiyle bulunur. Burada da bir istisna getirilmiş ve 2019 yılında 33.000 TL'yi aşan kısmının vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır.

Meslek faaliyetinin durdurulması veya mesleğin terk edilmesi halinde elde edilen kazançlar:

Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya mesleğin terk edilmesi, henüz başlanmamış böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılattan, belgelendirilmiş giderler düşüldükten sonra kalan kazancın, yukarıda belirtilmiş olan istisna tutarını aşan kısmı, arızi kazanç olarak vergilendirilir.

"r,ı_,-rimenkullerin tnlıl►resi „e kiracılık hakkının devri karşılığında ,ılımm ta=minntlar ile pı2ştcmallıklar:

Günümüzde özellikle büyük kentlerin iş yoğunluğu çok olan mevkilerinde, gn►Timenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri karşılığında haY-3 parası, peştemallık ve tazminat gibi adlar altında paraların alındığı bilinmektedir. Alınan bu nakdi ve ayni menfaatler, arızi kazanç olarak vergiye tabidir. Kiracıya ait tesisat ve malların boşaltılması ve devri sırasında, kirala►'3na Yeya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar da, arızi kazanç olarak Yergilendirilir. Bu tür faaliyetler sonucu elde edilen hasılattan, belgeye bağlanmış giderler indirildikten soma yukarıda ifade edilen istisnayı aşan gelir, arızi kazanç olarak vergiye tabi tutulur.

Arızi olarak yapzlan serbest meslek faaliyetleri nedeniyle tahsil edilen hasılat:

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, bilindiği gibi, faaliyetin devamlılığı önemli bir rol oynamaktadır. Devamlı olarak yapılmayan ama serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazançlar ise, arızi serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Arızi olarak yapılan faaliyetten elde edilen hasılattan belgelendirilen giderler düşüldükten sonra, safi kazancın biraz önce belirtilen istisna tutarını aşması halinde vergileme yapılır.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin terk ettikleri işlerle ilgili sonradan elde ettikleri kazançlar:

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan tahsil ettikleri kazançlardan (zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacaklar dahil) belgelendirilmiş giderler düşüldükten sonra kalan safi kazanç, arızi kazanç olarak vergilendirilir. Yalnız burada herhangi bir istisna söz konusu değildir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapmış oldukları ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kaz.ançlar da arızi kazanç olarak kabul edilir. Burada yapılan giderler indirilmediği gibi istisna da uygulanmaz.[21]

---

[21] Diğer kazanç ve iratların 2019 yılında vergilendirilmesi konusunda şu bilgi verilebilir:
-Değer artış kazançları: Kesinti yapılan değer artış kazançlarından ayrıca vergi alınmaz. Kesinti yapılmayanlardan ise, 14.800 TL'yi aşan kısım beyan edilerek vergilendirilir.
-Arizi kazançlar belirlenen 33.000 TL'lik istsna tutarını aşararsa beyan edilerek vergilendirilir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER - 111

GELİR VERGİSİ

Bir devlette her bire.v,
devletin yiikseliş ve diişilşilnden soruınlıudur.
ÇIN ATASÖZÜ

Bu kı◆ımda: gelirin beyanı ile gelirin tarh, tahakkuk ve tahsili anlatılacaktır.

3.1. GELİRİN BEYANI

3.1.1. Beyan Esası

GVK'nın 83. maddesinde "Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mü·ellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur." denilmektedir. Bilindiği gibi bw·ada sözü edilen mükellef kavramı, kendisine vergi borcu terenüp eden gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimsedir (VUK. mad.8).

faddedeki "Hilafına hüküm olmadıkça" şeklinde ifade ile gelir vergisinde gelirin beyan edilmesinin esas ve bunun aksinin istisna olduğu amaçlanmaktadır. Buna göre, aksine hüküm olanlar hariç olmak üzere GVK'da sayılan her türlü kazanç ve irat, beyan esasına tabidir.

Esas olarak beyan, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yapılmakla beraber, bazı hallerde bunların dışındaki kimselerce de yapılabilir. Bu kişiler, kanuni temsilciler ve mirasçılardır.

3.1.2. Beyanname Türleri

Gelir vergisinde gelirin beyanı; yıllık, muhtasar ve münferit beyanname ile yapılır.

Yıllık beyanname, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine aittir.

Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi kesintisi yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin, matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine aittir.

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanların bildirilmesine aittir.

3.1.2.1. Yıllık Beyanname

3.1.2.1.1. Gelirin Toplanması

Bilindiği gibi gelir vergisi sübjektif bir vergidir. Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması ve gerçek kişileri vergi ödeme güçlerine göre vergilendirmeyi amaçlaması nedeniyle, gelirin toplaması bu verginin en önemli kurallarından biridir.

G K'nm, 5. mnddcsinc g<kc mllkcllellcr, ticuri, 1.irui ve scrbc'ıt ınc«ılek ka;rnnçlnrmdnn. U -rc.•tlcrdcn. gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarından ve diğ r l-.a1nn ve iratlardnn, bir tnkviın yılı içinde elde ettikleri gelirleri (haııit usulde tespit edilen kıw:ınç ve ücretler dahil), bu kanunda aksine hir hüküm olmadıkçn, toplnımıyn mecbur tutulmuştur.

Tacirler. çiftçiler ve serbest meslek erbabı, ticari, zirai ve serbe<?t mc)lck faaliydlerinden knzanç elde etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermek lorundadır. Bu husus, şirketlerin faaliyet ve tasfiye devrelerini de kapsamak Uzere. kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarını da içine almaktadır.

Burada özet olarak şunu söylemek gerekir ki, ilke olarak gelir vergisinde esas olan gelirin toplanmasıdır. Gelirin toplanmaması, bu ilkenin istisnasını meydana getirir. Ancak, özellikle 1980 yılından sonra kanunda yapılan değişikliklerle bu kural tersine döndürülmüş denilebilir. Yani gelirin toplanma alanı son derece sınırlandırılmış ve gelirin toplanmaması sanki kural haline getirilmiştir. Bu durumu, Kanun'un toplama yapılmayan haller başlığını taşıyan 86. maddesinden açıkça görmek mümkündür.

3.1.2.1.2. Toplama Yapılmayan Haller

GVK, gelirin toplanamayacağı durumları, tam ve dar mükellefiyete göre farklı düzenlemiştir.

3.1.2.1.2.1. Tam Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller

GVK'da yapılan değişikliklerle Kanun'un 86. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle, sübjektif bir vergi niteliği taşıması gereken gelir vergisi, olması gereken yapısından tamamen uzaklaştırılmıştır. Bu değişikliklere göre, aşağıda belirlenen hallerde yıllık beyanname verilmez ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

GVK'nın sözü edilen 86. maddesindeki toplama yapılmayan durumları özetle şu şekilde açıklamak mümkündür:

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar: Hatırlanacağı üzere zirai kazançlar, ya gerçek usulde ya da ürünler satılırken verginin kaynakta kesilmesi yoluyla vergilendirilir. Çiftçilerin ürünlerini satarken kaynakta kesilen vergiler, nihai vergi olarak kabul edildikleri için bu gelirlerin toplanarak beyan edilmesine gerek kalmamaktadır.
- GVK'nın 75. maddesinin 15. bendinde yer alan menkul sennaye iratları: Bu bentte, tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından bireysel emeklilik nedeniyle yapılan ödemeler yer almaktadır. Bu şekilde elde edilen gelirler için de beyanname verilmeyecektir.

- K:ı.nıı–e iratların i tisna hadleri içinde kalan kısmı: GVK, gelir un ur- - ı olu,.turan kazanç Ye iratlarda bazı istisnalar kabul etmiştir. Kanunun kabul etmi• olduğu bu i ti nalar gelirin toplanmasında dikkate alınmaz.

- T►k j– Y renden alınmış ve vergisi kaynakta kesilme suretiyle vergilen- iril niş ü retler: Mükellefler. vergisi kaynakla kesilmiş olmak koşuluyla bir iş, nden elde ettikleri ücretler için beyanname venneyecekler ve bu ücret- ', recekJeri beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Aynı şekilde, birden fuzla i,-erenden ücret almakla birlikte, birden sonraki iş verenlerden vergi- endirilerek aldıkları ücretlerin toplamı, GVK'nın 103. maddesindeki vergi ta- -ri -inin ikinci gelir diliminde er alan tutarı aşmaması halinde, bu ücretler de tı.. lama dahil edilme ecektir.

- Yukarıda belirtilen gelirlerin dışında kalıp da vergiye tabi gelir toplamının 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutan aşmaması koşuluyl► Türkiye'de kesintiye tabi tutulmuş olan, birden fazla iş verenden elde edilen ücretler, menkul sennaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları: Burada çeşitli kaynaklardan (ücret, menkul ve gayrimenkul sennaye iradı) elde edilen gelirlerin toplamı, yine 103. maddenin ikinci diliminde belirtilen tutarı aşılmaması halinde, toplama yapılmayacaktır.

- Kamında belirtilmiş olan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları: Bir tak- \im yılı içinde elde edilen ve toplamı tespit edilen miktarı (2019 yılı için bu rutar 2200TLdir.) aşmayan, kesintiye ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sennaye iratları için de beyanname verilmeyecektir.

Ayrıc► GVK'nın geçici 67. maddesine göre vergi kesintisi yapılmış olan kazanç ve iratlar, miktarı ne olursa olsun beyan edilmez, başka gelirleri nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde de bunlar yıllık beyannameye dahil edilmez.

3.1.2.1.2.2. Dar Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller

Kanun, dar mükellefiyete toplama yapılmayan durumları, tam mükellefiyette toplama yapılmayan durumlara göre daha değişik olarak düzenlemiştir. Dar mükellefiyette gelir sadece:

Tamamı kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sennaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından; diğer kazanç ve iratlardan veya yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından; meydana geliyorsa, gelirler toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez.

3.1.2.1.3. Gelirden Yapılacak Mahsup ve İndirimler

Gelirin vergilendirilmesinin önde gelen bazı ilkeleri; kazanç, ücret ve iratIann safı olarak vergilendirilmesi, kamu mali idaresinin vergi kaynağının baş aktörleri olan mükelleflerinin korunması ve topluma vergileme yolu ile bazı

s 's) l destekkr snulnnmnsı olank s:wılnbilir. Bu ve bunn benzer nınaçluru ::: ı'ekleştirilebilınek için. Kamın yukn;·,dnki csaslnrn göre bulumıcnk gelirden b. ı mahsup ,·c indirimlerin yapılnbilcı.;e?ini kabul etmiştir. Bunları şöylece ö tlemt:k mümki.lndilr:

3.1.2.l.3.l. Zurnrlnrın Mahsubu

Zararların mahsubu mekanizmasının Kanun'a getirilmesinin esas amacı, Yergi mükelleflerini yaşatmak ve onlardan ileride vergi alabilmeyi sağlamaktır. Zararların karlara mahsubunu. aynı yıl meydana gelen kar ve zararların birbirleriyle mah up edilmesi ve geçmiş yıl zararlarının mahsubu şeklinde ikiye ayınnak gerekir.

Ay111rıl Jfeydana Gelen Zararların A1ahsubu:

Aynı yıl meydana gelen zararların karlara mahsubu da başlıca iki şekilde ortaya çıkabilir.

- Bw1lardan biri, aynı tür gelir unsurlarına ilişkin faaliyetlerin bir kısmından kar ve bir kısmından da zarar edilmesi halidir. Böyle durumlarda, zararla sonuçlanan faaliyetlerin zararları, karlı olanlarla mahsup edilir. Örneğin, bir mükellefin iki tür ticari işi olduğunda, bir ticari faaliyetinden meydana gelen zarar, diğer faaliyetinden elde etmiş olduğu kara mahsup edilir.

- Diğeri de, gelir unsurlarından bazılarının karlı, bazılarının zararlı sonuç vermesi halidir. Gelir unsurlarından bazılarının karlı, bazılarının zararlı sonuç vermesi halinde de, zararlar karlardan mahsup edilir. Örneğin, bir mükellefin tic.ari faaliyetinden zarar, gayrimenkul sennaye iradından da belirli bir miktar gelir elde etmesi halinde, zarar, elde edilen irattan mahsup edilir. Esasında gelir unsurlarından bazılarında zararlı sonuç verenler, beyannamede toplama yapılmakla kendiliğinden zararları karlara mahsup etmiş olur.

Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Yukarıda belirtildiği şekilde mahsup yapıldıktan sonra artakalan geçmiş yıl zararlarının, içinde bulunulan yılın kazançlarından da mahsubu mümkündür. Ancak, mahsup edilecek geçmiş yıl zararları beş yıl ile sınırlandırılmıştır. Diğer bir anlatımla arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zararlar, daha ileriki yıllara naklolunmaz.

Ancak, burada şunu da önemle belirtmek gerekir ki, GVK'nın 80. maddesinde belirtilen diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar ile gider fazlalığından doğanlar hariç, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında sermayede meydana gelen eksilmelerin, zarar kabul edilerek indirilmesi mümkün değildir (GVK. mad. 88).

Tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetleri sonucu doğan zararları da, belirli şartlarla mükellefin Türkiye'de beyan ettiği gelirinden mahsup edilebilir. Yurt

\hşı faaliyetinden zarar eden mükellef, defter ve belgelerini ilgili ülkede denetim yetkisi verilen kuruluşa denetlettikten ve alman rapor ile elde edilen gelir , ya zararla ilgili belgeleri o ülkedeki yetkili mali makamlara onaylattırdıktan sonra, Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verdiği takdirde dış ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili zararları mahsup edebilir. Ancak, Tilrkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olarak yurtdışında zarar edilmişse, bu zarar ◆11rtiçinde elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemez.

3.1.2.1.3.2. Diğer İndirimler

Özel Sigorta Primleri

GVK'nın 89. maddesinin birinci bendine göre, mükellefin şahsına, eşine ye çocuklarına ait hayat, engellilik, hastalık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin kamında belirtilen kısmı gelirden indirilebilir. Kanun, bu primlerin gelirden indirilmesini bazı şartlara bağlamış bulunmaktadır. Söz konusu şartlar Kanun'un adı geçen maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bu şartlar şöylece özetlenebilir; primi ödeyen kişi tam mükellef olmalıdır; prim tutarının, beyan edilen gelirin Kanunda belirlemiş olan oran ve tutarı aşmamalıdır (Prim tutarı bu miktarı aştığı takdirde, aşan kısım için indirim yapılamaz.); sigorta sözleşmesi, Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olmalıdır; primler, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmalıdır ve beyannamede yer almış ücretler bulunduğu takdirde◆bunların net tutarlarının hesaplanması sırasında bu primler ayrıca gelirden indirilmiş olmamalıdır.

Doğal olarak, eşlerin ve çocukların kendi gelirleri dolayısıyla ayrıca beyanname vermeleri halinde, bunlara ait sigorta primleri gelirinden indirilemez. Böyle durumlarda ödenen primler, eşin ve çocuğun kendi beyannamelerinden indirilir.

Sosyal Güvenlik Kurumları Primleri

Sosyal Güvenlik Kurumu'na gelirin elde edildiği yılda ödenen giriş ve sigorta primleri belgelenmesi şartıyla gider olarak yazılabilir. Mükellef, gelir unsurlarının safı tutarının tespit ederken ödemiş olduğu SGK primlerini gider olarak kayıt etmemişse bunları daha sonra gelirden indirmesi mümkündür.

Bağış ve Yardımlar

Gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlar, GVK'nın 89. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bağış ve yardımları; genel olarak yapılan bağış ve yardımlar; kültür amaçlı bağış ve yardımlar ve sosyal amaçla yapılan bağış ve yardımlar olarak bir ayırıma tabi tutulur.

Bu bağı, ve yurdımluru şöylece özetleyebiliriz:

nel !arak bnğış ve yardımların, genel bütçeye dahil dairelere, özel bütçeli idarelere. il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılması gerekir.

Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, o yıla ait beyan dilecek gelirin yUzde 5'ini (kalkınmada öncel iki i yörelerde yllzde ıo·unu) aşmamalıdır (GVK. ınad. 89/4).

GVK'nın 89. maddesinin 7 no.lu bendine göre kültür amaçlı yapılan yardımların hükümde sayılan kuruluşlara yapılması gerekir.

Kültür amaçlı bağış ve yardımların tamamını gelirden indirmek mümkündür.

- Sosyal amaçla yapılan yardımların, sözü edilen maddenin 5 ve 6 no.lu bendine beliıtilen kurwnlara yapılması gerekir. 5 no.lu bende göre, kamu idare ve müesseselerinden genel ve özel bütçeli idareler ile belediye ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelere 50 yatak) kapasitesinden az olmamak koşuluyla öğrenci yurdu inşası için yapılan her türlü bağış yardımları indirmek mümkündür. Bir sonraki bent uyarınca yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı, mevcut hükme uymak şartıyla gelirden indirilebilir.

Bu hükme göre, fakirlere yardım amacıyla "Gıda ve Yardım Bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar içinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı da gelirden indirilebilir (GVK mad. 89/6).

Eğitim ve Sağlzk Harcamaları

Beyan edilen gelirin yüzde 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefi bulunan kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilir.

Engelilik İndirimi

Bilindiği gibi engellilik indirimi, sadece engellilerin yararlanabildiği bir indirim türüdür. Engellilik ile ilgili düzenlemeye göre, çalışma gücünün en az yüzde 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci, yüzde 60'ını kaybeden ikinci ve yüzde 40'ını kaybeden de üçüncü derece engelli sayılır. Bunlardan birinci derece engelliler her ay 800 TL, ikinci derece engelliler 400 TL' ve üçüncü derece engelliler de 190 TL' tutarında engellilik indiriminden yararlanır. Söz konusu indirim, gelirden indirilmek suretiyle yapılır.

Yapılan değişiklikle sakatlık indirimi kavramı engellilik indirimi şekline çevrilmiştir. Bu indirim serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde

, "rgilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine de uygulanmaktadır. indirim, engellilik indirimi başlığı altında düzenlenmiş olan 31. madde esaslarına göre hesap edilir. Bu indirimden bakmakla yUkUmli.i olduğu engeli kişi bulun:ın serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı da yararlanır.

.4.R-GE İ11dirimi

?vfükelleflerin işletmelerinde gerçekleştirmiş oldukları, özelikle yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının yüzde 1OO•uAR-GE indirimi olarak indirilebilir.

Sponsorluk Harcamaları

Kanun'un 89. maddesinin 8. fıkrası hükümlerine göre yapılmış olan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dallarında tümünü ve profesyonel spor dallarında da yüzde SO'sini gelirden indirmek mümkündür.

Kızılay'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Kızılay Demeği'ne makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tümünün de gelirden indirilmesi kabul edilmiştir.

Doğal Afetler İçin Yapılan Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların da indirilmesi gerekir.

Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Yeşilay Derneğine makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamı gelirden indirilebilir.

Diğer İndirimler

Aşağıda belirtilenler de, maddelerdeki hükümler dahilinde gelirlerden düşülür:

-VUK'nın 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin /IO'unu aşmayan kısmı (GVK. mad. 89/12).

-Türkiye' de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunanlara mimarlık, tasarım ve yazılım gibi faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın yüzde 50'si (GVK. mad. 89/13).

-5. ı: .a?ıh Eng llilt.'r Hakkın n Konunn g 're kunılnn e ruınalı işlerde i.tihdam edil nlerc, , K'nın t:9. ınndd inin 14. bendi hllki.iınlcri içinde yapılan ı. emel r.

3.1.2.1.4. Verginin Hesap Edilmesi

Yukarıdaki a tara g"re bulumm gelire, GVK'nıı 103. madde inde yer alan tarif uy::-ulanarak g lir, ergi i h ap edilir. Böylece he ap edilen gelir yergL ind n: k ·imi y luyla öd nen vergiler. geçici vergi, ba it ücret vergisi, yaban ı ülk lerd "den n ergiler. a gari g çim indiriminin vergisi ve vergi alaca;ı mah?up edilerek ödenecek vergi bulunur.

3.1.2.1.5. Yıllık Beyannamenin Verilmesi

Yıllık beyannamenin verilmesi konusunu; beyannamenin verilme zamanı ye beyannamenin verileceği vergi dairesi biçiminde iki alt başlık altında ele almak gerekir.

3.1.2.1.5.1. Yıllık Beyannamenin Verilme Zamanı

Mükellefler elde ettikleri gelirlere göre değişik aylarda beyanname verirler. Buna göre, ticari kazancı sadece basit usulde tespit edilen mükellefler, hesap dönemini izleyen yılın Şubat ayının 25'i; bunların dışında kalanlar ise, Mart ayının 25. günü akşamına kadar yıllık beyanname verir.

Karıun bu genel kurala, özel bazı durumlar için istisnai hükümler de getirmiştir. Bunlardan biri, vergilendirme dönemi içinde yurdu terk edenlerle ilgilidir. Düzenlemeye göre, takvim yılında yurdu terk edenlerin beyannameleri yurdu terkten önceki 15 gün içinde verilir. Diğer bir özel durum ise, ölümle ilgilidir. Buna göre ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yıllık beyarınamenin verilmesi gerekmektedir (GVK. mad. 92).

3.1.2.1.5.2. Yıllık Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefler, yıllık beyannamelerini, ikametgahlarının bulunduğu vergi dairelerine verir. Esas ilke bu olmakla beraber, işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri içinde bulunanlar, işyerinin bulunduğu yer vergi dairelerine beyanname vermek isteyebilir. Ancak bu durumda, yapılan isteği Maliye Bakanlığının uygun görmesi gereklidir.

Dar mükelleflerin vergi beyannamesi ise, Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin; Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise, bu işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yerin, vergi dairesine verilir. ....._ /

Yıllık beyanname vergi dairesine bizzat mükellef veya onun adına hareket eden bir kişi tarafından verilebileceği gibi, posta ile de gönderilebilir.

3.I.1.2. Afıılıtasar Beyaıuıaıue

iuht3sar beyanname, işverenler veya vergi kesintisi yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahlar ile birlikte toplu olarak vergi dairesine l ildirilmesine ilişkin bir beyanname türüdür. Muhtasar beyannamenin yapılan bu tanımında karşımıza şu kavramlar çıkmaktadır. Bunlar; verginin kaynakta ke·ilmesi, kaynakta vergi kesintisi yapma zorunluluğu ve kesintiye tabi olan gelir kavramıdır.

3.1.2.2.1. Verginin Kaynakta Kesilmesi

Daha önce belirtildiği gibi esas olarak gelir vergisi, mükellefin yıllık beyanına dayanarak tarh ve tahakkuk ettirilip ödemeye tabi tutulur. Gelir vergisinde genel kural bu olmakla beraber bazı kazanç, ücret ve iratların vergisi ise, söz konusu gelirleri ödeyenler tarafından kaynakta kesilir. Kaynakta kesintiye tabi tutulan vergiler, kesintiyi yapan, diğer bir ifadeyle vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine yatırılır. Bu yolla kesilen vergiler, mükelleflerin ileride yapacağı vergi ödemesinden mahsup edilir. Diğer bir anlatımla bu usul, mükelleflerin ilerideki vergi borçlarına mahsuben peşin ödemeyi sağlayan bir tahsil usulüdür. Ancak bazı durumlarda kaynakta kesme usulü, kesin vergilendirme niteliğini de gösterir.

Kaynakta kesme usulünün bazı yararları bulunduğu kuşkusuzdur. Kısaca bunları şöyle sıralayabiliriz:

- Kaynakta kesme usulünde vergi mükellefi, gelirini vergisi kesilmiş olarak elde edeceği için vergi yükünü kendi beyanı ile yapacağı ödemeye oranla daha az duyar.
- Bu usulde, idare ile karşı karşıya gelen mükellef sayısı azalır. Böylece idare, daha rahat ve az harcamayla çalışma imkanına sahip olur.
- Kaynakta kesme usulü, vergi güvenliğini sağlayan bir usul olarak da kabul edilebilir. Çünkü yapılan ödemeler, genellikle ödemeyi yapan için bir gider niteliğindedir. Ödemelerin ödemeyi yapan için gider niteliğinde olması, ödemeyi yapanı gerçek ödemeleri göstermeye ve onun vergisini kesmeye zorlayacağı gayet tabiidir.
- Yıllık beyannamede vergiyi doğuran olay ile verginin ödenmesi arasındaki süre oldukça uzundur. Söz konusu sürenin uzunluğu, özellikle enflasyon dönemlerinde mükellef lehine ve idare aleyhine işleyen bir mekanizma haline gelir. Kaynakta kesme usulünde ise, vergiyi doğuran olay ile verginin kesilmesi arasındaki süre ortadan kalkar. Bu husus, idare için önemli bir faktördür.

Ancak, sıralanan yararlarına karşılık bu usulün bazı sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Burada sözü edilmesi gereken en önemli sakınca, kaynakta kesme usulünün genellikle verginin yapısını bozmasıdır. Bilindiği gibi gelir vergisi, sübjektif nitelikli bir vergi türüdür. Verginin sübjektif nitelikte olması, gelirin toplanmasını ve bulunacak gelire artan oranlı tarifelerin uygulanmasını

?"r?kli kılar. Dnyl ce, mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılır. Çoğu m n nihai vergi ,eklinde uygulnnan verginin kaynakta kesilmesi usulu, verginin tem linde yntnn hu özelliği ortadan kaldırır. Yuni subjektif karakterli Jelir Yergisi, bir bakıma ol?jektif nitelikli bir vergi haline dönüşür.

on zamanlarda ülkemizde uygulanan gelir vergisi, olması gereken esas özelliğini tamamen kaybetmiş ve özelikle vergi idaresine sağladığı kolaylık §iZ önüne alınarak kaynakta kesme usulü beyan usulUnün önüne geçmiştir.

3.1.2.2.2. Kaynakta Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu

Kaynakta kesinti yapma zorunluluğunu da kendi içinde, kesinti yapmak zorunda olanlar ve kesinti yapmak zorunda olanların sorumluluğu olarak iki şekilde ele almak gerekir.

3.1.2.2.2.1. Kaynakta Kesi,nti Yapmak Zorunda Olanlar

GVK'nın 94. maddesi, kaynakta kesinti yapma zorunda olanlarla ilgili olarak, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş oıiaklıkları, dernekler, vakıflar, demek ve vakıfların ik.'1isadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler kanunda sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada kesinti yapmaya mecburdurlar" demiştir.

Bu hükme göre burada adı geçen kişiler kesinti yapma zorundadır.

3.1.2.2.2.2. Kaynakta Kesinti Yapma Zorunda Olanların Sorumluluğu

VUK'nın 11. maddesine göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bunlarla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur. Buna göre, adı geçen gerçek ve tüzel kişiler, kanunun kendilerine yüklemiş olduğu vergi sorumluluğu görevini yerine getirmezler ise, vergi bu kişiler adına salınır. Ancak vergi sorumluları, ödedikleri vergiden dolayı asıl mükellefe rücu edebilirler. Ceza için ise, bu kişilerin rücu hakları bulunmamaktadır.

Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu mükellefiyeti yerine getirmemeleri halinde, alım ve satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar arasında herhangi ilişki olduğu tespit edilenler, verginin ödenmesinden zincirleme olarak sorumlu tutulur. Ancak bu zincirleme sorumluluk, mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

3.1.2.2.3. Kaynakta Kesintiye Tabi Ödemeler ve Kesinti Oranları

Gelir vergisinde kaynakta kesme ve kesinti oranları konusu, bu kanunun en karışık ve kapsamlı konularından birini meydana getirir. Bu kadar karışık

, , n[illegible]rıntılı konuyu nçık , c öz bir şekilde nnlotabilmck için, onu nyırıınn lobi rutınak gerekir. Diğer yandan dn bu alandaki hOkUınlerin sık urnlıkların değiş- [illegible]i ncdeniyk de, kitabın metin kısmını gereğinden fazla genişletmemek bo- 1mından kesinti tür v oranlnrınıı dip notlarında verilmesi gerekir.

Bu ayırım içinde ilk olarak ele alınması gereken konu ücretten stopuj yaı'ılınasının anlatımı olmalıdıı..2[2]. İkinci olarak da GVK'nın 94. maddesine tabi k3zan ,·e iratlar ile bu gelirlerinden yapılacak kesnti oranları ele alııunalıdır[23]. Daha soıu·n da, geçici 67. maddeye değinmek gerekmektedirı.ı.

" Ccretlerin ka)ımkta kesme yoluyla vergilendirilmesi

İstisnadan yararlananlar hariç. hizmet erbabına ödenen ücretler vergi kesintisine tabi tutulur. G\ K·nın 94. maddesi gereğince kesilecek vergi, ücretin safı tutarı üzerinden yapılır. Yergilendirilecek ücreti bulabilmek için, brüt ücretten, emekli kesenekleri veya sigorta primleri. sendika aidatı primleri ile varsa GVK'nın 31. maddesinde öngörülen engellilik indirimi düşülür. Bulunan bu tutara, GVK'nın 103. maddesindeki vergi tarifesi uygulanmak suretiyle kesilecek vergi hesaplanır.

GVK 'nun I 04. maddesi, gelir vergisinin yıllık olarak hesaplanacağını ön görmüştür. Ancak. ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi, yıllık verginin 12'ye, gündelik vergi aylık verginin 30'a bölünmesi suretiyle hesaplanır.

İstisnadan yararlananlar hariç olmak üzere GVK'nun 61. maddesinde yazılı olan ve ücret sa)ılan ödemeler de, yukarıda belirtilen esaslar içinde vergi kesintisine tabi tutulur.

GVK'nın 94. maddesine tabi kazanç ve iratlar ile vergi oranları

- Serbest meslek erbabına yapılan ödemeler: Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara yapılan ödemelerden, tan1 mükellefiyete tabi olanlara yapılandan)üzde 20 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak bu oran, Kanun'un 18. maddesinde yer alan müellif, mütercim, ressam, bestekar ve benzeri serbest meslek erbabına yapılan telif ödemelerinde yüzde 17' dir.
- GayrimenJ...ı.11 sermaye iratlarında: Gayrimenkul sermaye iratlarından, 94. maddede yazılı kişi veya kurumlar, 70. madde kapsamına giren mal ve hakların kiralanması karşılığı yaptıkları ödemelerden yüzde 20 oranında vergi kesmekle yükümlüdür.
- Kar paylarında: Tam mükellef J...ı.1rumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve Jrnrumlar vergisi mükellefi olmayanlara, bu vergiden muaf olanlara, dağıtılan ve GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının I numaralı bendinde yer alan hisse senetleri temettüleri; 2 numaralı bendindeki iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kurumların idare meclisi başkanlarına ödenen kar paylarından yüzde 15 vergi kesintisi yapılır.
- Tahvil Faizlerinde: Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Toplu Konut İdaresi, Kannı Ortaklığı İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden yüzde O ve diğerlerinden de kararda belirtildiği gibi yüzde O ile yüzde I O arasındaki oranlarda vergi kesintisi yapılır.
- Mevduat Faizlerinde: Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından, naına ve hamiline yazılı mevduat hesaplarına ve diğerlerine yürütülen faizlerden, yüzde 15 oranlarda vergi kesintisi yapılır.
- Faizsiz Kar Paylarında: Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından ve katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından, yüzde 15 vergi kesintisi yapılır.

3.1.2.2.4. Vergi Kesintisine Tabi Olmayan Gelirler

GVK., vergi kesintisine tabi gelirleri, görOldUğUUzerc çok kapsamlı bir şekilde hilkilın nltına almıştır. Bunnkarşılık bnzıgelirlerin de vergi kesintisine tabi lmayacnğını belirtmiştir. Kanunun vergi kesintisine tabi tutmadı[illegible] gelirler şunlardır:

- Zirai ilrünlcrden: Kanunun 94. maddesinin 12. bendine göre çiftçi!erden satın alınan zirai mahsullere ödenen bedeller vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Yapılanvergi k.es[illegible]ntileri adı geçen Bakanlar Kurul[illegible] kararında göre yüzde O ile yüzde 4 arasında değişen oranlarda yapılır.
  Repo İşlemlerinde: Repo işlemlerinde menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile elden çıkarılması ve iktisap edilmesi karşılığında yapılan ödemelerden yüzde15 oranında vergi kesintisi yapılır.
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, Yardım sandıkları ile sigoıta ve emeklilik şirketleri tarafından ödenen menkul sermaY; iratları: Bu iratlardan adı geçen BKK'nın 15 numaralı bendine göre yüzde 5 ile·yüzde 1O arasında değişen oranlarda vergi kesintisi yapılır.
  Sözü edilen bu iratlar dışında da adı geçen BKK'da diğer bazı gelirler ve bu gelirlerden yapılacak kesinti oranları tespit edilmiştir. Bunlar hakkında daha fazla bilgi edinmek isteyenler adı geçen kararnameye bakabilirler.
  94. maddeye göre kesinti yapılan menkul sermaye iratlarının beyan edilip edilmeme[illegible]i[illegible]e ise, Kanun'un 86. maddesindeki beyan sınırının aşılıp aşılmamasına göre kararve[illegible]lır. Bu hükme göre beyan sınırını aşmayan kesintiler nihai vergi olur. Elde edilen gelırler beyan sınırını aştığı takdire ise, bu;lar yıllık beyana tabi olur. Yıllık beyanname göre hesap edilen vergilerden, de daha önce yapılan kesintiler mahsup edilir.

24 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanunla GVK'ya geçici67. madde eklenmiştir.. Bu hüküm ile diğer düzenlemeler dikkate alındığında, menkul _serm[illegible]ye iratları ile değer artış kazançlarının 1.1.2006 ile 31.12.2015 tarihleri arasındakı vergılendirilmesi, GVK ve KVK'da yer alan genel esaslardan ayrı bir rejime tabi tutulmuş bulunmak.iadır.

Bu hükümleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin elde etmiş olduğu menkul sermaye iratları;

- 2006 yılından sonra Türkiye'de satılan özel sekiör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet ve finansman bonoları, faiz gelirleri, kira sertifikalarından elde edilen gelirler,devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri, Toplu Konut ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK. mad. 75/5);
- Mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri ile borsada değerlendirilen paralardan elde edilen faiz gelirleri (GVK.mad.75/7);
- Katılım bankalarından elde edilen kar payları (GVK. mad. 75/16);
  Repo gelirleri (GVK.mad.75/14);
  Menkul kıymetler yatırım fonları, katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen kar payları (GVK.mad.75/1);
  GVK'nın 75. maddesinin 17. bendinde yer alan diğer sermaye piyasası araçlardan elde edilen gelirler; geçici 67.maddeye göre verilendirilir.
  Bazı değer artış kazançları da geçici 67. maddeye göre vergilendirilir. Bunları özet olarak şu şekilde sıralayabiliriz:

• YRbancı bir ülkedeki iş eren ırnrfındun doğrudan doğruyu yupılon ücret &tı:-ınckri.

- Yabancı elçilik ve konsoloslukların GVK'nın 16. maddesindeki istisnadan)arnrlanmaynn memur ve hizmetlilerine yapılan ödemeler.

- fal iye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde gerek görülen ödemeler.

- istisnadan yararlanan ücretler.

- İstisnadan yararlanan serbest meslek kazançları.

- [1]oterlere yapılan ödemeler.

- Konut kiralan.

- İstisnadan yararlanacak menkul sennaye iratları.

Bu gelirlerden bir kısmı için, yıllık beyanname verilir; bir kısmı ise, hiç vergilendirilmez.

3.1.2.2.5. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi

Yukarıda sözü edilen GVK'nın 94. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmaya zorunlu olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettir-

---

- İMKB da işlem gören tam mükelleflere ait hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançları;
- iMKB'da işlem gören menk.'l.11 kıymet yatırım ortaklığı hisse senedi alım satım kazançları;
- Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvillerinden (varlığa dayalı menk.'l.11 kıymet finansman bonosu dahil) elde edilen alım atım kazançları;
- Devlet tahvili ve hazine bonosunun elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazançları;
- Hisse senedi veya hisse senedi endeklerine dayalı olarak VOB'da yapılan vadeli işlem ve obsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar;
- Hisse senedi ve hisse senedine endeksli olup İMKB'da işlem gören aracı aracı k.'l.lruluş varantlarından elde edilen kazançlar;
- Hisse senetlerine ve hisse senetleri endeksine dayalı olanlar hariç olmak üzere VOB'da yapılan diğer işlem ve obsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar;
- VOB dışında yapılan diğer sermaye piyasası işlemlerinden elde edilen kaznaçlar.

Geçici 67.madde kapsamına giren menk.'l.11 sermaye iratları ile değer artış kazançlarının tümünden, elde eden kişinin statüsüne, dar ve tam mükellef olmasına ve vergiden muaf olmasına bakılmaksızın, gelire aracılık yapan banka ve aracı kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılır. Vergi kesinti oranları söz konusu maddede belirtilen oranlardadır. Vergi kesintileri üçer aylık (mevduat gelirleri ve repo gelirlerinde aylık) dönemler itibariyle vergi dairesine beyan edilir.

Madde kapsamına giren gelirler tutarları olursa olsun başka vergiye tabi tutulmaz. Yani bu işlemler, nihai vergileme sayılır. Ancak, bu gelirler ticari faaliyet kapsamında elde edildiği takdirde, bunlar ticari faaliyet kabul edilir ve kesilen vergiler yıl sonunda verilecek beyannameye göre doğacak vergiden mahsup edilir.

diki ri kiir Ye ir tlar ile bunlardan kestikleri vergileri, ertesi ::ıyın 23. günü ak-
◆::ımma kadar öd◆me YI:) a tahakkukun ynpıldığı yerin vergi dairesine bildir-
m ye zorunludur. Yıl ◆onlarınd::ıtahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden ke-
,ilecek Yergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Çalıştırdıkları hizmet erbabının sayısı on ve daha az olan işverenler, kestikleri vergilere ait beyann::ınelerini. bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildinnek şartıyla her ay yerine üçer aylık olmak üzere Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının *23.* günü akşamına kadar verebilirler. Yalnız zirai ürün üzerinden kesinti yapanlar aylık olarak bildirimde bulunmak zorundadırlar.

A)111 belediye hudutları içinde çeşitli yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait ek vergilerin ayrı yerler yerine bir merkezden bildiril-
111-..si mümkündür (GVK. mad.98).

GVK'nın 100. maddesine göre, genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları vergi kesintisi için beyanname vermezler. Bu kesintiler genel bir mahsupla bütçeye irat kaydedilir.

3.1.2.3. Münferit Beyanname

Münferit beyanname, uygulamada pek fazla rastlanmayan bir beyanname türüdür. Bu bakımdan bu konuya kısa bir şekilde değinmeye çalışacağız.

3.1.2.3.1. Münferit Beyanname Verecek Olanlar

Münferit beyannameyi, yıllık beyanname vermek zorunda olmayan dar mükellefler vermektedir. Bu genel ifadeyi bir az daha açıklığa kavuşturmak gerektiğinde şunları belirtmek gerekir:

- Münferit beyanname, sadece dar mükellefiyete tabi olanlar için söz konusudur. Tam mükellefiyete tabi olanlar, münferit beyanname vermez.

- Münferit beyanname, yıllık beyanname vermek mecburiyeti bulunmayan hallerde verilir. Esasında dar mükellefler de, gelirleri dolayısıyla yıllık beyanname verir. Kazanç ve iratları arasında ticari ve zirai kazanç ile gayrimenkul sermaye iradı bulunan dar mükellefler, yıllık beyanname vermek zorundadır. Bu tür kazanç ve iradı bulunmayan dar mükellefiyete tabi kişiler ise, bazı kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile bildirir. Dar mükellefler, hem yıllık beyanname vermeyi hem de münferit beyannameyi vermeyi gerektiren kazanç ve irat elde ettiklerinde, tüm kazanç ve iratlarını yıllık beyanname de bildirmeleri gerekir.

Diğer yandan, geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve gelirlerinin tamamı üzerinden kaynakta kesinti suretiyle vergisini ödemiş bulunan dar mükelleflerin, bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri kendi arzularına bırakılmıştır.

3.1.2.3.2. Münferit Beyanname ile Bildirilecek Kazanç ve iratlar

O►lr mükelleflerin münferit beyanname ile bildirilecek kazanç ve iratları ►onlardır:

- Ga►Timenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar: Bu kazanç ve iratlar gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen her türlü kazanç, e iradı içermektedir.

- ►tenkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç n►iratlar: Otomobil, araç, gereç, mobilya gibi menkul mallar ile arama, iş-Jem1e ,-e imtiyaz hakları, ihtira beratı, alameti farika, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve göıiintü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş tecrübe ve bilgilere dayalı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların münferit beyanname ile bildirilmesi gerekir.

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığı elde edilen diğer kazanç ve iratlar: Ticari veya zirai faaliyette bulunanlar bu faaliyetlerini durdurmaları veya işi terk etmeleri karşılığında herhangi bir menfaat sağladıklarında elde edilen gelir münferit beyanname ile bildirilecektir.

- Arızi Olarak Yapılan Bazı Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve İratlar: Arızi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlere aracılık edilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar; arızi olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar; dar mükelleflerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları arızi ulaştırma işlerinden elde edilen kazanç ve iratlar; münferit beyanname ile beyan edilerek vergilendirilir.

- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar: Gerçek usulde vergilendirilen dar mükellefler, faaliyetlerini durdurduktan sonra da işleri ile ilgili kazanç elde edebilirler. Yani, stoklarındaki mallarını satabilir, değersiz alacaklarını tahsil edebilirler; ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete girişmeyi düşünürken bu faaliyete girmeme karşılığında bir para alabilirler; ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında bir gelir elde edebilirler. Bu gelirlerin, münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Bunların dışında, dar mükellefler, vergisi tevkif yoluyla alınmış menkul sermaye iratlarını da yine münferit beyanname ile beyan etmeleri zorunludur.

3.1.2.3.3. Münferit Beyannamenin Verilmesi

Yukarıda belirtilen kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetine ilişkin olan beyannameler, bu faaliyetlerin sona erdiği; bu tür kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannameler ise, bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu; tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

J.2. VERG1N1N TARH TAHAKKUK VE TAHSiLi

3.2.l. Verginin Tarhı

Dahn önce bdi11ildiği üzere, VUK'nın 20. maddesinde vergının tarhı, '\·ergi alacağının knnunlnrında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele" ı lnrak tanıınlanıştır. Bu tanıma göre verginin hesaplanabilmesi için. matrahın belirlenmesi ve belirlenen matraha vergi kanunlarında yazılı oranların uygulanması gerekir. Hatırlanacağı üzere verginin matrahı, verginin üzerinden alındığı nesnedir. Dolayısıyla gelir vergisinin de matrahı, kanunen Yergiye tabi gelirdir. Yani matrah, vergiye tabi gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların gayri safı tutarından, yine GVK'da belirtilen indirim ve mahsuplar yapıldıktan sonra kalan miktardır. Bu suretle bulunan matraha GVK'nın 103. maddesindeki oranların uygulanması ile yıllık gelir vergisi hesaplanır.

VUK'nın 20.maddesindeki tanıma dikkat edilecek olursa, tarh işleminin idari bir işlem olduğu görülür. Her ne kadar mükellefler beyana dayalı vergilerde ödeyecekleri vergiyi kendileri hesap etseler dahi, bu tarh işlemi olarak kabul edilemez. Çünkü verginin tarhı, kanunda idari bir işlem olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla gelir vergisinin tarhının, ilgili vergi dairesi tarafından yapılması gerekir.

Gelir vergisinde tarhiyat türleri; hatırlanacağı üzere beyan esasına göre tarhiyat, ikmalen tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat olmak üzere dört kısma ayrılır.

Beyan Esasına Göre Tarhiyat

Gelir vergisine tabi tam mükelleflerin düzenledikleri beyannameler, gelir vergisinin tarhına esas olan belgelerdir. GVK'nın 83. maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça verginin, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edileceği belirtilmiştir. Böylece tarhiyat sırasında mükelleflerin beyannamelerinde ortaya çıkabilecek şekil hataları, anında memurlar tarafından düzeltilebilecektir.

İkınalen Tarhiyat

Gelir vergisinde normal tarhiyatın dışında vergi, ikmalen de tarh edilebilir. İkmalen vergi tarhiyatının yapılabilmesi için, önce verginin tarh edilmiş olması gerekir. Vergi tarh edildikten sonra mükellefin defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucuna veya kanuni ölçülere göre bir matrah veya matrah farkı ortaya çıkarsa, bu farka ilişkin vergi idare tarafından ikmalen tarh olunur.

Başka bir deyişle ikmalen tarhiy - :eden tarh edilmiş bir vergi., e ek olarak yapılan tarhiyat anlamına gelir.

Re'sen Tarhiyat

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere da❑ ılarak tespitine imkan olmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından Yeya Yergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarda belinilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh ciir. Daha ö ceki anlatımlanmızdan hatırlanacağı üzere VUK'nın 30. maddesinde ükümlerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamam en Yeya kısmen defter, kayıt ·e belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak te❑ itinin mümkün olmadığı kabul edilir.

Verginin İdarece Tarhı

VUK'nın 29 ve -O. maddelerinde belirtilen ikmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde. m- elleflerin Yer❑ tarhı icin vergi kanunlannda be- zan müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarda kendilerine ·etle yetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilmeyen - kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesine verginin idar ece t2rlıı denilir. Örne❑ diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının, vergi ❑nesı· almak için zamanında vergi idaresine müracaat etmemeleri halinde❑❑cı basit usulde tespit edilenler ile götürü gider usulünü benimseyen gayrım enkul sermaye iradı elde edenlerin yanında çalışan hizmet erbabının, ❑lmlMl❑❑ öngörülen süre içersinde karne almamaları ve karnelerinde yazılı ödememeleri halinde; vergj idarece tarh olunur.

IlLL Tarh Yeri

olarak gelir ·ergisi mükeltefin ikametgahının bulunduğu yerin vergi ❑ri:S!nce tarlı **olunur.** Bilindiği gibi ikametgah, TMK'nın 19. maddesinde, **ii.nıuSenin sürekli** kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. Buna - *v❑* mükellefin ikametgahı olan vergi dairesince hesaplanmaktadır. Örnegin ikametgahı İstanbul'da olan❑fakat Ankara'da oturan bir kimse❑İstanbul'da bulunaıı ferdi işletmesinden elde ettiği kazançları İstanbul'da bağlı bu- vergi dairesine bildirilecek ve tarhiyat işlemi bu daire tarafından yerr-..e gı;ıirilecdair,

Ancak özel durumlarda verginin tarh edileceği yerler GVK'nın 106. madmde belirlenmiştir. Buna göre işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri böl- _-nde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığı'nca uygun görül- takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla, işyerinin bulun-.., yeı-vergi dairesince tarlı edilir. örneği❑işyeri İstanbul'da olan kimsenin

ikametgahı Anknra'da ise. normal olarak verginin Ankara'daki vergi dairesince tarh edilmesi gerekir. Ancnk GVK'nın I 06. maddesi gereğince, Maliye Bakanlığı uygun gördüğü takdirde ve mükellefin de bilgisi olmak kaydıyla, vergi İstunbul'da (işyerinin bulunduğu) ilgili vergi dairesince tarh edilebilir.

Diğer ücretler ile gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri. bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesine tarh edilmemiş ise, faaliyetlerini icra ettikleri yerin yergi dairesince tarh olunur.

Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannameleri vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh olunur. Dar mükelleflerin Türkiye'de ikametgahları olmadığı için, bildirimlerini, gelirleri elde ettikleri yerdeki vergi dairesine yapmaları ve verginin bu vergi dairesi tarafından tarh olunması gerekmektedir.

3.2.J.2. Tarlıiyatm Mulıatabı

Gelir vergisinin muhatabı, bu verginin mükellefi olan gerçek kişidir. Ancak bazı özel durumlarda verginin muhatabı, verginin mükellefi olan gerçek lcişi olmayabilir. Örneğin, küçüklerle kısıtlıların vergileri için bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyata muhatap olur. Aynı şekilde verginin kaynakta kesilmesi halinde mükellef adına kesinti yapmaya zorunlu olanlar, verginin muhatabıdır. Dar mükellefiyette verginin muhatabı ise, mükellefin daimi temsilcisi, daimi temsilci mevcut değilse kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayandır.

3.2.1.3. Vergilendirme Dönemi

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır. Hatırlayacağınız üzere GVK'nın 1. maddesinde gelir, bir gerçek kişin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır, şeklinde tanımlanmıştır. Yani bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin vergilendirme dönemi, gelirin elde edilmiş olduğu takvim yılıdır. Yine bilindiği üzere gelir vergisinde gelir, elde edildiği takvim yılı içinde vergilendirilmez. Takvim yı_lı içinde elde edilen gelirin vergisi, ertesi yıl tarh ve tahakkuk ettirilerek vergılendirilir. Ancak bu durum, vergilendirme dönemini değiştirmez.

Bazı durumlarda vergilendirme dönemi takvim yılı esasından ayrılabilir. Bu durumlar, GVK'nın 108. maddesine dört bent halinde belirlenmiştir.

- Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalması tarihine kadar geçen süreyi kapsar.
- Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olunduğu takvim yılıdır.

- **K** 'sinti y luyla öden n vergilerde, i ·tihknk snhiplcri ayrıca yıllık bcyan-
n. me, nney mecbur değiller e, vergi ke intisinin ilgili bulunduğu dönemler
, ?rgil "ndiıne dönemi sayılır ve ke ilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık
, 'rgımn yerme geçer

• Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde. Yergilendinne dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tut11lur.

3.2.1.4. Tarlı Zamanı

Tarh zamanına ilişkin hükümler, Kanun'un 109. maddede yer almıştır. Beyımname verilmesi gereken hallerde vergi, beyannamenin verildiği günde tarh edilir. Bazı hallerde mükellefler beyannamelerini posta ile de gönderebilir. Beyannameler posta ile gönderilmişse, vergi dairesi beyannameyi aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde vergiyi tarh eder.

Diğer ücretlerde vergi, hizmetin ifa edildiği bütçe yılının ikinci ayında tSubat ayında); bütçe yılı içinde işe başlandıysa, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde tarh edilir.

3.2.1.5. Vergi Tarifesi

Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması, vergi matrahına uygulanacak olan oranların artan oranlı bir tarife içinde yer almasını gerekli kılar. Artan oranlı tarifeler, kamu maliyesinin üzerinde durduğu ve tartıştığı önemli konulardan biridir. Bu konudaki tartışmaları bir yana bıraktığımızda ve konuyu sınırlandırmak istediğimizde, sınıf usulü artan oranlı tarifeler ve dilim usulü artan oranlı tarifeler olmak üzere, karşımıza iki tür artan oranlı tarife çıkar.

Sınıf usulü artan oranlı tarifelerde, matrah dilimleri karşısında yer alan oranlar sadece o matrah dilimine uygulanmayıp, tüm matrah için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle vergiye tabi matrahın yükselmesi halinde, tüm matraha uygulanacak oran da yükselir. Doğal olarak bu durum, vergi adaletinin savunulmasında kabul edilemez.

Sınıf usulü artan oranlılığın vergi adaleti üzerinde meydana getirmiş olduğu bu olumsuz durumu gidermek için, sözü edilen usul yerine dilim usulü artan oranlı tarifeler ortaya konulmuştur. Dilim usulü artan oranlı tarifelerde artan vergi oranı, tüm matraha uygulanmayıp, sadece tarifede yer almış olan o dilime uygulanır. Yani artan oran, o dilim içinde kalan gelirler için uygulama konusu yapılır. Böylece de verginin ani sıçramalar yapması önlenmiş olur.

GVK, bu tarifelerden dilim usulü artan oranlı tarifeyi kabul etmiştir. Kanunun yürürlüğünden bu yana tarife üzerinde birçok değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler, tarifeyi vergi teorisinin kabul edebileceği ilkelerden uzaklaştırmıştır. Bir ara ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, tarifede yer alan oranlar, ücretler için beş puan indirilmek suretiyle uygulanmıştır. Ancak, daha sonra

bu uygulnmndan da nzgcçilmiştir. Or::ınlur her yıl 13akonlar Kurulu kararlarıyla değiştirilmektedir. GVK 'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin son şekli aşağıdaki gibidir:

2019 Yılı Gelirlerine Uygultınacnk Tarife

18.000 TL'ye kadar			Yllzdc 15
40.000 TL'nin	18.000 TL'si için	2.700 TL fazlası	Yüzde 20
9 .000 TL'nin	40.000 TL'si için	7.100 TL fazlası *	Yüzde 27
14 .000 TL'nin fazlasının	148.000 TL'si için	36.260TL, fazlası**	Yüzde 35

* Ücret gelirlerinde 148.000TL'nin 40.000 TL'si ve fazlası yüzde 27

** Ücret gelirlerinde 148.000TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL ve fazlası yüzde 35.

Kamu maliyesinin vergi teorisi ile ilgili kısmında, artan oranlı tarifelerin teorik yanlarına yer verilmiştir. Bu kısımda, sübjektif bir vergi olan gelir vergisinin vergi adaletini sağlamada nasıl bir tarifeye sahip olması konusu da tartışılmaktadır. Tarifenin gelir dağılımını sağlayarak sosyal adaleti gerçekleştirebilmek için, en düşük gelir dilimi ile en yüksek gelir dilimi arasındaki farklılığı ifade eden uzunluk farkının mümkün olduğu kadar farzla ve yine en düşük vergi oranı ile en yüksek vergi oranı arasındaki farkı ifade eden yükseklik farkının da aynı şekilde olması gerektiği belirtilmektedir.

Bu ifadelere göre, GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifedeki uzunluk farkı 130.000 (148.000-18.000) ve yükseklik farkı da 20 (35-15) <lir. Ücret gelirlerinde de uzunluk farkı 86.000 (97.000-11.000) ve yükseklik farkı da yine yüzde 20 olmaktadır. Sanırız bu durum, vergi tarifesinden bekleneni vermekten çok uzak bulunmaktadır.

3.2.1.6. Mahsup/ar

Yukarıda değinilen şekilde verginin matrahı bulunduktan ve bulunan matraha biraz önce belirttiğimiz vergi tarifesi uygulandıktan sonra, ödenmesi gereken vergi bulunur. Ancak, bulunan bu vergiden bazı indirim ve mahsupların yapılması gerekebilir. Bunları şu şekilde belirtebiliriz:

3.2.1.6.1. Vergi Kesintisinin ve Diğer Ücretlerin Vergisinin Mahsubu

Yıllık beyannameye dahil edilmiş olan kazanç ve irat türlerinden bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Başka bir deyişle, ödenecek gelir vergisinden indirilir. Mahsup edilecek (indirilecek) miktarlar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, bu fazlalık vergi dairesince mükellefe bildirilir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde farkı almak için müracaat ederse, fark kendisine iade olunur.

'retleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı, muhtasar tx-y-annameye t3bi işverenlerin yanında çalışmaya başlarlarsa, işe başlama tarihinden sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler, mükdk11erin gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir. hthsubu yapılan vergi hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur.

Kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu sonucu doğan fark vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilmez ve mükellef de bu fazlalığın iadesini \'ergi dairesinden yazılı olarak talep etmezse, 5 yıllık zamanaşımı süresi sonunda mükellef bu farkı bir daha geri isteyemez.

3.2.1.6.2. Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye dışında sağladıkları gelirler üzerinden ödedikleri benzeri vergiler, yabancı ülkede ödenen verginin şahsi olması (ayni vergiler mahsup edilemez) ve ödenen verginin Türk elçilik veya konsolosluğunca, bunlar yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilciliklerinin onayı şartıyla, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek vergi, gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark dikkate alınmaz (GVK. mad. 123).

Yine yapılan son değişiklikler sırasında Kanun'un 123. maddesine eklenen bir fıkrayla; kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmak şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden mahsup edileceği, hükmü getirilmiştir. Böyle bir hükmün Kanuna konulmasının nedeni, mükerrer vergilendirmeyi önlemektir.

3.2.1.6.3. Peşin (Geçici) Verginin Mahsubu

Vergilemede asıl olan ilkelerden biri de, vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen sürenin mümkün olduğunca kısa olmasıdır. Bu sürenin uzaması, genelde, vergi mükellefi lehine ve vergi alacaklısı aleyhine bazı sonuçlar doğurur. Çünkü, enflasyonun var olduğu ülkelerde alacağını belirli bir süre sonra alabilen vergi alacaklısı, bundan zarar görür. Yani alacağını, değeri daha düşük bir para ile tahsil etmiş olur. Özellikle bu durum, gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerde kendisini daha çok gösterir. Çünkü bu vergilerde vergi alacağının doğumu ile vergi taksitlerinin tahsili arasında geçen süre, oldukça uzundur.

\ erginin geç 'd nmcsinin mükellefe sağlamış olduğu başka bir avan⊕j i. , mükellefin aradan geçen üre içerisinde kamunun alacağını faizsiz bir bi-'ındc kullanmış olmasıdır.

erginin geç ödenmesi. gelir vergisi mükellefleri arasında bazı adaletsizliklerin doğmasına da neden olmaktadır. Bilindiği üzere, verginin kaynakta kesilerek ödenme i halinde vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen süre oldukça kısa olmasına karşın, beyan esasına dayanan vergilendirmelerde bu süre çok uzundur. Bu tUruygulanıa da, sözü edilen mükellef grupları arasında eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir sakınca kendisini da.ha çok ücretlerin vergilendirilmesinde gösterir.

Sözü edilen sakıncalar teori ve uygulamada tartışma konusu yapılmış ve bu sakıncaları ortadan kaldırabilmek için çareler aranmıştır. Buna çare olarak da yabancı ülkelerin bazıları, "pay as you eam" veya "pay as you go" diye adlandırılan birtakım uygulamalara vergi mevzuatları içinde yer vermişlerdir. Bu yöntemlerde, bir önceki yılın kazancı ya da bazı ölçüler içinde bulunulan yılın kazancı geçici kazanç olarak kabul edilir ve ona göre de içinde bulunulan yılın geliri belirlenir. Daha sonra da mükelleften o yıl için bir veya iki beyanname alınarak, verginin tahsil edilmesi yoluna gidilir. Yılsonunda da, yıl içinde alınmış olan geçici vergiler hesaba alınmak suretiyle mükellefin beyanına göre kesin vergilendinne yoluna gidilir. Bütün bu işlemlerin yapılmasının amacı, yukarıda sıralanan sakıncaları ortadan kaldırabilmek ve verginin bir an önce tahsilini sağlayabilmektir.

İlk kez ülkemizde de geçici vergi uygulamasına 1981 yılında başlanılmıştır. Geçici vergiyi gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı öderler. Geçici vergi, içinde bulunulan yıla ait gelir ve⊕gisine mahsup edilmek üzere, bu Kanun'un ticari ve mesleki kazancın tespıtine ilişkin hükümlerine göre (indirim, istisnalar ve değerlemeler dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden, GVK'nın 103. maddesinin ilk gelir dilimine uygulanan orana göre hesaplanır. Hesaplanan geçici vergi, altı aylık dönemi izleyen ayın on üçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Bakanlar Kurulu, geçici vergi dönemlerini üç aya kad⊕ indirmeye yetkilidir (GVK mük. mad.120). Bakanlar Kurulu buradaki takdır hakkını kullanmış ve altışar aylık dönemi üçer ay olarak belirlemiştir.

GVK'nın sözü edilen maddesine göre geçici olarak tahsil edilen vergiler, yine aynı maddeye göre yıl sonu itibariyle hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

3.2.1.6.4. Asgari Geçim indirimi

\'cn1ikmc ilkeleri içinde yer alan esas ilkelerden biri de, ayırımı ilke ldir. . ►ımrn ilkesine göre, , cıınaye kaz:ınçlarının en agır vergi yükU ile vergilendirilme i gerekir. Çünkü ernı:ıye kazançl:ırı, o an için herhangi bir emek sarf m1tbizin elde edilen k:ızançlardır. Diğer yandan bu kazançlar, emek kazançl!lnml oranl:ı daha devamlıdır. Ayrıca sermaye kazançları, kazanç sahibine tıaşka gelir elde etmek için boş zaman bırakır. Bu ve bunun gibi düşüncelerle vergi t risinde ayırma ilkesi olarak adlandırılan bir müesseseye yer verilmiştir. nnaye kazançlarından sonra ağır vergi yüküne tabi olması gereken gelir unsuru. kazançlardır. Kazançlar, sermaye ve emeğin ortak getirisidir. En hafif " rgi ►iiküne tabi tutulması gereken gelir unsurunu ise, ücretler meydana gennr.

Diğer yandan yukarıda belirtildiği üzere, ücretlerde vergiyi doğuran olay ile Yerginin ödeıunesi arasında geçen süre oldukça kısadır. Oysa kazançların vergilendirilmesinde söz konusu olan süre çok uzundur.

Bu düşüncelerle ücretleri diğer gelir unsurlarına göre himaye etmek için, uy,gulamalarda kanunlara bazı hükümler konulur. Söz konusu düzenlemelerde biri de, GVK'nın mükerrer 121. maddesiyle vergi sistemimize getirilmiş olan "ücretlilerde vergi iadesi" müessesesi olmuştur. Bu düzenlemeye göre; mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira)ıllık harcamalarının toplam tutarının belirli kısmı, ücretlilerin ertesi yıl ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilmiş veya işveren tarafından kendisine nakden iade edilmiştir.

Bu uygulamanın zamanla etkinliğini kaybettiği, kötüye kullanımı nedeniyle olumsuz etkilenmeye başladığı gerekçe gösterilerek, sözü edilen bu düzenlemeye 1.1.2008 tarihinde asgari geçim indiriminin yürürlüğe konulmasıyla son verilmiştir.

Yürürlükten kaldırılan ücretlerde vergi iadesi uygulaması yerine, yukarıda gelir unsurlarından ücretler konusunun anlatımı yapıldığı sırada açıklanmış olan asgari geçim indirimi düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, ücretlerin tespit edilen belirli bir kısmının vergisinin, ödenecek gelir vergisinden mahsubu hüküm altına alınmıştır. Asgari geçim indirimi konusuna daha önce yeterince değinilmiş olması nedeniyle, konunun burada sadece hatırlatılması sanırız yeterli olmaktadır.

3.2.1.6.5. Kontrol Edilen Yabancı Kurumlara Yapılan Ödemeler Üzerinden Geçekleştirilen Kesintilerin Mahsubu

Yukarıda değinilen GVK'da son yapılan değişiklikle, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının (17) numaralı bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması esası

getirilmiştir. Kcsiltn vergiler, çil1e vergilendirmeye neden olmamak için TUrkiyı.:'d yıllık beyanname ile bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilecek \' rgi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerinden kaynaklanan kazancına isabet eden vergiden fazla olamaz.

3.2.2. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir (VUK mad. 22). Gelir vergisi gibi beyan üzerinden alınan vergiler, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Buna göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine tahakkuk fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine getiren kişiye verilir. Bu suretle vergi, tahakkuk etmiş olur. Vergi beyannamesini vergi dairesine tevdi eden kişinin kendisine verilen fişi almaması, verginin tahakkukuna engel değildir. Bu takdirde tahakkuk fişi, posta ile mükellefe gönderilir.

İlke olarak beyan üzerinden tahakkuk yapılan vergilerde, mükellef, tahakkuk üzerine vergi yargısına başvuramaz. Ancak bu kuralın istisnası, daha önce değinildiği üzere ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir. İhtirazi kayıtla beyanname vermenin anlamı, mükellefin beyanname verdiği sırada tereddüt duyduğu konularda kendisinde var olan tereddütleri belirterek beyanda bulunmayı ifade eder. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler tahakkuka engel teşkil etmez. Ancak, konu dava konusu yapılır ve yürütmenin durdurulması karan alınırsa, bu durumda verginin tahsili durur.

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesi sonucu konunun vergi yargısına götürülmesi ve re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması durumlarında verginin tahakkukuna ilişkin geniş bilgi, kitabımızın Genel Hükümler kısmında yer almıştır Konunun ayrıntılı yanlarını bu kısımdan öğrenmek mümkündür.

3.2.3. Verginin Ödenmesi ve Taksitler

Bildiğiniz gibi verginin ödenmesi mükellef açısından vergi borcunu; devlet açısından da vergi alacağını ortadan kaldırır. Verginin ödenmesi için tarh ve tahakkuk işleminin yapılmış olması gerekir. Gelir vergisi, mükellefiyet türlerine göre çeşitli tarihlerde ödenir. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Basit usule tabi olanlarda verginin ödenmesi: Basit usulde beyanname; Şubat ayının on beşinci günü akşamına kadar verilir. Böyle bir beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi de, Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki taksitte ödenir.

- Yılık beyana tabi olanlarda verginin ödenmesi: Yıllık beyan esasına tabi "lnn mükellefler, Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar beyanname vermek z nmdadır. Yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ise, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte &icnir.

Bununla birlikte mükelleflerin beyannamede gösterilen gelirlerinin bliyük tıir bölümü zirai kazançlardan doğduğu takdirde, Maliye Bakanlığı iki taksitten fazla olmamak şartıyla belli üretim ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanlan tayin edebilir.

- ergi kesintilerinin ödenmesi: GVK'nın 94. maddesi gereğince vergi keintisi yapan kişiler, kesintinin yapıldığı ayı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname verir. Bunun vergisi de, vergi kesenler tarafından beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar vergi dairesine yatırılır.

- Münferit beyanname verenlerin vergisinin ödenmesi: Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenir.

Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içerisinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Vadesinde ödenmeyen vergiler için kanunda tespit edilen gecikme zammı alınır.[25]

- İkmalen ve re' sen tarh edilen vergilerin ödenmesi: İkmalen ve re'sen tarh olunan vergiler taksit süreleri içerisinde; taksit süreleri geçmiş ise tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içerisinde ödenir.

- Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren hallerde salınan vergilerin ödenmesi: Bu durumlarda vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

---

25 Gelirin yıllık beayname, muhtasar beyannme ve münferit beyanname ile bildirilmesi ve verginin ödenmesine ilişkin ayrımtılı bilgiler için bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi,9.Baskı, s:141-165.

DÖRDÜNCÜ **KISIM**
KURUMLAR VERGİSİ

Kötü yasalar,
en korkunç zulüm biç:ınidir.
EDlv!VND BURKE

Bu kısımda; kurumlar vergisinin teorik esasları ile yeterince Türk Kurumlar Vergisi anlatılacaltır.

4.1. KURUMLAR VERGİSİ KONUSUNDA GENEL BİLGİLER

4.1.l. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi

Tarihin en eski vergileri, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Mali tarihe baktığımızda, gelirin vergilendirilmesi diğer vergilere göre çok daha yakın tarihlerde gerçekleştirebilmiştir. Çünkü, daha önce değinilmiş olduğu üzere gerçek kişilere ait gelirlerin ve özellikle kurum gelirlerinin vergilendirilmesinde, ticaret ve sanayiinin gelişmiş olması, şirketleşmenin yaygınlaşmış bulunması ve defter tutma düzeninin yerleşmesi gibi bazı şartların meYcut olması gerekir. Bu ve bununun gibi şartların gelişmesi ise, dünyada çok geç başlamıştır.

Dünya'da XIX. yüzyıldan itibaren büyük kurumların kurulması ve gelişmesinde oldukça hızlı bir gelişme yaşanmıştır. Bu sıralarda kurumlar vergisi, gelir vergisine ek vergi olarak alınmaya başlamıştır. Daha sonraları da kurumlar vergisi, gelirlerin vergilendirilmesinde bağımsız bir vergi olarak ülkelerin uygulamalarına girmiştir.

Almanya' da kurumlar vergisi uygulamasına XIX. yüzyılın ikinci yarısından sonra başlanılmıştır. ABD'de de gerçek anlamda kurumlar vergisinin uygulamaya geçirilmesi, Birinci Dünya Savaşından sonra mümkün olmuştur. Aynı şekilde İngiltere' de de kurumlar vergisi uygulamasına çok geç başlanmış ve sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi, ancak 1937 yılından sonra gerçekleştirebilmiştir. Fransa'da gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi uygulamasına ise, 1948 yılında geçilebilmiştir.

Türkiye'de gelirlerin vergilendirilmesine, 1907 yılında Temettü Vergisi ile başlamış ve daha sonra 1926 yılında Kazanç Vergisi ile devam edilmiştir. Ancak sözü edilen bu vergiler, hem gerçek kişilerin gelirlerini ve hem de kurumların kazançlarını vergilendinniştir. Türkiye'de gelir vergisinden ayrı ilk kurumlar vergisi uygulamasına, 1950 yılından itibaren 5422 sayılı KVK ile geçilmiştir.

1949 yılında başlatılan vergi reformunun başta gelen kanunlarından biri olan 5422 sayılı KVK üzerinde yapılan en önemli değişiklik, o günün güncel,

ek nomik \'e. synl ihtiynçlnrını knr<?ıln nbilınck nıııncıyla, 1960 yılında yapıhm tır. tarihten onrn da, nnıdnn geçen 0rc içinde bu Kanunda irili ufaklı birçok değişikliğe gidilmiştir.

1990'1ı yıllnrdn ekonomik ve uluslnrarnsı ilişkiler alanında dlinya ölçeğinde y:ışanan değişiklikler, Türkiye'yi bu alanda yeni bir kanun yapmaya zorlamıştır. Dünya ve Türkiye'de meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak yeni bir kanun hnzırlanmış ve 5520 sayılı KYK olarak 2006 yılında yürürlüğe konulmuştur.

4.1.2. Kurumlar Vergisniı Niteliği

Kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bu bakımdan, kurumlar vergisinin konusu gelir vergisinin konusu gibi gelirdir. Bunw1 için de vergilerin konularına göre yapılan sınıflandırmalarda kurumlar vergisi, gelir vergileri grubu içinde yer alır. Gelir ve kurumlar vergilerinin konularmın aynı olması dolayısıyla, doğal olarak bu iki vergi arasında bazı ortak konular bulunur.

Ancak sözü edilen iki vergi, nitelik itibariyle birbirlerinden oldukça farklı vergilerdir. Kurumlar vergisinin niteliğini tam anlamıyla belirleyebilmek için, kurumlar vergisinin gelir vergisinden ayrılan yanlarının belirlenmesi gerekir.

Bilindiği gibi gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. Oysa, kurumlar vergisinin mükellefleri kurumlardır. Genelde kurumlar vergisinin mükelleflerinin tüzel kişiler olduğu ifade edilmektedir. Ancak, bu ifade gerçeği tam anlamıyla yansıtmamaktadır. Çünkü, kolektif ve adi komandit şirketler, onu meydana getiren ortaklardan ayrı tüzel kişilikleri olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefi sayılmamaktadır. Diğer yandan, demek ve vakıflara ait bazı kuruluşlar ile iş ortaklıkları, tüzel kişilikleri olmadıkları halde kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişilerdir şeklinde tanımlama yapmak yerine, adı geçen verginin mükelleflerinin gerçek olmayan kişiler olduğunu söylemek sanırız daha gerçekçi olacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere gelir vergisi, sübjektif vergiler grubu içinde yer alır. Gelir vergisi, mükellef odaklı bir vergidir. Yani bu vergi, mükellefin ödeme gücünü dikkate alarak vergiyi ona göre yapılandırılır. Oysa, kurumlar vergisi objektif vergiler grubu içinde bulunur. Yani buvergilerde verginin mükellefi değil, verginin konusu ön plana çıkar. Kurumlar vergisinin objektif vergiler içinde yer alması, hukuki düzenlemelerde onu gelir vergisinden ayrı bazı düzenlemelere götürür. Bu nedenle, muafiyet ve istisnalar bakımından iki vergi arasında önemli farklar bulunduğu gibi, en az geçim indirimi, özel indirim, basit usul, gelir toplanması ve artanoranlı tarifeler gibi gerçek kişilere özgü birtakım kurallara kurumlar vergisi yabancıdır.

.ı.t.3. Gelir Vergisinden Ayrı Bir Kuruınlnr Vergisinin Gerekli Olup Olmadığı Konusunda İleri Süriilcn Göriişlcr

T -ıride gelir vergi. inden ayrı olarak bir kurumlar vergisinin alınıp alın-*m*, nusı tartışm3 konusu yapılını◆ve bu konuda çeşitli görüşler ileri slirülmliş-ıür. Bir kısım yazarlnr, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine gerek olmadığını savunurken, bazı yazarlar da aksi görüşler ileri sürmüştür.

4.1.3.J. Kıırıuıular Vergisine Gerek Olmadığım Savuıaıı Görüş

G◆lir Yergisinden ayrı bir kurumlar vergisine gerek olmadığını savunan-lsr. kurumlar vergisinin de gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan bir vergi \ lduğunu. kurum kazançlarının dağıtılmaları sırasında kazançların kurumları meydana getiren ortakların geliri sayılarak nasıl olsa gelir vergisi ile vergilendirileceğini ve bu bakımdan kurum kazancının gelir vergisinden ayrı olarak yergilendirilmesinin çifte vergilendirmeyi ortaya çıkaracağını ileri sürmek suretiyle, görüşlerini ortaya koymaya çalışmıştır.

4.1.3.2. Kurumlar Vergisinin Gerekliliğini Savunan Görüşler

Yukarıda ileri sürülen görüşe karşılık olarak, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine gerek olduğunu savunan pek çok görüş bulunmaktadır. Bunlann belli başlı olanlarını, savunanların görüşlerini özetleyerek şu şekilde açıklayabiliriz:

Yararlanma Görüşü

Sosyal devlet anlayışının gelişmeye başlaması ve devletlerin böyle bir anlayış doğrultusunda yapılanmaya başlamalarıyla birlikte, sosyal hizmetler toplam devlet hizmetleri içinde büyük yer tutmaya başlamıştır. Yaygınlaşan bu tür devlet hizmetlerinden gerçek kişiler gibi kurumlar da yararlanmaktadır. Hatta kurumlar, adı geçen hizmetlerden gerçek kişilere göre daha fazla yarar sağlamaktadır. Güvenlik ve yargı hizmetleri dolayısıyla kurumlar, işlerini gü-,·enli bir şekilde yürütme imkanına sahip olmaktadır. Aynı şekilde, eğitim ve bayındırlık hizmetlerinden de kurumlar pek çok yarar elde etmektedir. Sözü edilen bu ve buna benzer hizmetler, kuşkusuz kurum kazançlarının artmasına neden olmaktadır. Yapılan devlet hizmetlerinden yararlanan kurumların, bu bakımdan kurumlar vergisi gibi bir vergiyle vergilendirilmeleri kadar doğal bir şey olamaz.

Vergilerde yararlarırna görüşü, daha önce ifade edildiği üzere artık değerini tamamen kaybetmiş bulunmaktadır. Çünkü, artık günümüzde vergilerin hukuki niteliğini fayda esasında aramak güncelliğini tamamen yitirmiştir. Bilindiği gibi günümüz vergiciliğinde esas olan şey, verginin karşılıksız ve niteliğinin de egemenlik gücüne dayanmış olmasıdır.

Ayrı alık 'rii,ii

Ticari n' sınai faaliyette bulunan kurumlnr. ticari yaşamda gerçek kişilere onmla daha fazla avantaja sahiptir. Gerçek kişiler ve hatta şahıs şirketleri, ti-e-ari fualiy tlerde rakipleri olduğu kişilere knrşı bUtUn mal varlıklarıyla sınırsız bir şekilde sorumludur. Faali) etleri dolayısıyla kurumların sorumlulukları ise, sınırlıdır. Yani kurumlar. sadece koydukları sermaye ile sorumludur. Sınırlı s rumluluk. girişimcilik ruhunu gelişti1111ek suretiyle kurumların fazla kazanç getiren işlere ginnesini sağlayabilir. Bu tür bir avantajın da doğal olarak bir bedelinin olması gerekir.

Hisse senedi çıkarmaları dolayısıyla da kurumlar, daha kolay büyüme ve yeteri kadar yatırım yapma olanaklarına sahiptir. Öte yandan, kurumların tahvil çıkarına olanaklarına sahip olmaları da kendileri için büyük avantajdır. Tahvil çıkarma olanaklarına sahip olan kurumlar, bu yolla kolay borçlanma imkanlarına sahip olmuş olmaktadır.

Verilen bu birkaç örnek dışında da kurumlar, kurum olma niteliğinden doğarı diğer bazı avantajlara da sahiptir.

Bu ve buna benzer olanakların varlığı tartışma götürmez bir gerçektir. Ancak, bu görüşlere karşılık, kurum kazançlarının tümünün sıralanan bu ayrıcalıklardan kaynaklanmadığı konusunda bazı görüşler ileri sürülerek, ayrıcalık görüşüne birtakım eleştiriler de getirilmiştir. Yalnız yapılan eleştiriler, kurumlar vergisinin varlığı açısından ayrıcalık görüşünün değerini pek azaltmamıştır. Bazı istisnalar dışında Türk kurumlar vergisinde de, bu görüşün izlerine rastlanmaktadır, denilebilir.

Ödeme Gücü Görüşü

Kurumlar, kendilerini oluşturan kişilerden ayrı tüzel kişiliğe sahiptir. Kurumların ayrı tüzel kişiliğe sahip olması, vergicilik bakımından onların ayrı ödeme gücüne sahip olduğu iddiasının ileri sürülmesine neden olmuştur. Kurumların kendine özgü amaçlara, finansman araçlarına ve idari yapıya sahip olmaları, ayrı ödeme gücünün karinesi olarak kabul edilmiştir. Teorik olarak bu düşünceye göre kurumlar vergisinin varlığı, kurumların ortaklarından ayrı bir ödeme gücüne sahip olduğu düşüncesine dayandırılmıştır.

Ortaya konan bu görüşe karşılık olarak da; kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların her zaman ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmadığı; ortaklarının şahsi durumları göz önüne alınmadan ve kurum kazançlarının dağıtılmadan önce vergiye tabi tutulmasının ortaklar arasında kazancın adil dağıtılmaması sonucunu doğurduğu; kurum kazancının bazen ödeme gücünün tam anlamıyla bir göstergesi olmadığı, bunun sermayenin verim gücü dışında yatırımların büyüklüğünden kaynaklanabileceği ve aynı kazanca sahip kurumları aynı oranda vergilendirmenin doğru olmadığı; gibi görüşler ileri sürülmüştür.

(,ünihni.\zde kurumlar. gelişerek dev kunıluşlnr hnlinl: gelmiştir. Kuruın-l!lnn l u ,·apta büyümeleri, osyal ynşnındn b::ızı sonınl::ırıı ortaya çıkmnsına n en (,]muştur. özü edilen sorunların başında çevre sorunları gelmektedir. (\TC:s(ınınbrının dışında iş knznları ve meslek hnst::ılıklarının yaygınlaşması, ?ir bakıma kurumların çok büyük boyutlara ulaşmaları ve sanayileşme ile ,ııç-ıklanabilir. Sayı lan daha da çoğalt,labilecek sorunlarda denge sağlayabilm? i·in. kurumlar vergi i türü bir vergiyle kurumların vergilendirilmeleri gc-l.li cılmaktadır.

.Hali Göriiş

Bilindiği üzere vergi ilkelerinden biri de, en az direnmeye karşılık yaygın ,·t! en fazla gelir sağlama ilkesidir. Bu ilke kendisini en açık bir şekilde kunımlar vergisinde göstermektedir. Diğer ilkeler tamamen bir yana bırakılsa dahi, mali görüş, kurumlar vergisinin varlık nedenini en iyi açıklayan görüştür. Titekim dünya ülkelerinin vergicilik alanındaki gelişmelerine baktığımızda. k'Urumlar vergisi uygulamalarına geçişlerin ülkelerin mali yönden en sıkışık olduğu iki dünya savaşı sonrası zamanlara rastladığı görülür. Bu da kıırumlar vergisinin yüksek verimli bir vergi olduğunu ve nedenle de ülkelerin böyle bir vergiden vazgeçemeyeceğini göstermektedir.

4.1.4. Türk Kurumlar Vergisinde Benimsenen Görüş

Ülkemizde yakın zamana kadar uygulanmış olan 5422 sayılı KVK'nın gerekçesinde, kurumlar vergisinin vergi sistemimize alınmasının gereği özetle şu nedenlere dayandırılmıştır:

- Vergi ilkeleri ve vergi tekniği bakımından kurumların vergilendirilmesinde birçok özellik bulunmaktadır. Gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren gelir vergisinde, mükelleflerin şahsi ve medeni durumları, aile yükümlülükleri Ye en az geçim indirimi gibi hususlar üzerinde durulur. Gelir vergisinin tekniği, sözü edilen esasları içinde toplayan sübjektif bir vergi temeline dayanır. Oysa, gerçek kişilerin kişiliğinden doğan bu tür bir vergi yapılanması, kurumlar vergisinin yapısına tamamen yabancıdır. Kurumlarda hakim olan esas unsur, sermayedir. Bu nedenle, kurumlar vergisinin yapılandırılmasında bu tür şahsi unsurlar yerine; sermayenin oluşumu, miktarı, iştirak ilişkileri, fesih, birleşme, tasfiye durumları, yedek akçelerin oluşumu ile dağıtılacak kazanç tutarları ve bunun dağıtılması gibi hususlar ön planda tutulur.
- Gerçek kişiler ile kurumlara tanınabilecek muafiyet ve istisnalar birbirlerinden çok farklıdır.
- Gelir vergisinde gelirin tutarı ile ilgili olarak bir artan oranlılık söz konusudur. Ödeme güçleri ve ekonomik varlıkları sadece sermayeye dayanan

kurumlar hakkında artan oranlılık esası, ilke olarak bir anlam ifade etmez. Bu arada bazı kişiler, kurumlar vergisinin artan oranlı tarifelere göre alınabileceğini ileri sünnüştür. Diğer yandan, bazı ülkelerde de kurumlar vergisi, artan oranlı tarifeler kullanılarak alınmaya çalışılmıştır. Ancak bu görüş ve uygulaırnılar. genelde kabul gönneıniştir. Bilindiği üzere artan oranlı tarifelerin uygulanmasındaki esas amaç, mali güce göre vergi alabilmeyi sağlamaktır. Oysa, burada ulaşılması istenilen mali güç, kurumların mali gücü olmayıp kurumları meydana getiren ortakların mali gücüdür. Çünkü, ortakları yeterli mali güce sahip olmayan kurumlar, bazen yüksek tutarlarda kurum kazançları elde edebilir. Böyle durumlarda kurum kazançlarının aı1an oranlı bir şekilde vergilendirilmesi, doğal olarak mali gücü yeterli olmayan ortakların vergi yükümlülüklerinin artmasına neden olabilir. Bu ise, ulaşılmak istenilen amaca ters düşer.

- Gelir vergisinde ayırma ilkesi gereği olarak, emek kazancı ile emek sermaye ve sermaye kazançları arasında bir ayrılık gözetilir. Kurum kazançlarının kaynağının sadece sermaye olması dolayısıyla, bu vergide böyle bir ayırımın yeri yoktur.

- Kurum kazançları dolayısıyla kurumların ayrı bir vergiye tabi tutulması, gerek gelir vergisinin gerek kuıumlar vergisinin daha sistemli bir şekilde düzenlenmesine olanak sağlar.

- Kurumların sayısının sınırlı olmasına rağmen, bunlardan alınan verginin tutarı yüksektir. Mükellef sayısı sınırlı, hasılatı yüksek, tekniği ayrı bir vergiyi, büyüklü küçüklü yüz binlerce mükellefi kapsayan gelir vergisi içine sıkıştırmak doğal olarak mümkün değildir.

13.6.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni KVK'nın gerekçesinde, gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisinin alınma nedenlerine değinilmemiştir. Ancak yeni getirilen Kanun, eski KVK'nın birçok düzenlemesini ve dolayısıyla düzenlemelerin gerekçelerini kabul ettiğini belirtmiştir. Yeni Kanun'un gerekçesinde ayrı bir kuıumlar vergisinin gerekliğine değinilmemesinin nedenini buna bağlamak gerekir. Bu bakımdan, eski kanun ile yeni kanunun, üzerinde durulan konu hakkında aynı görüşü paylaşmış olduğunu söylemek mümkündür.

Kurumlar vergisinin gerekliliği konusunda yukarıdaki görüşler ile kurumlar vergisinin gerekçesi birlikte göz önüne alındığında, Türk kurumlar vergisinin varlık nedenini şöylece özetlemek mümkündür:

-Yukarıda sıralanmış olan görüşlerden ayrıcalık görüşü içinde yer alan sınırlı sorumluluk anlayışının, kurumlar vergisinin varlığının dayandırıldığı hususlardan biri olduğu söylenebilir. Verginin mükellefi ile ilgili KVK'nın l. maddesinde baktığımızda, sayılan mükellef türlerinden tümünün sınırlı sorumlu kurumlar olduğunu görmekteyiz. Sermaye şirketleri içinde yer alan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

. j ---c l manditer (·ınırlı orumlu) ortakların olduğu görülmektedir. Sınırsız ◆.rnınlu ortak olan komandite oı1ağın kazancı, ticari kazanç sayılarak gelir , "rgısine tnbi tutulur.

nakları·mırsız sorumlu olan kolektif ve adi komandit şirket, kurumlar , "rg-İSİ mükellefleri arasında sayılmadığı için kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bunların oıtakları elde ettiği gelir dolayısıyla gelir vergisi mükellefidir. 'in burada komandite ortağın geliri ticari kazanç ve komanditer oı1ağın geliri i·e menkul seıınaye iradı sayılır. Yukarıda beli1 1ildiği üzere adi komandit şirk tte, komanditer ortağın payından kurumlar vergisi alınmamaktadır. Bununda nedenini, payların hisselere ayrılmamış olmasında aramak gerekir.

- Gelir verginden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasının diğer bir nedeni de. iki Yergi arasında nitelik farkının olmasıdır. Değinilen şekilde nitelik farklılıkları. adı geçen bu iki vergiyi kanunlaştınnada birçok farklılıklar ortaya çı- ·ar. Yani kurumlar ve gelir vergisi kendine özgü bazı düzenlemeleri içinde toplar. Bunu hiçbir zaman göz ardı etmemek gerekir.

4.1.4. Kurumlar Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sistemler

Gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisine gerek olup olmadığına ilişkin tartışmalar, kendisini ülkelerin kurumlar vergisi uygulamalarında da göstenniştir. Diğer bir ifadeyle söz konusu görüşlerin benimseniş biçimlerine göre ülkeler, görüşleri doğrultusunda değişik sistemler uygulamıştır. Ayrıntılı uygulamaları bir yana bu-aktığımızda, bu konudaki uygulamaları şu şekillerde bir ayırıma tabi tutabiliriz:

- Bütünleşme Yöntemi: Sözü edilen yönteme göre, kurumların kazançlarının ortaklara ait olduğu kabul edilir. Yani, kurum tarafından elde edilen kurum kazancı ortaklara ister dağıtılsın ister dağıtılmasın, bunların ortaklara ait olması gerektiği savunulur. Bu durumda ortaklar, dağıtılmak suretiyle elde etmiş oldukları veya kurum bünyesinde bırakılmış olan paylarına düşen kazançları kendi beyannamelerine göstererek vergisini öder. Böyle bir durumda kurumların ödemiş oldukları kurumlar vergisi yükümlülüğü, bunların vergi sorumlusu gibi görev yapmasına benzer.

- Ayrı Kişilik Yöntemi: Bu sistemin uygulanmasında kurumlar ile onu meydana getiren kişiler hukuken ayrı kişi olarak düşünülür. Böyle bir durumda ise, önce kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödenir. Kurumlar daha sonra kurum kazançlarını dağıttıklarında da, ortaklar elde etmiş olduğu bu kısım üzerinden gelir vergisi mükellefi olur. Doğal olarak bu durumda, aynı kazanç üzerinden iki kez vergi alınmış olması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

- Ayrı Oranlar Uygulama Yöntemi: Bu tür uygulamalarda kurumlar tarafından dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları farklı oranlarda vergiye tabi tutulur. Dağıtılmayan kurum kazançları, dağıtılan kurum kazançlarına

göre daha yük ek oı. nlarda vergilendirilir. Bu tür uygulamayla ulaşılmak i • ı nih.?n hedet: kurum kazançlarının dağıtılmayarak kurumda alıkonulmasını ·nlemektir.

- ergi lacağı Yöntemi: Vergi alacağı yönteminde önce kurum, kazancı üzerinden kurumlar vergisi öder. Kurumlar vergisi ödenmesinden sonra ku• rum kazançları oıtaklara dağıtıldığında, ortaklar kendilerine düşen payları gelir Yergisi matrahına ekleyerek vergilerini hesap eder. Daha sonra da, hesap edilen tutar üzerinden vergi alacağı olarak kabul edilen tutar indirilerek ödenecek Yergi tutarı ortaya çıkarılır. Bu yöntemde, aynı kazanç üzerinden iki kez Yergi alınması engelleıunek istenmektedir.

4.2. TÜRK KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisine, mükellefiyet konusunu açıklamakla başlamak gerekir. Bilindiği üzere mükellefiyet; verginin mükellefi, konusu ve vergiyi doğuran olayı kapsayan bir üst kavramdır. Verginin mükellefi ile verginin konusunu kapsam dışı bırakan muafiyet ve istisnaların da mükellefiyet kavramı altında ele alınması gerekir.

4.2.1. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ VE KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEF TÜRLERİ

4.2.1.1. Kuruınlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, demek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklandır.

Sermaye Şirketleri:

Sermaye şirketleri, TTK. hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzeri nitelikteki yabancı kurumlardır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketinin kurumlar vergisi mükellefiyeti, sorumluluğu koymuş olduğu sermaye ile sınırlı olan komanditer ortağın payı ile sınırlıdır. Yukarıda değinildiği üzere, vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortağın payına düşen kısmı kurumlar vergisine; sorumluluğu tüm varlığı ile olan komandite ortağın payına düşen kısmı ise, ticari kazanç sayılarak gelir vergisine tabi tutulur. Anonim ve limited şirketlerde ise, kazancın tümü kurumlar vergisine tabidir.

TTK'da sayılan kolektif ve adi komandit şirketler, şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi değildir. Sözü edilen bu şirketlerin tüzel kişilikleri olması dolayısıyla, bunlar gelir vergisi mükellefi

ı'ılorak da kabul edilemez. Bu durumda kolektif ve komandit şirketinin sadece oıı, klan. gelir vergisi milkellefidir.

Kanun. Sennaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile a□nı nitelikteki yabancı kurumları kanunun uygulaması bakımından ser-013ye şirketi olarak kabul edip, onların da kurumlar vergisi mOkellefi olacağını tx-liıtmiştir.[26]

Kooperatifler:

KVK·nın 2. maddesinde kooperatifler, "J 163 sayılı Kooperatifler Kanunun,a·e)ra özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzeri nitelikteki yabancı kurumları ifade eder." şeklinde düzenlenmiştir.

KK'nin 1. maddesinde ise kooperatifler, "Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortakların belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihti)raçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından laırulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif' denir, şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İleride söz edilecek muafiyet ve istisnaya tabi olanlar dışında kalan kooperatifler kurumlar vergisine tabi olduğu gibi, kooperatif merkez birlikleri ve milli kooperatifler birliği şeklindeki üst kuruluşlar da kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

İktisadi Kamu Kuruluşları:

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu idareleri ve kamu kuruluşları olarak iki grupta toplanır. Kamu idareleri, belirli bir bölgede yaşayanların genel hizmetlerini yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden oluşur. Kamu kuruluşları da, belirli bir veya birkaç kamu hizmeti

---

[26] Sennaye piyasasının düzenlemesine tabi olan fonları, başlıklar halinde şu şekilde özetleyebiliriz:

Fonlar, yatırım fonları ve emeklilik fonları olarak ikiye ayrılır.

-Yatının fonları. Tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıkları işletmek amacıyla kurulan, portföy yönetim şirketlerinin kurmuş oldukları tüzel kişiliği olmayan mal varlıklarıdır.

Yatıtım fonları, kendi içinde, menk.-ul kıymet yatırım fonları, borsa yatırım fonları, yabancı yatının fonları, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları gibi kısımlara ayrılır.

-Emeklilik yatırım fonları: 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırın Sistemi Kanununa göre kurulan ve bireysel emeklilik işlerini yürütür.

Sennaye Piyasası Kurulunca düzenlenen fonlar konusunda yeterli bilgi için bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s:170.

::-örm k üzere. genellikle özel knnunln kurulan devlete, il özel idarelerine, beledi◆ lere \'eya köylere bağlı kuruluşları ifade eden bir kavramdır. Üniversiteler. TCDD ve Postu Hizmetleri İşletmesi, kamu kuruluşlarına örnek olarak g ·-ıerilebilir.

İktisadi kamu kuruluşları ise, kamu idare ve kuruluşlarından birine ait olup seıınaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai \'e zirai her türlü işletmeyi ifade eder. Burada görüldüğü üzere kamu iktisadi kumluşlannın kurumlar vergisine tabi olmaları; birtakım koşullara tabi tutulmuştur. Bu koşullar; iktisadi kamu kuruluşlarının sözü edilen kamu idarelerine ve kuruluşlarına bağlı olması, ticari işletme özelliği göstermesi ve faaliyetleıinin sürekli olmasıdır.

İktisadi karım kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için; kazanç anrncı güdüp gütmemelerine; faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına; tüzel kişiliğe sahip olup olmamasına; bağımsız muhasebesinin bulunup bulunmamasına; kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerinin bulunup bulunmamasına; bakılmaz. Öte taraftan, bu kuruluşların kara yönelik çalışmamaları da onların mükellef olmalarını ortadan kaldımıaz.

İktisadi kamu kuruluşları, KVK'da kullanılmış bir kavramdır. Bu kavram, kanm idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Yani iktisadi kamu kuruluşları denildiğinde, hem kamu iktisadi teşebbüsleri ve hem de iktisadi devlet teşekkülleri, bu kapsam içinde düşünülür. Özelleştirmenin önem kazandığı günümüzde bu tür kuruluşların önemi her geçen gün azalmaktadır. Ancak yine de bu kuruluşlar, hala ülke ekonomisinde önemli yer almaktadır. Bu bakımdan bu kuruluşlar üzerinde durulmaya devam edilmekte ve çeşitli bakımlardan da sınıflandırılmaktadır. İşletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi teşebbüsleri gibi.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, kamunun bir bakıma kendi kendisini vergilendirilmesi anlamına gelir. Ancak böyle bir düzenlemeyle, kamu kuruluşları ile özel kesime ait kuruluşlar arasında rekabet dengesi sağlanmak istenmiştir. Diğer taraftan, iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi alım ve satımlarda belge alıp verme ilişkisi doğuracağından, bu düzenleme özel kesim kuruluşlarının vergi denetimlerinde önemli rol oynayabilir.

Burada konuya son verirken iki hususa değinmek gerekir. Bunlardan biri, iktisadi kamu kuruluşlarının bu statü altında vergilendirilmeleri, onların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamalarına bağlıdır. Aksi halde bu kuruluşlar, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergiye tabi tutulur. Üzerinde durulacak diğer husus da, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme ilkelerinin geçerli olacağıdır.

[)crn 'k "t.' ·Jak{flann İktisadi İşletmeleri:

Demek, c vnkıtlara ait veya bağlı olup, foaliyetleri sllrekli bulunan ticari, sınai Ye zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, kurumlar vergi?i mükellefidir. Demek ve vakıflara bağlı ol:rn ticari, zirai ve sınai işletnıckrin telirgin özellikleri?adı geçen kurumlara bağlı olma, işletme özelliği göspm1,e·e sürekli faaliyette bulunma, şeklinde belirtilir.

Bu tür iktisadi işletmelerce elde edilen kazançların kurumlar vergisi yü-:ümlülüğü. işletmenin tüzel kişiliğinin olması halinde, işletmeye aittir. An-l'!lk. işletmenin deınek ve vakıftan ayrı olarak tüzel kişiliği olmaması halinde, rarhiyntın muhatabının, iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu demek veya Yakıf olacağı tabiidir.

Söz konusu işletmelerin vergi mükellefi olmalarında; kazanç amacı güdüp gütmemeleri; faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmaması: tüzel kişiliğe sahip olup olmaması; bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmaması; kendilerine tahsis edilmiş sennaye ve iş yerinin olup olmaması; dikkate alınmaz. Ayrıca, söz konusu mükelleflerce mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi, karın kuruluş amacına tahsis edilmesi, bu kuruluşların iktisadi işletme olma niteliğini değiştinnez.

Bu kuruluşların, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları halinde vergilendirilmeleri, sermaye şirketi veya kooperatiflerin vergilendirilme esaslarına tabidir.

Demek veya vakıf niteliğindeki kurumların faaliyetlerinin vergi dışında olmaları, bunlara bağlı veya ait işletmelerin vergi yükümlülüğünü ortadan kaldınnaz. Aynı şekilde, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kuruhınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların sahip oldukları haklar, bunlara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler için geçerli değildir.

Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, kanunun uygulanmasında, sendikalar demek ve cemaatler ise vakıf olarak kabul edilmişlerdir.

İş Ortaklıkları:

Günümüzde ülkelerin dış ülkeler ile olan ekonomik ilişkileri her geçen gün artmaktadır. Bu durum, iş ortaklığı olarak adlandırılan bir kurum ortaya çıkannıştır. İş ortaklıkları, kazanç paylaşımı amacıyla kurulmuş olup, belirli bir işin tümünün birlikte yapılmasını yüklenir. Bu yönüyle iş ortaklıkları, bir işin bölümlerinin ayrı ayrı yüklenilmesi şeklinde ortaya çıkan konsorsiyumlardan ayrı nitelik taşır.

İş ortaklıkları, biraz önce belirtilen kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa

)iiklenmek \'e kazanç paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. Bu kuruluşlar. ist◆dikleri takdirde kendileri için kurumlar vergisi mOkeUcfıyeti tesis edilir. Yani bunlar için vergi mükellefiyeti tesis edilmesi, kendi isteklerine bağlıdır. Bu durumda. söz konusu ortaklığın ti.\zel kişiliğinin olmaması onların mükellefiyetini etkilemez.

4.1.1.2. Mükellef Türleri

Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de tam ve dar mükellef olmak ilzere iki tür mükellef bulunur.

4.2.1.2.1 Tam Mükellefler

Kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, KVK'nın 3. maddesine göre tam mükellef olarak kabul edilir. Burada söz konusu olan kanuni merkez kavramı, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlannda, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yeri ifade etmektedir. İş merkezleri kavramıyla da, iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği yerler belirtilmek istenmiştir.

Bu hükme göre kanuni merkezden veya iş merkezinden sadece birinin Türkiye'de bulunması halinde, o mükellef tam mükellef sayılacaktır. Tam mükellef olan kurumlar, gerek Türkiye içinden gerek Türkiye dışından elde etmiş oldukları kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir.

4.2.1.2.2. Dar Mükellefler

Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak kabul edilir. Tam mükelleflerin aksine dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettiklerin kazançları üzerinden vergilendirilir.

Dar mükellefiyete tabi kurum kazancı, aşağıdaki gelirlerden oluşur:

- Ticari kazançlar: Türkiye'de VUK'nın anladığı anlamda iş yeri veya GVK'nın kabul ettiği şekilde daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar, bu iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile ticari kazanç elde ettiklerinde, bu ticari kazançlar dar mükelleflerin kazançlarından birini meydana getirir.

Ancak, bu şartları taşısalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye' den satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Burada bulunan Türkiye'de satmaksızın ifadesinden, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması amaçlanmıştır.

- Zirai kazançlar: Dar mükellef yabancı kurumlara ait Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançlar, dar mükellefiyete tabi kurum kazançlarının bir diğerini meydana getirir.

-'rl,ı.:st meslek ka1nnçlnrı: Dnr mükellef kurumlnrın personeli nnıcılığı ıl' 'ld" tıniş l,lduğu serbest meslek knzanı;,lnrının vergilendirilebilmesi için. rl 'St m skk faaliyetinin Ttlrkiye'de yapılmış olınnsı vcyn Tllrkiyc'dc de- 'N"n iirilm si gerekir. TUrkiye'dc değerlendirme. yapılan hizmet kurşılığı l, n '-. •menin Türkiye'de yapılması veya ödeme ynbnııcı bir ülkede yapıl- m,şs,1, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesapla- n a intikal ettirilmesi ve.ya karından a y rılnıası, seklinde anlaşılır.

- Ga)Tİmenkul sermaye iratları: Gayrimenkul ve menkuller ile hakların Tü i) "'de kiralanmasından elde edilen iratlar da, dar mükellef kurumların , . ncı olarak Yergiye tabi tutulur. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması i;in. ·özü edilen malların Türkiye'de bulunması ve bu malların ve hakların Türki) •'de kullanılması veya değerlendirilmesi gerekir.

- Menkul semıaye iratları: Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de aumuş olduğu semrnyeden elde etmiş olduğu menkul sennaye iratları da, n ükellefiyet konusw1a girer. Burada sermayenin Türkiye'ye yatırılması de- ıek. Türkiye'de seıı1 1aye olarak konulması, borç olarak verilmesi veya benzeri şekilde değerlendirilmesi anlamını taşımaktadır. Böylece yatırılmış olan sermaye karşılılığında elde edilen kar payı, faiz ve benzeri gelirler, dar mü- :ellef k.mumun Türkiye'de elde etmiş olduğu menkul sermaye iradıdır.

- Diğer kazanç ve iratlar: Diğer kazanç ve iratların Türkiye' de elde edilmiş sayılması ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi için, kazanç ve iradı meydana getiren değerin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemelerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

4.2.2. Verginin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu, gelir vergisinin konusu gibi gelirdir. Bu bakllndan verginin konusu da, GVK'nın 2. maddesinde yer alan; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menl11l sermaye iradı ile diğer kazanç ve kazançlardan oluşur. Ancak, gelir vergisinde her gelir unsuru bir bakıma kendi kişiliğini korurken, yani kendine özgü hük.iimlere göre vergilendirilirken; kurumlar vergisinde, sözü edilen gelir unsurlarının tümü kurum kazancı olarak kabul edilerek, kurumlara özgü bazı ayrılıklar dışında, ticari kazanç hükümleri ile aynı kanunun diğer hükümlerine tabi olur. Nitekim KVK'nın safi kurum kazancının tespiti ile ilgili maddesinde .;...Safı kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denmiştir. Özetle söylemek gerekirse, kurumlara ait tüm gelirler kurum kazancı içinde erir.

4.2.3. Yrrgi)·i Do◆unuı Oht)'

H3tırbnacağ.ı üzere. VUK'nın 19. maddesine göre vergiyi doğuran olay, "...Yergi kanunl:mnın Yergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukuki durumun tekemmUlil ile doğar..." şeklinde hüküm altımı alınmıştır. Vergi hukukunda Yergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için, verginin mükellefi ile verginin konusu arasında kanunun kabul ettiği anlamda hukuki ilişkinin ortaya çıkması gerekir.

Kurumlar \'ergisinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasında, kanunun mükellef olarak kabul etmiş olduğu kişiler tarafından kurum kazancının elde edilmiş olması gerekir. Elde etme, yine hatırlanacağı üzere, ya tahsil ile ya da tahakkuk ile gerçekleşir. Gelir vergisinde birinci sınıf tüccarlar için, ticari kazancın elde edilmiş sayılması bazı istisnalar dışında tahakkuk esasına tabidir. Bu bakımdan, kurumlar vergisinde de kurum kazancının elde edilmesi tahakkuk esasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, kurum kazancı genellikle mükellef adına tahakkuk ettiğinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur.

4.2.4. Muafiyet Ve İstisnalar

4.2.4.J. Muafiyetler

Kanunun 4. maddesinde, kuıumlar vergisinden muaf olan kurumlar sayılmıştır. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şöylece özetlenebilir:

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve havancılığı, bilimi, fenni, ve güzel sanatları yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işetilen okul, kütüphane, tiyatro, yayınevleri gibi müesseseler.
- Sözü edilen kuruluşlar tarafından insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen hastane, çocuk bakımevi ve hayvan hastanesi gibi kuruluşlar.
- Adı geçen kuruluşlar tarafından sosyal amaçla işletilen sosyal yardım kurumları, aşevleri, öğrenci yurtları benzeri kuruluşlar.
- Yukarıda belirtilen kuruluşlar tarafından yetkili makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası sergiler, fuarlar ve panayırlar.
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler.
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.
- Yaptıkları iş ve hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi.

- Kun.ıhışlanndaki nmncn uygun işlerle sınırlı olmnk llzcrc Dnrplrnnc ve l◆11\g, fatb:rnsı Genel Müdi.lrlüği.1 ile askeri fabrika ve uWlyclcr,

- İl 01cl idareleri. belediyeler ve köyler ile bunlurm oluşturdukları birlikler ,◆. l unlan1 b:.ığlı kuruluşlnr tarafından kanunda belirtildiği şekilde işletilen . ı. yol u taşıma. kesim yerleri gibi kuruluşlar.

- 1',1)ykr Ye köy birlikleri tarafından köylünlln genci ve ortak ihtiyaçların gidcm1ek amacıyla kanunda belirtildiği şekilde işletilen, hamam, değirmen, $\.◆ık hm·a deposu gibi işletmeler.

- Gençlik Ye Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler.

- Kanunda belirtilen şartlarla faaliyette bulunan kooperatifler.

- Sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere)..11nılan ve kanundaki şartlar dahilinde faaliyetlerini yürüten kurumlar.

- :Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurumlar. (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin ihtiyaçlarını gidermek üzere kanunda belirtilen şekilde faaliyetlerini sürdüren iktisadi işletmeler.

Yukarıda sıralanan kuruluşların muafiyetten yararlanabilmeleri, kanundalri şartlara uymasına bağlıdır. Muafiyetlerin uygulama şartlarının belirlenmesinde de, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

4.2.4.2. İstisnalar

Hangi kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna edileceği, **KVK'nın** 5. maddesinin birinci fıkrasında sayılmıştır. Bu hükme göre, aşağıda belirtilen l'U11lll kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İştirak Kazançları İstisnası:

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sennayesine katılımlardan elde edilen kazançlar iştirak istisnasına tabi tutulmuştur. Bu hüküm, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek amacıyla düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere bu düzenleme, sadece tam mükellefiyete tabi kurumun sennayesine katılımlar sonucu elde edilen kurum kazançlarını kapsamaktadır. Burada kar payı elde eden kurumun tam ya da dar mükellef olmasının önemi yoktur. İştirak kazançları kapsamına giren kazançların dağıtımı gelir vergisi kesintisine de tabi değildir.

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılına imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kar payları ve tam

mükellefi) te t:.ıbi giri,im ·ermoyesi otırını fonu katılına payları ile girişim senn:.ıyesi) tının rt:.ıklıkl:.ırının hi e senetlerinden elde edilen kar payları i·tisna kap amındo bulunmaktadır. Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hi • e senetlerinden elde edilen kar payları bu istisnadan y:?rnrland1rı tınaz.

rıırt Dışı İştirak Ka=ançları İstisnası:

öz konu u maddede kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara iştirakten elde edilen kurum kazançları, belirli koşullar altında istisnaya tabi tutulmuştur.

Burada belirtilen istisnadan yararlanabilmek için önce iki şart belirlenmiştir. Bunlardan biri, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmamasıdır. Diğeri ise, iştirak edilen kurumun anonim ve limited şirket statüsünde bulunmasıdır.

Söz konusu şartlara sahip olan iştiraklerin iştirak kazançları istisnasından ararlanabilmesi için diğer bazı şartlar da gerekmektedir. Bu şartlar;

- İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışındaki iştirakin ödenmiş sermayesinin en az yüzde 1O'una sahip olınası,
- Bu iştirakin, iştirak edildiği tarih itibariyle en az bir yıl süre ile ve kesintisiz elde tutulması,
- Söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları gereğince en az yüzde 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması,
- İştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar, kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi,

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için, bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılması İle İlgili İstisnalar:

Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da bazı şartlarla istisnaya tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükümde, tam mükellef anonim şirketlerin en az tam iki yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların istisnaya tabi olacağı ifade edilmektedir. Hükümde ayrıca istisnaya tabi olmanın diğer şartları da bulunmaktadır.

·HUşartlar fan ilki. iştirak eden tnın mUkellcf nnonim şirketin yurt dışı iş-ıir:,kl--rinin Türkiye'dc tuın mükellef olmnynn nnonim ve limited şirket niteli-◆ıfükki şirketlere ait olmnsı.

-lkinci şart da, en ::ız bir yıl sUre ile iştirak eden kurumun (tnm mükellef ınh'nim şirketin) nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75'inin yurt ,1ışı iştimk kaz.'.mçlarından oluşması ve bu süre içinde yurt dışı iştiraklerinin h"r birinin seınayesine en az% lO oranında iştirak etmesidir.

Bu şaıtları taşıyan anonim şirket, en az iki yıl sllreyle aktiflerinde tutmuş '-lduğu yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkardığı takdirde elde ettiği kazanç , urumlar vergisinden istisna edilecektir.

rurt Dışı Şube Kazançları İstisnası:

Kunımların yuıt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığı ile elde ettikleri kurwn kazançları, belirlenmiş koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu koşullar:

-Kurum kazançlarının, doğduğu ülke vergi kanunları gereği en az yüzde 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması,

-Kazançların, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

-Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü ıaşıması, dır.

Yw·t Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknolojik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası:

Bu istisnadan yararlanabilmek için kurumların, yurt dışında yaptıkları inşaat, onarma, montaj işleri ve teknolojik hizmetlerden sağladıkları kazançları elde ettiği yılda Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirmeleri gerekir. Yalnız burada kazancın Türkiye'ye getirilmesi veya yurt dışında vergilendirilmesi zorunluluğu aranmamaktadır.

Emisyon Primi İstisnası:

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerek sennayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları (sadece kendilerinin çıkarttıkları) payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerler toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan emisyon primleri, herhangi bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ba:ı ratırım Fonları ile Por(föy işletmeciliğinden Doğan Kazançlarda İstisnalar:

Tilrkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı gibi fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnadan yararlanabilmek için, fonların ve ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları gerekir. Kanunda böyle bir istisna, adı geçen fon ve ortaklıkların gelişmelerini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Ancak bu istisna, belirtilen kuruluşların kazançları üzerinden kesinti yolu ile vergi alınmasına engel oluşturmaz.

Gayrimenkuller ile İştirak Payları Satış Kazancı İstisnası:

Gayrimenkuller ile iştirak payları satışlarından elde edilen kazançlar, bazı şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Burada sözü edilen iştirak payları, anonim şirketlerin hisse senetlerini (kurucu hisse senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları dahil), limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ifade etmektedir.

İstisnaya konu olan gayrimenkuller kavramı, TMK'nın 704. maddesinde yer alan gayri menkulleri kavrar.

Sözü edilen değerlerin satışından elde edilen kazançların yüzde 75'lik bir kısmı istisnaya tabi tutulmuştur. Kanuna böyle bir istisnanın getirilmesinin amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlamak ve kurumların mali bünyelerini güçlendirmekdir.

Buradaki istisna, bazı şartların gerçekleşmesine bağlı bir istisnadır. Yani, şartlı bir istisnadır. Bu şartları özetle şu şekilde sıralamak mümkündür:

-Gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların istisnaya tabi olabilmesi için, gayrimenkulün tapuya kurum adına tescilli bir gayrimenkul olması gerekir.

-İşletmenin sahip olduğu adı geçen değerlerin, en az iki tam yıl (730 gün) süre ile kurumun aktifinde yer alması ve bu değerlerin satışından elde edilen kazancın beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir.

-Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır. Bunun için satışın gerçekleştirildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, satış sonucu elde edilen kazancın özel bir fon hesabına aktarılması gerekir.

-İstisna uygulaması, esas olarak tüm kurumların satış ve kiralama işlerinden elde etmiş oldukları kazançlar için geçerlidir. Ancak, esas uğraş konusu menkul değer veya gayrimenkul alım-satımı ile kiralaması olan kurumların,

tıı.'. ri f:rnliyctkri sonucunda elde etmiş oldukları veyu ellerinde tutmuş bulun-
,iul--l, rı değerlerin ·atışından ya da kiralanmalarında elde ettikleri kazançları
i·in L'tisna hükmü uygulanmaz. Aynı durum, satmak üzere gayrimenkul inşa-
.ıltı ik uğ.Taşan kurumlar için de geçerlidir.

Özetle söylemek gerekirse buradaki istisnanın esas amacı, yukarıda değinildiği üzere kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olduğundan, ekonomik ı.. larak kurumlara ek olanak sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında tıırakılmıştır. Bu düşünceden hareketle, kurumların yönetimini etkileyecek biçimde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler jı.1smda yapılacak gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarından fıktif olarak elde edilecek kazançlar için de istisna uygulamak mümkün olmayacaktır. Bunun gibi. elden çıkarılan gayrimenkulün veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde kullanılması da istisnanın getiriliş amacına uygun düşmeyecektir.

Bankacılık Sektörüne İlişkin İstisna:

Bankaların tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılarak mali yapılarının güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüşüne olanaklar sağlanması ve ThiSF' nin elinde bulunan bankalara bazı kolaylıklar sağlanmak üzere, kanuna istisna getirilmiştir. Bu istisna hükmüne göre, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fon'a satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu değerlerin satışından doğan kazançların yüzde 75'i, en az iki yıl elde tutma şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt Dışından İnşaat Onarma veya Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna:

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, (h) bendine göre herhangi bir şarta bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır.

Eğitim ve Rehabilitasyon Hizmetlerinden Elde Edilen Kurum Kazançları İstisnası:

Özel kesimin eğitim alanına yatırım yapmasını teşvik etmek amacıyla **KVK'ya** böyle bir istisna getirilmiştir. Bu istisna ile okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkez-

\ •tinin işl"tilm , imt ·n t 'Ş ht'Sı:lf Mn "tnİ içind" ld' tikn kn,nn·I ır. **kurum.** lm, ı "" ind"n i·tisn •dilmiştir. Buı,\d, ,,suileri t ·spit yetkisi. Mali) **8 kan.** lı►m., .üttir. t·ti►.nnsürt'. inin hn►lnn►ı►ı. söz konusll kurulu"lnrın faali► t **geç.** ti►kri hes lp d 'nemin le t •\►lar.

İsti'Htl, s,d "C•'11itim ,·c rdmbilit ,syon i, krindcn "kk ·dikn l,.;_ı-.,m ·lartu sınırlıdır. Y ni t u kumhışlnrın işktıni►oldukluru k mt i,n·c k:,frtcry3 git i iş• 1 tmelcrinden ve) \ hunların kit, lnnınosından dde t.·dikn kal-atl ·lur bu i·ti - n y, konu im, z. - ne ık, yemek ,·c yurt ihi hizınetkrin)kul içinde, ►rilmesi ,. bunların bedell •rinin üktıl ikrctinc dahil olması halinde bu kazanı;lurn.i - tLn ı hUkmü uygul :lnnc ıktır.

K.ooperarltler ic· *Rhtıınt İ.,;ıisıucısı:*

Bu hUkme göre, Hlkdim, ih'etıın ye kredi koopemtitkrind►ortak! rm yô- netim giderleri olrmık üdl' tikleri purnlardnn harcanmnyu.mk i►,de edilen kıs,m- 1:.ır ile adı geçen koopcrntitkrin ortnklnrı için►

-Tükdiın koop►ntitkrinde, ortakların ki'(isel ve nih►Yi gtd3 ve gi► -►k hti► çl ırım karşılaın ık için satm aldıkları malların dc►-çrin►.

•- ('(;tim kooperatill---rinde, ortakların i\reterek korıp "rmifr sattıktan \ ►ya koop►mtiften Uretim fonliyt.•tlerinde kullanmak üzere sutın aldıkları mallnnn değerine,

-Kredi kooperatiflerinde. ortakların kullnndıkları kı►dilere,

uöre he aplanamk ödenen risturnlar, vergiden istisnu \..'Uilmiştir.

Risturn istisnası, ortnklurın ortak!ık stntUsU kapsammdn) ,lptıkları işlerden doğan k:.1znnçlarla ilgili bir istisnadır. Bu bnkımclan, ortnklorla yapılan işlerden elde edilen kazançların, ortnklar dışındnki kişilerle yapılnn işlerden doğun ka- zançların birbirinden ayrılması gerekir. Burndaki ayınnıı i►k'mlerinde. ortak- hırla yapılan iş hacminin 1 1.mcl iş lmcminc oranı esas nlınn►aktır. Bu oramı göre hesaplanan risturnlnrm►,rtuklara dağıtılması halinde, dn►mlan karlar or- taklar için kar dağıtımı olnrnk değerlendirilmeyecektir.

K\ K·nın 5. maddesind►ıçr olan istisnalar dışında du kğişik düzenleme- lerle kurumlar vergisinden istisna edilmiş bazı kurum kazanı;lan bulunmakta- dır. Bunları da satırbaşlarıyln şu şekilde özt'Ucmek mnmkündilr:

- Serbest bölgelerde fmıliyet gösteren kurum faaliyetlerden elde edilen k - zançlar

- Teknol ji gelişme bölgelerindeki kurumların bu bölgelerde elde ettikleri kurum kazançları,

-Ticari mnaçlı kullanılım her türlü yük, yolcu ve açık d►niz balıkçı gemi• !erinin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar.

- Teş ik bel►esine bağlanan yatırımlardan elde edilen kurum kazançların- dan bir kısmı.

- Td, ·til. konfeksiyon ve hazır giyim gibi ürünleri üreten bozı kurumların

ihıili dilzenlemelerde belirtilen şartlar içinde olmak kaydıyla kurumlar
, rgisinden istisna tutulınuştur.[27]

4.3. TAM I\1ÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, vergilendirme sürecinin ikinci ayağını verginin tarhı meydana getirir. VUK verginin tarhını, , r i alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi daire.si tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir, biçiminde ifade etmiştir (VUK. mad.20). Bu hüküm dikkate alındığında burada açıklığa kavuşturulması gereken ilk nokta; kurumlar vergisi matrahını oluşturan safi kurum kazancını tespit etmektir.

4.3.1. Tam Mükellefiyette Matrahın Tespiti

.f.3.1.1. Geuel Olarak Matrahın (Kurum Kazancının) Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Burada, daha önce söz edildiği üzere, gelir vergisine ilişkin tüm gelir unsurları ticari kazanç olarak ifade edilen gelir unsuru altında birleşir ve safi kurum kazancının tespitinde ilke olarak ticari kazanç hükümleri uygulanır. Ancak, zirai faaliyetle uğraşan kurumların faaliyetinden doğan kazançlarının tespit edilmesinde, GVK'nın 59. maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

Hatırlanacağı üzere gelir vergisinde esas olarak ticari kazanç, bilanço ve işletme esası olmak üzere iki ayrı şekilde tespit edilir. Genel olarak kurum kazançlarının tespiti, bilanço esasına göre yapılır. Ancak, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden Maliye Bakanlığınca izin verilen mükelleflerin kurum kazançları, işletme hesabı esasına göre tespit edilebilir (VUK. mad. 177).

Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti, sene sonu öz sermaye ile sene başı öz sermaye arasındaki müspet farktır. Hesap dönemi içinde sahip ve sahiplerce işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilir ve işletmeden çekilen değerler bu farka eklenir (GVK. mad.38).

---

[27] 2006 yılında, 2007 yılından itibren geçerli olmak üzere 5520 sayılı yeni KVK yürürlüğe konulmuştur. Yapılan değişikliğin esas amacı, önceki kanunda mevcut olan çok sayıdaki istisnaları azaltmaktı. Ancak yapılan değişiklikte bu amaç gerçekleştirlememiş, aksinde istisnalar daha da fazlalaştırılmıştır.. Söz konusu istisnaların detayları konusunda ayrıca bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sisitemi, 9.baskı, s:194-203.

afi kurum k:ıznncı ticari kazanç hUkünılerine göre bu şcki ide tespit edilirken. VUK'nın değerlemeye ilişkin hüki.lmlcri ile GVK'nın ticari kazancın tespitindeki indirilecek giderlere ilişkin hilki.lmler aynen uygulanır.

afi kurum kazancının belirlenmesinde öz sermaye karşılaştırılması yapıbrak kurum kazancı tespit edilirken, GVK 'da indirilmesi kabul edilen giderlerle birlikte. KVK 'da yer alan kurumlara özgi.i bazı giderler de ayrıca indirilir. Ancak, burada, gelir vergisine göre ticari kazancın tespiti sırasında indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin, kurumlar vergisi matrahını oluşturan safi kurum kazancının tespiti sırasında dikkate alınmayacağını beli1mek gerekir. Çünkü **KVK,** bu konuda GVK'dan ayrılarak indirimi kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir.

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar, safi kurum kazancının tespitinde esas olarak yukarıda ana hatları verilen ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uygulayacak'tır. Ancak, kısaca değinildiği üzere bu hükümlerle birlikte, zirai kazacın tespitinde, hasılatın ve giderlerin tespitine ilişkin GVK'da yer alan özel hükümler kurum kazancının tespitinde ayrıca uygulanacaktır.

4.3.1.2. Kurıuıı Kazaııcıuın Tespitinde Kontrol Edileı Yabancı Kurum Kazaııcı

Son yıllarda bazı ülkeler diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için bazı vergi girişimlerinde bulunmakta ve bu tür hareketler ülkelerde vergi rekabetini ortadan kaldırıcı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. 5520 sayılı yeni **KVK,** vergi kayıp ve kaçağına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştirakleri denetim altına alabilmek amacıyla, kanuna " Kontrol edilen yabancı kurum kazancı" adıyla yeni bir düzenleme getirmiştir. Bu düzenlemeyle, uluslararası gelişmelere paralel olarak ticari ve sınai nitelikte olmayan ve yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de girişimde bulunan mükellefler arasında ortaya çıkabilecek vergi eşitsizliği giderilmek istenmektedir.

Kurumlar vergisi mevzuatına göre, iştirak yolu ile yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kar dağıtımı yapılmasına göre vergilendirilmektedir. Avantajlı vergi uygulamaları uygulayan ülkelerde ise, genellikle kar dağıtımı yapma uygulaması yapılmamaktadır. Bu durum, vergi planlaması ve vergi ertelemesi için elverişli ortam hazırlamaktadır. Her ne kadar kurumların Türkiye'deki kurumlardan elde etmiş oldukları iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için istisnaya sahip olma bazı şartlara bağlı kılınmıştır. İşte bu madde, belirli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları fiilen dağıtılmasa bile, vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek söz konusu iştiraklerin kazançlarını Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutmayı amaçlamaktadır.

KYK·nın 7. madde'İnde yer almış olan "kontrol edilen yabancı kurum ku-
1.mcı" hilkmünü ,u ⍰ckildc açıklığa kavuşturmak ınllmkUndllr:

ram mükellef ger ek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak uyrı
A⍰Tı⍰ada birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az
·)11dc 50'·ine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin
ı..unıın kazançları⍰dağıtılsın veya dağıtılmasın belirtilecek şartların gerçekleş-
mc·i halinde, Türkiye'dc kurumlar vergisine tabidir.

Bumda sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte ifadeleri" ile, iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp sözü edilen kar payının ve oy kullanma hakkını belirtilen yüzde 50 oranının altında bır.ıkılarak, yapılan düzenlemenin dışına çıkılması önlenmek istenmektedir.

-Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasının doğabilmesi için ilkşart, iştirakin toplam gayri safı hasılatının yüzde 25 ve daha fazlasının faaliyet ile orantılı, sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış gelirleri gibi pasif nitelikteki gelirlerden oluşmasıdır.

Hükümdeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermaye ile birlikte, belli bir emek ve organizasyonu da gerekli kıldığı için, bunlar aktif kazanç olarak değerlendirilmekte ve bu tür iştirakler kapsam dışı bırakılmaktadır. Demek ki, kontrol edilen yabancı kurum kazancının kabulü için, esas olan, ifade edilen şartlarla birlikte kazancın pasif nitelikte bir kazanç olmasıdır.

-Şartlardan ikincisi; yurt dışındaki iştirakin, ticari bilanço karı üzerinden yüzde I0'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü ıaşımasıdır.

-Şartlardan bir diğeri ise, yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm şartlar gerçekleşse dahi madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yurt dışındaki iştirak hasılatının TL'ye çevrilmesinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C.Merkez Bankası'nca açıklanan döviz kuru esas alınacaktır.

Doğal olarak maddenin uygulanmasında, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler, Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisi matrahından düşülecektir. Böyle bir uygulamanın nedeni, tabii ki çifte vergilendirmeyi önlemektir.

Yurt dışı iştiraklerden sağlanmış olan gelirlerin dağıtılması halinde, elde edilen kar payları daha önce bu madde hükmüne göre Türkiye' de vergilendirilmiş olduğundan, bu kısım tekrar vergilendirilmeyecektir. Ancak, yurt dışındaki iştirakin daha önce bu madde hükümlerine göre Türkiye'de vergilendi-

rilmi., gelirlerinden daha fazla kar payı dağıtması durumunda, aşan kısım kunmılar vergisine tabi olacaktır. ÇünkU bu kısım, Türkiye'de daha önce vergiye tabi tutulmamıştır.

4.3.1.3. İıudiri/ecek Giderler ve İıudiriuler

Kurum kazancı, ilke olarak gelir vergisindeki ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre tespit olunur. Yani sözü edilen hükümler, kurum kazancının tespitinde de esas olarak dikkate alınır. Ancak, kurumların gerçek kişilerden ayrı özellikleri olması nedeniyle, kurum kazancının tespitinde, bu hükümlerden ayrı olarak kanunda bazı özel düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu ifadeyi indiıilecek giderler ve indirimler alanına kaydırdığımızda, GVK'nın 40. maddesindeki indirilecek giderlerin aynen kurum kazancının tespitinde de uygulanacağını ve kurumların kurum olma niteliklerinden doğan diğer bazı gider ve indirimlerin ayrıca kurwn kazancından indirilebileceğini ifade edebiliriz.

4.3.1.3.1. GVK'da Yer Alan İndirilecek Giderler

GVK'nın 40. maddesi, indirilecek giderleri ayrıntılı bir biçimde saymıştır. Daha önce ifade ettiğimiz gibi, bu hüküm kurum kazancının tespitinde de aynen dikkate alınacaktır. Kurum kazancından indirilebilecek söz konusu hükümleri, ana hatlarıyla şöylece tekrar edebiliriz:

- Kazancın elde edilmesi ve sürekliliğinin sağlanması için yapılan genel giderler,
- Kurumda çalışan hizmetlilerin işyerinde veya işyerlerinin eklentilerinde yiyecek ve barınma, tedavi ve ilaç giderleri,
- Kurumlarda çalışanlar için kurum tarafından ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları,
- Çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılması durumunda geri alınan giyim eşyası giderleri,
- İşle ilgili olmak şartıyla yazılı sözleşmeye veya ilama veya kanun emrine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar. .....,_
- İşle ilgili yapılan, işin önemi ve kapsamı ile orant/ıı olarak seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yolu ile elde edilen veya işletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile ilgili giderlerin tamamı,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla emlak, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi vergi, resim ve harçlar,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İşletmelerin Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre ödedikleri aidatlar,

- F.ll-,irlerc ?ardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetlerinde bulunan der-
, Y? \ 3kıthm u·ulüne göre bağışlanan gıda maddelerinin maliyetleri,
-İş, erenler tamfından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen
,lt 1 P3>13rı.

4.3.1.3.2. KVK'da Yer Alan İndirilecek Giderler

1'.YK·11111 8. maddesi. yukarıda belirtilen giderlerin dışında, kurumlara ru bazı giderlerin de kurwn kazancının tespitinde gider olarak yazılabilece-
?mi lirtmiştir. Bu giderler şunlardır:

- ?tenkul kıyınet ihraç giderleri: Kanunda bu giderler teker teker sayılmaysrak. menkul kıymet ihraç giderleri şeklinde genel olarak belirtilmiştir. Böy-
1 ?e. menkul kıymet ihracında ortaya çıkabilecek farklı giderlerin, gider yazı-
lı yazılama) acağı konusunda ortaya çıkabilecek yorum farklılıkları önlenmek istenmiştir. Söz konusu giderler arasında örnek olarak; senetlerin kağıt w basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, smga resmini ve ihraç nedeniyle ödenen diğer harç ve resimleri, bankalara ödenen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan
_Qiderleri, göstem1ek mümkündür.
?
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri: Kuruluş ve örgütlenme giderleri, kurumların kuruluşlarında yapmak zorunda oldukları giderlerdir. Bu giderlere, lı..11rumların kuruluş sırasında yaptıkları ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması türünden giderler ile reklam ve tanıtma giderleri gibi giderleri, örnek olarak göstermek mümkündür.

- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri: Genel kurul toplantılarının için yapılması gerekli olan giderler, ilan ve posta giderleri ile toplantı yapılmasının gerektirdiği diğer giderlerden meydana gelir. Birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye dönemlerinde yapılan aynı nitelikteki giderler de, kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak yazılabilir.

- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı: Bilindiği üzere komandite ortağın şirket karından aldığı pay, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan, söz konusu bu payın kurumlar vergisi ile vergilendirilmemesi gerekir. Bunun için de, komandite ortağın pa-
)mın hasılattan indirilmesi kabul edilmiştir.

- Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları: Kanunda, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarının kurum kazancından indirilebileceği kabul edilmiştir. Bunun böyle olması da çok doğaldır. Çünkü bu tür ödemeler, esasında faiz ödemesinden başka bir şey değildir.

- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan teknik karşılıklar: Kanunda sözü edilen teknik

karşılıklar: ınuallnk hasar ve tnzminnt karşılıkları. knzunılınaınış prim knrşıhkları. hayat sigortalarında mntcınutik karşılıklnr ile deprem ve hasar karşılıklarıdır. Kanunun 8. maddesinin (e) bendinde, teknik karşılıkların indirilme--inde gc'z önünde tutulnrnsı gereken şnrtlnr ile bunlarıı hesaplanma yöntemleri a►ı-mtılı şekilde belirlenmiştir. Söz konusu koşullara uymak şartıyla, adı geçen teknik kar►ılıkların kurum kazancının tespitinde indirilmesi kabul edilmiştir.

Ancak. bir bilanço döneminde ayrılan ve kurum kazancından indirilen teknik karşılıklar, eıtesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

4.3.1.3.3. Zarar Mahsubu

KVK'nın 9. maddesi, ktırw11 faaliyetlerinden meydan gelen zararların, adı geçen maddedeki şartların gerçekleşmesi halinde sonraki dönemlerde sağlanan kurum kazançlarından indirilebileceğini kabul etmiştir. Kanunun böyle bir mahsup işlemini kabul etmesinin gerekçesi, zarar eden kurumların tekrar ekonomiye kazandırılmasıdır.

Zarar mahsubunda benimsenen şart, zararın ancak ileriki beş yıl kazançlarından indirilmesidir. Bu hükme göre, bir hesap dönemi içinde meydana gelen zarar beş hesap dönemi içinde elde edilebilecek karlarla mahsup edilemiyorsa, ondan sonra bu zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte ve sermayedeki bir eksilme olarak kabul edilerek, mahsup imkanı ortadan kaldırılmaktadır.

Kurumlar, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararları da, bazı şartlarla kurum kazançlarından indirebilirler. Bu şartlar şunlardır:

-Şartlardan ilki, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahının, zarar dahil her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanmasıdır.

-İkinci şart ise, sözü edilen raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazıdır.

Ancak, Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazancı, doğal olarak mahsup yapılmadan ya da gider yazılmadan önceki tutar olması gerekir.

Kanunun adı geçen maddesi, kurumların devir ve tam bölünme hallerinde de, zararların bazı şartlarla varlıkları devralan kurum bünyesi içinde mahsubuna da imkan tanımıştır. Bu hükme göre; Kanun'un 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve

,1'' ,lhn?n ?) tnt'tk orantılı znrnrlurının, belirtilecek iki şnrlın gcrçeklcştirilıfü"i h,1lind' mahsubuna imknn tanıılıı?tır.

- Hu şartlardan birincisi, dcvrnlınnn vcyıı böltlnen kurumun son bq yıln ılı?k.in l,,.rn1ımbr \'ergisi bcynnnaınelcrinin kanuni si.lrcsindc verilmiş olmasıdır.

- İl-.İnl'.i şaı1 ise. dc\'İr veyu bölünme sonucunda zarar mahsubu yapılacak unun ın. de,-ralınan kurumun faaliyetine devir veya bölllnnıenin meydana ?,JJi?i hesap döneminden itibaren en az beş yıl süre ile devanı edilmesidir.

Söz konusu şartlnnn ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında ı ha kuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş olacaktır.

4.3.1.3.4. Diğer İndirimler

'K.\ K'nm 1O. maddesi, yukarıda sözü edilen indirimlerin dışında, belirtmiş lduğu diğer bazı indirimlerin de kurum kazancından indirilebileceğini hü·ümaltına almıştır. Bu indirimler şunlardır:

Araştınna ve Geliştirme Harcamalarının İndirimi:

Yatırımları geliştirerek ülke ekonomisine katkıda bulunmak amacıyla, kurumların kendi içlerinde yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olan araştınna ve geliştinneye ilişkin harcamalarının yüzde 1OO'ünün kurum kazancından indirebileceği kabul edilmiştir. İndirimde matrahın yetersiz olması halinde, indirim konusu yapılamayan miktar, sonraki hesap dönemlerine devredilerek indirim konusu yapıtabilir.

• *Sponsorluk Harcamalarının İndirimi:*

Ülkedeki sportif faaliyetlere destek olmak amacıyla, sportif faaliyetlere ilişkin sponsorluk harcamalarının kurum kazancından indirilmesine izin verilmiştir. Sporla ilgili kanunlar gereği yapılan sponsorluk harcamalarının; tespit edilen amatör spor dalları için tümü ve profesyonel spor dalları için de yüzde 50'si kurum kazancından indirilebilir.

• *Bağış ve Yardımlara Yönelik Harcamaların İndirimi:*

Ülkedeki dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma-geliştirme girişimlerini desteklemek amacıyla, Kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi koşuluyla yapılan bağış ve yardımların belli bir kısmının kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi için tespit edilen şartlar şunlardır:

- Yapılan bağış ve yardımlar, genel ve özel bütçeye dahil kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştınna ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara, yapılmalıdır.

- Bağış- c ynrdıınlrır. karşılık ·ız olnrak ve makbuz karşı lığında yapılmış olmalıdır

- Bağış Ye yardım indirimi. sadece yapıldığı yılın kazancından indirilebilecek Ye kurum kazancının yüzde 5'ini geçemeyecektir.

- Bağış \'e yardımın nakden yapılmayıp aynen yapılması halinde, bağışlanan tn3l Yeya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, indirimde esas alınacaktır. Bu değerlerin mevcut olmaması halinde ise, esas alınacak değer VUK. hükümlerine göre takdir komisyonları tarafından belirlenecektir.

Eğitim. Sağlık ve Bakım Hizmetleri Harcamalarmın İndirimi:

Eğitim. sağlık ve bakım hizmetlerine destek sağlayarak bu tür hizmetlerin geliştirilmesini sağlamak üzere, sözü edilen alanlara yapılan harcamaların kurum kazancından indirilebileceği kabul edilmiştir. Kanun hükmüne göre;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık kuruluşu ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasiteden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların,

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

• *Kültür ve Turizm Harcamaları İndirimi:*

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen işler için yapılan harcamaların, indirim konusu yapılabilmesi için KVK'nın 10. maddesinin (d) bendinde sayılan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gerekir. Aynı konularda makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar da indirim konusu yapılabilecektir.

Buradaki indirim oranı, yüzde lOO'dür. Ancak, Cumhurbaşkanı bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarıya kadar indirmeye veya kanuni düzeyine getirmeye yetkilidir.

- *l)ta-l◆ferler ı\'cdcnı)-/e l'apıla11Ba{i:,ış ve Yardımların indirimi:*

l \-ı◆al afetlerin mcydnna gelmesinin ardmdan Cumhurbaşkanınca yardım lanm◆ılınan bölgelere, Başbakanlık an:ıcılığı ile makbuz karşılığıyapılan aynı , "nnkdi yardımların tümü kurum kazancından indirilebilecektir.

Bağış ve yardımların ayni olarak yapılması halinde, bağış veya yardım \,nusunu oluşturan mal ve) a hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri \\iefterlere kayıtlı değeri), bu iki değerin bulunmaması halinde de VUK hU- :ümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilen değerleri, indirimde esas shn3cakt1r. Kanun, indirim uygulamalarını belirleme yetkisini Maliye Bakanlığma Yeıiniştir.

- *Türkz◆e Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar:*

İl'tisadi işletmeleri hariç söz konusu kuruluşlara makbuz karşılığı yapılan bağış, e yardımların tamamı kurum kazancından indirilir. Nakdi bağış ve yardımların yanında ayni bağış ve yardımların da belirlenen şartlar içinde indirilmesi mümkündür.

- *Girişim Sermayesi Fonu İndirimi:*

VUK'nın 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin yüzde lO'unu aşmayan kısmı gider olarak indirilebilir.

- *Bazı Hizmetlere İlişkin İndirim:*

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılanmimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimiyle ilgili olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde etikleri kazancın yüzde SO'si indirilebilir.

- *Korumalı İşlerde Çalışanlarla İlgili İndirim:*

Korumalı işlerde istihdam edilen ve işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engeli çalışanlar için yapılan ücret ödemeleri, KVK'run 1O'uncu maddesinin (h) bendinde belirtilen şartlar ve hükümler içindeki kısmı da kurum kazancından indirilebilir.

4.3.1.4. Kabul Edilmeyen İndirimler

Yeni KVK'nın 11. maddesinde indirilmesi kabul edilmeyen giderler topluca ayrılanmış ve daha sonra da Kanun'un 12. maddesinde aynı nitelikte olan örtülü sermaye ve 13. maddesinde de Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı konulan hüküm altına hüküm altına alınmıştır. Biz de bu ayırıma uyarak, burada, önce kanunun örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırılması yolu ile örtülü olarak dağıtılan kazançlar dışındaki, indirilmesi kabul edilmeyen giderler konusunu ele alacak ve sonra da sözü edilen iki konuya yeterince değinmeye çalışacağız.

4.3.1.4.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Kanun, indirilmesi kabul edilen giderlerin aksine indirilmesi kabul edilmeyen giderler konusunda GVK'ya atıfta bulunmamış ve indirilmesi kabul edilmeyen giderleri 11. maddesinde topluca belirtmiştir. Kanunun kurum kazancından indirilmesini kabul etmemiş olduğu giderler özet olarak şunlardır:

• *Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler:*

Bilindiği üzere kazanç kavramı, sermaye ve teşebbüs halindeki emeğin ortaklaşa getirisidir. Yani sermaye, kazancın elde edilmesinde asli unsurdur. Hatırlanacağı gibi öz sermaye ise, işletmenin aktif toplamından borçların çıkarılması yolu ile bulunur. Bu bakımdan öz sermaye, işletmelerin öz varlıklarını ifade ettiğinden bunlara faiz yürütülemez. Daha doğrusu, öz sermayeye yürütülen faizler kurum kazancından indirilemez.

• *Yedek Akçeler:*

Yedek akçeler, işletmelerde elde edilen kazançların dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısmını ifade eder. Bu bakımdan yedek akçeler, esas olarak gider niteliğinde değildir. Bunun için, yedek akçelerin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmaması gerekir.

Kanundaki düzenlemeye göre; TTK'ya, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine dayanarak safi kazançtan ayırdıkları yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan genel karşılıklar, gider olarak yazılamaz. Ancak, Bankacılık Kanunu 'na göre ayrılan özel karşılıkların gider olarak yazılabileceği hüküm altına alınmıştır.

• *Kurumlar Vergisi, Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler:*

Kanun 11. maddesinin (d) bendinde; kurumlar vergisi ile her türlü para ve vergi cezalarının, AATUHK. hükümlerine göre ödenen ceza, gecikme zammı ve faizler ile VUK'ya göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancından indirilemeyeceğini, düzenlemiştir.

• *.\lcnkul D ğ rlerin lribari Değerinin Alt111da lhrac111dan Doğan Z rarlar il Bunlara Öd nen Komisyon ve Giderler:*

Kamın\ın söz konusu maddesinin (e) bendinde de, kanunlarla veya ka-ı unların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak şartıyla, ım'nkul kıymetlerin itibari değerlerin altında ihracından doğan zararlar ile bu ınenkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri giderlerin indirilemeyeceği beli1ilmiştir. Böylece bu hükümle, menkul kıymet pazarlama komi?yanlarının gider kaydı konusuna kısıtlama getirilmektedir. Öte yand3n. itibari değerlerin altında ihraç edilerek aradaki farkın gider yazılması 0nlenmektedir.

• *Ba=ı Araçların Giderleri:*

Kiralama yoluyla elde edilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, Kanun'un 11. maddesinin (f) bendi uyarınca gider yazılamaz. Bu hükümle de, belirtilen şartlarla bazı lüks sayılabilecek taşıt harcamalarının gideqazılarak matrahın aşındırılması önlenmek istenmiştir.

• *A1addi ve Manevi Tazminat Giderleri:*

Sözleşmede ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlar ile tazminat giderleri de gider yazılamaz.

• *Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Doğan Tazminatlar:*

Kanunun ilgili maddesinin (h) bendinde de, basın yoluyla işlenen fiillerden veya televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin de gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

• *Sağlığa Zararlı Ürünlerin İlan ve Reklam Giderleri:*

Her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin yüzde 50'si gider olarak yazılamaz. İlgili hüküm, Cumhurbaşkanı bu oranı yüzde 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu verilen yetkiye dayanarak bu oranı sıfır olarak belirlemiştir.

• *İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Ödemeler:*

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan

işletmelerde, yatırım maliyetine eklenenler hariç ve aşan kısma münhasır olmak üzere, işletmede kullanılan ynbnncı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon ve vade farkı gibi bazı giderler, KVK'nın l l. maddesinde belirtilen şartlar içinde gider olarak yazılubilir.

4.3.1.4.2. Örtülü Sermaye

Kunımların kendi öz sermayelerini yabancı sermaye gibi göstererek bu sermayelere ödenecek faizleri kurum kazancından indirilmesini önlemek amacıyla 5520 sayılı KVK'u, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler doğrultusunda öıtülü sermaye müessesesini yeniden düzenlenmiştir.

Yeni 5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinde örtülü sermaye," Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olduğu kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kummun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak sayılır." şeklinde ifade edilmiştir. •

İlgili maddede daha sonra, yukarıda ifade edilen ortaklar ve ortaklarla ilişkili kişilerin kimler olduğuna, borç öz senneye oranı kavramlarına ve öz sermaye tanımına, objektif ölçüler getirmeye çalışmıştır. Bu düzenlemeler dikkate alındığında, öğretiye açıklık getirebilmek için, örtülü sermayenin koşullarına kısaca değinmek ve daha sonra da kanunun örtülü sermaye saymadığı durumları ortaya koymak gerekmektedir.

4.3.1.4.2.1. Örtülü Sermaye Sayılmanın Koşullan

Örtülü sermayenin koşullarını belirtirken, borçlanmanın kurumun ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden yapılması gerektiğine ve borç öz sermaye oranının hangi oranda bulunmasının kanun hükmü olduğu konusuna açıklık getirmek gerekir.

- *Borçlanmanın Ortaklardan veya Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılması:*

Bir borcun öz sermaye sayılabilmesi için ilk şart, o borcun kurumun ortaklarından ve ortakların maddede belirtilen şekilde ilişkili olduğu kişilerden yapılması gerekir.

- *Borç Öz Sermaye Oranlarının Belirlenen Oranları Geçmesi:*

Bu konudaki ikinci şart ise, ortakların ve ilişkili kişilerin işletmeye vermiş olduğu borçların, ilgili hesap döneminin başındaki VUK. hükümlerine göre belirlenen öz sermayenin üç katını aşmasıdır.

Sözü edilen iki şart birlikte gerçekleştiğinde, bu tutarı aşan kısım, örtülü sermaye sayılır ve bunlar için ödenen faizler gider olarak yazılamaz.

rtmusennnye uygulamasında, sadece ilişkili olan şirketlere finansman : ?fa?,n kredi şirketleri hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun ola-1-ak faaliyette bulunan ve oıtak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka ve ben-•?ri kurumlardan yapılan borçlanmalar yüzde 50 olarak dikkate alınır. Diğer ?ir ,mlatımla bu durumda borçlar, öz sermayenin altı katı olarak dikkate alına'8kttr.

Burada aynca şunu ifade etmek gerekir ki, uygulamada örtülü sermaye uygulaması kapsamına giren borcun tümü değil, sadece öz sermayenin Uç , ya altı katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

4.3.1.4.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamına Girmeyen Borçlanmalar

5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinin altıncı fıkrasında, dört bent halinde sıralanan borçlanmaların örtülü sennaye kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir.

Bunlar;

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar:

Kurumların iştiraklerinin, oıtaklarının veya ortakla ilişkili kişilerin, banka vefinans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından sağlamak suretiyle kısmen veya tamamen kullandırmış olduğu borçlar:

Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar:

Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktorin şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarınca yapılan borçlanmalar:

4.3.1.4.2.3. Örtülü Sermaye Sayılmanın Sonuçları

Yukarıda belirtilenler dışında kalan ve şartları maddedeki hükümlere uyan tilin borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilir Değinildiği üzere yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak nitelendirildiğinde, KVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendine göre, bunlar için ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilir.

KVK'nın 12. maddesinin 7. fıkrasında ise, kur farkları hariç, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler GVK veya KVK uygulamalarında, borç alan ve borç veren için, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, hüküm altına alınmıştır. Bu durumda daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef lnırumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farkla-

nm da knp 3) ıcak ?ekilde, tarnr olnn nıükellcllcr nezdinde buna göre c.l01cltilir. An ak bu düzeltmenin yapılabilme i için örtülü sermaye kullanan kurum dma tarh edilen \'ergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerckir.[28]

4.3.1.4.3. Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı

5520 ayılı yeni KVK. OECD ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak l ". maddesine "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlı:=ını taşıyan bir düzenleme getirmiştir.

Adı geçen maddenin l. fıkrasında örtülü kazanç "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." şeklinde ifade edilmiştir.

Burada önemle beliıtmek gerekir ki, bu hükmün kapsamına; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri; ödünç para alınması ve verilmesi; ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler girer. Diğer bir ifadeyle mal veya hizmet alım ya da satımı ifadesi; kiraya venne ve kiralama; ödünç para verme ve alma; ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri de kapsamaktadır.

Kanunda yer alınış olan transfer fiyatlandınnası yoluyla örtülü kazanç dağıtımı maddesine burada açıklık getirmek için; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, fiyat ve bedellerin tespitinde uygulanabilecek yöntemlere kısaca değinmek gerekir.

İlgili kişi kavramı: KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasında yer alan ilgili kişi kavramı, özetle; kurumun kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımdan doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi: KVK'nın 13. maddesinin 3. fıkrasında emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder, biçiminde ifade edilmiştir. Yani buradaki ifadeden amaç, fiyat veya bedelin tamamen objektif ölçüler içinde tespitidir.

Fiyat veya bedelin tespitinde uygulanabilecek yöntemler: KVK'nın bu maddesinin 4. fıkrasında göre, kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri şu dört yöntemden birisini seçerek belirleyebilir:

---

28 Örtülü sermaye konusunda ayrıca bk.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s: I90, I91

- Karşıbştırılabilir fiyat yöntemi: Karşılaştırılabilir Jiyat yöntemi, bir mü-
. dletin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal
, y◆1hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir biçimde
ılış·i bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlem-
l roe uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade
· er.

- Maliyet aıtı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

- Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal Ye him1etlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt kin düşerek hesaplanmasını ifade eder.

- 1ükellef tarafından belirlenebilecek diğer yöntemler: Emsallere uygun fiyata yukarıda sözü edilen yöntemlerden birisi ile ulaşma olanağı yoksa, mükellef işlerin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği diğer yöntemleri uygulayabilir.

Sözü edilen fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin isteği üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar içinde kesinlik taşır.

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Tamamen veya kısmen trarısfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, **GVK.** ve **KVK.** uygulamalarında, bu düzenlemedeki şartların gerçekleştiği hesap gününün son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Doğal olarak bu durumda, daha önce gerçekleştirilmiş olan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazarıç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir.[29]

4.3.2. Tam Mükellefiyette Verginin Beyanı

Tam mükellefiyette kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Diğer bir söyleyişe verginin tarh edilmesinde, yıllık ve muhtasar beyannameler kullanılır.

:,ç Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımı konusunda ayrıca bkz.; Ö!'ı.fER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s: 191,192.

4.3.2. /. l'ıllık Bı!ymıuuuue

Kunıml►u· \'ergisine esas olan kurum kazancı, yukarıda belirtilen şekilde hesap edildikten sonru verginin tarh edilebilmesi için bunun ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Burada şunu tekrar hatırlatmak gerekir ki, kurum kazancı gelir Yergisinin yedi gelir unsurundan meydana gelir. Ancak, kurumun)"3pmış olduğu faaliyetin ticari bir faaliyet olması nedeniyle tüm gelir unsurları topluca kmum kazancı olarak nitelendirilir.

Yıllık kurumlar vergisi ile ilgili esaslar KVK'nın 14. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre he; kurum!►· vergisi mükellefi, vergiye tabi kurum kazancı için tek beyanname verir. Yani mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alış Ye satış büro ve mağazaları, imalathaneleri ya da kendilerine doğrudan doğnıya bağlı sair iş yerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsun olmasm, ayrı beyanname verilmeleri kabul edilmez.

Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu müesseseleri ile demek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile demek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Yani söz konusu kunıluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilir.

Kanun bu düzenlemelere yer verdikten sonra, gelirleri sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret olan kooperatiflerin, bu gelirleri dolayısıyla beyanname vermeyeceklerini hüküm altına almıştır.

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden başlayarak yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Yani, hesap dönemini izleyen Nisan ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar beyannamelerin verilmesi gerekir. Burada sözü edilen mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ifadesinden, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi anlaşılır.

4.3.2.2. Mulıtasar Beyanname

Kurum kazançları ile ilgili olmasına rağmen bugüne kadar kurumlara yapılan ödemeler, GVK'nın 94. maddesi hükümlerine göre vergi kesintisine tabi tutularak vergilendirilmiştir. Ancak yeni KVK., bu tür ödemelere ilişkin düzenlemeleri kendi içine almıştır. Böylece olması gereken yapılmış ve KVK. içinde bütünlük sağlanmıştır. Ancak bu şekilde kurumlara yapılan kesintilerin KVK. içine alınmasını, vergi kesintilerine ilişkin olarak GVK. ile olan ilişkinin tamamen koparıldığı şeklinde anlamamak gerekir. Nitekim bu husus **KVK'** da belirtilmiştir.

KVK'nın "Vergi Kesintisi" başlığını taşıyan 15. maddesinde yer almış olan düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Kesinti Yaı ınak Zorunda Olanlar: Knınu idare ve kuruluşları, iktisadi , mu lı..unıluşları. sair kurumlar, ticaret şirketleri. iş ortaklıkları, dernekler, vn- 1I, r, demek\ *e* \'akıtbrın iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yö- "'lı.'t"nkr. gct\ek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek t't 1'1. zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit j n çiftçiler: kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ptıkları ödemelerden kesinti yapmak zorundadır.

Kesinti Yapılacak Kazançlar: Kurumlara yapılan ve kesintiye tabi olacak il-3.nçlar şunlardır:

- G V K da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat , 'onanm işleri ile uğraşan kurumlara bu işlerle ilgili olarak yapılan hak ediş \·demeleri.

- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

- Her tür tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özel- 1rirme İdaresi tarafından çıkarılan kıymetlerden sağlanan gelirler.

- 1evduat faizleri.

- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları.

- Kar ve zarar ortaklığı karşısında ödenen kar payları.

- Her tür tahvil ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul değerlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan GVK'nın 75. maddesinin (1), (2) ve (3) nolu bentlerindeki kar payları. Kurumlar vergisinden muaf kurumlara dağıtılan kar payları için yapılan vergi kesintisi, bu kurumlar için nihai vergi niteliğindedir. Karın dağıtılmayarak sermayeye eklenmesi ise, kar payı olarak sayılmamıştır.

- Emeklilik fonları hariç olmak üzere, KVK'nın 5. maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklarının dağıtılan veya dağıtılmayan kazançları.

• Kesinti oranı: Yukarıda sözü edilen gelirlerden kanunda belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılır. Ancak, Cumhurbaşkanı , belirlenen vergi kesinti oranlarını her bir gelir ve ödeme için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar \·ergisi oranına kadar yükseltmeye ve bazılarını farklılaştırmaya yetkili kılınmıştır.[30]

:10 3.2.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere tespit edilen kesinti oranları özetle şu şekildedir:

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan kurumlara yapılan hak ediş ödemelerinden yüzde 3.

• Muhtasar beyannamenin verilmesi: Belirlenen şekilde vergi kesintisi yapanlar. bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirir. Beyanname verme süresi. Yergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamıdır.

GVK'da belirtilen usul ve esaslar, burada da uygulanır. Yapılacak vergi k sint.isinde gelirler ga)Tisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde, vergi kesintisi ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

- Kooperatiflere ait ga►riınenkullerin kiralanması ile ilgili kooperatiflere yapılan kira ödemelerinden yüzde 20.

Tall\'il Ye bono faizlerinden:

DeYlet taln-ili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkartılan menkul kıymetlere sağlanan faizler, varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikasından sağlanan gelirlerde yüzde O.

Diğerlerinden:

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışına ihraç edilen tahvillerden;

Vade durumlarına göre yüzde 0-1O.

- Mevduat faizlerinden yüzde 15.
- Katılım Bankaları tarafından ödenen kar paylarından yüzde 15.
- Kar ve zarar ortaklığı karşılığı ödenen kar paylarından yüzde 15.
- Bono ve tahvillerin geri alım ve satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerden Yüzde 15.
- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan ·hisse senetleri kar paylar, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kar paylarından yüzde 15.
- Bazı yatırım fonları ve oıtaklıkların portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlardan yüzde O.

Önemi ve ilgisi dolayısıyla burada ayrıca, daha önce GVK'ya eklenen geçici 67. madde ile ilgili düzenlemeyi kısaca tekrar etmek gerekir. Hatırlanacağı üzere geçici 67. maddeye göre, 2006-2020 yılları arasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olsun ya da olmasın tüm gerçek ve tüzel kişilerin ment...ı.ıl kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağladıkları kazanç ve iratların vergilendirilmesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile maddede belirtilen menkul kıymetler ve sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması, ödünç verilmesi veya elde tutulması süresinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi kesinti suretiyle banka ve aracı kurumlar tarafından yapılır. Bu nedenle, bu dönem içinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin adı geçen kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintilerinde ikili bir sistem uygulanması söz konusu olmaktadır. Buna göre, bu tür kazançlar üzerinden KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmaz.

Doğal olarak geçici 67. madde kapsamına girmeyen kazanlardan ise, KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılır.

KVK'nun15.maddesine göre tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintileri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s: 216-219 ve ek liste 2.

4.3.3. Özellik Gösteren Durumlnr (Tasfiye - Birleşme- Dcvlr- BöHlnmc ,·c Hisse Değişimi)

KVK'nm 17. maddesinde tasfiye. 18. maddesinde birleşme ve 19 ile 20. ınıldddc-rinde de devir. bölünme ve hisse değişimi konuları dllzenlenmiştir.

4.3.3. /. Tasfiye

Burada tasfiyeye ilişkin olarak; tasfiye döneminden, tasfiye karından, tastiye beyannamelerinden, tasfiye memurlarının sorumluluğundan ve tasfiye işlemlerinin incelenmesinden söz etmek gerekir.

Tasfiye Dönemi:

KVK'da, tasfiyenin herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Bu konu, esas olarak TTK'nın alanı içerisine girmektedir. TTK 'nın tasfiyeye ilişkin yapmış olduğu tanımdan tasfiyenin unsurlarını; mevcut alacak ve borçların tayin ve tespiti. alacakların tahsili, borçların ödenmesi ve kalan varlığın dağıtılması, şeklinde dört kısma ayırmak mümkündür. Yani, kurumların tasfiyeleri sırasında sözü edilen işlemler gerçekleştirilir.

Sözü edilen işlemleri gerçekleştirmek üzere tasfiyeye giren kurumlarda rergilendim1e dönemi yerine tasfiye dönemi geçer. Tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her tal·vim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem, bağımsız birer tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiye Karı:

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrah tasfiye karıdır. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki müspet farktır. Burada söz konusu olan tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başında ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemi başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.

Tasfiye karı hesaplanırken;

Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye sırasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödeme tasfiye sonundaki servet değerine,

Mevcut sermayeye ek olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye sırasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan ka-ı.anç ve iratlar tasfiye dönemi başındaki servet değerine,

eklenir.

Vergi kanunlnrına göre ayrılmış olan her tUrlii karşılık ile sigorta şirkcllerin teknik karşılıkları ve hissedar ve sahip olunan kişilere dağıtılacak olan kazm1ç kısmı hariç olmak üzere, her çeşit karşılık ile dağıtılmamış kazançlar bu sennayeye dahildir.

Hisseleıine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, daha önce beli1 1ilıniş olw1an transfer fiyatlandınnasıyla ilgili hükümler dikkate alınır.

Tasfiyenin zararla sonuçlanması halinde, tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir. Daha öneki dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade olunur.

Tasfiye Beyannameleri:

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye döneminin sonundan itibaren, yukarıda belirtilen beyanname verme sürelerinde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde, kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Tasfiyenin sona ennesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Bu durumlarda daha önce verilmiş olan tasfiye beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer.

Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu:

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer ihtirazlı tarhiyatlar için ayrılması gereken karşılıkları ayıımadan, elde edilmiş olan kaynakları ortaklara paylaştıramaz. Aksi takdirde ödenmesi gereken vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olur.

Bu vergi asıl ve zamları, tasfiye sırasında çeşitli yollarla kendilerine aktarma yapılan ortaklardan da alınabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulamaz.

Tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asılları için, kendilerine iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara rücu edebilir. Görüldüğü üzere burada, tasfiye memurlarına, ödemiş olduğu vergi asılları dolayısıyla rücu hakkı verilirken, ödenen vergi cezalarından hiç söz edilmemektedir.

Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi:

Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte, tasfiye memurları, işlemlerin vergi kanunları bakımından incelenmesini bir dilekçe ile ister. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanılır ve incelemeler aralıksız olarak sürdürülür. Sonuç otuz gün içinde tasfiye memuruna bildirilir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar, tasfiye memurlarının sorumluluğu devam eder.

./...\3.2. Birleşme

Kanun'un 1 . madde·inde birleşme, bir veyn birkaç kurumun diğer bir kurumla birkşmesi olarak knbul edilmiştir. Burada birleşmeyi iki türlü anlamak . "rckir. Bunlardan birincisi. bazı kurumların tnsfıyeye girerek, tasfiye sonucu ld' etmiş olduğu değerleri yeni kurulan bir kurumda birleştirmesidir. (A) ve ,B) kurumunun tasfiye edilerek yeni kurulan bir (C) kurumu ile birleşmesi cihi. İkincisi ise, yine bazı kurumların tasfiye edilerek mevcut olan bir kurum il birleşmesi halidir. (A) ve (B) kurumunun tasfiye edilmesi sonucu ortaya ?ıl3n değerlerin, faaliyetini sürdüren (C) kurumuna aktamıası gibi.

Kanun burada, infisah eden kurumların tasfiye hükümlerine tabi olacağını ahul euniştir. Doğal olarak birleşme halinde, tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olw·. Yukarıda belirtilmiş olan tasfiye karının hesaplanma şekli. birleşme karının tespitinde de kullanılır. Çünkü, birleşmede ortadan kalkan kurumlar tasfiye edilmek suretiyle birleşmektedir.

Ortadan kalan kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler. kurumu tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer.

Tasfiye halinde tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma aittir.

4.3.3.3. Devir, Bölüuıne ve Hisse Değişimi

Devir, bölünme ve hisse değişimi esasında birleşmenin özel bir şeklidir. Ancak bu düzenlemeler, birleşmeden farklı sonuçlar doğurduğundan kanun bunları 19 ve 20. maddelerinde ayrı olarak ele alınmıştır.

Kanunun devir, bölünme ve hisse değişimi konusunda vergilere ilişkin olarak özel hükümler (vergi avantajları) getirmesinin nedeni, devir ile işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilmek ve bölünmeler ile de aynı şirket içinde yürütülen birden çok hizmet veya üretimin birbirinden ayrılmasını sağlamak suretiyle işletmelerinin uzmanlaşmasına imkan vererek onları daha verimli ve karlı kuruluşlar haline getirmektir.

Devir:

Kanunun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında bazı şartlarla yapılan birleşmeler, devir olarak adlandırmış ve bu tür birleşmeler devir hükümlerine tabi tutulmuştur. Birleşmenin devir olarak kabul edilebilmesi için şu iki şart birlikte gerçekleşmelidir. Bunlar:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, yani gerek birleşen ve gerek birleşilen kurumun tam mükellef olmasıdır.

- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve bunları bilançosuna geçirilmesidir.

Görüldüğü üzere burada birleşen kurumlar herhangi bir tasfiye işlemine girmemekte ve bilançolarında yer alan tüm değerleri birleşilen kuruma aktarmaktadır. Devir ile birleşme arasındaki esas fark buradan kaynaklanmaktadır. Çünkü, tasfiye halinde tasfiye nedeniyle oıtaya tasfiye karı çıkabileceği halde, devir durwnunda böyle bir kar söz konusu olmamaktadır. Bu bakımdan, kurumların beliıtilen şartlar içinde tür değiştirmeleri devir hükümlerine tabi kılınmıştır.

Bölünme ve Hisse Değişimi:

Kanw1'un 19. maddesinin üçüncü fıkrasında bölünme ve hisse değişimi işlemleri düzenlenmiştir. Adı geçen bu düzenlemede bölünme, tam bölünme ve kısmi bölünme şeklinde ikiye ayrılmıştır:

- Tam bölünme: Tam bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle, bilançosunda yer alan tüm aktif ve pasifindeki kayıtlı değerlerinin, mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilmesi ve karşılığında da devralan şirketlerin hisse senetlerinin devredilen şirketlerin ortaklarına verilmesi, halidir.

Burada devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin yüzde lO'una kadar olan kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

- Kısmi bölünme: Kısmi bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin, bilançosunda yer alan gayrimenkuller ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip olunan üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçının, ayni sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi bir sennaye şirketine devredilmesidir. Ancak, üretim ve hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğünü koruyacak şekilde faaliyetin sürdürülebilmesi için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi gerekir.

Kısmı bölünmede, devredilen varlıklara karşılık devralan şirketin hisse senetleri, devreden şirkete veya onun ortaklarına verilir.

- Hisse Değişimi: Hisse değişimi, tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimi ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında iştirak hisselerini devreden şirketin ortaklarına vermesidir.

Burada da hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin yüzde l O'una kadar olan kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse senedi değişimine engel değildir.

4.3.3.4. De,•ir. Bii/iuume ve Hisse D,•ğişiui Hallerimle Vergilemliruue

n'Yirkrdl'. birnz sonra belirtilecek şnrtlnrn uyulduğundn, ortadnn knlknn , unıınun sadece devir tnrihinc kndnr olan kazançları vergi konusu olur. 13ir-kşmc-den doğan k.1rbr ise. vergilendirilmez.

l t'rir

Ol', ·irde sadece devirden doğan kazancın vergilendirilmesi ve birleşmeden meydana gdcn knznncın vergilendirilmemesi için;

- DeYreden ve devralan kurumun yetkilileri, devir tarihi itibariye devreden ununun kurumlar vergisi beyannamesini ortaklaşa imzalamaları,
- DeYir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beymmamesinin verildiği ayın sonunda kadar gerçekleştirilmesi ve oıtadan kalkan kurumun önceki hesap dönemine ilişkin hazırlanan ve ortaklaşa imzalanan kurumlar vergisi beyannamesinin, birleşmenin ilanından itibaren otuz gün içinde ortadan kalkan kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi,
- Devir alan kururn, ortadan kalkan kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarım ödeyeceğini ve diğer ödevleri yerine getireceğini taahhüt etmesi,

gerekir.

• *Bölünme ve Hisse Değişimi*

- Tam bölünmelerde bölünen kurumun, sadece bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi ve bölünmeden doğan karın hesaplanarak vergilendirilmemesi için, yukarıda değinilen devir sırasında yapılan işlemlerin aynen bölünmeler için de yapılması gerekir.
- Kısmi bölünme ve hisse değişiminde de, kısmı bölünme ve hisse değişiminden doğan kazançlar vergilendirilmez. Burada şunu belirtmek gerekir ki, kısmi bölünme ve hisse değişimi sonunda bölünen ve hisseleri değiştirilen kurumların tüzel kişilikleri devam ettiğinden, bölünme ve hisse senedi değişimi tarihine kadar olan kısıtlı dönem için beyanname verilmesi söz konusu değildir. Ancak, kısmi bölünmelerde, bölünme yapan kurumun, bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş vergi borçlarından, bu kurumun varlıklarını devralan lmrumlar, devraldıkları varlıkların oranına göre müteselsil şekilde sorumlu olur.

4.3.4. Verginin Tarhı

VUK'nın 20. maddesinde genel olarak vergi tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir, şeklinde ifade

cdilmi,tir. KVK'nın 16. mndde inde de, tanı mükellefiyete ilişkin olarak kunımlar Yergi inin Yergilcndirme dönemi. tarh yeri, tarhiyatın muhatabı ve tarh zamanı konuları ele alınını<?tır.

Bu düzenlemelere göre, kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise. tayin edilmiş olan özel hesap dönemidir.

Kesinti yolu ile ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendim1e dönemi sayılır.

Kurumlar vergisi beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından tarh edilir. İlgili vergi dairesi, beyannamenin verildiği veya elektrik ortamda gönderildiği günde vergiyi tarh eder. Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda ise, beyannamenin vergi dairesine geldiği tarihten itibaren üç gün içinde verginin tarh edilmesi zorunludur.

Kurumlar vergisi, KVK'ya göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına tarh edilir. İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği olmayanlar için tarhiyat, bu kuruluşların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakfın adına yapılır. Fonlarda ise, fonun kurucusu adına ve iş ortaklıklarında da, verginin ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olan yönetici ortak veya ortaklardan herhangi biri adına vergi tarh edilir.

4.3.5. Verginin Ödenmesi

KVK'nın 21. maddesinde verginin ödenmesiyle ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu madde, kurumlar vergisinin ödeme sürelerini, hem genel şekilde belirlemiş ve hem de tasfiye, birleşme, devir ve bölünme şeklinde yapılacak vergilendirmelere göre özel olarak düzenlemiştir. Maddede ayrıca, muhtasar beyannameye göre yapılacak ödemeleri de hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeleri, şu şekilde sistematikleştirmek mümkündür:

- Kurumlar vergisi beyannamesi, Kanun'un 14. maddesi uyarınca hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Vergi de aynı ayın sonuna kadar ödenir.

- Tasfiye ve birleşme hallerinde tasfiye edilen veya birleşilen kuruma ait beyannameler, tasfiyenin veya birleşmenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilir ve verilen beyannamelere göre tahakkuk ettirilen vergiler de beyanname verme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşilen kurumların bu kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadesi gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Ta·fi· ·i devam eden kurumlarda, tasfiye dönemlerine nit bcyannomclcr J'", ,ık. rıda değinilen süreler içinde verilir ve bu bcymmnmelcrc tuhukkuk cttirnliş olan Yergiler beyannamenin verildiği oy sonunu kadar ödenir.

- D Yir Ye tam bölünme halinde ortadan kalkmış olan kurum adına kısıtlı (-k\neme ili.)in (hesap dönemi başından devir veya bölilnınenin gerçekleştiği döneme ilişkin) tahakkuk eden vergiler, devralan veya birleşilen kurumun J ,ir \'eya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisinin-erildiği ayın sonuna kadar, devralan veya birleşilen kurumca ödenir.

Ancak. devir veya bölünmenin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar yapılması halinde, ortadan kalkan kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ve tasfiyenin sona erdiği tarihi izleyen otuz gün içinde, tshakkuk eden vergilerin de ödenmesi gerekir.

- Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın)imli altıncı günü akşamına kadar ödenir.

4.4. DAR MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİLENDİRME SÜRECİ

Ekonomik girişimlerin önem kazandığı günümüzde yabancı sermayenin önemi çok artmıştır. Bu bakımdan, dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirme şekli de değişik anlamlar kazanmaya başlamıştır. Sözü edilen anlayış değişikliği sonucunda yeni 5520 sayılı Kanun da, hem dar mükellefiyetle ilgili hükiimlerin içeriği değiştirilmeye çalışılmış, hem de 5422 sayılı Kanunun sistematiğinde dağınık bir şekilde düzenlenmiş olan dar mükellefiyete ilişkin hükümler için ayn bir kısım oluşturulmuştur.

4.4.1. Dar Mükellefiyette Matrahın Tespiti

Dar mükellefiyete tabi kurumların gelirlerine bakıldığında, bunlarla gelir vergisinin konusunu meydana getiren kazanç ve iratlar arasında bir paralellik görülür. Fakat, sözü edilen paralellik, işin doğası gereği gelirlerin vergilendirilmesi sırasında birbirlerinden ayrılır. Yani tam mükellefler, Türkiye içinden ve dışından elde ettiklerin gelirlerin vergilerini ödeme yükümlülüğünde bulunmalarına karşılık; dar mükellefler, sadece Türkiye'den elde ettikleri gelirlerin vergisini öder.

İlke olarak, bu iki tür mükellefiyete ilişkin safi kurum kazancının tespitinde de benzerlikler bulunmasına rağmen, burada da bazı ayrılıkların olduğu görülür.KVK'nın21. maddesi, dar mükellefiyette tabi kurumların safi kurum kazancının hesaplanmasına ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Bu maddeye göre, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde

c-dilen ti nri vr zini kn7.ançlnrının tespitinde, c as olarak tonı nıUkcllef kunımlar için geçerli olrm hükümler burada da geçerlidir. Ancak, Kanun bu konuda l·zcl bir hHkHm getirmiş ise, doğul olornk ona uyınok gerekir.

Dnr mükcllcfiyctc t::ıbi kunıınlnrın ticari ve zirai kazançlar dışında kalan knzanç ve ir::ttları hnkkındn, GVK'nın bu kazanç ve iratlarına ilişkin hllkümlerinin uygulanması gerekir. Örneğin. dar nıUkellef bir kurumun elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, GVK'nın gayrimenkul sermnye irndı hükümleri uygulanır. Ancak bu iradın Tlirkiyc'de yapılınakta olan ticari bir faaliyetin kapsamında elde edilmesi halinde, o takdirde elde edilen irada ticari kazanç hakkında kabul edilmiş hükümlerin uygulanma[illegible]ı gerekir.

Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, aşağıdaki giderlerin indirimi kabul edilmez:

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari ve zirai bir faaliyeti varsa, safı kunun kazancı, yukarıda belirtildiği üzere tam mükellef olan kurumlara uygulanan hükümlere göre tespit edilir. Ancak, bazı durumlarda bu hükümlerden ayrı bazı hükümler uygulanır. Kanunun sözü edilen maddesine göre, bazı indirimlerin kurum kazancından indirilmesine izin verilmez.

Bunlar,

-Ana merkez hesabına yapılan alım-satımlar için, ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyon ve benzerleri,

-Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar, , /

dır.

Burada ifade edilen söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının emsallere uygunluk ilkesine göre tespitinin, daha önce belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı maddesine uygun şekilde yapılması gerekir.

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, oı1aklıkla ilişkili kişilerin tespiti açısından yüzde 1O sermaye payı veya oy hakkı burada aranmamaktadır. Yani, dar mükellef kurumların ortaklardan veya ortakların ilişkili olduğu kişilerden yapmış oldukları borçlanmalarda, öz seımayenin üç katını aşması halinde aşan kısım öz sermaye sayılacaktır.

Dar mükelleflerin safi kurum kazancının tespitinde, daha önce değinilmiş olan Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri de aynen uygulanır.

4.4.l. llar l\1ilkcllcf Ynbnıcı Ulnştırmn Kırımlnrııdn Kurum K:ll.nncınm Tespiti

l ar mükclktkr tarar'ınd::ın yapılnn ulaştırma faaliyetlerinin bir kısmının Türki)\.'\k bir kısmının da ynlxıncı Olkc sınırları içerinde yapılması c.lolayı-.;ı►la.►apılan ulaştırın:.1 işlı:ri sonucu elde edilen kazancın tespitinde bazı güçlük.lt'r ürtaya çık::ır. Bu bakımdan kazancın belirlcıımcsindc, dar ınUkcllcfiyctc tali gelir \'ergisi mükel kilerinin ticari kazancının tespitisırasında anlattığımız gitıi. l azı yöntemkr uygulanır. Bu yöntemler, kurumlar vergisinde de uygulanabilir.

E·a·ınd::ıdar mükellefiyete tabi ulaştırma işleri gerçek kişilerden daha çok unımlar tarafından yapılır. Bu bakımından ağırlıklı olarak konu, kurumlar rgi·ini ilgilendirir. Bunun için de, GVK'nın 45. maddesi bu konuda KVKya atıfta bulunmuştur. Ancak, gelir vergisinin kitap sistematiği içindeki yerinin kurumlar vergisinden önce olması, esas olarak burada ele almamız gereken bu konunun anlatımını daha önce anlatılması gereken hale getirmiştir. Orada anlatılan hususların aynen burada da geçerli olması nedeniyle, bunları bu kısımda tekrar etmeye gerek bulunmamaktadır.

Ancak, KVK'nın 23. maddesinde, kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sa)ılan hasılatının hangi unsurlardan olacağına özellikle yer verildiği için, bizim de bunları bw·ada kısaca belirtmemiz gerekmektedir. Sözü edilen hasılatın unsurları şunlardır:

- Türkiye sınırlarında gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun alınan tutarlar.
- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleştirilen deniz ve hava taşımacılığında bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları da dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak alınan tutarlar.
- Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yapılan navlun sözleşmesi dolayısıyla kendilerine verilen komisyon ve ücretler.

4.4.3. Dar Mükellefiyette Verginin Beyanı

Dar mükellefiyette verginin beyanı; yıllık, muhtasar ve özel beyannameler ile yapılır.

4.4.3./. Yıllık Bt1yaıuıame

Kurum kaz::mçlnrı, hesap dönemi itibariyle mllkellcfin beyanı Uzcriıe tarh olunur. Kun.ımlnrda hesnp dönemi, takvim yılıdır. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirilme dönemi özel hesap dönemidir.

Her mükellef vergiye tabi knznncının tUmi.i için bir beyanname verir. Mükelleflerin şubeleri ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer işyerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış serma eleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Ti.irkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsiicisi bulunmadığı durumlarda da yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.

Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yim1i beşinci günü akşamına kadar verilir. Tarhiyata muhatap olan kişinin Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname, terk etmeden önceki on beş gün içinde verilir.

4.4.3.2. Mulıtasar Beyanname

Bilindiği üzere muhtasar beyanname, vergi sorumlularının yapmış oldukları vergi kesintilerini bildirdikleri bir beyanname türüdür.

KVK'nın 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumlara nakden veya hesaben ödenmiş olan bazı kazanç ve iratlar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Burada söz konusu olan vergi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettiği kazanç ve iratlar, ticari ya da zirai kazanç olarak değerlendirileceğinden, kesintiye tabi tutulmaz. Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, bu kazanç ve iratların ticari kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın, vergi kesintisi yapılır. Cumhurbaşkanı, vergi kesinti oranlarını, gelir unsurları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Kesinti suretiyle ödenen vergiler için muhtasar beyanname, kesinti yapılan ayı izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar verilir.

KVK'nın 24. maddesine göre yıllık veya 26. maddelerine göre özel beyanname verilmesi veya kesintiye tabi tutulmamış kazançlar için beyanname verilmesi hallerinde, kesintiye tabi tutulan kazançların beyannameye alınması, mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Ancak GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) bentlerinde yer alan her tür tahvil ve Hazine bonosu

fuiıri. T('l hı Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkurılan menkul kıyo t'tlcrden ◆Rğlunnn gelirler. mevduat faizleri ile fonlurın katılmıı belgelcrind◆n,'yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilecek kfir paylarının ,,,.rik◆ k beyannamelere dahil edilmesi gerekir.[31]

4.4.3.3. Ö:.el Beyaıııaııe

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri ga◆Timaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, bu kazanç ve ir.,tlar özel beyanname ile bildirilir. Söz konusu kazanç ve iratların özel be-,-annaıne ile bildirilmesi, yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket ◆en kimseler tarafından yapılır. Bildirimin, kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde yapılması zorunludur.

Diğer kazanç ve iratların belirlemnesi konusunda doğal olarak GVK'nın ilgili hükümleri uygulanır. Ancak, adı geçen bu kanunun diğer kazanç ve iratlar hakkında vergilendirme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar, burada dikkate alınmaz.

Burada önemle şunu belirtmek gerekir ki, bunun tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına ilişkinhükümlerdir. Yani, GVK'nın diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı ile ilgili hükümler, dar mükellef kurumlar için de geçerlidir.

Özel beyannameler, KVK'nın 27. maddesinde belirtilen vergi dairelerine verilir.

4.4.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bu kişiler hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değilse kazanç ve iratları yabancı kurum adına sağlayanlar adına tarh edilir

Vergi dairesi, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği günde vergiyi tarh eder. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde tarhiyat, beyannameninvergi dairesine ulaşmasından itibaren üç gün içinde yapılır. Tarhiyat, beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir.

;ı **KVK'nın** 30.maddesime göre dar mükellef olan kurumlardan yapılacak kesinti oranları ile ilgili olarak ayrıca bkz.; ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s:234-239.

4.4.5. Vfrginin Ödrnmcsi

KVK'nın *29.* mnddcsi. beyanname tllrlerine ve değişik durumlara göre ödeme günleri tespit etmiştir.

- Yıllık beyanname ile bildirilcnlerde verginin ödenmesi, beyannamenin Yerilıni, olduğu ayın sonuna kadar yapılır.

- Kesintilerin muhtasar beyanname ile bildiriminde ödemenin, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı gUnü akşamına kadar yapılması gerekir.

- Özel beyanname ile bildirimde de verginin ödeme günü, beyannamenin Yerildiği gündür.

- Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde ise vergi ödeme günü, yine beyaımame verme süresidir.

4.5. ORTAK HÜKÜMLER

5520 sayılı **KVK;** tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesini ayrı kısımlarda ele almış ve daha sonra da iki tür mükellefiyeti ilgilendiren düzenlemelere de "Ortak Hükümler" başlığı atında yer vermiştir.

Bu kısımda; kurumlar vergisi oranı, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu, yuı1 içinde kesilen vergilerin mahsubu ele alınmıştır.

4.5.1. Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Bu başlık altında, genel kurumlar vergisi oranı, geçici vergi oranı ve yabancı ulaştırma kurumlarında uygulanması gereken vergi oranı, konularına kısaca değinilecektir.

KVK'nın 32. maddesi, kurum kazancı üzerinden yüzde 20 kurumlar vergisi alınacağını belirtmiştir.

Hatırlanacağı üzere, gelir vergisini anlatırken; vergilemede asıl olan ilkelerden birinin vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen sürenin mümkün olduğu kadar kısa olmasını gerçekleştirmek olduğunu; bu sürenin uzamasının mükellef lehine ve vergi alacaklısı aleyhine sonuçlar doğurduğunu; özellikle bu durumun gelir ve kurumlar vergilerinde ortaya çıkmış bulunduğunu; aynı zamanda verginin geç ödenmesinin vergi mükellefine geç ödeme kadar kamu parasının faizsiz kullanımına imkan tanıdığını; bu gibi sakıncaları gidermek için ülkelerin vergi sistemlerine peşin vergi esasının getirildiğini ve Türkiye'de de gelir vergisinde böyle bir uygulamaya yer verildiğini belirtmiştik.

Bu düşüncelerden hareketle gelir vergisinde geçici vergi, GVK'nın 120. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Aynı düşünceyle kurumlar vergisine de geçici vergi uygulaması getirilmiş ve 5422 sayılı KVK'nın 25. maddesinde bu konuya yer verilmiştir. Yeni 5520 sayılı KVK'nın 32. maddesinde de geçici

, ◆I)ıİ hi\k.i\m nltma ulınınıştır. özü edilen bu düzenlemede; kurumlar vergisi ı, ilk'll 'tkrincc (dnr ınükclletiyete tnbi kuruınlnrdu ticari ve zirai kozançlorlo :-ınırh \'ılnrak) cnr,·i crgilcndirilme döneminin kuruınlnr vergisine muhsup cdi.1-mt' üzere ¹VK'dn belirtilen esaslara göre ve cnri dönemin kurum lor vergisi \,ı mında kurumlar vergisi alınacağı, ifade edilmiştir. Diğer yandan geçici ,·'t-gi uygulamasında tam mükellef için geçerli olun esasların\ nyncn dur ınU-lkf olan kurumlara dn uygulanacağına değinilmiştir.

rnnhurbaşkanı, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar anuni düzeyine kadar getirmeye yetkili kıl111mıştır.

Bumda dikkat edilmesi gereken en önemli husus, GVK'nm l 20. maddesinde geçici vergiye ilişkin olarak tespit edilmiş olan esasların, kurumlar vercisinde de geçerli olduğudur. Bu konu gelir vergisinde yeterli bir şekilde ele ;ıınınış olduğu için, burada bunu tekrar etmeye gerek duymamaktayız.

Yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını, karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya kurumlar vergisi oranı olan yüzde 20 oranınm bir katını geçmemek üzere yeni oran tespit etmeye de Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Burada ayrıca, indirimli vergi oranı uygulanmasına ilişkin olarak, KVK◆ya eklenen 32/A maddesine de kısaca değinmek gerekir. Bu düzenleme, _009 yılından itibaren uygulanmak üzere, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması bölgeler arası gelişmişlik düzey farkının en aza indirilmesi ve sektöre! olarak da kümelenme olgusunu öne çıkararak yatırımlarınteşvik edilmesi amacıyla yapılmıştır. Buna göre, Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara, ayrıntıları maddede belirtilmiş olan esaslar içinde, indirimli vergi oranı uygulanmasına olanak sağlanmıştır. Düzenleme KVK'da yapılmakla birlikte, uygulamadan gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir.

4.5.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nun 32. maddesi, yurt dışından elde kazançlar için mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar için ödenecek kurumlar vergisinden mahsubunu düzenlemiştir. Söz konusu maddede mahsubun yöntem ve sınırları ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

Maddede yer almış olan düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Yurt dışından elde edilen kazançlar için ödenen vergiler, kanunda belirtilen şartlarla Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilir.

- Mahsup edilecek yurt dışı vergilerin knpsnmı, mnhallindc ödenen kurumlar vergisinin bu knznnı;larn isnbct eden kısmı ile sınırlıdır. Bu ilke, kontrol edilen yabnnct kunımlnrın Türkiye'dc vergilendirilecek kazançları için de geçerlidir.

- Yurt dışı knz:mçlnr üzerinden tarh olunan vergilerin mahsup edilecek tutarı. hiçbir surette yurt dışından elde edilen kazançlara Kanunun 32. maddesinde belirtilmiş olan yüzde *20* oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamnz.

- Yurt içi faaliyetlerin zararla sonuçlanmış olması nedeniyle, Türkiye'de beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen Yergilerin kısmen veya tamamen indirimi mümkün olmazsa, mahsup hakkı, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

- Yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için, yurt dışı kazanç tutarının, ödenen vergileri de kapsayacak şekilde brüt olarak Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilmesi gerekir.

- Geçici vergi dönemleri için de mahsup söz konusu olabilir.

- İndirimin gerçekleştirilebilmesi için, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, mahallindeki Türk elçiliklerine veya konsolosluklarına, bu makamların olmaması halinde de aynı nitelikteki temsilciliklere tasdik ettirilmesi gerekir.

- İndirim konusu olan vergilerin ödendiğini gösteren belgelerin tarhiyat sırasında ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkelerde ödenen vergi, yüzde 20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla, o ülkede uygulanan oran üzerinden hesap edilir. Vergilerin ödendiğine dair belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ibraz edilmesi halinde, belgelere göre daha önce yapılarak ertelenen tarhiyat, ibraz edilen belgelere göre düzeltilir.

- Mücbir sebepler olmaksızın söz konusu süre içinde belgelerin ibraz edilememesi veya belgelerin ibrazından sonra ertelen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkının olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı AATUHK. hükümlerine göre gecikme zammı uygulanır.

4.5.3. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 34. maddesi de, yurt içinde kesilen vergilerin mahsubunu düzenlemiştir. Sözü edilen bu maddede yer alan düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

- Daha önceki anlatımlarımızdan hatırlanacağı üzere Kanun'un 15. maddesinde tam mükellef kurumlara ve 30. maddesinde de dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden bazı kesintilerin yapılacağından söz edilmişti. Kanunun adı geçen 15. maddesinde; birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri, bazı kiralamalar, mevduatlar, tahviller ve hisse senetleri gibi menkul değerler için, istihkak ödemeleri, kira ödemeleri, faiz ve kar payları

ıilıih1lkn kurumlnrın getirileri, ilgili tom mükellef kunımlarn ödenirken, Kanunda yer nlmış olun hilki\ınler dahilinde bazı kesintiler yapılacağı hUkllnı alıın.1ıllınınıştır. Aynı şekilde Kanunun 30 maddesinde de; bu ve buna benzer &ıindcrin dar mükellef kurumlara yapılması sırasında da, vergi kesintisi ya-l ılac, ::-ı düzenlenmiştir.

Kamın·un sözü edilen 34. maddesinin bir ve ikinci fıkralarına göre, yukanda özetlenen türdeki gelirler için yapılan kesintiler, ödenecek kurumlar vergisinden indirilir.

- Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanun·un 30. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancından mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden ka)ımklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.

- Yıl içinde ödenen geçici vergi, yıl sonunda hesap edilen yıllık kurumlar vef'-.ıisinden mahsup edilir.

Geçici vergilendiıme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti ,·oluyla ödenmiş vergilerin var olması halinde de, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından yapılmış olan kesintiler mahsup edilebilir.

- Mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden ödenecek vergiden fazla olması halinde, durumun mükellefe yazı ile bildirilmesinden itibaren bir yıl içinde, mükellefin başvurması halinde aradaki fark kendisine ödenir. Bir)11 içinde başvunnayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

Konuya son verirken şunu da belirmek gerekir ki, KVK. dışında diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri geçersizdir. Bugüne kadar mevcut olanlar dışında, muafiyet, istisna ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen maddeler, ancak KVK., GVK. ve VUK. hükümleri içinde yer alması halinde, indirim söz konusu olabilir.

BEŞİNCİ KISIM
HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Adaletin ödüle ihtiyacı yoktur.
MAURICE MılETERL/NCK

Bu kısımda: hnrcaına vergilerinin teorik esasları ile katma değer vergisi , "0zel tüketim vergisi anlatılacaktır.

5.l. HARCAMA VERGTLERİNİN TEORİK ESASLARI

5.1.1. Harcama Vergilerinin Taıihi Gelişimi

Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihi geçmişi yakın zamanlara dayanmasına rağmen, harcama vergilerinin uygulanışı ilk çağlara kadar gider. Eski Mısır ve Roma ile medeniyet bakımından gelişmiş diğer ülkelerde, harcamalar üzerinden alınan vergilere rastlandığı ifade edilmektedir.

Mali tarihe bakıldığında, yeni vergilerin daha çok savaşlar sonrası uygulamaya konulduğu ya da mevcut vergilerin bu zamanlarda oranlarının yükseltildiği görülmüştür. Birinci Dünya Savaşından sonra harcama vergileri harbin ortaya çıkannış olduğu mali ihtiyaçları karşılayabilmek için, Avrupa'da oldukça etkili bir biçimde uygulanmaya başlamıştır. Başta Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde harcama vergileri, giderek yaygın bir hal almıştır.

Türkiye'de de gerçek anlamda harcamaların vergilendirilmesine 1926 yılında başlanılmıştır. Harcama vergileri içinde önemli bir yeri olan muamele vergisi uygulamasına, aşarın kaldırılmasıyla doğan boşluğu gidermek amacıyla, "Umumi İstihlak Vergisi" adıyla 1926 yılında geçilmiştir.

Yürürlüğe konulmuş olan umumi istihlak vergisi, üzerinde yapılan çok sayıda değişiklik ve eklentilerle 1956 yılında kadar uygulanmıştır. 1956 yılında mevcut olan harcama vergileri yerini 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile yeni bir istihsal vergisine bırakmıştır.

O zaman yürürlüğe konulan Gider Vergileri Kanunu da 1980' li yılların ortasına kadar birçok değişikliğe uğratılmış; Kanun'da yapılan değişiklikler vergiyi içinden çıkılamaz bir hale getirmiştir. Öte yandan da harcama vergileri alanında dünyadaki eğilimin katma değer vergisine yönelmesi nedeniyle, bu alanda çalışmalar başlatılmıştır. Yapılan çalışmalar sonunda 1984 yılında Gider Vergileri Kanunu içinde yer alan sekiz adet vergi kaldırılmış ve yerine katma değer vergisi yürürlüğe konulmuştur.

2002 yılında da katma değer vergisi dışında kalan ve dağınık şekilde bulunan harcamalara ilişkin birçok vergi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) çatısı altında birleştirilmiştir.

özü edilen katma değer vergisi ve özel tllketıın vergisi ile birlikte Ulkemizde bugiln: Gümrük Vergi i, Bnnka ve Sigorta Munınclcleri Vergisi, Damga Vergisi ve Değerli Knğıtlnr Vergisi ile Hnrçlnr gibi vergi ve benzeri gelirler de bulunmnktndır. Kitabın hacmini çok fazla genişletmemek için, sözl\ edilen bu vergi ve harçlara daha sonra kısacn değinmeye çalışılacaktır. Böylece ülkemiz vergi sistemi içinde yer alan bu vergi ve harçlar konusunda da çok genel bilgi aktarmış olunacaktır.

5.1.2. Harcama Vergilerinin Niteliği

Harcama vergileri, gelirin veya servetin harcanması sırasında alınan bir vergi türüdür. Bilindiği üzere vergiler, birçok bakımdan sınıflandırılır. Harcama vergileri bu sınıflandınnalarla ilişkilendirilmek istenildiğinde, vergicilik alanında karşılaşılan dolaylı-dolaysız ve objektif-sübjektif vergi sınıflamalarına kısaca değinmek gerekir. Çünkü böylece, harcama vergilerinin sözü edilen sınıflamalardan hangisi içinde yer aldığını, yani niteliğinin ne olduğunu, daha açık bir şekilde belirtmek mümkün olur.

Vergi teorisinde dolaylı ve dolaysız vergileri birbirlerinden ayıran bazı ölçüler bulunur. Bunlar; verginin yansıtılıp yansıtılamaması; verginin beyana veya tarifeye göre alınıp alınmaması ve vergi verme iktidarının kavranıp kavranamaması; gibi ölçülerdir. Bu konuda yapılan tartışmalar bir yana bırakılacak olursa, gelirden ve servetlerden alınan vergiler dolaysız, mal ve hizmetler ile hukuki işlemler üzerinden alınan vergiler de genelde dolaylı vergiler olarak kabul edilmektedir.

Daha önce değinildiği gibi, objektif vergiler, vergi mükellefinin ödeme gücünü dikkate almadan verginin konusu üzerine kurulur. Buna karşılık sübjektif vergiler, mükellefin kişisel ödeme gücünü ön planda tutar. Bu açıdan bakıldığında harcama vergileri, esas olarak objektif vergiler sınıflandınnası içinde yer alır. Ancak, günümüzde, satın alınan mal ve hizmetlerin niteliklerine göre harcama vergilerinde de değişik oranlar uygulanmak suretiyle, mükellefin ödeme gücüne ulaşılmak istenilmekte ise de uygulamada bunu gerçekleştinnek pek mümkün olamamaktadır.

Değinilen açılardan harcama vergileri çok kısa bir şekilde değerlendirildiğinde, bu vergilerin, adil olmayan dolaylı vergiler içinde yer aldığını ve yine vergi ödeme gücünü dikkate almayan objektif vergi sınıflaması içine girdiğini söylemek mümkündür.

Günümüzde gelir üzerinden gelir ve kurumlar vergileri gibi vergilerin alındığı ve servetlerin de değişik şekillerde vergilendirildiği ileri sürülerek, harcamalar üzerinden ayrıca vergi alınmasına gerek olup olmadığı tartışılabilir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile ilgili olarak konuya bu açıdan bakıldığında; genellikle gelir vergilerinde gelirin tam olarak kavranamadığı, muafiyet ve istisnalarla gelir vergisi kapsamının daraltıldığı ve vergi bildirimlerin

, ?l amnn ?erçeği yansıtmayarak kayıt dışınn çıkıldığı, ileri sllrlllebilir. Ôlc ,?r.,ttm, du, servetlerin değerlendirmelerindeki bazı zorluklur ve bu tür vergirin diğ r u_·gulmnn güçlükleri nedeniyle, servetlerin etkili olarak vergilcndirikmediği öylenebilir. Bu bakımdan sözü edilen vergilerden uyrı olarak, har·ama \ "rgilerine gerek olduğu ileri sürUlebilir.

Hm-cuma vergilerine bir gerekçe aranmak gerektiğinde, yukarıda belirtilen ? ·rtışlerle birlikte, verginin varlık nedenini s,u iki noktada toplamak mümkündür. Bunlardan biri mali nedenlerdir. Diğeri ise, harcama vergileri tahsilatının Jiğer Yergilere göre daha kolay yapılabilmesidir.

5.1.3. Harcama Vergilerinin Uygulama Biçimleri

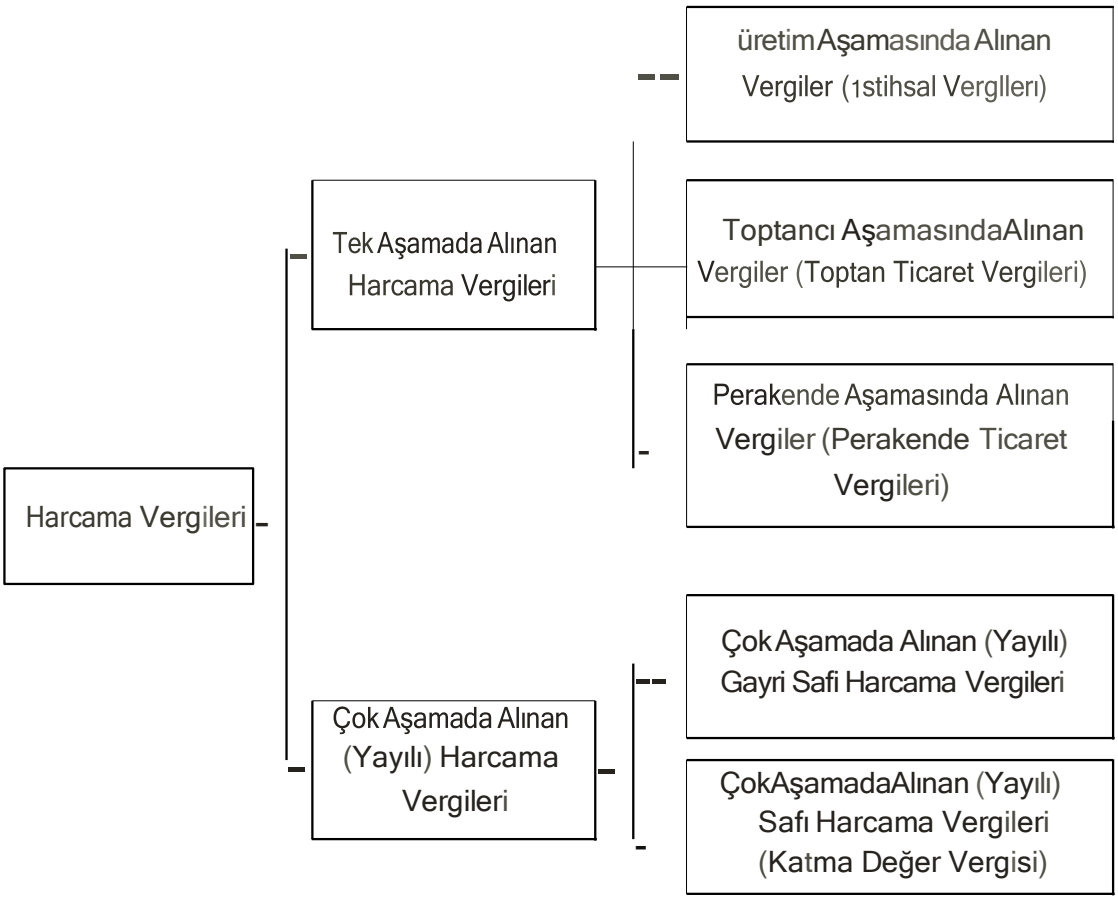
Harcama vergileri, uygulamada değişik şekillerde uygulanmıştır. Bu vergileri açık bir şekilde anlatabilmek için, harcama vergilerinin uygulama türlerinin kısa bir sınıtlandıınaya tabi tutulmasında yarar bulunmaktadır.

Harcama vergileri, mal ve hizmetlerin üretim aşamasından tüketiciye inrikal eunesine kadar geçen süre içinde bir kez ya da üretim-tüketim zincirinin her aşamasında ayrı alınmamasına göre bir sınıflamaya tabi tutulur.

Üretim-tüketim zincirinin tek bir aşamasında alınan harcama vergileri; üretim vergileri (istihsal vergileri), toptan ticaret vergileri ve perakende ticaret yergileri, şeklinde üç gruba ayrılabilir. Üretim tüketim zincirinin her aşamasında alınan vergiler ise, sözü edilen aşamaların her birinde uygulama alanı bulur. Bu bakımdan sözü edilen vergilere çok aşamalı harcama vergileri (ya-)lı veya şelale tipi vergiler) denilir. Bunlar da kendi içinde; gayrisafi yayılı harcama vergileri ve safi yayılı harcama vergileri (katma değer vergisi) biçiminde bir ayırıma tabi tutulabilir.

Tek aşamalı bir harcama vergisi olmakla birlikte, genel olarak tüm mal ve himıetleri kapsamına almayan ve sadece lüks sayılabilecek bazı maddeleri konusu içine alan özel tüketim vergilerine de, bu ayırım içinde yer vermek gerekir.

Sözü edilen ayırımları bir şema içinde şöylece gösterebiliriz:



5.1.3.1. Tek Aşamada Alınan Harcama Vergileri

Bu tür harcama vergileri, üretimden tüketime kadar geçen devrelerin sadece birinde alınır. Yani bu tür vergilerde, söz konusu aşamalardan sadece birinde vergilendinne yapılmakta ve süreçte yer alan diğer aşamalar vergi dışında kalmaktadır. Yukarıda da değinildiği bu vergiler, kendi içinde üçe ayrılır.

5.1.3.1.1. Üretim Vergileri

Üretim vergileri, sadece üretim safhasında alınır. Yani, toptan ve perakende ticaret devrelerinde vergilendirmeye gidilmez.

Her vergi türünün kendisine göre bazı yararlı yanları bulunduğu gibi, sakıncalı taraflarının da olması çok doğaldır. Sadece üretim üzerinden alınan harcama vergilerinin olumlu ve olumsuz yanları şu şekilde açıklanabilir:

Üretim vergilerinin yararlı yanlarını kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:

Bu tür vergilerde mükellef sayısı, toptan ticaret vergileri ve özellikle perakende ticaret vergilerindeki mükellef sayısından çok daha azdır. Bu da verginin tahsilinde vergi idaresinin işini kolaylaştırır. Aynı zamanda mükellef sayısının azlığı, vergi denetiminin daha kolay ve etkili bir biçimde yapılmasını

n1,ımk.Hn kılar. Öt' tarntlon verginin tek aşnmadn alınması, çok aşamalı hor- ı. lfü,l· crgilcrind mevcut olan işletmeler orasındaki dikey bUtllnlcşmeyc ?itme-,tklindc ortaya çıknn snkmcnyı ortadan kuldırır. lhrucntta ve ithalatta ?ınanbazı önlemlerle bu ti.lr vergilemede rekabet eşitsizliğinin önllnc geçmek d? ınUınkün olabilir.

lrctim Yergilerinin nkıncalı yanları da şöylece özetlenebilir:

Üretim üzerinden alınan vergilerin en bilyük sakıncası, mükellef sayısının .vhğı nedeniyle vergi oranlarının yüksek tutulmasıdır. Oranların yüksekliği, vc?rginin tepki çekmesine ve sonuçta da vergi kaçakçılığına neden olabilir. Diğer yandan. bir faaliyetin üretim, toptan ticaret ve hatta tüketim faaliyeti oldu- ?unu tespit etmek kolaylıkla mümkün değildir. Bu da vergileme alanını tespitte ortaya sıkıntı çıkarabilir.

5.1.3.1.2. Toptan Ticaret Vergileri

Bu vergileme usulünde, üretim ve perakende ticaret devreleri vergi dışında tutularak sadece toptan ticaret safhası vergiye tabi tutulur.

Toptan ticaret üzerinden alınan harcama vergilerinin de kendine göre yarar ve sakıncaları bulunur.

Toptan ticaret vergilerinin yararlı yanları:

Toptan ticaret vergilerinin yararlarını belirtirken bir bakıma üretim vergilerinin yararlarına dönmek gerekir. Yani, üretim üzerinden alınan harcama vergilerinin yararlı yanları için söylenenler, toptan ticaretin vergilendirilmesinde de söylenebilir. Mükellef sayısı bu vergileme şeklinde de oldukça az olduğu için, verginin idaresi ve denetimi oldukça kolaydır. Bu usulde de alınacak bazı önlemlerle rekabet eşitsizliğini gidennek mümkün olduğu gibi, dikey bütünleşmeye karşı önlemler almak da mümkündür.

Toptan ticaret vergilerinin sakıncalı yanları:

Toptan ticaret vergilerinin en büyük sakıncası, üretim vergilerinde olduğu şekilde, mükellef sayısının azlığı dolayısıyla vergi oranlarının yüksek tutulmasıdır. Bu da, vergilemede kaçakçılığın büyümesine yol açabilir.

5.1.3.1.3. Perakende Ticaret Vergileri

Perakende ticaret vergilerinde, üretim ve toptan ticaretin vergilendirilmesi verginin konusu dışında bırakılır. Yani, üretim-tüketim zinciri içinde sadece mal ve hizmetlerin perakendeciden tüketiciye intikali vergi kapsamı içine alınır. Perakende ticaret vergilerinin de olumlu ve olumsuz yanları bulunur:

Pcrakeırd ticm· r ,. rgi/ı?ri11i11ı•ararlı raıılan:

Bu tür \'ergilcmenin en büyük yararı, vergi oranlarını farklılaştırarak harama Yergilerinin vergi adnleti üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi mümkün olduğunca ortadan kaldırabilmektir. Yani, daha çok dar gelirli kişilerin satın almış oldukları malların vergi oranlarını düşük, buna karşılık çoğunlukla yüksek gelirlilere hitap eden malların vergi oranları yüksek tutularak, bu vergilerin olumsuz yanları giderilmeye çalışılabilir. Perakende ticaretin vergilendirmesinde mükellef sayısının fazlalığı, diğer vergilendirme şekillerine göre vergi oranlarının daha düşük oranlarda tespitini mümkün kılabilir. Bu da vergi yükünün azalması sonucunu ortaya çıkararak, vergi kaçakçılığını olabildiğince aza indirebilir.

Perakende ticaret vergilerinin sakıncalı yanları:

Perakende ticaret vergilerinde mükellef sayısının fazlalığı, verginin sakıncalı bazı yanlarının oıtaya çıkmasına neden olabilir. Bunlardan birisi, verginin idaresini ve vergi denetimini güçleştirmesidir. Diğeri ise, küçük mükelleflere, verginin ödenmesinde bazı şekli yükler getirmesidir. Bu da mükelleflerin yakınmalarına neden olabilir.

5.1.3.2. Çok Aşamada Alınan Harcama Vergileri

Bu vergilendirme usulünde; üretim, toptan ve perakende ticaretin her bir devresi ayrı ayrı vergi konusu yapılır. Bunun için bu vergileme şekline, yayılı ya da şelale tipi harcama vergileri de denir.

Çok aşamalı harcama vergilerini, gayri safi ve safi olmalarına göre iki gruba ayırmak gerekir.

5.1.3.2.1. Çok Aşamalı Gayri Safi Harcama Vergileri

Gayri safi harcama vergileri uygulamasında üretim-tüketim devrelerinin her biri ayrı vergilendirilirken, daha önceki devrelerde alınan vergiler son olarak hesaplanan vergi matrahına dahil edilir. Yani böylece ödenen verginin de tekrar vergisi alınmış olur. Üreticinin bir malı 200 TL' ye mal ettiğini ve yüzde 1O vergisi dahil olmak üzere bu malı toptancıya 300 TL' ye sattığını; toptancının da kendi karını eklemek suretiyle ve yine aynı vergi oranı üzerinden vergi dahil malı 400 TL'ye perakendeciye satmış bulunduğunu ve en son olarak da perakendecinin almış olduğu malı söz konusu vergi oranına göre hesaplanan vergi ve satış karı dahil malı 500 TL'ye tüketiciye satmış olduğunu varsayalım. Bu örneğe göre üretimden tüketim aşamasına gelinceye kadar ortaya çıkmış olan vergi miktarı; üretim aşamasında 3O TL (3 OOx % 1 O); toptan ticaret devresinde 40 TL (400x%10) ve perakende devresinde ise 50 TL (500x 1O) olacaktır. Yani toplam vergi miktarı, 120 TL'yi (30+40+50) bulacaktır

.,: s1...'1 kf'ı nusu üretim-tüketim zincirinde yaratılan katma değer, 500 TL l-◆)◆100+100) dir. Bunun dn vergisinin, yüzde 10 dan 50 TL olması gerekir. ' -'◆mnlı gayri safi harcama vergileri uygulama ında vergi ise, 120 TL'yc u}j,-m1k.t◆1dır. Bunun nedeni ise, toplam satışların vergi matrahını meydana ◆- im1'Şİ- c bunun içinde daha önce ödenen vergilerin de yer almasıdır. **Yani** ,m, ,a·.erginin de vergisinin alınması söz konusu olmaktadır.

. nlatıl3nları bir cetvelde şöylece gösterebiliriz:

	retici	Toptancı	Perakendeci	Toplam
,·.m◆l:.ır	300,-	400,-	500,-	1.200,-
,tına Değer	300,-	100,-	100,-	500,-
\'ergi	30,-	40,-	50,-	120,-

Konumuzu oluşturan bu vergi uygulamasının da bazı yararlı ve sakıncalı Yanlan bulunmaktadır.

Çok aşamalı gayri safi harcama vergilerinin yararları:

Çok aşamada alınan gayri safi harcama vergilerinin en büyük yararı, verginin üretimden tüketime kadar geçen her devrede alınması ve daha önceki dcYrelerde alınan vergilerin de vergi matrahına dahil edilmesi nedeniyle verginin mali getirisinin yüksek olmasıdır. Bu durum, doğal olarak vergi oranlarının düşük şekilde tespitini mümkün kılabilir. Vergi oranlarının düşük tespit edilmesi de, mükelleflerin vergiye karşı olan tepkilerini azaltır.

Çok aşamalı gayri safi harcama vergilerinin sakıncaları:

Bu tip vergileme yönteminin sakıncalı yanları, sözü edilen yararlarından fazladır. Çünkü, her aşamada alınan verginin alınına aşamalarından birini ortadan kaldırabilmek için, bazı büyük işletmeler dikey bütünleşme yoluna gidebilir. Bu da olması gereken rekabet düzeninin bozulmasına yol açar. Söz konusu vergileme yönteminde, yukarıda değinildiği gibi, verginin de vergisi alındığı için vergilemede adalet ilkesi zedelenmiş olur. Esasen gayri adil olan harcama vergileri, böylece vergi adaletinin daha da ters işlemesine neden olabilir. Öte taraftan da, verginin çok aşamada alınması nedeniyle, lüks sayılabilecek mal ve hizmetleri diğerinden ayırmak ve onları farklı oranlar içinde vergilendirerek verginin kısmen de olsa şahsileştirilebilmesini sağlamak mümlÜn olamamaktadır.

5.1.3.2.2. Çok Aşamalı Safi Harcama Vergileri (Katma Değer Vergisi)

5.l.3.2.2. l. Kntmn Değer Vergisinin Niteliği

Çok aşamalı gayri sofi harcama vergilerinde mevcut olan çifte vergi alınmasını 011adan kaldırnbilmek nmacıyln, geçen yüzyılın oıtalarından başlayarak birçok çulışmu yapılmış ve bu çalışmaların sonunda da katma değer vergisi (V:ılue Added Tax) olarak adlandırılan yeni bir vergi tür0 ülkelerin vergi sistemleri içinde yer almaya başlamıştır.

Söz konusu katma değer vergisi, yaygın harcama vergileri olarak da adlandırılan çok aşamalı gayri safi harcama vergileri gibi, üretimden tüketime kadar geçen her devrede alınır. Bu yönüyle katma değer vergisinin sözü edilen gayri safı yaygın harcama vergilerinden herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Ancak iki vergi türü arasındaki fark, birinde verginin de vergisi alınması, diğerinde bu sakıncanın mevcut olmamasıdır.

Yukarıda verilen örneği katma değer vergisi yönünden tekrar ortaya koyduğumuzda, bu durum daha iyi anlaşılmış olacaktır.

	Üretici	Toptancı	Perakendeci	Toplam
Satışlar	300,-	400,-	500,-	1.200,-
Katma Değer	300,-	100,-	100,-	500,-
K.D.V.	30,-	(40-30=1O)	(50-40=10)	50,-

Buradaki tablodan anlaşılacağı üzere hesaplanan katma değer vergisi, her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınmaktadır. Diğer bir anlatımla, toplam satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden dah◆ önc◆ki aşamalarda hesaplanarak ödenen katma değer vergisi düşülmektedir. Omeğın, toptancının 400 TL tutarındaki satışının vergisi (400x%10=40) TL olmasına rağmen, kendisinin malı alış sırasında üreticiye ödemiş olduğu 30 TL, hesaplanan verginden düşüleceğinden, vergi dairesine ödemesi gerekecek katma değer vergisi sadece 1O TL olacaktır. Aynı hesaplama yöntemi perakendecinin katma değer vergisinin hesaplanmasında da geçerli olacaktır. Böylece, çifte vergi alınmasının önüne de geçilmiş olmaktadır.

5.1.3.2.2.2. Katma Değer Vergisinin Matrah Tespit Yöntemleri

Bu açıklamalara göre bir işletmede katma değer, bir malın veya hizmetin satış değeri ile onların maliyet unsurları arasındaki farktır. Vergi, üretimden tüketime kadar geçen her devrede sözü edilen bu katma değerler üzerinden alınır. Ancak, katma değerin, diğer bir ifadeyle vergi matrahının tespitinde,

ti"İ ik gfüilş ve uygubmn türleri bulunnmktndır. Matrahın bu değişik tespit , ilkı-i. \'erginin: gayri snti hasıla tipi katına değer vergisi; gelir tipi katımı (k r \ 'rgisi ve tüketim tipi katına değer vergisi, türlerine ayrılmaları sonu-",unu)rtayn ı;ıkurır

<.i<ıyri t?fi Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

Ga)Tİ safi hasıla tipi katma değer vergisinde verginin matrahı, satış fıyanndan alışların toplamının çıkarılmasıyla bulunur. Diğer bir ifadeyle matrah, sı tış bedelinden o mala ait girdiler çıkarılarak tespit edilir. Bu tespit sırasında, ,·snrım mallarının değerlerinin maliyetten çıkarılmasına izin verilmediği gibi, u değerlere ait amortismanların da maliyetin hesabında dikkate alınmasına müsaade edilmez. Buna göre her üretim devresindeki vergi matrahı:

fatrah=Satış-Alı

şeklinde oı1aya çıkar.

Yapılan bu açıklamadan anlaşılacağı gibi, matrahın tespitinde sabit varlıkların arnortismanlarının dahi indirilmesi mümkün olmadığı bu tip uygulamada, yapılan teknolojik yatırımların maliyete dahil edilememesi nedeniyle y-atınmlar olumsuz etkilenir ve işletmeler yeni yatırımlar yapmaya özen gösrem1ekten çekinir.

Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Gelir tipi katma değer vergisinde vergi matrahının tespit edilirken, satış bedelinden alış bedellerinin toplamı ile amortismanlar çıkarılır. Görüldüğü üzere gayri safi hasıla tipi harcama vergilerinde satışlardan çıkarılacak unsurlarıntespitirıde amortisman maliyete dahil olduğu halde, gelir tipi katma değer vergisinde maliyetin tespitinde amortismanların indirilmesine izin verilmektedir. Buna göre matrah:

!Matrah= Satış- (Alış + Sabit Varlıkların Amortismanları

biçiminde gerçekleşir.

Gelir tipi katma değer vergisinde maliyete sabit varlıkların aşınma ve yıpranma paylarının dahil edilmesi, yatırımların engellenmesini bir dereceye kadar azaltabilir.

Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Tüketim tipi katma değer vergisinde ise, vergi matrahı satış bedelinden alış bedelleri ve yatırım mallarının tüm maliyetinin indirilmesi suretiyle bulunur. Yani bu yönteme göre matrah:

!Matrah= Satış-(Alış+Sabit Varlıkların Değeri

olumk kabul edilir.

:ü◆etimtipi katma değer vergisi, yeni teknolojik yatırımların işletmeye dahı edılme ıne en elverişli katma değer vergisi türlldtır. ÇUnkll, maliyetlerin tespitinde sadece amortismnnlnrdikknte alınmamakta ve yapılan Wıı sabit yatırımların değerlerinin maliyete eklenmesine izin verilmektedir.

5.1.3.2.2.3. Katma Değer Vergisinin Hesaplanma Yöntemleri

Katma değer vergisinin başlıca hesaplanma yöntemlerini, toplama ve çıkaıına yöntemi olmak üzere iki kısma ayırmak gerekir.

Toplama Yöntemi

Toplama yöntemine göre katma değer vergisinin hesaplanmasında, önce ekonomik faktörlerin gelirleri olan ücret, kira, faiz ve kar toplanarak matrah ortaya çıkarılır. Matrahın bulunmasından sonra da bulunan matraha vergi oranı uygulanarak ödenmesi gereken vergi hesaplanır. Bu yöntem, oldukça karışık olması dolayısıyla uygulama alanı pek bulamamıştır.

Çıkarına Yöntemi

Çıkarma yöntemi, ön muamele indirimi ve ön vergi indirimi olmak üzere ikiye ayrılır.

- Ön muamele indirimi yönteminde, önce belirli bir dönemdeki satış tutarlarından, aynı dönem içinde vergili olarak satın alınan mal ve hizmetlerin tutarları indirilmek suretiyle matrahı meydana getiren katma değer ortaya çıkarılır. Daha sonra da, bulunan matraha mevcut olan vergi oranının uygulanması ile ödenecek vergi hesaplanır.
- Ön vergi indirimi yönteminde ise, bir vergilendirme dönemi içinde yapı: lan satış tutarlarına yasal vergi oranlarının uygulanmasıyla hesaplanacak vergı tutarından, o dönem içinde alınan mal ve hizmetler için ödenmiş olan katma değer vergisi indirilir. Verginin teorik yapısına da uygunluğu nedeniyle, uygulamada genellikle ön vergi indirimi yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemin, belge almayı özendirmesi ve katma değer vergisi ile gelir vergisi arasında olması gereken oto-kontrol sistemini sağlayabilmesi gibi bazı yararları bulunmaktadır. Türkiye'de bu yöntemlerden ön vergi indirimi yöntemi uygulanmaktadır.

5.1.3.2.2.4. Katma Değer Vergisinin Yararları ve Sakıncaları

Her verginin eleştirilecek yanları bulunduğu gibi yararlı tarafları da bulunur. Bu düşünce katma değer vergisi için de geçerlidir.

Katma Değer Vergisinin Yararlı Yanları

Katma değer vergisinin yararlı yanları kısaca şöyle özetlenebilir:

'Katmn değer v rgisinin turtışılmayncak yurnrı, yayılı hurcnmo vcrgilc-riıh,k1,r olan çine vergilemeyi önlemesidir. Verginin bu yanmın; hem çitle , r bi nlemck suretiyle vergi ndnletini sağlama bnkımında11, hem de ekono-n,i k bU ilk işletmelerin vergi yüklerini azaltarak rakiplerine daha nvnntujlı Nılt gt'kbilmesi için dikey bütünleşmeye gidebilmelerini önleme yönünden, 00cınlidir. Yani katma değer vergisi. verginin tarnfsız kalmasına yardımcı ,-ılur.

- Özellikle tüketim tipi katma değer vergisi uygulanarak, kaynakların yannınlar3 yönlendirilmesi sağlanabilir. Böylece katma değer vergisinin ekonomik l Uyümeye olumlu etkisi sağlanır.

- ihracatta vergi iadesi uygulamak ve ithalatta da yerli UrUnlerin yabancı üıiinlere karşı korunmasını sağlayacak önlemler uygulayarak, ülke ekonomisinin uluslararası ekonomi ile uyumunu sağlayabilir.

- Katma değer vergisinde vergi indirimi mekanizmasının uygulanması, vergi mükelleflerinin belge almasını avantajlı hale getirir. Bu da, hem katına değer vergisinde ve hem de gelir ile kurumlar vergilerinde oto-kontrol mekanizmasının etkili hale gelmesinde yardımcı olabilir.

- Katına değer vergisinde vergiden vergi indirimi sisteminin uygulanması, mükellefler üzerindeki vergi baskısını azaltır.

- Katma değer vergisinin sözü edilen yararlı yanları ile birlikte verginin en önemli yararlı yanı, kamu maliyesinin önemli vergi kaynaklarından birini meydana getinnesidir. Bu bakımından günümüz ülkelerinin pek çoğunda, katma değer vergisi uygulaması üzerinde önemle durulmakta ve bu verginin vergi gelirleri içindeki payı her geçen gün artmaktadır.

Katına Değer Vergisinin Sakıncaları

Katma değer vergisinin özellikle diğer harcama vergilerine oranla belirtilen yararlı yanlarına rağmen, eleştirilecek bazı yanları da bulunmaktadır:

- Katma değer vergisinin eleştirilecek en büyük yanı, vergi oranlarında farklılaştırmaya giderek vergiyi diğer harcama vergilerine oranla daha adil bir vergihaline getirilmesi çalışmalarına rağmen, yine de bu verginin dolaylı vergilerin mali güce ulaşmadaki gösterdiği olumsuz tepkiyi üzerinden atamamasıdır. Yani katma değer vergisi, ne de olsa dolaylı vergilerin olumsuz yanlarından bazılarını üzerinde toplayan bir harcama vergisidir.

- Katma değer vergisinin uygulanmasında bazı güçlüklerinin olması, onun tartışılacak diğer bir sakıncasını meydana getirmektedir.

Ancak, görüldüğü üzere katma değer vergisinin yararlı yanları sakıncalı yanlarına oranla çok daha fazladır. Bu nedenle de katma değer vergisi, harcama vergileri arasında günümüzde çok önemli bir yere sahiptir.

S.1.3.3. Ö:,e/ Tüketim Vergisi

Hai ·ama Yergileri, gencide yukarıda belirtilen uygulama şekilleri içerisinde gelişmiştir. Ancnk. uygulamndrı, sözü edilen vergilerini tamamlayıcı nitelikte diğer bazı harcnma vergilerinin de uygulandığı görlilınektedir. Katma değer Yergisinden sonra, Uzerinde durulması gereken harcama vergisi, özel tüketim Yergisidir.

5.1.3.3.1. Özel Tüketim Vergisinin Varlık Nedenleri

Genel harcama vergilerinin yanında, bazı özel tüketim harcamalarını ayrıca Yergilendinı1ek amacıyla getirilen bu verginin varlık nedenlerini, birkaç noktalarda toplamak mümkündür. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

Alkol, tütün, kahve ve buna benzer alışkanlık veren bazı maddeleri vergilendinnek suretiyle, onların kullanımını azaltmak ve böylece insan sağlığına destek olmak özel tüketim vergilerinin amaçlarından biridir.

Yukarıda beliıtildiği üzere, harcama vergileri genelde adil olmayan vergi sınıflamaları içinde yer alır. Bu tür vergilerin sözü edilen sakıncasını ortadan kaldıınak düşüncesiyle, kürk, mücevherat, parfüm ve bunun gibi bazı lüks tüketim maddeleri için yapılan harcamalar, genel harcama vergileri dışında oldukça yüksek oranlarda vergilendirilmek istenebilir.

Çevre kirliliğine neden olan bazı ürünleri ayrıca vergilendirmek amacıyla, bu tür bir vergi uygulamasına gidilebilir.

Otomobil, kamyon ve bunun gibi bazı taşıtların yollara zarar verme karşılığı olarak özel tüketim vergisi alınması yolu tercih e.qjleq.ilir.

Sözü edilen nedenler dışında, özel tüketim vergisi alfnması yoluna gidilmesinin en önemli amacının, kamuya kaynak sağlamak olduğunu söylemek mümkündür.

5.1.3.3.2. Özel Tüketim Vergilerinin Uygulanış Şekilleri

Yukarıda değinildiği üzere genel harcama vergileri, istisnalar dışında tüm mal ve hizmetlere uygulandığı halde, özel tüketim vergileri, adından da anlaşıldığı gibi kanunlarla belirlenmiş bazı ürünleri vergilendirir. Diğer yandan, genel harcama vergileri içinde yer alan yaygın harcama vergileri, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında alındığı halde özel tüketim vergileri tek aşamada alınır.

Vergileme, kanunlarca belirlenen malların ya fiziki miktarları ya da değerleri dikkate alınarak gerçekleştirilir. Yani ya malların fiziki yönleri dikkate alınarak birim başına belirli bir miktarda (benzinin litresinin ve otomobillerin ağırlıklarının tespit edilen tutarlarda vergilendirilmesi gibi), ya da ürünlerin değerleri göz önüne alınmak ve bunlara belirli oranlar uygulanmak suretiyle

i-gişik tutnrlarda (parfümlerin değerlerine kabul edilen yüzde oranlarının uy-
[illegible]llanma[illegible]ı gibi). özel tüketim vergisi alınır. Hatırlanacağı llzerc, birinci tür
[illegible])\;ulamalnra spesifik ve ikinci ti.ir uygulamalara dn advolereın vergiler dcnil-
ınrktcdir. Genelde özel tüketim vergilerinde her iki vergilendirme şeklinin bir-
li1'1" uygulandığı görülür.

1970 yılında Finansman Kanunu ile getirilen işletme vergisi ile 2002 yılında yürürlüğe sokulan Özel Tüketim Vergisi, Türkiyc'de uygulanan bu tür \l'ı[illegible]ilere örnek [illegible]sterilebilir.

5.2. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ

5.2.1. l\1ükellefıyet

Bilindiği gibi mükellefiyet, verginin konusu, mükellefi ve vergiyi doğuran olayın meydana getirmiş olduğu bir kavramdır.

5.2.1.1. Vergi11i11 Kouusu

Hatırlanacağı üzere verginin konusu kavramı, üzerinden verginin alındığı nesneyi ifade eder. Vergi; gelir, harcama ve servetler üzerinden alınır. Verginin konusunu, maddi ve maddi olmayan unsurlar ve işlemler meydana getirir. Gelir, servet, harcama, üretim veya hukuki işlemler, verginin konusunu oluşturur. Katma değer vergisinde verginin konusu, harcamalar; yani harcamaya konu olan işlemlerdir.

5.2.1.1.1. Vergiye Tabi İşlemler

KDVK'nın 1. maddesi, vergiye tabi işlemleri üç başlık altında toplamıştır. Bunlar, kazanç elde etmeye yönelik faaliyetler, ithalat işlemleri ve katma değer vergisine konu olan diğer hizmetlerdir.

Ticari, Sınai, Zirai ve Serbest Meslek Faaliyetleri Çerçevesinde Yapılan İşlemler: Kanun, bu konuda ticari, sınai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan her türlü teslim ve hizmetlerin verginin konusunu meydana getirdiğini ifade etmiştir.

Burada söz konusu olan faaliyetlerin sürekliliği, kapsamı ve niteliği, GVK hükümlerine göre tespit edilir. Yani adı geçen işlemlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturabilmesi için, bunların gelir vergisinin anladığı anlamda ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti olması gerekir. Kanun, bu konuda bir açıklık bulunmadığı hallerde de, işlemlerin TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre değerlendirileceğini belirlemiştir.

İşlemlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk uyruğunda bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin ya da kanuni merkez veya iş

merkezlerinin Türkiyc'dc olup olınnımısı, bu faaliyetlerin niteliğini değiştirmez. Yani 6zü edilen bu dmuınlar, vergilendirmeye engel değildir.

İthalat İşlemleri: Kanun, her türU mal ve hizmet ithalatı çerçevesinde yapılan işi mlerin de verginin konusu içine girdiğini belirlemiştir. İthalatın kamu ektörii, özel sektör veya başka yollarla gerçekleştirilmesi veya özellik taşıması, vergilendirmeyi etkilemez.

Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler: Kanun bu hükümle birçok teslim ve hizmeti vergi konusu içine almıştır. Bu teslim ve hizmetler şunlardır:

- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri.
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması.
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı spoı1if faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi.
- Müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara testimi.
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması.
- GVK'nın 70. maddesinin belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri.
- Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların oluştunnuş oldukları birliklere, üniversitelere, demek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşa ait veya tabi olan ya da bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri.
- İsteğe bağlı kurulan mükellefiyetler sonucunda vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

5.2.1.1.2. Vergiye Tabi İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

Yukarıda sıralanan hizmetlerin vergi konusuna girebilmesi için, işlemlerin Türkiye'de yapılması gerekir. KDVK'nın 6. maddesi işlemlerin Türkiye'de yapılmasını, malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması, şeklinde kabul etmiştir.

Kanun'un 7. maddesinde uluslararası taşıma işlerinde faaliyetin Türkiye'de yapılması, "Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık

ı1 ı msit işlemlerinde hizmetin iç parkura isabet eden kısmı TUrkiyc\Jc yaphmş .rtytlır." ,eklinde ifade edilmiştir.

5.2.1.1.3. Teslim ve Hizmet

Yuk3ndaki ifadelerden de anlaşılacağı i.\zerc verginin konusunu olu turaıı i kınler. teslim ve hizmet kavramları i.lzerine oturtulmuştur. Bu nedenle bur.'lda. katına değer vergisi bakımından teslim ve hizmet kavramlarının ne anlaın:1geldiğinin açıklanması gerekir.

5.2.1.1.3.1. Teslim

KD K'nm 2. maddesi, teslim konusunu yoruma yer bırakmayacak şe·ilde açık olarak düzenlemiştir.

- Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın yukarıda adı geçen kişilerin gösterdikleri yerlere veya kişilere bırakılması teslim olarak kabul edilir. Malın söz konusu kişilere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlaması veya nakliyeciye veya sürücüye bırakılması da mal teslimidir.
- Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha çok kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın arada el değiştirmeden doğrudan doğruya amaçlanan kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayn teslimdir.
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekilde dağıtımlar da mal teslimi olarak kabul edilir.
- Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin gelenek olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır.
- Trampa, doğal olarak iki teslim hükmündedir. Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa teslimi müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.

Kanun, teslimi bu şekilde kapsamlı bir biçimde düzenledikten sonra, teslim sayılan haller başlığı altındaki 3. maddesiyle de, teslim sayılan halleri belirlemiştir. Şu haller teslim sayılarak vergilendirilir:

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla verilmesi.
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için kullanılması ve sarfı.
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

521.132. Hizınrt

Hizmet, teslim snyılnn hnllcr ile ımıl itluılntı dışında kalan işlemlerdir. Bu işkmkr bir ş 'Y ynı ınak, işletmek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, nklnnrnk, hnzırlınnk, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmnnrnyı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bir hizmetin karşılığının mnl teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde, bunların h[illegible]r biri ayrı işlerdir. Yani ayrı ayrı vergilendirilir (KDVK. mad. 4).

Vergiye tabi hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlanması, hizmet sayılır (KDVK. mad. 5).

5.2.1.2. Vergiuiu Jı1ükellefl

Bilindiği gibi VUK'nın 8. maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir, şeklinde tanımlanmıştır. Bu genel hükme göre mükellefin, ilke olarak vergi yükünü taşıyan kimse olması gerekir. Katına değer vergisinin mal ve hizmet satışları üzerinden alındığı ve bu işlemler dolayısıyla ödenen verginin de alıcı ya da hizmetten yararlamın kişi tarafından ödendiği dikkate alındığında, verginin mükellefinin alıcı ya da hizmetten yararlanan kişi olması gerekir. Oysa KDVK'nın 8. maddesine bakıldığında, esas olarak vergi mükelleflerinin mal teslim eden ya da hizmet yapan kimseler olduğu görülür. Yani katma değer vergisinde, mal teslim eden veya hizmet yapan kişi kanuni mükellef olarak kabul edilmiştir. Bu durumda gerçek mükellef ise, mal teslim alan veya hizmet yaptıran kişidir. Bunun böyle olması dolaylı vergilerin bir gereğidir.

Buna göre katma değer vergisinin mükellefleri, yukarıda belirtilmiş olan Kanunun l .maddesindeki işlemleri yapan kimselerdir. Örneğin; mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal veya hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olan kimseler, PTT İşletmesi Genel Müdürlüğü ve radyo televizyon kurumları gibi.

Vergiye tabi işlem söz konusu olmadığı veya katına değer vergisini fatura ve benzeri belgelerde göstenneye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde katma değer vergisi gösterenler, vergiyi ödemekle yükümlüdür. Bu durum, aynı şekilde kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de söz konusudur. Bu gibi nedenlerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir (KDVK. mad.8).

Kanun koyucu vergiyi güvenlik altına almak amacıyla, Kanuna vergi sorumluluğu adı altında ayrıca bir 9. madde getirmiştir. KDVK'nın 9. maddesi ile vergi sorumlularına bazı yükümlülükler verilmiştir. Bu durumlar özet olarak şunlardır:

- H\kelletin Türkiye i inde ikametgahının, işycrinin, kanuni merkezi ve ış ıncrl-..ezinin bulunmamnsı hallerinde ve gerekli görUlcn hollerde, vergiye ı.1hi işkmlere t3raf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilir.

- Diğer yandan, fiili yn da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu Yeya belgesiz mal satın alındığının tespiti hallerinde, bu alışlar neden◆\ kayh3 uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizn1 t .atın abn mükelleften alınır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilenlere, pıt mal yeya hizmetlere ait alış belgelerini sunmaları için on günlük süre verilir. Verilen üre içinde gerekli belgelerin sunulamaması halinde, söz konusu mal ye hizmetler için bu kişiler adına tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden ◆sen vergi tarh edilir. Yapılan tarhiyata, vergi kaybı cezası da uygulanır. Ancak. belgesiz alınan mal ve hizmetleri satarılara, bu satışlarla ilgili olarak vergi inceleme raporuna dayanarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, kayba uğratılan vergi ve buna ait olan ceza ayrıca alıcılara uygulanmaz.

5.2.1.3. Vergiyi Doğuraıı Olay

Bilindiği üzere VUK'nın 19. maddesi vergiyi doğuran olayı, "Vergi alaağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." şeklinde tanımlamıştır. KDVK'nın 1O. maddesi de, hangi durumlarda ve ne zaman vergi alacağının doğacağını belirlemiştir. Bu düzenlemeye göre vergiyi doğuran olay;

- Mal teslimi veya hizmet ifası halinde malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen tutarlarla sınırlı olmak üzere söz konusu belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması gelenek olan veya bu hususlarda anlaşılan hallerde, her kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malın alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanılması veya nakliyeci veya sürücüye bırakılması,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanunu (GK)'ya göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde de gümrük beyannamesinin tescili,

- ikametgnhı. iseri. kmıuni merkezi ve iş merkezi bulunınayı:ınlar tarafından ynhnncı ülkeler ile TUrkiye arasında yapılan toşımacılık ile transit taşımacıkta. gilmrük bölgesine girilmesi veya gUnırtlk bölgesinden çıkılması,

- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kaııunu'ııa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi,

anında meydana gelir **(KDVK.** ınad. I0).

5.2.J.4. Katma Değer Vergisinde İstisıualar

KDVK'nın l l. maddesi ile I8. maddeleri arasında katına değer vergisinden istisna olan işlemler sayılmıştır. Kanunun bu hükümleriyle; ihracat istisnası; araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisnalar; taşımacılık istisnası; diplomatik istisnalar; ithalat istisnası ile sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar; ayrıntılı olarak belirleruniştir. Konunun uzunluğu ve kitabın hacmi dikkate alındığında, söz konusu istisnaların sadece bazılarının ele alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Adı geçen istisnaları ele almadan önce, katma değer vergisinde uygulanan istisnaların niteliğine kısaca değinmek gerekir. Bilindiği üzere genelde vergi hukukunda yer alan istisnalar, vergi konusuna giren bazı tutarları vergilendim1e harici tutarak, vergi mükellefine avantajlar sağlar. Katma değer vergisinde yer alan istisnaların niteliği ise, diğer vergiler için uygulanan istisnalardan daha değişik sonuçlar doğurur. Bu durum, katma değer vergisinin özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere katma değer vergisi, yayılı muamele vergisinin bir türüdür. Bu verginin gayri safi yayılı muamele vergilerinden farkı, daha önce mal ve hizmet alımları dolayısıyla ödenmiş olan vergilerin mal veya hizmet satımı sonucu ödenecek vergilerden düşülmesidir. Yani bu vergi, bu bakımdan çifte vergilendirmeyi önlemektedir. Yalın olarak vergi istisnasının uygulanması halinde ise, söz konusu indirim mekanizması işletilemeyeceğinden, vergi yükü mal veya hizmet satın alan kişilere yansıtılamaz. Yani vergiye katlanacak kişi, istisnaya sahip olan kişi olur.

Bu durumu ortadan kaldırabilmek bakımından kanuna tam istsina ya da kısmi istisna kuralları getirilmiştir. Tam istisnada malın teslim edidiği ya da hizmetin ifa edildiği son aşama vergi dışı tutulur ve katma değer vergisi alınmaz. Ayrıca daha önce ödenen vergiler mahsup edilir. Kısmi istisnada ise, son aşamada katma değer vergisi alınmaz. Ancak daha önceki aşamalarda alınan vergi indirilmez ve mahsup edilmez.[32]

Diğer yanadan bu sakıncanın önlenebilmesi, KDVK'nın 32. maddesine hüküm getirilmiştir. Bu tür düzenleme ve hükümlerle, vergiden istisna olduğu

---

32 Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, s.: 244.

ı(in ahşlorda ödenen verginin satışlar sırasında indirilcmcmc inden knymıkln-n:m olumsuz.durum giderilmeye çalışılınnktn ve daha önce fülcnnıiş olun vcr-?ıkıin iadesi yoluna gidilmektedir.

5.2.1.4.1. ihracat istisnası

KDVK'nın l l. maddesinde ihracat istisnası düzenlenmiştir. Bu maddeye fÖre es:.1s itibariyle şu teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir:

- ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteıiler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki fason hizmetleri ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışınd:1ki müşterilere Türkiye'de verilen roaming hizmetleri için ihracat istisnası uy?ulanır.

Bu istisnanın en basit uygulama şekli, yukarıda açıklandığı gibi, ihracat sırasında ilu·acatçının ödemiş olduğu katına değer vergisinin, istisna nedeniyle indirim mekanizmasının işlememesinden dolayı, ihracatçıya iade edilmesidir. Ancak, KDVK'nın 11. maddesiyle, ihracatlar için özel bir hüküm getirilmiştir. Bu hükümde, "İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur." denilmekte ve hükmün devamında da "Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur." hükmüne yer verilmektedir.

İhracatın belirtilen şekilde gerçekleşmemesi halinde ise, tecil edilen vergi hakkında kanunda belirtilen şekilde yaptırım uygulanır. Doğal olarak bu durumda, tecil ve terkin edilen vergiler hakkında, KDVK'nın istisna edilmiş işlemler için uygulanan 32. maddesi uygulanmaz.

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak, gümrükten çıkış anında gerekli belgelerin ibrazı halinde ödenen vergi iade olunur.

Kanun'un 12. maddesinde de, ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği belirlenmiştir.

5.2.1.4.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

KDVK'nın 13. maddesine de, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlar ile ilgili katma değer vergisi istisnası getirilmiştir. Söz konusu olan istisnalar esas itibariyle şunlardır:

- Fanliyctleri kısmen veyu tomnmen deniz, havn ve demiryolu taşıma işleri olan kişilere nit nrnçlnrın kirnlnnmusı veya çeşitli şekillerde işletilmesi anıacıyln deniz, hava ve dcmiryolu tuşıma araçlarının teslimleri ile bu araçların tadili. onanın ve bakımı şeklinde ortaya çıkım hizmetler.

- Deniz ve havn taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler.

- Altın, gümüş ve platin ile ilgili işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri; Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler; aynı Kanun hükümlerine göre boru hattı ile taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler.

- Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri.

- Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri.

- Milli Savunma Bakanlığı, Jandaıma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için alınan uçak, gemi, tank ve benzeri araçlar ile malzeme türü çeşitli ihtiyaç maddeleri için yapılan teslim ve hizmetler.

Yukarıda ana hatlarıyla sayılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödenmiş olan katma değer vergisi, Kanun'un 32. maddesine dayanarak iade edilir.

5.2.1.4.3. Taşımacılık İstisnası

Kanunun 14. maddesiyle, taşımacılık hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Adı geçen maddeye göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacık işleri ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Bu istisna, dar mükellefler için şartlı istisna niteliği taşımaktadır. Yani, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için taşımacılık istisnasının uygulanabilmesi karşılıklılık ilkesine bağlanmıştır.

Bu istisna için de, Kanun'un 32. maddesinde yer almış olan indirim mekanizması geçerli olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ödenen vergi, işlemleri yapanlara iade edilmektedir.

5.2.1.4.4. Diplomatik İstisnalar

Kanunun 15. maddesi "Diplomatik İstisnalar" başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre; karşılıklı olmak koşuluyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki

it}ll,matik tem ilciliklerine, konsolosluklnrına ve bunların diplomatik huklanna◆ahip mensuplunna yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna tutulmuşnır.

Bu istisnanın uygulama esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir. Diğer istisnalarda olduğu gibi diplomatik istisnalar için de, Kanun'un 32. maddesinde ◆◆r alan indirim mekanizması uygulanır.

5.2.1.4.5. İthalat İstisnası

İthalat istisnası Kanunun 16. maddesiyle düzenlenmiştir. Maddeye göre şu teslim ve hizmetler vergiden istisna tutulmuştur:

- KDVK'ya göre vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali.
- Kanunun 16. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen hükümler çerçevesinde GK'dan muaf ve istisna tutulan eşyanın ithali.
- GK' daki transit ve gümrük antrepo işlemleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar. Ancak, GK'ya göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ek yapılması halinde, eşyanın kazanınış olduğu değer farkı istisnaya dahil değildir.

Bundan önce değinilen istisnalar için uygulanan vergi indirimi ile ilgili Kanun'un 32. maddesini, burada uygulamak mümkün olamamaktadır.

5.2.1.4.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

Kanun'un 17. maddesinde yer almış olan sosyal ve askeri amaçlı istisnalar; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç sağlayan istisnalar ve askeri amaç taşıyan istisnalar, olmak üzere kendi içinde üç türe ayrılmıştır.

5.2.1.4.6.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

Genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların oluşturdukları birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek k.'UI1.lluşları, siyasi partiler, sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

- İlim, fen ve güzel sanatları yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

vergiden istisna tutulmuştur.

5.2.1.4.6.2. Sosyal Amaç Tnşıynn istisnalar

osyal amaç taşıyan istisnaları aşağıdaki şekilde özetlemek nıümkUndür. Bunlar:

- Biraz önce adı geçen kurum ve kuruluşların; hastane, klinik, dispanser, sanatoryum. kan bankası ve organ nakli bankası, anıtlar, parklar, öğrenci yetiştinnc yurtları. bakım evleri gibi yerleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kurulu❓amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,
- ÜnİI\ ersiteler ve yüksekokullar ile özel okullar tarafından, kanunda belirtilen hükümler içinde verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ve kanunların gösterdikleri gerek üzerine yapılan bedelsiz mal teslimi ve hizmetleri.
- Yabancı devletlerin Türkiye'deki temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına ve biraz önce sözü edilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetleri,
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki gayrimenkul kültür varlıklarının rölöve, restorasyon, gibi projelerine ilişkin olarak bu projelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılan teslimler,
- Kamu kurum ve kuruluşları niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili kağıtların teslimi,

dir.

5.2.1.4.6.3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar

Kanun'un 17. maddesi, yukarıda belirtilen istisnalar dışında, askeri fabrika, tersane, ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun yaptıkları teslim ve hizmetleri de katma değer vergisinden istisna tutmuştur.

Bu istisnalara ilişkin olarak şunu belirmek gerekir ki, eğitim, sosyal ve askeri amaçla yapılan teslim ve hizmetler için getirilmiş olan bu istisnaya, KDVK'nın 32. maddesini uygulamak mümkün değildir. Yani bu konuda hizmet sunan veya mal teslim eden kuruluşların daha önce mal ve hizmet alımları sırasında ödemiş oldukları katma değer vergisini, kendilerinin tahsil ederek ödeyecekleri vergiden indirimleri mümkün olmamaktadır. Doğal olarak bu durum, istisnadan bekleneni veımemekte ve istisnanın ters işlemesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

5.2.1.4.7. Diğer İstisnalar

KDVK'nın biraz önce sözü edilen 17. maddesinin 4. bendi de, diğer istisnalar başlığını taşımaktadır. Bu hükümde, hangi tür mal teslimi ile hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Bunlar;

,-VK'yagöre Yergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen ınU-
•,ıietkr tarafından yapılnn teslim ve hizmetler,

;crçck usulde vergiye tabi olmayan çillçiler ile vergiden muaf serbest ıncskk erbabının yapmış olduğu teslim ve hizmetler,

- Vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar başlığını taşıyan GVK'nın ?1. maddesinde belirtilen işlemler ile KVK'ya göre gerçekleştirilen devir ve •ôlilnıne işlemleri,

- İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemkri.

- Banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler ve Darphane, Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango düzenlenmesi işlemleri,

- Külçe altın, gümüş ve benzeri değerli mallar ile döviz, değerli kağıtlar gibi maddenin (g) bendinde sözü edilen mal ve kağıtların teslimleri,

- Zirai amaçlı su teslimleri,

- Boru hattı ile gerçekleştirilen ham petrol, gaz ve bunlar gibi ürünlerin taşıma hizmetleri,

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulmalarının sağlanması için kurulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ve konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri,

- Serbest bölgelerde verilen hizmetler, gümrük antrepo, ardiye ve depolama hizmetleri ve maddede sayılan diğer teslim ve hizmetler,

dir.[33]

5.2.1.5. İstis11ada11 Vazgeçme

Alış veya hizmet elde etme sırasında ödenen katma değer vergisinin, istisna nedeniyle, satış veya hizmet sunuşlarında indirilememesi veya bu tür işlemlere ait indirilemeyen vergilerin geri alınamaması hallerinde, doğal olarak vergi yükü satıcı ve hizmeti gerçekleştiren kişi üzerinde kalacaktır. Böyle durumlarda ortaya çıkacak sakıncaları gidermek amacıyla, Kanun'un 18. maddesine "istisnadan vazgeçme" başlığı altında bir hüküm getirmiştir. Bu hükme göre, mükellefler yazılı olarak başvurmak suretiye istisnadan vazgeçme olanağına sahiptir. Ancak, kamu menfaatine yararlı dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç olmak üzere, biraz önce değinilen 17. maddenin bazı bent ve fıkralarında sözü edilen kişilerin teslim ve hizmetleri için, istisnadan vazgeçme hükmü uygulanamaz.

---

[33] İhracaat istisnası; araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisnalar; taşımacılık istisnası; diplomatik istisnalar; ithalat istisnası; sosyal ve askeri amaçlı istislar ile diğer istisnalar konusunda ayrıca bkz: ÖNER Erdoğan, Türk Yergi Sistemi, 9.Baskı, s: 244-248.

Lti nadan nzgeçcnlcr, i.\ç yıl geçmedikçe ınUkellefiyettcn çıkamaz. MU-k ll tler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükelle!iyetten çıkma talebinde bulunmadıkl:m takdirde, mükellefiyet yeniden Uç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

Burndn şunu da önemle belirtmek gerekir ki, diğer kanunlardaki katma değ.er Yergisine ilişkin muafiyet ve istisna hi.\küınleri bu vergi bakımından geçersizdir. Yani. katma değer vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalar, ancak, KDVK'd:ı meYcut olan hükümlere göre uygulanır.

5.2.2. ❖1atrah

Kanunda verginin matrahı; teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah. uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ve özel durumlarda matrah, olmak üzere ayrı ayrı tespit edilmiştir.

5.2.2.J. Teslim ve Hizmet İşlem/eriıde Matrah

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını meydana getiren bedeldir.

Burada söz konusu olan bedel kavramı Kanunda geniş bir şekilde ele alınmış ve bu kavram, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan ya da bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne şeklide olursa olsun alınan veya bunlar tarafından borçlanılan para, mal veya diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder, biçiminde belirlenmiştir.

Belli bir tarifeye göre fiyatı belirlenen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği durumlarda, tarife ve bilet bedeli, katına değer vergisi eklenerek tespit olunur. Yani, vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez **(KDVK.** ınad. 20).

5.2.2.2. İthalatta Matrah

İthalatta katma değer vergisinin matrahı şu unsurların toplamından oluşur:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan değeri, gümrükvergisinin değer esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisindenmuaf olması halinde, malın sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilen değeri.
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar.
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderlerve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi giderler (KDVK. ınad. 21).

Görüldüğü üzere ithalatta katma değer vergisinin matrahını, malın maliyet bedeli, o mal için ödenen sigorta ve navlun ile ithal edilen mala ait vergive diğer harcamalar meydana getirmektedir. Sözü edilen vergiler arasında özel tüketim vergisi de bulunmaktadır. Katına değer ve özel tüketim vergilerinin

h◆r ik.isinin de hnrcnınn ergi lcri smı llmnnsı içinde yer alınası ve özel tUkcliın , ◆rgisini mntrahn dahil ederek o miktarın dn vergilendirilmesi, doğal olarak ,-itk \'crgikndirıneyi ortaya çıkarmaktadır.

J.2.2.3. Uluslararası l'iik ue l'olcu Taşumılaruula M11trulı

Dar mükellef kişi ve kurumlar tarafından, yabancı Ulkelcr ile Türkiye arasında yapılan taşımacı!ık ve transit taşımacılıkta, şahıs ve ton başına kilometre irihariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespit etmeye, Kanun'tın 22. maddesiyle Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

5.2.l.4. Özel Dıruuılarda Matrah

KDVK'nın 23. maddesinde özel matrah şekilleri belirlenmiştir. Kanun'un -özü edilen maddesine göre;

- Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda oyuna "e piyangoya katılma bedeli,

-At yarışları ve diğer müşterek bahis ve bunun dışındaki talih oyunlarında yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların yapıldığı yerlere giriş karşılığında alınan bedel,

- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmaların tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların yapıldığı yerlere giriş karşılığında alınan bedel ile bu yerlerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

- Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli,

- Altından üretilmiş ürün ve içinde altın bulunan ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde, külçe altın bedeli düştükten sonra kalan kısım,

katma değer vergisine esas olan matrahtır.

5.2.2.5. Matraha Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar

Ayrıca, KDVK'nın 24. maddesinde, matrahın hesaplanması sırasında matraha dahil edilecek unsurlar ve 25. maddesinde de, matraha dahile edilemeyecek olan unsurlar ayrı ayrı belirlenmiştir.

Matraha Dahil Olan Unsurlar

Kanun'un 24. maddesine matraha dahil olan unsurlar;

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

- Ambalaj giderleri, sigorta komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları gibi unsurlar,

- adc farkı. fiynt farkı. faiz. prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar nltındn ağlnnan her türlü menfoat, hizmet ve değerler,

!arak düzenlenmiştir.

,\farraha Dahil Olmayan Unsırlar

Knnun'un *25.* maddesinde de, nelerin matraha dahil edilmeyeceği tespit edilmiştir. Kanun'un bu belirlemesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ve ticari gelenekler uygun iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi, matraha dahil edilmez.

5.2.2.6. Emsal Bedel ve Emsal Ücret

KDVK'nın 27. maddesi, matrahın iki halde emsal bedel veya emsal ücrete göre tespit edileceğini belirlemiştir. Bu haller şunlardır:

- Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedeiin mal, menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, matrahın, işlemin niteliğine göre emsal bedeli ile belirlenmesi yoluna gidilir.
- Öte taraftan, mevcut olan bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellef tarafından haklı bir nedene dayandırılmaması halinde de, matrah, yine emsal bedel ve emsal ücrete göre tespit edilir.

Emsal bedel ve emsal ücrete göre matrahın belirlenmesinde, VUK'nın ilgili hükümleri ile bu Kanun'un 27. maddesindeki esaslar dikkate alınır.

5.2.3. Oran

Bilindiği üzere katma değer vergisinin hesaplanabilmesi için, matrahının belirlenmesinden sonra verginin oranının bilinmesi gerekir. KDVK'nın 28. maddesinde verginin oranını, yüzde 1O olarak tespit edilmiştir. Ancak maddede daha sonra, Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, yüzde l 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir, denilmek suretiyle, vergi yükünü geniş bir yelpaze içine sokacak derecede oranların tespiti ile ilgili olarak Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Doğal olarak bu durum, kanunsuz vergi alınmaz ilkesi ile ne derecede bağdaştığı hakkında tartışma yapılabilecek bir konudur.

2002 yılından önce Bakanlar Kurulu katma değer vergisi oranlarını, yüzde 1, yüzde 8, yüzde 18, yüzde 25 ve yüzde 40 şeklinde beş sınıf içinde tespit etmiş ve bu oranlar bir süre uygulama alanı bulmuştur. 2002 yılında ÖTVK'nın yürürlüğe girmesinden sonra, yüzde 25 ve yüzde 40 oranları uygulanan mal ve hizmetler bu vergi kapsamına alınmıştır. Böylece katma değer vergisi oranları bugün, yüzde 1, 8 ve 18 olarak uygulanmaktadır.

Oünümüzdc u_·gul:man orn.nlnr, Bakanlar Kunılunun 4480 sayılı ve 2002 t ı'ihli lanın ilet spit edilmiştir. Özetle bu knrnnı güre;

- ı ayılı listede yer ahın buğday, orpn, gnzcte ve dergiler gibi gerekli ihti- maddelerinde yüzde 1:
- 11 sayılı listede bulunan şeker, çay, kümes hayvanları gibi temel gıda ınaddcleri ile kitap ve benzeri yayınlar ve diğer mal ve hizmetlerde yilzde 8,
- öz konusu bu iki liste dışındaki mal ve hizmetlerde de yüzde 18,

\ ranları uygulanmaktadır.

'Konut inşaatlarıyla ilgili olarak da bazı düzenlemeler getirilmiştir. Bu hü ıne göre, yeni inşa edilen konutların alıcılara tesliminde uygulanacak vergi)rant belirlenmesinde 31.Aralık 2012 tarihine kadar konutun ın2 si esas alınmıştır. Buna göre 150 m2 ye kadar olan konutların tesliminde yüzde l ve bundan büyük binalarda da yüzde 18 oranları uygulanmıştır.2013 yılından ibaren ise. 2012 /4118 sayılı BKK'ile konut teslimlerinde konutun bulunduğu yer, cinsi veya üzerine yapıldığı arsanın birim m2 değerine göre farklı KDV oranlan uygulanması esası benimsenmiştir.

5.2.4. İndirim

5.2.4.1. Vergi İndirimi

Yukarıda belirtildiği üzere katma değer vergisi muamele vergisi türü bir yergidir. Vergi bu sınıflamanın yaygın muamele vergileri grubu içinde yer alır. Katına değer vergisini diğer yaygın muamele vergilerinden ayıran en önemli özellik ise, daha önce mal ve hizmet alımları için ödenen verginin, hesaplanan vergiden düşülebilmesidir.

Bu düşünceyle Kanun'un 29. maddesine, "Vergi indirimi" başlığı altında bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemenin birinci fıkrasında, "Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler." denilmiştir.

Maddede sözü edilen indirilebilecek vergiler şunlardır_:

- Kendilerine teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi.
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.
- Basit usule tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi.

Yukarıdaki ?suslnr içinde bir vergilendirme dönemi içinde indirilebilecek katma değer \'ergisi toplamı. mtıkellerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla lıc-~apl:ınun kntma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki d·nemlere devrolunur ve iade edilmez.

ncak, Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ve teJiın e hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan Yergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta borçlan ile genel ve özel bütçeli idarelerle belediyelere olan borçlarına mahsup edilir. Diğer yandan indirilemeyen verginin, döner semrnyeli kuruluşlar ile sermayesinin yüzde 51'i veya daJrn fazlası kamuya ait olan ya da özelleştim1e kapsamında bulunan işletmeler ve organize sanayi bölgelerinden sağlamış oldukları mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlardan da, mahsubu mümkündür.

5.2.4.2. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

Biraz önce bu vergide istisnanın ters işlediğini belirtmiştik. Yani istisnaya tabi mal ve hizmetlerle uğraşanların verginin özelliği gereği daha önce ödemiş olduğu vergiyi indirememesi nedeniyle, istisna müessesesinin mükellefler aleyhine çalıştığına değinmiştik. Bunlara değinirken de, ters işleyen bu mekanizmanın istisna edilmiş işlemlerde indirim yolu ile giderilebileceğini ve bunun için de KDVK'nm 32. maddesine böyle bir hüküm getirilmiş olduğunu belirtmiştik.

Bu hükme göre, Kanun'un ihracat istisnası, teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası ve diplomatik istisnaya ilişkin maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemlerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilebilmektedir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde ise, indirilemeyen vergi, tespit edilecek esaslar dahilinde mükellefe iade olunur.

Maliye Bakanlığı, katma değer vergisi iadesini mükellefin vergi ve sigorta borçlarına mahsubunu düzenleyebileceği gibi, Kanun'un 32. maddesinin son fıkrasındaki hükümler dahilinde bazı mahsup işlemlerine ilişkin olarak birtakım esaslar getirme yetkisine de sahip bulunmaktadır.

5.2.4.3. Kısmi Vergi İndirimi

KDVK'ya göre indirim hakkı tanınan işlemler ile tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin, ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılabilir.

Burada söz konusu olan kısmi indirim ile ilgili esas ve ilkeleri belirlemede yine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (KDVK. mad. 33).

$..4'4. İ11dirilemeyecek Katma Deger Vergisi

ı denen katma değer vergisinin ödenecek katımı değer vergisinden düşü-l◆1'ilmc:-i e:-.ns olma mn ruğnıcıı, bazı durumlarda böyle bir indirim mümkün ,,ı:un:mıaktadır. KD K bu konuyu. 30. maddesinde şu şekilde düzenlemiştir:

- \'erg.iye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş malların teslim ve inııet ifa:-.ı ile ilgili alı◆belgelerinde gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin nııtliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya -eşitli şekillerde işletilmesi olanların, bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere. işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen katma Je◆er \'er.ıisi.
- Deprem, sel felaketi ve mücbir sebep kabul edilen yangınlarda kaybolunanlar hariç olmak üzere, kaybolan mallara ait katma değer vergisi.
- GVK ve KVK'ya göre kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Yukarıda söz konusu olan indirimlerin ödenecek katma değer vergisinden indirilebilmesi için, indirime ilişkin alış ve hizmet yaptırımlarının belgelendirilmesi ve belgelerin kanuni defterlere geçirilmesi gerekir **(K.DVK.** mad. 34).

Malların iade edilmesi, hizmetlerin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik olması hallerinde, işlemler Kamın'un 35. maddesinde belirtilen esaslar içinde düzeltilir.

5.2.5. Verginin Tarhı ve Ödenmesi

5.2.5.1. Verginin Tarlıı

Katma değer vergisi, ilke olarak gerçek usulde tarh olunur. Kanun'un 37. maddesi bunu, "Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler." şeklinde ifade etmiştir.

5.2.5.1.1. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Verginin tarh edilebilmesi için vergilendirme döneminin ve beyanın açıklığa kavuşturulması gerekir.

5.2.5.1.1.1. Vergilendirme Dönemi

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit edebilir. Maliye Bakanlığı, kanunun vermiş olduğu bu yetkiye dayanarak vergilendirme dönemini bir ay olarak tespit etmiştir.

Vergi kesintisi yapanlar için de vergilendirme dönemi bir aydır.

İthalat. transit ve Türkiye ile yabancı Ulkeler arasındaki taşımacılık işlerinde vergilendirme dönemi, gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgeinden çıkıldığı an olarak belirlenmiştir **(KDVK.** mad.39).

Şehirlerarası veya uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için vergilendinne dönemi, Maliye Bakanlığı tarafından üç ay olarak tespit edilmiştir.

5.2.5.1.1.2. Beyan

Katma değer vergisi, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükellefin yazılı beyanı üzerine tarh olunur. Vergi sorumlusu olarak kabul edilenler de beyanname vermekle yükümlüdür. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de, beyanname vermek zorundadır.

İthalatta alman katma değer vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki giriş üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen hallerde ve motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılık işlerinde ve transit taşımacılıkta, özel beyan üzerine tarh olunur **(KDVK.** mad. 40).

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairelerine vermekle yükümlüdür.

Yukarıda belirtildiği üzere beyanın, gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde, beyannameler, vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

İşi bırakan mükelleflerin beyannamelerinin, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar verilmesi gerekir **(KDVK.** mad.41).

5.2.5.1.2. Tarh İşlemleri

Katma değer vergisinde tarh işlemlerini gerçekleştiren vergi daireleri ve kurumlar, işlemlerin türlerine ve niteliklerine göre değişiklikler gösterir. Bunu sistematik olarak şu şekilde belirtmek mümkündür:

- Katma değer vergisi, ilke olarak mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur. Ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde işyerlerinin bulunması halinde, katma değer vergisi gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesi tarafından tarh olunur.
- Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde katma değer vergisi, gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tarh edilir.
- İthalde alınan katma değer vergisi, ilgili gümrük idarelerince tarh olunur.
- İkametgahı, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan

t:l◆ınH+lılık ik transit taşımncılığına ait katına değer vergisi ele, ilgili gOmrUk ıJ◆sıin◆ı.' tnrh olunur (KDVK. ınnd. 43).

Maliy' Bakanlığı, mükellefin başvurusu i.lzerine veyn re'scn tarh işlemlerini gl't\ckkştiren vergi dairesini değiştirme yetkisine sahiptir.

5.2.5.1.3. Tarhiyatın Muhatabı

Katına değer vergisi, bu vergiyle milkellef gerçek veya tüzel kişi adına tarh◆)lunur.

Ancak bazı durumlarda, tarhiyatın kimin adına yapılması gerektiği konusu ı.anşıklık yaratabilir. Kanun'un 44. maddesinde bu hususa açıklık getirilmiştir.

- Bilindiği gibi adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmadığından, adi ortıklıklar vergi mükellefi sayılmaz. Bu durumda adi ortaklıklarda katma değer yergisi, verginin ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olmak üzere ortak-ı◆1rdanherhangi biri üzerine tarh olunabilir.
- Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi veya tüzel kişilerde, KDVK'ya göre yergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişi; böyle bir vergi sorumlusu bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi; birden fazla daimi temsilcisi bulunması halinde, mükellefin belirleyeceği bir kişi; tarhiyat tarihine kadar bir belirleme yapılmamışsa, daimi temsilcilerden herhangi birisi; daimi temsilcinin bulunmaması halinde ise, işlemleri mükellef adına yapanlar; adına vergi tarh olunur.

Katma değer vergisi beyannamenin verildiği günde; beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergi dairesine geldiği tarihi izleyen yedi gün içinde tarh edilir **(KDVK.** mad. 45).

5.2.5.2. Vergiuin Ödenmesi

KDVK'nın 46. maddesinde verginin ödenmesi belirlenmiştir. Bu maddeye göre ödemelerin;

- Beyanname vermek zorunluluğunda olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar;
- İthalde alınan katma değer vergisinin aynı süre içerisinde;
- Gümrük vergisine tabi olmayan ithalatta ve dar mükellef kişi ve kurumlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılantaşımacılık ve transit taşımacılığında, özel beyanname verilmesi süresi içinde;
- Beyanname vermek zorunda olmayan hallerde tarh süresi içinde;

yapılması gerekir.

5.3. ÖZEL TÜKETiM VERGiSi

Özel tüketim vergi i. harcnma vergileri ınıflaına ı içinde yer alan bir vergidir. DUny:ı uygulamnl:ırına bakıldığında özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir elde etme ve diğer yandan dn tUketicinin harcama tercihlerini etkileme açısından giderek önem kazandığı görülmektedir.

Tilrkiye'de, 1985 ılında harcama vergileri alanında yapılan köklli değişiklikle sekiz adet harcama vergisi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergi►i yürürlüğe konulmuştur. 2002 yılında ise, harcama vergileri uygulamasını daha da ba itleştirmek suretiyle gereken verimi alabilmek için, on altı adet Yergi. harç fon ve pay yürürlükten kaldırılarak yerine özel tüketim vergisi getirilmiştir.

Diğer yandan böyle bir vergi ile harcama vergileri alanında AB müktesebatına uyum sağlanması amaçlanmıştır.

ÖTVK'nın yürürlüğe girmesiyle, harcama vergileri alanmda, katma değer vergisinin yanında, ithalat, imalat veya ilk iktisaplarda tek bir vergi alınmış olmaktadır.

5.3.1. Mükellefiyet

5.3.1.1. Verginin Kouusu

ÖTVK'nın 1. maddesi ile verginin konusunu meydana getiren mal ve hizmetler belirlenmiştir. Verginin kapsamına giren mallar, Kanuna ekli dört ayrı listede toplanmıştır.

I sayılı liste, (A) ve (B) cetvelinden meydana gelmektedir. I sayılı listenin (A) cetvelinde, benzin, motorin, doğal gaz ve yağlar gibi maddeler yer almaktadır. Listenin (B) sayılı cetvelinde ise, vernikler ve benzol gibi maddeler bulunmaktadır.

II sayılı liste, kayıt ve tescile tabi olan ve kayıt ve tescile tabi olmayan malları kapsamına almıştır. Bunlar, otobüs, minibüs, gemi ve hava taşıtları ile römorkler ve golf arabaları gibi araçlardır.

III sayılı listede, şaraplar, alkol ve tütün gibi maddeler bulunmaktadır.

IV sayılı listede de, cam seramiği, saç spreyi, kürk, kitap, manikür ve pedikür takım ve aletleri, su ısıtıcıları ile çamaşır makinesi gibi ürünler yer almaktadır.

Yukarıda kısaca değinilen I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineler dahil olmak üzere bunları imal edenler tarafından teslimi verginin konusunu meydana getirmektedir. Burada şunu özellikle belirtmek gerekir ki, bu listede yer alan malların ithali değil, ithalatçıları tarafından ilk teslimi vergiye konu olmaktadır.

11 sa) ılı list ·de yer nlnn mallnrd::m kayıl ve tescile tubi olanlar<lu, verginin l..t-ınusuna giren malların ilk iktisabı: koyıt ve tescile tabi olmnyonlnrc.la da, tıunhmn ithali ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi verginin konusuna gin11cktcdir.

111 Ye lV sayılı listede yer alan malların da, ithali veya imalatçıları tarafın-
fan teslimi Yerginin konusunu oluşturmaktadır.

Yukarıda sözü edilen listelerde yer alan malların mahkeme, icra menıurhıklan dahil olmak üzere resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yolu ile sanşı da özel tüketim vergisinin konusuna dahil edilmiştir. Ancak, bu hallerde yerginin uygulanabilmesi için, satış konusu malın daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir.

Özel tüketim vergisi, katma değer vergisinin aksine kapsamına giren mallara bir kez uygulanır. Bu bakımdan söz konusu malların vergi uygulandıktan sonra el değiştinneleri veya iktisapları verginin konusuna girmez.

5.3.1.2. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Yukarıda belirtilen (1), (III) ve (IV) sayılı listede yer alan mallar ile (Il) sa)1lı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal ve inşa edenler, ithal edenler veya müzayede yolu ile satanlar, özel tüketim vergisinin mükellefi olarak kabul edilmiştir.

(II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri ise;

- Motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak üzere araç alımında motorlu araç ticareti yapanlar,
- Kullanılmak üzere ithalinde, ithalatı yapanlar,
- Kullanılmak üzere müzayede yoluyla alımda müzayede yolu ile satışı gerçekleştirenler,

özel tüketim vergisinin mükellefidir (ÖTVK. mad. 4).

İmal veya inşa ettiği ya da satmak üzere satın aldığı taşıtı kullanan, işletmenin aktifine alan veya kayıt ve tescilini yaptıran motorlu araç ticareti yapanlar da, ilk iktisap kapsamındaki bu işlemleri nedeniyle özel tüketim vergisi mükellefi olarak kabul edilir.

Mükellefin Türkiye'de ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülecek diğer hallerde, vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilir. Bu konuda karar alına yetkisi, Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

5.3.1.3. Verg{l'İ Doğurau Olay

ÖTVK 'nın 4. maddesi ile özel tUkctıın vergisinde vergiyi doğuran olay düzenlenmiştir. Bu maddede çeşitli durumlar dikkate alarak, bunların her birinde vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geleceği belirlenmiştir. Bu maddeye göre vergiyi doğuran olay:

- Mal teslimi ve ilk iktisap hallerinde, malın teslimi veya ilk iktisabın gerçekleşmesiyle,
- Teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, belgenin düzenlendiği tarihte, (Yani bu durumda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde, teslim veya iktisabı beklemeye gerek görülmemiştir. Maddeye böyle bir hüküm getirilmekle, verginin zamanında kavranması ve güvence altına alınması amaçlanmıştır.)
- Kısım kısım mal teslimlerinde, taraflarca anlaşılması koşuluyla, her bir teslimin meydana gelmesiyle,
- Komisyoncu aracılığı ile veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, maim alıcıya teslimiyle (Böylece, malın komisyoncu veya konsinyasyon suretiyle satışını yapanlara teslimi, vergiye tabi tutulmamış olmaktadır.),
- İthal edilen mallarda, 4458 sayılı GK'nın ilgili hükümlerinde gümrükte ödeme mükellefiyetinin başlaması anında ve ithalat yergisine tabi olmayan işlemlerde de gümrük beyannamesinin tescili anında,' /

meydana gelir.

5.3.1.4. İstisnalar

Kanun, özel tüketim vergisinde yer alan istisnaları katma değer vergisinin istisnalarına oldukça yakın bir şekilde düzenlemiştir. Bu vergide de ihracat istisnası, diplomatik istisna ile diğer istisnalar bulunmaktadır.

5.3.1.4.1. İhracat İstisnası

Uluslararası ticarette, harcama vergileri bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu ilkeye göre, özel tüketim vergisine tabi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunların birisi, teslimin yurt dışındaki alıcıya yapılmasıdır. İkincisi ise, teslim konusu malın gümrük bölgesini terk etmesidir.

İhracatçı adına düzenlenen faturada ayrıca gösterilmiş ve beyan edilmiş olması şartıyla, ihraç edilen malın özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir (ÖTVK. mad. 5).

5.3.1.4.2. Diplomatik istisna

1':amına ekli (1) :ayılı cetvelde ıer nlnn petrol ilri.lnlcrinin. (il) sayılı ccl-,d c l ulun:.m ta❓ıt araçlarının c (ili) sayılı cetveldeki tütllıı llrünlcri ile al-ı llü i -kilerin yabancı dcvlctlcrin Türkiye'dc görev yapan diplomatik teınsil-ı:-ikrinc. konsolosluklarına ve uluslar::ır:ısı anlaşmalarla vergi muafiyeti tanı-nan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik bağışıklıktan yararlanan mcn·uplarına. kişisel ihtiyaçları için tesliminin sözü edilen malların bu kişiler r.1r.ıiından ithali \'eya ilk iktisabı, vergiden istisna edilmiştir.

Bu i·tisnanın uygulanabilmesi, karşılıklı olma şartına bağlı kılınmıştır. Di-ı.:: r Y3ndan. uluslararası kuruluşların bu istisnadan yararlanabilmesi için, mad-Jt'd❓3d1 geçen kuruluşların kuruluş anlaşmalarında bu konuda istisna hükmü-nün bulwm1ası ve bu anlaşmaların kanunlaşmış olması gerekir. Değinilen şart-lan taşıyan ve maddede beliıtilen kuruluşlar ile bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından ilk iktisabı, , ithali ve bunlara teslimi vergiden istisnadır (ÖTVK. mad. 6).

5.3.1.4.2. Diğer İstisnalar

Kanun'un 7. maddesinde diğer istisnalar düzenlenmiştir. Bu istisnaları sa-nr başlarıyla şu şekilde sıralayabiliriz:

- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Milli İstih-barat Teşkilatı gibi güvenlikle ilgili kuruluşlar ile bunlar adına hareket eden-lere petrol ürünlerinin teslimi,
- Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde bulunan kuruluşların, bu amaçla kullanacakları petrol ürünlerinin bu kuruluşlara teslimi,
- II sayılı listede kayıt ve tescile tabi malların engellilerin kullanması için maddede belirtilen şartlarla bu kişilere teslimi,
- II sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu ta-rafından ilk iktisabı,
- IV sayılı listedeki ve hükümde belirtilen malların yukarıda sözü edilen güvenlik kuruluşlarına teslimi,
- Genel ve özel bütçeli kuruluşlar ile bazı kamu kurumlarına IV sayılı lis-tedeki malların bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,
- Maddenin 6 numaralı fıkrasına göre, bazı gümrük muafiyetlerine tabi malların ithali,
- Yine aynı maddenin 7. fıkrasına göre transit mallar ile serbest bölgeler Ye geçici depolama hükümlerinin uygulandığı mallar,

özel tüketim vergisinden istisna tutulmuştur.

5.3.1.5. Vergiriiu Tecili, Vergi İrıdirim ve İstisıualarıuıı Sıuırı

Kanun'un . maddesinde, verginin tecili müessesesi getirilmiştir. Adı geçen maddedeki \artlarla özel tüketim vergisini belirli bir süre için tecil etmek mümkündür.

Diğer yandan Kanun\ın 9. maddesinde de, özel tüketim vergisinin bir kere kullanılmasını ağlamak üzere, vergilenen bir malın ait olduğu listedeki vergiye tabi bir malın üretiminde kullanılması halinde, imal için ödenecek vergiden. daha önce ödenen verginin indirilmesi sağlanmıştır.

Özel tüketim vergisinde uygulama bütünlüğünü sağlamak için Kanun'un 1O. maddesiyle KDVK'nın yürürlüğe ginnesinden önce veya sonra diğer kanunlarla getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların geçersiz olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri madde ile saklı tutulmuştur.

5.3.2. Verginin Matrahı, Oranı Veya Tutarı

5.3.2.1. Vergiuiu Matrahı

Özel tüketim vergisinin matrahı, Kanun'un 11. maddesinde düzenlenmiştir. Matrah;

- Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için belirtilen vergi tutarları, kilogram, litre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de göz önüne alınarak kap, ambalaj veya adet olarak belirlenmiştir.
- (III) sayılı listedeki mallar için asgari vergi tutarları; adı geçen fıkradaki esaslar içinde malların litresi, içerdiği alkolün her bir litresi ile perakende satışa sunulan sigaraların ambalajı içinde yer alan her bir sigara veya tütün ürünlerinde ambalaj içindeki mamulün her bir gramı, olarak belirlenmiştir.
- (II), (lil) (tütün ürünleri hariç) ve (IV) sayılı listedeki malların ithali, ilk iktisabı ve teslimlerinde, özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, katma değer vergisinin matrahıdır.
- (III) sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde, bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır.

Bu söylenenleri daha basit ve genel bir şekilde özetlemek gerektiğinde, özel tüketim vergisinin matrahının tespitinde, kanuna ekli (I), (II), (ID) ve (IV) sayılı listede yer alan malların kilo, litre, adet, metre küp veya değer gibi esasların meydana getirdiğini ve bunlara ait ilkelerin de söz konusu 11. maddede belirtilmiş olduğu, söylenebilir.

S.3.2.l. J'er,:iuiu Oram ,•ẹra Tutarı

I !\ha 0nı.:c belirtildiği üzere vergi onınlnrı veya tarifeleri, ya "nuvolcrcın ı.,nıt'c" ı.knikn değer esası üzerine kurulur yn da "spclilik tnrifcler" şeklinde ,lfüm hrılan miktar ölçüsü dikkute nlınarnk düzenlenir. Gelir, kurumlar, emlak „ \'\'r,1sct Ye intikal vergileri gibi vergilerde advolcrem tarifeler uygulaıır. I un,1karşılık. gencide. harcama vergileri ile motorlu taşıtlar vergisi gibi vcr-□ıkrdc ı.k spesefik tarifelerin uygulandığıgörülür. Özel tüketim vergisinde de mrifrler. daha çok kilogram. metre, metre küp ve litre gibi değerler esas alına-r:11-düzenlenmiştir. Esas yapılanma bu şekilde olmasına rağmen, vergi tarifesinin yapılandın imasında değer esasına da yer verildiği görülmektedir.

Kanun·un 12 maddesinde vergi oranları ve tutarlarına yer verilmiştir. Bu n,3ddeye göre özel tüketim vergisi, Kanuna ekli listelerde yer alan malların J..:ı□ılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapılarının farklı olması nedeniyle, , Cumhurbaşkanına listede yer alan malların tamamı veya her biri için topluca veya ayrı ayrı olmak üzere, maddede belirtilen limitler dahilinde vergi tutarlarını veya oranlarını artırma veya indirme yetkisi verilmiştir.

5.3.3. Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Kanun'un 14. maddesinde, beyannamenin verilme zamanı, verileceği rergi dairesi, tarhiyatın ve verginin ödenmesinin zamanına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu hükme göre, **(1)** sayılı listede yer alan mallarda 15'er günlük sürelerle her ay iki vergilendirme dönemi olarak kabul edilmiştir. Vergi, bu dönemleri izleyen 1O. günü akşamına kadar beyan edilir.

(III) ve (IV) sayılı listedeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendinne dönemi, faaliyete bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Bu hallerde özel tüketim vergisi beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar verilir. Doğal olarak beyannamenin verileceği vergi dairesi, mükellefin katma değer vergisi bakımından bağlı olduğu vergi dairesidir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan mallara ait beyannameler ise, bu işlemleri yapıldığı yer vergi dairesine ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilmesi ve verginin aynı gün içinde ödenmesi gerekir.

Yukarıdaki esaslara göre verilen beyannameler sonucunda tarh edilen vergiler, beyanname verme süresi içinde ödenir.

ALTINCI KISIM
SERVET ve SERVET TRANSFERLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

İnsanlara mutluluk yolunu açan adalettir.
EFLATUN

Bu kısımda; servet ve servet transferleri üzerinden alınan vergilerin teorik e-1slan ile emlak vergisi, ,motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi anlatılacaktır.

6.1. SERVET VE SERVET TRANSFERLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TEORİK ESASLARI

6.1.1. Servet Vergilerinin Tarihi Gelişimi

6.1.1.1. Yabaıcı Ülkelerde

Tarihin en eski vergilerinden biri, servet vergisinin bir parçasını oluşturan arazi vergisidir. Arazi vergilerinin kökü çok eski zamanlara gider. Çünkü o zamanlarda toprak, toplum yaşamında hemen hemen her şeydi. Bu nedenle tarihte vergicilik, arazi vergisi ile başlamıştır, denilebilir. Milattan çok önce, gerek Mısır gerek Yunan ve Roma uygarlıkları arazi vergisini uygulamıştır.

Mısır'ın İskender saldırısı zamanında, kralların yurtluk gelirleri yanında aşar şeklinde ve iltizamla idare olunan tarım vergisi ile bina vergilerine de rastlandığından söz edilmektedir. Eski Yunanda da aşara benzer tarım vergisi ile birlikte, bina vergisinin uygulandığını gösterir belgeler bulunmuştur. Arazi vergileri, ilk zamanlarda yeniklerden alınan haraç niteliğinde iken, sonralan alanlarını genişletmiştir.

Roma orduları gittikleri yerlere vergi sistemlerini beraber götürdüklerinden, Latin ve Germen Avrupası'ndaki vergilerin esası Roma'ya dayanmaktadır. Öte yandan Mısır'da uygulama alanı bulmuş olan arazi vergileri, etkilerini Roma'da da göstermiştir.

Orta Çağda ekonomik ve sosyal yapı feodaliteye dayanıyordu. Toprak sahipleri bugünkü anlamda bir kiracı durumunda olup, toprağın kuru mülkiyeti bütünüyle senyörlere ait bulunuyordu. Rejimin bir sonucu olarak da üreticiler, kuru mülkiyet karşılığı olarak üretimlerinden senyörlere pay veriyordu. Bu bakımdan Avrupa Orta Çağında arazi vergisi, bir tür kira şeklindeydi.

Fakat yukarıdaki açıklamalara bakarak Orta Çağda hiç vergi olmadığı ve gerçek anlamda gayrimenkullerin vergilendirilmediği sonucuna varmakta tez davranılmamalıdır. Olağanüstü zorunlu durumlarda geçici olarak vergi alındığı bir gerçektir. Sözü edilen vergiler de, menkullerden daha çok gayrimenkuller üzerinden alınmıştı. Orta Çağ Fransa ve İspanyası'nda arazi vergileri hemen hemen tek vergi idi.

Orta Çağın kapanmasından sonra, her sosyal kuruluş gibi gayrimenkullerin vergilendirilmesi de çok yavaş bir gelişme göstermiştir. Başlangıçta arazi

vergileri toprağın genişliğine göre alınan bir vergi iken, toplumlar bUyüdUkçe vergilendirmede toprağın verim gUctl de göz önünde tutulmuştur. Gayrimenkul vergileri başlangıçta yalnız arazi vergisi şeklinde görl\lmektcyken, sanayileşme ve büyük şehirlerin ortaya çıkması sonucunda binaların değerlerinin yükselmesi ile binalar da vergi konusu içine alınmıştır.

İngiltere'de ilk bilinen vergi arazi vergisidir. Daha sonra bu ülkede arazilerin yanında binaların da vergilendirildiği görülmüştür. Bu ülkede bina vergileri mahalli idare vergileri olarak uygulama alanı bulmuştur.

Fransa'da da aynı gelişme kendini göstermiştir. Fransa'da önce araziler vergilendirilmiş ve daha sonra binalar vergi konusu yapılmıştır. 1789 Fransız Devrimi ile devlet, tarihte "dört ihtiyarlar" adı verilen dört reel vergi koymuştur. Bu vergilerden ikisi olan kapı ve pencere vergisi, gayrimekullere ilişkindi. İngiltere'nin aksine Fransa'da gayrimenkul vergileri, devlet vergileri olarak kalmış ve toplanan gelirlerden mahalli idarelere pay verilmiştir.

Amerika vergi sistemi, İngiliz ve Fransız vergi sisteminden esinlenerek meydana getirilmiştir, denilebilir. XIX. Yüzyılda arazi vergisi servet vergileri içinde yer almakta ve mahalli bir vergi karakteri göstermekteydi. Amerika tarihinde adı geçen servet vergisi "property tax", zamanla bu karakterini kaybederek, genellikle gayrimenkulleri (bina ve arazi) kendisine vergi konusu yapan reel bir vergi şeklini almıştır. XX. Yüzyılda, oldukça ağır vergilendirilmesi nedeniyle gayrimenkullerin vergi yükü bir miktar azaltılmıştır. Ancak buna rağmen 1940 yılına kadar bu vergilerden sağlanan gelir, Amerika mahalli hükümetlerinin (state) en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur.

Bütün bunlardan anlaşılacağı gibi, gerek Batı Avrupa ve Amerika'da gerek Dünyanın diğer ülkelerinde, vergicilik tarihine damgasını vuran vergilerin, arazi ve bina vergisi olduğu söylenebilir. Zamanla arazi ve binaların verileme alanları genişletilmiştir. **XVIII.** Yüzyıl sonlarından itibaren ayrıca gayrimenkuller, gelirleri nedeniyle gelir, transferleri dolayısıyla gayrimenkul edinme ve değer artışları yüzünden de gayrimenkul değer artışı vergisine tabi tutulmaya başlamıştır.

6.1.1.2. Türkiye'de

Servetlerin en önemli parçasını oluşturan gayrimenkulerin Tazminat öncesi vergilendirilmesi, Batı ülkelerine göre Osmanlı İmparatorluğu'nda ayrı bir gelişme göstermiştir. Yani gayrimenkullerin vergilendirilmesi, dini kuralların etkisi altında kalmıştır." Şer'i vergiler olarak bilinen bu algılar, "zekat", "öşür", "haraç"ve "cizye" den meydana gelmiştir.

Zekat, esas olarak beş çeşide ayrılmakta olup, bunlardan "zekatı hariç" yağmur veya nehir suları ile veyahut dolap ve makine gibi araçlarla sulanan arazinin ürünlerinden alınan bir vergidir.

l şilr. esa◆ında zekatı hariçten bnşka bir şey değildi. Vergi, ele geçirilen iil\..derde fatihlere dağıtılan veya o yerdeki ınüslllnınn halk elinde bırakılan am1inin ürünlerinden almınıştır.

H:1rnç ise. ele geçiril◆n ülkelerde ınüslüınan olmayan halk elinde bırakılan topraklardan "arazi-i hariciye" adı altında alınmıştır.

Görilldüğü üzere, geniş anlamada bir tür servet vergisi sayılabilecek zekat ile bir çeşit gayri safı irat vergisi niteliğinde olan öşür ve haraç, gayrimenkullerle ilgili vergilerden başka bir şey değildi.

Tanzimat som·asında, bir yandan yukarıda sözü edilen vergiler günün koşullarına uydurulmaya çalışılmış ve diğer yandan da zamanına göre oldukça çağdaş bazı vergilerle gayrimenkullerin vergilendirilmesine çalışılmıştır. Bu vergilerden biri "emlak vergisi" ve diğeri de "musakkafat vergisi" dir.

Osmanlı İmparatorluğunda 1863 yılında uygulamaya konulan emlak vergisi. 191O yılma kadar yarım yüzyıla yakın bir süre içinde bina ve arazileri vergi konusu içine almıştır.

Il. Meşrutiyet, emlak vergisini o günün koşullarına göre düzelmek istediği zaman, ilk önce, Batı ülkelerinde olduğu gibi, arazi ve bina vergilerini birbirinden ayırmayı düşünmüştür. Bunun için her şeyden önce, arazi ve binaların yeni bir yazımının yapılması gerekliydi. Fakat, arazinin yazımı güç ve zaman gerektiriyordu. Diğer yönden de arazide en önemli vergi aşardı. Bunun için arazi vergisinin düzeltilmesi daha sonraya bırakılmış ve bina vergisi emlak vergisinden ayrılarak, binalar, 1910 yılında Musakkafat Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır.

Yukarıda anlatılanlardan anlaşılacağı üzere, Osmanlı İmparatorluğu zamanında, sadece arazileri vergilendiren bağımsız bir arazi vergisi kanunu olmamıştır. Araziler, 1886 yılında çıkarılmış olan Emlak Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilmiştir. Binalar da, sözü edilen 1910 tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu kapsamında vergi konusunu oluştunnuştur. Bina ve arazileri vergilendiren adı geçen bu kanunlar daha sonral93 l yılında kaldırılarak, onların yerine, araziler için 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu çıkarılmış ve binalar için de 1837 sayılı Bina Vergisi Kanun yürürlüğe konulmuştur.

Bina ve Arazi Vergisi Kanunları, 1970 yılına kadar birçok değişikliğe uğramıştır. 1970 yılında bu kanunlar kaldırılmış ve bina ve arazilerin vergilendirilmesi için 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) yürürlüğe konulmuştur. Ülkemizde halen bina ve arazilerin vergilendirilmesi, bazı değişiklikleri içeren bu 1319 sayılı EVK'ya göre yapılmaktadır.

6.1.2. Servet Vergilerinin Varlık Nedenleri

Servet kavramı, kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu menkul ve gayrimenkul değerlerin tümünü ifade eden bir üst kavramdır. Bu kavramın kapsamı içine birçok servet türü dahildir. Bunun için, servet vergilerinin varlık

nedenlerini genel olarnk kesin bir biçimde belirlemek oldukça zor olmaktadır. Çünkü servet kavramı altında yer alan varlıkların her birinin vergilendirilmesi, çoğu zaman birbirinden farklı nedenlere dayanır. Bu bakımdan, daha sonra açıklanacak olan diğer servet vergilerinin varlık nedenleri ile bir üst kavram olarak ifade edilen servet vergilerinin alınış nedenleri konusunda, iç içe geçmişliğin olabileceğini doğal karşılamak gerekir.

Bu husus dik.kate alınarak vergi teorisine bakıldığında, her vergide olduğu gibi servetler üzerinden vergi alınmasını da haklı kılan bazı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden ayrıntıda kalanları bir yana bıraktığımızda, servet vergilerinin varlık nedenlerini savunan görüşleri; ödeme gücü görüşü, aynına ilkesi görüşü, tamamlama görüşü ve güvenlik önlemleri görüşü biçiminde belirlemek mümkündür.

6.1.2.1. Ödeme Gücü Görüşü

XIX. Yüzyıl başlarına kadar özellikle servetler içinde yer alan gayrimenkuller, diğer servet unsurları arasında özel bir yer tutmakta idi. O devirlerde gayrimenkullere sahip olmak, yalnız başına ekonomik gücün bir belirtisi olarak kabul ediliyor ve dolayısıyla vergiler daha çok gayrimenkullleri kendilerine konu yapıyordu. Böylece de bu vergiler, ödeme gücü teorisine dayanılarak savunuluyordu.

Gayrimenkullerin vergi ödeme gücünün bir ölçüsü olarak kabul edildiği o devirlerde, araziye daha çok önem verilmiş ve vergileme yönünden arazi üzerindeki mülkiyet hakları, diğer servetlere oranla daha ilgi çekici olarak kabul edilmiştir. Bu bakımdan, arazinin önemli bir vergi kaynağı olduğu konusunda o çağların ekonomistleri tarafından bazı teoriler ileri sürülmüştür.

Bunlardan en eskisi, XVIII. Yüzyılın ortalarında Fizyokratlar olarak bilinen ekolün ileri sürdüğü teoridir. Bilindiği üzere Fizyokratlar, dünyada sadece tarımın üretici sektör olduğunu, yani diğer faaliyetlerin üretici olmadığını ve yalnızca malların şekil ve yer değiştirmesine yardım ettiğini belirtmişlerdir. Bu görüşe göre net hasıla yalnız toprak sahipleri tarafından rant olarak elde edildiğinden, sadece bu rantı vergilemenin yeterli olacağı tezi savunulmuştur.

Fizyokratlardan sonra klasik-liberal okulun kurucularından olan Ricardo da, toprak rantı teorisini ileri sürmüştür. Bu iki teori, net hasılanın elde edilişi yönünden bazı farklılıklar göstennektedir. Bu konuda yapılabilecek tartışmalar bir yana bırakıldığında, Ricardo tarafından ileri sürülen görüşün o günün koşullarına göre oldukça tutarlı olduğu genelde kabul edilmiştir. Gerçekten XIX. Yüzyılda vergilerin rant üzerinden alınmasını salık veren birçok ekonomist, görüşlerini Ricardo'nun rant teorisi üzerine oturtmaya çalışmıştır.

Daha sonra H. George da, fikirlerini arazi üzerine konulacak tek vergi (Single Tax) sistemine dayandırmıştır. O dönemlerde Arnerika'da arazi değerlerinin çok süratle arttığı ve toprak rantlarının çok fazla yükseldiğini dikkate

, lan yazar, arazi değerleri üzerine konulacak tek verginin istenilen geliri sağ-1:l◆◆t ileceğini ve başka vergi kaynağı aranmasına gerek olmadığını hararetle s.'lnuunuştur. H. George'un ileri sürmüş olduğu arazinin değerlerine göre aynlarak vergilendirilmesi fikri, daha sonra birçok yazar tarafından destek görmüştür.

6.1.2.2. Fayda Teorisi

Özellikle servetlerin içinde yer alan gayrimenkuller, **XIX.** Yüzyılın orta·ından itibaren ödeme gücünü temsil bakımından sahip oldukları önemlerini kaybetmiştir. Bunw1 en büyük nedenini, gelir ile gayrimenkul değerleri arasında genelde bir korelasyonun mevcut olmamasına bağlamak gerekir. Bu bakımdan, daha sonraları ödeme gücü görüşü yerini fayda teorisine bırakmıştır. Her ne kadar fayda teorisinin orijini yakın tarihe dayanır gibi görünmekte ise de, Roma da dahi arazi vergisinin esası, ya özel bir karşılık veya devletin sağladığı tüm kamu hizmetlerinin karşılığı şeklinde genel bir karşılığa dayanıyordu. Yani böylece fayda teorisi kabul edilmiş oluyordu.

Fayda teorisi taraftarlarına göre, mahalli idareler faaliyetlerinin önemli bir kısmını gayrimenkullere yöneltirler. Eğer bu faaliyetler mahalli idareler tarafından yapılmaz ise, ya gayrimenkul sahipleri bu işleri şahsen yapacaklar ya da büyük güçlük ve sıkıntılarla karşı karşıya kalacaklardır.

Ancak günümüzde faydalanma teorisinin daha çok harçlara daha uygun olduğu genelde kabul edildiğinden, çağımızda bu görüş pek kabul görmemektedir.

6.1.2.3. Ayırma İlkesi Görüşü

Kamu maliyesinde ayırma ilkesi denildiğinde, servetlerin, sermaye ve teşebbüs şeklindeki emeğin birleşmesi sonucu elde edilen kazançlardan ve özellikle sadece emeğin getirisi olan ücretten daha ağır olarak vergilendirilmesi anlaşılmaktadır. Ayırma ilkesi esasını, servet sahiplerinin daha istikrarlı gelir kaynağına sahip olduğu ve bu kişilerin başka alanlarda da çalışma olanağına sahip olmaları dolayısıyla ayrıca gelir elde etme imkanlarının bulunduğu, görüşüne dayandırır. Ayırma ilkesi görüşüne göre, servetlerin ya gelir vergileri içinde daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi gerektiği ya da servet sahiplerinin gelir vergisinden ayrı olarak servet vergileri ile vergilendirilmesinin yerinde olacağı, ifade edilmiştir.

6.1.2.4. Servet Vergilerinin Denetim İşlevi

Kazanılan gelirler, sonunda kazanan kişilerin servetlerine eklenerek onların servetlerinin artmasına neden olur. Bu bakımdan, miras gibi karşılıksız transferler hariç, kişilerin gelir elde etmeden servetlerini artırmaları mümkün

değildir. Yani. gelir ile servet arasında bir ilişki bulunur. Bu dUşllnceye dayanarak erv tler Uz rinden vergi alınmnsı, gelir vergilerinde oto-kontrol mekanizmalarını işletilebileceği ve servet vergilerinin mali getirisi dışında bir denetim işlevi de gördüğU ifade edilmektedir.

6.1.2.5. Servet Vergilcriuiu Taıwıılmııa İşlevi

Yine yukarıda belirtildiği üzere, gelirin vergilemede kabul ediliş biçimleri farklı görünümler göstermektedir. Bazen, kaynak teorisinin kabul edişine göre gelir dar anlamda kabul edilmekte ve bu görüşe göre kimi gelirler vergileme konusu yapılmamaktadır. Bazen de, gelir geniş olarak kabul edilse dahi, kanunlara getirilen muafiyet ve istisnalarla gelirin tam olarak vergilendirilmesi mümkün olamamaktadır. Bu düşünceden hareket eden bazı yazarlar, gelir vergisi ile vergilendirilemeyen bu tür gelirlerin, servet vergileri uygulaması yolu ile giderilebileceği görüşünü ileri sürerek servet vergilerine gerekçe bulmaya çalışmıştır.

6.1.3. Senret Vergilerinin Sınıflandırılması

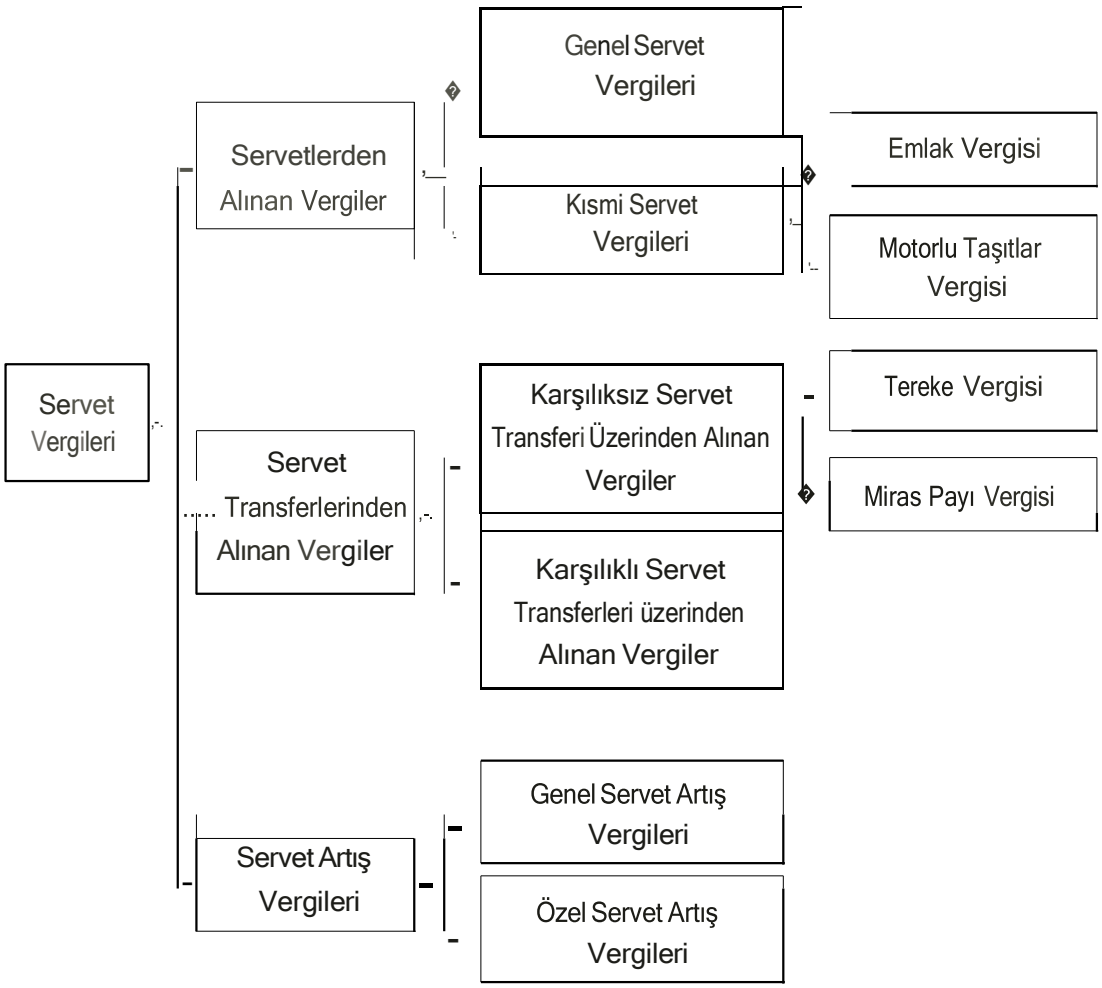
Servet vergisi kavramının bir üst kavram olması, uygulamada onun altında bazı servet vergilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çeşitli servet vergilerinin ortaya çıkması da, bu vergilerin çeşitli kıstaslar dikkate alınarak sınıflandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu sınıflandınnalardan biri; servetlerden alınan vergiler, servet transferlerinden alınan vergiler ve servet artışlarından alınan vergiler, sınıflandırılmasıdır.

Servetlerden alınan vergiler de, kendi içinde; verginin konusunun tüm servetleri kapsayıp kapsamamalarına göre, genel ve kısmi servet vergileri olarak ikiye ayrılmıştır.

Servet transferlerinin vergilendirilmesini ise, servetlerin karşılıksız transferlerinin vergilendirilmesi (veraset ve intikal vergisi gibi) ve servetlerin karşılıklı transferlerinin vergilendirilmesi, şeklinde ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır.

Servet artışı vergileri de, genel servet artışı vergileri ve özel (bazı servetlerin) servet artışı vergileri olarak iki kısma ayrılmıştır.

Servet vergilerine ilişkin olarak bunun dışında da yapılmış olan sınıflandırmalar vardır. Bunlardan birisi, servet vergisinin sürekli veya geçici olarak alınıp alınmamasına göre yapılan sınıflamadır. Diğer bir sınıflama da, servetin iradının veya servetin bizzat kendisinin vergilendirmesine göre yapılan sınıflamadır. Bu sınıflama, nominal servet vergileri ve gerçek servet vergileri olarak da adlandırılmaktadır. Ancak, servetlerin esas olarak sınıflandırılmasını, daha önce belirtilen ve şema'da gösterilen şekilde yapmak ve bundan sonraki anlatımlarımızı da buna göre sürdürmek, sanırız daha yerinde olacaktır.



6.1.3.1. Servetlerden Alınan Vergiler

Servetlerden alınan vergileri, esas olarak genel servet vergileri ve kısmi servet vergileri olarak ikiye ayırmak gerekir.

6.1.3.1.1. Genel Servet Vergileri

İlke olarak genel servet vergileri, mükelleflerin sahip oldukları tüm menkul ve gayrimenkul değerleri vergi konusu içine alan sübjektif karakterli bir vergidir. Servet vergilerinin konusuna giren servetler tespit edilirken, kimi ülkelerde, menkul ve gayrimenkul değerlerin tümü vergi konusu içine alınmış; kimi ülkelerde de, menkul değerleri vergilemenin güçlüğü göz önünde tutularak, verginin konusu içinde sadece gayrimenkullere yer verilmiştir.

Verginin mükellefleri ise, esas olarak gerçek ve tüzel kişilerdir. Ancak, genel servet vergilerinin mükelleflerinin sadece gerçek kişiler olması ve tüzel kişilerin onu meydana getiren gerçek kişilerden ayrı bir ödeme gücü bulunmaması nedeniyle bunların vergi mükellefi olmamasının daha doğru olacağı, tartışma konusu olmuştur. Bu tür tartışmalara dayanılarak, bazı ülkelerde gerçek kişilerle beraber tüzel kişiler de vergi mükellefleri arasında sayılmış ve az

da ol a bazı illkelcrin uygulamalarında tüzel kişiler vergi mükellefleri arsında kabul edilmemiştir.

Verginin Ubj ktif karakterde bir vergi olma ı nedeniyle de, vergi mükelleflerinden bazıları vergiden muaf tutulmuş ve beliri i düzeyde bazı servcller de vergiden i·tisna kılınmıştır.

Genel ervet v rgilerinde en güç konu vergi matrahının tespiti yapılırken ervetlerin değ rlendirilmesidir. Diğer bir anlatımla, matrahın tespitinde servetlerin. pi ı a a değerine göre mi, irat değerine göre mi, yoksa potansiyel haıla değerine göre mi değerlendirileceğidir. Sözü edilen değerleme ölçülerinin kuşkusuz ekonomi üzerinde değişik etkileri olabileceği gibi, değerlemeye gidildiği sırada karşılaşılan güçlükler de değişik olacaktır. Diğer yandan, değerlemenin idare tarafından mı, yoksa mükellef tarafından mı gerekleştirilmesi konusu, servetlerin değerlendirilmesinde ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamada her iki tür değerlendirme yönteminin de uygulandığı görülmektedir.

Genel servet vergilerinin sübjektif karakterli bir vergi olması, vergi oranlarının tespitinde bazı tartışmaları beraberinde getirmiştir. Bilindiği gibi sübjektif vergilerde esas olan, gelirlerin veya servetlerin toplanması ve bulunacak tutara vergi mükellefinin kişisel durumu da dikkate alınarak artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasıdır. Esasında bir vergiyi sübjektif karakterli vergi yapan da budur. Doğal olarak servet vergilerinin yukarıda belirtilen varlık nedenlerinin ne olduğu, yani verginin tamamlayıcı bir vergi olarak mı, yoksa ödeme gücüne ulaşmak için mi alındığı, vergi oranlarının tespitinde rol oynayabilir. Ancak, verginin sübjektif nitelikte bir vergi olması, yani vergi düzenlemesi yapılırken vergi konusu yerine vergi mükellefinin ön planda tutulması dolayısıyla, genel servet vergilerinde artan oranlı tariflerin uygulanmasının ağırlık kazanması gerektiği, söylenebilir.

6.1.3.1.2. Kısmi Servet Vergileri

Kısmi servet vergileri, genel servet vergilerinin aksine servetlerin belirli türü üzerinden alınan vergidir. Bu tür vergilerin en belirgin örneği, bina ve arazi vergilerini içinde toplayan emlak vergisidir. Son zamanlarda, ülkelerin yaşamlarında büyük yer işgal eden ve önemli bir vergi kaynağı olarak görülen motorlu taşıtlar vergisi de, kısmı servet vergileri içinde oldukça büyük pay sahibi olmaya başlamıştır.

6.1.3.1.2.1. Emlak Vergisi

Burada önce, emlak vergisinin teorik esaslarına ve daha sonra da Türkiye'de uygulanan emlak vergisine değinilecektir

• *l::mlak·1ergisinin Teorik Esaslan*

Emla❓Yergisi. bina ve mazi vergilerini kapsayan bir llst kavramdır. Emlak , rgisinin alını❓nedenleri, servet vergilerine benzer. Çllnkll emlak vergi i ser-' 1 vergilerinin en önem ti p::m;alarındaıı biridir. Yani bu verginin varlık nedeni de, ödeme gücü esası üzerine ya da faydalanma ilkesi görllşüne dayandırılır. nc:.ık, emlak vergisinin esas varlık nedenini, gelir sağlama ve alışılmış bir vergi olma esasına dayandırmak gerekir. Çünkü artık bina ve arazi, ödeme gücünü temsil eden bir değer olmaktan çıkmış ve faydalanma ilkesi de günelliğini kaybetmiştir. Bu bakımdan günümüzde emlak vergisine gerekçe dahi aranmamaktadır. Bu vergilerin uzun süredir alışılagelmiş olması, reel ve lokal karakteri itibariyle mahalli giderleri karşılayan bağımsız mali mükellefiyet olması gibi nedenlerle, emlak vergisinin bugün savunulması yapılmaktadır.

Emlak vergileri, uzun yıllar boyunca mahalli idareler maliyesinin önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Bilindiği gibi, birçok mahalli idarenin bu vergiden başka temel vergi kaynağı bulunmamaktadır. Dünya ülkelerinde mahalli gelir vergisi, genel veya özel tüketim vergileri gibi diğer vergilerin etkili şekilde uygulanması çeşitli bakımlardan güçlükler doğurduğundan mahalli idarelerin az sayıda vergi almaları uygun olmaktadır.

Özetle, gerek ödeme gücü teorisi, gerek fayda teorisi tek başına emlak vergisini kamuoyunda geçerli göstermeye yeterli değildir. Artık bina ve arazi, temel bir vergi ödeme gücünü temsil etmesi yönünden önemini yitirmiş ve yerini gelire bırakmıştır. Öte yandan, fayda teorisi de emlak vergilerini, vergiden daha çok harç ve şerefiye şekline büründürdüğünden, bu teoride savunulacak bir durum da görünmemektedir. Durum böyle olunca emlak vergilerini haklı göstermeye en elverişli olan görüşün, gelir sağlama ve alışıla gelmiş bir vergi olması esasına bağlanması gerekir.

Emlak vergileri, ilke olarak arazi ve bina sahiplerinden, sahip oldukları arazi ve binaların kira veya servet değerleri göz önünde tutularak alınan reel bir vergidir. Verginin reel karakteri, vergiye gayri şahsi bir nitelik verir. Şöyle ki, emlak vergileri alınırken, genelde vergi mükelleflerinin kişisel durumları göz önüne tutulmaz. Yani vergi, doğrudan emlake bağlı olarak alınır.

Emlak vergisi, çağdaş vergicilik içinde reel bir vergi olarak yerini alırken, aynı zamanda da mahalli bir vergi olma yönünde belirli bir gelişme göstermiştir. Zamanımızda vergi anlayış ve uygulamasının kesin bir sonucu olarak kabul edilen bu mahallileşme olayının nedenleri, şu noktalarda özetlenebilir:

- Malı tevzin teorisi ve uygulaması, dolaysız vergiler alanında şahsi vergilerle masif randımanlı dolaylı vergilerin devlet vergisi olarak organize edilmelerini gerekli görmektedir. Öte yandan, devlet ve mahalli idareler arasında mali yönden bir denge kurabilmek için de dolaysız reel vergilerin mahalli idarelere bırakılması düşünülmektedir.

- Emlak vergisi, karakter ve yapı olarak mahalli bir vergi şeklinde uygulanmaya en elverişli vergi tilrdür. Gerçekten bu tilr vergide, mahalli giderlere katılmanın konu ve ölçülerini bulma olanağı vardır.

- Emlak vergisi. özellikle bina vergisi, diğer birtakım mahalli giderleri karşılamak için uygulanan başka mahalli vergi, harç ve iştirak paylarına dayanarak alınan devlet algılarda ölçü olarak kullanılır.

- Emlak vergisinin mahalli bir vergi oluşu, giderlerin mahalli idarelere, genellikle belediyelere ait olmasında kendisini gösterir.

Bu bilgilerin ışığı altında, emlak vergisini, "kısmi randıman vergileri" veya kısmi servet vergileri olarak kabul edebiliriz. Aslında her iki görüş şekli de kabul edilebilir.

Emlak vergisi konusunda değişik bazı düşünceler de ileri sürülmüştür. Bunlar; çeşitli nedenlerle bu verginin artık ömrünü tamamladığı ve emlak vergisinin kaldırılarak vergi konusunu oluşturan servetlerin sadece gelir vergisi içinde vergilendirilmesinin yeterli olduğu şeklinde ileri sürülen görüşlerdir. Bu fikri savunanlar görüşlerini şu noktalara dayandırmışlardır:

- Bugün emlakın mülkiyete dayanılarak vergilendirilmesi, vergi ödeme gücünün vergilemede dikkate alınmasını gerçekleştirmez. Çünkü artık emlak, vergi ödeme gücünü belirtisi olmaktan çıkmıştır.

- Emlakın vergilendirilmesi, ülkedeki inşaat sektörünün gelişimini engeller. Bu ise, ülke ekonomisi için olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olur.

- Emlak vergisi konusu içine giren ve gelir vergisi uygulamalarına geçilmeden önce sadece bu vergi içinde yer alan emlake bağlı bazı gelirler, gelir vergisinin doğması ve gelişmesi sonucunda bu vergiye konu olmaya başlamıştır. Bu şekilde çifte bir vergileme, rasyonel bir vergi anlayışı ile bağdaşlaştırılamaz.

- Teorik görüşler dışında, bu verginin modem vergi tekniği ile bağdaştırılamaması, yazım ve değerlendirme güçlüklerine karşılık mali randımanın düşük oluşu, düşünürleri böyle bir sonuca götürmektedir.

Teorik ve teknik yönlerden ileri sürülen bu nedenlere karşı olanların itirazlar ise şöyle sıralanabilir:

- Bilindiği gibi emlak vergisi, reel bir vergi olma karakteri itibariyle, gayri şahsi bir yükümlülüktür. Bu nedenle, emlak vergisini şahsi bir vergi olan gelir vergisi ile birlikte düşünmek yerinde olmaz.

- Sahipleri tarafından kullanılan emlakin bazı varsayımlara dayanarak tespit edilen iratları, emlak vergisi matrahının hesaplanmasında da dikkate alınır. Doğal olarak bu irat, genellikle gelir vergisi konusu dışında kalır. Bu nedenle, gelir vergisine konu olan emlak ile olmayanları ayrı işlemlere bağlayacak olursak, vergilemede bir ikilik yaratılmış olacaktır.

- Embk vergileri. genel fiyat artışlarının bir sonucu olarak emlak değerlerinde meydana gelen değer artışlarının bir dereceye kadar giderilmesinde rol ı)llaf,

- Emlak Yergisi, gayrimenkul sahibi olan çiftçilerin gelir vergisinden kaçınabilme olanakları ile diğer gelir vergisi mükelleflerine oranla elde ettikleri l Tıcalıklan en aza indirerek, vergilemede eşitliği sağlar.

- Sağladığı hasıla bakımından modern vergiciliğin taşıyıcı bir unsuru olmaktan çıkmasına rağmen, emlak vergileri reel ve mahalli karakteri ile şu anda mahalli giderleri geniş ölçüde karşılayan bağımız bir mali mükellefiyettir. Bu nedenle emlak vergisinden vazgeçilememekte, tersine günün koşullarına göre modernleştirilmesine çalışılmaktadır.

Söz konusu bu verginin, genelde istenileni vennediği söylenebilir. Fakat, teorik olarak yukarıda belirtilen nedenleri dikkate alarak, emlak vergisinin kaldırılması konusunda ileri sürülen görüşlere katılmak mümkün değildir. Yalnız bu aksaklıkları günün koşullarına göre düzeltmek ve emlak vergisi uygulamasına devam etmek gerekir.

• *Emlak Günümüzde Uygulanan EmlakVergisi*

Bina ve arazi vergilerinin verimini artırmak ve vergiyi teknik yönden geliştirmek amacıyla, 1970 tarihinde, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve bu iki kanunun yerine 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) yürürlüğe konulmuştur.

Bu Kanun ilk yürürlüğe konulduğunda, teorik olarak objektif yapıda bir vergi olan emlak vergisine sübjektif vergilerde uygulanması gereken bazı kurallar getirmiştir. Bir kişiye ait olan bina ve arazilerin kısmi olarak toplanması, bu suretle bulunan matrahlara aıtan oranlı tarifelerin uygulanması ve bildirimlerin beyan esasına bağlanması gibi.

Ancak, getirilen yeniliklerin büyük bir kısmı uygulanamamış ve emlak vergisi o günden bu güne kadar birçok değişikliğe uğratılmıştır. Bugün Türkiye'de bina ve arazilerin vergilendirilmesinde halen uygulanmakta olan kanun, değişiklikleri üzerinde taşıyan s.öz konusu 1319 sayılı EVK'dır.

EVK, kendi içinde üç kısma ayrılmıştır. Birinci kısım, bina vergisine; ikinci kısım arazi vergisine ait olup; üçüncü kısımda da bu iki vergiye ilişkin ortak hükümler bulunmaktadır.

6.2.l. Bina Vergisi

6.2.1.1. Biıa Vergisiııl,.> Miikel/efiyet

6.2.1.1.1. Verginin Konusu

EVK 'nın l. maddesine göre, Türkiye sınırlan içinde bulunan binalar bina vergisine tabidir. Yani bina vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar meydana getirir.

Burada sözü edilen binalardan ne kast edildiği ise, Kanun 'un 2. maddesi ile belirlenmiştir. Bu maddede, "yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerindeki sabit binaların tümü" bina kavramı içine sokulmuştur. Karada taşınma olanağı bulunan binaları iki kısma ayırmak gerekir. Bunlardan birincisi, poıtatif olarak hazırlanan ve bir yere sabit olarak monte edilen evlerdir. Bunların sabit olarak inşa edilen evlerden herhangi bir farkı kalmamakta ve bunlar da bina vergisinin konusu içine girmektedir. Diğerleri ise, bir araç ile çekilen evlerdir. Bunlar, doğal olarak ikinci maddenin kapsamı ve verginin konusu içine girmemektedir. Maddeden, su üzerinde yapılan sabit yapıların da verginin konusu içine girdiği anlaşılmaktadır.

Bina vergisinin konusu içine giren bu yapıların, oturmaya veya başka bir amaca bağlı olmasının, vergiye tabi olmak bakımından herhangi bir farkı bulunmamaktadır.

6.2.1.1.2. Verginin Mükellefi

EVK'nın 3. maddesi, "Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Binaya müşterek (paylı) mülkiyet şeklinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak (elbirliği) halinde mükellefiyette malikler vergiden müteselsilen sorumludurlar." demektedir.

Bu maddeden anlaşılacağına göre, mükellef olmada kullanma hakkı ön planda olmaktadır.

6.2.1.1.3. Muaflık ve İstisnalar

Yukarıda kısaca değinildiği üzere muaflık, bir hükümle vergi mükellefinin verginin dışına taşınması ve istisna ise, verginin konusunun aynı şekilde vergi kapsamı dışına alınmasıdır. EVK'nın ikinci bölümü muaflık ve istisnalar başlığını taşımakta ve daimi muaflıklar başlığı altındaki 4. maddesinde sürekli muaflıklara, 5. maddesinde de geçici muaflıklara, herhangi bir ayırıma gidilmeksizin yer verilmiş bulunmaktadır. Yani kanunun düzenleme biçimi, muaflık ve istisnaların teorik uygulamasına uygun bir görünüm göstermemektedir. Biz de burada, zorunlu olarak kanunun sistematiğine uymak suretiyle, daimi

,., g ·i 'İ muaflıklar başlığı altında kanunun kabul etmiş olduğu muafiyet ve i:tisnalnra değineceğiz.

6.2.1. 1.3. 1. Sürekli Muaflıklar

Kamın'un 4. maddesinde sürekli ımıanıklar yirmi iki fıkra altında düzenlenmiştir. Bu fıkralardan bazıları Kanunun yürürlüğe girdiğinde, diğerleri de Kanunda daha sonra yapılan değişikliklerle getirilmiştir. Yani böylece birçok kuruluş daimi muaflık kapsamına alınmış ve verginin etkinliği kaybettirilmiştir. Sözü edilen muafiyetler daha çok, kamu kurumları ile sosyal amaçla kurulınuş kurumlarla ilgilidir.

6.2.1.1.3.2. Geçici Muaflıklar

Kanun' un 5. maddesinde, bina vergisinden geçici olarak muaf olan binalar belirlenmiştir. Bu maddeyle geçici muaflıklar; yeni yapı muaflığı, turizm muaflığı, doğal afet muaflığı, fuar, sergi ve panayır muaflığı, geri kalmış bölge muaflığı ve organize sanayi bölgeleri muaflığı, şeklinde düzenlenmiştir.

Yeni Yapı Muaflığı

Yeniden inşa edilen ve mesken olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerinin 2.500 TL'den az olmamak şartıyla vergi değerinin ¼'ü, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile bina vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya diğer şekillerde iktisabında yukarıda belirtilmiş olan hüküm, kalan süre için uygulanır.

Mevcut binalara eklentiler yapılması halinde, beyan edilen değerler içindeki eklentilere isabet eden değer için yukarıda belirtilen muafiyet, aynı şart ve süre için uygulanır.

Bina veya bina apartman ise dairenin, kısmen ya da tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde, tanınmış olan muafiyet bu halin meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren düşer.

Turizmi Teşvik Muaflığı

Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri içersinde turizm müessesesi belgesi almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin adı geçen amaçlara bağladıkları işletmelerine dahil binaları, inşaatlarının sona erdiği veya mevcut binaların bu amaca bağlanması durumunda, turizm belgesinin alındığı bütçe yılını izleyen yıldan başlayarak beş yıllık geçici muafiyetten yararlanır.

Dogal Art ,\1ua.flırtı

Deprem, su bnsına'ı, yangın gibi doğal afetlerin meydana geldiği bölgelerde; bu af tlerin meydana geldiği yıldan başlayarak en geç beş yıl içinde inşa edilen binalar, inşa tarihinden; kamu kurumlarınca ilgili kanunlara göre inşa olup hak sahiplerine bırakılan binalar ise devir tarihinden, başlayarak on yıl 'üre ile geçici muafiyetten yararlandırılır. Bu durumda, doğal olarak ayrıca yeni yapı muaflığı U) gulanmaz.

Fuar. Sergi ve Panayır 1\ı/uaflığı

Fuar, sergi ve panayırlarda inşa olunan binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda başka amaçlarla kullanılan binalar hariç) bu amaca tahsis edildikleri süre için, muafiyetten yararlandırılır.

Geri Kalmış Bölgelerdeki Muaflıklar

Devlet Planlama Teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl geçici muafiyetten yararlandırılır.

Yatının Teşvik Belgesi Kapsamında İnşa Edilen Bin/ar

Yatıtım teşvik belgei binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılını izleyen tarihten başlamak üzere beş yıl süre ile muafiyetten yararlandırılır.

6.2.1.2. Verginin Matrahı ve Oranı

6.2.1.2.1. Matrahı

Bina vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit edilmiş olan değeridir (EVK. mad. 7). Yani bina vergisinin matrahı, Kanunun 29. maddesi çerçevesinde tespit edilen vergi değeridir. Adı geçen maddeye göre vergi değerinin nasıl tespit edileceği, Kanun'un ortak hükümleri belirlenirken açıklanacaktır.

6.2.1.2.2. Oranı

Bina vergisinin oranı, meskenlerde binde 1 diğer binalarda ise binde 2 <lir. Bu oranlar, büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan binalar için yüzde yüz artırılarak uygulanır.

Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı, tek meskeni olan emekliler ile şe-

hitkrin dul ve yetimlerinin bina vergisi ornnını, Kamm'un 8. maddesinde belirtilen koşullar altında, sıfıra kadar indirebilir. Nitekim bu orun, 2006 yılında sıfıra indirilmiştir.

6.2.1.3. Afiikel/cfiyetiı Başlaması ve Soıa Ermesi

Kanun'un 9. Maddesine göre bina vergisi nıi.lkellefıyeti;

- Vergi değerini değiştiren bu Kanun'un 33. maddesinin I ila 7. fıkralannda yazılı durumların meydana gelmesinde değişikliğin meydana geldiği ve a) ıll maddenin 8.fıkrasmdaki halde ise, bu duruma bağlı olarak takdirin yapıldığı,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işlemlerinin gerçekleştirildiği,
- Muafiyetin ortadan kalması halinde de muafiyetin ortadan kalktığı,

)'lii izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalarda mükellefiyet, bu olayın meydana geldiği tarihi izleyen taksitten itibaren sona erer.

Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce durumun vergi dairelerine bildirilmesi veya vergi dairelerince re'sen tespit edilmesi halinde, olayın meydana gelmiş olduğu tarihten sonra gelen taksitten itibaren, bu durumlar sürdüğü sürece vergi alınmaz (EVK. mad. 9).

6.2.1.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku

1919 sayılı EVK. ilk yürürlüğe girdiği zaman bina vergisi, mükellefin beyanname ile bildirmiş olduğu matrahlar dikkate alınarak tarh işlemi gerçekleştiriliyordu. Ancak, daha sonra emlak vergisinde beyan esası kaldırılmıştır. Bugün ise verginin tarhı, mükellefin bildirimi ve kanunun 29. maddesine göre hesap edilen vergi değerleri dikkate alınarak, ilgili belediyeler tarafından tarh edilmektedir.

Buna göre vergi tarhı;

- Dört yılda bir kez olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında;
- Kanun'un 33. maddesinin (1) ile (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerlerini değiştiren nedenlerle bildirim verilmesi gereken hallerde, vergi değerini değiştiren olayların meydana geldiği bütçe yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde; vergi değişikliğini gerektiren neden yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim bütçe yılını izleyen yılda yapılmış ise, bildirimin yapıldığı tarihte;

- Kıınun·un 33. madde inin (c) numaralı fıkrasında yazılı durumun gcr-çekle,me?i lrnlind . tnkdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın ak,. ubat aybrındn:

Kanun·un '.!9. maddesi dikkate alınarak ilgili belediyelerce yapılır.

Bildirimin posta ile gönderilmesi halinde vergi tarhının, bildirim verme üre inin son gününü izleyen yedi gün içinde tarh edilmesi gerekir.

Bu suretle tarh edilen vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır. Böylece yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda ise, Kanun'un 29. maddesi dikkate alınarak tespit edilen değerler üzerinden, bütçe yılının başından itibaren vergi tahakkuk etmiş sayılır (EVK. mad.11).

6.2.2. Arazi Vergisi

6.2.2.J. Arazi Vergisiıde Mükellefiyet

Kanunun İkinci Kısmı, arazi vergisine ayrılmıştır. Bu kısımda mükellefiyet başlığı altında, verginin konusu ve mükellefi hüküm altına alınmıştır.

6.2.2.1.1. Verginin Konusu

Arazi vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar meydana getirir. Burada sözü edilen arsa kavramından, belediye sınırları içinde parsellenmiş arazi anlaşılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin arsa sayılacağı ise, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

6.2.2.1.2 Verginin Mükellefi

Arazi vergisinin mükellefini düzenleyen Kanun'un 13. maddesi, bina vergisinin mükellefini belirleyen 3. maddesine paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Yani bu maddede arazi vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasan-uf edenler öder demiştir. Yine aynı şekilde, bir araziye paylı mülkiyet şeklinde sahip olanların hisseleri oranında ve elbirliği ile mülkiyette ise maliklerin müteselsil olarak sorumlu olacakları, hüküm altına alınmıştır.

6.2.2.1.3. Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet ve istisnalar ile ilgili olan bu bölüm, sürekli ve geçici muaflıklar ile arazi vergisindeki istisnaları içermektedir.

6.2.2.1.3.1. Sürekli Muaflıklar

Sürekli muaflıkları düzenleyen Kanunun 14. maddesi, bina vergisindeki muaflıklara oldukça benzer bir düzenleme getirmiştir. Arazi vergisinden sü-

l\'kli ınunf ohm kuruluşlar da, Kanunda nitelikleri beliıtilıniş olan araziye sahip kamu kurumları ile genelde sosyal amaçlı faaliyet gösteren bazı kuruluş-!;ır'u'n.[34]

6.2.2.1.3.2.Geçici Muaflıklar

Tarımı teşvik ve arazinin daha verimli kullanımını sağlamak amacıyla EVK'nın l5. maddesinde belirtilen araziler, arazi vergisinden geçici olarak muaf tutulmuştur. Bu maddeye göre; ağaçlandırılan; tarıma elverişli hale getirilen: meyvelik ve bağlık yapılan; üzerine organize sanayi bölgesi inşa edilen türden olan araziler, kanunun ilgili maddesinde belirtilen şartları taşımaları şartıyla, arazi vergisinden geçici olarak muaftır.

6.2.4.1.4. Arazi Vergisinden İstisna

Kanun'un 16. maddesinde, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 TL'si arazi vergisinden müstesnadır. Bu hükme arsalar tabi değildir. Sözü edilen miktarı üç katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Arazi vergisinden istisna hükmünün uygulanmasında, mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınır. Öte taraftan sözü edilen bu istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanır.

6.2.2.2. Verginin Matra/ı ve Oranı

6.2.2.2.1. Matrahı

Arazi vergisinin matrahı, Kanun'un 29. maddesi hükmüne dayanarak tespit edilen vergi değeridir. Yani, arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir. Emlak vergisinin ortak hükümler kısmı ele alındığında vergi değerinden de söz edilecektir. Bu bakımından bu konuya burada kısaca değinilmiştir.

---

[34] Sözü edilen 14. maddeye göre; özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, üniversitelere ve devlete ait olan arazi; kamuya yararlı derneklere ait arazi· maddede belirtildiği şekilde yabancı elçilik ve konsolosluklara ait arazi ve arsalar; mezarlıklar; Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla k'l.lrulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar; kanunda belirtilen şartlarla belediye ve mücavir alan dışındaki araziler; kanundaki şartlarla petrol boru hatlarının inşası için kullanılan araziler ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden arazi ve arsalar; Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait arazi ve arsalar; maddede belirtilen şartlarla arazi vergisinden sürekli olarak muaf tutulmuştur.

6.2.2.2.2. Oran

Arazi vergi inin oranı; arazilerde binde I ve arsalarda ise binde 3'tlir. Bu oran büyük şehir belediye sınırlorı ve mi.\cavir alanlar içinde yüzde 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya ilç katımı kadar artırmaya yetkilidir (EYK. mad. 18).

6.2.2.3. Miikel/efiyetiu Başlaması ve Soıa Ermesi

Aynen bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinde mükellefiyet;

- Bu Kanun'un 33. maddesinin (**1)** ila (7) numaralı fıkraları arasında meydana gelen değişikliklerin doğması halinde, değişikliklerin meydana geldiği ve (8) numaralı fıkrasındaki yazılı halde ise, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin gerçekleştirildiği tarihi;
- Dört yılda yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi;
- Muafiyetin ortadan kalktığı tarihi;

izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın meydana geldiği tarihi izleyen taksitten itibaren sona erer.

Kullanımı yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce durumun vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince bu halin re' sen tespit edilmesi halinde de, olayın ortaya çıkarılması tarihini izleyen taksitten itibaren bu hallerin devam ettiği sürece vergi alınmaz.

Doğal afetler nedeniyle yanan ve yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların meydana geldiği tarihi izleyen bütçe yılından başlayarak iki yıl süre ile alınmaz.

Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren sona erer (EVK. mad. 19).

6.2.2.4. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Aynen bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinin de tarhı, mükellefin bildirimi ve Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değerleri dikkate alınarak, ilgili belediyeler tarafından tarh edilir.

Buna göre vergi tarhı;

- Dört yılda bir kez olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında;
- Kanun'un 33. maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerlerini değiştiren nedenlerle bildirim verilmesi gereken hallerde, vergi değerini değiştiren olayların meydana geldiği bütçe yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde; vergi değişikliğini gerektiren neden yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim bütçe yılını izleyen yılda yapılmış ise, bildirimin yapıldığı tarihte;

- Kanun'un 33. ınndde inin (8) numaralı fıkrasında yazılı durumun gcr-,-c◆kşıne i hnlinde, takdir işlemlerinin yapıldığı blltçc yılını izleyen yılın t -ak Ye "ubat aylarında·

Kanun'tın *29.* maddesi dikkate alınarak ilgili belediyelerce yapılır.

Bildirimin posta ile gönderilmesi halinde verginin tarhının, bildirim verme ·üresinin son gününü izleyen yedi gUn içinde tarh edilmesi gerekir.

Bu ◆uretle tarh edilen vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır. Bu uretle yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda ise, Kanun'un 29. madde·i dikkate alınarak tespit edilen değerler üzerinden, bütçe yılının başından itil aren vergi tahakkuk etmiş sayılır (EYK. mad. 21).

6.2.3. Bina ve Arsa Vergisine İlişkin Ortak Hükümler

6.2.3.1. Bildirim

1319 sayılı Kanun yürürlüğe girdiğinde, emlak vergisinde beyan esası getirilmişti. Yani, bildirimler beyanname ile yapılmaktaydı. Daha sonra 2002 yılında, mükellefleri beyanname verme yükümlülüğünden kurtarmak ve beyan esasını daha basit bir hale getirmek amacıyla, Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle beyanname venne yerine bildirim esası getirilmiştir.

Kanun'un 23. maddesinde bina ve arazi vergilerinin bildirim esası düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, Kanun'un 33. maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini değiştiren nedenlerin doğması halinde (geçici ve sürekli muafiyetlerin yararlanılması hali dahil), emlak vergisi bildirimi yapılması zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez.

Bildirimler;

- Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmaya başlandığı bütçe yılı içerisinde;
- 8 numaralı fıkra hariç olmak üzere Kanun'un 33. maddesindeki vergi değerlerini değiştiren durumların ortaya çıkması halinde, değişikliğin meydana geldiği bütçe yılı içerisinde;

emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyelere verilir.

Belirtilen durumlar bütçe yılının son üç ayı içinde meydana geldiğinde, bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği ile mülkiyette mükellefler ortaklaşa imzalı bildirimde bulunabilecekleri gibi, münferiden de bildirimde bulunabilirler. Paylı mülkiyet halinde ise, bildirim münferiden yapılır.

Elbirliği ile mülkiyette münferiden bildirim yapıldığı takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hisselerin adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır.

Bildirimin süre i içinde verilmeme. i halinde, vergi değeri idarece tarh edilir. İdarece tarhiynta. her yıla ait vergi değeri, Kanunun 29. madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır (EVK. mad. 32).

Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı süresi ise, bildirim dışı bırakılmanın idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar (EVK. nıad. 40).

6.2.3.2. Vergi Değeri

Vergi değerinin nasıl hesaplanacağı; arazi ve binalar için Kanun'un 29. maddesinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Sözü edilen maddeye göre:

- Arazi ve arsaların vergi değeri; VUK'nın asgari ölçüde birim değerinin tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca, arsalar için her mahalle, cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelere ve arazide de, her il veya ilçe için arazinin cinsi itibariyle takdir olunan değerlere göre hesap edilen bedeldir.

- Binalar için vergi değeri ise, Maliye ve Bayındırlık Bakanlıkları tarafından ortaklaşa tespit ve ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile biraz önce belirtilen esaslara göre bulunan arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesap edilir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıcını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin, VUK. hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılmasıyla bulunur.

6.2.3.3. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler

Yukarıda sözü edilen EVK'nın 33. maddesi, vergi değerini değiştiren nedenlerin neler olduğunu belirlemiştir. Maddede belirlenen nedenler şunlardır:

-Yeni bina inşa edilmesi. Mevcut binalara eklentiler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması da yeni bina inşa edilmesi olarak kabul edilmektedir.

-Bir binanın yanması ve yıkılması gibi nedenlerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör ve kalorifer gibi tesislerin kısmen veya tamamen kaldırılması.

-Bir binanın kullanılış şeklinin tamamen değiştirilmesi veya bir binanın oturmaya ayrılmış bölümlerinin bir kısmının dükkan, mağaza ve depo gibi durumlara getirilmesi.

-Fidan ekilmesi, fidanlı arazinin tarla haline getirilmesi, doğal afetlerle arazinin kullanılmaz hale gelmesi ve arazinin parsellenerek arsa şekline dönüştürülmesi gibi nedenlerle, arazide değişikliklerin olması.

-Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin bu durumdan çıkarılması veya bir arazi ya da arsanın bina mütemmimi durumuna getirilmesi.

-Birden fazla arnzi ve arsanın tek bir arazi haline getirilmesi veya his elere a□nlımş olan bir binanın bUtüıı hisselerinin birleştirilmesi.

Yukarıda ın□ydana gelen değişiklikler, maddenin (1) ve (7) numaralı fıkral:mnda belirtildikten sonra, (8) numaralı fıkrasında da, herhangi bir sebep □i\1ünden bir şehir, kasaba ve köyün tamamında sürekliolmak üzere bina veya arazinin değerlerinde yüzde 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması hali, wrgi değerini değiştiren nedenler arasında sayılmıştır.

6.2.3.4. Vergi11i11 Ödenmesi

Emlak vergisi, birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında ve ikinci taksiti de Kasım ayı olmak üzere iki eşit taksitte bina ve arazinin bulunduğu yer belediyesine ödenir.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilmiş olan ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir.

6.2.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisinin yasal dayanağı, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunudur. Motorlu taşıtlar vergisi, servet ve servet transferleri üzerinden alınan vergiler arasında yer alır. Bu vergi, malvarlığına girebilen tilin değerleri değil, bunlardan sadece motorlu taşıtları yükümlendirdiğinden, kapsam bakımından bir kısmi servet vergisi olarak nitelendirilir.

6.2. 2.J Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Kanunun 5 ve 6.maddelerinde yer alan mototlu taşıtlar bu verginin konusunu oluşturur.

MTV'nin mükellefi ise, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarında mototlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Daha açık bir ifadeyle, MTVK'nın 5 ve 6 ıncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, motorlu taşıtlar vergisine tabidir.

Dolayısıyla, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve motorsikletler, minibüs, panel van, motorlu karavan, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri, yat, kotra, her türlü özel tekneler ile uçak ve helikopterler girmektedir.

62.2.1. Kanım'ım 4. maddesi, hıı ı•ergideıı istisııa o/aıı taşıtları b lir/emiştir.

Özetle bunlar:

-4. maddede yer alan kamu kurumlan ile Türkiye Kızılay Derneği gibi kumluşların taşıtları·

-Söz konusu maddenin ikinci meddesinde hüküm altına alındığı şekilde elçiliklere ait taşıtlar;,

-Maddenin 3. fıkraında düzenlenmiş olduğu şekliyle engellilere ait taşıtlar

dır.

6.2.2.2.Motorlıı Taşıtlar Vergisiuiu Tarifesi,

Motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi, spesifik esaslı bir tarifedir. Ödenecek vergiler Kanunun 5. ve 6. maddelerinde, taşıt türlerine, yaşlarına, motor silindir hacimlerine ve bunun gibi bazı ölçülere göre düzenlenmiştir.

Her tarifede verginin tespitinde belirleyici iki değişken vardır. Bu değişkenlerden biri aracın yaşıdır ve bütün tarifelerde bulunur. Araç eskidiği ölçüde vergisi azalmaktadır.

Tarifelerde bulunan ikinci değişken ise araç türüne göre değişmektedir. Örneğin (I) sayılı tarifede taşıtların silindir hacmi verginin tespitinde belirleyici olmaktadır. Yani otomobil, silindir hacmi arttığı ve yaşı küçüldüğü ölçüde daha yüksek miktarlar üzerinden verilendirilmektedir. II sayılı tarifede taşıt cinsi oturma yeri ve azami toplam ağırlığı belirleyici olmaktadır. Buna göre de ağırlık ve oturma yeri arttıkça vergi miktarı da artmaktadır. (IV) sayılı tarifede ise azami kalkış ağırlığı belirleyici olmaktadır. Ağırlıktaki artış vergiyi de ağırlaştırmaktadır.

6.2.2.3 Motorlu Taşıtlar Vergisnde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Mükellefiyetin Başlaması

Mototlu taşıtlar vergisi, mototlu taşıtların trafık sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından hava vasıtaları siciline kayıt ve tecil ile başlar

-Mükellefiyet, takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen araçlarda, kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından; yılın son altı ayı içinde, yeni kayıt ve tescil edilen araçlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren;

başar.

-Mükellefiyet, kayıt ve tescilli olup yeniden başkası adına kayıt ve tescili yapılan taşıtlarda gerçekleşen değişiklik, yılın ilk altı ay içinde yapılmışsa,

Mğişikliği izi yen yılın altı nyı içinde; eğer değişiklik son altı ay içinde yapıl-
tl\1\:-a, işlemi izleyen takvim yılının başından itibaren;
başlar. M.TVK.mad.7.

• .\fiikcllc:fiyetin Sona Ermesi

Mükellefiyeti sona ermesi Kanunun 8. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre,

-Kayıttan silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmışsa, ikinci altı aylık dönemin başından,

-Silinme, son altı aylık dönemde gerçekleşmişse, izleyen takvim yılı başından itibareni,

hüküm ihtiva eder.

6.2.2.4. Tarlı Tahakkuk ve Verginin Ödenmesi

Motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında yetkili vergi dairesi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yer vergi dairesidir.

Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Tahakkuk eden vergi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödenir.[35]

6.1.3.2. Servet Transferlerinden Alınan Vergiler

Servet transferlerinden alınan vergiler, transferlerin karşılıksız olup olmamasına göre ikiye ayrılır.

6.1.3.2.1. Karşılıksız Servet Transferleri Üzerinden Alınan Vergiler

Karşılıksız servet transferleri üzerinden alınan vergiler, veraset vergileri ile intikal vergileridir. Genelde intikal vergileri, veraset vergileri ile birlikte düşünülür. Bu alanda yapılan kanunlar da veraset ve intikal vergisi olarak adlandırılır.

Ölüm sonucu kalan malvarlığının vergilendirilmesi, tereke ve veraset vergisi olarak iki yönde yapılabilir.

---

35 Motorlu taşıtlar vergisi konusunda ayrıca bkz.: ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sisremi, 9.Baskı, s: 313-317

Terek I·crgi i

Tereke vergisi. terekenin vergilendirilmesini amaçlar. Yani bu vergiyle, ölen kişinin ınalvarlığı ınir;,ısçılara p::ıylaştırılnıudan terekenin tümü vergi konusu yapılır. Tereke vergisinde mirasçıların mirası kabul edip etmeme konusunda irade beyan etmesine gerek yoktur. Çi.lnkü, bu vergide vergiyi doğuran olay. ölilın ile gerçekleşir.

Terekenin vergilendirilmesinin nedeni, kalan malvarlığının ölen kişiye ait olması düşüncesinde yatar. Bu dilşi.lnce uygulamada iki türde kendisini gösterir. Birinci görüş, mülkiyet hakkının ölen kişiye ait olduğunu ve ölüm ile bu hakkın kamuya geçmesi gerektiğini savunur. Doğal olarak bu düşünce sonunda, kalan ınalvarlığının tümünün kamuya geçmesi söz konusu olur. İkinci düşünce ise, daha ılımlı bir düşünce şeklidir. Burada varislere kısıtlı malvarlığının kalması gerektiği kabul edilir. Bu düşünce şekli kabul edildiğinde ise, tereke vergisinin, oldukça yüksek artan oranlarda düzenlendiği görülür.

Bu düşüncelere karşılık, bütün cansız varlıklar gibi ölen kişinin ne vergi mükellefi olabileceği, ne de böyle bir kişinin vergi ödeme gücünden söz edilebileceği ve bu nedenlerle de terekenin vergilendirilmesinin yerinde olmayacağı da savunulabilir.

Tereke vergisi, terekeyi vergilendirdiğinden objektif nitelikte bir vergidir. Yani kendilerine miras kalan kişilerin ailevi durumları ve ölen kişi ile olan akrabalıkları dikkate alınmaz. Bu bakımdan, tereke vergisinin yukarıda belirtilen durumlar dışında, genellikle düz oranlı bir tarifeye sahip olması gerekir.

Miras Payı Vergisi

Ölüm sonucu malvarlığının vergilendirilmesinde diğer vergileme şekli de, miras paylarının vergilendirilmesidir. Bu vergi, miras payı vergisi adını alır. Miras payı vergilerinde, tereke yerine mirasçılara kalan malvarlığı vergi konusu olur. Miras paylarından vergi alınabilmesi, mirasçıların mirası kabul etmesine bağlıdır. Miras payı vergisi, tereke vergisinin aksine sübjektif bir vergidir. Varislerin ölen kişiler ile olan akrabalıkları ve kalan mirasın büyüklüğü vergi tarifesinin düzenlenmesini etkiler. Bu bakımdan vergi tarifeleri, genellikle çift yönlü artan oranlı tarifedir. Yani, kalan mirasın büyüklüğü ve muris ile varislerin akrabalık dereceleri, tariflerin düzenlenmesinde etkili olur. Miras payının mirasçılara ne oranda kalması konusunda hakim olan siyasi düşünce tarzı ile veraset vergisi yoluyla ülkedeki gelir dağılımına etkili olma düşüncesi de, doğal olarak vergi tarifesinin şekillenmesinde önemli rol oynar.

İntikal vergisi ise, kendisine karşılıksız olarak para veya mal intikal edenlerden alınan bir vergidir. Bu verginin alınış amaçlarından birisi, yaşamda iken bazı mal ve paraların yakınlara bırakılarak, ileride ortaya çıkabilecek veraset

, -rgi·inden kurtulmayı önlemektir. Diğer bir neden de, gelir vergisi içinde bazıserYet mtışların vergilendirilcnıenıesindcn kaynaklaırnn boşluğun gidcrilıncsidir.

6.1.3.2.2. Karşılıklı Servet Transferleri Üzerinden Alınan Vergiler

Genel olarak gayrimenkuller ile gayrimenkul niteliğindeki hakların bedel karşılığı el değiştirmesi, verginin konusunu meydana getirir. Bu verginin ınükelkfi. sözü edilen gayrimenkuller ile hakları iktisap eden kişidir. Fakat uygulamada. alıcılar ile birlikte satıcıların veya sadece satıcıların vergi mükellefi ldukları görülmektedir. Vergi mükellefinin kişisel ödeme gücüne hiç önem yennemesi bakımından bu vergi, objektif nitelikte bir vergi türüdür.

İlk bakışta bir servet vergisi karakteri gösteren vergi, esas yapısı olarak, servet vergilerden ayrı bir özellik de göstermektedir. Bu bakımdan bu verginin. bir servet vergisi mi yoksa bir harcama (muamele) vergisi mi olduğu tartışma konusu yapılmıştır. Bazı ülkelerde bu algı, harç olarak da nitelendirilmektedir. Ancak, bu algının ayrı bir vergi konusu olması genelde kabul edilmektedir. Bu düşünce, şu şekilde savunulmuştur:

- Günümüzde gayrimenkul edinilmesinin bağlı olduğu mükellefiyetler, harç ve damga resmi ile olan bağlantılarını tümü ile kesmiştir. Bu düşünceyi etkileyen başlıca etken, bir yandan mükellefiyetin konusuna giren işlemlerin genişlemesi, diğer yandan da mükellefiyetin harç ve resim kavramı ile bağdaşmayacak derecede ağırlaşmış olmasıdır.
- Sözü edilen mükellefiyetin geniş kapsam ve önemi, vergi tekniği yönünden, özellikle konu, matrah, muaflık ve istisnalar, tarh, tahsil ve zamanaşımı bakımlarından, mükellefiyetin bağımsız vergi şeklinde yapılandırılmasını gerekli kılmaktadır.
- Gayrimenkuller ile ilgili bu mükellefiyetler, malı önemleri yönünden de üzerinde ayrıca durulmaya ve işlenmeye değer bir gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bu kadar önemli olan bir mükellefiyeti harçlar düzeni dışına çıkararak, konuyu bağımsız bir vergi kanunu içinde işlemek uygulamaya açıklık getirecektir.
- Emlak alımlarına bağlı olan mükellefiyetlerin kamu bilincinde bir vergi olarak yerini alması da, demokratik ve sosyal anlayış ve düzene daha uygun olduğu genelde kabul görmektedir.

Daha önceleri ülkemizde harçlar içinde yer alan bu mükellefiyetler, 1963 yılında getirilen 198 sayılı Emlak Alım Vergisi Kanunu ile bağımsız bir haline getirilmiştir. Daha sonra ise, bu vergi, tekrar Harçlar Kanunu içine alınmıştır.

6.1.3.3. Servet Artışı Vergileri

Servet artışı vergileri, servetlerde meydana gelen artışları vergilendiren bir Yergi türüdür. Bu ergiler de, kendi içinde bazı türlere ayrılır. Servet artışı vergileri, önce, genel ve özel servet artışı vergileri olarak ikiye ayrılır.

6.1.3.3.1. Genel Servet Artışı Vergileri

Genel servet aıtışı vergileri, kişilerin aıtan tüm servetlerini vergilendirir. Uygulaınada bu vergiler, genellikle sürekli şekilde alınmayan vergilerdir. Ancak, genel servet artışı vergilerinin bazı uygulama şekilleri içinde sürekli olarak alındığı da görülmüştür.

Sürekli olaı·ak alınmayan ve bu sınıflamanın içinde önemli bir tutan genel servet artışı vergileri, olağanüstü servet aıtışı vergileridir. Bu tür vergiler, olağanüstü zamanlarda, yani genelde savaş ve savaş sonrası dönemlerde bir kereye mahsus olmak üzere alınır. Olağanüstü servet artışı vergisiyle, savaş sırasında ve savaş nedeniyle elde edilen servet artışlarının vergilendirilmesi an1açlanır. Doğal olarak savaş sırasında devletlerin kaynak ihtiyaçlarının artması da, devletleri bu tür vergi uygulamalarına yönlendirmiştir. Amaçları bu olan sübjektif nitelikteki olağanüstü servet artışı vergilerinin tarifeleri, söz konusu amaçları gerçekleştirebilmek için yüksek oranları içeren artan oranlı tarifeler şeklinde düzenlenir. Bu bakımdan söz konusu bu vergileri, servetlerin gelirleriyle ödemek mümkün olamaz. Vergi, servetin bir parçasını da alır götürür. Bu nedenle olağanüstü servet artışı vergileri, nominal servet vergisi olmayıp, genellikle gerçek servet vergilerindendir.

Olağanüstü servet artışı vergi uygulamaları yabancı ülkelerde görüldüğü gibi, ülkemizde de 1942 yılında uygulanan "Varlık Vergisi" ile böyle bir uygulama gerçekleştirilmiştir.

Yukarıda değinildiği üzere, uygulamada genel servet artışı vergileri içinde yer alan ve sürekli olarak alınan vergi türleri ile de karşılaşılmıştır. Bu vergiler, gelir fazlası vergisine benzer. Sürekli olarak alınan servet artış vergileri, bir yıldaki genel servet tutarı ile önceki yıla veya önceki birkaç yılın ortalamasına göre tespit edilmiş olan servet tutarları arasındaki müspet farkı vergilendirir. Bu tür bir vergide, mükellefin kişisel ödeme gücü, yani mükellefin ailevi durumu ile sübjektif vergilemenin esasları dikkate alınır. Dolayısıyla sözü edilen vergilerde, vergi tarifeleri, artan oranlı tarifeler şeklinde karşımıza çıkar.

6.1.3.3.2. Özel Servet Artışı Vergileri

Özel servet artışı vergileri, bazı servet artışlarını vergilendirir. Özel servet artışı vergilerinin en önemlisi, gayrimenkul değer artışı vergisidir. Sahibinin hiçbir katkısı olmadan, sadece dış etkenlerle gayrimenkullerde meydana gelen değer artışlarına mali terminolojide kazanılmamış değer artışları da (Uneamed

}nlt-cıncnt) denilmektedir. Gayrimenkul değer artışlarının vergi yolu ile kamu)fl ınol edilmesi fikri David Ricardo'ya kadar uzanmakla ise de, yukarıda -0ziledildiği gibi bu konuyu oldukça derinliğine ilk ele alan yazar Henry Gc-N"JC olmuştur.

Bu \'ergi, daha çok mali olmayan amaçlar güder. Şöyle ki, vergi, ekonomik gelişme, nüfus artışı, şehirleşme, trafik yönlerindeki değişme, yeni yol açılması, park v.b. nedenlerle, yani herhangi bir harcama olmaksızın meydana ?len değer artışlarının doğurduğu haksızlıkları ortadan kaldırmak ister.

Kazanılmamış değer artışları fikrinden hareket edildiğinde, vergi konusunun belirli aralıklarla (5 yıl veya 1O yıl gibi) yeniden değerinin biçilmesi ve aradaki farkın vergilendirilmesi gerekir. Fakat dünya da bu tür uygulamalara pek rastlanmamıştır. Genelde uygulanan sistem, gayrimenkul değer artışı vergisini gayrimenkullerin satışına bağlayan sistemdir.

Bu verginin matrahını, gayrimenkullerin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark oluşturur. Vergiye konu olan değer artışı, başlı başına vergi ödeme gücünün objektif bir ifadesi olarak kabul edilir ve verginin saptanmasında bu artıştan yararlanarı kişinin kişisel ve malı durumu (genel serveti gibi) göz önüne alınmaz. Buna karşılık, çoğu kez, bir yandan mülkiyet süresine, diğer yandan değer fazlasının tutarına göre bölgesel oranlar öngörülebilir. Vergiyi doğuran olay ise, gayrimenkulün satış işlemidir.

Bazı ülkelerde gayrimenkullerin değer artışlarının vergilendirilmesi gelir vergisi içinde realize edilmiştir. Gayrimenkul değer artışlarının gelir vergisi içinde vergilendirilmesi, teorik ve uygulamanın çıkardığı güçlükler dolayısıyla eleştiri konusu yapılmıştır. Bu eleştirileri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Gayrimenkul değer artışları gerçek gelir değildir. Alışılmış gelir kavramında az çok süreklilik ve düzenlilik aranır. Diğer yandan gelirin, ekonomik faktörlerin etkisi sonucu ortaya çıkması gerekir. Oysa, gayrimenkul değer artışlarından elde edilen kazançlar, önceden tahmin edilen bir bekleme sonucu olmadığı gibi, sürekli nitelikte de değildir.

- Gayrimenkul değer artışları, genellikle bağlantılıdır. Yani gerçek bir değer artışını ifadesi olmayıp, yalnızca fiyatlardaki genel yükselmenin bir sonucudur.

- Uzun yıllar boyunca oluşmuş gayrimenkul değer artışının, bu servetin paraya çevrildiği yılın geliri kabul edilmesi, özellikle artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı gelir vergilerinde büyük sakınca yaratır.

- Gayrimenkul değer artışı vergisi, genellikle uygulandığı gibi, gayrimenkullerin paraya çevrilmesi sırasında alınırsa gayrimenkullerin alışkanlığı azalır. Fertler, gayrimenkullerini paraya çevirerek, ödenmesi gerekli vergi nedeniyle fazla gelir getireceğini ümit ettikleri yatırım alanlarına çevirilerini aktarmaktan alıkonmuş olabilir.

npılan bu elc◆tirilcr şu ,ekildc◆c nplondmlnııştır:

- Vergi ödeme gi\ ilnOı'.'\lçmc bnkımıııdun, vcrgilcndircbilıne kavramında Urcklilik ,c düzenlilik aramaya gerek yoktur. Ayrıca, ekonomik faktörlerin etkisi olmak. *ııın* elek edilen değerlerin de gelir kabul edilmesi gerekir. 13ir gelirin önceden beklenen nitelikte olup olmamnsı, ekonomik analizler yönünden ·nemli olmasına rağmen vergilemede böyle bir niteliğin var olup olmama ının önemi bulunmumnktadır.

- Ga◆Timenkul değer nrtışlurının çok kez fiyatlardaki genel yükseltmeyi yansıttığı doğrudur. Fakat bu sakınca, vergi tekniğini ilgilendiren bazı önlemlerle giderilebilir. U·ulün güçlüklerine rağmen meydana gelen gerçek artışlar, fiyat göstergeleri ile az çok kesin bir şekilde saptanabilir.

- Uzun süre içerisinde gerçekleşmiş değer artışlarından, bunlar satıldıkça Yergi alınmasının. artan oranlı tarife nedeniyle mükellefi daha fazla vergi ödemek durumunda bırakacağı itirazı da tamamen haklı değildir. Eğer uygulama güçlükleri olmasa idi, bu verginin nom1al koşullar altında alınması yıldan yıla olacak idi. Böyle yapılmamakla, mükellef her yıl vergi borcu kadar tutarı elde tutma olanağı kazanmış, sonraki yıllarda da bunun faizinden yararlanmıştır. Artan oranlı tarifenin uygulanması nedeniyle mükelleflerin çok fazla vergi yükü altına sokulmaları ise, ancak gayrimenkul değer artışlarının, vergi mükelleflerini gayrimenkul değer artışı vergilerinin tarifelerinden daha yüksek gelir dilimlerine sokacak kadar önemli olması halinde kendisini gösterir.

- Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesinin gayrimenkullerin alışkanlığını azalttığı iddiasına gelince, bu ancak verginin paraya çevrilmesi anında alınması halinde doğrudur. Gayrimenkul değer artışlarının en elverişli vergilendirilme şekli de paraya çevrilme anında vergilendirme olduğuna göre, itirazın doğruluğunu genelde kabul etmek gerekir. Yalnız gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi ilkesi ile birlikte, kayıplarının da vergi matrahından düşülmesi, gayrimenkullerin alışkanlığını artırıcı bir etken olabilir.

Ülkemizde gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi, GVK'nın yürürlüğe girdiği 1950 yılından 1970 yılına kadar olan süre içerisinde, gelir vergisi içinde yapılmıştır. 1970 yılında getirilen ve çerçeve bir kanun niteliğinde olan Finansman Kanunu ile de, gelir vergisinin gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri aynen bırakıldığı halde, ayrı bir Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi getirilerek değer artışlarının bu kanun ile de vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Daha sonra da gereksiz olan bu ikiliği önleyebilmek için, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. Halen gayrimenkul değer artışlarının ülkemizdeki vergilendirilmesi, sınırlı bir şekilde gelir vergisi içinde gerçekleştirilmektedir.

I u 1'onu ile ilgi Ii olnrnk u rıca, gerek bi;ıcle ve gerek buzı yabancı ülkc-lcı i . mahalli bir vergi şeklinde e bir kereye özgll olmak üzere alınan şcrc• tiye-ı⊡imlerini de. nitelik itiburiylc gayrimenkul değer artışı vergi i olarak ⊡:llul etmek gerekir.

6.4. VERASET VE İNTİKAL VERGiSi

Yukarıda veraset ve intikal vergilerinin teorik yanına çok kısa bir şekilde değinmiştik. Şimdi i e bu verginin Türkiye'deki uygulama biçimini ana hat-1:myla aktarmaya çalışacağız.

Osmanlı İmparatorluğu zamanında, çağdaş anlamda karşılıksız servet transferlerini konu alan bir vergi uygulaması yapılmamıştır. Türkiye'de karşılıksız servetlerin ilk kez vergilendirilmesi, 1926 yılında Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun ile başlamıştır. Bu Kanun uygulamaya başlandıktan sonra birçok değişikliğe uğramıştır. En sonunda da bu vergi, 1959 yılında 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ile yeniden değiştirilmiştir.

Türkiye'de karşılıksız servet transferlerini vergilendiren VİVK. üzerinde de, o günden bu yana bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu konuda halen uygulanmakta olan kanun, esas olarak bu kanundur.

6.4.1. Mükellefiyet

6.4.1.1. Verginin Konusu

Sözü edilen Kanun'un 1. maddesinde veraset ve intikal vergisinin konusu ele alınmıştır. Bu maddede, hangi malların hangi şekillerde ve hangi kişilere intikalinin verginin kapsamına girdiği belirtilmiştir.

Verginin konusunu oluşturan maddeyi açık bir şekilde şöyle ifade edebiliriz:

Türkiye'de bulunan malların veraset veya ivazsız intikali:

Sözü edilen malların;

- Türk vatandaşından Türk vatandaşına,
- Türk vatandaşından yabancı ülke vatandaşına,
- Yabacı ülke vatandaşından Türk vatandaşına,
- Yabancı ülke vatandaşından yabancı ülke vatandaşına,

intikali veraset ve intikal vergisinin konusuna girer.

Yabancı ülkede bulunan mallarm veraset ve ivazsız intikali:

Söz konusu olan malların;

- Türk vatandaşından Türk vatandaşına,
- Yabancı ülke vatandaşından Türk vatandaşına,

intikali de, bu verginin konusu içine girer.

ncak. yurt dışında bulunan malların, TUrk vatandaşı olan bir kişiden yaban ı ülke vatanda,ı olan bir kişiye intikali, bu vergi kapsamı dışındadır.

Buradaki mal kavramı, mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul nesnelerle ınaıneleke girebilen bütün hak ve alacakları; kişi kavramı, hakiki ve hükmü şahıslan: veraset kavramı, miras, vasiyet ve ölüme bağlı tasarrufiarı , e iYazsız intikal kavramı da, hibe ya da herhangi bir şekilde ivazsız iktisapları. kapsar.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi bu vergide, hem şahsilik ve hem de mülkilik ilkesinin uygulandığı görülmektedir.

6.4.1.2. Verginin Mükellefi

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi; veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal edinen kişidir. Sözü edilen ifadeden de anlaşılacağı gibi bu vergi, bir tereke vergisi olmayıp, miras payı ve intikal vergisi karakteri göstermektedir.

6.4.1.3. Muafiyet ve İstisnalar

6.4.1.3.1. Muafiyetler

Kanun'un 3. maddesine göre aşağıda yazılı kimseler veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur.

- Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal güvenlik kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar;
- Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan ve kamunun yararı için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar ve spor gibi amaçlarla kurulan kuruluşlar;
- Kanunda belirtilen şartlarla yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi ve konsolos gibi mensupları;

veraset ve intikal vergisinden muaftır.

6.4.1.3.2. İstisnalar

4. maddesinde de Kanun, bazı intikalleri veraset ve intikal vergisinden istisna tutmuştur. Bu maddeye göre:

- Veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ile murise ait kişisel eşyalar ve aile hatırası olarak saklanan bazı eşyalar;
- Füruğ ve eşten her birine isabet eden ve değerleri Kanunun 4. maddesinin (b) fıkrasında belirtilen tutarları aşmayan menkul ve gayrimenkuller;
- Gayrimenkuller hariç olmak üzere örf ve adete göre verilmesi mutat olan hediyeler;

- ?adakalar:

- jyazsız sureltt;;intikallerin Kanun'un 4. maddesinin (d) fıkrasında belirtilen tutarı:

- Para ve ın:.ıl üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin, yine Kanunun sözü edilen maddesinin (e) fıkrasında saptanmış tutarıaşmayan miktarları;

- Muafiyetlerle ilgili olarak yukarıda belirtilen kamu kurumları ile sosyal amaçlı kurumlar ve bilimsel alanda faaliyet gösteren bazı kuruluşların, amaçlan gereğince usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;

- Kanun'un 4. maddesinin (g) fıkrasında belirtilen kuruluşların emekli ikramiyeleri ve aylıkları türünden yaptıkları ödemeler;

- Savaş, çatışma ve bunun gibi vatana yararlı faaliyetler sonucu ölen subay, ast subay ve emniyet mensupları gibi kişilerin ailelerine intikallerin Kanw1da belirtilen tutarları;

- TBK'ya göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan önce ölmesi halinde, bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;

- Kuru mülkiyet kaldığı sürece kuru mülkiyet şeklinde intikal eden mallar (sağlar arası ivazsız şekilde yapılan intikaller hariç);

- Vergi muafiyeti tanınan vakıflara Bakanlar Kurulunca tahsis olunan mallar;

- Plaka sınırlaması uygulanan illerde plaka satışından elde edilen paralardan ticari plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar;

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler;

- Genel ve özel bütçeli kuruluş bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transfer ve yardımlar;

ayrıntıları adı geçen maddede belirtilen şartlarla, veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

6.4.2. Matrahın Tespiti

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, VUK. hükümlerine göre tespit edilen malların değerlerinden, bu Kanunun indirilmesini kabul etmiş olduğu bazı borç ve giderlerin indirilmesi yoluyla bulunur.

6.4.2.1. hk Tarlıiyata Esas Olmak Üzere Malları Değerleme

Mükelleflere kolaylık sağlamak üzere intikal eden mallar için basit uygulanabilecek değerleme ölçüleri getirmek ve mükelleflerce yapılacak bu değerlemelere göre de önce ilk tarhiyatın yapılabilmesini gerçekleştirmek üzere, Kanun'un 1O. maddesine bazı değerleme ölçüleri getirilmiştir. Bu ölçülere

• Haklar

Te·cile tabi tılın hakların değeri. tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir. Tapu sicilinde değeri gösterilmemiş haklarla, bunlar dışındaki tüm haklar. mükellef tarafından değerlendirilmez ve bunlar ilk tarhiyatta dikkate alınmaz.

6.4.2.2. İıdirilebilecek Borçlar ve Giderler

Kanwrnn 12. maddesinde indirilebilecek borçlar ve giderler tespit edilmiştir. Bunları özetle şu şekilde açıklayabiliriz:

- Murisin vergi borçları dahil olmak üzere kabul edilebilir türden olan borçları. Diğer surette iktisaplarda da, intikal eden malla ilgili vergi borçları.
- Türk vatandaşlarına ait mallardan yabancı ülkelerde bulunan mallara ilişkin borçlar ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri.
- Cenaze techiz ve tedvini için yapılan giderler.

Kesin sonuca bağlanmamış ihtilaflı borçlar ise, Kanun'un 13. maddesindeki hükümler dairesinde işleme tabi tutularak vergileri tecil olunur.

6.4.3. Verginin Beyanı

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, yukarıda belirtilen şekilde değerleme yaptıktan ve tespit etmiş olduğu değerlerden Kanunun kabul etmiş olduğu gider ve borçları düştükten sonra, vergi matrahını tespit eder. Tespit edilen matrah, bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilir.

5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler de ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri bildinneleri zorunludur. Beyannameler, veraset yolu ile olan intikallerde ölen kimsenin, diğer yollardan meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu vergi dairelerine verilir. Muris ve tasarrufu yapan şahsın ikametgahı yabancı ülkede ise, beyannamelerin, bu kişilerin Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekir.

Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgahı tespit edilememiş ise, beyarınameler, Maliye Bakanlığına verilir **(VİVK.** mad. 6, 8).

Beyannameler:

• Ölüm yolu ile meydana gelen intikallerde:

- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ise, mükelleflerin Türkiye'de bulunması halinde ölüm tarihini izleyen dört ay içinde; mükelleflerin yabancı ülkede bulunması halinde ölüm tarihini izleyen altı ay içinde;

Yabancı Paralar

- lüm ynbancı bir ülkede meydana gelmiş ise, nıi.lkelleflerin Tllrkiye'dc bulunmtllnrı halinde ölümü izleyen altı ay içinde; mUkellener ölen kişinin bulunduğu ülkede oldukları tnkdirde ölUmU izleyen dört ay içinde; mükellefler ölen kişinin bulunduğu yerin dışında bnşka bir yabancı ülkede oldukları takdirde ölümü izley n sekiz ay içinde;

- Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde:

• Diğer surette meydana gelen intikallerde:

Malların hukuken iktisap edildiği tarihi izleyen bir ay içinde;

• Düzenlenen yarışma, çekiliş ve şans oyunlarında, bunların gerçekleştiriimiş olduğu günü

takip eden 20. günü akşamına kadar;

verilir **(VİVK.** mad. 9).

6.4.4. Verginin Tarhı

Yukarıdaki esaslara göre değerleme yapılarak ilk tarhiyata esas olmak üzere, verilen beyanname üzerine idare vergiyi en geç on beş gün içinde tarh eder. Yapılan bu tarhiyat ilk tarhiyattır. Daha sonra da tarh edilen vergiler, intikal eden malların VUK hükümlerine göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir.

İlk tarhiyatta dikkate alınmak üzere mükellefler tarafından Kanunun 1O. maddesine göre değerleme yapılarak bildirilen miktarlar ile idare tarafından aynı değerleme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç olmak üzere), vergi kaybı cezasının yarısı ile birlikte alınır.

Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde yüzde 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz (VİVK. mad. 1O).

6.4.5. Vergi Tarifesi

Kanunun 16. maddesinde matraha uygulanacak vergi tarifesi yer almıştır. Sözü edilen tarife şu şekildedir:

Matrah	Veraset yolu ile intikallerde	İvazsız intikallerde
İlk 290.000 TL için	Yüzde 1	Yüzde 10
Sonra gelen 700.000 TL için	Yüzde 3	Yüzde 15
Sonra gelen 1.500.000 TL için	Yüzde 5	Yüzde 20
Sonra gelen 2.700 000 TL için	Yüzde 7	Yüzde 25
Matrahın 5.190.000 TL'yi aşan bölümü için	Yüzde 10	Yüzde 30

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikalinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Belirtilen matrah dilim tutarları her yıl, VUK'nın yeniden değerleme oranları dikkate alınarak ve maddede belirtilen şaıtlar içinde artırılarak uygulanır.

Futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran, yüzde lO olarak uygulanır (VİVK. mad. 16).

6.4.6. Verginin Ödenmesi

Veraset ve intikal vergisi, tahakkuktan itibaren üç yılda ve Mayıs ve Kasıın ayları olmak üzere her yıl iki eşit taksitte ödenir.

Düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyeler ile futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler de, beyanname verme süresi içinde ödenir.

Tescil tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde sonucu vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisi ödenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe, devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Kanun'un 19. maddesinde belirtilen şekilde teminat gösterilmesi halinde, devir ve ferağa izin verilebilir (VİVK. mad.19).

6.4.7. Güvenlik Önlemleri

6.4.7.1. Tereke Defteri Yapılması

Kanunun 18. maddesine" İhtiyat Tedbirleri" başlığı altında bir hüküm getirilmiştir. Bu hükme göre, verginin matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunması halinde, vergi dairesince TMK'nın 590. maddesinin 3 numaralı fıkrasına dayanılarak tereke defterinin yapılması istenebilir.

6.4.7.2. Teminat Alınması

Kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler ve icra daireleri, istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para veya senet verebilmek için, önce verginin ödenmiş olduğuna ilişkin vergi dairesinden verilmiş belge talep ederler.

Belge sunnmnyan hnk sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intiknllerdc yüzde 5 ve ivazsız intikallerde de yllzdc 15 oranında, kesinti yaparak kulanı ödeyebilirler. Kesinti yapanlar kesmiş oldukları vergiyi en geç bir hafta içinde ilgili yere yutırılar. Bu görevi yerine getirmeyenler Kanunda beli1ilen şekilde sorumlu olurlar (VİVK. mad. 17).[36]

---

36 Vergi Özel Hukuku ile ilgili olarak özelli_kle yararlanılan ç►lışma hakkında bkz. MUTLUER. M.Kamil-DAYANÇ KUZEYLi, N.Nilay, VERGi HUKUKU. Turhan Kitapevi, ANKARA, 2014.

YEDİNCİ KISIM
DİĞER DÜZENLEMELER

Duvar yapıldıktan sonra
duvarcı unıuu/ır.

ÇİN ÖZDEYİŞİ

Bu kısımda anlatmaya çalışacağımız vergiler, esas olarak daha önce anlaıım konusu olan harcama vergilerinin bir kısmını meydana getirir

Harcamalar üzerinden alınan diğer vergileri burada ayrıntılı olarak ele alm:ık i e. kitabın hacmini olmasın gerekenin çok üzerine çıkaracaktır. Bu bakımdan. kirabın bu ksımında harcama vergilerinin belli başlı olanlarını, (Banka ve Sigorta Muameleleri, Damga Vergisi) verginin mükellefiyeti, matrahının belirlenmesi ve ödenmesi gibi bir çerçeve içinde kısaca ele almak zorunlu olmaktadır.

Ayrıca burada, belediyeler tarafından alınan bazı gelirlere de değinilecektir.

7.1 BANKA VE SİGORTA MUAMELERİ VERGİSİ

Banka ve sigorta muameleri vergisi de harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alır. Gelir veya servet harcandığı zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirilir ve dolaylı vergiler kapsamında değerlendirilir. Banka ve sigorta hizmetlerini vergilendiren banka ve sigorta muameleleri vergisi, 1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile düzenlenmiştir.

7.1.1. Banka ve Sigorta Muameleri Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Aynı şekilde bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleri vergisine tabidir.

Söz konusu verginin mükellefi bankalar, bankerler veya sigoı1a şirketleridir. Sigorta aracıları tarafından yapılan sigorta işlemlerinde verginin mükellefi, aracılar değil sigorta şirketleridir (Gid. VK mad. 30). Banka ve sigorta muameleleri vergisi, mükellefler tarafından, hizmetten yararlanan müşterilerine yansıtılır. Yani kanuni mükellef olan banka, banker ve sigorta şirketleri, müşterileri ile vergi dairesi arasında, vergiyi tahsil edip yatırmakla görevli bir aracı konumundadır.

Verginin konusu ise banka ve sigorta hizmetleridir. Banka, banker ve sigorta şirketlerinin yapmış oldukları işlemler nedeniyle kişilerin kendi lehlerine nakden veya hesaben bir para almaları halinde banka ve sigorta muameleleri vergisi doğmuş olur. Örnek olarak bir bankanın müşterisine verdiği kredi nedeniyle tahakkuk ettirdiği faiz, kasa kiracısından tahsil ettiği kira bedeli, çek ve senet tahsili karşılığında müşterisinden aldığı komisyon, bir sigorta şirketinin bir otomobili veya evi hasarlara karşı sigorta etmesi karşılığında tahakkuk ettirdiği sigoıta primi, ödünç para veıme işleri yapan bankerlerin müşterilerinden aldığı faizler banka ve sigoıta muameleleri vergisinin konusuna girmektedir. Buna karşılık, banka lehine kalan herhangi bir meblağ olmadığından, mevduat kabulü verginin konusu dışında kalmaktadır.

Banka ve sigoıta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu'na göre yapmış olduğu işlemler karşılığında almış oldukları paralar verginin dışında tutulmuştur.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile, banka ve sigorta şirketlerinin konut kredileri, ile KOBİ'lere ve esnafa verilen krediler gibi bazı işlemler nedeniyle lehlerine kalan paralar vergiden istisna edilmiştir (Gider VK mad. 29). Getirilen istisnalarla, genellikle, belli alanlara verilen kredilerin maliyeti düşürülmek istenmiştir

7.1.2. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Matrahı ve Oranı

Banka ve sigorta muameleri vergisinin matrahı ise banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları bütün işlemler karşılığında ne isimle olursa olsun aldıkları paraların tutarıdır. Örnek olarak, bir banka 10.000 lira kredi verdiği müşterisinden vade sonunda 1.000 lira faiz tahsil ettiği takdirde, verginin matrahı anapara değil faiz tutarı olan 1.000 liradır. Kambiyo alım ve satım işlemlerinde kambiyo satışlarının tutarı verginin matrahı kabul edilir.

BSMV oranı Gid. VK'da %15 olarak belirlenmekle birlikte Cumhurbaşkanı'na bu oranı belirlenen sınırlar içerisinde yeniden belirleme yetkisi verilmiştir. Alt sınır, bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1, kambiyo muamelelerinde ise sıfır olup üst sınır belirlenen miktar olan %15'tir. Bakanlar kurulu, genel oranı %5; bankalar arası işlemlerdeki oranı %1, kambiyo işlemlerinde satış tutarı üzerinden alınacak oranı da sıfır olarak belirlemiştir.

7.l.3. ◊aııka, c Sigorta Muanıclcri Vergisinin Turlu, Tahakkuku ve Odenme i

B 1\1 yüküm\ünün beyanı üzerine tarh edilir. Vcrgilcndirnıc dönemi, t:1k, im yılının her bir ayıdır.

Her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile e11e i ayın on beşinci günü akşamına kadar, muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek ve beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen yergiyi aynı süre içinde ödemek zorundadır (Gid.VK mad. 44-48).

7.2. DAMGA VERGİSİ

Damga vergisi kişilerin kendi aralarında veya devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüktür. Damga vergisi 488 sayılı Damga Yergisi Kanunu ile düzenlenmiştir.

7.2.1. Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Damga vergisinin konusu DVK'ya ekli (I) sayılı tabloda yer alan kağıtlardır.

Damga Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda istisna ve muafiyet tanımış olan çok sayıda hüküm mevcuttur. Bir kağıdın damga vergisine tabi olup olmadığını anlamak için her iki tablo ile varsa özel hükümlerin birlikte dikkatlice incelenmesi gerekmektedir.

(I) sayılı tabloda yer alan damga vergisine tabi kağıtlar dört grupta toplanmıştır.

- Birinci grupta akitlerle ilgili kağıtlar yer almaktadır. Sözleşmeler, taahhütnameler, kira sözleşmeleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, tahkirnnameler ve fesihnameler bu gruptadır.
- İkinci grupta kararlar ve mazbatalar bulunmaktadır.
- Üçüncü grupta yer alanlar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlardır. Bu grupta emtia senetleri, konşimento, ipotekli borç senedi gibi senetlerle resmi daire ve bankalara ibraz edilen bilanço ve işletme hesabı özeti gibi ticari belgeler yer almaktadır.
- Dördüncü grupta makbuzlar ile diğer kağıtlar bulunmaktadır. Resmi dairelerin hizmet alımlarına ilişkin makbuzlar, maaş, ücret, gündelik, ikramiye gibi hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar, vergi daireleri, gümrük idareleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilen beyanname ve bildirgeler bunlar arasındadır (DVK mad. 1,2).

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, Damga Vergisi Kanunu'nda öngörülen şekilde bir kağıdın düzenlenmesidir. Kamına ekli (1) sayılı tabloda

yazılı kağıtların düzenlenmesi yani yazılıp imzalanması ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Buna göre, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için aşağıdaki şartlar gerçekleşmiş olmalıdır:

- Kağıt, Kanuna bağlı (1) sayılı tablo ekindeki listede yer almalıdır.
- Verginin konusuna giren kağıt taraflarca imzalanmış olmalıdır.
- Kağıdın ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerekir. Bu nedenle, bir kuruluşun dahili işlemleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi tutulamaz.
- Kağıtla ilgili bir istisna veya muafiyet hükmü bulunmamalıdır.

Damga vergisinde de zamanaşımı, dahilde alınan diğer vergilerde olduğu gibi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıl başından itibaren beş yıldır. Ancak damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kağıtların hükmünden tarh zamanaşımı dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, söz konusu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar (VUK mad. 114/son).

Damga vergisinin yükümlüleri hukuki işlemleri yapanlar yani kağıtları imzalayanlardır. Gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarındaki işlemlerle ilgili kağıtların vergi mükellefi, kağıtları imza edenlerdir.[37] Resmi dairelerle kişiler

---

[37] Damga vergisi gerek ticari hayatta gerek günlük hayatımızda çok geniş bir uygulama alanına sahiptir. Öte yandan, bir uyuşmazlık veya denetim olmadıkça bu belgelerin gizlenmesi de kolaylıkla mümkündür.

Damga Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda kişiler için düzenlenmiş olan sorumluluk ve zorunluluklar aşağıda yer almal-.1adır:

- Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların mükellef olmayan kişilerce ibraz edilmesi halinde, alınması gereken vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenler sorumludur. Bu kişiler ödedikleri vergi ve cezalar için daha sonra mükelleflere rücu edebilirler (DVK mad. 24/1).
- Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsil olarak sorumludur (DVK mad. 24/2).
- Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiş olan mükellefler, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde vergi, ceza ve fer'ileri, damga vergisini sürekli makbuz karşılığı ödemek zorunda olan bu kişilerden alınır. Bu kişiler ödedikleri vergi aslını karşı taraftan geri isteyebilirler (DVK mad. 22/a, 24/3).
- Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları vergi dairesine göndermeye mecburdur (DVK mad. 26).
- Resmi daireler veya noterler tarafından düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmamış veya noksan alınmış olan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası ise düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır (DVK mad. 24/4).
- Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemez ve bunların suretlerini çıkarıp veremezler. Damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren

,,rasındnki işlemlere ait kağıtların damga vergisini ise kişiler öder (DVK mad. -◆l).

◆enel ve katına (özel) bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, beledi- ◆ -kr ve köyler resmi daire kapsamındadır. Resmi dairelerde olduğu gibi, famgıergisinden muaf tutulmuş olan kuruluşlar ile kişilerin (1) sayılı tab- k da yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kuruluşların imzasını taşıyan kağıtlara ait damga vergisinin tamamı da kişiler tarafından ödenmektedir **(DVK** mad. 24/2).

7.2.2. Damga Vergisinin Hesaplanması ve Ödenmesi

7.2.2.J. Damga Vergisiuiu Hesaplanması

Damga vergisi, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı oranlarda veya miktarlarda alınır. İlgili tabloda yer alan kağıtlardan belli parayı ihtiva edenler nisbi vergiye, belli parayı ihtiva etmeyenler maktu vergiye tabidir.

Damga vergisinin hesaplanmasında;

- Nisbi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı ·'belli para" esas alınır. Damga vergisinin hesabına esas alınacak olan belli para, verginin matrahıdır.

- Maktu vergide ise, kağıtların mahiyeti esastır (DVK mad. 1O).

Bundan da anlaşılacağı üzere, bir kağıdın vergisini tayin için önce o kağıdın mahiyetine bakılır. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda Üzerlerindeki yazının içerdiği hüküm ve manaya bakılarak karar verilir (DVK mad. 4).

Kağıdın nevi ve mahiyeti tayin edildikten sonra tabloda o kağıt için yazılı vergi oranı veya miktarı bulunur. Kağıt nisbi vergiye tabi ise kağıtta yazılı parasal tutar (vergi matrahı) vergi oranı ile çarpılarak damga vergisi hesaplanır. Örnek olarak, kira sözleşmeleri ‰1,89 oranında vergiye tabidir. Bir tacir 2017 yılında aylık 1.000 lira bedelle ve bir yıl süre ile bir işyeri kiralamışsa, düzenlenen kira sözleşmesi için 12.000 x %01,89 = 22,68 lira tutarında damga vergisi ödenmesi gerekir. Buna karşılık, vergi dairesine verilen beyannameler maktu vergiye tabidir. Beyanname türüne göre (I) sayılı tabloda yazılı miktar beyannamenin damga vergisi olarak vergi dairesine makbuz karşılığı ödenir.

---

noterler adına her bir kağıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden makiu vergilerde %50, nisbi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir (DVK mad. 27/1,2; VUK mad. 355).

Benzer şekilde bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan mükellefler vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Aksine hareketleri halinde bu kişi ve lruruluşlar ile noterlerden, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarında ayrıca ceza alınır (DVK mad. 27/3).

1aktu Yergiler, h r yıl Mali e Bnkanlığı'nca yeniden değerleme oranında artırılarak tc pit \'e ilan edilmektedir.

7.2.2.2. Damga J ergisiuiu Ödeuuesi

7.2.2.2.1. Damga Vergisini Ödeme Şekilleri

Damga ergi inde en eski ödeme şekli, kanun kapsamına giren kağıtlara damga pulu yapıştın imasıdır. 5281 sayılı Kanun ile damga vergisinin kağıda pul yapıştırılma ı uretiyle ödenmesi usulü kaldırılmıştır. Halen damga vergisi makbuz karşılığı. istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenmektedir (DYK ınad. 15).

7.2.2.2.1.1. Makbuz Karşılığında Ödeme

Makbuz karşılığı ödeme, damga vergisinin vergi dairesine başvurularak para olarak ödenmesi ve karşılığında makbuz alınması usulüdür. Damga vergisi, kanunda sayılan haller dışında makbuz karşılığında ödenir (DVK mad. 18). Makbuz karşılığı ödeme, damga vergisinin genel ödeme şeklidir. Kanunda basılı damga konulması ve istihkaktan kesinti suretiyle ödenebileceği öngörülen haller dışında, damga vergisi makbuz karşılığında vergi dairelerine (ve saymanlıklara) ödenir.

7.2.2.2.1.2. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödeme

Resmi daire kapsamına giren kuruluşlar tarafından doğrudan yapılan ödemeler, hizmet erbabına yapılan maaş, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeler ile müteahhit ve diğer kişilere yapılan ödemelere ilişkin damga vergisi mükellefiyeti, istihkaktan ödeme sırasında damga vergisi kesilmek suretiyle yerine getirilmektedir.

Buna göre; genel ve katma (özel) bütçeli dairelerle, il özel idareleri, belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseseler ile Maliye Bakanlığı 'nca izin verilen kuruluşların ödemelerinde kullanılan kağıtlara ait damga vergisi, ödemenin yapılması sırasında, ödemeyi yapan daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesilir. Söz konusu kurumlar tarafından avans suretiyle yapılan ödemelerde de aynı şekilde vergi kesintisi yapılır (DVK mad. 19).

İstihkaktan kesinti usulüne tabi mükellefler, vergiye tabi kağıtları kaydetmek üzere tasdikli damga vergisi defteri tutarlar.

7.2.2.2.1.3. Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme

Basılı damga konulması suretiyle ödeme, bir kağıttan alınması gereken damga vergisinin, o kağıda doğrudan doğruya renkli damga vurulmak suretiyle peşin olarak ödenmesini ifade eder. Halen damga vergisinin büyük kısmı makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti suretiyle ödenmektedir. Kağıtlara

t ·1.ılıdamga konulınn ı suretiyle damga vergisinin ödenme i son derecede ı-nırlıdır. Elektrik, havngazı, telefon ve su abonman sözleşmeleri ve ulaştırma ile ilgili kağıtlar ile Maliye Bakanlığı'nca izin verilen kağıtlar bu kapsamda yer almaktadır. Basılı damga konulacak kağıtların vergisi, %beş noksanı ile peşin olarak vergi dairesine ödenir (DVK mad. 17, 19).

7.3. BELEDİYELERE ÖDENEN VERGİ, RESiM VE HARÇLAR

işletmeler, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (BGK) na göre bazı yergi. resim ve harçlar öder. Bunlar; ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi. çevre temizlik vergisi, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsat harcı, kayak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayyene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı imar harcı, işyeri açma harcı, sağlık belgesi harcı ve harcamalara katılma payları gibi algılardır.

Sözü edilen vergi, resim ve harçların mükellefleri, konuları, muafiyet ve istisnalar, oranları ve bu algıların ödeme zamanları gibi hususlar, sözü edilen Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınan belediye vergileri iki gruba ayrılmakta, bunların bir kısmı belediyelerce tahsil edilirken, diğerleri de başka idarelerce tahsil edilip ilgili belediyelere aktarılmaktadır.

7.3.1. Belediyelerce Doğrudan Tahsil Edilen Belediye Vergileri

Bunlar; ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi ve çevre temizlik vergisidir. Emlak Vergisi de doğrudan belediyelerce tahsil edilmektedir.

7.3.1.1. han ve Reklam Vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, maktu tutarlarda ilan ve reklam vergisine tabidir.[38]

7.3.1.2. Eğlence Vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence yerlerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabidir.

---

[38] Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT) tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar, her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar ile işyerlerinin içine veya dışına asılan işyeri sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı ½ metre kareyi geçmeyen ışıksız levhalardan vergi alınmaz (2464 Sayılı Kanun mad. 12-16).

Buna ._öre eğlence vergisi►

- Biletle girilen yerlerden yerli ve yabancı film gösterimlerinden, spor mü nbal-alnrı, nt ynrı lan ve konserlerden, sirkler, lunaparklar, çalgı Iı bahçeler ve benzerlerinden, müşterek bahislerden,

- Biletle girilme i zorunlu olmayan yerlerden ise bar, pavyon, gazino, gece kulubü, ta, erna, di kotek kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu gibi eğlence yerlerinden alınmaktadır.

Eğlence vergisinin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir. Eğlence vergisi düzenlenen eğlencenin niteliği ile uygulanma yer ve şekline göre belirlenmiş matrah ve tutarlar üzerinden alınmaktadır (2464 sayılı Kanun mad. 17- 22).

7.3.1.3. Çevre Temizlik Vergisi

Belediye ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri veya diğer şekilde kullanılan binalar maktu tutarlarda çevre temizlik vergisine tabidir.

Verginin mükellefi binaları kullananlardır. Çevre temizlik vergisi katı atıklar için kanunda yazılı maktu miktarlarda, atık sular için su tüketim bedelini aşmamak üzere belediye meclislerince belirlenecek miktarlarda alınır.

Verginin mükellefi binaları kullananlardır. Boş bulunan, hiçbir şekilde kullanılmayan binalar çevre temizlik vergisine tabi değildir. Konutlara ait çevre temizlik vergisi su tüketim miktarı (metre küp) esas alınarak hesaplanıp su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk ettirilir ve fatura ile birlikte belediyeler tarafından tahsil edilir.

İşyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, her yıl başında belediyelerce binaların tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine yıllık olarak tahakkuk ettirilir ve mükelleflerce emlak vergisi taksit sürelerinde ödenir (2464 sayılı Kanun mük. mad. 44).

7.3.2. Başka İdareler Tarafından Tahsil Edilen Belediye Vergileri

Bunlar; haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ve yangın sigortası vergisidir. Bu vergiler, başka idareler tarafından belediye ad ve hesabına ilgililerden tahsil edilir ve daha sonra ilgili belediyelere ödenir.

7.3.2.1. Haberleşme Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve <lata ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) haberleşme vergisine tabidir. Verginin mükel-

kti. telefon, telek . faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telden İdaresi'dir. Verginin matrahı, tesis, devir ve nakil ücretleri hariç olmak üzere tahsil edilen ücrettir. Haberleşme vergisinin oranı % I 'dir.

Bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksiınili ve data ücretlerine isal et eden haberleşme vergisi, tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar PTT taratından ilgili belediyeye bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 29-33).

7.3.2.2. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, elektrik ve havagazı tüketim vergisine tabidir. Elektrik ve havagazı tüketenler, elektrik ve havagazı tüketim vergisini ödemekle mükelleftir. Elektrik veya havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar.

Verginin matrahı, tüketilen elektrik ve havagazının satış bedelidir. Elektrik ve havagazı tüketim vergisinin oranı; elektriğin satış bedeli üzerinden %1-5, havagazının satış bedeli üzerinden ise %5'dir. Sorumlu kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar (2464 sayılı Kanun mad. 34-39).

7.3.2.3. Yangın Sigortası Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler yangın sigorta vergisine tabidir. Verginin mükellefi sigorta şirketleridir.

Yangın sigorta vergisinin matrahı, yapılan yangın sigorta muameleleri nedeniyle alınan primlerin tutarıdır. Yangın sigorta vergisi oranı ise %10'dur.

Sigorta şirketleri bir ay içindeki yangın sigorta vergisine tabi muameleleri, izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları belediyeye bir beyanname ile bildirir ve tarh edilen yangın sigorta vergilerini aynı sürede öderler (2464 sayılı Kanun mad. 40-44).

7.4. BELEDİYE HARÇLARI

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan yerlerde alınan belediye harçları aşağıda yer almaktadır. Bu harçların belediye sınırları ve mücavir alanlar dışında alınması söz konusu değildir.

İşgal harcı, pazar ve panayır kurulan yerlerin, meydanların, mezat yerlerinin her türlü mal ve hayvan satıcıları tarafından işgali ile yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerlerden bir kısmının herhangi bir maksat için işgali durumunda alınır. İşgal harcı; metre kare, hayvan veya saat başına

m ktu tutarlarda e makbuz karşılığında alınır (2464 sayılı Kanun ınad. 52-57).

Tuti! günlerinde çalışma ruhsatı harcı, hafta tatili ve ulusal bayram günlerinde çalışmak için belediyeden ruhsat alan işyeri sahibi gerçek ve Wzel kişiler, çalışılan h r yıl için ilgili belediyeye makbuz karşılığında maktu tutarda ödemek zorundadır (2464 sayılı Kamın mad. 58-62).

Kaynak suları harcı, özel kaplara doldurularak satılacak kaynak sularının belediyelerce denetlenerek kaplara hangi kaynaklara ait olduklarını gösteren işaretler konulmasışişe ve benzeri kap başına maktu tutarlarda ödenir. Kaynak sularmı kaplara doldurup satanlar, hesaplanan harcı, belediye yetkilisine makbuz karşılığında öder (2464 sayılı Kanun mad. 63-66).

Tellallık harcı, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkhane, mezat yerleri ve ilgilinin isteğine bağlı olarak belediye münadisi ve tellalı bulundurulan diğer yerlerde, gerçek veya tüzel kişiler tarafından her ne surette olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul mal ve mahsullerin satışında söz konusu olur. Tellallık harcı, harcın konusuna giren satışların gayrisafi tutarı üzerinden %2 (100 lirayı aşan satışlarda %1) oranında hesaplanır ve makbuz karşılığında belediye yetkilisine ödenir (2464 sayılı Kanun ınad. 67-71).

Hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, özel kişi ve kuruluşlarca tesis edilmiş olan mezbaha ve kanaralarda kesilen hayvanların kesim öncesi ve sonrası muayenesi veya dışarıda kesÜip belediye sınırları içinde satılacak etlerin sağlık bakımından muayene ve denetiminde söz konusu olur. Harç küçük ve büyük baş hayvan başına maktu olarak hesaplanır ve hayvan veya et sahipleri tarafından makbuz karşılığında peşin olarak belediyeye ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 72-75).

Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, ölçü ve tartı aletlerinin belediyelerce damgalanması neticesinde gündeme gelir. Harç, ölçü ve tartı aletinin nev'ine göre maktu olarak hesaplanır ve damgalama sırasında makbuz karşılığında tahsil edilir (2464 sayılı Kanun mad. 76-78).

Bina inşaat harcı, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), ruhsatın alınmasında ödenmesi gerekir. Harç her bir konut veya işyerinin ayrı ayrı inşaat alanının yüzölçümü üzerinden maktu olarak hesaplanır ve ruhsatın alınmasından önce ruhsat sahibince makbuz karşılığında ilgili belediyeye ödenir (2464 sayılı Kanun ek mad. 1-6).

Kayıt ve suret harcı, belediyeler ve belediyelere bağlı kuruluşlardan istenecek her türlü kayıt suretleri ile gayrimenkullerle ilgili harita, plan ve krokilerin suretleri maktu olarak kayıt ve suret harcına tabidir. Harç makbuz karşılığında peşin olarak ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 79, 84).

imar ile ilgili harçlar, imar mevzuatı gereğince belediyelerce yapılan parselasyon, ifra ve tevhit, proje tasdik, zemin ve yol kanal açma izni, yapı kullanma izni işlemlerinde maktu olarak ödenmesi gerekir. Harç makbuz karşılığında peşin olarak ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 80, 84).

İşyeri açma izni harcı, belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılmasında maktu olarak ödeıunesi gereken bir harçtır. Harç makbuz karşılığında peşin olarak ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 81).

Muayene, rapor ve ruhsat harcı, belediyeler veya onlara bağlı kuruluşlar tarafından düzenlenerek ilgilisine verilen muayene ve sağlıkla veya fenni konularla ilgili tahlillere ilişkin ruhsat, rapor ve belgelerde maktu olarak ödenmesi gereken bir harçtır. Harç makbuz karşılığında peşin olarak ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 82, 84).

Sağlık belgesi harcı, mevzuat gereğince belediyelerden sağlık belgesi almak zorunda olan kişilere verilen belgelerde ve belirli aralıklarla yenilenmeleri durumunda maktu olarak ödenmesi gereken harçtır. Harç makbuz karşılığında peşin olarak ödenir (2464 sayılı Kanun mad. 83, 84).

7.5. GÜMRÜK VERGİLERİ

Gümrük vergileri, gümrüğe tabi bir eşyanın yer değiştirmesi nedeniyle sınırdan girişi çıkışı ve geçişi sırasında, miktarı ve değeri üzerinden alınan bir dolaylı vergi türüdür. GK mad. 3/8(a)'ya göre "Gümrük vergileri" deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü kapsar. Ancak günümüzde eşyanın ihracından vergi alınmadığı için gümrük vergileri deyimi uygulamada esas itibariyle ithal edilen eşyaya konulan vergiler için kullanılmaktadır.[39]

Gümrük vergisi, dış ticaret yapan iki veya daha fazla ülke arasında eşyanın ülkeye girişinde o ülkenin aldığı parador. Gümrük vergisi ithal eşyanın maliyetini alınan vergi kadar arttırır ve bu suretle iç üretimin korunmasına hizmet eder.

7.5.1. Gümrük Vergisinin Konusu ve Yükümlüsü

Türkiye'ye ithal edilen mallar gümrük vergisinin konusunu oluşturw-. Türkiye Cumhuriyeti 'nin toprakları, karasuları, iç suları ve hava sahası Türkiye gümrük bölgesini oluşturur. Türkiye gümrük bölgesine getirilen her eşya gümrük vergisine tabi değildir.

---

[39] GK 'da ithalat vergileri olarak; gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım paylarına yer verilmiştir. İthal edilen eşyadan alınan vergi ve mali yükler bunlarla sınırlı değildir. Ayrıca gümrük idarelerince katma değer ve özel tüketim vergisi de tahsil edilme1'1edir.

Gümrük ,er6il►rinin yUküm\UsU b ynn sahibidir. Dolaylı temsil durumunda. hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yllkUmlUdllr. Dolaylı temsilde temsilcinin sorumluluğu, beyanda kullanılan verilerin yanlış oldu-;unu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarnk bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.

erJiye tabi eş:anın serbest dolaşıma girmesi ile Ti..irkiye'ye ithali ile vergi)i doğuran olay gerçekleşir. Gümrük vergini ödeme yükümlülüğünün başlangıç anı ise eşyanın serbest dolaşıma girişi için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihidir.

7.5.2. Gümrük Vergilerinin Hesaplanması, Matrah ve Oranlar

Kural olarak gümrük vergileri, eşyanın gümrük kıymeti veya miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak gümrük kıymeti veya miktarı başlı başına yeterli değildir. İthalde alınacak gümrük vergilerinin belirlenmesinde dört değişken önem taşır. Bw1lar; eşyanın gümrük tarifesi, eşyanın menşei, eşyanın gümrük kıymeti ve eşyanın miktarıdır.

Alınacak vergi gümıük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan Gümrük Tarife Cetveline göre hesaplanır. Eşyanın menşei de verginin miktarını belirleyen diğer bir unsurdur. Eşyanın menşeine göre ödenecek vergi de değişebilir. Menşe eşyanın ekonomik milliyeti olarak tanımlanabilir.

Gümrük vergilerinin hesabında ithal edilen eşyanın ya kıymeti veya fiziki miktarı matrah olarak hesaba katılır. Bazı hallerde de maktu olarak tahsil edilir.

Gümrük vergileri koruma amaçlı vergiler olduğundan, farklı eşyalar üzerirıden ülkenin koruma ihtiyacına göre farklı oran veya tutarlarda alınır. [40]

4-0 Bkz: MUTLUER.M.Kamil, N.DAYANÇ Kuzeyli, HAZIROĞLU Elif Cemre, İŞLETME VERGİCİLİĞİ, İstanbul Bilgi Üniversitei, 2018,Ayrıca bu konular hakkında bkz: ÖNER Erdoğan, TÜRK VERGİ SİSTEMİ, 9.Baskı, 285-300

KAYNAKÇA

\' ARARLANILAN VE YARARLANILABİLECEK KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 2011.

AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı Gazi Kitapevi Yayınlan, Ankara, 2014.

AKKAYA, Mustafa, Yergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002.

AKKAYA, Mustafa, Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcı Sorunu, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

AKKAYA, Mustafa, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 2000.

AKSOY,Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 201O.

AYBAY, Aydın, **AYBAY,** Rona, Hukuka Giriş, 9. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2014.

BAYKARA, Bekir, Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2009.

BAYRAKLI, H. Hüseyin, Genel Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyon, 2009.

BİLGE, Necip, Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavramları ve Kurumları, Turhan Kitapevi, 32. Baskı, Ankara, 2014.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 33. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

BULUTOĞLU, Kenan, Vergi Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 956, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÇAĞAN, Nami, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXIX, Sayı: 1,2, Ankara, 1972.

('AĞAN, aıni, Vergi Hukukuııdu sureler Ankurn Üniversitesi Hukuk Fnki\ltcsi Yayınlnn. Ynyın No: 289. Ankara, I 985

ÇELiK. Binnur. Kamu ı\lncnklnrının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye iş l3anknsı Ki\ltUr Yayınları, Anknru, 2002.

DE VOIL, Pmıl W. Tax Appeals, Butterworth, London, I969.

DEBATIN, Helmut. Coınparative Conflict Resolution Procedures in Taxntion. The University Of Michigaıı Law School, An Arbor, 1968.

DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel HUkUmler, 5. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2014.

DEMİRLİ, Yunus, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayını, Hermes Matbaacı-!ık, Ankara, 2011.

DONAY, Süheyl, Para Cezaları, Kervan Yayınları, İstanbul, 1972.

DÖNMEZ, Recai, İcra ve İflas Hukuku ile Vergi İcra Hukukuna Göre Mal Bildiriminde Bulunmamanın Doğuracağı Sonuçların Karşılaştırılması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

DÖNMEZ, Recai, Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi, Prof. Dr. Sevim Görgüne Annağan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1998.

DÖNMEZ, Recai, TürkVergi Sistemi,Veraset ve İntikal Vergisi (Ünite: 13), Motorlu Taşıtlar Vergisi (Ünite: 14), Emlak Vergisi (Ünite 15), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2010.

DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Vergi Mükellefinin Hakları (Ünite:7), Vergi Hukukunda Süreler (Ünite:8), Vergi Borcunun Sona Ennesi (Ünite:9), Vergi İcrası (Ünite: 12), Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Ünite:13), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 201O.

DÖNMEZ, Recai, Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

DÖNMEZER, Sulhi, **ERMAN,** Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt:I, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 422, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973.

DÖNMEZER, Sulhi, **ERMAN,** Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Ciltli, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 437, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul,1974.

DURAN. Lütfi, Yüksek Mahkemeler Arası İçtihat Uyuşmazlığı, Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, No:l, Cezaevi Matbaası, İstanbul, 1967.

EDİZOĞLU, Nihat, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1993.

ERDEM, Burhan, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını,Yayın No: 233/184, Eskişehir, 1981.

EREM, Faruk, Türk Ceza Hukuku, Cilt:J, Genel Hükümler, Altıncı Bası.Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 165, Ajans Türk Matbaası, Ankara, 1962.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku Prensipleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstikbal Matbaacılık, Ankara, 1953.

ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

ERMAN, Sahir, Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler, Maliye Enstitüsü Konferansları, Üçüncü Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 5, Sermet Matbaası, İstanbul, 1958.

ERMAN, Sahir, Türk Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensip-!er, Maliye Enstitüsü Konferansları, On Beşinci Seri, İstanbul Üniversitesi Iktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No:34, Sennet Matbaası, İstanbul, 1968.

ERMAN, Sahir, Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 1O, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

GOLDFEIN, Laurence,LEVINE, Richard A., "Tax Court Proposes Far Reaching Changes in Its Rules Of Practice And Procedures", The Joumal Of Taxation, August, 1972.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **TAN,** Turgut, İdare Hukuku, Cilt I, Genel Esaslar, Turhan Kitapevi, Ankara 2014.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **TAN,** Turgut, İdare Hukuku, Cilt II, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara 2014.

GÜNEŞ, Gülsen, Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi, Selim Kaneti'ye Armağan, Aybay Yayınları, İstanbul, 1996.

GÜNEŞ, Gülsen, Vergilerin Yasallığı İlkesi, On İki Levha, İstanbul, 2014.

HEPER, Fethi, Türk Vergi Sistemi, Kurumlar Vergisinin Konusu, Mükellefleri, İstisna ve Muafiyetler (Ünite: 8), Kurumlar Vergisinde Matrah

Te◆piti (' nite: 9), Kurumlar Vergi inde Matrahın Tespitinde Öze_l, Durumlar (Unite: l O), Kurumlar Vergisinde Kazancın Bildirilmesi (Unitc: 11), nadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 201O.

HEPER,Fethi, Vergi Hukuku, Vergi Denetimi (Ünite: 10), Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010.

HOUTTE, Jean Van, Comparative Conflict Resoulution Prosedures In Ta◆ation. The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.

JOHSTONE, Jaınes Aı1urs, Comparative Conflict Resolutation in Taxation, The University Of Michigan Law School Ann Arbor, 1968.

KANETİ,Selim, Makalerler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011.

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, Kamu İcra Hukukunda İstihkak Davası, Prof. Dr. Bilge Umar'a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Özel Sayı, İzmir, 2009.

KARAKOÇ,Yusuf, Kamu İcra Hukukunda Tasarrufun İptali Davası, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2000.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Yetkin Tayınları, Ankara, 2016.

KERLAN,Pierre, Comparative Conflict Resolution Prosedures in Taxation, The University OfMichigan Law School, Ann Arbor, 1968.

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2012.

KIZILOT,Şükrü, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı,Yaklaşım Dergisi, Ankara, 2006.

KIZILOT,Şükrü, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi KanunuveUygulaması, 6.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012.

KIZILOT, Şükrü, **ŞENYÜZ** Doğan, **TAŞ** Metin, **DÖNMEZ** Recai, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü, **TAŞ** Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

KJZILOT, Şükrü, **KIZILOT** Zühal, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip, Hatemi, Hüseyin, Serozan, Rona, **ARPACI,** Abdülkadir, Borçlar Hukuku Genel Bölüm, Filiz Kitapevi, İstanbul 2014.

KUl\ffiULU, Ahmet, Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Günü Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014 Beyaname Düzenleme Kılavuzu, 1. Cilt, İstanbul, 2014

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014 Beyaname Düzenleme Kılavuzu, 2. Cilt, İstanbul, 2014

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014 Beyaname Düzenleme Kılavuzu, 3. Cilt, İstanbul, 2014

MUTLUER, M. Kamil, Türk Vergi Sistemi, Gelir Vergisi ile İlgili Bilgiler ve Mükellefiyet, (Ünite:1), Ticari Kazanç, (Ünite:2), Zirai Kazanç ve Serbest Meslek Kazancı, (Ünite:3), Gayrimenkul Seıına.ye İradı ':':e Menkul Sermaye İradı, (Ünite:4), Ücret, Diğer Kazanç ve Iratlar, (Unite:5), Beyan Esası ve Beyanname Türleri, (Ünite: 6), Verginin Tarh, Tahakkuk ve Tahsili, (Ünite: 7), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 201O.

MUTLUER, M. Kamil, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1973.

MUTLUER,M. Kamil, Vergi Hukuku, Vergi Hukukunun Genel Esasları, (Ünite:1), Vergi Hukukunun Kaynakları, (Ünite:2), Mükellef ve Vergi Sorumlusu, (Ünite:3), Vergilendiıne Süreci, (Ünite: 5), Vergi Mükellefinin Ödevleri, (Ünite:5), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2010.

MUTLUER,M. Kamil, **ÖNER** Erdoğan, Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi, İstanbulBilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009.

MUTLUER, M. Kamil, Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler, Yaklaşım Dergisi, Ankara, 1996.

MUTLUER, M. Kamil, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1975.

MUTLUER, M. Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979.

I\1l|TL|JER. M. Knmil. Vergi Genci Hukuku, lstanbul Bilgi Üniversitesi '\'3yınl:m. ist:ınbul. 2008.

1\H|TL|ER. M. Kuınil, Vergi Hukukunda Norm Koyma (Hukuk Yaratm:ı). Yaklaşım Dergisi, Ankara, Ağustos, 2013.

1\1l1TLUER. M. Kamil, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Temmuz, 2013.

MUTLUER. M.Kamil, **DAYANÇ KUZEYLİ,** N.Nilay, Vergi Ceza Hukuku. Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.

1\1UTLUER, M.Kamil, **DAYANÇ,** N.Nilay, VERGİ HUKUKU. Turhan Kitapevi. ANKARA, 20l4.

MUTLUER, M.Kamil, **DAYANÇ KUZEYLİ,** N. Nilay, **HAZffiOĞLU** Elif Cemre, İŞLETME VERGİCİLİĞİ, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2018.

MUTLUER M.Kamil,ÖNER Erdoğan, **KESİK** Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013.

OĞUZMAN, Kemal, Öz Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014.

OĞUZMAN, Kemal, Nami Barlas, Medeni Hukuk, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014.

ÖCAL, Erdoğan, "Vergileme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı ve Konsorsiyum", Yaklaşım Dergisi, Ankara, 2006.

ÖNCEL, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 23. Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 2014.

ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku, 1O. Baskı, Seçkin Yayınları, 2018, Ankara.

ÖNER, Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, 2019, Ankara.

ÖNER, Erdoğan, Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi (lnternal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 2005/366, Ankara, 2005.

ÖNER, Erdoğan, Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No.282, Ankara, 1986.

ÖNER. Erdoğan. Osmanlı İınpnratorluğu ve Cumhuriyet Döneminde ◆laliidare. Genişletilmiş İkinci Bnskı, Maliye Bakanlığı Araştırma Plan-bnrn ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 2005/369, Ankara,2005

ÖZBALCI. Yılmaz. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

ÖZBALCI. Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

ÖZER, İlhan, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, Ankara, 1979.

ÖZGÖREN, Vedat Davut, Türk Mali Yargı Sistemi, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayınları, No:21O, Sennet Matbaası, İstanbul, 1967.

ÖZSUNAY, Ergun, Medeni Hukuka Giriş, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 5.Baskı, Beta Yayınlan, İstanbul, 2011.

SARI, Hamit, Örtülü Sem1aye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, İstanbul, 2006.

SAYGILIOĞLU, Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum, MGBAPKKB Yayınları, Yayın No: 288, Ankara, 1987.

SCHUTTEVER, H., Comparative Conflict Resolution Procedures in Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.

SEVER, Doğru, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, İstanbul, 2006.

ŞENYÜZ,Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Genel Hükümler, 11. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2014

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, 6.Baskı, Ekin Basım ve Dağıtım, Bursa, 2012;

ŞENYÜZ, Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitapevi, Bursa, 2014.

ŞİMŞEK, Edip. Amme Alacaklarının Tahsil UsulO Hakkındaki Kanun ŞerhL :!. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1stanbul, 1996.

ŞİŞI\1AN, Bülent Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergileme İlkeleri, Yaklaşım Dergisi, Ankara, 2006.

TEKİN, Cem. GVK Hükümleri Uyarınca Emsal Kira Bedeli Esası, Vergi Sorunları, İstanbul, 2004.

TORSLU Nevzat, **TOROSLU** Haluk, Ceza Hukuk Genel Kısım, Savaş Yayınları, ANKARA, 2018.

TOROSLU Nevzat, **FEYZİOĞLU** Metin, Savaş Yayınları, Ankara, 2018.

TUĞLU, Ali, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Dar Mükellef Kurumlarım Vergileme Esasları", Vergi Dünyası, İstanbul, 2006.

TUNCER, Selahattin, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri (Doçentlik Tezi), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınlarından, İstanbul, 1966.

TURAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.

ULUATAM, Özhan, Mehtibay Yaşar, Vergi Hukuku, Yenilenmiş 5. Bası, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, 12.Baskı, İmaj Kit_apevi, Ankara, 2012.

ÜLKMEN, İ.Hakkı, Vergi Usu! Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Niteliği, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt:II, Sayı: 2, İstanbul, 195?.

WALINE, Marcel (Çev: **YAĞMURLU** Tahsin), Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği, Danıştay Dergisi, Sayı: 28-29, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1978.

Taxation In France, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearring House Inc. Chicago, 1966.

Taxation In The Federal Republic Of Germany, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc.Chicago, 1963.

Taxation in The United States, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc. Chicago, 1963.