

MALİYE

Devletlerin kuruluşunda idari yönetim, silahlı güçler ve bunlar için gelir elde sağlayan maliye teşkilatı ana yönetim kademesinde yer alan birimlerdir. Günümüzde devleti günlük yaşantının her kademesinde var olan bir varlık olarak ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda devlet, çeşitli hükümet kurumlarını içine alır ama aynı zamanda mahkemeleri, millileştirilmiş sanayiye, sosyal güvenlik sistemini vs. de kapsar ve bütün bir “siyasi yapı” olarak teşhis edilebilir Maliye kelimesinin kökenini, Latince herhangi bir işin sonuçlandırılması anlamına gelen "finis" kelimesi ve buradan türetilen "finance" ifadesi oluşturmaktadır. Finans ifadesi tekil olarak kullanıldığı durumda para ve ödeme, çoğul olarak kullanıldığı durumda ise para ve malların toplanılması anlamına gelmektedir Devlet ve diğer kamu kurumları ile toplum arasındaki mali ilişkiyi vurgulamak amacıyla maliye terimi, "Kamu" terimi ile birlikte Kamu Maliyesi olarak kullanılmaktadır.

Maliye İlminin Konusu

Devlet tarafından kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi, gerekli mali araçların temin edilmesi ve bunların kullanılabilmesine bağlıdır. Devlet yasal olarak üzerine düşen görevleri genel itibariyle yapacağı harcamalarla yerine getirir. Bunun için de gelire ihtiyaç duyar. Nihayetinde devletin gelire, harcamaya ve bunları düzenleyen bir bütçeye sahip olması gerekmektedir. Buna göre, maliye ilminin konusu da bunlar arasında cereyan eden mali olaylar ve kurumlardır.

Maliye İlminin Tarihsel Gelişimi

Siyasi bir yapı olan devlet teşkilatının ne zaman ve ne şekilde ilk olarak ortaya çıktığı bilinmediğinden mali olayların başlangıcı ve ilk şeklide belli değildir. Maliye ilminin konusu olan hususlar devlete bağlı gelişim gösterdiğinden devletlerin ortaya çıkış süreçleriyle birlikte ele alınması gerekmektedir. İlk Çağ’da devletlerin yapısı daha sert biçimde yönetim-ordu-hazine anlayışına bağlı olarak ortaya çıkmakta ve sosyal devlet kavramından ziyade kutsal bir varlık hâlinde destansı ve mitolojik bir varlık olarak görülmektedir. Bu dönemde devletler sahip oldukları arazilerden çeşitli şekillerde elde ettikleri gelirleri ile harcamalarını karşılamaya çalışmışlardır. 1215 yılında imzalanan Magna Carta ile mali olaylar açısından ilk kez vergilemede anayasal sınırlar çizilmek istenmiştir. Bunun yanı sıra İslam devletlerinde devlete ait malların muhafaza edildiği ve bunların idaresiyle ilgili kurumları ifade eden “Beytülmâl” kavramı da mali olayların gelişiminde farklılıklar meydana getirmiştir. Yeni Çağ ise Türklerin İstanbul’u fethetmesiyle birlikte ele alındığında görülmektedir ki günümüz maliyesine daha sistematik yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır. Bu çağda birçok düşünce akımı geliştirilmiştir. Yeni Çağ’da ortaya çıkan bu akımlar; ekonomik ve mali literatürde merkantilizm, fizyokrasi, klasik yaklaşım (liberalizm), keynesyen yaklaşım, neo-keynesyen yaklaşım ve neo-klasik yaklaşım olarak görülmektedir. 15. yüzyılın ortalarından 18. yüzyılın başlarına kadarki yaklaşık üç yüzyıllık dönemde Batı Avrupa ülkelerinde uygulanan ekonomik teori ve politikaların bütününe merkantilizm adı verilmektedir. Şark ve Afrika pazarlarında tüccarları ifade etmek için kullanılan ve İtalyanca "Mercante" aslından gelen merkantilist düşünce, Batı Avrupa’da Rönesans ve Reform hareketlerinin başlattığı uyanışın politik ve ekonomik alandaki gelişmesidir. Bu düşüncede bir ülkenin refah ve zenginliği, sahip olunan altın ve gümüş miktarı ile ölçülmektedir. Ülke zenginliğinin artırılabilmesi için dış ticaret fazlası verilmesi (ülkeye olan altın ve gümüş girişinin, ülkeden dışarıya olan çıkışı aşması) önerilmiştir. "Elverişli ticaret bilançosu" hedefine ulaşabilme amacı ile devlet ekonomiye aktif olarak müdahale etmeli, üretim ve istihdamı artırmalı, ihracat desteklenmeli, ithalattan koruyucu gümrük vergileri alınmalı, ithalatın ikamesi teşvik edilmeli, mamul mal ithalatı yasaklanmalı, hammadde ihracından çok nihai (mamul) ürün ihracına önem verilmelidir. Fizyokratlar ise ekonomik ve sosyal hayatı yöneten "doğal düzen" fikrini benimsediklerinden, kişilerin kendi yararları için hareket etmeleri sonucu toplumsal yararın da kendiliğinden sağlanacağını kabul ederler. Yurt içi ve yurt dışı ekonomik ilişkilerde uygulanabilecek rasyonel ekonomi politikasının, serbest ticaret veya “bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” (laissez faire laissez passer) politikası olduğuna inanıyorlardı. 18. yüzyılın sonlarından başlayarak 1929 Büyük Buhran’ına kadar süren dönemde ki hâkim yaklaşım, Klasik liberal yaklaşımdır. Adam Smith, Jean-Baptiste Say, David Ricardo, John Stuart Mill, Thomas Maltus en önemli temsilcileridir. 18. yy sonlarında tekstil ve diğer üretimlerde buhar gücü kullanılmaya başlanması ile ortaya çıkan endüstriyel devrim, devletin yapısını değiştirmiştir. Bu yaklaşım tarzı Jandarma (tarafsız) devlet anlayışı olarak ifade edilmektedir. Buna göre, devlet ekonomiye minimum düzeyde müdahale etmeli ve devletin faaliyet alanı mümkün olduğu kadar sınırlı tutulmalıdır. Klasik

yaklaşımına göre ekonomi görünmez bir el tarafından kontrol edilmektedir ve ekonomi her zaman tam istihdamda faaliyet göstermektedir. Klasik iktisatçılar, ücret haddinin, emek arz ve talebine bağlı olarak değiştiğini ve cari ücret seviyesinde herkesin iş bulabileceğini öne sürerler. 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı sonrasında devletin ekonomideki rolü ve kamu harcamaları, Keynesyen politikaların uygulandığı 1930-1970'li yılların ortasına kadar artış göstermiştir. Keynes, Neoklasik denge kuramının, 1929 krizi sonrasında oluşan sürekli ve yüksek işsizliğe çare üretmediğini öne sürmüştür. Keynes, piyasadaki talep boşluğunun kamu harcamalarının artırılması ile giderilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Keynes'e göre ekonomik ve sosyal açıdan etkin bir devlette, ekonomik büyümenin zorlukları ile daha fazla toplumsal adalet arasında denklik kurulmalıdır. Bu amaçla toplam efektif talebi artırmak, işsizliği azaltmak ve ekonomiyi canlandırmak için bütçe açıkları vererek kamu harcamalarını arttırmak (telafi edici harcama politikası) gerekmektedir. Tarafsız maliye anlayışı yerine müdahaleci devlet anlayışını benimsemiştir. Neo-keynesyenler temelde ilk Keynesyenlerin görüşlerini benimsemekle birlikte onlardan farklı olarak para politikasının etkinliğini de kabul etmektedirler. Neo-Klasik yaklaşımda yer alan gerek monetarist gerekse arz yönlü iktisatçılar aksak rekabet piyasasının mevcudiyeti gerçeği içinde devletin doğrudan müdahalesi yerine kurum ve kurallarıyla işleyen bir piyasa düzeninden yanadırlar. Monetaristler para politikasının etkinliğine inanmazlar. Arz yanlı görüş, 1970'li yıllarda yaşanan bunalımı çözmeye Klasik ve Keynesyen iktisat anlayışlarının yetersiz kaldığını ifade etmektedirler. Bunalımın temel nedeni olarak uygulanan yanlış iktisat politikalarını ve Keynesçi devlet müdahalelerini göstermişlerdir. Amerika'da iktisatçı Arthur Laffer; enflasyonun nedeninin Keynesyen politikalar nedeniyle artan kamu harcamaları olduğunu, durgunluğun ise birey ve firma tercihlerini olumsuz etkileyen yüksek vergi oranları olduğunu ifade etmiştir. Krizden çıkabilmek için ekonominin rekabetçi yapısı gerekli teşviklerle korunarak piyasaya giriş daha serbest hâle getirilmeli, devlet müdahalesi ve kamu harcamaları azaltılmalıdır.

Maliye İlminin Bölümleri

Devletin sürekliliği bakımından ortaya çıkan mali olaylarına dair genel sınıflandırma yapılacak olursa aşağıdaki gibi bir bölümlenme yapmak mümkündür:

- Kamu Gelirleri (finansman)
- Kamu Harcamaları (giderler)
- Devlet Borçlanması
- Devlet Bütçesi
- Maliye Politikası

Kamu Gelirleri

Kamu gelirleri devletin veya devlet adına hareket kabiliyeti olan ve faaliyette bulunan kuruluşların toplumsal ihtiyaçları gidermek amacıyla gerek devlet olma yetkisine (cebre) gerekse müteşebbis olma sıfatına dayanarak elde ettikleri gelirleri ifade etmektedir.

Kamu Harcamaları

Hukuki tanımda, harcamayı yapanın hukuki kişiliğinden hareket edilir. Kamu tüzel kişileri tarafından yapılan harcamalar kamu harcaması kabul edilir. Kamu tüzel kişilerinin toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere belirli kurallara uyarak yaptıkları parasal harcamalar kamu harcamalarıdır.

Kamu Borçlanması

Kamu borçlanması hükümetin kişiler, birlikler, kurumlar ve diğer idarelerden borçlanmasından meydana gelir. Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri ihtiyaç duydukları paraları piyasalardan ya da doğrudan vatandaşlardan borç almak sureti ile de temin edebilir. Klasik maliye teorisi, borçlanmayı devletlerin olağan finansman yöntemleri arasında kabul etmemekte ve kural olarak devletin borçlanmasına karşı tavır almaktaydı.

Bütçe

Bütçe bir idarenin muayyen bir zaman zarfındaki masrafları ile gelirlerini tahmin eden ve yasama gücü veya yürütme erki tarafından tasdik olunan bir belgedir. Bütçe, aynı zamanda bir siyasi vesika yani halk hâkimiyetinin ortaya çıkmasını ifade eden bir belge niteliğindedir. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiç bir hüküm konulamaz. Bütçe hakkının kullanılması hükümlerlik hakkının ayrılmaz bir unsurudur. Ülkemizde bütçe hakkı 1924 Anayasası ile birlikte tanınmış ve kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet Döneminde yapılan ilk önemli düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile gerçekleştirilmiştir.

Maliye Politikası

Maliye politikası ise devletin vergi almak, harcama yapmak, borçlanmak ve bütçe yapmak gibi hak ve yetkilerinden yararlanarak kamu ekonomisinin amaçlarını gerçekleştirmeyi sağlayan bir politikadır. Maliye Politikası devletin ekonomik hayata müdahalesi ile önem kazanan ve devletin sahip olduğu çeşitli mali araçların belirlenen hedefler doğrultusunda nasıl kullanıldığını ve nasıl kullanılmalı gerektiğini incelemektedir.

MALİ HUKUK

Bir siyasi gücün imkânlarından faydalanmanın bedeli olarak herkes tarafından karşılıksız olarak söz konusu erke ödenen vergiler, günümüzde şartlar sağlandığı takdirde iktisadi açıdan mali yük

oluşturmaktadır. Bu durum maliye alanında kabul görmüş olan şu genel tanıma binaen şekillenmektedir, “karşılık esasına dayanmayan cebri bir yükümlülük”. Mali hukukun gelirlere dair kuralları içeren hukuk alanı genel itibarıyla “gelir hukuku” veya daha dar bir kavramla “vergi hukuku”, giderlere ilişkin kurallara dair alan ise “gider hukuku” ya da “harcama hukuku” veya “bütçe hukuku” olarak ifade edilir.

Mali hukukun, kamu gelirleri kapsayan kısmı gelir hukuku yerine, kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergiler nedeniyle “vergi hukuku” olarak ifade edilir. Dolayısıyla kamu gelirleri geniş anlamda vergi hukukunun kapsamına girer. Vergi hukuku terimi ise geniş kapsamıyla devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini içermek üzere kullanılır. Böylece vergilerin yanı sıra resim, harç ve şerefiye gibi kamu gücüne ve zora-cebre dayanan diğer kamu gelirleri de geniş anlamıyla vergi hukuku içinde yer alır. Gelir hukukunun yasal dayanağı ülkemizde 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Vergi hukukundaki belli başlı hüküm ve kurallar kaynağını Anayasa’dan alır. Devlet egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme hakkı ile kişilerin gelir ve mal varlıkları üzerinden zorunlu ve karşılıksız şekilde aldığı bir payla kamunun sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını sağlayan giderleri karşılamaktadır. Bu yüzden modern devletlerde vergi en önemli kamu geliri durumuna gelmiştir. Vergi hukuku, kamu hukuku-özel hukuk ayrımında, kamu hukuku içinde yer alır. Çünkü vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir. Bireylerle devlet arasında hiyerarşik olarak dikey bir ilişki vardır. Vergi hukuku devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları inceler. Bu nedenle vergi hukukunun kamu giderleri ve kamu mallarının idaresi dışında kalan bir alanı düzenlediği söylenebilir. Bir başka tanımlamayla “vergi hukuku, devletin kişilerle arasındaki ilişkisini düzenleyen kurallardan doğan hak ve ödevlerini inceleyen bir bilim dalı” olarak belirtilebilir. Türk Vergi Sisteminde bütçe gelirlerinin büyük kısmı aşağıda yer alan kanunlara dayanılarak toplanan vergilerden oluşmaktadır;

- Gelir Vergisi (Kanunu)
- Kurumlar Vergisi (Kanunu)
- Katma Değer Vergisi (Kanunu)
- Özel Tüketim Vergisi (Kanunu)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi (Kanunu)
- Gümrük Vergisi (Kanunu) gibi.

Harcama Hukuku (Gider Hukuku)

Harcama hukuku ise mali hukukun bir alt dalıdır. Buna göre devletin yapacağı harcamalarda ortaya çıkan ilişkiler harcama hukukuyla düzenlenir. Toplumsal ihtiyaçları giderecek şekilde kamu harcamalarının nitelik ve miktar olarak ayarlanmasında devlet bütçesi bir araç olarak kullanılmaktadır. Kamu harcamaları; kamusal birimlerin yetkililerinin, çeşitli hukuki düzenlemelerden (anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname vs.) ve bütçe kanunlarından almış oldukları yetkiler çerçevesinde belirli bir hukuki süreç içerisinde gerçekleşmektedir. Bu süreçte ekonomi ve maliye politika hedeflerine ulaşmada kamu harcamaları bir mali araç olarak kullanılmaktadır. İşte bu süreci düzenleyen kurallara kamu harcama hukuku denilmektedir. 1999 yılında Fransa Parlamentosu Başkanının hazırladığı “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik” adlı çalışmada yer alan “Bundan sonra nasıl daha çok vergi alınır değil, nasıl daha iyi harcama yapılabilir konularında eğitmek gerekir.” ifadesi ile kamu harcama hukukunun önemi vurgulanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla Türkiye Cumhuriyetinde kamu harcama hukukunun yasal zemini belirlenmiştir.

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu bütçe hazırlık sürecinde harcamacı kuruluşlara yeterli öncelik vermemesi, yetki ve sorumlulukların rasyonel paylaşılmaması, iç kontrol sisteminin olmaması ve dış denetimin uygunluk çerçevesinde kalması konularında eleştirilmektedir.

Stratejik Plan

Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Performans Göstergeleri

Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı yetkili birimi ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Bütçenin Görünümü

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçenin kapsamı genişletilmiş, analitik bütçe sınıflamasına ve performans esaslı bütçelemeye geçilmiş, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi benimsenmiş ve bütçeler çok yıllık olarak yapılmaya başlanmıştır. 5018 sayılı Kanun'un amacı; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere;

- Kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini,
- Kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını,
- Tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve
- Mali kontrolü düzenlemektir. Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yer Alan Bütçe İlkeleri

Bütçe ilkeleri, modern anlamda, devlet kavramının yerleştiği 19. yüzyılda klasik maliyeciler tarafından maliye literatürüne kazandırılmıştır ve zaman içinde mevcut ilkelerin anlamlarında da kaymalar yaşanmıştır. Bütçe ilkelerine ilişkin sınıflandırmalar farklı olmakla birlikte, bugün için, maliye literatüründe on ilkeden hareket edilmektedir. Bunlar;

- Genellik
- Birlik
- Açıklık
- Doğruluk
- Samimiyet
- Alenilik
- Denklik
- Yıllık olma
- Önceden izin alma
- Giderlerin bölümler itibariyle onanması ilkeleridir.

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GETİRİLEN YENİLİKLER

Devlet muhasebesinin iki ögesinden birini oluşturan devlet, insan topluluklarının toplumsal gereksinimlerine cevap veren bir örgüttür. Muhasebe ise bir örgütte meydana gelen hukuki, iktisadi ve mali olaylara ilişkin bilgi ve belgelerin toplanması, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanarak ilgililere sunulmasına yönelik bir bilimdir. Bu nedenle mali hukuk biliminde özellikle devlet muhasebesi önemli yere bir yere sahiptir.

Devlet Muhasebe Sistemi

Devletin bir tüzel kişilik olduğu ve bu tüzel kişiliğin sahip olduğu varlıkların ve borçların izlemesi gerekli olduğu ön plana çıkmıştır.

Bu görüşten hareketle devlet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yanık, 2000, s.4):

- Devletin varlık ve kaynaklarının izlenmesi,
- Yıllık faaliyet sonuçlarının bütçe hedefleri ile kontrolüne imkân verecek bir biçimde ve mevzuat

hükümlerine uygun olarak belirlenmesi ve

- Dönem sonları itibarıyla mali durumun, belirli dönemler itibarıyla de faaliyet sonuçlarının ilgililere ihtiyaçlarına uygun şekilde raporlanmasıdır.

Mülga 1050 Sayılı Kanunda Tanımlanan Kavramlar

1927 yılından 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen sürede devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesi 1050 sayılı Kanuna tabi olmuştur

Tahakkuk Memurları: Kanun ve tüzüklere uygun olarak devlet gelirlerini gerçekleştirip tahsil edilebilir duruma getirenlere gelir tahakkuk memuru ve devlet giderlerini mevzuata uygun biçimde gerçekleştirenlere de gider tahakkuk memuru denir.

Sayman: Gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermeler ile bunlara bağlı bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere sayman denir.

İta Amiri: Devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici ya da kesin olarak ödenmesi hakkında saymanlara yazılı emir ve izin verenlere ita amiri denir.

Sayman Mutemedi: Veznedar, tahsil memuru, tahsildar, ambar memuru, tevzi memuru, konsolos, kançılar gibi unvanlarla sayman adına ve hesabına geçici olarak değerleri almaya ve sarf etmeye mezun olan memurlara sayman mutemedi denir.

5018 Sayılı Kanunda Tanımlanan Yeni Kavramlar

5018 sayılı Kanun'la eskiye nazaran onlarca kavram değişikliği ve buna bağlı olarak farklı unvan ve görev tanımlamaları yapılmıştır.

Üst Yöneticiler: Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Harcama sürecinde ilgili bakanlar ve üst yöneticilerin doğrudan görevleri bulunmamaktadır. Mali süreci izleme ve gözetim yükümlülükleri bulunmaktadır. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler (5018 sayılı Kanun, Md.11).

Harcama Birimi, Yetkisi ve Yetkilisi: Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade eder (5018 sayılı Kanun, Md.3/k). Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Gerçekleştirme Görevlileri: Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Gerçekleştirme görevlileri, bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. 5018 sayılı Kanun'un 49. Maddesine dayanılarak hazırlanan ve 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (R.G: 08.06.2005/25839) genel yönetim kuruluşları arasında büyük ölçüde birlik sağlamıştır. 5018 sayılı Kanun'da hem nakit esaslı hem de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yer vermiştir. Buna göre k gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmekte, bütçe işlemlerinin ise nakit esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak tahsil ve ödeme işlemlerinin fiilen yapıldığı yıl hesaplarında gösterilmektedir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Muhasebe Yetkilisi Mutemedi

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur.

Mali Kontrol: Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade eder (5018 sayılı Kanun, Md.3/m).

Mali İstatistikler: Mali istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsar. Mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır.

5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASININ GENEL ESASLARI

5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte yeni kamu mali yönetimi anlayışı mali saydamlık, hesap verilebilirlik, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi kavramları ön plana çıkarmıştır.

Mali Saydamlık

Mali saydamlık, devlet faaliyetlerinin, maliye politikası uygulamalarının, kamu hesaplarının ve mali hedeflerin kamuya açık olması anlamına gelirken, hesap verebilirlik ise kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması konusunda yetkili mercilere hesap verme şeklinde tanımlanmaktadır. Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir (5018 sayılı kanun, Md.7).

Hesap Verme Sorumluluğu

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır (5018 sayılı kanun, Md.8).

Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme

Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

KAMU MALİYESİ

Kamu mali yönetimi, münhasıran bu kanunun uygulanmasında; kamu malî yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler şeklinde tanımlanmıştır. Kamu maliyesi ise sözü edilen kanuna göre gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsamaktadır.

Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri

5018 sayılı Kanununun 5. maddesinde kamu maliyesinin temel ilkeleri şu şekilde sıralanmıştır:

- Kamu mali yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.
- Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.
- Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.
- Kamu mali yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.
- Kamu mali yönetimi malî disiplini sağlar.
- Kamu mali yönetimi ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.
- Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır. Maliye teorisi, mali olayların ne şekilde cereyan etmesi gerektiğini inceleyen bilim dalıdır; olması gerekenle ilgilenir. Maliye politikası, önceden tespit edilen bir kısım amaçların mali araçlarla gerçekleştirilmesinin yol ve yöntemlerini inceleyen bilim dalıdır. Maliye politikası mali olayların daha ziyade siyasi yönünü inceler. Kamu ekonomisi ise kamu kesiminin özel piyasa kuralları dışında gerçekleştirdiği her türlü iktisadi davranışı inceleyen bilim dalı olarak tanımlanabilir.

KAMU GELİRLERİNİN TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI

Devletin veya diğer kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmesi amacıyla anayasal sınırlar içinde başvurdukları çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir. Bugün kamu gelirlerinin %80-90 civarında miktarının genel anlamda vergilerden elde edildiğini, geri kalan miktarın ise diğer kamu gelirlerinden sağlandığını söyleyebiliriz

Geniş ve Dar Anlamda Kamu Gelirinin Tanımı

Kamu gelirlerinin kapsamı dikkate alındığında, dar ve geniş anlamda kamu gelirleri olarak, ikiye ayırmak mümkündür. Geniş anlamda kamu gelirleri Devlet ya da diğer kamu kuruluşlarının gerek vergileme yetkilerine dayanarak gerekse özel mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla elde ettikleri tüm iktisadi değerlerdir. Borçlanma ile dış yardım ve bağışlar da geniş anlamda kamu geliri kapsamına girer. Dar anlamda kamu gelirleri ise sadece devlete ait ve zora dayanan nitelikteki gelirlerden oluşur.

Klasik ve Modern Maliyecilerin Kamu Geliri Tanımı

Klasik maliyeciler kamu gelirlerini gerçek kamu gelirleri ve gerçek olmayan kamu gelirleri şeklinde iki sınıfa ayırırlar. Gerçek kamu gelirleri, mamelek gelirleri, hizmet satışları gelirleri, vergiler ve vergiye benzer kamu gelirleridir. Gerçek olmayan kamu gelirleri ise hakiki kamu gelirlerinin öne alınmış şeklidir. Gelecekte gerçek kamu gelirleriyle ödenir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundaki Tanımlar

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu kaynakları, kamu gelirleri ve özel gelir kavramları şu şekilde tanımlanmıştır.

Buna göre Kamu kaynakları;

- Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler,
- Taşınır ve taşınmazlar,
- Hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri ifade eder. Bununla birlikte kamu geliri ise kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler, hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri ifade eder. Özel gelir ise genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirlerdir.

5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU GELİRLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Ülkemizdeki kamu gelirleri ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan yasal dayanak sağlayarak adlandırılmaktadır. Vergi gelirleri, devletin gelir kaynakları içerisinde en önemli kalemi oluşturmaktadır. Faiz harcamaları hariç tutulduğunda, merkezî yönetim bütçesinin fazla verdiği görülmektedir.

KAMU GELİRLERİNİN ÇEŞİTLERİ

Devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergiler karşılıksız olarak alınmakta ve elde edilen fayda ile ödenen vergi arasında bir bağ bulunmamaktadır. Vergi gelirlerinin yanı sıra sunulan kamu hizmetinin faydası ile bağlantı kurularak alınan harç, şerefiye, parafiskal gelirler gibi kamu gelirlerinin yanı sıra teşebbüs gelirleri ve para işlemlerinden doğan gelirler de kamu gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır.

Vergi

Kamu hizmeti, modern devlet anlayışında vergilerin doğuş ve gelişim sebebidir. Çağdaş devletin gelirlerini oluşturan en önemli kaynak vergilerdir. Vergi esasında, gerçek veya tüzel kişinin geliri üzerindeki toplumun hakkını ifade etmektedir. Devletin fiziki ve beşerî sermayesini kullanmadan gelir elde edilmesi söz konusu değildir. Kişiler, bu kaynaklardan yararlanmanın karşılığında vergi vermekle yükümlüdürler. Bu doğrultuda, anayasamızın 73. Maddesi; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ve “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” ifadelerine yer vermektedir. Modern maliyeciler ise vergiyi, kişilerden kamu harcamalarını karşılamak veya devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenen parasal bir yükümlülük şeklinde tanımlar.

Resim

Kamu kuruluşlarının belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına kamu kurumlarınca yetki ve izin vermesi sonucu, bu işi ya da hizmeti üstlenenlerden alınan paralara resim denir. Örneğin; avlanma ruhsatı, resmî bir hakkın elde edilmesi karşılığında ödenen bir bedeldir. Tiyatro ve sinema biletleri üzerinden alınan eğlence resminde ise bir izin karşılığında ödenen bedel söz konusudur.

Harçlar

Kamusal nitelikli bir hizmetten bazı kişilerin özel yarar elde etmeleri karşılığında ödedikleri paraya harç adı verilir. Belirli bir hizmet karşılığı olması harçların temel özelliklerinden biridir. Harçlar vergilerden iki yönden ayrılır. Birincisi vergiler karşılıksız, harçlar karşılıklıdır. İkincisi vergiler mecburi, harçlar ihtiyaridir.

Şerefiye

Kamu kuruluşlarının girdiği imar faaliyetleri sonucu, bu faaliyetlerin yapıldığı yerlere yakın mülkleri bulunanlardan, artan mülk değerlerinden dolayı, yapılan işlerin giderlerine iştirak ettirilmeleri için alınan paya şerefiye denir. Vergilerde olduğu gibi şerefiyelerde de zorunlu yükümlülük vardır. Ancak, fertlere sağlanan özel bir hizmet ve çıkar karşılığı alınması şerefiyeleri vergiden ayırmakta ve harçlara yaklaştırmaktadır.

Fonlar

Belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için ayrılmış bulunan ve gerektiği zaman belirlenen amaç için kullanılmak üzere belli bir hesapta toplanan ve harcanabilen paralar olarak fonu tanımlayabiliriz. Kanuna dayanması nedeniyle vergiye benzerken belli bir amaca yönelik gider yönünün olması nedeniyle vergiden ayrılır. Çünkü vergiler tüm kamu giderlerini finanse etmek için alınır.

Vergi Benzeri Gelirler (Parafiskal Gelirler)

Parafiskal gelirler, iktisadi, sosyal veya mesleki amaçlı kamusal hizmet gören bazı kuruluşların finansmanını sağlamak için, bunların sunduğu hizmetlerden yararlananlardan zora dayanılarak prim, aidat vb. adlarla alınan paralardır. Sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen aidat, kesenek, sosyal sigorta primi şeklindeki paralar, sosyal parafiskal gelirlerdir ve devlet bütçesi içerisinde yer verilmektedir.

Mamelek Gelirleri (Patrimuan Gelirleri)

Devletin kamu ve özel hukuk statüsünde sahip olduğu taşınmaz ve taşınır mallar ile hakların işletilmesinden, kiralanmasından yahut satışından elde edilen gelirler (orman odunlarının satışından, denizde balık tutma, karada avlanma hakkından, kamu emlakini işgal ve bu emlak üzerinde yerleşmeden elde edilen gelirler vb.) ile ekonomiye müdahalesi ve devletleştirme sonucu kurduğu ticari ve sınai mahiyetteki teşebbüslerden elde ettiği gelirler mamelek gelirleridir. **Para**

İşletmelerinden Doğan Gelirler

Devletler, kişilerden farklı olarak para basma imkânına sahiptir. Devletin para basmak suretiyle elde ettiği gelirlere "senyoraj" denir. Madeni para Darphane tarafından basılır. Madeni para basımı, devlet için küçük çapta bir gelir kaynağıdır. Diğer taraftan devletler kâğıt para basma, yani emisyon yoluyla da gelir elde edebilirler. Ancak bu, enflasyona sebep olacağından her zaman ve sınırsızca başvurulabilen bir yol değildir. Ülkemizde kâğıt para basma yetkisi Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına aittir.

Para ve Vergi Cezaları

Para ve vergi cezalarında asıl amaç gelir elde etmek değil, toplumun bazı kurallara uymasını sağlamaktır (Uluatam, , 1987, s.159). Örneğin; imar, vergi, çevre ve trafik kabahatlerine kesilen cezalar böyledir.

Bağış ve Yardımlar

Örneğin, okul yapımında kullanılmak veya deprem, sel vb. olağanüstü durumda ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamak üzere hayırsever vatandaşların belirli miktardaki parayı devlete bağışlaması devlet açısından bir gelirdir.

Borçlanma

Devlet borçlanması bütçe açıklarını veya kamu kesiminin finansman ihtiyacını karşılamak için yapılır. Devlet borçlanarak özel ekonomiden kamu ekonomisine fon transfer eder. Borçlanmanın temel hukuki nitelikleri rızaya dayanması, sözleşmeye bağlı olması ve karşılığının bulunması şeklinde sıralanabilir.

Diğer Gelirler

Kaybedildiği hâlde sahibi bulunamayan mallar, mirasçısı olmayan ölen kişilerin tereke hâkimliği kararınca hazineye kalan mal ve para varlıkları bu gelirlere örnek olarak sayılabilir.

KAMU HARCAMASINA İLİŞKİN TANIMLAMALAR

Dar ve Geniş Anlamda Kamu Harcamaları

Dar anlamda kamu harcaması tasnifinde, hizmeti sunan kuruluşların hukuksal kişilikleri esas alınmaktadır. Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin bütçeleri aracılığıyla yapılan ödemeleri ifade eder (Edizdoğan, 2008, s.43; Erginay, 1992, s.131). Geniş anlamda kamu harcamaları ise genel ve ortak ihtiyaçları karşılamak ve temin etmek, kamu menfaatlerini sağlamak amacıyla yerine getirilen ve toplumun tümüne sunulmuş bulunan devamlı ve sürekli faaliyetlerdir (Akdoğan, 2003, s.62; Erdem vd, 2008, s.29).

5018 Sayılı Kanunda Kamu Harcamasının Tanımı

Kamu harcaması 5018 sayılı Kanun'da şu şekilde izah edilmiştir: "Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri ifade eder (5018 sayılı kanun Md.3/h)."

Klasik Maliyecilere Göre Kamu Harcamalarının Tanımı

Klasik maliyecilere göre, kamu harcamaları, kamu makamlarının toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere belirli usullere uyarak yaptıkları parasal harcamalardır. Klasik maliyeciler kamu harcamalarını mali bir olay olarak görmekten çok idari ve politik bir olay olarak düşünmüşlerdir. Onlara göre kamu harcamaları siyasi tercihe dayanan konulardır.

Modern Maliyecilere Göre Kamu Harcamalarının Tanımı

Modern maliyeciler kamu harcamalarının miktarıyla değil, içeriğiyle ilgilidir. Kamu harcamalarını devletin mali araçlarından biri olarak kabul ederler. Devletin kullandığı diğer mali araçlarla bir bütün olarak göz önünde tutarlar. Modern maliyecilere göre, devletin önce harcama yapıp sonra gelirlerini tahmin ettiği doğru değildir. Kamu harcamaları her zaman emredici ve zorunlu nitelik de taşımaz.

Hukuki Tanım

Hukuki tanımda, harcamayı yapanın hukuki kişiliğinden hareket edilir. Kamu tüzel kişileri tarafından yapılan harcamalar kamu harcaması kabul edilir. Kamu tüzel kişilerinin toplumsal ihtiyaçları karşılamak üzere belirli kurallara uyarak yaptıkları parasal harcamalar kamu harcamalarıdır.

Sosyoekonomik Tanım

Bu tanıma göre, devlet ve kamu tüzel kişileri ile devredilen yetkiye sahip kuruluşların emretme yetkilerinin uygulanması dolayısıyla yaptıkları harcamalara kamu harcamaları denir. Kamu tüzel kişilerinin, gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerinininkine benzeyen şartlar altında yaptıkları harcamalar ise özel harcama sayılır (Nadaroğlu, 1998, ss.122-125).

KAMU HARCAMASI YAPAN KAMU İDARELERİNİN TASNİFİ

Küreselleşme sürecinde uluslararası ekonomik işlemlerin artması ve Avrupa Birliğine uyum politikaları gereğince kamu mali hesaplarında ve bütçede yeni tasniflere gidilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu bağlamda ülkemizde 01 Ocak 2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu mali yönetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Bu başlık altında kamu harcamalarını gerçekleştiren kamu idarelerinin tasnifi açıklanmaktadır.

Kamu Kesimi Borçlanma Gereksinimi Açısından Kamu Sektörünün Tasnifi

Türkiye Ekonomisi'nin temel sorunlarından biri, 1980'li yıllardan itibaren sürekli artış eğilimi gösteren kamu açıkları veya teknik karşılığı ile kamu kesimi borçlanma gereğidir. Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKBG), kamu kesiminin bir yıl içinde gelirleri ile giderleri arasında oluşan farkı, yani belli bir dönemde bir bütçe yılı içinde kamu kurum ve kuruluşlarının borçlanarak yapabilecekleri harcamaları gösterir (Seviğ, 1996, s.111) . KKBG, kamu kesimi finansman açığının GSYİH'ye oranlanması ile ifade edilir. KKBG, ekonomi ve maliye politikalarının hedeflerinin ve uygulanacak politikaların belirlenmesinde dikkate alınan bir ekonomik göstergedir.

Muhasebe-i Umumiye Kanunda Kamu Sektörünün Tasnifi

Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan ve 2003 yılına kadar yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlenmişti. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu sadece genel bütçe ile yönetilen, yasama, yürütme ve yargı organları kapsamına giren teşkilatı kapsamaktaydı. Katma bütçeli ve özel bütçeli idareler (yerel yönetimler) kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hâllerde 1050 sayılı Kanun hükümleri istisna olarak uygulanmaktaydı. Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları kendi özel mevzuatına tabi olarak işlem tesis

ediyorlardı.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Kamu Sektörünün Tasnifi

5018 sayılı Kanun'da özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler de mali yönetim sisteminin kapsamına alınmıştır. 5018 sayılı Kanun ile katma bütçeli idareler kaldırılmış ve mali statüsüne göre bu idarelerin bir kısmı genel bütçe kapsamına dâhil edilmiş, bir kısmı da özel bütçe kapsamına alınmıştır. Genel ve katma bütçelerin toplamından oluşan destekli bütçe kavramı, ilave kurumlar ile genişletilerek merkezî yönetim bütçesine dönüşmüştür. Döner sermayeli işletmeler ile fonlar ise merkezî yönetim içerisinde yer almakla birlikte 5018 sayılı Kanun dışında yer alan kurumlardır. Kalkınma Bakanlığı Orta Vadeli Programda, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kurum ve kuruluşlar ile birlikte, mahallî idareler, sosyal güvenlik kuruluşları ile fonlar, döner sermayeler ve işsizlik sigortası fonu toplamı ise "Genel Devlet" olarak ifade edilmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2013, s.52). Genel yönetim sektörüne, 5018 sayılı Kanun dışında yer alan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile 5018 sayılı Kanun kapsamı dışında kalan ancak mevzuatta KİT olarak da tanımlanmayan diğer kamu işletmelerinin dâhil edilmesi ile ekonomide toplam kamu kesimi faaliyetlerine ulaşılmaktadır. 5018 sayılı Kanun'da genel yönetim bütçesi; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçelerini kapsamına almaktadır (5018 sayılı Kanun Md.12). Kanunda ayrıca kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı belirtilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Sektörü Genel yönetim idareleri 5018 sayılı Kanun kapsamında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Fon idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, KİT'ler ve diğer kamu işletmeleri bu kanun dışında kendi yasal mevzuatlarına göre faaliyetlerini sürdürmektedir.

KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

Sınıflandırma aynı nitelikteki kamu harcamalarının diğerlerinden ayrılarak gruplar hâline getirilmesidir. **İdari (Organik) Sınıflandırma**

Devletin yapısı, organları ve hukuki düzenlemeler göz önünde tutularak yapılan sınıflandırmadır. Devlet bütçesinden ödenekler kamu hizmetlerini yürüten çeşitli kuruluşlar arasındaki idari sınıflandırmaya göre dağıtılır. Kamu harcamalarının devletin hangi kurumları tarafından yapıldığı dikkate alınarak sınıflandırılmaya gidilmektedir.

Fonksiyonel Sınıflandırma

Burada sınıflandırma, harcamaları yapan kuruluşlar yerine harcamaların yöneldiği devlet faaliyetlerine göre yapılır. Yani, kamu giderleri kamu hizmetleri esas alınarak sınıflandırılır. Fonksiyonel sınıflandırmada devletin hangi amaçlar için hangi devlet fonksiyonları için para harcadığı görülür. Bu sınıflandırmaya dayanılarak yapılan harcama programlarında hizmetin birim maliyeti esas alınır.

İktisadi (Ekonomik) Sınıflandırmalar

Kamu harcamalarının kaynak ve gelir dağılımı üzerine olan etkileri dikkate alınarak yapılan tasniftir. İktisadi açıdan kamu harcamaları şu şekilde sınıflandırılabilir: Reel harcamalar- transfer harcamaları, cari harcamalar-yatırım harcamaları ve verimli harcamalar-verimsiz harcamalar.

Olağan Harcamalar – Olağanüstü Harcamalar

Devletin normal cari giderleri, işleyişi, genel idaresi ile ilgili, önceden tahmin edilebilen harcamalar, olağan harcamalardır. Devletin normal giderleri ile ilgili olmayan olağanüstü durumlarda yapmak zorunda olduğu harcamalar ise olağanüstü harcamalardır. Devletlerin hayatındaki olağanüstü durumlar, savaş, savaş sonrası imar faaliyetleri, doğal afetler, büyük bayındırlık faaliyetleri, ekonomide deflasyonla mücadele, bölge kalkınma programlarının uygulanması ve hızlı modernizasyon hamlelerinin yapıldığı dönemlerdir.

Mahallî (Yerel) Harcamalar – Millî (Ulusal) Harcamalar

Merkezî idarenin ülke düzeyinde yaptığı millî güvenlik, adalet, sosyal güvenlik gibi harcamalar millî (ulusal) harcamalardır. Ülke düzeyinde kamusal ihtiyaçların aksamadan sürdürülebilmesi amacıyla merkezî ve mahallî idare arasında kamusal hizmetlerin ve gelirlerin paylaşılmasına, mali tevzin adı verilmektedir.

Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Göre Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması

Ülkemizde 1950 yılına kadar bütçeler organik sınıflandırma esas alınarak hazırlanmıştır. 1950–1963 arasında dönemde organik sınıflandırma devam etmiş ancak cari harcamalar-yatırım harcamaları ayrımı kullanılmıştır. 1. Beş Yıllık Kalkınma Planının uygulanmasıyla birlikte, 1964 yılı bütçesinde, kamu harcamaları cari-yatırım-sermaye teşkili ve transfer harcamaları biçiminde sınıflandırılmıştır. Bu üçlü sınıflandırma 1973 yılında uygulamaya konulan program bütçe sisteminde de genel olarak korunmuştur (Bilici ve Bilici, 2011, s.52). Analitik bütçe sınıflandırmasında harcama, (borç vermeden farklı olarak) geri ödenmeyen bir başka deyişle herhangi bir mali hak yaratmayan veya mevcut bir mali hakkı ortadan kaldırmayan devlet ödemeleri olup cari ya da sermaye nitelikli olabilir. Harcama, mal veya hizmet alımında olduğu gibi bir şey karşılığında yapılabileceği gibi karşılıksız da yapılabilir. Ayrıca, devletin itfa ödemelerini, bir başka deyişle finansman bölümünde sınıflandırılan kamu borçlarının anapara geri ödemelerini ve borç verme bölümünde sınıflandırılan Devlet tarafından verilen borçları kapsamaz. 2004 yılından itibaren uygulanmaya başlanan yeni analitik bütçe sınıflandırması

dört gruptan oluşmaktadır: Kurumsal Sınıflandırma, Fonksiyonel Sınıflandırma, Finansman Tipi Sınıflandırma ve Ekonomik Sınıflandırma.

Kurumsal Sınıflandırma; Kurumsal tasnif kamu harcamalarının, harcamayı yapan kamu kurumunun ya da idari organın esas alınarak sınıflandırılmasıdır. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun bütçede gösterilmesi hedeflenmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir." hükmü uyarınca kurumsal sınıflandırma yapısı, harcama yetkilisinin tespitinde belirleyici olmaktadır.

Fonksiyonel Sınıflandırma, kamu harcamalarının yönelik olduğu devlet faaliyetinin türünü gösteren tasnif şeklidir. Bu tasnifte devlet faaliyetleri; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, çevre koruma hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, iskân ve toplum refahı hizmetleri, eğitim hizmetleri, sağlık hizmetleri, sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri, dinlenme, kültür ve din hizmetleri gibi çeşitli fonksiyonlara ayrılır.

Finansman Tipi Sınıflandırmaya ise genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulmuştur. Yapılan harcamanın hangi kaynaktan (hangi kurumdan) finanse edildiğini gösterir. Bu sınıflandırma tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler, dış proje kredileri, şartlı bağış ve yardımlar, özel ödenekler şeklinde bir ayrıma tabi tutulur (BUMKO, 2011, s.7).

Ekonomik Sınıflandırma ise devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerde kullandığı kamu harcamalarının millî ekonomi, gelir dağılımı ve piyasalar üzerindeki etkilerinin görülmesini ve değerlendirilmesini sağlamaya yönelik bir tasnif şeklidir. Bu tasnifte kamu harcamaları; personel giderleri, mal ve hizmet alım gideri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, cari transferler, faiz gideri, sermaye giderleri, sermaye transferleri, borç verme ve yedek ödenekler şeklinde bir ayrıma tabi tutulur.

VERGİNİN KONUSU

Vergi kanunlarının birinci maddesi genellikle verginin konusunu oluşturur. Kanunla düzenleme yapılmadıkça hiçbir konu üzerine vergi konulamaz ve bu nedenle de hiçbir şekilde vergi alınmaz. Vergilerin, ancak çıkarılacak kanunlarla alınmasına verginin kanuniliği prensibi adı verilir. Gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı oluştururken verginin matrahi, kanunun öngördüğü unsurlar düşüldükten sonra kalan safi miktardır (Taşkan, 1999, s.110). Yani verginin konusu, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden teknik-fiziki veya ekonomik- parasal bir büyüklüğün, yani vergi matrahının saptanmasını gerektirir. Mesela; gayrimenkul piyasasında mülkiyetin el değiştirmesi durumunda “gayrimenkulün satış fiyatı”, motorlu araca sahip olma hâlinde “motorun silindir sayısı”, “arabanın ağırlığı”, “hacmi” vs. verginin matrahıdır (Schmölders, 1976, s.84).

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır. VUK’a göre; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesi hâlinde bir taraftan yükümlü için vergi borcu doğmakta, diğer taraftan devlet için vergi alacağı ortaya çıkmaktadır.

VERGİ MÜKELLEFİYETİ (YÜKÜMLÜLÜĞÜ)

Vergi yükümlüsü (mükellef), yasal olarak üzerine vergi yükü düşen ve bu vergi yükünü ödemekle zorunlu olan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanabilir. Vergi mükelleflerinin devlete vergi ödeme (maddi ödev) mükellefiyetlerinin bulunması yanında; verginin ortaya çıkabilmesi için gereken belge düzenleme, belge verme ve belge alma, defter tutma, beyanname verme vb. (şekli ödev) hususları da yerine getirmek durumundadır. Fiil ehliyetine sahip olmamak vergi ehliyetine engel oluşturmamaktadır. Küçük ve kısıtlıların fiil ehliyetleri yoktur ancak, vergi ehliyetleri vardır.

Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu ise VUK 8. maddesinde verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu aslında aracı (mutavassıt) bir ödeyiciden başka bir şey değildir. Kendi adına ve hesabına bir ödemede bulunmayıp başkasından kestiği vergiyi vergi dairesine yatırır (Aksoy, 1999, s.35).

Yasal (Kanuni) Mükellef

Kendisine vergi yasaları gereğince parasal (maddi) ve biçimsel (şekli) vergi borcu düşen kimseye yasal (kanuni) mükellef denir. Kanun tarafından tayin edilen bu kişi için (Kızılot vd. 2007, s.77) kanuni ehliyet zorunlu olmamaktadır. Tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların mükellef olmaları hâlinde bunlara ait vergi ödevleri kanuni temsilcileri (müdürler, kanuni temsilciler, veli, vasi, kayyım) tarafından yerine getirilir (Çomaklı, 2008, s.116).

Vergi Taşıyıcısı

Belirtildiği üzere kanuni mükellef, kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi iktisadi hayatın şartlarına, arz ve talebe bağlı olarak fiyat mekanizması yoluyla, başkalarına yansıtmaya çalışır. İşte bu yansıma sonunda vergi yükünü nihai olarak yüklenen kişiye “vergi yüklenicisi” veya “vergi taşıyıcısı” denir.

Aracı Mükellef (Aracı Ödeyici)

Kendi adına ve hesabına ödediği vergiyi yansıma yoluyla başkasına devreden kişi aracı (mutavassıt) mükelleftir. Ödediği vergiyi, fiyat mekanizmasından istifade ederek başkalarına aktaran kanuni mükellef kimselere denilmektedir. Yükümlüler ödedikleri vergiyi, çeşitli ekonomik durumlardan yararlanarak başkalarına geçirebilirler.

VERGİ MATRAHI

Matrah; vergi oranının veya birim vergi miktarının üzerine uygulandığı, verginin üzerinden hesaplandığı, ekonomik veya teknik bir değer olarak belirtilebilir. Verginin konusu nitel, kalitatif bir kavramdır. Matrah ise nicel, kantitatif bir kavramdır.

MUAFİYET VE İSTİSNA

Ekonomik, sosyal, mali, siyasal ve teknik sebeplerle vergi konusunun, tamamen, kısmen veya geçici olarak verginin kapsamı dışında bırakılması; yani objektif vergi mükellefiyetini kaldıran unsurlara istisna denir. Vergiyi ödeyen kişi veya kurumların kısmen, tamamen veya geçici olarak vergi yükümlüsü olmanın dışında bırakılması yani sübjektif vergi mükellefiyetini kaldıran unsurlara ise muaflik denir.

VERGİ HARCAMASI

Vergi harcamaları, vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle muafiyet, vergi istisnaları, oran indirimleri, vergi erteleme ve benzeri uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir.

VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü, bireylerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını şekillendiren dolayısıyla vergi ahlakına etki eden en önemli faktörlerdendir. Vergiler nedeniyle bireyler daha az tüketmek durumunda kaldıklarından veya servetlerin de bir azalma meydana geldiğinden vergi yükleri ortaya çıkmaktadır.

Bireysel Vergi Yükü

Ödenen vergi, geliri veya serveti azalan bireyler üzerinde parasal ve psikolojik yükler getirir. Belli bir dönemde devlete veya diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemde elde ettikleri gelirleri arasındaki niceliksel ilişkidir.

Toplam Vergi Yükü

Millî ekonomi bakımından toplam vergi yükü, vergi ve vergiye benzer gelirlerin gayri safi millî hasılaya (veya toplumun gelirine) oranı şeklinde tanımlanabilir.

Net Vergi Yükü

Bireyler kamu hizmetlerinden fayda sağlarlar. Bu sebeple ödenen vergilerden kamu hizmetleri dolayısıyla sağlanan yararların düşülmesi gerekir. Bu yapıldığında net vergi yükü kavramına ulaşılır.

Gerçek Vergi Yükü

Gerçek vergi yükünün hesaplanabilmesi için bireyin başkalarına yansıttığı ve başkalarının birey üzerine yansıttığı vergilerin de hesaba katılması gerekir. Bu durumda gerçek vergi yükü kavramına ulaşılır.

Sektörel ve Bölgesel Vergi Yükü

Yeni bir vergi konulacağı veya var olan bir verginin oranları artırılacağı zaman, bölge veya sektörlere ilişkin mali, ekonomik ve sosyal politikalara yön vermede sektörel ve bölgesel vergi yüklerine bakılmaktadır.

VERGİLENEBİLİR KAPASİTE

Vergilenebilir kapasite, bir ekonomide ulaşılabilecek azami vergi gelirin millî gelire (GSMH'ye) oranı veya ekonominin taşıyabileceği azami vergi yükü olarak tanımlanabilir.

VERGİ GAYRETİ

Vergi gayreti, tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiilen toplanan vergi hasılatı arasındaki oransal ilişki olarak ifade edilir.

VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda soyut vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

Tarh

Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.

Beyan Yöntemi

Bu yöntemde mükellefin vereceği bilgiler vergi tarhına esas alınır.

Tebliğ

Tarh edilen verginin tahsil edilmeden evvel vergi yükümlüsü veya ceza sorumlusuna yetkili makamlarca yazılı olarak bildirilmesine tebliğ denir.

Tahakkuk

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. **Tahsil(-at)**

Vergilerin, vergi sorumlusu tarafından mükellefin gelirinden kesilerek vergi dairesine ödenmesi "dolaylı tahsil" ; mükellef tarafından vergi dairesine yatırılmasına ise "doğrudan tahsil" yöntemidir.

VERGİ TOPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi yükümlü veya sorumlusunun vergi borcunu bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemesi gerekir.

Günümüzde vergiyi Maliye Bakanlığına bağlı yetkili daireler iltizam, ihale, halk temsilcileri eliyle ve emanet usulü ile vergiyi toplayabilirler.

İltizam Yöntemi

Devlet, vergiyi bu yöntemde bizzat tahsil etmez. Verginin tahsili, bedel karşılığında mültezime devredilir. Bu bedel mültezim tarafından peşin olarak devlete ödenir.

İhale Yöntemi

Vergi tahsil işinin, getireceği toplam vergi hasılatından en düşük oranda pay isteyeneye bırakılması usulü "ihale usulü"dür.

Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi

Bu yöntemde vergi toplama işi, o bölgenin bilinen halk temsilcileri (imam, muhtar vb.) tarafından gerçekleştirilir. Devletin mali örgütünün gelişmediği dönemlerde kullanılan bir yöntemdir. Emanet usulü Devlet gelirlerinin "emin" adı verilen ve devletten maaş ve dirlik alan bir memur tarafından toplanması şeklindeki sisteme emanet usulü denir.

VERGİ HUKUKUNUN KONUSU

Devletin kamu hizmetlerini yapabilmesi amacıyla gerekli olan mal ve paraları, nereden, ne şekilde elde edeceği ve bunları nereye, nasıl harcayacağı hususlarını içeren “mali hukuk” genel ifadeyle kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu giderlerinin yapılmasına ilişkin kuralları içeren bir hukuk dalıdır. Mali hukukun giderlere ilişkin kuralları “gider hukuku” ya da “harcama hukuku” veya “bütçe hukuku” olarak ifade edilir. Mali hukukun, kamu gelirleri kapsayan kısmı gelir hukuku yerine, kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergiler nedeniyle “vergi hukuku” olarak ifade edilir.

VERGİ HUKUKU İLE DİĞER HUKUK DALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Vergi Hukuku ve Anayasa Hukuku

Anayasalar devletin temel yapısını, organ ve kurumların işleyiş, görev ve sorumluluklarını, kişilerin hak ve ödevlerinin neler olduğunu dikkate alarak kurallar koyar. Bu çerçevede devletin mali yapılanması ve buna bağlı teşkilatlanmaya ilişkin temel hususları da içerir.

Vergi Hukuku ve İdare Hukuku

Devletin mali işleri dolayısıyla yürüttüğü faaliyetler mali hukukun konusuna girmektedir. Vergilendirme sürecinde idari işlemlerin ağırlıkta olduğu, bunların yapılması için memur ve idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını gündeme getirmektedir. Dolayısıyla bu işlemlere bir bütün olarak bakıldığında idare hukukunun alanına girmektedir. Bu nedenle idare hukukuyla vergi hukuku yakın bir ilişki içindedir (Arslan, 2011, s.42). Vergi hukukunun ayrı bir uzmanlık alanı olduğu, idare hukukunun, çok özel, kendine özgü kavramları, kuralları ve ilkeleri üzerine kurulu ayrı bir alt dalı olduğu söylenebilir.

Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku

Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında meydana gelen kamu hukuku ilişkisi, yalnız bir borç-alacak ilişkisi olmayıp, ayrıca ödev ilişkisini de içerir. Yükümlülerden bazı ödevleri yerine getirmeleri, bazı fiilleri (vergi kaçırmak, sahte belge kullanmak gibi) yapmamaları istenmektedir. Buna aykırı hareket edenlere de ceza verilmektedir. Bütün bu konular vergi hukukunun bir dalı olan vergi ceza hukukunun alanına girmektedir. Dolayısıyla ceza hukuku ile vergi hukuku arasında çok sıkı bir ilişki vardır.

Vergi Hukuku ve Uluslararası Hukuk

Devletler, vergilendirme yetkisini kullanırken hangi kişi ve kurumları, hangi sınırlar çerçevesinde vergilendireceğini belirlemek durumundadırlar. Bu hususlar her zaman devletlerarasında hukuki anlaşmazlıklara yol açabilir. Devletlerarasında egemenlik hakkının kullanılmasından doğan bu tür uyuşmazlıklar, kısmen iç mevzuatın devletler hukuku ilkelerine göre düzenlenmesiyle, kısmen ülkeler arasındaki ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmalarıyla çözülmeye çalışılmaktadır.

Vergi Hukukunun Özel Hukuk ile İlişkisi

Özel hukuk, bir toplum içinde eşit hak ve yetkilerle donatılmış kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır. Burada söz konusu olan hukuksal eşitliktir. Özel hukukta irade özgürlüğü ve eşitlik esastır. Bu bakımdan özel hukuk ilişkilerinde emredici kurallar, diğer bir deyimle astlık-üstlük ilişkisi söz konusu değildir. Vergi hukuku kamu hukukunun bir koludur. Özel hukukun kavramlarından kendi alan ve kavramlarına uyduğu sürece yararlanır. Gerekirse bunları değiştirerek uyum sağlamaya çalışır. Aynı kavramlar farklı içerikler taşıyabilir. Farklı anlamlara da bürünmüş olabilir.

GENEL VERGİ HUKUKU - ÖZEL VERGİ HUKUKU AYRIMI

Tüm vergiler için geçerli olan ortak kuralların ele alınıp açıklamalarının yapılmaya çalışıldığı alan olan “genel vergi hukuku” vergi borcuna, vergi ilişkisinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına, sona ermesine, vergi suç ve cezalarına, bunlara ilişkin uyuşmazlıkların giderilmesine ait yollara ve vergi alacağının cebren tahsiline ilişkin hükümlere yer vermektedir. Buna göre sınıflandırmayı şu şekilde yapmak mümkündür: Vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku ve uluslararası vergi hukuku. Vergilerin birer birer ele alınarak incelendiği kısım olan “özel vergi hukuku” ise Türk Vergi Sistemi olarak adlandırılmaktadır. Gelir, servet ve harcama temelinde şekillenen bu sistem de kanunlar isimlendirildikleri biçimiyle anılırlar. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gibi (Aşağıda yer alan şekilde vergiler ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.).

VERGİ HUKUKUNUN ANAYASAL GELİŞİM SÜRECİ

Genel Tarihi Gelişim Süreci

- Vergilendirme gücüne karşı ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere’de rastlanmıştır. Magna Carta

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Türk Vergi Hukuku'nda kaynakları zorunlu (bağlayıcı) kaynaklar ve yardımcı (tali) kaynaklar olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Zorunlu (Bağlayıcılığı Güçlü) Kaynaklar

Anayasa: Bir devlette Anayasa, diğer yazılı hukuk düzeninin temeli ve bunların kaynağı sayılır. Bu niteliği ile hiyerarşik olarak onların üstünde yer alır.

Yasa: Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına vergi hukukunda kanunilik (yasallık) ilkesi denir.

Uluslararası vergi anlaşmaları: Anayasa gereğince usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmünde olduğundan uluslararası anlaşmalar vergi hukuku yönünden asli (bağlayıcı) kaynak niteliği taşır.

Kanun Hükmünde Kararnameler (KHK): KHK'ler vergi hukukunda asli bir kaynak niteliği taşımaz. Ancak Anayasa'nın 121. ve 122. maddelerinde bu kurala bir istisna getirilmiştir. Buna göre olağanüstü hâl, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hâllerinde vergi ile ilgili KHK düzenlenmesi mümkündür ve bu hâllerde bağlayıcılığı söz konusudur.

Bakanlar Kurulu Kararları: 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak" yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir

Yürütme Organının Düzenleyici Kararları: Kanun koyucu, bazı vergi kanunlarının uygulamasında, mükelleflerin ve idarenin uyması gereken kurallar koyma ve düzenleme yapma yetkisini bakanlığa tanımıştır.

Anayasa Mahkemesi Kararları: Bu istisnai durumlar dışında Anayasa Mahkemesi'nin kararları, vergi hukukunun önemli ve asli kaynaklarından birini meydana getirir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları: İçtihatları birleştirme kararları, yargılama süreci bitmemiş uyuşmazlıklar ile henüz işlem tesis edilmemiş idari olaylar üzerinde etkili olabilmektedir.

Tüzükler: Vergi kanunlarında ayrıntılı olarak düzenlenmemiş olan konularda boşlukları dolduran ve uygulamanın nasıl yürütüleceğini belirten kurallar derlemesidir. Vergiyle ilgili olarak hâlen yürürlükte olan tek tüzük, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'tür.

Yardımcı Kaynaklar

Mevcut düzenlemelere açıklama getiren, herhangi bir biçimde ana unsur durumunda bulunan verginin konusu, mükellefi ve oranında değişiklik yapamayan idari düzenleme, adli karar (Erol, 2008, s.50), görüş ve uygulamalar yardımcı kaynak olarak adlandırılır.

Yönetmelikler: "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla yönetmelikler çıkarabilir. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanacağı kanunda belirtilir."

Yorumlayıcı Genel Tebliğler: Genel Tebliğler ilgili idarenin kanunlar hakkındaki yorumunun açıklanmasından ibarettir. Oldukça sık başvurulanan bir yoldur. Bu tür genel tebliğlerin bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Özelgeler (Muktezalar) – Sirküler: Özelgeler, mükellefler açısından bağlayıcı bir nitelik taşımazken ceza uygulaması açısından idare için bağlayıcıdır. Sirküler, vergi hukukunda belli bir konuda çok sayıda mükellefi ilgilendiren konularda, uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda, yapılan yazılı başvurular üzerine, Maliye Bakanlığınca yayımlanan yazılardır Diğer Yargı Kararları: Bir mahkemenin verdiği karar sadece davanın taraflarını bağlar. Yani bu durum, verilen bir kararın benzer durumda ilişki içinde bulunan başka taraflar arasındaki ilişkilere uygulanması zorunludur diye bir düzenleme bulunmadığı anlamına gelmektedir. Bilimsel Öğreti (Doktrin): Konuyla ilgili kişilerin çeşitli vergi sorunları hakkında ortaya koydukları yorum ve düşüncelerini kapsamaktadır. Bu düşünceler sistematik eserler, tezler, raporlar, izahlar gibi çeşitli isimler altında açıklanabilmektedir. Örf ve Adetler: Örf ve âdetler yazılı kaynak değildir. Örf ve âdetlere eğer kanunlarda açıkça göndermeler varsa bu durumda bağlayıcı niteliklere sahip olurlar. Yani kanunda açıkça örf ve âdete göre düzenleme yapıldığının gösterilmesi gerekmektedir. VERGİ

UYGULAMALARININ SINIFLANDIRILMASI Vergi uygulamaları yer bakımından, zaman bakımından ve anlam bakımından (yorumlama) olmak üzere üçe ayrılır. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasını iki ayırım çerçevesinde

açıklamak mümkündür; (1) Kanunların mülkiliği-yerselliği-ülkeselliği, (2) Kanunların şahsiliği-kişiselliğidir. Vergi kanunlarının mülkiliği ilkesine göre, bir devletin egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı vergi kanunlarını egemenliği altında bulunan topraklarda yaşayan herkese uygulayabilir. Ancak bir devlet kaynak ilkesi yerine uyrukluk (tabiyet) veya ikameti ölçü almışsa o zaman mülkilik ilkesi değil şahsilik ilkesi kabul edilmiş olunur. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması Vergi kanunları da diğer tüm kanunlar gibi geçerli olabilmeleri bakımından öncelikli olarak Resmî Gazete’de yayımlanmaları gerekmektedir. Kanunların yürürlük tarihi genelde ilgili kanun metninde belirtilir. Vergi kanunlarının yürürlükten kalkması ise ya açık (sarih ilga) bir şekilde olur ya da kapalı bir biçimde (zımni ilga) gerçekleşir. Vergi kanunları genellikle yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanırlar. Bu durum “verginin belirliliği” ilkesinin bir gereğidir. Bu ilkenin bir sonucu olarak da vergi yasalarının genellikle geçmişe etkili bir şekilde uygulanması istenmez. Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması (Yorum) Yorum kavramı: Yorum, sözcük anlamıyla bir yazının veya bir sözün, anlaşılması güç yönlerinin, daha iyi anlaşılmasını sağlamak için bazı açıklamalar yaparak açıklığa kavuşturmadır. Yorum bir olayı belli bir görüşe göre açıklama ve değerlendirme anlamına da gelir. Hukuki Açısından Yorumun Anlamı: Hukuki yorum genel yorumun bir türüdür. Geniş anlamda yorum, “anlama” manasına gelir. Bu anlamda yorum, dilde kullanılan bir ifadenin kavranmasıdır. Yorumun Vergilendirme Açısından Önemi: Vergi hukukunda yorum özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme müessesesinin işlemesi, vergi suçlarına ait cezaların uygulanması, vergi matrahının saptanması, örtülü kazançların belirlenmesi, olağanüstü giderlerin saptanması ve değerlendirme konularında daha fazla önem arz etmektedir. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUM ÇEŞİTLERİ VE YÖNTEMLERİ Vergilendirme işlemlerinde ve yorumlamada VUK. Md.3 temel hüküm olarak ele alınmaktadır. Yorum Çeşitleri Yasama Yorumu: Kanun koyucu tarafından yapılan yoruma yasama yorumu denir. 1961 Anayasası ile yasama yorumu kaldırılmış ve bu durum 1982 Anayasası’nda da devam etmiştir. İdari Yorum: İdari yorum, vergi idaresinin vergi kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgilidir. İdari yorum özelgeler gibi bireysel işlemlerde olabileceği gibi genel düzenleyici işlemlerde de yapılabilmektedir. Yargısal Yorum: Vergi yargısı yorumunda Anayasa, uluslararası antlaşma, Anayasa Mahkemesi Kararları, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, içtihadı birleştirme kararı ve düzenleyici genel tebliğleri esas alır ve yargı kararı olarak ortaya çıkar. Bilimsel Yorum: Bilimsel yorum, kanun kurallarının bilim adamları tarafından yorumlanmasıdır. Bilimsel yorum kuramsal ve genel nitelikte olup somut olaylarla ilgili değildir. Bu yorum bağlayıcı değil, yön gösterici ve açıklayıcıdır. Yorum Yöntemleri Bir kanun kuralını yorumlarken izlenebilecek yöntemlere yorum yöntemi denir. Yorum yöntemleri diğer yorum çeşitleriyle birlikte, idari ve yargısal yorum çeşitleri bakımından da geçerlidir. Deyimsel (Lafzi) Yorum Yöntemi: Deyimsel yorum yönteminde kanun hükmünde yer alan sözcüklerin, deyimlerin ve ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamları araştırılır. Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi: Vergi kanunları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, kanun koyucunun kanunu çıkartırken neyi amaçladığından çok, kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır. Sistemik Yorum Yöntemi: Sistemik yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanunun yapısı içerisindeki yeri, diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır Tarihsel (Sübjektif) Yorum Yöntemi: Tarihsel yorum yönteminde bir yasa hükmü yorumlanırken kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNDE YORUMUN ÖZELLİKLERİ Yorum alanında ağırlık tanınması gereken başlıca yöntem vergi kanunlarının konuluşundaki amacın göz önünde tutulmasıdır. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır. Genişletici ve Daraltıcı Yorum Daraltıcı yorum, öze ilişkin yorumun deyimsel yorumun gerisinde kalması anlamına gelir. Genişletici yorumda ise öze ilişkin yorum deyimsel yorumu aşar. Yasa, belli bir kavrama özel olarak dar anlam vermemişse bu kavramın en geniş anlam ve kapsamı ile yorumlanması, genişletici yorumdur. VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI VE TİPLEŞTİRME Kıyasa kanun boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilir. Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Vergi hukukunda kıyas ancak kanunun açıkça öngördüğü durumlarda olanaklıdır. Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denir. Vergi hukukunda tiplendirme, yasa koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kuralları koymasındadır. Tiplendirme vergilendirme alanında yasama sürecine bağlı bir kavramdır. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ Yürütme organı, bütün işlemlerinde eşitlik ilkesine uymak zorundadır. Yürütme organı, vergilendirme alanında takdir yetkisine sahip olduğu genel ve bireysel işlemlerinde bu ilkeyi göz önüne alacaktır. Ayrıca vergi idaresi, takdir yetkisi bulunmadığı vergilendirme işlemleri sırasında, aynı durumda olan yükümlü ve sorumlulara, aynı işlemi yapmak zorundadır. Vergi idaresinin takdir yetkisi, ancak sınırlı hâllerde söz konusu olabilir. “Verginin yasallığı” ilkesinin bir gereği olarak idarenin vergilemeye ilişkin işlemlerinin bütünüyle kanunlarda belirtilmesi gerekir. VERGİ HUKUKUNDA HÂKİMİN HUKUK

YARATMAMASI İLKESİ Kanunda bulunması gereken bir düzenleme, kanunda yer almıyorsa kanun boşluğundan söz edilir. Verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. Bununla birlikte hâkimin hukuk yaratmasını, hâkimin takdir yetkisinden ayırmak gerekir. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL İspat, maddi bir olayın ortaya çıkartılmasıdır. Vergi hukuku ise hem verginin esasında hem de ceza uygulamasında çeşitli karinelere istifa edebilmektedir. İspat açısından yükümlüler nezdinde oluşan deliller, bildirim ve beyannameler, defter, kayıt ve Belgeler, karineler ve özel sözleşmelerden oluşmaktadır. Vergi idaresi nezdinde oluşan deliller ise genel olarak "tutanak" şeklinde oluşturulması gerekir. VUK, vergi idaresinin uygulayacağı kontrol yöntemlerini kısıtlı olarak saymıştır. Bunlar; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama ibarettir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi, ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Yargı yerlerinde oluşan deliller ise adliyeri işaret etmektedir. Vergi mahkemesi yargılamasını dava evrakı, sunulan deliller ve tarh dosyası üzerinde yapar. Mahkeme gerekli görürse her türlü resmî ve özel kuruluş ve kişilerden bilgi isteyebilir. Vergi usul hukukumuzda öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkân sağlanmıştır.

MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ Bildirme Ödevi Mükellefler; işe başlama ve işi bırakmayı, iş, işletme ve adres değişikliklerini, inşa edilen binaları, bina ve arazilerde meydana gelen değişiklikleri vergi idaresine bildirmek mecburiyetindedir. İşe başlamayı bildirme: Kanun işe başlama bildirimini işe başlamadan itibaren 10 gün içinde yapılacağını hükme bağladığından, işe başlamanın hangi tarihte gerçekleştiğini tespit etmek önem kazanmaktadır. Değişikliklerin bildirilmesi: Kanunda adres, iş ve işletme ile ilgili bazı değişikliklerin bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. Değişiklikler, değişikliğin vukuundan itibaren bir ay içerisinde ve mükellef tarafından bildirilir. İş bırakmanın bildirilmesi: Mükelleflerin işi bırakmayı bildirmeleri zorunludur. İş bırakma bildirimini, işin bırakılmasından itibaren bir ay içerisinde ve mükellefin kendisi tarafından yapılır. Bildirmelerde süre: Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun 169. Maddesi gereğince yapılacak bildirmelerin yazılı olması esastır. Beyanname Verme Ödevi Devlet mükelleflerden vergi borçlarına ilişkin olarak bildirimleri beyan etmelerini bekler. Bu durum devletin mükellefe bakış açısının ilk yansıması olan güven esasından ileri gelmektedir. Mükellefler beyan usulünde vergi matrahlarını kendileri belirlemektedir. Defter Tutma Ödevi Vergisel yükümlülüklerinin tespiti, denetimi ve hatta kendi hesap ve kayıtları üzerinden yapılacak incelemelerle üçüncü kişilerin vergisel işlemlerinin kontrolü bakımından kanun hükümleri çerçevesinde çeşitli defterleri tutmak, bunları muhafaza etmek ve gerektiğinde yetkili mercilere ibraz etmek zorunluluğu vardır. Kayıt Düzenine İlişkin Usul, Ödev ve Esaslar Kayıt düzenine ilişkin usul, ödev ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiştir. VUK'ta tasdiğe tabi defterler sayılmıştır (Md 220). Buna göre, aşağıda yazılı defterlerin tasdik ettirilmesi mecburidir: • Yevmiye ve envanter defterleri • İşletme defteri • Çiftçi işletme defteri • İmalât defteri • Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri • Serbest meslek kazanç defteri Belge Düzenine İlişkin Ödevler Aksine hüküm olmadıkça, VUK'de bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelenmesi mecburidir. Fatura: Fatura, beyan üzerinden alınan vergilerin gerçek ekonomik işlemlerle bağlantısını kuran, kayıtların gerçekleri yansıttığını sağlayan çok önemli bir belgedir. Belirtildiği üzere fatura şekil şartlarına tabi belgelerdendir. Alışveriş sürecinde karşı taraf da fatura istemek ve almak mecburiyetindedir. Gider pusulası: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan aldıkları mallar için bir gider pusulası tanzim ederek işi yapana veya malı satana imza ettirmek mecburiyetinde oldukları gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Müstahsil makbuzu: Gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden satın alınan mahsuller için düzenlenen ve fatura yerine geçen bir belgedir. Serbest meslek makbuzu: Kazançlarını kanunen serbest meslek yaparak elde eden mükellefler, bunlara serbest meslek erbabı denir, bunlar mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Perakende satış vesikaları: Perakende satış vesikaları, fatura düzenleme haddinin altında kalan, bu yüzden fatura düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda yapılan satış veya sunulan hizmetin tevsikinde kullanılan belgeler olarak tanımlanmak suretiyle fatura yerine geçen vesika olarak sayılmıştır. Sevk irsaliyesi: Ticari emtianın bir yerden bir yere nakli sırasında düzenlenen ve emtianın nakli sırasında emtia ile birlikte olması gereken bir belgedir. Taşıma irsaliyesi: Taşıma irsaliyesi ücret karşılığı taşıma işi yapan kişileri kontrol etmeye yönelik bir belgedir (Kızılot vd. 2007, s.109). Yolcu listeleri: Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını iş yerinde bulundurur. Günlük müşteri listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenler ve işletmede bulundurur. Ücret bordrosu: Bordro bir hesabın ayrıntılarını gösteren çizelge olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2016). Buna göre Kanundan hareketle işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdur. GVK'ye göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz. Muhabere (Haberleşme-Yazışma) evrakı: Tüccarların muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektupların tümü (telgraflar ve hesap hulasaları dâhil) muhabere evrakını yani yazışma ve haberleşme belgelerini oluşturmaktadır. Muhafaza (Saklama) ve İbraz Ödevi

Defter tutmak mecburiyetinde olanlar; VUK’de tutulması zorunlu defterlerin ve kullanılması gereken belgelerin muhafaza süresi tarh zamanasına bağlanarak 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu ifadeden de belli olacağı üzere defterler ve belgelerin ait oldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza edilmelidir. Elektronik verilerin muhafaza ve ibrazı: Vergi Usul Kanunu’nda ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter (tasdike ilişkin hükümler hariç), kayıt ve belgelere ilişkin hükümler elektronik defter ve belgeler için de geçerlidir. Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödevler: Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler bazı yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdur. Ekim sayım beyanı (VUK Md.243): Ziraî işletmeleri Gelir Vergisi Kanunu’nun 54’üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, ziraî işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunur. Ekim ve sayım beyanı her yılın Kasım ayında yapılır. Vergi karnesi: Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdur. Vergi kimlik numarası tespit, kayıt ve bildirim zorunluluğu: Kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığınca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik ve/veya Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarına da yer vermek zorundadır. MÜKELLEFLERİN GENEL HAKLARI Genel Haklar Mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen hakları vardır. Bu hakların bazıları aşağıda sıralanmıştır. Dilekçe hakkı: Dilekçe hakkı temel insan haklarından olup her vatandaşın bir vergi kanununun uygulanması veya herhangi bir talebi nedeniyle bu hakkını kullanması hiçbir şekilde engellenmemelidir. Bilgi edinme hakkı: Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dava açma hakkı: İdari eylemlerin tamamı yargı denetimine açıktır. Vatandaşların bu hakkı Anayasa’nın 125. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Temsil hakkı: Vergi ile ilgili işlemler mükellefler tarafından takip edilebileceği gibi vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilir. Eşit muamele görme hakkı: Aynı Vergi Dairesi Başkanlığı veya aynı ildeki vergi daireleri arasında farklı uygulamalar kabul edilebilir olmamalıdır. Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellef Hakları Uzlaşma ve cezalarda indirim hakkı: İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükellefler ile Vergi Dairesi arasında uzlaşma imkânı sağlanmıştır. Mükellefler, tarh edilen cezaları ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ödeyeceğini bildirmesi hâlinde; Vergi Ziyayı Cezasında birinci defada yarısı, Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezalarının üçte biri indirilir. Pişmanlık hakkı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun pişmanlık ve ıslah başlıklı 371. Maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliklerinden haber veren mükelleflere belli şartları yerine getirmeleri kaydıyla vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Düzeltme talebi hakkı: Vergi Usul Kanunu’nun 121. Maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının mükellefin başvurusu olmadan resen düzeltilebileceği belirtilmiştir. Şikâyet yolu ile müracaat hakkı: Vergi Usul Kanunu’nun 124’üncü maddesi gereğince vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükellefler, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilir. İtiraz ve Mülhaza Hakkı: VUK’nin 141’inci maddesine göre, inceleme esnasında lüzum görülen hâllerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Mahremiyet hakkı: Yasalar tarafından açıkça yetki verilmediği sürece, mükellefler hakkındaki bilgiler hiçbir şekilde ifşa edilmemelidir. Tecil-taksitlendirme hakkı: Tecil amme borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini ifade eder. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48. Maddesinde; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolmuş malların paraya çevrilmesi mükellefi çok zor duruma düşürecek ise amme borcunun tecil edilebilme imkânı sunulmuştur. Mükellef Hakları Bildirgesi Mükellef hakları bildirgesi Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanmıştır. Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ Yoklama: Yoklama mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Vergi İncelemesi: Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Arama: İhbar veya

yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Bilgi Toplama: Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdur.

VERGİNİN KONUSU Her verginin bir konusu ve yükümlüsü bulunmaktadır. Ancak, verginin konusunun ve yükümlüsünün vergi kanunlarında soyut olarak belirtilmiş olması vergi borcunun doğumu için yeterli değildir. Yükümlü bakımından vergi borcu, verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin gerçekleşmesi hâlinde söz konusu olur. **VERGİYİ DOĞURAN OLAY** Vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlü açısından belli tutarda bir borç olarak doğabilmesi için gerekli olan hukuki ilişkinin ortaya çıkmasıdır. Verginin Matrahı ve Tespiti Matrah; vergiye konu olan iktisadi unsurların, verginin hesaplanması bakımından esas alınan değer ya da miktarlarıdır. Vergi matrahları iki ana gruba ayrılmaktadır; matrahın sayı, adet, metre küp gibi fiziksel büyüklüklerle ifade edilmesi durumunda, spesifik matrahlardan, fiyat, değer, gelir gibi, parasal nitelikteki miktarlarla ifade edilmesi durumunda da ad valorem matrahlardan söz edilmektedir. **VERGİNİN TARHI** Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir. Tarh Usulleri Matrah ya yükümlüce (beyan) ya da idarece saptanmaktadır. Söz konusu matrah saptama yöntemlerine koşut olarak saptanan matrahlar üzerinden yürütülen tarh işlemleri de belli kategorilerde toplanabilir. Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği düzenlemeye uygun biçimde, tarh işlemlerini beş kategoride toplayabiliriz: Beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhi, resen vergi tarhi, idarece vergi tarhi ve düzeltme yoluyla tarhiyattan söz edilebilir. Beyannameye dayanan tarh Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. İkmalen vergi tarhi İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Resen vergi tarhi Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hâllerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. Verginin idarece tarhi Mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarh Düzeltme yoluyla tarhiyat düzeltme işleminin doğal bir sonucu olarak önceki hatalı vergilendirmenin yerine doğru işlemin konulmasına ilişkin bir işlemidir. Matrahın saptanmasında yer alan komisyonlar Matrahın saptanması veya matrahı etkileyebilecek ölçüleri komisyonlarca belirlenmektedir. Bu yapılanmalarda çeşitli meslek gruplarının temsilcileri de yer almaktadır. Takdir Komisyonları; yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve yükümlü kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır. Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları; Vergi Usul Kanunu'nun madde 83 ve devamında yer verilen Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları zirai kazanç ölçülerini hazırlanacak yönetmelik esasları dairesinde takdir ve tespit eder. **VERGİNİN TEBLİĞİ** Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden tüm vesika ve yazılar mükellefe tebliğ edilir. Tarh edilmiş olsa bile tebliğ edilmemiş bir verginin hukuki sonuç doğurması söz konusu olmaz. Bu nedenle mükellefin tarh işlemine karşı haklarını koruyabilmesi için tebliğ edilmesi zorunludur. Vergi hukukunda usulüne uygun ve ilgili kişiye yapılmayan bir tebliğ hüküm ifade etmemektedir. Bilinen Adreslere Tebliğ (Posta Yoluyla Tebliğ) Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. İlan Yoluyla (İlanen) Tebliğ Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ esaslarını düzenleyen 93. Maddesinde yalnızca "adresini bilinmeyenlere" ilan yoluyla tebliğ yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Memur Vasıtasıyla Tebliğ Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Daire veya Komisyonunda Tebliğ İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonunda yapılması mümkündür. **VERGİNİN TAHAKKUKU** Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Verginin kesinleşmesi ise tahakkuk eden bir verginin ödenme aşamasına gelmesi ve mükellefin tahakkuk eden bu vergiyi ödememek için başvurabileceği herhangi bir yasal yolun kalmaması, yani yasal yolların tükenmiş olmasıdır. Beyana Dayanan Vergilerin Tahakkuk ve Kesinleşmesi Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettirilir.

Böylece verginin tarh ve tahakkuku aynı anda gerçekleşir. Vergi Hatası Olması Durumunda Tahakkuk ve Kesinleşme Mükelleflere kendi beyanlarına karşı dava açma hakkı veren bir husus da vergi hatalarıdır. Bu durumda gerek vergi idaresi gerekse mükellefler söz konusu hatanın düzeltilmesi için yasal haklara sahiptir. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilir. Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Faydalanılarak Beyanname Verilmesi Hâlinde Tahakkuk ve Kesinleşme Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında kanunen yazılı kayıt ve şartlarda vergi ziyai cezası kesilmez. Pişmanlık ve islah hâli Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz. İkmalen ve Resen Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk ve Kesinleşme Tarhiyatın dava konusu yapılmaması İkmalen ve resen tarhiyata konu edilen vergi ve buna ilişkin cezalar ihbarname ile mükellefe tebliğ olunur. Mükellef söz konusu vergi ve cezalarına karşı ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir. Mükellefin bu hakkını kullanmayarak yargı yoluna başvurmaması hâlinde vergi söz konusu 30 günlük süresinin sonunda tahakkuk eder ve kesinleşir. Tarhiyatın dava konusu yapılması Mükellefin yargı yoluna başvurması ve açılan davanın idare lehine sonuçlanması hâlinde tahakkuk ve kesinleşmeye ilişkin olarak iki durum ortaya çıkar. Bu iki ihtimale göre tahakkuk ve kesinleşme gerçekleşir. Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanması Hâlinde Tahakkuk ve Kesinleşme Cezada indirim müessesinden yararlanmak istediklerini bildiren mükellefler, otuz günlük dava açma (ödeme) süresi içinde bu taleplerinden vazgeçerek yargı yoluna başvurabilir. Bu durumda vergi, yasal esaslar çerçevesinde tahakkuk eder ve kesinleşir. Uzlaşma Talebinde Bulunulması Hâlinde Tahakkuk ve Kesinleşme Vergi idaresi ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellef veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir. VERGİNİN TAHSİLİ Kural olarak kişilerle devlet/kamu alacaklısı arasında doğmuş olan kamu alacağı ilişkisi bu aşamada, kamu borcunun kamu borçlusu tarafından kendiliğinden süresinde ve eksiksiz olarak ödenmesi ile sona ermektedir. Tahsil, verginin yükümlünün cebinden alınıp devletin kasasına konulması ile ilgili işlemlerin bütünüdür. Verginin tahsili, verginin kanuna uygun surette ilgili vergi idaresine ödenmesidir. Tahsil İşleminin Niteliği Bir işlemin dava konusu yapılabilmesi tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olmasına bağlıdır. Bu bağlamda, bir vergilendirme işleminin dava konusu işlem sayılabilmesi için, işlemin tek taraflı, kesin ve yürütülmesinin zorunlu olması gerekir. Tahsil işlemi, tarh işlemi gibi bireysel (subjektif) bir işlemdir. Bir işlemin “öznel” ya da dar anlamda subjektif olması, onun nesnel olan içeriğinin belirlenmesinden sonra, ortaya çıkacak konunun, yani doğuracağı sonucun kapsamının belirlenmesinde öznel ya da subjektif durumların etkili olması ve sonucunun bunlara bağlı olarak işlemde işleme değişmesidir. Tarh, tebliğ ve tahakkuk ile tahsil işlemi arasında temel işlem sonuç işlem ilişkisi bulunur. Tahsil işlemi, vergilendirme işlemleri dizisinde sonuç işlem, amaç işlem niteliğini taşır. Tahsil İşleminin Unsurları Vergi Usul Kanunu’nun 20. Maddesinde, verginin tarhı işleminin idari işlem niteliği vurgulanmaktadır. Dolayısıyla tarh işleminin hukuksal denetiminde, her idari işlem için geçerli unsurlar yönünden yapılacak inceleme, işlemin hukuka uygunluğunun belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Yetki, şekil, sebep, konu ve maksat biçiminde kabul edilen bu unsurlar, sadece işlemin denetimi açısından yargı organlarınca kullanılacak ölçüt olarak değerlendirilmemelidir. Zira hukuk devletinde idarenin hukuka bağlılığı dolayısıyla, işlemin oluşturulması ve hukuk âlemine çıkartılması sırasında idare tarafından resen nazara alınması gereken ilkelerdir. Yetki: İdari işlemlerin, Anayasa ve kanunların yetkili kıldığı organ, makam ve kamu görevlileri tarafından düzenlenmesi gerekir. Şekil: İdari işlemlerin belli şekil kurallarına uyularak yapılması gerekir. İdari işlemlerin, kendileri için öngörülen biçimsel formalite ve kurallara uyulmadan tesis edilmeleri hâlinde, meydana gelen sakatlık, bazen işlemi yok hükmünde kılar, bazen de işlemin iptal sebebi olur. Sebep: Bir idari işlemin sebebi, o idari işlemde önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden ve kanun ya da genel düzenleyici işlemler tarafından belirlenmiş bulunan bir etkidir. Konu: Bir hukuki işlemin konusunu, onun doğurduğu hukuki sonuç, hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik oluşturmaktadır. Amaç: Amaç (maksat), “Kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği, o işlemde beklediği nihai sonuçtur.” İdari işlemlerin amacı, kanunda açıkça belirtilmemiş bile olsa kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik bakımından gereği gibi yerine getirilmesi suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır.

VERGİ ALACAĞININ ORTADAN KALKMASI Ödeme Ödeme gönüllük içerir ve mükellefin yaptığı bir eylemdir. Vergi borcu da prensip olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Mücbir sebep, müllet verme ve veraset ve intikal vergisindeki ek sürelerin uygulanması dolayısıyla sürenin uzaması hâlinde vade, uzayan sürenin bittiği gündür. Özel ödeme zamanları İkmalen, re`sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip hâller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması hâlinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hâllerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe ret ve iade edilir. Ödeme zamanı Amme alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Ödeme yeri Özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu yer tahsil dairesine ödenir. Özel ödeme şekilleri Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği yerlerde, neveleri mezkûr bakanlıkça tespit edilecek amme alacakları, bu bakanlıkça isimleri belirtilecek bankalar delaletiyle veya postaneler vasıta kılınmak suretiyle ödenebilir. Zaman Aşımı Vergi hukukunda zaman aşımı, vergi idaresinin kanunla belli edilen süreler içinde vergiyi tarh ve tebliğ etmemesi veya tahsil etmemesi durumunda, artık bu işlemleri yapma yetkisini yitirmesi anlamına gelir. Tahakkuk zaman aşımı Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. Tahsil zaman aşımı Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zaman aşımı hükümleri mahfuzdur. Zaman aşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi, terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hâllerin devamı müddetince zaman aşımı işlemez. Bu durumlarda tahsil zaman aşımı durur. Terkin Vergi hukukunda tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Terkin durumunda, vergi tahakkuk etmişse silinir, tahsil edilmiş ise mükellefe iade edilir. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen VUK'a göre terkin olunur. Tahakkuktan Vazgeçme İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı kanunda belirtilen rakamı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti hâlinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir. Hata ve Düzeltme Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Düzeltme yolu, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan bir kısım yanlışlıkların, belli sakatlıkların ortadan kaldırılması için yasaca kabul edilmiş özel bir yoldur. Hesap hataları Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması vergide yapılan hesap hata türleridir. Vergilendirme hataları Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata görülen vergilendirme hata çeşitleridir. Düzeltmede zaman aşımı Tahakkuk zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şikâyet Yolu ile Müracaat: Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri ret olunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Takas Özel hukuk terimi olan takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdirir. Vergi hukukunda ise takas, yükümlüden tahsil edilmiş olup yasal nedenlerden dolayı iadesi gereken kamu alacaklarının yükümlünün iadeyi yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle ret olunmasıdır. Uzlaşma Vergi hukukundaki uzlaşmanın amacı, genel bütçe ile il özel idareleri ve belediyelere ait ikmalen, resen veya idarece tarh edilen ya da tarh edilecek olan vergilerle bunların cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellef ile idarenin bir

anlaşmaya varması ve sorunun yargıya gitmeden çözülmesidir. Vergi idaresinin, alınması gereken yasal vergi borcu miktarının bir kısmından vazgeçmesinin nedeni, kamu alacağının uyumsuzluk sürecine girilmeksizin, zaman kaybı olmaksızın tahsilinin gerçekleştirilmesidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma Mükellefler veya cezaya muhatap olanlar ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve vergi ziyat cezalarına ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde uzlaşma talebinde (tarhiyat sonrası) bulunabilirler. Yargı Kararları İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin kesilen cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler sonucu tarh edilen vergiler dolayısıyla mükelleflerin yargıya başvurmaları mümkündür. Açılan dava sonucu yargı organlarının vereceği karar ile vergi borcu ve ceza sona erebilir veya kısmen ya da tamamen onanabilir. Af Devletin tek tarafı olarak alacağından vazgeçmesi anlamına gelen af vergi alacağını ortadan kaldırır. Af, esas itibarıyla vergi cezasını ortadan kaldıran bir sebeptir. Ancak, çıkarılan aflarla sıra dışı görülse de vergi asılları da silinebilmektedir. Tecil Tecil; tahsil edilebilir duruma gelmiş bulunan kamu alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makam ve mercilerin icranın geciktirilmesi kararına veya vergi yasalarının buna ilişkin hükümlerine dayanılarak belli bir süre ertelenmesi işlemidir. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASI Vergi alacaklarının tahsilini güvence altına alan hükümler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) içinde yer almaktadır. Alınan önlemlerin temel amacı zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya zamanında ödenmeyen kamu alacağının tahakkukunun ve ödenmesinin cebren sağlanmasıdır. Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla getirilen düzenlemeleri mükelleften teminat veya kefil göstermesinin istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamasına gidilmesi ve diğer önlemler şeklinde ifade etmek mümkündür. • Mükellefin teminat veya kefil göstermesi • İhtiyati haciz • İhtiyati tahakkuk • Amme alacaklarında rüçhan hakkı Vergi Alacağının Değerinin Korunması Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi durumunda, mükellefin borcunu gecikmeli olarak ödemesinin sonucunda gecikme faizi veya gecikme zammı söz konusu olmaktadır. Gecikme faizi Gecikme faizi VUK 112. maddede düzenlenmiş olup tahakkuku geciktirilen vergiler için söz konusudur. Gecikme zammı Gecikme zammı vergilerin tahsil aşamasıyla ilgilidir. Yani miktarı kesinleşmiş ama zamanında ödenmeyen bir vergi borcu söz konusudur. Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesaplanır. Cebri Tahsil Yöntemleri Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur. Ödeme emri Tarh ve tahakkuktan sonra vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır ve borçluya tebliğ edilir. Borçlunun tutumuna göre ya borç kalkar (ödeme) ya da alacaklı kamu idaresi cebri tahsil yollarına başvurur. Borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 7 gün içinde bildirmeleri istenir. Mal bildirimi Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözlü tahsil dairesine bildirmesidir. Teminatlı alacaklarda takip Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi hâlde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. Haciz Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. Ancak devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar, borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası, vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası, borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları gibi kanunda sıralanmış hususlar haczedilemez. İflas yoluyla takip Amme alacaklarının tahsil için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir. TASFİYE İLE İLGİLİ KORUNMA HÜKÜMLERİ Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemediği veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edilene dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar.

GELİR VERGİSİ Gelirin Tanımı İktisadi manada gelir “Bir kimsenin muayyen bir devre başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o devre içinde tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır.” (Aksoy, 1999, s.144). Kaynak Teorisine göre gelir; emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teşebbüs olarak bilinen üretim faktörlerinin bir veya birkaçının üretim sürecine girmesi sonucu elde edilen değerler gelir olarak tanımlanır. Geliri geniş bir biçimde kavrayan Net Artış Teorisi’ne göre ise gelir, kişilerin sahip oldukları değerlerde meydana gelen her türlü artış ve fazlalıklardır. Gelirin Uygulama Biçimleri Gelir vergisi uygulama biçimi yönünden üniter ve sedüler gelir vergileri olarak iki temel gruba ayrılmaktadır. Kanunun kabul etmiş olduğu gelir unsurlarından elde edilmiş olan tüm gelirler toplanır. Yapılması gereken indirimler yapılır. Kalan miktara artan oranlı tarife uygulanarak ödenmesi gereken vergi hesaplanır. Sedüler gelir vergilerinde ise elde edilen gelirler ayrı ayrı sınıflandırılarak toplanmadan teker teker vergilendirilir. Her sınıf vergi ayrı vergi oranına sahiptir. Gelirin unsurları Gelir Vergisi Kanunu bunları aşağıdaki gibi sıralamıştır: • Ticari kazançlar • Zirai kazançlar • Ücretler • Serbest meslek kazançları • Gayrimenkul sermaye iratları • Menkul sermaye iratları • Diğer kazanç ve iratlar Gelirin Nitelikleri Gelir Vergisi Kanunu’ndaki tanıma, yani devletin yasal yaklaşımına göre bir şeyin gelir sayılabilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Gelirin yıllık olması Ana kural, gelirin vergilendirilmesi yıllık olmakla birlikte, bazı durumlarda bir yıldan daha kısa veya daha uzun süreler vergilemede esas alınır. Gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi Bu durum şunu ifade etmektedir; devlet kişilerden vergi isterken kişilerin elde ettikleri miktar üzerinden değil, bu miktara ulaşıırken yaptıkları masrafları (kanunen kabul edilen giderleri, maliyetleri) düşükten sonraki kısmından ister. Elde etme esası Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Kanuna göre bir gelirin vergiye tabi tutulması için elde edilmesi şarttır (Şenyüz, 2004, s.45). Elde edilmeyen gelirler gelir vergisine tabi değildir. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir vergisi gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinden alınan bir vergi türüdür. Ancak Türk Vergi Sistemi gerçek kişilerin gelirlerini Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlemiş olup gerçek kişilerin dışında kalan ancak kendisinin işaret ettiği kurumların gelirlerini ise ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlemiştir. Muaflık ve İstisnalar Bazı mükellefler vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girseler bile kendileri ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerden dolayı geçici veya sürekli, şarta bağlı veya değil vergi dışına çıkartılır. Mükellefler için getirilen bu ayrıcalığa muafiyet denir. • Esnaf muaflığı • Serbest meslek kazançlarında istisna • Ücretlerde istisna • Vatan hizmetleri yardımlarında istisna • Sakatlık indirimi Gelir Vergisinde Mükellefiyet Türleri Herhangi bir konuda emir ve yasaklara ilişkin hükümleri yerine getirmekle sorumlu olan kişi olarak tanımlanan mükellef, devlet maliyesi açısından vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş olarak tanımlanmaktadır. Tam mükellefiyet Tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükelleftir. Bu kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler; Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır. Gelir Unsurlarının Tesbiti ve Vergilendirilmesi Ticari kazanç Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandit ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir.(1) Basit usulde ticari kazancın tespiti: Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Zirai kazanç Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Zirai kazancın tespit usulleri Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, genellikle hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Ücretler Ücret ve işverenin tanımı Vergi yasaları bakımından ise ücret, işverene tabi belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. İşverenin Tarifi: İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Ücret sayılan ödemeleri

yapanlar GVK’de yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir. Ücretin vergilendirme usulleri Ücretlerde vergileme iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi gerçek usulde vergilemedir. Buna göre ücretin gerçek safi değeri bulunur. İşveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından kanunda sayılan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergiye tabi tutulur. İkinci usul ise diğer ücret kapsamındaki vergilemedir. Diğer ücretli kapsamında vergilendirilenlerin safi ücretleri GVK’de yasal olarak tanımlanmıştır. Serbest Meslek Kazançları Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek kazanç tespiti ve vergileme Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Gayrimenkul Sermaye İradı Kanunda yazılı mal ve hakların (sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından) kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir. Vergilendirme Gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayri safi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır. Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın saptanması için kira gelirlerinden indirilecek giderler konusunda mükellefler tarafından seçilebilecek iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar; • Gerçek gider yöntemi, • Götürü gider yöntemidir. Menkul Sermaye İradı Menkul sermaye iradında ana mal değeri dışında ve ona dokunmaksızın elde edilen gelir söz konusudur. Menkul sermaye iradı “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.” Diğer Kazanç ve İratlar Diğer kazanç ve iratlar iki başlık altında incelenebilir. Bunlar: Değer artışı kazancı ve arızı kazançlardır. Değer artışı kazançları Gelir Vergisi Kanunu’nun değer artışı kazançlarını düzenleyen geçici madde hükmü uyarınca menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Arızı kazançlar Vergiyi doğuran olayın tahsil esasına bağlandığı bu kazanç ve iratlardan arızı kazançlar, geçici olarak ve bir organizasyona bağlı olmaksızın elde edilmiş kazançları ifade etmektedir. Gelir Vergisinin Beyanı Gelirin beyanı, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Türk Vergi Sistemi’nde kullanılan temel beyanname türleri şunlardır: • Yıllık Beyanname • Muhtasar Beyanname • Münferit Beyanname • Geçici Beyanname • Özel Beyanname • Elektronik Beyanname KURUMLAR VERGİSİ Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir: • Sermaye şirketleri • Kooperatifler • İktisadi kamu kuruluşları • Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler • İş ortaklıkları Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Bu nedenle gelir vergisinde sayılan unsurlar burada tekrar edilmeyecektir. Ancak burada sayılmamakla birlikte, kanunun ilerleyen maddelerinde bir yeni mükellef grubu daha karşımıza çıkmaktadır. Kurumlar vergisinin bu yeni mükellef grubu, "tam mükellef gerçek kişiler"dir. 5520 sayılı Kanun’a göre tam mükellef gerçek kişiler de, bazı şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedir. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, gelir vergisinde olduğu gibi gelirin -kurum kazancının- elde edilmesidir. Kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç ilişkili hükümleri uygulandığından gelirin alacak olarak doğmuş olması (tahakkuk) “elde etme” yönünden gerekli ve yeterli bir koşul olarak aramak gerekir (Öncel vd. 2016, s.331). Kurumlar Vergisinde Mükellefler Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Yine aynı kanunun 1’inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Bir kurumun dar mükellefiyete tabi olabilmesi için, kurumun ortaklarının tabiiyetinde bulunup bulunmadığı önemli değildir. Önemli olan kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmamasıdır. Sermaye Şirketleri Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. Kooperatifler Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir. İktisadi kamu kuruluşları Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi veya kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşudur. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler Dernekler kazanç paylaşırma dışında belli bir sosyal amacı gerçekleştirmek için kurulur. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmî senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır. İş ortaklıkları Yukarıda açıklanan kurumla

rın (yani sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin) kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Kurumların sona ermesi Kurumların sona ermesinde, hukuki yapılarının değişmesinde yasa özel düzenlemeler getirmiştir. Kurumların tasfiyesinde ve birleşmesinde tasfiye kârı ve birleşme kârı verginin matrahını oluşturur. Belli koşulların yerine getirilmesi durumunda ise birleşmeden doğan kâr vergi dışı bırakılmıştır (Öncel vd. 2016, s.344). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda söz konusu durum devir ve bölünme başlığı altında özellikli olarak ele alınmıştır.

KATMA DEĞER VERGİSİ Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler Verginin konusu, verginin ne üzerinden alındığını ifade eder. Vergi gelir, harcama ve servetler üzerinden alınır. Verginin konusunu maddi ve maddi olmayan unsurlar ve işlemler meydana getirir. Katma değer vergisinde verginin konusu; harcamalar, yani harcamaya konu olan işlemlerdir. Katma Değer Vergisinde Teslim Sayılan Hâller Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Teslim; mal üzerindeki tasarruf etme, yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmaz. Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabidir. Bu gibi durumlarda emsal bedeli matrah olur. Hizmet ve Hizmet Sayılan Hâller Hizmet, teslim ve teslim sayılan hâller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması hâlinde bunların her biri ayrı işlem olup hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir. Mükellef Katma değer vergisi mükellefi vergi konusuna giren işlemleri yapan herkeştir. Çünkü katma değer vergisi, işlemleri vergilendiren bir vergidir. İşlemi yapan kişinin önemi yoktur. Bu nedenle T.C. veya yabancı diğer vergiler açısından tam veya dar mükellef olsun işlemi yapan herkes bu verginin mükellefi olacaktır. Vergi Sorumlusu Normal koşullarda mal ve hizmeti teslim veya ifa eden (satıcı) karşı taraftan (alıcı) KDV'yi tahsil edip vergi dairesine ödemek durumundadır. Vergi sorumluluğunda bu ilke tersine dönmüş olup mal veya hizmetin alıcısı KDV'yi satıcıya ödemeyerek tevkif edip vergi dairesine öder. Bu ilişki zincirinde alıcının KDV kesme zorunluluğu vergi sorumluluğu müessesesi çerçevesinde gerçekleştirilen bir husustur. Vergiyi Doğuran Olay Yasallık ilkesi gereğince vergiyi doğuran olayın yasada açıkça belirtilmesi zorunludur. Bu doğrultuda Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da vergiyi doğuran olayın hukuki şartları vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. İstisna Çeşitleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nda birtakım mal ve hizmet teslimleri çeşitli sebeplerle istisnaya tabi tutulmuşlardır. Bunlar; • İhracat İstisnası, • Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna, • Taşımacılık İstisnası, • Diplomatik İstisna, • İthalat İstisnası, • Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar, • Özelleştirmeye Yönelik İstisna, • Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İstisna, • Millî Eğitim Bakanlığına Yönelik İstisnadır. Matrah Verginin matrahını, mamul malın "satış tutarı" yani gayrisafi hasılat ile üretimde kullanılmak üzere satın alınan ham ve yardımcı maddelerin ve işçi ücretlerinin "maliyet bedeli" arasındaki fark teşkil eder. Oran Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için yasal olarak % 10' dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1' e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Vergilendirme Dönemi Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üç aylık dönemleridir. Ancak, Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayrisafi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir. Beyan Esası ve Verginin Ödenmesi Katma değer vergisi, KDVK'de aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Bu Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen hâllerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Tarh Yeri ve Zamanı Katma değer vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur. Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ Üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi (ÖTV) denilmektedir. Verginin Konusu Verginin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla tespit edilmiştir. Mükellef ve Vergi Sorumlusu Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli; • (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıit ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayedede

yoluyla satışını gerçekleştirenler, • Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. İstisnalar Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda birtakım istisnalar getirilmiştir. Bunlar kanunda; • İhracat istisnası, • Diplomatik istisna, • Diğer istisnalardan oluşmaktadır. Verginin Matrahı, Oranı veya Tutarı (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir. Özel tüketim vergisi, bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılıklarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Gider Vergileri Kanunu'nun içinde düzenlenmiş olan bir vergi olarak kaşımıza çıkmaktadır. Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dâhil sigorta acente ve üreticilerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisnadır. Verginin Konusu Banka ve sigorta şirketlerinin 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. Banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler bu vergiye tabi değildir. Mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar banka muameleleri vergisine tabidir. Mükellef Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder. Matrah ve Oran Banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı yukarıda yazılı paraların tutarıdır. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti %15'tir. Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde biridir. Beyanname Verilme Zamanı ve Yeri Her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar muamelelerin yapıldığı yeri vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir. ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ Ülkemizin 1999 yılında yaşamış olduğu deprem felaketlerinin sonucunda vergi sistemine girmiştir. KDV'de olduğu gibi özel iletişim vergisinin bütün mali yükünü nihai olarak tüketicilerin yüklenmesi, diğer vergilere kıyasla bu verginin etkilediği kitlenin sayısının fazla olmasını beraberinde getirmiştir. Verginin Mükellefi Verginin mükellefi telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmecilerdir. 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin bu vergiyi ödemesi gerekir. Matrah ve Oranı Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Özel iletişim vergisi, düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilir. Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dâhil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. • Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25, • Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %15, • Kablolü, kablosuz ve mobil internet servisi sağlayıcılığı hizmeti %5, • (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri %15, oranında özel iletişim vergisine tâbidir. Bakanlar Kurulu, bu şekilde tespit edilen tutarı %50'sine kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir. DAMGA VERGİSİ Damga vergisi genel olarak kanunda "kâğıt" olarak tanımlanan ve hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen belgelerden alınan bir mali yükümlülüktür. Verginin Konusu Kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Mükellef Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder. Kâğıtların Mahiyetlerinin Tayini Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Vergileme Ölçüleri Damga Vergisi, nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır. Ödeme Şekilleri Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.

VERGİ KABAHAHLERİ VE SUÇLARI AYRIMI Türk ceza hukuku sisteminde yapılan düzenlemeler neticesinde kabahatler ve suçlar olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. Suçlar Türk Ceza Kanunu'nda kabahatler ise Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre "idari para cezası" olan vergi kanunlarına aykırı eylemler "kabahat", karşılığında "hürriyeti bağlayıcı ceza" olan vergi kanunlarına aykırı eylemler ise "suç" olarak nitelendirilmiştir. Türk vergi hukuku sisteminde yer alan vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin sınıflandırma aşağıdaki gibidir: • Vergi Kabahatleri: Vergi Ziyayı (Kaybı) Fiili, Usulsüzlük Fiilleri (I. Derece Usulsüzlükler, II. Derece Usulsüzlükler), Özel Usulsüzlükler, • Vergi Suçları: Kaçakçılık Suçları, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu, Ekim Sayım Beyanı Denetlememe Suçu, Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu. VERGİ KABAHAHLERİ VE CEZALARI 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde kabahat deyiminden "karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık" anlaşılacağı belirtilmiştir. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir (VUK m.341) Vergi ziyayı kabahatini işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi Kanunu'nda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Usulsüzlük Kabahati ve Cezaları Usulsüzlük kabahati VUK m.351'de "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" olarak tanımlanmıştır. Bu kabahatler vergi ziyayı kabahatinden farklı bir kategoride yer almaktadır. Vergi ziyayı kabahatinde "vergi kaybı" bulunduğundan bu kabahate "zarar eylemi" demek mümkündür. Kaldı ki vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi sonucunda devlet hazinesi vergi kaybı neticesinde bir zarara uğramaktadır. Bununla birlikte usulsüzlük kabahatinde ise bir vergi kaybı meydana gelmemekte, sadece vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam oluşturmaya çalışmaktadır. Bu durum hazinenin vergi kaybına uğratılması tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle usulsüzlük kabahatlerine "tehlike eylemi" nitelendirmesi de yapılabilmektedir. Genel usulsüzlük Kanunda "genel" tabiri yapılmamasına rağmen "özel usulsüzlükler" kabahati düzenlendiğinden bu kabahatlere "genel usulsüzlükler" şeklinde bir adlandırma yapılmış ve Türk vergi literatüründe bu şekilde isimlendirilmiştir. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse cezalar iki kat olarak kesilir. Özel usulsüzlükler ve cezaları Özel Usulsüzlük kabahatlerinde kanun koyucu VUK'ta düzenlenen kuralların bir takımının ihlal edilmesi hâlinde vergi ziyayı oluşma ihtimalini daha yüksek görmüş bu sebeple bu tür şekil ve usule aykırılığı daha ağır ceza ile yaptırıma bağlamıştır. Özel usulsüzlükler temelde, üç alt gruptan oluşmaktadırlar. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK. Md.355); Damga Vergisi'nde özel usulsüzlük (VUK. Md.355); bilgi vermekten çekinenler ile VUK Md.256, md.257 ve mük. Md.257'ye uyulmaması (VUK. mük. Md.355). Genel ve özel usulsüzlük kabahatlerine dikkat ettiğimizde bunların "şekli ödevleri" hedef aldıkları görülmektedir. Özel usulsüzlük cezaları üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar sırasıyla 353. maddede yer alan özel usulsüzlük cezaları, damga vergisinde özel usulsüzlük cezası ve mükerrer 355. maddede yer alan özel usulsüzlük cezalarıdır. Damga vergisinde özel usulsüzlük cezası Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1,79 Türk Lirası'ndan az olamaz. Bilgi vermekten çekinenlere verilecek cezalar VUK'un 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar (kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil) 2017 yılı için bazı cezalarla karşılaşır. Ceza kesilmesine rağmen bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilir ve bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilir. Verilen süre içinde bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi hâlinde ise daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanır. Ayrıca, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya

posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5'ini nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında mükerrer 355. maddenin üçüncü fıkraya hükmü uygulanmaz. VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI TCK ile VUK arasında ilişkilendirilen vergi suçlarına baktığımızda; 359. maddede düzenlenen “kaçakçılık suçu”, 360. maddede düzenlenen “suça iştirak (cezada indirim)”, 362. maddede düzenlenen “vergi mahremiyetinin ihlali suçu”, 363. maddede düzenlenen “mükelleflerin özel işlerini yapma suçu”, VUK'ta başlığı bulunmayan ancak VUK'un 5. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında zikredilen “haysiyet ve şerefe tecavüz suçu” ve VUK'un 243, 244, 245 ve 246. maddelerinde işaret edilen “Ekim ve Sayım Beyanına ilişkin görevi ihmal veya suistimal suçu” görülmektedir. Kaçakçılık Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kaçakçılık suçlarının işlenebilmesi için “ön koşul” vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler ve kayıtlarla hukuka aykırı fiilleri işlemektir. Yani vergi kanunlarında zikredilmeyen defter ve kayıtlar haricinde yanıltıcı veya sahtecilik üzerinden vergi kaçakçılığı söz konusu olamayacaktır. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir ve üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Vergi mahremiyetinin ihlali Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılırlar. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kimseler VUK'un 5. maddesinde gösterilerek kimlerin bu mahremiyeti ihlal etmemesi gerektiği işaret edilmiştir. Bu yasak, bu kişiler, görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder. Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Mükelleflerin özel işlerini yapmak Vergi mahremiyeti kapsamında olanlar, yani vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ile vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; • Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine, • Kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dâhil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dâhil) dereceye kadar olan civar hısımlarına, • Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Haysiyet ve şerefe tecavüz Herkes, onur, şeref ve haysiyet sahibidir. Ceza hukuku, kişiyi, onuruna, şeref ve haysiyetine dokunan fiillere karşı korumaktadır. Her ne ad ve amaçla olursa olsun, hiçbir kimsenin başka bir kimseyi aşağılama hakkı yoktur. Ayırimsız, herkes eşittir, ait olduğu toplumun şerefli bir üyesidir. Bu durum 1982 Anayasası'nın 5, 10 ve 17. maddelerinde işaret edilmiştir. Bu bağlamda VUK'un 5. maddesinin son fıkrasına göre, vergi kanunlarınca öngörülen yerlerde asılı cetvellerde ve vergi levhalarında mükelleflere ilişkin olarak açıklanan bilgilere dayanılarak mükelleflerin onur, saygınlık ve haklarına tecavüz edilemez. Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3/1 maddesine göre TCK'nin 125. maddesindeki “hakaret suçu” ile cezalandırılmaktadır. Buna göre “Bir kimseye onur, şeref ve saygınlığını rencide edebilecek nitelikte somut bir fiil veya olgu isnat eden ya da yakıştırmalarda bulunmak veya sövmek suretiyle bir kimsenin onur, şeref ve saygınlığına saldıran kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.” 5237 sayılı TCK sadece hakaret suçunu düzenlemiş ve sövme suçlarına yer vermemiştir. Yasa hakaret ve sövme fiillerini hakaret üst başlığı altında bir arada düzenlemiştir. Bununla birlikte 5237 sayılı TCK, cürüm-kabahat ayrımını kaldırmış olduğu için Sekizinci Bölümde yer alan “hakaret” Şerefe Karşı Suçlar başlığında kaleme alınmıştır. Ekim ve sayım beyanına ilişkin görevi ihmal veya suistimal VUK'un 243 ila 246. maddeleri “Ekim ve sayım beyanı” ile ilgilidir. Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. Bu beyanlar ekim sayım defterine kaydedilir. Çiftçiye de “ekim sayım ilmühaberi” verilir. Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243'üncü madde hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik ederler. Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır. Buna göre görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye

kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır. Görevi ihmal ve kötüye kullanma, 5237 sayılı TCK'de tek bir madde hâlinde 257. maddede gösterilmiş ve temel ceza ise ihmalde altı aydan iki yıla kadar, kötüye kullanmada ise bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olmuştur.

VERGİ YARGISI Gerek mali yargı gerekse vergi yargısı kavramları, mali kanunlardan doğan uyuşmazlıkları çözümlen yargılama kurallarını kapsar. Bu noktada vergi yargısı geniş kapsamıyla mali yargının bir koludur denebilir. Ancak, bu kavramlar tam olarak birbiri ile eşdeğer manada değildir. Bu iki kavram arasındaki ayrılık mali hukuk ve vergi hukuku arasındaki ayrılıktan ileri gelmektedir. Söz konusu mali hukuk veya maliye hukuku, devletin bütün mali faaliyetlerini düzenleyen yani devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi işlemleriyle ilgilendirken vergi hukuku ise bunlardan yalnızca kamu gelirlerine ilişkin konularla ilgilendirilmiştir. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklar yargı aşamasına taşınırken davacıların, davalıların, vekillerinin ve yargı aşamasında iken uyuşmazlığı çözüme kavuşturacak yargı merciinde görevli kişilerin, dikkat etmesi gereken yargılama usulü ile ilgili hükümlerin büyük bir bölümü 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) bulunmaktadır (Aykar vd., 2016, s.25). İYUK'un 31. maddesine göre, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlar ile maddede sayılan diğer konular ve elektronik işlemlerde 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) hükümleri uygulanır. Aynı kanunun 31 maddesinin 2. fıkrasında ise bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca HUMK'a atıfta bulunulan hâller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (Uğur ve Elibol, 2016,s.6). Buna göre VUK'ta yer alan "Beşinci Kitap" -Vergi Davaları- kısmındaki hükümler önem arz etmektedir. İDARİ YARGI İdari yargı, idari makamların kamu hukuku alanındaki faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi ile uğraşır. Dolayısıyla idari yargı, idari makamların idare hukuku alanındaki işlem ve eylemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları konu edinir (Yüce, 2016, s.18). Hukuk sistemimizde idari yargı askeri idari yargı ve genel idari yargı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Askerî idari yargı alanında bulunan yüksek mahkeme 1961 Anayasası'nda 1971 yılında yapılan değişiklikle kurulan ve 1982 Anayasası'nın 157'nci maddesi ile de benimsenen Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'dir. Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'nin kuruluş ve görevleri 4 Temmuz 1972 gün ve 1602 sayılı Kanun'la düzenlenmiştir. Askeri idari yargının (AYİM'in) görevi dışında kalan idari davalar, genel idari yargı organlarının görevine girer. Genel idari yargı alanındaki yüksek idare mahkemesi Danıştay'dır. Danıştay dışındaki idari yargı kuruluşları, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir. İdari Yargıda Açılan Davalar İptal davası; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. Tam yargı davası, idari eylem ve işlemler neticesinde kişisel hakları doğrudan doğruya ihlal edilmiş olan kişilerin uğradıkları zararın giderilmesine istemiyle idari yargıda açtıkları davalardır. İdari sözleşmelerden doğan davalar; tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalardır. Dava Açmaya Yetkili Olanlar Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, mükellefler ve kendisine ceza kesilenler, tarh edilen vergiler ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerine dava açabilmektedir. Ayrıca vergi dairesi tadilat ve tahsil komisyonları tarafından tahmin ve takdir olunan matraha karşı vergi mahkemelerinde dava açılabilir. Dava Açma Süresi Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde 30 gündür (2577.m.7). Özel kanunlarda farklı süre yer almışsa bu farklı süreler dava açma süresi olarak geçerlidir. Davanın Açılacağı Mahkeme Uyuşmazlık konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açılabilir. Davanın Konusu Vergi dava konusu olabilecek işlemler öncelikle "genel düzenleyici işlemler" "bireysel işlemler" şeklinde iki gruba ayrılabilir. Genel düzenleyici işlemler, vergilendirmeye ilişkin olarak çıkarılmış olan, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı gibi, bütün vergi mükelleflerini ilgilendiren genel ve objektif nitelikli işlemlerdir. Bireysel işlemler ise herhangi bir kişiyi ilgilendiren özel ve subjektif nitelikteki işlemlerdir. Örneğin; herhangi bir mükellef adına ikmalen veya resen vergi tarh edilmesi, ceza kesilmesi gibi işlemler bireysel işlemler kategorisine girer. Mükellefler, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK.m.378). Ancak, mükelleflerin beyannamelerinin dava hakkının saklı tutulması anlamına gelen "ihtirazi kayıtlı" vermeleri hâlinde, kendi beyanlarına karşı dava açmaları mümkündür. İDARİ YARGI AŞAMALARI Gerek mali yargı, gerekse vergi yargısı; mali kanunlardan

doğın uyuşmazlıklarını çözümlleyen yargılama kurallarını ifade eden kavramlardır. Bu kavramlar birbirlerinden farklı anlamlar taşımakta olup bu farklılık mali hukuk ve vergi hukuku ayırımından kaynaklanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi esas olarak vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Bunlardan vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak fonksiyon görmekte olup istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerine, temyizden de Danıştay'a gidilmesi söz konusu olabilmektedir. Vergi Mahkemeleri Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili birinci derece mahkemelerdir. Vergi mahkemeleri İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir. Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulları ise bir başkan ve iki üyeden oluşur. Kural olarak vergi mahkemeleri kurul hâlinde görev yapar. Ancak dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin olup her yıl kanunda belirtilen rakamı aşmayan davalar, usul ve esas yönünden tek hâkimle çözümlenir. Vergi Davasının Açılması Vergi davası, ilgili vergi mahkemesine hitaben yazılan bir dilekçe ile açılır ve süreç başlatılır. Vergi mahkemelerinde davanın, tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde açılması gerekir. Açılan dava esas olarak bir iptal davasıdır. Bu dava ile mükellef vergilendirme ile ilgili idari işlemin; yetki, şekil, sebep, konu ve/veya maksat unsurları itibarıyla hukuka aykırı olduğunu, dolayısıyla iptal edilmesi gerektiğini iddia etmektedir (İYUK madde 2/1). Mahkeme tarafların iddialarını ve savunmalarını dikkate alıp idari işlemin hukuka uygun olup olmadığına karar verecektir. Davanın görülme şekli ve tahsilata etkisi Davanın açılması ile mahkeme karar verene kadar; • Açılan dava tahakkuk aşamasındaki bir vergi (veya faiz ve cezalar) ile alakalı ise tahakkuk ertelenmekte, • Açılan dava tahsil aşamasındaki bir vergi (veya faiz ve cezalar) ile alakalı ise yürütmeyi durdurma karara alınması şartıyla verginin tahsili ertelenmektedir Davanın görülmesinde kural olarak yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır (İYUK m. 14-16). Yani taraflar hâkim karşısına çıkmamakta, onların verdikleri dilekçeler ve savunmalar dikkate alınarak karar verilmektedir. Hâkim dava açan mükellefin dava dilekçesini ilgili idareye göndermekte, idare bununla ilgili savunmasını yapmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri Bölge idare mahkemelerinin kurulmasında, bölgelerin coğrafi durumu ve iş hacmi göz önünde bulundurulur. İçişleri, Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşlerinin alınması şartıyla mahkemelerin kuruluş ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde, Adalet Bakanlığı yetkilidir. Bu mahkemelerin kaldırılmasına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir (m. 2/3). İlk derece idari mahkemeler, bölge idare mahkemeleri içinde yer alan idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleridir. İdare mahkemeleri genel görevli mahkemelerdir. Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na artırılıp azaltılabilir. Danıştay Danıştay'ın yüksek mahkeme olarak kuruluşu Anayasa'nın 155. maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay yüksek mahkeme (temyiz mahkemesi) olarak görev yapmakla beraber, bazı durumlarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapar. Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğeri dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar. İdari dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi aralarında iş bölümü esasına göre çalışır. Kararlara Karşı Başvuru Yolları Mahkeme kararlarına karşı başvuru yollarını "kanun yolları" olarak da adlandırılır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (m.45-55) düzenlenmiş olan bu yollar, davanın taraflarına tanınmış olan hak arama yollarıdır. Bu yollardan yararlanmak suretiyle hukuka aykırı olduğu kabul edilen yargı kararlarının yeniden ele alınması sağlanır. İstinaf İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu kanunen belirlenen Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İstinaf, temyizden 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. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir. Temyiz Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin bu maddede sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir (İYUK m. 46). Vergi daireleri ile mükellefler, bölge idare mahkemelerinin

konusu kanunen belirlenen Türk lirası değerini aşan vergi davaları hakkında verdiği nihai kararlara karşı, kararların kendilerine tebliğ edildiği tarihi izleyen otuz gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunabilir. Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya 4' üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar. Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. Kanun Yararına Temyiz İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Yargılamanın Yenilenmesi Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, bazı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.