

## **VERGİ HUKUKU-GENEL ESASLAR**

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin, tek taraflı olarak ve vergilendirme yetkisine dayanarak kişilerin gelirleri, giderleri ve malları üzerinden aldığı ekonomik değerlerdir. Vergi hukuku; vergi ödevinin mahiyetine, vergi borcunun doğmasına ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli kuralları ifade eden hukuk dalıdır. Vergi hukuku geniş anlamıyla; vergilerin yanı sıra resim, harç ve şerefiye gibi kamu kudretine, yani zorlamaya dayanan diğer kamu gelirlerini de kapsar. Dar anlamda vergi hukuku, sadece vergilere ilişkin kurallardan ve ilkelerden oluşur.

### **VERGİ HUKUKUNUN HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ**

Vergi hukuku ile anayasal gelişmeler büyük ölçüde paralellik arz eder. Siyasi iktidarın yetkileri sınırlanırken, bunlar arasında vergilendirme yetkisinin sınırlanması da söz konusu olmaktadır. Demokratik gelişmelere paralel olarak vergilendirme yetkisi de anayasal bir çerçeveye kavuşturulmuştur. Günümüz demokrasilerinde vergilendirme yetkisi, anayasal düzenlemeler ve vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde yasama meclislerine aittir. Vergi ilişkisinde devlet, kişi karşısında üstün durumda bulunmaktadır. Yani devlet ile kişi arasında, devletin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bir altlık-üstlük ilişkisi vardır. Vergi hukuku, kamu hukuku-özel hukuk ayrımı içinde, kamu hukuku bölümünde yer almaktadır. Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir.

### **VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ**

Vergi Hukukunun Kamu Hukuku Dalları ile İlişkisi Vergi hukuku, kamu hukuku içinde yer alması sebebiyle kamu hukukunun diğer dallarıyla sıkı bir ilişki içindedir. Vergi hukukunun anayasa hukuku ile ilişkisi Anayasal gelişmelerde büyük bir önemi olan “kanunsuz vergi olmaz” (vergilerin kanuniliği ilkesi), vergi hukuku ile beraber, anayasa hukukunun da temel bir kuralı olmuştur. Vergi hukukunun idare hukuku ile ilişkisi Vergi hukukunun en yoğun şekilde ilişkili olduğu hukuk dalı idare hukukudur. Bu ilişki üç noktada ortaya çıkmaktadır: İlk olarak vergi hukukundaki işlemler aynı zamanda bir idari işlem niteliğindedir. İkinci olarak vergi yargısı, idari yargı sistemi içinde yer almaktadır. Son olarak, vergi idaresi ve organlarının, genel idare organları içinde yer almasıdır. Vergi hukukunun devletler umumi hukuku ile ilişkisi Devletler arası ekonomik ilişkilerin ulaştığı gelişme düzeyi, devletler arasında vergi konularında da önemli sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı, vergi hukuku ile devletler umumi hukuku sıkı bir ilişki içine girmiştir. Vergi hukukunun ceza hukuku ile ilişkisi Vergi hukukunda yükümlülerin ve sorumluların vergi ödevlerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla birtakım müeyyideler öngörülmüştür. Bu müeyyidelerin bir kısmı idari, bir kısmı da cezai niteliktedir. Bundan dolayı vergi hukukunda “vergi ceza hukuku” adı verilen bir alt dal ortaya çıkmıştır. Vergi Hukukunun Özel Hukuk ile İlişkisi Vergi hukuku kamu hukuku içinde yer almasına rağmen, özel hukuk kavram ve müesseseleri ile yakın bir ilişki içindedir. Vergi hukuku; özel hukukun ikametgâh, evlilik, mal rejimi, rüşt ve sözleşme gibi kavram ve müesseselerini kural olarak benimser. Fakat belli bir konuda vergi hukuku özel bir düzenleme getirmiş ise bunlar öncelikle uygulanacaktır. **VERGİ**

### **HUKUKUNUN BÖLÜMLERİ**

Vergi hukukunun bölümlerine ilişkin yapılan ilk ayırım, “genel vergi hukuku-özel vergi hukuku” şeklindedir. Genel vergi hukuku, vergi hukuku konularının tamamına ilişkin ve bütün vergilerde uygulanacak ilke ve kuralları ile vergi ödevi ve vergi ilişkisinin mahiyeti, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkması, vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları gibi konuları kapsar. Buna karşılık özel vergi hukuku ise, tek tek vergilerin ve bunları düzenleyen kanunların incelendiği bölümdür. Örneğin, gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve diğer vergileri içine alan Türk Vergi Sistemi’ne, Türk Özel Vergi Hukuku denilebilir. 1. Vergi usul hukuku; vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkisinden doğan hak, yetki ve ödevlerin yapıma ve kullanılma şekillerini gösteren kurallardan oluşur. 2. Vergi ceza hukuku, ceza hukukunun kendine özgü kurumlarından faydalanmak suretiyle vergilemeye ilişkin suçları, kabahatleri ve bunlara ilişkin yaptırımları düzenlemektedir. 3. Vergi yargılama hukuku; vergi kanunlarının uygulanması neticesinde idare ile vergi mükellefi ve/veya sorumlusu arasında ortaya çıkan ve çeşitli idari süreçlerden faydalanılarak çözümlenemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık hâline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmesi hâlinde, bu yargı organlarıncı kesin olarak çözümlenmesine ve sonuçlandırılmasına, vergi adaletinin sağlanmasına yöneliktir. 4. Vergi icra hukuku, vergi başta olmak üzere devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu gücüne dayanan gelirlerinin, mükellefler ve/veya sorumlular tarafından süresinde ödenmemesi hâlinde, güvence altına alınmasını, ödenmesini ve cebren tahsilini düzenlemektedir. 5. Uluslararası vergi hukuku, birden fazla

devleti ilgilendiren vergilemeye ilişkin ilişkileri düzenleyip, uluslararası vergi antlaşma hükümlerini incelemektedir. İkinci ayırım, “maddi vergi hukuku- şekli vergi hukuku” ayırımıdır. Maddi vergi hukuku, vergi borcu konusundaki hak ve ödevlerin doğumu, ortadan kalkması ve bunların muhtevasına ilişkin kural ve ilkeleri inceleyen daldır. Şekli vergi hukuku ise, maddi vergi hukuku ile belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilmesine ilişkin usul ve kuralları düzenler.

## **VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI**

Türk Vergi Hukuku'nun kaynaklarını asli kaynaklar ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Asli kaynaklar, Anayasa, kanunlar, tüzükler, kararnameler, yönetmelikler, içtihadı birleştirme kararları, bağlayıcı bakanlık tebliğleri ve örf ve âdetlerdir. Yardımcı kaynaklar ise yargısal içtihatlar, doktrin ve bağlayıcı olmayan tebliğler, genelgeler ve muktezalardır. Asli Kaynaklar Anayasa Vergi hukukunun temel kaynaklarından biri Anayasa'dır. Vergi konusundaki hükümler kaynağını Anayasa'dan alır. Kanunlar Vergi hukukunun en önemli kaynağını kanunlar oluşturmaktadır. Anayasa'da, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” (m.73/3) hükmü yer almaktadır. Vergi kanunlarını çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine (TBMM'ye) aittir. 1. Genel kanunlar: Genel Kanunlar Türk Vergi Sisteminde yer alan bütün vergilere uygulanacak olan genel ilke ve kuralları düzenlemektedir. • Vergi Usul Kanunu: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), vergilendirme işlemleri ve teknikleri, yükümlülerin ödevleri, değerlendirme ve cezalar ile ilgili genel kuralları ihtiva etmektedir. • Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK): Bu kanun, bütün kamu alacaklarının tahsil usullerini düzenlemektedir. Özel alacakların tahsiline ilişkin kurallar İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiştir. • Danıştay Kanunu: Bu kanun, Danıştay'ın görevlerini ve örgütünü düzenlemektedir. Danıştay, vergi yargısını yürüten vergi mahkemelerinin temyiz mercii durumundadır. • Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun: Bu kanun, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri ve tek hâkimli vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf mercii olan bölge idare mahkemelerinin kuruluş ve görevlerini düzenlemektedir. • İdari Yargılama Usulü Kanunu: Bu kanun idari yargı ile birlikte vergi yargısında da uygulanacak usul hükümlerini düzenlemektedir. 2. Özel kanunlar: Özel vergi kanunları şu şekilde sıralanabilir; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu Milletlerarası (uluslararası) antlaşmalar Anayasaya göre, “usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir”. Türkiye Cumhuriyetinin diğer ülkelerle yapmış olduğu iki taraflı ve çok taraflı antlaşmalar ile devletlerarası veya devletler üstü kuruluşlara katılmasıyla ilgili antlaşmalar kanun değerindedir ve vergi hukukunun kaynakları arasında yer alırlar. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Ancak aynı maddede siyasi haklar ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin “siyasi haklar ve ödevler” bölümünde yer aldığı hatırlanacak olursa, bir siyasi hak ve ödev niteliği taşıyan verginin Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine konu olmadığı net bir biçimde anlaşılacaktır. Ancak olağanüstü hâllerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkündür. Yürütmenin düzenleyici işlemleri 1. Yürütme organının özel düzenleyici işlemleri: Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir. Ancak Anayasa, Cumhurbaşkanına muafiyet, istisna, indirim ve oranlar dışındaki; verginin yükümlüsü, sorumlusu, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi verginin temel unsurlarında değişiklik yapma yetkisi verilmesini uygun bulmamıştır. Cumhurbaşkanının vergilendirme yetkisi, olağanüstü hâl kanun hükmünde kararnameleri çıkarılması hâlinde bu sınırlara tâbi değildir. 2. Yürütme organının diğer düzenleyici işlemleri: İdarenin genel düzenleyici işlemler yapma yetkisi kanunlar çerçevesinde vergi hukukunda da geçerlidir. Bu anlamda, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik ve kararnameler vergi hukukunda kaynak durumundadır. Bunlar dışında birtakım genel objektif düzenlemeler getiren bakanlık tebliğleri de kaynak durumundadır. Bağlayıcı yargı kararları Vergi kanunlarının iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları ile Danıştay Kanunu uyarınca Danıştay tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları, mahkemeler ve vergi daireleri için bağlayıcı kaynak niteliğindedir. Örf ve âdet Özel hukukta önemli bir kaynak niteliğine sahip olan örf ve âdetin vergi hukukunda kaynak olma fonksiyonu son derece sınırlıdır. Verginin kanuniliği ilkesi, örf ve âdet gibi değişken, yazılı olmayan ve kesin olarak belirlenemeyen kuralların vergi hukukunda geçerli olmasına izin vermemektedir. Ancak çok seyrek de olsa vergi kanunlarında örf ve âdete atıfta bulunan hükümler de vardır. Yardımcı (Tali) Kaynaklar Vergi hukukunun yardımcı kaynakları, bağlayıcı kaynakların aksine yeni vergi kuralı niteliği taşımayan doktrin, bağlayıcı olmayan yargı kararları ve bakanlık tebliğ, genelge ve muktezalardır (özelgelerdir). Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları dışında kalan yargı kararları vergi dairesi ve yükümlüler bakımından bağlayıcı olmayıp, sadece benzer olaylarda emsal olabilecek nitelikte kararlardır. Yardımcı kaynaklar, vergi hukukunun

açıklayıcı kaynaklarıdır. Bunlar yeni vergi normu getirmezler ve mevcut kuralların açıklanması ve uygulanmasını kolaylaştırırlar. Bu bakımdan yükümlüler için değil, sadece vergi idaresinin iç ilişkileri bakımından bağlayıcı niteliğe sahiptirler.

## **VERGİ HUKUKUNUN ANAYASAL İLKELERİ**

Modern bir vergi sisteminin gerek yurttaşların tercihlerini ortaya koyabilmesi gerekse idarenin vergilemeye yönelik işlemlerinin de önceden belirli kurallar ve ilkeler ile bağlı olması gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili kudret” olarak tanımlanmaktadır. Demokratik toplumlardaki gelişmeler sonucunda ortaya çıkan temel ilke, vergilendirme yetkisinin halk tarafından seçilmiş meclislere ait olması şeklindedir. Vergilerin Kanuniliği İlkesi Kanunilik ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulabileceğini, kanun dışındaki düzenlemelerle vergi yükümlülüğü getirilemeyeceğini ifade eder. Yani verginin temel unsurlarıyla ilgili düzenlemeler, anayasal istisnalar dışında sadece kanunla yapılabilecektir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi doğuran olayların açık ve şüpheye yer vermeyecek bir şekilde belirtilmesi gerekir. Ayrıca vergi idareleri de vergilendirmeye ilişkin tarh, tahsil ve benzeri işlemleri kanunlara uygun ve doğru olarak yapmak zorundadır. Kanunilik ilkesi sebebiyle vergi hukuku, diğer hukuk dallarına nazaran kanuni düzenlemeleri itibarıyla son derece kazüistik ve kapsamlı bir hukuk dalıdır. Kanunilik ilkesi vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını da engellemektedir. Vergi kanunlarında görülen boşlukların ya da eksik düzenlemelerin kıyas yoluyla değil, kanuni düzenlemelerle doldurulması gerekir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin boyutları Vergilendirme işlemleri aktif vergi süjesi olan devletle pasif vergi süjesi olan vergi ödevlileri arasında cereyan eder. Bu bakımdan yasadışı vergi olmaz anlamına gelen vergilerin kanuniliği ilkesi, gerek devlet gerekse vergi ödevlisi durumunda olan vergi mükellefi ve sorumlusu açısından farklı boyutlara sahiptir. Bu boyutları da vergilerin kanuniliği ilkesinin birey ve devlet boyutu çerçevesinde ele alınması mümkündür. Vergilerin kanuniliği ilkesinin devlet boyutu Vergilerin kanuniliği ilkesinin devlet boyutu; verginin alınmasının zorunluluğu ve verginin hukuki zorla alınması çerçevesinde ele alınabilir. 1. Verginin alınmasının zorunluluğu: Vergiler devlet ve/veya yetki verilmiş idareler tarafından kamu hizmet finansmanı için alınan iktisadi değerlerdir. Söz konusu değerler kamu hizmetlerinin finanse edilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergiler yasama tarafından çıkarılan vergi yasaları ile idare tarafından keyfi uygulamaya yer vermeyecek şekilde alınmaktadır. 2. Verginin hukuki zorla alınması: Vergi gerçek ve tüzel kişilerden hukuki zor altında alınan iktisadi değerlerdir. Bu duruma vergilerin cebirliği unsuru da denmektedir. Bu cebirlik ise büyük ölçüde vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyenler için ihdas edilmiştir ve bu yüzden de vergiler zorla tahsil edilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin birey boyutu Vergilerin kanuniliği ilkesinin birey (vergi ödevlisi) boyutu; temsilsiz vergi olmaz, kanunsuz vergi olmaz ve vergilerin belirgin olması çerçevesinde ele alınabilir. 1. Temsilsiz vergi olmaz: Temsilsiz vergi olmaz ilkesi 1215 tarihli Magna Carta’dan günümüze kadar gelmiş olan vergilerin kanuniliği ilkesinin en eski şeklidir. Bu boyut çerçevesinde vergi yükümlüleri, seçmiş oldukları milletvekilleri tarafından parlamentoda temsil edilmektedir. Vergiler de ancak yasamanın onayladığı bir kanunla salınıp tahsil edilebilmektedir. 2. Kanunsuz vergi olmaz: Temsilin göstergesi yani fiziki çıktısı yasal düzenlemelerdir. Bu bakımdan vergi, hukuksal bir tasarruf olarak şekli ve maddi olarak yalnızca kanun ile öngörülebilir. Bu ilkenin bir sonucu olarak vergiler ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilir ve yasama vergilemeye ilişkin yetkisini devredemez. 3. Vergilerin belirgin olması: Vergilerin öngörülebilir olması anlamına da gelen bu ilkeye göre; vergi kanunlarının belirsizliğe yer vermeyecek şekilde açık, anlaşılır ve kesin olması gerekir ve bu çerçevede de ilgili vergi kanunlarının ihtiva etmesi gereken tüm esasları kesin hükme bağlamış olması gerekir. Vergi Kanunları ve Vergilendirme İşlemlerinin Hukuk Devleti İlkesine Uygunluğu Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve kişilerin hukuki güvenliğe sahip bulunduğu devlettir. Hukuk devleti ilkesinin vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin hak ve hürriyetlerine de müdahale etmek durumundadır. Bir hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini keyfi bir şekilde değil, hukuk kuralları çerçevesinde kullanmak zorundadır. Vergi kanunlarının ve işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğunu; kanuni idare ilkesi, genel ve eşitlik ilkesi, vergilendirmede temel hak ve hürriyetler açısından sınırlandırmalar ve hak arama hürriyeti ve yargısal denetim çerçevesinde irdelemek mümkündür. Kanuni idare ilkesi Hukuk devletinin en önemli unsurlarından biri kanuni idare ilkesidir. İdare yetkilerini yasalar aracılığıyla Anayasa’dan almaktadır. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin tabii bir uzantısı olarak ortaya çıkmaktadır. Kanuni idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini kanunlara uygun ve doğru bir şekilde yerine getirmesini ifade eder. Kanuni

idare ilkesi, idarenin hem vergilendirmeye ilişkin işlemlerini kanunlara uygun olarak yapmasını hem de anayasaya, içtihadı birleştirme kararlarına, uluslararası vergi antlaşmalarına ve yürütmenin düzenleyici işlemlerine uygun olarak davranmasını da kapsamaktadır. Genellik ve Eşitlik İlkesi Vergi hukukunda genellik ve eşitlik ilkeleri vergi adaletini sağlamayı amaçlayan geleneksel ilkelere. Ancak vergi hukukundaki eşitlik dikey eşitlik. Vergilendirmede genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olması anlamına gelir. Günümüzde bu ilke herkesin gelir, servet ve harcamaları üzerinden vergilendirilmesi ile hayat bulmaktadır. Dikey eşitlik ilkesi vergilendirmede benzer durumlarda ve şartlarda olan kişilere aynı, farklı durum ve şartlarda olan kimselere de farklı muamele yapılmasını ifade eder. Genellik ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi yani yatay eşitlik ile çakışmaktadır. Sosyal, ekonomik, kültürel ve sağlıkla ilgili politikalar sebebiyle ve vergi tekniğine ilişkin gerekçelerle eşitlik ilkesine birtakım istisnalar getirilebilir. Yasama organı bu konuda kural olarak takdir yetkisine sahiptir. Ancak yasama organının bu konudaki anayasal sınırları aşmaması, takdir yetkisini keyfiliğe dönüştürmemesi zorunludur. Vergilendirmede Temel Hak ve Hürriyetler Açısından Sınırlandırmalar Devlet, vergilendirme aracılığıyla mali kaynak sağlarken ve ekonomiye müdahalede bulunurken kişilerin temel hak ve hürriyetlerini de sınırlandırır. Hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı şekilde yapılacak olursa; vergiler kanunla düzenlenseler dahi bu hak ve hürriyetler de kullanılamaz bir duruma gelebilir. Hak Arama Hürriyeti ve Yargısal Denetim Kişilerin hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı ilkelerin sağladığı güvencelerden tam olarak yararlanabilmesi için idari ve yargısal yollara başvurma imkânına sahip olması gerekir. Vergi Kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesince, idarenin vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi ise vergi mahkemesi, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sosyal Devlet İlkesinin Vergi Hukukundaki Görünümü Anayasaya göre, Türkiye Cumhuriyeti sadece “hukuk devleti” değil, “sosyal bir hukuk devleti”dir. Sosyal devlet ilkesi, ekonomik açıdan güçsüz ve mali imkânları yetersiz olan fertleri korumak ve onların normal bir hayat seviyesine ulaşmasını sağlamak amacıyla ortaya atılmıştır. Sosyal devlet; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleştirilmesini hedefleyen devlettir. Sosyal bir devlette ekonomik ve sosyal hayata devletin planlı olarak müdahale etmesi suretiyle toplumda gelir ve servet dağılımının daha adil bir duruma getirilmesine çalışılır. Sosyal devlette vergilendirmede eşitlik ilkesi hukuk devletinin kanun önünde eşitlik ilkesinden nitelik olarak farklı olup, onu da aşan geniş bir anlama sahiptir. Hukuk devletinin yatay eşitlik ile ilgili olmasına karşılık, sosyal devlet ilkesi dikey eşitlik sorunu ile ilgilidir. Bu noktada ortaya mali güce göre vergilendirme ilkesi çıkmaktadır. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesini oluşturmaktadır. Mali güce göre vergilendirmede kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önünde tutularak vergilendirme yapılır. Böylece toplumda vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağılması sağlanmaya çalışılır. Mali güce göre vergilendirme en az geçim indirimi, ayırma kuramı (emek-sermaye), artan oranlı vergi tarifeleri, sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları gibi tedbirlerin uygulanması suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılır. Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organı, vergi sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme ilkesine uyarak, kişilere mali güçlerini aşan ya da onları zor duruma düşürecek bir ölçüde vergi yüklemekten kaçınacaktır. Mali güce göre vergilendirmenin yapılabilmesi için kullanılan tedbirler 1. En az geçim indirimi: Vergi adaletini sağlamak amacıyla geliştirmiş tedbirlerden biri olan en az geçim indirimi; vergi yükümlüsünün şahsi ve ailevi durumunun dikkate alınmak suretiyle verginin belirli bir kısmının vergi dışında bırakılmasıdır. En az geçim indirimi, matrahta indirim ve vergiden indirim usullerinden oluşmaktadır. 2. Ayırma kuramı: Yükümlülerin gerçek ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri için geliştirilmiş yöntemlerden biri olan ayırma kuramında; gelirin kaynağı ve niteliği ön plandadır. Bu bakımdan gelirin emekten mi yoksa sermayeden mi elde edildiği göz önünde bulundurulmakta ve buna bağlı olarak sermayeden elde edilen gelirler emekten elde edilen gelirlere göre daha fazla vergilendirilmektedir. 3. Artan oranlı vergi tarifeleri: Vergi tarifesi, verginin hesaplanmasında vergi matrahına uygulanan ölçüdür. Özellikle eşitlik ilkesi çerçevesinde vergi adaletini sağlamaya yönelik modern vergicilikte uygulanan bir yöntem olan artan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahı arttıkça vergi oranının da arttığı tarife türüdür. Bu sayede basit anlatımla az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmaktadır. Türk vergi sisteminde dolaysız vergi türleri olan gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi artan oranlı vergi tarifesine sahip vergi türleri olarak örnek gösterilebilir. 4. Vergi muafiyet ve istisnaları: Mali literatürde vergi harcamaları olarak da adlandırılan vergi muafiyet ve istisnaları hem bir maliye politikası aracı hem de vergi adaletini sağlamaya yönelik tedbirler olarak ele alınmaktadır. Buna göre muafiyet; vergi yükümlüsünün vergi kanunlarındaki özel hükümlere göre vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna; verginin konusunun sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır.

### **VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI**

Modern bir vergi sisteminde, gerek vergi kanunlarının zaman ve yer bakımından uygulanması gerekse yorumlanması, vergi ödevlileri ile devlet arasında vergi borç ve alacak ilişkisinin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi bakımından hayati bir öneme sahiptir. Nitekim bir vergi kanunun Türkiye’de ne şekilde yurt dışında ne şekilde uygulanacağı bu kanunların yalnızca yürürlüğe girdikten sonraki olaylara mı yoksa önceden gerçekleşmiş olaylara mı uygulanacağı ve bunların amir hükümlerinin hayata geçirilirken ne şekilde yorumlanacağı soruları adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi ve modern bir vergi sisteminin kurulabilmesi açısından cevapları aranması gereken hususlardır.

### **VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI**

Kural olarak vergi kanunları da diğer kanunlar gibi, ilgili devletin egemenlik alanında geçerlidir. Bir ülkenin mali sınırlarını o ülkenin gümrük sınırları, gümrük sınırlarını ise coğrafi sınırları tayin eder. Ancak ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı kabul edilir. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında iki temel kural vardır: 1. Bunlardan birincisi olan mülkiyet (yessellik) ilkesine göre; bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Mülkiyet ilkesi, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamına gelir. 2. Vergilendirmede ikinci ilke şahsiliyet (kişsellik) ilkesidir. Şahsiliyet ilkesi, bir ülkenin vergi sisteminde kaynak ilkesi (mülkiyet) yerine, tabiiyet ya da ikamet kıstasının esas alınmasını ifade eder. Tabiiyet kıstası, kişinin hangi ülkede bulunursa bulunsun, tabiiyetinde olduğu devletin vergi kanunlarına tabi olması demektir. İkamet kıstasında ise kişi, ikametgâhının bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına tabi olur. Ülkelerin mülkiyet ve şahsiliyet ilkelerini, aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri sebebiyle, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirme iki çeşittir. Hukuki düzenlemelerin farklılığından kaynaklanan yetki çatışmasına hukuki anlamda çifte vergilendirme adı verilir. Bu tür çifte vergilendirme, birden fazla devletin vergilendirmede farklı ilkeleri benimsemesinden kaynaklanır. Aynı vergi konusu üzerinde birden fazla kişinin vergi yükümlüsü sayılması durumu ise, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi oluşturur. Devletler arası ilişkilerde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunlarını ortadan kaldırmak amacıyla birtakım tedbirlere başvurulabilmektedir. Bu tedbirlerden ilki, bu konuda kanunlarla tek taraflı düzenlemeler yapılmasıdır. Devletler, tek yanlı olarak çıkardıkları kanunlarla vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Örneğin, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler gelir ve servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak, çifte vergilendirmeyi önleyebilir. Bu konuda iki usul vardır: Mahsup Usulü ve İstisna Usulü. Mahsup usulünde, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin hem ülke içinde hem de ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar. Ancak sonuçta yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden (matrahtan değil) mahsup edilir. İstisna usulünde ise, vergi sadece yükümlünün ülke içinde sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplanarak yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları dikkate alınmaz. Türk vergi kanunlarında vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasına ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak birtakım hükümlere yer verilmiştir. Devletler arasında ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak amacıyla kanunlarla tek yanlı düzenlemeler yapılmasının dışında, başka tedbirlere de başvurulmaktadır. Bunlardan en önemlisi ve uygulamada en çok başvurulanı milletlerarası antlaşmalardır. Ülkeler arasındaki çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan bu antlaşmalar iki ya da çok taraflı olabilmektedir. Bu antlaşmaları onaylayan ülkeler, karşılıklı olarak birbirlerinin vatandaşlarını vergilendirmekten vazgeçer.

### **VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI**

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını buna göre düzene sokarak güven içinde olmaları anlamına gelir. Vergi hukukunda da kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve hürriyetler alanına yaptığı müdahaleleri önceden bilebilmek ve geleceğe yönelik faaliyet ve planlarını buna göre yapabilmek hakkına sahiptir. Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergilendirmenin belirli olması zorunludur. Kural olarak vergi kanunları da diğer kanunlar gibi çıkarıldıkları tarihten sonra yürürlüğe girerler ve hukuki etkilerini yürürlüğe girdikleri tarihten sonra göstermeye başlarlar. Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesini ve sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemlere

ait vergi yükünün artırılmamasını zorunlu kılar. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini uygularken “gerçek geriye yürüme” ile “gerçek olmayan geriye yürüme” yi birbirinden ayırmak gerekir. Türk vergi hukukunda vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan “vergiyi doğuran olay” meydana geldikten ya da tamamlandıktan sonra vergi yükünü artıran bir vergi kanunu hükmü çıkarılarak yürürlüğe konulacak olursa bu durum, vergi kanununun gerçek geriye yürümesi olarak kabul edilir. Buna karşılık vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi yükünü artıran bir kanun hükmü yürürlüğe konulacak olursa ve bunun getirdiği ek vergi yükü de “ölçsüz” değilse, bu durumda vergi kanunlarının gerçek olmayan geriye yürümesinden söz edilir.

### **VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (YORUMU)**

Hukuk kurallarının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için tam ve açık bir şekilde anlamının belirlenmesi gerekir. Yorum, özellikle bir kanun hükmünün açık ve anlaşılır olmadığı hâllerde daha çok önem kazanır. Diğer hukuk dallarına nazaran vergi hukukunda yorumun daha önemli bir yeri vardır. Gerek vergi idaresi gerekse vergi yargısı organları idari işlemlerin yapılmasında ve uyuşmazlıkların çözümlenmesinde kanunları uygularken yoruma başvurmak zorundadır. Yorum yapılırken öncelikle vergiyi doğuran olayın özellikleri araştırılarak maddi olay tespit edilir. Daha sonra söz konusu olaya uygulanması gereken kanun hükümleri belirlenir. Kanunların somut olaya uygulanmasında mantık kuralları tek başına yeterli olmaz: Bu bakımdan çeşitli yorum metodlarına başvurma ihtiyacı ortaya çıkar. Yorum Çeşitleri 1. Yorumu yapan organ ve kişilere göre yorum çeşitleri: Yasama yorumu, yasama organı tarafından yapılan ve uygulanmasında tereddütler ortaya çıkan bir kanun hükmünün nasıl uygulanması gerektiğini açıklayan yorum metodudur. İdari yorum, vergi idaresi organlarının vergi kanunlarını uygularken ortaya koydukları görüşleri ifade eder. Yargısal yorum, yargı organlarıca yapılan yorumdur. Soyut nitelik taşıyan hukuk kurallarının somut olaylara uygulanmasında adaletin sağlanabilmesi için mahkemelerin yoruma büyük ihtiyaçları vardır. İlmî yorum ise, kanun hükümlerinin ilim adamları tarafından yorumlanması olup, bağlayıcılık özelliğine sahip değildir. 2. Yorumun yapılış usullerinden hareketle yapılan yorum çeşitleri: Lafzî yorum, bir kanun hükmünün anlamını belirlemede ilk başvuru ve kanun hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki yerini ve anlamını belirlemeye çalışan yorum metodudur. Sistematik yorum yönteminde, bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün, kanunun genel yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan ilişkisi araştırılır. Tarihi yorum yönteminde, bir kanun hükmü yorumlanırken yasama organının kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı ortaya çıkarılmaya çalışılır. Gai (amaçsal) yorum yönteminde esas olan kanun hükümlerinin günün ihtiyaçlarına göre yorumlanmasıdır. Burada kanun koyucunun iradesinden çok kanunun objektif amacı önem taşır. Vergi hukukunda gai yorum yapılırken sosyolojik ve ekonomik verilere daha çok dikkat edilmelidir. Bütün bu yorum yöntemlerinin kullanılması durumunda her bir yöntem bakımından değişik sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu bakımdan yorumun sonucuna göre, düzeltici yorum-tamamlayıcı yorum, daraltıcı yorum-genişletici yorum ayrımından da söz edilmektedir. Vergi Hukukunda Yorumun Özellikleri: Peçeleme ve Ekonomik Yaklaşım Vergi hukukunda lafzi yorum, tarihî yorum, sistematik yorum ve gai yorum yöntemlerinin kabul edilmiştir. Ancak lafzi yorum dışındaki yöntemler, kanun metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde geçerli olacaktır. Gai yorum yönteminin kabul edilmiş olması ve VUK’un 3’üncü maddesindeki düzenleme, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul edildiğini göstermektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi “vergi doğurucu olayların tespitinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki şekillerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve muhtevaların esas alınması” anlamına gelmektedir. Ekonomik yaklaşım, sadece vergi hukukuna mahsus bir yorum yöntemi olup, hem maddi olayın (vergiyi doğuran olay) hem de hukuk kuralının belirlenmesini ve yorumunu ihtiva eder. Ekonomik yaklaşımın iki yönü vardır: Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum. Ekonomik irdelemede; vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği, muhtevası ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetidir. Ekonomik yorum ise; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önünde tutularak belirlenmesini ifade eder. Vergi yükümlülükleri ve sorumlularının özel hukuk şekillerini ve kurumlarını kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı gütmeleri hâlinde bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmesi ya da peçeleme işlemi adı verilmektedir. Vergi yükümlülerinin peçeleme sözleşmesine başvurması, kanuna karşı hilenin özel bir şeklidir. Gerçekten de, bu işlem ya da sözleşmeler ile gerçekte vergi kanunlarına göre vergi konusu olan bir işlem ya da sözleşme, vergi konusu olmayan ya da daha az vergiye tâbi olan işlem ya da sözleşmeler kullanılarak gizlenmek istenmektedir. Peçeleme sözleşmesinin tespit edilmesi hâlinde, idare ve vergi yargısı organları vergilendirme bakımından görünüşteki (gerçek olmayan) sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu dikkate alır. Uygulamada çok değişik şekillerde vergi kaçırmaya yönelik peçeleme sözleşmeleri görülmektedir: • “Para faizsiz-ev kirasız” sözleşmesi; tarafların gelir vergisi yükümlülüğünden kaçmak amacıyla yapmış oldukları tipik bir peçeleme sözleşmesidir. Bu sözleşmede taraflardan biri diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devrederken, karşı taraf da ona faizsiz olarak ödünç para vermektedir. İki tarafın da amacı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını önlemek suretiyle vergi ödemekten kurtulmaktır. Bu

sözleşme ile gizlenmek istenen ekonomik olayları araştırdığımız zaman, iki ayrı vergi doğurucu olayın gerçekleşmiş olduğunu görmekteyiz. • VİVK, ivazsız transferleri (karşılıksız kazandırmaları) vergilendirmektedir. Bu kanuna göre her çeşit bağışın 5.760 TL'si (2019 itibarı ile) vergiden istisna tutularak vergilendirilmez. Örneğin, A, B'ye 10.000 TL bağışlamışsa, bunun 5.760 TL'si istisna tutulup, geriye kalan 4.240 TL vergilendirilecektir. Fakat A, böyle yapmayı, vergi borcunu ortadan kaldırmak amacıyla her biri bin liralık on ayrı bağış yaparsa, bu durum peçeleme olarak nitelendirilecektir. İdare ve yargı organları peçeleme neticesine ekonomik yaklaşım ile ulaşırlar. Peçeleme hâllerinde ispat yükü, kanuni karineler dışında kural olarak idareye düşer. İdare, yemin dışında her çeşit delile dayanarak vergi kaçırmaya yönelik iradenin varlığını ispatlayabilir. Vergi yargısı organı da serbest olarak delilleri araştırabilecektir. Peçelemenin varlığı için vergi kanununun emredici hükmünün, özel hukuk şekillerinin kötüye kullanılması suretiyle bertaraf edilmesi şartı da aranacaktır. Peçeleme işlem ya da sözleşmeleri, özel hukukun bazı müesseseleri ile benzerlik gösterir. Özel hukuktaki kanuna karşı hile ve objektif iyi niyet kurallarına aykırılık müesseselerinin birçok özelliği vergi hukukundaki peçelemede de görülmektedir. Özel hukuk şekil ve kurallarının kullanılarak vergiden kaçınılması objektif iyiniyet (doğruluk ve güven) ilkesine ters düşmektedir. Ayrıca peçeleme, borçlar hukukundaki muvazaa kavramına da benzemektedir. Muavazalı sözleşmelerde tarafların gerçek iradeleri (varmak istedikleri sonuç) ile açıklamış oldukları iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk bulunmaktadır. Muvazaa hâlinde görünüşteki işlem hükümsüz olup, gizlenen işlem muteber sayılır. Bununla beraber, görünüşteki işlemin sakladığı gizli bir işlemin olmaması hâlinde geçerli sayılacak bir işlem de yok demektir.

### **VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE SORUMLULUĞU**

Verginin borçlusu, sorumlusu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimselerle; vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıtları tutmak veya kanunlarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseler birer vergi ödevlisi sayılırlar.

#### **VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET**

Vergi hukuku bakımından ehliyet, kişilerin vergi yükümlüsü olabilme yeteneklerine ve şartlarına sahip olabilmelerini ifade eder. Özel hukukta borç altına girebilmek için medeni hakları kullanma (fiil) ehliyetine sahip olmak zorunluluğu vardır. Medeni hakları kullanma ehliyeti ise, mümeyyiz ve reşit olmak ve hacir altına alınmamış olmak şartlarına bağlıdır. VUK'un 9'uncu maddesine göre, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir". Bu hükme göre, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak gerekli değildir. O hâlde bir kişinin vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabilmesi için mümeyyiz, reşit ya da hacir altına alınmamış olması şartı aranmaz. Vergi hukukunda ehliyetin temelini vergi ödeme gücü oluşturmaktadır.

#### **VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL**

Vergi hukukunda kanuni temsili düzenleyen VUK'a göre; "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir". Kanuni temsilciler tüzel kişilerde müdür ya da yönetim kurulu; gerçek kişilerde ise veli, vasi ve kayıymdır. Tüzel kişilerin ve fiil ehliyeti bulunmayan vergi yükümlülerinin kanuni temsilcileri; temsil ettikleri kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmekle sorumludur.

#### **VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

Anlamı ve Kapsamı Vergi yükümlülüğünün "maddi vergi yükümlülüğü" ve "şekli vergi yükümlülüğü" olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Maddi vergi yükümlülüğü, belli tutarlardaki vergiyi kamu alacaklısı olan devlete ödemek mecburiyetini ifade eder. VUK'un 8'inci maddesi yükümlüyü şöyle tanımlamaktadır: "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir". Ancak kanunun bu tanımı yükümlüyü tam olarak ifade etmemektedir. Çünkü yükümlünün, beyanname vermek, defter tutmak, defter ve belgeleri beş yıl süre ile saklamak ve yetkililerin talebi üzerine ibraz etmek, şartlar gerçekleştiğinde ve gerekli olduğunda çeşitli bildirimlerde bulunmak gibi bir kısım şekli ödevleri de vardır. VUK'daki şekli ödevlere ilişkin düzenlemeleri de mükellefiyet kavramının kapsamında düşünmek gerekir. Kural olarak maddi ödevler ile şekli ödevler yükümlüler bakımından bir arada bulunur. Fakat bazen maddi ödev olmadan şekli ödev ya da şekli ödev olmadan sadece maddi ödev söz konusu olabilmektedir. Yükümlülüğün Başlaması: Vergiyi Doğuran Olay Vergi yükümlülüğü, kanunlarla her vergi bakımından ayrı ayrı belirlenmiş olan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Vergiyi doğuran olay ise, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay, her bir vergi bakımından kanunlarla belirlenmiştir. Yükümlü Olabilecek Kişiler Vergi yükümlüsü olabilmek için gerçek kişi olmak şart değildir. Gerçek veya tüzel kişiler; vatandaş veya kamu kurumları; yabancı gerçek ya da tüzel kişiler vergi yükümlüsü olabilir. VUK'un 8'inci maddesinde yükümlünün gerçek ya da tüzel kişi olduğu ifade edilmekle beraber, vergi kanunları bu konuda da birtakım istisnalar öngörmüştür. Kanuni Yükümlü-Gerçek Taşiyıcı Ayrımı Vergi kanunları uyarınca kendisinden vergi alınan kimseye kanuni yükümlü adı verilir. Ne var ki, vergi her zaman kanuni yükümlü olarak ödeme yapan kişinin üzerinde kalmamaktadır. Kanuni yükümlüler bazı vergilerde, çeşitli ekonomik durumlardan faydalanarak (ekonomik faaliyetler aracılığıyla) ödemiş oldukları vergiyi başka kimselere geçirebilirler. O hâlde bir verginin kanuni yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı ayrı kimseler olabilmektedir. Verginin gerçek taşıyıcısı kavramı hukuki olmaktan çok, ekonomik bir vergi kavramıdır. Hukuki bakımdan kanuni yükümlünün önemli olmasına karşılık, ekonomi ve vergi politikası bakımından gerçek taşıyıcı önem taşır. Vergilendirme yapılırken, gerçek taşıyıcılar göz önünde tutulur. Bir verginin kanuni yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı arasındaki fark, vergilendirme ilişkisinden doğan hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi bakımından önem taşır. Verginin ekonomik yükünü gerçek taşıyıcılar çekmektedir. Vergilendirme ile ilgili ödevler bakımından ise idareye karşı muhatap durumunda olanlar

kanuni yükümlülerdir. Yükümlünün Vergi Borcundan Sorumluluğunun Sınırı Yükümlü vergi borcunun ödenmesinden dolayı bütün mal varlığı ile şahsi olarak sorumludur.

### **VERGİ SORUMLULUĞU**

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek bakımından kanunlarla vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarıdır. Buna göre başkasının vergi borcu ile ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle görevlendirilen üçüncü kişilere de vergi sorumlusu adı verilir. Vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran unsur, vergiyi doğuran olaydır. Bir kişinin yükümlü olabilmesi için vergiyi doğuran olayı mutlaka kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olması gerekir. Vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan kişiler vergi yükümlüsü olamaz. Buna karşılık, vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla bir ilgisi yoktur. Sorumlu sadece, yükümlü ile olan ilişkisinden dolayı, onun vergi borcundan doğan görevlerin yerine getirilmesi için vergi dairesine karşı muhatap tutulmuştur. Vergi Sorumlusunun Görev ve Yetkileri Vergi kanunlarında sorumluların görev ve yetkilerine ilişkin olarak genel bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak VUK'un yükümlülüğü tanımlayan 8'inci maddesi, bu kanunun diğer maddelerinde geçen, yükümlü tabirinin sorumlulara da şamil olduğunu öngörmektedir. Vergi Kanunlarında Dar Anlamda Sorumluluğa İlişkin Düzenlemeler Vergi kanunlarında dar anlamda sorumluluğa ilişkin düzenlemeleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür: Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu, Mirasçılarının Sorumluluğu, Teşebbüslerin Bir Bütün Olarak Devrinde Devralan Teşebbüslerin Durumu, Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, Diğer Sorumluluk Hâlleri 1. Vergi kesintisi yapanların sorumluluğu: Vergi kesintisi ya da verginin kaynaktan tevkif edilmesi (stopaj), vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yükümlünün yerine bir başka kişinin (işverenin), ödenen ücret üzerinden vergiyi keserek, vergi dairesine yatırmasıdır. 2. Mirasçılarının sorumluluğu: Mirasçılardan; her biri ölenin (mürisin) vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olurlar. Muristen kalan vergi cezaları ise, cezaların şahsiliği ilkesinden dolayı düşeceğinden, mirasçılarının ölenin vergi cezalarından sorumluluğu yoktur. 3. Teşebbüslerin bir bütün olarak devrinde devralan teşebbüslerin durumu: Teşebbüslerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki şartlara uygun olarak yapılan birleşmelerinde devralan kurumun, kendisiyle birleşen teşebbüsün vergi borçlarından dolayı sorumluluğu söz konusu olur. 4. Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu: VUK'un 251'inci maddesine göre, 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 karnelerine yazılı vergilerini ödemelerini sağlamakla sorumludur. 5. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu: Tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü ve sorumlu olmaları hâlinde, bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler veya bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu yukarıda, ehliyet ve temsil bahsinde daha ayrıntılı olarak incelenmiştir. Vergi Sorumluluğuna Girmeyen Durumlar Vergi sorumluluğuna girmeyen hususları; vergi yükümlüsünün kendi vergi borcundan doğan sorumluluğu, tüketime dayalı vergiler ve birden çok kişinin aynı borcun borçlusunu olması hâlleri dikkate alınarak değerlendirilebilir. 1. Vergi yükümlüsünün kendi vergi borcundan sorumluluğu: Vergi yükümlüsü aynı zamanda kendi vergi borcundan doğan maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle de sorumludur. Ancak bu durum vergi hukukundaki dar ve teknik anlamda sorumluluk kavramının dışında kalır. 2. Tüketime dayalı vergiler: Malların fiyatlarına eklenerek alınan katma değer vergisi ve gümrük vergisi gibi dolaylı vergilerde satıcı vergi dairesine ödeyeceği vergiyi sattığı malın fiyatına ekleyerek tüketiciye yansıtır. Bu durumda satıcı verginin kanuni yükümlüsü, tüketici ise gerçek taşıyıcı olur. İşte bu gibi durumlarda tüketici kanuni yükümlü, satıcı da vergi sorumlusu değildir. 3. Birden çok kişinin aynı borcun borçlusunu olması: Bir vergilendirme ilişkisinde birden fazla vergi borçlusunun bulunduğu durumlarda da vergi sorumluluğundan söz edilemez.

### **VERGİ HUKUKUNDA TESELSÜL**

Vergi kanunu, muayyen bir vergi konusundan doğan vergi borcu için birden fazla kişiyi sorumlu tutmuş ise burada teselsül hâlinde sorumluluk vardır. Bu hâllerde bir vergi borcu için birden fazla yükümlü olup, bunların her biri vergi borcunun tamamından sorumludurlar. Yükümlülerden birinin vergi borcunu ödemesi hâlinde, borç bütün yükümlüler bakımından sona erer. Vergi dairesi tahsil için borçlulardan istediğine yönelebilir. Vergi hukukunda teselsül hem maddi vergi yükümlülüğünü hem de şekli vergi yükümlülüğünü ihtiva eder. Ancak cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi cezalarında teselsül geçerli değildir.

### **VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL SÖZLEŞMELER**

Vergi hukukunda geçerli olan kanunilik ilkesi uyarınca, verginin yükümlüsü ve sorumlusu ancak kanunla belirlenir. Kişilerin, kanunlarla belirlenen vergilendirme şartlarının, verginin kanuni yükümlüsünü ve sorumlusunu değiştirmelerine izin verilmemiştir. VUK'a göre, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen hâller müstesna olmak üzere, mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna müteallik özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz." Vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçersiz sayılması, kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla kabul edilmiştir. Bu

sözleşmeler geçerli sayılıyorsa, bu durumda, vergi borcu muvazaalı olarak ödeme gücü bulunmayan kişilere devredilebilir ya da gelirlerin bölünmesi suretiyle matrahlar düşürülerek vergi sisteminin artan oranlı tarifelerinden kaçmak mümkün hâle gelebilirdi.

### **YASAK FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

VUK'a göre, "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz". Bu hükme göre hukuk kuralları ile yasaklanmış olan birtakım faaliyetlerde bulunan kişilerin vergi yükümlüsü ve sorumlusu olmaları mümkündür. Vergi hukuku açısından vergilendirilecek faaliyetlerin kanuna uygun olup olmaması önem taşımaz. Vergiyi doğuran işlem ya da fiillerin ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması da sonucu değiştirmez. Örneğin sahte bir diploma ve ruhsat ile avukatlık yapan ve bu faaliyetinden kazanç sağlayan bir kişi, elde ettiği serbest meslek kazancı üzerinden gelir vergisi ödemekle yükümlü olur. Yasak faaliyette bulunarak vergi yükümlüsü ve sorumlusu olan kişiler, vergi kanunları ile öngörülen diğer ödevleri de yerine getirmek zorundadırlar. Ancak yasaklanmış bir faaliyet; vergi kanunlarında açık bir şekilde vergiyi doğuran olay olarak belirtilmemişse, benzer vergi konuları ile kıyas yapılarak vergilendirilemez. Çünkü böyle bir durum vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olur. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesindeki maksat, vergi adaletinin gerçekleştirilmesidir. Çünkü yasak faaliyetlerde bulunanların bu faaliyetlerinden dolayı vergilendirme dışında tutulmaları vergi adaletinin temeli olan vergilendirmede genellik ve kanun önünde eşitlik ilkelerine ters düşer.

## **VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ**

Bir vergi borcunun doğabilmesi için öncelikli olarak bir vergi kanunu hükmü olmalı, bu verginin ilgili mali yılda tahsil edilebilmesi için bütçe ile ön izin verilmesi ve devamında da mükellefin şahsında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Bu ön şartlar tamamlandıktan sonra ilgisinden verginin tahsil edilebilmesi için sırasıyla hazırlık işlemlerinin tamamlanması, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme işlemlerinin (sürecinin) tekemmül ettirilmesi (tamamlanması) gerekir.

### **MATRAHIN TESPİTİ**

Bir vergi borcunun doğması için gerekli ön şartların gerçekleşmesinden sonra vergi borcunun miktar olarak hesaplanabilmesi ve tarh işleminin yapılabilmesi için bazı hazırlık işlemlerinin yapılması gerekir. Bu safhaya “matrahın tespiti” denir. Matrah Kişinin ödeyeceği verginin miktarının ortaya çıkarılabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oranların uygulanabileceği bir miktar ya da değer bilmesi zorunludur. Bu amaçla belirlenmesi gerekli olan matrah, vergi konularının verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktarını ifade eder. Matrah Çeşitleri 1. Miktar esas (spesifik usul): Bu usulde vergi konusunun sayı, adet, metre, metreküp, litre, kilo gibi ağırlık, hacim ve yüz ölçümü birimleriyle belirtilmiş sayısal büyüklükleri esas alınır. 2. Değer esas (ad valorem usul): Vergi matrahının belirlenmesinde fiyat, gelir, irat, bedel gibi parasal değerler esas alınır ve vergi bu değerler üzerinden hesaplanır. Matrah Tespit Yöntemleri 1. Matrahın yükümlü tarafından tespit edilmesi: Matrahın yükümlü tarafından tespit edilmesi beyan usulü ile olmaktadır. Beyan usulünde yükümlü, vergi kanunlarının öngördüğü kurallara uygun olarak matrahı hesaplar ve vergi dairesine bildirir. Beyanname kural olarak yazılı şekilde verilir. 2. Matrahın idare tarafından tespit edilmesi: Matrahın idare tarafından tespiti ise çeşitli yöntemlerle yapılmakla beraber, başlıca iki yöntem kullanılmaktadır: Genel-Objektif Yöntem: Bu usulde idare vergi matrahını belli bir yükümlü grubu için topluca belirler. Özel-Subjektif Yöntem: Matrahın belli durumlarda idare tarafından tek tek yükümlüler için özel olarak tespit edilmesidir. Matrahın idarece tespitinde ön işlemler (vergi güvenlik tedbirleri) 1. Yoklama: VUK’a göre yoklama, yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları belirlemeye yönelik araştırma işlemleridir. 2. İnceleme: İnceleme, yükümlülere ait beyanların ve ödenmesi gereken vergilerle ilgili bilgilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir çalışmadır. 3. Arama: Arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığına delalet eden kuvvetli emareler bulunan kişinin ve olayla ilgisi bulunan diğer kişilerin nezdinde veya üzerlerinde, vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması amacıyla yapılan bir araştırmadır. 4. Bilgi Toplama: Vergi idaresi, yükümlü ile ilgili araştırmalarını yürütürken yükümlüden, yükümlülerle işlemlerde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi alma yetkisine sahiptir. Takdir komisyonları tarafından matrah tespiti Takdir komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli olan, vergi idaresi ve yükümlü tarafının temsilcilerinden meydana gelen daimi ya da geçici komisyonlardır. VUK takdir komisyonlarını genel yetkili takdir komisyonları, arsa takdir komisyonları ve arazi takdir komisyonları şeklinde düzenlemiştir.

### **VERGİNİN TARİHİ**

VUK’a göre, “Verginin tarhi, vergi alacağıın vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir”. Tarh işlemi, matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktar olarak hesaplanmasıdır. Tarh işlemi tipik bir idari işlemdir. Bu anlamda tarh işlemi idari işlem kategorileri içinde bireysel (subjektif) bir işlem olup yükümlüyü genel, kişilik dışı bir hukuki durumdan kurtarıp, özel ve kişisel bir duruma sokar. Tarh işlemi ile yükümlü ve vergi dairesi arasında subjektif bir ilişki kurulmaktadır. Tarh işlemi aynı zamanda yükümlülük getiren, kesin ve yürütülmesi zorunlu asli bir işlem niteliğindedir. Tarh işlemi inşai değil, tespit edici bir işlemdir. Çünkü yükümlülük tarh işleminin yapıldığı anda değil, vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Tarh İşleminin Çeşitleri 1. Beyana dayanan tarh: Beyana dayanan tarh işlemlerinde, verginin matrahını hesaplayarak bildiren yükümlünün beyanı esas alınır. Bu usulde yükümlü ya da sorumlu vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye ilişkin diğer bilgileri ihtiva eden bir beyanname verir. Beyana dayanan tarh usulünün en önemli özelliği yükümlünün kendi beyanından kaynaklanan vergi tarhına karşı yargı yoluna başvuramamasıdır. Beyana dayalı tarh işlemine karşı dava açılmamasının iki istisnası vardır. Buna göre, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ya da işlemde vergi hatası

bulunması hâllerinde tarh işlemine karşı dava açılabilecektir. 2. İkmalen vergi tarhi: VUK'a göre ikmalen vergi tarhi; her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. İkmalen vergi tarhi tamamlayıcı nitelikte bir tarh işlemidir. İkmalen vergi tarhi yapılabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekir: Daha önce bir vergi tarh edilmiş bulunmalıdır ve matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmiş olması gerekir. Yükümlünün bu işleme karşı da dava açma hakkı vardır. 3. Resen vergi tarhi: VUK'a göre resen vergi tarhi; vergi matrahının tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hâllerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş bulunan vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesidir. Yükümlünün resen tarh işlemine karşı dava açma hakkı vardır. 4. İdarece vergi tarhi: Bu tarh usulünde, beyan esasının geçerli olmadığı ve bundan dolayı da resen ve ikmalen vergi tarhiyatı dışında kalan durumlarda, vergi ödevlerini yerine getirmeyen yükümlüler hakkında kanunen belli matrahlar üzerinden verginin idare tarafından tarh edilmesi söz konusu olmaktadır.

### **VERGİ HUKUKUNDA TEBLİĞ**

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe ve ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Türk hukukunda yargı organları, resmî daireler, noterler vb. kurumlar tarafından yapılacak tebligat, genel bir kanun olan Tebligat Kanunuyla düzenlenmiştir. Ancak vergilendirme işlemlerinde özel tebligat hükümleri öngörülmüştür. Vergilerin tarh ve tahakkuk safhalarında VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca tahsilat safhasında da tebligat, VUK hükümlerine tabi olacaktır. Vergilendirme sürecinin bütün safhalarında VUK'nun tebligata ilişkin hükümleri uygulanmakla birlikte, vergi yargılamasındaki tebligat, İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca Tebligat Kanunu'na göre yapılacaktır. Tebligatın Yapılacağı Kişiler Gerçek kişiler bakımından tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgilinin kendisine yapılır. Kendilerine kanuni temsilci tayin edilmiş bulunan kişiler için tebliğ temsilciye yapılır. İlgilinin kendisi tarafından yetki verilmiş bir umumi vekili varsa, bu durumda tebliğ temsilciye de yapılabilir. Kendilerine tebliğ yapılacak olanlar tebliğ anında adreslerinde bulunmuyorsa bu durumda orada bulunan ve görünüşüne göre 18 yaşından aşağı ve açık bir şekilde ehliyetli olmayan memur ve müstahdemlerden birine de yapılabilir. Tebliğ, tüzel kişilerde başkan, müdür ya da onu temsile yetkili olana; kamu kuruluşlarında en büyük amire ya da onun yetkili kıldığı kişiye yapılır. Tebligatın Konusu Tebligatın kapsamında bulunan belgeler, vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi dairesi tarafından çeşitli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, düzeltme fişleri, yargı kararları, çeşitli yargısal işlemler, uzlaşmaya ilişkin tutanaklardan oluşmaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişi ilgiliye verilmektedir. Tebliğ Usulleri 1. Adreste tebligat: Adreste tebligat posta yolu ile ya da memur aracılığıyla yapılabilir. Tebligatın adreste yapılabilmesi için ilgilinin bilinen adresleri VUK'da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu adreslerden en son bildirilmiş ya da ilgili makamca belirlenmiş olanı esas alınarak tebligat o adrese yapılır. Kural posta ile tebliğ olmasına karşın işin aciliyetine bağlı olarak memur aracılığıyla tebliğ de yapılabilir. 2. İlan yoluyla tebliğ: Muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa tebliğ ilan yoluyla yapılır. 3. Daire veya komisyonda tebliğ: Yükümlü, sorumlu ya da ilgili vergi dairesi ya da komisyonda bulunduğu sırada kendisinin kabul etmesi şartıyla tebliğ evrakı verilerek imzası alınabilir. Usulsüz Tebligat ve Sonuçları VUK'a göre, tebliğ edilen belgelerde esas etkilemeyecek şekil hatalarının olması hâlinde bu belgelerin hukuki değeri ortadan kalkmaz. Ancak vergi bildirimini ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin türü ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya da bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması belgeyi hükümsüz kılar. Böyle durumlarda belgenin yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğin kanundaki şekil şartlarına uygun olarak yapılmamış olması hâlinde de usulsüzlükten dolayı tebliğ yapılmamış sayılır. Bu hâllerde tebliğin usulüne uygun olarak yeniden yapılması gerekir. Aksi takdirde ilgilinin yargı yoluna başvurma hakkı vardır.

### **VERGİNİN TAHAKKUKU**

VUK'un 22'nci maddesine göre verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Tahakkuk sürecini diğer vergilendirme süreçlerinden ayıran en önemli husus; tahakkuk sürecinin bir işlem olmayıp bir tespit olmasıdır. Tahakkuk Usulü Verginin tarh edilmesinden sonra ödenecek bir duruma gelmesi, yani tahakkuk etmesi için kural olarak tebliğ işlemine gerek vardır. Verginin tebliği sonucunda tarh işleminden yani vergi borcundan haberdar olan borçlu iki şekilde hareket edebilir. Yükümlü ilk olarak vergi dairesinin işlemini yerinde bularak kendisinin borçlu olduğu vergi miktarının doğru olarak hesaplandığını kabul eder ve vergi borcunu zamanında ödeyebilir. İkinci bir yol olarak yükümlü kendisi hakkında tesis edilen vergilendirme işlemini konu

veya miktar açısından yanlış bularak yargı yoluna başvurulabilir. Tahakkuk ve Kesinleşme Tahakkuk ile kesinleşme kavramlarını birbirinden ayırt etmek gerekir. Tahakkukun, verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini ifade ederken; kesinleşme, tahakkuktan farklı olarak bir işlem hakkında bütün yargı yollarının tüketilmesi suretiyle o işlemin nihai olarak bir mahkeme kararına konu yapılmış olmasını veya o işlem için başvurulacak bir yargı yolu kalmamasını ifade eder. Özel Tahakkuk Yolları Vergilendirme sürecinde yer alan safhalar bütün vergiler için geçerli değildir. Bazı vergiler bakımından tahakkuk safhası değişik şekillerde gerçekleşir. Örneğin beyana dayalı tarhta matrah, yükümlü tarafından bildirildiği için ayrı tebliğ ve tahakkuk safhaları bulunmaz. Benzer şekilde tahakkuku tahsile bağlı vergiler olarak adlandırılan vergi çeşitlerinde tahsil işlemi tahakkuku da kapsar. VERGİNİN TAHSİLİ Vergilendirme sürecinin son safhasını oluşturan tahsil işlemi ile vergi borcu da sona erer. Tahsil vergi borçlusunu bakımından ödeme anlamına gelir. VUK'a göre verginin tahsili kanuna uygun surette ödenmesidir. VUK'da tahsile ilişkin olarak bazı genel ilkelere yer verilmiştir. Ancak tahsil safhası esas olarak 6183 sayılı AATUHK ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Tahsil işlemi de tarh işlemi gibi bireysel (subjektif) nitelikte bir idari işlemdir. Verginin tahsili tahakkuk eden vergiyi borçlunun kendi iradesiyle ödemesi ya da vergi dairesi tarafından cebri tahsil yollarına başvurulması suretiyle gerçekleştirilir.

### **VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER-SÜRELERİN HESAPLANMASI-ZAMAN AŞIMI**

Vergi hukukunda süreler; yükümlü ve sorumlular için ödevlerin yerine getirilmesi bakımından bir belirlilik, kesinlik ve güvence sağlarken, vergi alacaklısı (devlet) bakımından da alacağın süratle ve etkili olarak toplanması amacını taşır. Aynı zamanda vergi hukukunda tespit edilmiş olan süreler, devlet tarafından vergi alacağının güven altına alınıp aynı güven içerisinde tahsil edilmesine de imkân vermektedir. Söz konusu süreler, gerek vergilendirme işlemlerinin etkinliğinin sağlanması gerekse vergi adaletinin sağlanması bakımından sınırsız da değildir. Bu bakımdan gerek kamu hukukunda gerekse özel hukukta sıklıkla başvurulanan zaman aşımı vergi hukukunda kendine yer edinmiştir.

#### **SÜRELER**

VUK'a göre, vergi işlemlerinde ve uyuşmazlıklarında süreler kanunla belli edilir. Vergi yargısına ilişkin süreler İYUK'da düzenlenmiştir. VUK süreler konusunda da bu kanuna tabi bütün vergi, resim ve harçlar için uygulanabilecek genel hükümler getirmiştir. Vergilendirme sürecinin her safhasında vergi yükümlülerinin ve sorumlularının tabi olacakları süreleri hükme bağlayan vergi kanunları istisnai olarak idareye süreyi belirleme yetkisi vermiştir. Sürelerin, kanunların izin verdiği bazı durumlarda ise yargı organları tarafından tespit edilmesi mümkündür. Vergi hukukundaki bütün bu süreler mahiyet itibarıyla hak düşürücü olabilecekleri gibi, vergi ödevine ve zaman aşımına ilişkin de olabilir. Ayrıca sürelerin bir kısmı da müsamaha süreleri ve düzenleyici süreler niteliğindedir.

#### **SÜRELERİN HESAPLANMASI**

VUK, vergi kanunlarında yer alan sürelerin ne zaman başlayıp, ne zaman sona ereceği ve nasıl hesaplanacaklarını ayrıntılı olarak hükme bağlamıştır. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne, son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter. Resmî tatil günleri süreye dâhildir. Sürenin son günü resmî tatile rastlarsa, bu durumda süre tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. VUK'un sürelerin hesaplanmasına ilişkin bu düzenlemesi, AATUHK'da yer alan sürelerin hesaplanması bakımından da uygulanır. İYUK, bu kanunda yer alan sürelerin nasıl hesaplanacağını ayrıca düzenlemiştir.

#### **SÜRELERİN UZAMASI**

Kanuni süreler kural olarak değiştirilemez ve uzatılamaz. Ancak kanun koyucu mücbir sebep, ölüm hâli ve zor durum gibi hâllerde bu kuralı yumuşatmak ve uygulanması gereken müeyyideleri kaldırmak ya da hafifletmek ihtiyacını duymuştur. Mücbir Sebep VUK'un 15'inci maddesi, mücbir sebeplerin ortaya çıkması hâlinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceğini ve tahakkuk zaman aşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağını hükme bağlamıştır. VUK'un 13'üncü maddesi mücbir sebep oluşturan bazı hâllere örnekler vermiştir: (1) Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk. (2) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler. (3) Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler. (4) Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması. Ölüm Hâli VUK, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ölüm sebebiyle mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ilave edileceğini öngörmektedir. VUK'un bu hükmü; Medeni Kanun'un belirlediği üç aylık mirası reddetme süresi ile uyum sağlamayı amaçlamaktadır. Mirasçılarının üç ay içinde mirası reddetme hakları vardır. Zor Durum VUK'un 17'nci maddesine göre, zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması hâlinde bir ay geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

#### **VERGİ HUKUKUNDA ZAMAN AŞIMI**

Kanunlarla öngörülen süreler içinde vergi alacağının tarh ve tahsil edilememesi hâlinde, artık bu işlemler yapılamaz ve borçludan vergi alacağı talep edilemez. Zaman aşımı vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisidir. Zaman aşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği Vergi hukukundaki zaman aşımı ile borçlar hukukundaki zaman aşımı müesseseleri arasında hukuki nitelikleri bakımından birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Borçlar hukukunda zaman aşımı hâkim tarafından resen dikkate alınmaz, ancak borçlu tarafından bir def'i olarak ileri sürülebilir. Zaman aşımına uğrayan özel bir alacak eksik

bir borç hâline gelir ve alacaklının talep hakkı ortadan kalkmaz. Borç, borçlu tarafından rızaen ya da bilmeden ödenirse bu geçerli bir ödeme olup artık geri istenemez. Vergi hukukunda ise zaman aşımı bir def'i olmayıp vergi dairesi ve hâkim tarafından, resen dikkate alınacaktır. Çünkü vergi hukukunda resen araştırma ilkesi geçerlidir. Vergi hukukunda zaman aşımı süresinin dolmasından sonra idarenin alacağı talep etme yetkisi ortadan kalkar ve vergi borcu ancak yükümlü tarafından rıza ile ödenebilir. Tahakkuk Zaman aşımı VUK'a göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar. Bu süre VUK kapsamına giren bütün vergiler bakımından geçerlidir. Ancak Emlak Vergisi Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu bu sürenin başlangıcını farklı olarak düzenlemiştir. Emlak Vergisi Kanunu'na göre, beyan dışı kalan bina ve araziler bakımından zaman aşımı bina ve arazinin beyan edilmediğinin idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren beş yıldır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da, hiç beyanname verilmemesi ya da verilen beyanname bir kısım malların bildirilmemiş olması hâllerinde yükümlülüğün, intikal eden malların idare tarafından öğrenildiği tarihte doğacağını hükme bağlamıştır. Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; özel usulsüzlük suçlarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; 352'nci maddedeki usulsüzlük (genel usulsüzlük) suçlarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde kesilmeyen cezalar zaman aşımına uğrar. 1. Başlangıcı: Tahakkuk zaman aşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın birinci günüdür. Tahakkuk zaman aşımı süresi vergi ziyai suçlarında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın ilk gününden, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden itibaren işlemeye başlar. 2. Hukuki sonuçları: Tahakkuk zaman aşımının dolması sonucunda alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkar. Bu durumda yükümlü ya da borçluya vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilmesi mümkün değildir. Buna karşılık alacağın zaman aşımına uğramasına rağmen yükümlü vergi borcunu rızası ile ödemek isterse, bu ödemeler kabul edilir. 3. Tahakkuk zaman aşımı süresinin işlemlerini engelleyen sebepler: Vergi hukukunda birtakım hukuki ve fiilî mecburiyetlerin bir sonucu olarak zaman aşımını durduran ya da kesen sebeplere de yer verilmiştir. Zaman aşımının durması hâlinde engel sebebin ortaya çıkması ile süre durur ve engelin kalkması hâlinde de durduğu yerden işlemeye devam eder. Zaman aşımının kesilmesi hâlinde ise sürenin kesilmesine yol açan engelin ortaya çıkması hâlinde o ana kadar geçen süre dikkate alınmaz. VUK'a göre, vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat edilmesi tahakkuk zaman aşımını durdurur. Tahakkuk zaman aşımını durduran sebeplerden birisi de mücbir sebeptir. Tahsil Zaman aşımı AATUHK'a göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar. Tahsil zaman aşımı, verginin tarh edilmesinden sonra tahsil safhasında söz konusu olur. Tahsil zaman aşımı, VUK'nda düzenlenen tahakkuk zaman aşımından farklı olarak, bütün kamu alacakları bakımından geçerli olacaktır. 1. Başlangıcı: Tahsil zaman aşımının başlangıcı, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günü olarak belirlenmiştir. Alacağın vadesi, o alacağın ödeme süresinin son gününü ifade eder. 2. Hukuki sonuçları: Tahsil zaman aşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı kamu idaresinin (vergi dairesinin) vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kalkar. Bununla birlikte, zaman aşımının geçirilmesinden sonra yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir. 3. Tahsil zaman aşımı süresinin işlemlerini engelleyen sebepler: Tahakkuk zaman aşımından farklı olarak, tahsil zaman aşımını durduran ve kesen sebepler kanunla ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tahsil zaman aşımını durduran sebepler şunlardır: borçlunun yabancı ülkede bulunması, borçlunun hileli iflas etmesi, terekesinin tasfiyesi sebebiyle borçlu hakkında takibat ve yapılmasına imkân bulunmaması. Tahsil zaman aşımını kesen sebepler ise şunlardır: borcun ödenmesi, haciz yoluna başvurulması, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, borçluya ödeme emri tebliğ edilmesi, borçluya ilişkin olarak mal bildirim, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, sayılan beş işlemten herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumların temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, uyuşmazlık konusu olan kamu alacaklarında yargı organları tarafından bozma kararı verilmesi, kamu alacağının teminata bağlanması, yargı organları tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

### **VERGİ HUKUKUNDA TERKİN-TAKAS-İSPAT**

Vergi hukukunda vergi borçlarını ortadan kaldıran durumlar arasında yer alan terkin, kelime olarak silme anlamına gelmektedir. Takas iki taraf karşılıklı olarak aralarındaki muaccel alacakların ortadan kalkmasını amaçlar. Mahsup belli bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi ile o alacağın azaltılmasını amaçlar. İspat, maddi ve manevi olayların doğruluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesidir. İspat ve delil konusunda vergi hukukunun kendine mahsus düzenlemeleri bulunmakla beraber, diğer hukuk dallarından da yararlanılmaktadır.

#### **VERGİ HUKUKUNDA TERKİN**

Genel Olarak Terkin Verginin terkinini, tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş bir verginin tahakkuk kaydının iptal edilmesi ya da tahakkuk ve tahsil edilen bir verginin yükümlüye geri verilmesi yoluyla vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir. Terkin Çeşitleri 1. Doğal afetler sebebiyle terkin: VUK; yangın, su baskını, yer kayması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşerat istilası gibi doğal afetlerden zarar gören yükümlülerin durumunu daha fazla ağırlaştırmamak amacıyla, vergi borçlarının silinmesini öngörmektedir. Buna göre kanunda öngörülen doğal afetler sebebiyle, aşağıda belirtilen şekillerde zararların ortaya çıkması hâlinde kanunla öngörülen orandaki vergi borcu ve cezaları, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tamamen ya da kısmen zarara uygun bir şekilde terkin edilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. 2. Tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkin: AATUHK'nın 106'ncı maddesine göre, takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve VUK kapsamına giren amme alacaklarında 10 TL'ye (10 TL dâhil), diğer amme alacaklarında 20 TL'ye (20 TL dâhil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin edilebilir. Terkin edilecek kamu alacaklarına gecikme zammı ve vergi cezaları dâhildir. 3. Tahakkuktan vazgeçme: VUK'a göre, ikmâlen, resen ya da idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 33 TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağını belirlenmesi hâlinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde, bunların tahakkukundan vazgeçilir. 4. Yargı kararlarına dayanan terkin: Tahakkuk etmiş bir vergi borcunun tamamen ya da kısmen bulunmadığı yolunda bir yargı kararının ortaya çıkarsa, vergi alacağı VUK'a uygun olarak terkin edilir. Ancak yargı kararlarından dolayı terkin işleminin yapılabilmesi için mahkeme kararının kesinleşmiş olması gerekir. 5. Vergi hatalarının düzeltilmesi sebebiyle terkin: Vergi kanunları ile öngörülen vergi hatalarının ortaya çıkmasından sonra bunların düzeltilmesi hâlinde; tahakkuk etmiş bulunan vergiler de terkin edilir. Tahsil edilmiş olan vergiler yükümlüye iade edilir.

#### **VERGİ HUKUKUNDA TAKAS**

Genel Olarak Takas Takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu daha küçük olan borç oranında sona erdiren hukuki bir işlemdir. Vergi kanunlarında açık bir şekilde takastan söz edilmemekle beraber, AATUHK'un 23'üncü maddesindeki düzenlemenin takasa ilişkin amir hüküm olduğu kabul edilmektedir. Mahsup ve takas birbirinden farklı iki ayrı kavramdır. Takasta iki taraf karşılıklı olarak aralarındaki muaccel alacakların ortadan kalkmasını amaçlar. Mahsup ise belli bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi ile o alacağın azalmasını ifade eder. Takasın Şartları Vergi hukukunda takasa başvurulabilmesi için karşılıklı iki kamu alacağının bulunması, alacakların her ikisinin de muaccel (ödeme gününün gelmiş) olması ve alacakların idari anlamda kesinlik kazanmış olması şartları gerçekleşmelidir. Takasın Sonuçları Takas, vergi idaresi tarafından istenebileceği gibi, yükümlü tarafından da istenebilecektir. Takasın yapılması sonucunda yükümlü bakımından vergi borcu sona ermiş olur.

#### **VERGİ HUKUKUNDA İSPAT**

Genel olarak ispat, maddi ve manevi vakıaların doğruluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesidir. Vergi hukukunda ispat ise, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ya da vergi suçlarında manevi unsurun delillerden faydalanmak suretiyle ortaya çıkarılmasıdır. Vergi hukukundaki ispat ve delillere ilişkin esaslar vergi yargısında olduğu gibi, vergilendirme işlemleri bakımından da geçerlidir. İspat ve delil konusunda vergi hukukunun kendine mahsus düzenlemeleri bulunmakla beraber, diğer hukuk dallarından da yararlanılmaktadır. Vergi hukukunda, vergilendirme işlemleri bakımından sadece VUK'un ispat ve delile ilişkin kuralları; vergi yargısı bakımından ise yukarıda sözü edilen üç ayrı kanunun (VUK, İYUK, HUMK) ilgili hükümleri

uygulanacaktır. İspat Yükü İspat yüküne ilişkin olarak ortaya konulan genel kural, iddia sahibinin iddiasını ispatla yükümlü olmasıdır. Medeni Kanun'da da bu genel ilke bir hükme konu olmuştur. Buna göre, "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür." İspat yüküne ilişkin bu genel kural vergi hukukunda da geçerlidir. Ancak vergi hukukuna hâkim olan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, VUK'da özel ispat kurallarına yer verilmiştir. VUK'un ispat yükü bakımından kıstas olarak benimsediği ekonomik icaplar, içinde bulunulan ekonomik ortam ve şartları; ticari icaplar, ticari örf ve âdetleri; teknik icaplar ise herhangi bir faaliyette bulunması gereken unsurları ve özellikleri ifade eder. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayın doğması ile başlar. Uyuşmazlık çıkması hâlinde vergiyi doğuran olayı ispatlama külfeti vergi dairesine düşer. Ancak yükümlünün kanunlarla tanınan birtakım haklardan (indirim, muafiyet, istisna) yararlanabilmesi için gerekli şartların bulunduğunu ispatlaması gerekir. Peçeleme işlem ve sözleşmelerinde, olayın gerçek niteliğinin ispatı vergi dairesine aittir. Ancak vergi kanunları peçeleme konusunda bir adi karineye yer vermişse (örneğin, kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye hâllerinde), bu durumda olayın peçeleme oluşturmadığını yükümlü ispat edecektir. Deliller 1. Delil serbestisi ilkesi: VUK'a göre, "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç, her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz". VUK bu düzenlemesi ile kural olarak delil serbestisi ilkesini kabul etmiştir. Buna göre, vergi hukukunda vergi doğurucu olayların ve bütün muamelelerin ispatlanması için yemin dışındaki bütün deliller kullanılabilir. Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin benimsenmesi, ekonomik yaklaşım ilkesi ile de uyumlu bir durumdur. Delil serbestisi ilkesi sadece vergi dairesi için değil, aynı zamanda yükümlüler için de geçerlidir. Ancak kullanılan bütün delillerin nihai değerlendirmesi ve sonuca varılması vergi mahkemesinin yetkisine girmektedir. Vergi dairesi bir vergilendirme işlemi bakımından şahit ifadesine başvurmuş olabilir, ancak uyuşmazlık hâlinde bu ifadenin geçerli olması (sonuç doğurması) yargı organlarının karan ile mümkün olabilir. 2. Delil çeşitleri: VUK açık bir şekilde yeminin delil olarak kullanılamayacağını belirtmektedir. HUMK ile bir delil olarak öngörülen yeminin, vergi hukukunda delil olarak kabul edilmemesi bu hukuk dalının kamu hukukuna ilişkin olmasından kaynaklanmaktadır. Şahit ifadesi kural olarak vergi hukukunda geçerli bir delil olarak kabul edilmiş ancak bunun uyuşmazlık konusu vergiyi doğuran olayla tabii ve açık bir ilgisinin bulunması şart koşulmuştur. Vergi kanunları ile belge ve kayıtlara bağlanması zorunlu tutulan muamele, fiil ve vakıalarla ilgili olarak yükümlü tarafından ileri sürülen iddiaların ispatı, kural olarak ancak bu belgelerle yapılabilir. Yükümlü bu tür iddialarında bu belgelere dayanmak zorundadır. Yükümlünün yapmış olduğu çeşitli bildirimler, verilen beyannameler, yükümlüye ait defter, kayıt ve belgeler, aramada ele geçirilen özel notlar, mektuplar, yazışmalar delil olarak kullanılabilir. Bununla birlikte, yükümlünün yaptığı özel sözleşmelerin, VUK'un "özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı" yolundaki hükmü karşısında, yükümlü lehine delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ancak bunlar yükümlünün aleyhine delil olarak kullanılabilir. 3. Resen araştırma ilkesi: Vergi hukukunda gerek vergilendirme işlemleri safhasında gerekse vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü safhasında resen araştırma ilkesi geçerlidir. Resen araştırma ilkesi sadece vergi yargısına mahsus değildir. Bu ilke vergilendirme işlemleri safhasında da geçerlidir. Resen araştırma ilkesi vergi yargısında daha geniş bir uygulama alanına sahiptir.

## **VERGİ İCRASI**

Vergi icra hukuku, vergi hukukunun bir alt dalı olup kamu alacaklarının tahsil safhasını düzenlemektedir. Vergi kanunları; verginin ödenmesi ve tahsiline ilişkin birtakım düzenlemeler getirmek suretiyle bir yandan devlet karşısında kamu borçlularının korunmasını; öte yandan da öngördüğü bazı özel güvencelerle devletin kamu alacağının kayba uğramasını engellemeyi amaçlamıştır. Borçluların kendi iradeleriyle kamu borcunu ödememeleri hâlinde, kamu alacakları vergi icra hukuku kuralları çerçevesinde cebren tahsil edilir. Vergi icra hukuku, devletin kamu kudretine dayanan gelirlerinin ödenmesini ve tahsilini düzenleyen bir vergi hukuku dalıdır. Verginin ödenmesi VUK ve AATUHK ile düzenlenmiştir. Buna karşılık vergileri de kapsayan bütün kamu alacaklarının cebren tahsiline ilişkin kuralları ise yalnızca AATUHK’da yer almaktadır.

### **VERGİ İCRA HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI**

**Kamu Alacağı** Devletin kamu alacakları sadece vergilerden ibaret değildir. Sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakların dışında kalanlar kamu alacağı olarak kabul edilmiştir. **Kamu Alacaklısı** Kamu alacaklısı kavramı sadece devleti değil, kamu tüzel kişiliğine sahip bulunan il özel idareleri ve belediyeleri de içine almaktadır. **Kamu Borçlusı** Kamu borçluları ise kamu alacaklarının borçlusunu olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Buna göre vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, harç yükümlüsü, para cezasına mahkûm olan, asıl kamu borçlusunun kefil, gecikme zammı borçlusunu birer kamu borçlusunu olmaktadır.

### **KAMU BORCUNUN İRADİ OLARAK ÖDENMESİ**

Ödeme, vergi borcunun kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesidir. Vergi borçlusunu bakımından ödeme olarak belirtilen işlemin vergi alacaklısı bakımından ifadesi tahsil olmaktadır. Verginin ödenmesi için muacceliyet kazanması gerekir. Borçlu, muacceliyet anından itibaren başlayan ödeme süresinin içinde vergi borcunu ödemek zorundadır. Bu ödeme süresinin son günü borcun vade günüdür. **Ödeme Yeri** Verginin ödeneceği yer, yükümlünün söz konusu vergi borcu bakımından bağlı olduğu vergi dairesidir. **Ödeme Zamanı** Ödeme zamanı, ilgili vergi kanunlarında ayrı ayrı ve genellikle belli bir dönem olarak gösterilir. Özel kanunlarda ödeme süresi belirlenmemiş olan kamu alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü vergi borcu için vade tarihidir. Vergi borcunun ödenmesinde vade tarihi geçirilmemelidir. **Ödeme Yöntemleri** Vergi borçları yükümlüler tarafından doğrudan doğruya vergi dairelerine yatırılabilmesi gibi, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği bankalar veya postaneler aracılığı ile de ödenebilir. Vergi dairelerinde ödeme hâlinde, ödeme, yetkili ve sorumlu tahsil memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır. Ödemenin bankalar ya da postaneler aracılığıyla yapılması hâllerinde; vergi dairesinin veya merkez bankasının hesabı bulunan bankalara vergi daireleri adına para yatırılabilir veya yükümlünün hesabından, vergi dairesinin ya da merkez bankasının aynı bankadaki hesabına aktarma yapılabilir; banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar veya çizgili çek kullanılabilir. Ödemenin Mahsup Edilmesi Kamu alacağına karşılık borçlunun rızasıyla yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zamanaşımına uğrayacak, aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatloluana mahsup edilir. Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesinin Hukuki Sonuçları Kanunlarla belirlenmiş olan ödeme süreleri içinde vergi borcunu ödemeyen yükümlü mütemerrit duruma düşer. Vergi hukukunda borcun vadesinde ödenmemesinin müeyyideleri şunlardır: 1. Gecikme zammı uygulanması: Vergi borcunun ödeme süresi geçirildikten sonra, yani vadeden sonra ödenmesi hâlinde, borçlu kamu alacağının aslı ile birlikte, ayrıca bu alacak üzerinden hesaplanacak gecikme zammını da ödemek zorundadır. 2. Gecikme faizi uygulanması: VUK, AATUHK ile öngörülen gecikme zammına benzer şekilde bazı hâllerde gecikme faizi ödeneceğini kabul etmiştir. Gecikme faizi, gecikme zammından farklı olarak vadesinde ödenmeyen alacaklar için değil, sadece ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler bakımından uygulanacaktır. 3. Yükümlülere faiz ödenmesi: Kamu borçlularından fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takibeden üç ay içinde iade edilmemesi hâlinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde AATUHK’ya göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, VUK’un 120’nci maddesi hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergiyle birlikte

yükümlüye ödenir. 4. Cebri icra yoluyla tahsil: Vergi borcunun ya da daha geniş bir kavramla kamu borcunun vadesinde iradi olarak ödenmemesi hâlinde aşağıda anlatılacak usullerle cebren tahsiline geçilir.

#### **KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ**

Ödeme Emri Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için borçluya bir ödeme emri çıkartılır. Bu ödeme emrinde borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması mecburiyeti tebliğ olunur. Ödeme emrine karşı yargı yolu Ödeme emrini tebellüğ eden kamu borçlusu dilerse buna karşı yedi gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Ödeme emrine karşı açılacak davalarda ancak üç sebepten birisine dayanılabilir: borcun olmaması veya ödenmiş olması, borcun kısmen ödenmiş olması, borcun zamanaşımına uğramış olması. Ödeme emrine karşı açılacak davalar vergi mahkemeleri tarafından İYUK hükümlerine göre çözümlenecektir. Vergi mahkemesi davayı incelerken öncelikle ödeme emrinin düzenleniş şeklinin ve tebligatın kanunlara uygunluğunu araştıracaktır. Daha sonra davanın AATUHK'da belirtilen üç sebepten birine dayanıp dayanmadığına bakacaktır. Bu sebeplerden birine değil de başka bir sebebe dayanan dava reddedilecektir. Ödeme emrine karşı açılan davada borçlunun tamamen ya da kısmen haksız çıkması hâlinde, davasında haksız çıkan borçlu davanın reddolunduğu miktardaki kamu borcunu yüzde 10 oranında zamlı olarak ödeyecektir. Ödenmesi gereken bir kamu alacağının tahsiline karşı dava açıldığında ödeme kendiliğinden durmaz. Tahsilin durması için borçlunun teminat göstermesi gerekir. Cebren Tahsil Yolları Ödeme emrinin tebliğinden itibaren yedi gün içinde ödenmeyen vergi alacağı aşağıdaki cebri tahsil yollarından uygun olanı kullanılmak suretiyle tahsil edilir: • Teminat gösterilmişse, borç yedi gün içinde ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilir ve alacak bu teminatın bedelinden tahsil edilir. • Teminat yerine kefil gösterilmiş ve bu kefil idare tarafından kabul edilmişse, kamu alacağının ödenmemesi hâlinde kefile başvurulabilir. • Teminat ve kefil bulunmuyorsa bu durumda borçlunun, kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarda malı haczedilerek paraya çevrilir ve alacak bunun üzerinden tahsil edilir. • Son olarak belli şartların varlığı hâlinde, İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde borçlunun iflası da istenebilir.

#### **VERGİ İCRA HUKUKUNDA GÜVENLİK TEDBİRLERİ**

Rüçhan Hakkı Üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa, o alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Kamu alacaklısının rüçhan hakkı, rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Teminat Kamu alacağının tehlikeye düşmesi söz konusu ise bu alacağın tarh ve tahakkuku beklenmeksizin borçludan teminat istenebilir. Teminat olarak para, banka teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, menkul ve gayrimenkul mallar gösterilebilir. Kefalet Teminat gösteremeyenler muteber bir kimseyi kefil olarak gösterebilirler. Ancak kamu alacaklısı, gösterilen bu kefil kabul edip etmemekte serbesttir. Kefiller aynen asıl borçluların tabi oldukları usullere göre takip olunur. İhtiyati Haciz Teminat istenmesini gerektiren durumların ortaya çıkması, borçlunun belli bir ikametgâhının bulunmaması, borçlunun kaçmış olması, borçlunun kaçma ya da mal kaçırma ihtimalinin ortaya çıkması, borçlunun mal bildiriminde bulunmaması, borçlu hakkında kamu davası açılmış olması ve benzeri hâllerde, kamu alacaklısı, mahalli en büyük mülki amirin kararıyla ihtiyati haciz yoluna gidecektir. İhtiyati Tahakkuk İhtiyati tahakkuk, yükümlünün henüz tahakkuk safhasına gelmemiş vergi borcunun normal tahakkuk işlemlerinden geçmeksizin, bir ihtiyat tedbiri olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. İhtiyati tahakkuk bütün kamu alacakları için değil, sadece vergiler ve resimler için başvuru olan bir tedbirdir. Hükümsüz Sayılan İşlemlerin İptali AATUHK, kamu borçlusunun; alacağın tahsilini engellemeye ya da zorlaştırmaya yönelik işlemlerde bulunması hâlinde bu tasarruf ve işlemlerin iptali için genel mahkemelerde dava açılabileceğini kabul etmiştir. Kamu borçluları tarafından yapılan bu muvazaalı işlemlerin iptalinden sonra başkalarına geçirilmiş bulunan mal ve haklar yeniden borçluya geçeceğinden, kamu alacağının tahsili mümkün olacaktır.

#### **KAMU ALACAĞININ TECİLİ**

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması ya da haczedilmiş malların paraya çevrilmesi borçluyu çok zor duruma düşürecekse, belli şartlar altında kamu alacağının tecili (ertelenmesi) yoluna gidilebilir. Tecil yoluna gidilebilmesi için; borcun ödenmesinin ya da haciz uygulamasının borçluyu çok zor duruma düşürmesi, borçlunun bu konuda yazılı talepte bulunması, kamu idaresinin tecil talebini kabul etmesi ve borçlunun teminat göstermesi gerekmektedir. Söz konusu kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Ancak kamu borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin TL'yi (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki kamu alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin TL'yi aşan kısmın yarısıdır. Cumhurbaşkanı; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir. Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmeyle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.

## **VERGİ SUÇ VE CEZALARI**

Vergi suç ve cezalarının öngörülmesinin amacı, kamu harcamalarının finansman kaynağını oluşturan vergilerin düzenli ve eksiksiz bir şekilde toplanmasını sağlamaktır.

### **VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ÇEŞİTLERİ**

İdari Vergi Suçları VUK'da yer alan bir kısım suçlar idari nitelikte yani sadece vergi hukuku anlamında suç olup bunların cezaları da parasal niteliktedir. Bu suçlara ilişkin fiiller ve bunların müeyyideleri doğrudan vergi idaresi tarafından tespit edilir ve uygulanır. İdari nitelikteki vergi suçları; vergi ziyai suçu, usulsüzlük suçu ve özel usulsüzlük suçudur. Vergi ziyai suçu Vergi ziyai suçu; mükellef veya sorumlu tarafından VUK'un 341'inci maddede yazılı hâllerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyai; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelir. Vergi ziyai suçunun cezası: Vergi ziyai cezası; ziyaya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, ziyaya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanır. 1. Ağırlaştırılmış vergi ziyai suçu: Vergi ziyasına kaçakçılık suçu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde, vergi ziyai cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. 2. Hafifletilmiş vergi ziyai suçu ve cezası: Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanır. Usulsüzlük (genel usulsüzlük) suçları Usulsüzlük; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Vergi ziyai suçunda vergi kaybının gerçekleşmiş olması şartı aranırken, usulsüzlükte sadece kanuna aykırı hareketin yapılması suçun işlenmesi için yeterli sayılmıştır. Birinci derecede usulsüzlük suçları • Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması. • VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması. • Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması. • Çiftçilerin, muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılacak ekim ve sayım beyanı çağrısına uymaması. • VUK'un defter ve kayıtların tutulmasına ilişkin hükümlerine uyulmaması. • İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi. • Tasdik edilmesi zorunlu olan defterlerin tasdik işlemlerinin yaptırılmamış olması. • Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği hâlde verginin tarh ettirilmemiş olması. • Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 15 gün içinde değil de daha sonra verilecek ikinci 15 günlük sürede verilmesi. İkinci derecede usulsüzlük suçları • Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmesi. • Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması. • Vergi kanunlarında belirtilen bildirimlerin (işe başlamayı bildirmek hariç) zamanında yapılmaması. • Vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği hâlde alınmamış olması. • Tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik işleminin sürenin sonundan itibaren bir ay içinde yapılması. • Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikalar hakkında kanunlarda belirtilen şekil ve muhtevalara ilişkin hükümlere uyulmaması. • Vergi işlemleri ya da hesaplarının doğruluğunu veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı belgelerin bulunmaması ya da ibraz edilmemesi. Özel usulsüzlük suçları • Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, • Damga vergisiyle ilgili özel usulsüzlük suçları, • Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257'nci madde ve gelir vergisi kanununun 98/a maddesi hükmüne uymayanlar hakkında öngörülen cezalar. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suç ve Cezaları Kaçakçılık suçu 1. Aşağıdaki fiilleri işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür: • Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi. • Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması. 2. Aşağıdaki fiilleri işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolünür: Vergi kanunları uyarınca tutulan

veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sahifelerinin yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması veya belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması. 3. Aşağıdaki fiilleri işleyenler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur: VUK hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Bakanlık ile anlaşması olmadığı hâlde basılması veya bilerek kullanılması. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu Vergi işlem ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde başvuru bilirkişiler görevleri dolayısıyla yükümlülerin ve yükümlülerle ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kişilerden vergi mahremiyetini ihlal edenler bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Yükümlülerin özel işlerini yapma suçu Vergi mahremiyetini ihlal suçunda belirtilen kişilerin; kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü, sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalksa da üçüncü dereceye kadar olan civar hısımlarına; kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Yukarıda sayılmış olan kişilerin yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapmaları hâlinde; bunlar altı aydan bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

### **VERGİ SUÇLARINDA İŞTİRAK**

Vergi suçları genellikle tek bir kişi tarafından işlenir. Fakat birtakım kişiler bazı yararlar elde etmek amacıyla bir suça iştirak edebilmektedir. Bu durumda suça iştirak edenler de cezalandırılır. Vergi hukukunda iştirak kaçakçılık suçu bakımından öngörülmüştür. Bu bakımdan kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin yoksa, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

### **VERGİ SUÇLARINDA TEKERRÜR**

Tekerrür; vergi ziyayı veya usulsüzlük suçlarını işlemiş olup cezası kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimsenin aynı tür bir fiili belli bir süre içinde tekrar işlemesi hâlinde bunlara ilişkin cezaların artırılarak uygulanmasını ifade eder. Tekerrüre ilişkin olarak cezanın artırılabilmesi için daha önce aynı türden bir fiil için ceza kesilmiş olması, önceki cezanın kesinleşmiş olması ve cezanın kesinleşmesinden sonra işlenen suçun belli bir süre içinde gerçekleşmesi gerekir.

### **VERGİ SUÇLARINDA İÇTİMA**

Vergi ziyayı cezasında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaya uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bu suçlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanı uygulanır. Buraya kadar anlatılan hususlar tek bir fiille birden fazla suç işlenmesine ilişkindir. Buna karşılık, ayrı ayrı fiillerle işlenen vergi ziyayı suçları veya usulsüzlük suçları için ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak birinci ve ikinci derecedeki usulsüzlük suçları aynı takvim yılı içinde ve aynı türden olmak şartıyla, birden fazla işlendiği takdirde, birincinin dışındaki usulsüzlük suçlarından her biri o usulsüzlük suçu için öngörülen cezanın dörtte biri ile cezalandırılır. VUK suçların içtimasını sadece idari nitelikteki vergi suçları bakımından kabul etmektedir. Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık oluşturan fiillerin cezaları ve diğer kanunlarda öngörülen cezalar içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

### **VERGİ SUÇ VE CEZALARININ KALKMASI**

1. Yanılma ve Görüş Değişikliği: Burada yükümlüye ceza kesilmesini gerektiren durum, yetkili mercilerin yanlış bilgi vererek yükümlüyü yanıltmaları sonucu ortaya çıkmaktadır. Yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması hâlinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. 2. Pişmanlık ve Islah: Yükümlüler, vergi kaybına yol açan bir suç işledikten sonra pişmanlık duyarak idareye başvurmaları ve pişman olduklarını bildirmeleri hâlinde bazı şartlarla işledikleri suçtan kurtulabilirler. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. 3. Mücbir Sebep: Mücbir sebeplerden dolayı vergi ödevinin yerine getirilememesi durumunda vergi cezası kesilmez. 4. Ödeme: Vergi cezaları; cezaya karşı vergi, mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin sona ermesinden, dava açılmışsa vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesi tarafından ilgili vergi ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde ödenir. 5. Ölüm: VUK'a göre, ölüm hâlinde vergi cezası düşer. 6. Zaman aşımı: Vergi ziyayı cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren, özel usulsüzlük cezalarında ise usulsüzlüğün yapıldığı takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren beş yıl içinde kesilmeyen vergi cezaları tahakkuk zaman aşımına uğrar. Diğer usulsüzlük

suçlarındaysa, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren iki yıl içinde kesilmeyen usulsüzlük cezaları tahakkuk zaman aşımına uğrar. 7. Düzeltme: Vergi cezalarında ortaya çıkan hatalar, vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltilir. Vergi cezalarındaki hataların düzeltilmesiyle düzeltilen miktardaki ceza ortadan kalkar. 8. Uzlaşma: Uzlaşmada, vergi borcunun yanı sıra uzlaşılan miktar oranında vergi cezası da ortadan kalkmaktadır. 9. Terkin: Terkin, vergi borcunu ortadan kaldırdığı gibi şartların gerçekleşmesi hâlinde vergi cezalarını da ortadan kaldıran bir sebeptir. 10. Af: Vergi cezalarının affına ilişkin kanuni düzenlemeler vergi borcunu ortadan kaldırmaktadır. 11. Vergi Cezalarında İndirim: İkmalen, resen veya idarece tarhedilen vergi ve vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını yükümlü veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK’da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezalarda üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. İndirim oranında vergi cezası da ortadan kalkar.

## **VERGİ HATALARI-DÜZELTME YOLU VE VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA**

Düzeltilme, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan birtakım yanlışlıkların ve hataların ortadan kaldırılması için öngörölmüş bulunan özel bir yoldur. Düzeltilme yolunu düzenleyen VUK'a göre, bir vergilendirme işleminde kanunda öngörölen vergi hatalarının bulunması hâlinde bunların düzeltilme yoluyla giderilmesi mümkündür. Türk vergi hukukuna 1963 yılında girmiş olan uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idare ile yükümlü arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesi anlamına gelmektedir.

### **DÜZELTME İŞLEMİNİN KONUSU: VERGİ HATALARI**

Vergi Hatası Kavramı Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi Hatası için Gereklili Unsurlar Bir vergilendirme işlemindeki sakatlığın ya da yanlışlığın vergi hatası sayılabilmesi için haksız işlemin var olması, fazla ya da eksik vergi istenmesi veya tahsil edilmesi, vergilendirme işleminde bir sakatlığın veya yanlışlığın ayrıca VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde öngörölen hata çeşitlerinden birinin kapsamına girmesi gerekir. VUK'un 117'nci ve 118'inci maddelerinde hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklinde iki ayrı hata kategorisine yer verilmiştir. 1. Hesap hataları: Basit ve kolayca anlaşılabilir hesaplama yanlışlıklarından meydana gelen hesap hataları; vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Bunlar yükümlü tarafından yapılmış olabileceği gibi vergi dairesi tarafından da yapılabilir. VUK'un 117'nci maddesi hesap hatalarını üç grupta düzenlemiştir. Bunlar matrahta hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergidir. • Matrahta hata: Bu tür hatalar vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanabilmektedir. • Vergi miktarında hata: Vergi miktarında hata, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması, verginin eksik ya da fazla hesaplanmış olmasıdır. • Mükerrer vergi: Mükerrer vergi, bir vergi kanununun uygulanmasında, belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. 2. Vergilendirme hataları: Vergilendirme hataları, vergi yükümlülüğünün tespitinde ortaya çıkan birtakım değerlendirme yanlışlıklarından kaynaklanmaktadır. Vergilendirme hataları VUK'un 118'inci maddesinde; yükümlünün şahsında hata, yükümlülükte hata, verginin konusunda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak dört kategori hâlinde düzenlenmiştir. • Yükümlünün şahsında hata: Bir verginin, asıl borçlu yerine başka bir kişiden istenmesi ya da alınmasıdır. • Yükümlülükte hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf olan bir kimseden vergi istenmesi ya da alınmasıdır. • Verginin konusunda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. • Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Herhangi bir vergi ile ilgili olarak söz konusu verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin ya da muafiyet döneminin (geçici bir muafiyet söz konusu ise) yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması hâllerinde ortaya çıkar.

### **DÜZELTME KAPSAMI DIŞINDA KALAN KONULAR**

Hukuki Uyuşmazlıklar Vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan birtakım yanlışlıklar ve sakatlıklar ancak hukuki tartışma, yorum veya değerlendirmelere başvurularak çözümlenebilmektedir. Bu tür sakatlıklara hukuki uyuşmazlık adı verilmektedir ki, bunların düzeltilme yolu ile çözümlenmesi kabul edilmemektedir. Hukuki uyuşmazlıklar vergi hatalarından farklı olarak, vergi ilişkisinin tarafları arasında tartışma konusu olabilecek ve vergilendirme işlemlerinin esasına ilişkin hususlarda ortaya çıkmaktadır. Hukuki uyuşmazlıkların bir idari çözüm yolu olan düzeltilme usulüyle çözümlenmesi mümkün değildir. Düzeltilmeye ancak vergi hatalarının bulunması hâlinde gidilebilir. Hukuki uyuşmazlıkların ortaya çıkması durumunda yükümlülerin mutlaka doğrudan vergi yargısına başvurmaları gerekir. Yargı Kararına Konu Olmuş Hususlar VUK'a göre, vergi yargı organlarının kararlarına konu olan ve hakkında bir hüküm verilmiş bulunan vergi hatalarının idari bir çözüm yolu olan düzeltilme yolu ile çözümlenmesi mümkün değildir. Ödeme Emri Safhasındaki Uyuşmazlıklar Ödeme emri safhasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların da düzeltilme yoluyla çözümlenmesi kabul edilmemektedir. Tarh işlemi ile tahsil işlemi safhasında ortaya çıkan vergi hataları için düzeltilme yoluna gidilmesi mümkündür. Ancak tahsil işlemlerinin yürütülmesi sırasında ödeme emrinin gönderilmesinden sonra düzeltilme yoluna gidilemez.

### **DÜZELTME YOLLARI**

Resen Düzeltme Bir vergilendirme işleminde hata bulunduğu vergi dairesi tarafından anlaşılırsa, yükümlünün müracaatına gerek kalmadan, resen düzeltme yoluna gidilebilir. Hata yükümlü ya da vergi dairesi tarafından yapılsa dahi, düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde resen düzeltilebilir. Başvuru ile Düzeltme Haklarında tesis edilen işlemlerde vergi hatası olarak kabul edilebilecek yanlışlık ve sakatlıklar bulunan yükümlüler, vergi dairesine başvurarak bunların düzeltilmesini yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi görüşünü de ilave etmek suretiyle düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde görüldüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder. Şikâyet Düzeltme için öngörülen zaman aşımı süresi içinde yaptığı düzeltme talebi, vergi dairesi tarafından reddedilen ve vergi mahkemesinde dava açma süresini de geçirmiş bulunan yükümlü bu durumda hiyerarşik başvuru ile üst mercie gidebilir. Şikâyet yolu olarak adlandırılan bu usulde başvurulacak şikâyet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığının İl Özel idareleri bakımından üst mercii valilik; belediyeler bakımından ise belediye başkanlığıdır.

### **DÜZELTME ZAMAN AŞIMI**

Vergi aslında ve cezalarında olduğu gibi vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından da bir zaman aşımı süresi öngörülmüştür. Tahakkuk zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez. Bu düzenlemeye göre düzeltme zaman aşımı, tahakkuk zaman aşımı ile aynıdır.

### **VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA**

Uzlaşma Vergi uyuşmazlıklarının idare ile yükümlü arasında anlaşma (sulh) yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma müessesesi, bazı ülkelerde uzun bir süredir uygulanmaktayken, Türk vergi hukukuna 1963 yılında girmiştir. Uzlaşma yabancı sistemlerde de anlaşma, ön anlaşma, görüşme gibi adlarla uygulanmaktadır. Böylece vergi uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden çözümlenmektedir. Konuya başlamadan önce şu hususu önemle eklemek gerekir ki; vergi hukuku doktrinin de uzlaşmadan kastedilen tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi VUK'da 1985 yılında yapılan değişiklikle Türk vergi hukukuna girmiştir. Bu bağlamda bu alt başlık altında tarhiyat öncesi uzlaşma başlığına kadar ki anlatım her ne kadar uzlaşma başlığı ile yapılmış olsa da aslında anlatılan konu tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesidir. Bu bakımdan konu bütünlüğünün VUK'daki düzenleme ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla uzlaşma terimi kullanılmıştır. Uzlaşmanın konusu ve kapsamı İkmâlen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda; idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde yükümlüler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir. Ancak 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma konusu yapılamaz. VUK bu düzenlemesiyle sadece belli vergi ziyai cezaları bakımından uzlaşmayı öngörmüş, buna karşılık kaçakçılık oluşturan fiiller nedeniyle kesilecek vergi ve cezaları, birinci ve ikinci derecedeki usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezalarını ise uzlaşma kapsamı dışında tutmuştur. Uzlaşma yoluna gidebilmek için gerçekleşmesi gereken hâller şunlardır: • Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin yükümlü tarafından kanun hükümlerinin gereği gibi anlaşılmasından dolayı meydana geldiğinin ileri sürülmesi. • Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin, VUK'un 369'uncu maddesinde yazılı yanlışlık ve görüş değişikliğinden kaynaklandığının yükümlü tarafından ileri sürülmesi. • Tarhiyatta, VUK'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hatanın bulunması. • Yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda görüş farklılığı içinde olduğunun yükümlü tarafından ileri sürülmesi. Sürekli, geçici ve merkezî uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelik ile düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanır. Uzlaşma usulü VUK'a göre, uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya sağlanamaması hâlinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Yükümlü dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Uzlaşma görüşmesinin sonuçları 1. Uzlaşmaya varılması: Uzlaşmaya varılmış olması hâlinde uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi daireleri tarafından derhal yerine getirilir. Yükümlü ve adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz. Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatapı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşma sadece vergi borcu ya da vergi cezası üzerinde olabileceği gibi, bunların her ikisi üzerinde de sağlanmış olabilir. Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar aynı zamanda tahakkuk etmiş ve kesinlik kazanmış sayıldığından, ödeme zamanlarından önce tutanağın yükümlüye tebliğ edilmesi hâlinde, ödeme zamanına ilişkin hükümler çerçevesinde ödenir. 2. Uzlaşmaya varılamaması: Uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde yükümlü aynı vergi ya da ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz. Uzlaşmanın sağlanamamış olması durumunda yükümlü, tarh edilen vergiye veya kesilen

cezaya karşı uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu hâllerde dava açma süresi dolmuş ya da on beş günden az kalmış ise, dava açma süresi tutanağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün uzar. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma VUK’ da 1985 yılında yapılan değişiklikle tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukuna girmiştir. VUK’a sonradan eklenen bu müessesenin amacı, yükümlülerle vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlıkların mümkün olduğu kadar azaltılması ve alacakların en kısa sürede tahsilinin sağlanmasıdır. VUK’a göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak 359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması hâlinde yükümlü, uzlaşmaya konu olan verginin tarhından ya da cezanın kesilmesinden sonra artık yeniden uzlaşmaya gidilmesini (tarhiyat sonrası uzlaşma) talep edemez. Ancak uzlaşma gerçekleşmezse, yükümlünün dava açma hakkı saklıdır.

## **VERGİ YARGISI I**

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından yargısal usullere göre çözümlenmesini sağlayan yoldur. Subjektif vergilendirme işlemlerinin hukuki denetiminin yapılması vergi yargısı aracılığıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca vergi yargısı, geliştirdiği içtihatlar ve ortaya koyduğu yorumlarla da vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Vergi yargılama hukuku; vergi kanunlarının uygulanması neticesinde vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ve/veya sorumlusu arasında ortaya çıkan ve hata düzeltme, uzlaşma, pişmanlık gibi süreçlerle çözülemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık hâline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmesi hâlinde, bu yargı organlarının kesin olarak çözümlenmesine, vergi adaletinin sağlanmasına yönelik vergi hukuku dalıdır. Türkiye'de mevcut hukuk sistemine göre üç yargı yolu vardır. Bunlar; adli yargı, idari yargı ve anayasa yargısıdır. Vergi yargısı bağımsız bir yargı yolu olmayıp idari yargı içinde yer alır.

### **VERGİ YARGISINA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT**

Türkiye'de vergi yargısı temelde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), 2575 sayılı Danıştay Kanunu (Dş.K.) ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVMK) ile düzenlenmiştir. Bunlara ek, yargılama esnasında başvuru alan diğer yasal düzenlemeler VUK, AATUHK ve HUMK'dur.

### **VERGİ YARGISI ORGANLARI**

Vergi yargısında görevli yargı kuruluşları vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır. Vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay üst derece mahkemesidir. Vergi Mahkemeleri Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan yargı organlarıdır. Vergi mahkemelerinin görevleri: • Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarının çözümlenmesi, • Yukarıdaki konularda AATUHK'nın uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi, • Diğer kanunlarla verilen görevlerin yerine getirilmesidir. Özel bütçeli idarelerin, KİT'lerin ve sosyal güvenlik kurumlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, vergi mahkemelerinin görev alanı dışındadır. Uyuşmazlık miktarı 25.000 (2019 yılı itibarıyla 44.000) TL'yi aşmayan tarhlara karşı açılan davalar ile 25.000 (2019 yılı itibarıyla 44.000) TL ile sınırlı olmak üzere AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davalar tek hâkimli vergi mahkemesinde görülür. Bunlar dışında kalan vergi davalarına ise kurul hâlindeki vergi mahkemesi bakar. Tek hâkimle bakılan ve konusu kanunda zikredilen 5.000 (2019 yılı itibarıyla 6.000) TL'ye kadarlık vergi davaları hakkında verilen kararlar kesin olup bu karar hakkında herhangi bir üst kanun yoluna (istinaf veya temyiz yoluna) gidilemez. Buna karşın ister tek hâkimle isterse kurul hâlinde bakılmış olsun 5.000 TL'yi aşan vergi davalarında, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna gidilebilir. Bölge İdare Mahkemeleri 5.000 TL'yi aşan vergi davalarında vergi mahkemelerinin kararlarına yönelik istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak ve yargı çevresindeki vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlenmek üzere kurulan bölge idare mahkemeleri (BİM'ler) genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf, temyiz şekil ve usullerine tabidir. BİM, yaptığı inceleme sonunda vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir. BİM, vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile vergi mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde BİM için esas hakkında yeniden bir karar verir. BİM'in, konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'ye kadar olan vergi davalarına ilişkin kararları kesin olup bunlarla ilgili olarak temyiz yoluna gidilemez. Bu tutarı aşması hâlinde BİM'de gidilen istinaf yolundan sonra, devamında istinaf kararına karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilir. Danıştay Vergi yargısında temyiz merci olan Danıştay, Anayasa ile görevlendirilmiş bulunan bir yüksek mahkeme, danışma ve inceleme organıdır. Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakımından başlıca görevleri: • Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı yapılan temyiz taleplerini incelemek ve karara bağlamak (Danıştayın temyiz merci olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların

denetimini yapmakla sınırlıdır (Dş.K.m.23/a, ikinci cümle)). • Birden fazla vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak davaları karara bağlamak. • Vergilerle ilgili tüzük, yönetmelik vb. düzenleyici işlemler için açılacak iptal davalarını ilk derece mahkemesi olarak karara bağlamak. • Çeşitli vergi kanunlarıyla öngörülen özel davaları ilk derece mahkemesi sıfatıyla görmek. Danıştay'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi hukukunun geliştirilmesi açısından; Danıştay Vergi Dava Daireleri, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu önemli role sahiptir. Danıştay, idari ve yargısal görevlerini bünyesindeki daireler aracılığıyla yerine getirir. Danıştay'ın Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireleri vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirilmiş vergi dava daireleridir. Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. VDDK'ya Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder ve kararlar oy çokluğu ile alınır. VDDK'nın görevi; vergi mahkemeleri tarafından verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyizen incelemektir. İçtihatları Birleştirme Kurulu (İBK); Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Toplanma ve görüşme yeter sayısı en az otuzbirdir. İBK, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurulları tarafından verilen arasında uyuşmazlık görüldüğü veya içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde toplanmaktadır.

### **VERGİ DAVASI**

Vergi Davasının Kapsamı Vergi davasının kapsamına; • Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla tarife uyuşmazlıkları; • Yukarıdaki konulara ilişkin olarak AATUHK'nın uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar; • Diğer kanunlarla verilen işler; girmektedir. Vergi Davasının Niteliği İdari yargı davaları iptal davası ve tam yargı davası olarak ikiye ayrılır. Doktrinde vergi davasının niteliğinin iptal davası, tam yargı davası veya her iki kategorinin de dışında özel bir dava türü olduğu yönünde değişik görüşler vardır. Vergi Davasının Konusu Vergi davasında konu (talep edilen husus); bir işlemin iptali, bir tarhiyatın terkinin, tahsil edilmiş bir verginin iadesi, bir haciz, ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk işleminin kaldırılması olabilir. Vergi Davasında Görev ve Yetki 1. Görev: Vergi mahkemeleri genel görevli mahkemelerdir. Danıştay'ın görev alanına girmeyen bütün vergi uyuşmazlıkları, vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Vergi mahkemeleri içinde de bir görev ayrımı vardır. Buna göre, vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri 25.000 (2019 yılı itibarıyla 44.000) TL'yi aşmayan davalar tek hâkimli vergi mahkemesinde, bu miktarı geçen davalar ise kurul hâlindeki vergi mahkemesinde görülür. Vergi hukuku çerçevesinde bir üst yargı yolu olarak BİM'lerin görevine, konusu 5.000 (2019 yılı itibarıyla 6.000) TL'yi aşan vergi davalarında vergi mahkemesi kararlarının istinaf yoluyla incelenerek karara bağlanması ve vergi mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konuları girmektedir. Danıştay ise konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'yi aşan vergi davalarında BİM'in istinaf kararlarına karşın temyiz yoluyla gelen uyuşmazlıkları üst derece mahkemesi sıfatıyla inceleyerek karara bağlar. 2. Yetki: Yetki kavramı, bir vergi davasının görevli yargı organlarından hangisinde, daha doğrusu neredeki vergi mahkemesinde açılacağı konusuna ilişkindir. Yetkili mahkeme; • Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen; • Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren; • AATUHK'nın uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen; • Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, vergi idaresinin bulunduğu; yer mahkemesidir. Vergi Davasının Tarafları 1. Davacı: VUK'a göre; yükümlüler ve kendisine vergi cezası kesilenler davacı olabileceği gibi vergi daireleri de takdir ve tadilat komisyonlarının belirlediği matrahlara karşı dava açabilecektir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. VUK'un 378'inci maddesi ise vergi davası açmaya yetkili olanların hangi hâllerde dava açabileceklerini belirtmektedir. Buna göre vergi davasının açılabilmesi için; verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonlarının kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. 2. Davalı: Vergi davalarında davalı, davaya konu olan işlemi yapan ya da kararı alan idari kuruluştur. Vergi davalarında davalı olarak her zaman idare gösterilir. Dava Açma Süresi İYUK'a göre, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Bu süre kural olarak tebliği izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Süreler; tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde ise tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Vergi dairesinin dava açması hâlinde, hakkında dava açılacak komisyon ya da merci kararının daireye geldiği tarihi izleyen günden itibaren süre işlemeye başlar. Dava açma süreleri hak düşürücü niteliktedir. Davanın Açılması 1. Dava dilekçesi: Vergi davası yazılı şekle tabidir. Dava açabilmek için vergi mahkemesi

başkanlığına hitaben yazılmış imzalı bir dilekçe ile mahkemeye başvurulur. Dava dilekçesine nelerin yazılacağı İYUK'da belirtilmiştir. Dava dilekçesine dava konusu idari işlem ya da kararın ve ilgili evrakın asılları veya örnekleri de eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur. 2. Dilekçenin verilebileceği yerler: Dava dilekçesi, savunmalar ve davalara ilişkin her türlü belgeler kural olarak davanın ait olduğu vergi mahkemesi başkanlığına ve Danıştaya verilir. 3. Davanın açıldığı an: Vergi mahkemesi başkanlıklarına, Danıştay'a veya bunlara gönderilmek üzere kanunda öngörülen diğer mercilere verilen dava dilekçelerinin harcı ve posta ücreti alındıktan sonra kaydı yapılır. Vergi davası, kaydın yapıldığı anda açılmış sayılır. Dava açmanın etkileri Vergi davası açılmasının en önemli sonucu; verginin tahakkukunun yargı kararına göre davanın sonuna ertelenmesidir. Bu durumda tahsil işlemleri de durur. Açılmış olan vergi davalarında ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmasına gerek yoktur. Zira dava açılması ile dava konu olan vergilendirme işleminin de yürütmesi durur. Vergi mahkemesine açılan davalardan farklı olarak, temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması hâlinde yürütüme kendiliğinden durmaz. Bunun için ilgili tarafından ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir.

## **VERGİ YARGISI II**

Vergi yargısında yargılama usulü ilk inceleme, tebliğ ve cevap, yargılama ve karar aşamalarından oluşmaktadır. Açılan dava neticesinde vergi mahkemesi ya davanın kabulüne ya da davanın reddine karar verir. Ancak vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlara karşı taraflar için kanun yolları henüz tükenmemiştir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu 5.000 (2019 yılı itibarıyla 6.000) TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İstinaf yoluyla BİM'in, konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'ye kadar olan vergi davalarına ilişkin kararları kesin olup; bunlarla ilgili olarak temyiz yoluna gidilemez. Konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'yi aşan vergi davaları hakkında BİM'ler tarafından verilen istinaf kararları Danıştay'da, BİM kararlarının tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Vergi mahkemeleri ile BİM'lerin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri, elinde olmayan sebeplerden dolayı haklı olduğunu, ispat edemeyerek haksız bir duruma düşebilir ve davayı kaybedebilir. İşte bu gibi hâllerde, kanunda tahdidi olarak sayılmış olan sebeplere dayanılarak bir mahkemenin esas hükmünün kaldırılmasını ve davanın yeniden tetkikini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi ya da muhakemenin iadesi adı verilmektedir.

### **YARGILAMA USULÜ**

İlk İnceleme Vergi mahkemesinde vergi davası açılmasına ilişkin dilekçe, mahkeme başkanının havalesi üzerine kayda alınır. Sonrasında mahkeme tarafından dava dilekçesi ilk incelemeye tabi tutulur. Dava dilekçelerinde bu hususlarda kanuna aykırılık tespit edilirse mahkeme eksikliğin niteliğine göre ya davayı reddeder ya yeniden dava açılmak üzere dilekçeyi reddeder ya da dilekçeyi ilgili mercie gönderir. Bu bağlamda ilk inceleme sonucunda kanuna aykırı bir durum görülmezse, bu durumda dava dilekçesi davalıya tebliğ edilir. Tebliğ ve Cevap İlk incelemeden sonra dava dilekçesinin tebliği ve cevap işlemlerine geçilir. İYUK iddia ve savunmaların iki defa tekrarlanmasını kabul etmiştir. Dava dilekçesinin ve eklerinin bir örneği davalıya tebliğ edilir. Davalı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava dilekçesine cevap verebilir. Davalının savunması da bu defa davacıya tebliğ edilir. Davacı, davalının savunma dilekçesini aldıktan sonra otuz gün içinde ikinci defa ilgili mahkemeye başvuracaktır. Mahkeme davalının ikinci ve son savunmasını almak üzere davacının ikinci dilekçesini davalıya tebliğ eder. Son olarak davalı bu dilekçeye otuz gün içinde cevap verebilecektir. Yargılama Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinden inceleme esası geçerlidir. Ancak tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı 25.000 (2019 yılı itibarıyla 44.000) TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin talebi üzerine mahkemece duruşma yapılmasına karar verilir. Vergi yargısında geçerli olan resen araştırma ilkesi uyarınca vergi mahkemeleri (aynı zamanda Danıştay ve BİM'ler de) davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkeme gerekli gördüğü takdirde, incelemeyi derinleştirme yetkisine sahiptir; taraflardan ve ilgili kişi ve kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilir. Karar Vergi davası ile mahkemeye intikal ettirilen uyuşmazlık üzerinde yapılan inceleme ve yargılama sonucunda, davanın kabulü ya da reddi yolunda bir karar verilir. Vergi mahkemelerinde görülen her dava dosyası için kanunda öngörülen hususların belirtildiği bir tutanak düzenlenir.

### **VERGİ DAVASININ SONUÇLARI**

Yükümlü tarafından açılan vergi davalarında mahkeme davanın kabulüne karar vermişse, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Bu iptal kararı, bir tarhiyatın terkinine, ödenmiş bir verginin iadesine; ya da haciz vb. işlemlerin kaldırılmasına ilişkin olabilir. Yükümlü tarafından açılan davanın reddedilmesi hâlindeyse, tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş ve ödenmesi gereken safhaya gelmiş olur. VUK'a göre, tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararlarına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ancak açtıkları dava sonucu haksız çıkan yükümlüler, uyuşmazlığa konu olan kısmın kesinleşen ve ödenmemiş tutarı üzerinden, vergi mahkemesinde dava açma süresinin son gününü izleyen aybaşından itibaren AATUHK ile öngörülen gecikme zammı oranında bir gecikme faizini de ödemek zorundadır.

Danıştay, BİM'ler ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların bir başka sonucu da bu kararların ilgili merciler tarafından uygulanması mecburiyetidir. Danıştay, BİM ve vergi mahkemesinin davanın esasına ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararının gereklerine göre idare en geç otuz gün içinde işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.

#### **KANUN YOLLARI**

İstinaf Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu 5.000 (2019 yılı itibarıyla 6.000) TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar BİM'e gönderilir. BİM, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararına yönelik kararı üç şekilde olacaktır: • BİM, yaptığı inceleme sonunda vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. • BİM, vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunun kabulü ile vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde BİM işin esası hakkında yeniden bir karar verir. • BİM, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. BİM'in, konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'ye kadar olan vergi davalarına ilişkin kararları kesin olup, bunlarla ilgili olarak temyiz yoluna gidilemez. BİM'in bu kapsamdaki vergi davalarına ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren vergi mahkemesine gönderilir ve bu mahkemeler tarafından yedi gün içinde tebliğe çıkarılır. Temyiz Temyizde süreler ve temyiz dilekçesi Konusu 100.000 (2019 yılı itibarıyla 144.000) TL'yi aşan vergi davaları hakkında BİM'ler tarafından verilen kararlar Danıştayda, BİM kararlarının tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçelerinin, İYUK'ta belirtilen esasa göre düzenlenmemesi hâlinde eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya BİM tarafından ilgiliye tebliğ edilir. Bu sürede eksiklikler yine tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya BİM tarafından karar verilir. Temyizin tarafları Temyiz yoluna sadece temyize konu olan davanın tarafları (yükümlü ve vergi dairesi) gidebilir. Ancak vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin temyiz yoluna başvurabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) iznini almaları zorunludur. Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar 1. Kararı onama – değiştirerek onama – düzelterek onama: Temyiz incelemesi sonunda Danıştay BİM kararını hukuka uygun bulursa onar. Buna karşın Danıştay BİM kararının sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı gerekçesini değiştirerek onar. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay BİM kararında yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar. 2. Kararı bozma – kısmen onama ve kısmen bozma: Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; 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 BİM kararını bozar. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Temyizen verilen karar üzerine yapılacak işlem Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren vergi mahkemesine, kararın bir örneği de BİM'e gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. BİM, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir: • Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. • BİM, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre VDDK tarafından incelenir ve karara bağlanır. VDDK kararlarına uyulması zorunludur. İstinaf ve temyize ilişkin ortak hükümler 1. Duruşma: Tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 25.000 (2019 yılı itibarıyla 44.000) TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili BİM kararına bağlıdır. Duruşmalar açık olarak yapılır ve başkan tarafından yönetilir. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hâllerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. 2. Temyiz ve istinafta yürütmenin durdurulması: Temyiz veya istinaf yoluna başvurulması; hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili BİM tarafından karar verilebilir. 3. Kararların uygulanması: BİM'e ve Danıştaya ait kararların uygulanması da vergi mahkemesi

kararlarının icrasına ilişkin İYUK'daki hükümlere tabidir. Bu kararların uygulanmasının geciktirilmesi durumunda kanunda öngörülen (maddi ve manevi tazminat) davaların açılması ve diğer müeyyidelerin (kanuni gecikme faizi) uygulanmasının istenmesi mümkündür. Kanun Yararına Temyiz Vergi mahkemeleri ile BİM'lerin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen 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 Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri, elinde olmayan sebeplerden dolayı haklı olduğunu, ispat edemeyerek haksız bir duruma düşebilir ve davayı kaybedebilir. İşte bu gibi hâllerde, kanunda tahdidi olarak sayılmış olan sebeplere dayanılarak bir mahkemenin esas hükmünün kaldırılmasını ve davanın yeniden tetkikini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi ya da muhakemenin iadesi adı verilmektedir.

#### **AÇIKLAMA VE YANLIŞLIKLARIN DÜZELTİLMESİ**

Danıştay, BİM'ler, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar yeterince açık değilse ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini talep edebilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, ilgili kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi imkânı, bir kanun yolu niteliğinde değildir. Çünkü kanun yolları arasında değil, ayrıca düzenlenmiştir. Bu bakımdan açıklama ve düzeltmede mahkeme kararlarının muhtevasının değiştirilmesi mümkün değildir.

## **TÜRK VERGİ SİSTEMİ (VERGİ ÖZEL HUKUKU) I**

Özel vergi hukuku adıyla da anılan ve ülkelerin iktisadi, siyasi, hukuki ve sosyal yapılarıyla ilintili olan vergi sistemi; vergilendirme sistemi içerisinde yer alan ve maddi yükümlülük doğuran vergileri içermektedir. Bu bakımdan Türk Vergi Sisteminin konusunu, vergi sistemi içerisinde bulunan vergiler oluşturmaktadır. Aynı zamanda harç, resim ve şerefiye gibi vergi benzeri mali yükümlülükler de yine vergi sistemi içerisinde mütalaa edilmektedir. Günümüz modern vergi sistemlerinde vergiler ödeme gücünün üç göstergesi üzerinden alınır. Bunlar gelir, servet ve harcamadır. Türk Vergi Sisteminde; gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi'dir (KV); servet üzerinden alınan vergiler Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Emlak Vergisi'dir (EV); harcama üzerinden alınan vergiler Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Gümrük Vergisi (GV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Damga Vergisi'dir (DV).

### **GELİR VERGİSİ**

Gelir vergisi (GV) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile düzenlenmiştir. Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin gelirdir. GVK'ya göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisinin Konusuna Giren Kazanç ve İratlar GVK'ya göre, gelir oluşturan (gelirin kapsamına giren) kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır. Bunlara aynı zamanda gelirin unsurları adı da verilmektedir. Ticari Kazançlar Ticari Kazancın Tanımı GVK'ya göre, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır. Kanunun bu tanımı kapsamına giren kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. GVK, bu tanım kapsamına girmese de bazı kazançları tek tek saymak suretiyle ticari kazanç kabul etmektedir. Ticari Kazancın Tespiti Ticari kazançlar, gerçek ve basit usulde tespit edilir. Gerçek usulde ticari kazancın tespiti bilanço veya işletme hesabı esasına göre yapılır. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabı esasına tabidirler. 1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti: Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. 2. İşletme Hesabı Esnasında Ticari Kazancın Tespiti: İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. 3. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti: GVK'nın 47-48'inci maddesinde yazılı genel ve özel şartlara topluca haiz olanların ticari ve sınai işlerinden sağladığı safi kazançlar basit usulde tespit edilir. Bir yükümlünün basit usule tabi olabilmesi için genel şartların tamamını, özel şartlardan ise kendi faaliyetine uyanı taşıması gerekir. Zirai Kazançlar Zirai Kazanç ve Zirai Faaliyet GVK'ya göre, zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya doğadan yararlanarak nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretilmesi, avlanması, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bunları işleten gerçek kişilere (adi şirketler dâhil) vergiye tabi olsun veya olmasın çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde üretilen maddelere de mahsul denir. Zirai Kazancın Tespit Şekilleri Zirai kazanç stopaj (tevkifat) usulü ve gerçek usul olmak üzere iki şekilde vergilendirilir. Zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi zirai işletme hesabı esasına veya bilanço esasına göre yapılmaktadır. Ancak ticari kazançtan farklı olarak, birinci sınıf ve ikinci sınıf ayrımı yoktur. Gerçek usule tabi zirai kazanç sahipleri, işletme hesabı esasına veya bilanço esasını kendileri seçebilirler. Ücretler Ücretin Tanımı Ücret, iş verene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretlerin vergilendirilmesi kural olarak stopaj usulüne göre yapılmaktadır. Serbest Meslek Kazançları Serbest Meslek Kazancının Tanımı Her tür serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden çok şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari nitelikte olmayan işlerin iş verene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek faaliyetini mutad meslek hâlinde yapanlar, serbest meslek erbabıdır. Bu faaliyet yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Gayrimenkul Sermaye İratları Gayrimenkul Sermaye İradının Tanımı GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratları gayrimenkul sermaye iradı kabul

etmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar GVK'nın 71-74'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. GVK, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklar bakımından emsal kira bedeli üzerinden vergilendirme yapılmasını öngörmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarında istisnalar GVK'nın 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Menkul Sermaye İratları Menkul Sermaye İradının Tanımı 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 iradıdır. Diğer Kazanç ve İratlar GVK, diğer kazanç ve iratlar başlığı altında mal ve hakların elden çıkarılmasından elde edilen değer artışı kazançları ile arızı kazançları düzenlemiştir. 1. Değer Artışı Kazançları: GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilir. Bu kazançlar, menkul kıymetlerin; arama, işletme ruhsatı, marka, ticaret unvanı; telif hakları ve ihtira beratları, ortaklık hakları veya payların; faaliyeti durdurulan işletmelerin; gayrimenkullerin ve kanunda sayılan diğer mal ve hakların elden çıkarılması nedeniyle sağlanmaktadır. 2. Arızı (Geçici) Kazançlar: GV'tabi arzî kazançlar şunlardır; arızı ticari kazançlar (geçici olarak ticari işlemlerin yapılması veya bunlara aracılık yapılmasından sağlanan kazançlar); ticari, zirai veya mesleki faaliyetin durdurulması ya da yapılmaması karşılığında elde edilen kazançlar; gayrimenkullerin boşaltılması ya da kiracılık hakkının devri karşılığında sağlanan kazançlar; arızı serbest meslek kazançları; gerçek usulde vergiye tabi yükümlülerin terk ettikleri işleri nedeniyle sonradan elde ettikleri kazançlar ve dar yükümlülüğe tabi olanların geçici ulaştırma faaliyetlerinden sağladıkları kazançlar. Gelir Vergisinde Yükümlülük Şekilleri GV'de dar ve tam yükümlülük olmak üzere iki yükümlülük şekli öngörülmüştür. Tam yükümlülükte; yükümlü hem Türkiye'de hem de yurtdışında elde ettiği bütün kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilir. Dar yükümlülükte ise yükümlü sadece Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergi öder. Bu bakımdan GV'de tam yükümlülükte şahsılık ilkesi, dar yükümlülükte mülkîlik ilkesi geçerlidir. Gelir Vergisinde Beyan ve Beyannameler Aksine hüküm olmadıkça, GV yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. Beyanname Çeşitleri GV'ye göre beyanname türleri; yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname. Yıllık beyanname, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar bir araya getirilerek toplanır. Vergilendirme, bu beyannameyle bildirilen matrah üzerinden yapılır. Muhtasar beyanname, vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların, yaptıkları kesintiyi matrahlarıyla bildirmelerine mahsustur. Münferit beyanname ise, dar yükümlülerin yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan vergisi stopaj yoluyla alınmamış olanları bildirmede kullanılır. Gelirin Toplanması GV'de yükümlüler bir takvim yılı içinde elde ettikleri bütün kazanç ve iratları için GVK'da aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeye ve bu kazanç ve iratları yıllık beyannamelerinde toplamaya mecburdur. Yıllık Beyannamenin Verilmesi Bir takvim yılına ait beyanname gerçek usulde GV'ye tabi olanlar tarafından izleyen yılın mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar; gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan olması hâlinde izleyen yılın şubat ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Tam yükümlülükte beyanname, vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilir. Dar yükümlülükte beyanname, Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa, onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa iş yerinin, iş yeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. Gelir Vergisinde Vergi Stopajı (Tevkifatı) Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin GV'lerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdur. Gelir Vergisinde Verginin Oranı GV artan oranlı bir vergidir. Vergi kesintisi dışında bütün kazanç ve iratlara artan oranlı tarife uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu artan oranlı tarifinin "dilim usulü" adı verilen türünü kabul etmiştir. Bu usulde gelir dilimlere ayrılır ve her birine gittikçe artan oranlar uygulanır. Gelir Vergisinde Verginin Tarhı Tarh Yeri GV, yükümlünün ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tarh edilir. Tarhiyatın Muhatabı GV, bu verginin yükümlüsü olan gerçek kişiler adına tarh edilir. Ancak; küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri; verginin tevkif suretiyle alınması hâlinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar; dar yükümlülükte, yükümlünün Türkiye'de daimî temsilcisi mevcutsa yükümlü hesabına daimî temsilci, daimî temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar; tarhiyata muhatap tutulurlar. Vergilendirme Dönemi GV'de vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır. Tarh Zamanı Gelir vergisi; beyanname verilmesi icap eden hâllerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde; diğer ücretlerde, hizmetin ifa olduğu bütçe yılının ikinci ayında, bütçe yılı içinde işe başlanması hâlinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay için tarh edilir. Verginin Ödenmesi Yıllık beyana tabi gelirler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme: • Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi şubat ve haziran aylarında; • Mart ayı

içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi mart ve temmuz aylarında; olmak üzere iki eşit taksit hâlinde ödenir. Geçici Vergi Geçici vergi, vergilendirmede adaletin sağlanması amacıyla ihdas edilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, ücret geliri elde eden gerçek kişilerin gelirleri (ücretleri) aylık olarak tespit edilip vergilendirilirken, ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin gelirleri gelirin elde edildiği yılı takip eden mali yılda vergilendirilmektedir. Bu durum da ücret geliri elde eden mükellefler ile ticari kazanç elde eden mükellefler arasında vergilendirmede adaletin zedelenmesine neden olabilmektedir. Bu durumun üstesinden gelebilmek için geçici vergi GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde düzenlenmiştir.

## **TÜRK VERGİ SİSTEMİ (VERGİ ÖZEL HUKUKU) II** **KURUMLAR VERGİSİ (KV)**

Türk Vergi Sisteminde tüzel kişilerin vergilendirilmesi, gerçek kişileri vergilendiren GVK'dan ayrı bir kanunla düzenlenmiştir. Gelir üzerinden alınan ve dolaysız bir vergi türü olan ve tüzel kişileri vergilendirmeye yönelik KV, 5520 sayılı KVK ile düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisinin Konusu KV'nin konusu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı, GV'nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. KV'de gelir unsuruna göre isimlendirilmez ve bir kül hâlinde "kurum kazancı" olarak kabul edilir. Kurumlar Vergisinin Yükümlüleri KV'nin yükümlüleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Kurumlar Vergisinde Yükümlülük Şekilleri GV'de olduğu gibi KV'de da tam ve dar yükümlülük olmak üzere iki yükümlülük şekli vardır ve bunların tespitinde kanuni merkez ve iş merkezi gösterge olarak alınmaktadır. Kanuni merkezleri veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlar tam yükümlü olup; yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilir. Hem kanuni hem de iş merkezi Türkiye dışında olan kurumlar dar yükümlülüğe tabidir ve sadece yurt içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisinin Matrahı KV'nin matrahı, bu vergiye tabi yükümlülerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancından oluşur. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Safi kazancın hesaplanmasında, kurum kazancından indirilebilecek giderler, zarar mahsubu ve diğer indirimler düşülür ve kanunen kabul edilmeyen indirimler ise indirilemez. Kurumlar Vergisinin Oranı Düz oranlı tarifenin geçerli olduğu KV'de kanuni vergi oranı %20'dir. Ancak 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için KV'oranı %22'dir. KV'de de kural olarak takvim yılı ve beyan esas geçerlidir ve beyanı üzerinden tarh edilir. KV beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden (1 nisandan) yirmi beşinci (25 nisan) günü akşamına kadar yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesine verilir. KV, beyannamenin verildiği ayın (yani nisan) sonuna kadar ödenir.

### **VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ (VİV)**

Servet transferi üzerinde alınan dolaysız bir vergi türü olan VİV, 7338 sayılı VİVK ile düzenlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu Karşılıksız intikallerden alınan VİV, veraset vergisi ve intikal vergisi şeklinde iki vergiden oluşur. Konusu, bir kişiden bir başka kimseye ivazsız olarak intikal eden menkul ve gayrimenkul mallarla, malvarlığına girebilen tüm hak ve alacaklardır. Vergi doğuran olay, veraset yoluyla veya karşılıksız olarak yapılan intikallerdir. Veraset ve İntikal Vergisinin Yükümlüsü VİV'in yükümlüsü, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden kişidir. Bu vergi türünde yükümlülüğün tespiti; yükümlünün T.C. veya yabancı ülke vatandaşı olması bakımından ve intikal eden mal ve paralarının Türkiye'de veya yurt dışında olması bakımından farklılık arz eder. Veraset ve İntikal Vergisinin Matrahı ve Oranı VİV'de matrah, intikal eden malvarlığı unsurlarının intikal günündeki ekonomik değeridir. Bu değer VUK hükümlerine göre belirlenir. Verginin tarifesi çifte artan oranlılık esasına göre ve iki kategori olarak düzenlenmiştir. Bu tarifeye göre verginin oranı, veraset yoluyla intikallerde vergi dilimine göre yüzde 1 ile yüzde 10; ivazsız intikallerde ise yüzde 10 ile yüzde 30 arasında değişmektedir. VİV tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

### **EMLAK VERGİSİ (EV)**

Servet üzerinden alınan ve dolaysız bir vergi türü olan emlak vergisi 1319 sayılı EVK ile düzenlenmiştir. Diğer vergi türlerinden farklı olarak EV'yi tahsil etme yetkisi mahalli idarelere bırakılmıştır. Emlak Vergisinin Konusu EV'nin konusunu; Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi, arsa ve binalar oluşturmaktadır. Vergi doğuran olay bir gerçek veya tüzel kişinin binaya veya araziye sahip olması, bunlar üzerinde intifa hakkı elde etmesi veya malik gibi tasarrufla bulunmasıdır. Emlak Vergisinin Yükümlüsü Verginin yükümlüsü; bina ya da arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina veya araziye malik gibi tasarruf edendir. Emlak Vergisinin Matrahı ve Oranı Verginin matrahı bina veya arazinin vergi değeridir. 1. Bina Vergisinin Oranı: Konut olarak kullanılan bina belediye sınırları içerisinde ise binde 1 büyükşehir belediyesi sınırlarında ise binde 2. Diğer amaçlarla kullanılan bina belediye sınırları içerisinde ise binde 2 büyükşehir belediyesi sınırlarında ise binde 4. 2. Arazi Vergisi Oranı: Arazi belediye sınırları içerisinde ise binde 1 büyükşehir belediyesi sınırlarında ise binde 3. Arsa belediye sınırları içerisinde ise binde 2 büyükşehir belediyesi

sınırlarında ise binde 6. Bina ve arazi vergisi yılda iki eşit taksitte ödenir. Birinci taksit Mart-Nisan-Mayıs aylarında; ikinci taksit Kasım ayında ödenir.

#### **MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ (MTV)**

Servet üzerinden her yıl alınan ve dolaysız bir vergi türü olan MTV, 197 sayılı MTVK ile düzenlenmiştir. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu MTV'nin konusu, Kara Yolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilen motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilen hava taşıtlarıdır. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yükümlüsü Vergi yükümlülüğü, motorlu taşıtların ilgili sicile kayıt ve tesciliyle başlar. Yükümlüsü, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu araç kayıt ve tescil edilen gerçek ve tüzel kişilerdir. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Matrahı Türk Vergi Sistemine dâhil olan diğer pek çok vergi türünden farklı olarak, MTV'de spesifik matrah esası geçerlidir. Verginin konusuna giren taşıtların her biri için ödenecek maktu vergiler kanunda yer alan üç tarifede taşıtların cinsine göre değişmek üzere ayrı ayrı düzenlenmiştir. MTV miktarları her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak belirlenir. MTV Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksit hâlinde ödenir.

#### **KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV)**

Günümüzde harcamalar üzerinden alınan, dolaylı ve genel bir vergi türü olan KDV, 3065 sayılı KDVK ile düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisinin Konusu KDV'nin konusuna giren Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; Her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler girer. KDV'de vergiyi doğuran olay malın teslimi ya da hizmetin ifasıdır. Katma Değer Vergisinin Yükümlüsü Verginin yükümlüleri; mal teslimi ve hizmet ifası hâllerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları, yarışları ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler ve steğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır. Katma Değer Vergisinin Matrahı ve Oranı KDV'nin matrahı, mal ya da hizmet karşılığı ödenen bedeldir. Vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Yükümlüler ve vergi kesintisi yapanlar KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verir. Vergi, beyanname verilen ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir. Verginin oranı, vergiye tabi her işlem için kural olarak yüzde 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Bahse konu yetkiye dayanarak çeşitli mal ve hizmet grupları için %1, %8 ve %18 şeklinde üç farklı KDV oranları belirlenmiştir.

#### **ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (ÖTV)**

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olan ÖTV 2002 yılında getirilmiş ve 4760 sayılı ÖTVK ile düzenlenmiştir. Özel Tüketim Vergisinin Konusu ÖTVK'ya ekli dört listedeki mallar bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulur. ÖTV'nin konusu, bu listelerdeki malların ithali veya imal ve inşa edenler tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı ve kayıt ve tescile tabi motorlu araçların ilk iktisabıdır. ÖTV'de vergiyi doğuran olay, malların teslimi ya da ilk iktisabıdır. Özel Tüketim Vergisinin Yükümlüsü ÖTV'nin yükümlüsü, (I), (III), (IV) sayılı listelerde yer alan mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan araçları imal, inşa veya ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını yapanlar ve (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi motorlu araçların ticaretini yapanlar, kullanılmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ÖTV (II), (III), (IV) sayılı listelerde yer alan mallar bakımından ad valorem matrah, (I) sayılı listedeki mallar için ise spesifik matrah esasını benimsemiştir. ÖTV, beyannamenin verildiği gün tarh edilir. Vergilendirme dönemi bazı mallar için on beşer gün, bazıları için bir aylık dönemleri kapsar.

#### **BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ (BSMV)**

Harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı bir vergi türü olan BSMV, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile düzenlenmiştir. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Konusu Verginin konusu, banka ve sigorta şirketlerinin bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine nakden ya da hesaben aldıkları her tür paralarıdır. Bankaların iç işlemleri BSMV'nin kapsamı dışındadır. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Yükümlüsü Yükümlüleri bankalar, bankerler ve sigorta şirketleridir. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Matrahı ve Oranı BSMV'nin matrahı, vergi konusu işlemler karşılığında alınan paraların tutarıdır. BSMV oranı kural olarak %15'tir. Kambiyo işlemlerinde BSMV oranı matrahın binde biridir.

#### **DAMGA VERGİSİ (DV)**

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi olan DV, 488 sayılı DVK ile düzenlenmiştir. DV,

kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenleyerek kullandıkları belgeler ya da kâğıtlar üzerinden ödedikleri bir vergidir. Damga Vergisinin Konusu DV'nin konusunu kanunda dört grupta düzenlenmiştir. Bunlar, akitlerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar ve makbuzlar ve diğer kâğıtlar. Bu kâğıtların düzenlenmesi hâlinde de DV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Damga Vergisinin Yükümlüsü DV'nin yükümlüleri, söz konusu kâğıtları düzenleyenler ve imza edenlerdir. Damga Vergisinin Matrahı DV'de nispi ve maktu olmak üzere iki tür matrah ölçüsü vardır. Bu vergi, kâğıtlara pul yapıştırılarak basılı damga konularak, makbuz verilerek ya da istihkaktan kesinti yapılmak suretiyle ödenir.

#### **HARÇLAR**

Harçlar, yarı kamusal nitelikteki bazı kamu hizmetlerinden faydalanan kimselerin bu hizmetlerin finansmanına katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan mali yükümlülüklerdir. Harçlar Kanunu, harca tabi işlemleri dokuz ayrı grupta düzenlenmiştir. Bunlar yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçlarından oluşmaktadır.

#### **BELEDİYE GELİRLERİ**

Mahalli idarelerden belediyelerin gelir kaynakları Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenmiştir. Belediye gelirleri vergiler, harçlar ve harcamalara katılma payları olarak üç grupta toplanmıştır.