

VERGİ ÖDEVİ

İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denir. Bu ilişki genel idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü olan çeşididir.

Vergi hukuku ilişkisi, vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki türdür. Vergi ödevi ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevlerdir. Vergi borcu ilişkisi ise mamelekle ilgili (maddî edime ilişkin) hak ve yükümleri içine alır. Vergi ödevi ve vergi borcu ilişkileri arasındaki fark, her ikisi de kamusal nitelikte olan bu ilişkilerden ilkinin genel, diğerinin özel nitelikte oluşudur.

Vergi ödevi ilişkisi kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içerir. Vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Söz konusu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olabilir. Bu nedenle bir verginin borçlusunu, sorumlusunu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya yasalarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişiler birer vergi ödevlisidir. Görevleri dolayısıyla yükümlüler hakkında öğrendikleri sırları saklamak zorunda olan memurlar (VUK. m.5), yasa ile belirlenen hısımlarının davalarına bakamayan vergi mahkemesi yargıçları veya hısımlarının vergilendirmeye ilişkin işlerinde görev yapamayan vergi elemanları da (VUK. m.6) bu anlamda vergi ödevlisi sayılırlar. Açıklanan nedenlerle vergi ödevi daha geniş bir kavram olup vergi borcunu da kapsamaktadır.

Vergi Yükümlülüğü

Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan "vergi borçlusunu" belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Vergi borçlusunun vergiyi ödemek görevi (maddî görev) yanında, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri belli bir süre saklamak gibi çeşitli şekli görevleri de vardır. Genellikle vergi borçluluğu yalnız maddî edimde bulunma gereği şeklinde anlaşılır.

Yükümlülük ise hem maddî görevi hem de şekli görevleri içine alan daha geniş bir kavramdır. Vergilendirmeden doğan ilişkide maddî görev ile şekli görevler bir arada bulunur. Bununla birlikte bir kimsenin vergi borçlusunu olmadan da yerine getirmek zorunda olduğu şekli ödevleri bulunabilir. Örneğin zarar eden bir ticarî işletme sahibi yalnız şekli ödevleri olan bir vergi yükümlüsüdür; vergi borcu doğmadığı halde gelir vergisi beyannamesi vermek (GVK. m.85/2), işi bıraktığını bildirmek (VUK. m.160) gibi ödevleri devam eder. Öte yandan şekli ödevlerin bulunmadığı, devlete sadece belli bir miktarın borçlu olduğu yükümlülük durumları da düşünülebilir. Örneğin damga vergisinde veya harçlarda yükümlü sadece borçlu olunan miktarı ödemekle yükümlüdür; herhangi bir şekli görevi söz konusu değildir.

Vergi yükümlüsü vergilendirmeye ilişkin ödevleri her zaman kendisi yerine getirmez. Ödevlerden bazen biri, bazen diğeri, bazı durumlarda ise her ikisi de (ölenin vergi borçlarının ödenmesinde olduğu gibi) asıl vergi yükümlüsünden başkası tarafından yerine getirilebilir.

Kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddî-şekli ödevlerini yerine getiren kişi (yükümlü) ile, başkasının borcu için bu işlemleri yapan üçüncü kişiler (sorumlu) arasında bir ayırım yapmak gerekir. **Vergi yükümlüsünün başlıca belirleyici nitelikleri vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunması ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olmasıdır.** Bu nitelikler yükümlüyü aşağıda ayrıntılı olarak ele alacağımız sorumlulardan ayırmada kullanılacak iki önemli ölçütü oluşturur.

Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşir; vergiyi doğuran olay da her vergi

bakımından yasalarla belirlenmiştir. Vergi yükümlüsü gerçek veya tüzel kişi, özel bir kişi veya bir kamu kurumu, vatandaş yahut yabancı olabilir. Gerçekten gelir vergisinin yükümlüsü gerçek kişiler olduğu halde, kurumlar vergisine tabi tutulan anonim, limited ve paylı komandit ortaklıklar birer tüzel kişidir. Kurumlar vergisi yükümlüsü olan iş ortaklıklarının tüzel kişilikleri de yoktur. Türkiye’de ticarî, ziraî veya meslekî faaliyet çerçevesinde bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan bir yabancı, bir Türk vatandaşı gibi katma değer vergisi öder. Aynı şekilde özel kişiler yanında, birer kamu kuruluşu olan kamu iktisadî kuruluşları ve iktisadî devlet teşekkülleri örneğin Posta İşletmesi, DDY, hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi yükümlüsüdürler.

Vergi yasaları gereğince kendisinden vergi alınan kimseye “yasal yükümlü” denir. Ancak, vergi her zaman bunu ödeyen kişinin üzerinde kalmaz. Yükümlüler ödedikleri vergiyi çeşitli ekonomik durumlardan yararlanarak başkalarına geçirebilirler. Bu durumda verginin yasal yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı ayrı kimselerdir. Örneğin gümrük vergisini ödeyen ithalatçı, bunu, sattığı malın fiyatına ekleyerek alıcılara geçirmişse, gümrük vergisinin yasal yükümlüsü kendisi olduğu halde gerçek taşıyıcısı tüketici olmuştur.

Yükümlülük yasadan doğan bir hukukî durumdur; sözleşme ile yasalara aykırı olarak değiştirilemez. Yasada öngörülen istisnalar dışında yükümlülüğe ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz (VUK. m.8/3). Yükümlülüğün ve sorumluluğun devrine ilişkin sözleşmeler, ilke olarak iç ilişkide hüküm ifade eder. Vergiyi doğuran olayın yasalarla yasaklanmış olması yükümlülüğün doğumuna engel değildir. (VUK. m.9/2). Bu nedenle örneğin izinsiz olarak haşhaş yetiştiren bir kimse için zirai kazanç, bundan uyuşturucu madde çıkartarak satan kişi için de ticarî kazanç nedenleriyle gelir vergisi yükümlülüğü doğar.

Yükümlü, vergi borcunun ödenmesinden tüm malvarlığı ile ve kişisel olarak sorumludur. İstisnai olarak aynî sorumluluk da söz konusu olabilmektedir.

Ehliyet ve Temsil

Vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanunî ehliyet şart değildir (VUK. m.9/1). Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Medenî hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmayanlar vergiyi doğuran olayla ilişki içinde iseler vergi yükümlüsü olurlar; ancak tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK. m.10). Yasal temsilciler, tüzel kişiliğin vergi yasalarına aykırı düşen fiillerinden dolayı, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca bizzat cezanın muhatabı olurlar. İstisnai olarak tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde yasalara aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilir; fakat temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğmuş olan cezalar tüzel kişiden alınamadığı takdirde kanunî temsilciden tahsil edilir (VUK. m.333/2). Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren kaçakçılık suçları için (VUK. m.359) öngörülen hapis cezaları bu fiilleri işleyenler adına hükmolunur (VUK. m.333/3); çünkü hapis cezasının tüzelkişiye uygulanması mümkün değildir.

Vergi mevzuatımızda iradi temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamakla birlikte, iradi temsil yasaklanmış da değildir.

Vergi Sorumluluğu

Vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddî ya da şeklî ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını,

bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder. **Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddî-şeklî ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu** denilir. Kural olarak sorumlu, yükümlü ile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır.

Sorumlunun ödevleri yükümlünün yalnız maddî veya şeklî edimine ilişkin olabileceği gibi her ikisini de içeriyor olabilir. Örneğin küçük ve mahcurların yasal temsilcileri de temsil ettikleri kişilere ait maddî ve şeklî ödevlerin tümünü yerine getirmekle görevlidirler. Noterler, trafik memurları gibi taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapanları bu işlemleri yapmadan önce söz konusu taşıtlara ait ödenmemiş motorlu taşıtlar vergisi ile zam ve cezalarının ödendiğini gösterir belge istemekle sorumlu tutan hüküm, adı geçen sorumlular açısından sadece şeklî ödevi (belge isteme) içermektedir (MTV. m.13/c).

Sorumlular yükümlüye ait maddî edimi, yükümlünün malvarlığından aldıkları parayı vergi idaresine yatırarak yerine getirirler. *Ancak bazı durumlarda sorumlular vergiye ilişkin maddî ve şeklî ödevlerin yapılması bakımından vergi dairesine muhatap olmakla kalmayıp vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu bizzat kendi malvarlıklarından ödemek zorunda kalabilirler.*

Vergi Sorumluluğuna Girmeyen Durumlar

Yükümlünün kendi borcundan sorumluluğu; her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumludur. Ancak vergi hukukunda sorumluluk kavramı bu geniş anlamı değil, başkasının borcu için kovuşturulmayı, görevlendirilmeyi öngören bir anlamı ifade etmektedir.

Tüketime dayalı vergiler; katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük vergisi gibi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan vergilerde sorumluluktan söz edilemez; çünkü bu vergilerden her birinde, vergi yükümlüsünün yasada öngörülen malı veya hizmeti satan kişiler olduğu açıkça belirtilmektedir.

Birden çok kişinin aynı borcun borçlusu olması; bir vergi alacağı ilişkisinde birden fazla asıl borçlunun bulunduğu durumlarda da sorumluluktan söz etmemek gerekir. Emlâk Vergisi Kanununun 3 ve 13 üncü maddelerinde bir *bina ya da araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmaktadır.* Burada vergi sorumluları değil, vergiyi doğuran olayı birlikte gerçekleştirmiş, aynı borcun borçlusu olan birden fazla yükümlüler söz konusudur.

Sorumluluğun Hukukî Niteliği

Sorumluluk, vergi yükümlülüğü gibi, kamu hukuku ilişkisinden doğar. Yükümlülükte olduğu gibi, yasalarla kabul edilen durumlar dışında sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz. Bu nedenle yasada aksine hüküm olmadıkça sözleşme yolu ile sorumluluk yaratılamaz ya da bir kimse bu yolla sorumluluktan kurtulamaz (Bkz. KVK. m.37-39). Sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Örneğin işveren ücret ödemesi yapmadıkça vergi kesmek, muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmak görevi de doğmaz. Borcun ödenmesi ile sorumluluk da son bulur. Miktar olarak da sorumluluk asıl borçla bağımlıdır; sorumlu olunan miktar asıl borçtan fazla olamaz. **Sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun edimi ile birlikte ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılığı ilkesi denilmektedir.** Sorumluluğun diğer bir özelliği de *fer'i nitelikte* oluşudur. Sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmedikleri durumda ve vergi borcu asıl yükümlüden alınamadığı takdirde başvurulması gerekir. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gereğine **sorumluluğun fer'iliği ilkesi** denilir. Bazı durumlarda sorumlu, doğrudan doğruya yükümlünün yerine geçerek vergi idaresine muhatap kılınmıştır. **Sorumlunun, yasaların açık hükmü gereği yükümlünün yerine geçtiği durumlar vergide**

BU NOTLAR, DERSTE İŞLENEN KONULARIN ÖZETİ OLUP, DERSE DEVAM ETMEYEN ÖĞRENCİLER İÇİN TEK BAŞINA YETERLİ KAYNAK NİTELİĞİNDE DEĞİLDİR.

Derste önerilen kaynaklar ve bu kaynaklardan da özellikle ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku, Ankara 2005 yararlanılarak hazırlanmıştır.

Öğrencilerin bireysel yararlanmasına yönelik hazırlanmış olup hiçbir surette elektronik, basılı vb. biçimlerde çoğaltılıp, ticarî amaçlarla kullanılamaz.

ikame olarak isimlendirilmektedir.

Vergi Hukukunda Teselsül

Zincirleme borçluluk da diyebileceğimiz teselsül, birden fazla kişinin aynı bir borcun tamamının borçlusu olmasını ifade eder (BK. m.141). Vergi hukukunda da teselsül birden fazla yükümlünün aynı bir verginin tamamının borçlusu olmaları demektir. Ancak, teselsül yalnız yükümlülere özgü bir durum değildir. Yükümlü (ya da yükümlüler) ile birlikte sorumlu (ya da sorumlular) veya sadece birden fazla sorumlular vergilendirmenin maddî veya şeklî ödevlerini yerine getirmekten yahut cezalardan vergi dairesine müteselsilen muhatap tutulabilir.

Vergilendirme İşlemleri

Vergilendirme Süreci

Vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergi Usul Kanununa göre, “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar” (m.19). Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukukî sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm); maddî sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse yükümlü statüsüne girer. Soyut yükümlü statüsündeki kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için vergi tarhi gereklidir. Verginin tarh edilebilmesi için ise vergi konusunun, üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik biriminin, kısmının yani matrahın bilinmesi zorunludur.

Matrah çeşitli yöntem ve tekniklere göre saptanır.

Matrah yükümlünün beyanı ile saptanabileceği gibi, idarî bir işlemle de saptanabilir. Yükümlünün gerekli bilgileri yazılı ya da sözlü olarak vergi dairesine bildirmesi olarak tanımlayabileceğimiz beyan usulünde yükümlünün beyanı esas tutulmakla birlikte idarenin bu beyanın doğruluğunu araştırma yetkisi vardır.

Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi adı verilir. Tarh edilen verginin yükümlüye tebliğinden sonra süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın reddi ile vergi borcu tahakkuk eder; ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş olur (VUK. m.22). Tahakkuk eden verginin süresinde ödenmesi, yani tahsil edilmesi üzerine vergilendirme ilişkisi sona erer; o somut vergi borcu ortadan kalkar. Bu teorik şemaya uymayan vergilendirme işlemleri de mevcuttur. Örneğin beyan usulüne göre alınan vergilerde yükümlüye ayrıca tarh işleminin tebliği gerekmez; tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşir.

Tarh İşlemi

“Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idarî muameledir” (VUK. m.20). Bu tanımdan tarh aşamasının bir idarî işlem olduğu anlaşılmaktadır. Tarh işlemi idarî işlem olarak nitelenince idare hukukunda idarî işlemler için yapılan analizlerin tümünün tarh işlemi bakımından da geçerli olduğu görülecektir.

Tarh işlemi, bireysel (sübjektif), belirtici bir işlemdir. Taşındığı kesin ve yürütülmesi zorunlu (lâzımülicra) işlem niteliğiyle bir aslî işlem görünümündedir. Buna karşılık matrah saptanması, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler aslî olmayıp, nihaî işlemi oluşturan tarh açısından hazırlayıcı (ön) işlemler niteliğindedirler.

Vergi borcunun doğum zamanı: Vergi borcu vergiyi doğuran olayın vukuu ile mi yoksa tarh işlemi ile

mi doğar? Vergi Usul Kanununun vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19 uncu maddesinin “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar” hükmü tarh işleminin belirtici niteliğini ve vergi borcunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır.

Vergi borcunun doğumu zamanı, vergi hukukunda yürürlükteki yasa hükümlerinin uygulanması, zamanaşımının işlemeye başlaması ve ceza yaptırımlarının geçerlik kazanması gibi üç temel noktada önem taşır. Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, uygulanacak yasa hükümlerinin saptanmasında, zamanaşımının hesabında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın vukuu zamanı esas tutulacaktır.

Tarh İşleminin Çeşitleri

Matrah ya yükümlüce (beyan) ya da idarece saptanmaktadır. Söz konusu matrah saptama yöntemlerine koşut olarak, saptanan matrahlar üzerinden yürütülen tarh işlemleri de belli kategorilerde toplanabilir. Vergi Usul Kanununun getirdiği düzenlemeye uygun biçimde, tarh işlemlerini beş kategoride toplayabiliriz:

Beyana dayanan tarh

İkmalen vergi tarhı

Re'sen vergi tarhı

Ayrıca idarece vergi tarhı ve düzeltme yoluyla tarhiyattan söz edilebilir. Düzeltme yoluyla tarhiyat düzeltme işleminin doğal bir sonucu olarak, önceki hatalı vergilendirmenin yerine doğru işlemin konulmasına ilişkin bir işlemdir.

Beyana Dayanan Tarh: Beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı yükümlüce saptanıp bildirilir. Bu bildirim bir itiraf niteliği taşımakla birlikte ayrıca vergi dairesi tarafından denetlenir. ***Yükümlüler ilke olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açamazlar. İşlemden vergi hatası bulunması ve ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi durumları bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır.***

Türk vergi sisteminde ilke olarak beyan esas geçerlidir. Beyan usulünde vergi, yükümlünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine tarh edilir. Aslolan yazılı beyandır; beyan usulünde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlüce saptanmış bulunduğu, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı gerekçesiyle bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılır; beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece vergilendirme sürecinin ayrı birer teknik aşaması olarak düşünülen tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır.

İkmalen Vergi Tarhı : ***Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. İkmalen vergi tarhı için gerekli iki koşul madde metninden çıkartılabilir. Buna göre ikmalen vergi tarhına gidilebilmesi için a) Daha önceden bir vergi tarh edilmiş olması, b) Ek tarhiyatta matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddî delillere ya da kanunî ölçülere göre saptanması gerekir.*** Örneğin yükümlü beyan dönemi içinde beyanname vermiş ancak defter, kayıt ve belgelerinde yapılan inceleme sonucunda gelirini eksik gösterdiği anlaşılmışsa bu maddî delillerden ortaya çıkan matrah farkı üzerinden ek vergi tarh edilecektir.

Re'sen Vergi Tarhı: ***Matrahın maddî delillere, kanunî ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi birkısım yasal***

koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idarece saptanıp re'sen vergi tarhı yoluna gidilir. Vergi Usul Kanununa göre, "Re'sen vergi tarhı vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır" (m.30/1). **Re'sen vergi tarhı, yasal süre içinde vergi beyannamesinin verilmemiş olması; süresinde verilen beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, kanunen tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması, tasdik ettirilmemiş olması ya da inceleme elemanına ibraz edilmemesi; defter kayıtları ve ilgili belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması; defter ve beyannamelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda delil bulunması** gibi durumlarda söz konusu olmaktadır.

Re'sen vergi tarhını gerektiren yasal koşullar bulunduğu takdirde matrah ya takdir komisyonunca saptanır; ya da vergi inceleme elemanının raporunda gösterdiği miktar re'sen takdir olunmuş matrah sayılır (m.30/1).

Vergi Tarhında Ön (Hazırlayıcı) İşlemler

Verginin idarece tarh edildiği işlem türlerinde (re'sen, ikmalen, verginin idarece tarhı gibi), beyana dayalı tarhiyatın aksine, matrah vergi dairesince saptanır. Matrahın idare tarafından saptanması, aslî işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Vergi alınmasında aslî idarî işlem, yani kesin ve yürütülmesi zorunlu (lâzımüllicra) işlem tarh işlemidir. Ancak kendisi hazırlayıcı nitelikteki matrah saptaması için de birkısım ön işlemlere, ön inceleme ve çalışmaya gerek vardır. Bunlar arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama gibi vergi dairesinin vergi kaçağını yakalamasına yönelik araştırma eylem ve işlemleridir. Bu işlemler, matrah saptama işleminin hazırlayıcı işlemleri olmaktadır.

Yoklama

Vergi Usul Kanununa göre yoklama, vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddî olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırma işlemidir (m.127). Örneğin veraset vergisinde beyan konusu bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının işyerinde araştırılması ya da işi bırakma bildiriminin doğruluğunun yine işyerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması yoklama işleminin konusunu oluşturur.

İnceleme

Bu işlem, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla saptanır; varsa ilgililerin itirazları da bu tutanağa geçirilir. Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre, inceleme elemanının raporunda belirtilen matrah farkı üzerinden, ayrıca takdir komisyonuna sevketmeden, re'sen vergi tarh edilebilmektedir.

Arama

Bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Vergi Usul Kanunu arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa açık atıfta bulunmaktadır (m.147). **Arama için inceleme elemanının sulh yargıcından karar alması zorunludur** (VUK. m.142/2). Aramanın ilgili kişilerin

nezdinde ve üzerinde yapılabileceği hükmünden (VUK. m.142/1), kişinin üzeri olduğu gibi konutu ve işyerinin de arama kararı ve uygulaması kapsamına girdiği anlaşılmaktadır. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler en geç üç ay içinde incelenir. Haklı nedenler varsa sulh yargıcı bu süreyi uzatabilir (VUK. m.145). İnceleme ve arama sırasında denetim elemanınca belli vergi suçlarını (VUK. m.359) oluşturan maddi unsurlar bulunduğu takdirde durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir (VUK. m.367) .

Bilgi Toplama

Vergi Usul Kanunu vergi dairesine, yükümlü ile ilgili araştırmalarını yürütürken yükümlüden, yükümlü ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi almak yetkisini tanımaktadır. Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Doğrudan yükümlü sıfatını taşıyan kişinin yanı sıra onunla işlem yapan üçüncü kişiler için de bilgi verme ödevi öngörülmektedir. Örneğin ticari kazancının gerçek miktarı araştırılan bir müteahhidin daire sattığı kişilerden daireleri satın alma bedelleri sorulabilir. Bilgi vermekten çekinme hakkına sahip olanlar yasada ayrıca belirtilmiştir.

Tebliğ

Yükümlünün, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Tebliğ adı verilen bu uygulama işleminden sonra yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Tebliğ, vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır. Tarh işleminin yanısıra vergilendirmeye ilişkin çeşitli belgeler, yazılar, belli ödevlerin ifası için vergi dairesince yapılan bildirimler de tebligata tabidir. Aynı şekilde yargılama aşamasında çeşitli işlemler ve kararlar tebliğ usulleri çerçevesinde ilgililere bildirilir.

Tebliğat Kanunu, Türk hukukunda tebliğ işlemlerini düzenleyen bir genel yasa olarak yer almıştır. Ancak vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan bu konuda bazı özel düzenlemeler getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu vergilendirme sürecine ilişkin tebligat işlemlerini özel hükümlere bağlamaktadır (m.21, 93-109). **Vergilerin tarh ve tahakkuku aşamalarında Vergi Usul Kanununun tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir.** Tahsili düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 8 inci maddesinde yapılan açık atıf gereği, bu aşamada da Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Böylece ***vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda Vergi Usul Kanununun tebligat hükümleri esas tutulmuş olmaktadır. Buna karşılık vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargısal uyuşmazlık çıktığı takdirde tebligat işlemleri İdari Yargılama Usulü Kanununun 60 ıncı maddesi uyarınca, Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülür.***

Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır. Vergi Usul Kanununda düzenlenen şekliyle tebliğ usulleri üç kısımda toplanabilir:

İlgilinin kabul etmesi koşuluyla tebligat vergi dairesinde yapılabilir (VUK. m.93/2).

İkinci usul, tebligatın adreste yapılmasıdır. Adreste tebligat ya posta ile (VUK. m.99,100) ya da memur vasıtasıyla (VUK. m.107) yapılır. Yasada öngörülen son usul ilan yoluyla tebliğdir. Adresin bilinmemesi ya da başka nedenlerle muhataba tebligat yapılamadığı takdirde ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilir (VUK.m.103). İlan

yerel gazetelerde yayınlanır; gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalar bu amaçla kullanılır.

Tahakkuk

Vergilendirme sürecinin önemli bir aşaması da tahakkuktur. **Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden bu aşama, vergilendirme sürecinde hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır.** Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durumdur, bir saptamadır. **Vergi Usul Kanununun tanımına göre "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" (m.22). Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davada red kararı vermesi üzerine gerçekleşir.** Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku birer idari işlem olarak tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli noktadır.

Tahakkuk- kesinleşme

Tarh edilen bir vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlü ya bu borcu kabul edip öder ya da hakkında tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu kanısında ise belli hukuki yollara başvurur. **Birinci durumda, yani otuz günlük süreyi dava açmadan geçirerek vergi borcunu kabul etmiş olan yükümlü bakımından vergi tahakkuk eder; aynı zamanda artık hukuken süresinde kullanılabilecek herhangi bir olağan yargısal başvuru olanağı kalmamış olduğundan tahakkuk eden vergi kesinleşmiş de olur.** Buna karşılık **yükümlü haksız bir işleme muhatap olduğu gerekçesiyle süresinde vergi davası açarsa tahakkuk, yani ödenecek duruma gelme, mahkeme kararına kadar ertelenir (VUK. m.112/3, İYUK. m.27/3). Ancak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler için erteleme söz konusu değildir (İYUK. m.27/3). Vergi mahkemesi yükümlünün iddiasını kabul ederse vergi tahakkuk etmez; buna karşılık vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi işleminin doğruluğu yolundaki belirtiler artık iyice kuvvetlendiğinden ve mahkeme kararı işlem lehine adeta bir karine oluşturduğundan vergi borcu tahakkuk eder, ödenmesi gerekli aşamaya gelir (İYUK. m.28/5).** Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlü bir yandan vergisini öder, öte yandan tarh işlemi ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısını hâlâ taşıyorsa üst yargı mercilerine başvurur. Kanun yollarına başvurma yürütmeyi durdurmaz. Meğerki üst yargı mercilerinde bu yolda bir karar verilmiş olsun (İYUK. m.52). Görüldüğü gibi tahakkuk etmiş ve ödenmiş olan vergi henüz kanun yolları tüketilmediğinden, kesinleşmemiştir. **Sonuç olarak tüm olağan kanun yollarına başvuru olanaklarının tüketilmesi anlamına gelen kesinleşme ve tahakkuk kavramları farklıdır.**

Tahsil

Somut, sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer. Tahsil işlemi ile yani ödeme ile o vergi borcu ortadan kalkmış olur. Tahakkuk aşamasının aksine, tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir. Vergi sistemimizde tahsil aşamasını düzenleyen asıl kaynak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur. Bu kanun Vergi Usul Kanunundan daha geniş olan kapsamıyla, yalnız vergilerin değil, tüm kamu alacaklarının tahsil aşamasını düzenleyen ilke ve hükümleri öngörmektedir.

Tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kalkmasında inisiyatif yükümlüde ya da alacaklı vergi dairesinde bulunur. Başka bir anlatımla, ya yükümlü iradî olarak borcunu vadesinde öder; ya da yine iradî olmakla birlikte borç vâdeden sonra ödenir. Bu son durumda asıl borca ayrıca gecikme zammı eklenir. Yükümlüce kendiliğinden ödenmeyen borcun tahsili için vergi dairesi harekete geçer. Bu durumda ise verginin cebren tahsili söz konusudur.

Vergi Hukukunda Süreler

Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitilmesi yönünden önem taşırlar. Vergi hukukunda gerek vergi alacaklısının yetkileri, gerek vergi yükümlü ve sorumlularının hakları ve yükümlülükleri ile ilgili çeşitli süre hükümleri düzenlenmiştir. Bu hükümler arasında maddî vergi hukukunda yer alanların yanı sıra şeklî vergi hukuku kapsamına girenler de önemli yer tutarlar.

Vergi hukukunda yer alan değişik hukukî niteliklerdeki süre hükümleri ortak özellikleri göz önüne alınarak sınıflandırılabilir.

Organik sınıflandırma: Süreleri koyan devlet organına göre yapılan tasniftir. Vergi hukukunda süreler yasama organınca, yürütme organınca, ya da yargı organlarınca saptanabilir. Buna göre organik bakımdan yasal, idari ve yargısal sürelerden söz edilebilir. **(1) Yasal süreler:** Kural olarak vergilerin yasallığı ilkesi gereğince süreler yasa ile belirlenir. Özellikle hak düşürücü nitelikte olan sürelerin yasa ile düzenlenmesi zorunluluğu kişilere güvence verilmesi amacına yönelmiştir. Yasal süreler, doğrudan doğruya yasadan ötürü işlemeye başlarlar. Bu sürelere uyulup uyulmadığı yargı organlarınca re'sen denetlenir. Yasal sürelerin bir özelliği de kural olarak kesin oluşlarıdır. Bu süreler ancak yasalarda belirtilen nedenlerle uzatılabilir; idare ve yargı organları kural olarak bu süreleri uzatmaya ya da kısaltmaya yetkili değildir. **(2) İdari süreler:** İdare tarafından belirlenen sürelerdir. Vergi yasaları, idareye bazen süreyi belirleme konusunda yetki vermiştir. İdari sürelerle ilgili genel hükme Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesinde (f.2) yer verilmiştir. Buna göre yasada açıkça yazılı olmayan durumlarda onbeş günden aşağı olmamak koşuluyla bu süreyi tebliği yapacak olan idare belli ve ilgiliye tebliğ eder. İdari süreler, sona ermeden bu süreleri koyan organlar tarafından uzatılabilecekleri gibi sürenin dolması halinde yeni bir süre verilebilir. **(3) Yargısal süreler:** Vergi yargısı organı tarafından belirlenen sürelerdir. İdari Yargılama Usulü Kanununda, vergi yargısı organları tarafından da sürelerin belirlenebileceği öngörülmüştür.

Hukukî niteliklerine göre süreler

Süreler hukukî niteliklerine göre, hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri ve düzenleyici süreler olarak sınıflandırılabilir.

(1) Hak düşürücü süreler: Hak düşürücü süreler bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandırır. Vergi hukukunda hak düşürücü süreler, gerek vergi yükümlülerinin ve sorumlularının, gerek idarenin çeşitli talepleri için konulmuştur. Bu sürelere uyulmadığı takdirde artık söz konusu haktan yararlanma olanağı kalmaz. Yasada bir süreye uyulmaması halinde sürenin ilişkin bulunduğu hakkın “düşeceği”, “ortadan kalkacağı”, “kullanılmayacağı” belirtilmişse bu süre hak düşürücü niteliktedir; Örn. yargısal başvurma (dava açma) süreleri. Bu sürelere uyulmadığı takdirde, sürenin ilişkin bulunduğu hak sona erer ve bununla ilgili işlemleri yapma olanağı kalmaz. Örneğin vergi davası açılırken süre aşımı söz konusu olmuşsa, dava reddedilecektir.

(2) Zamanaşımı süreleri: Vergi hukukunda zamanaşımı, vergi idaresinin vergi alacağını tahakkuk ettirme ve tahsil edebilme yetkisini kaldıran bir nedendir. Zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi vergi alacağının esasını doğrudan etkilediği için, bu süreler yasa koyucu tarafından diğer sürelerden farklı olarak hükme bağlanmıştır. Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri etkileri yönünden hak düşürücü sürelere çok yakındır. Bunun nedeni vergi hukukunun bir kamu hukuku kolu oluşudur.

Sürelerin Hesaplanması

*Vergi Usul Kanununun 18 inci maddesi vergi yasalarında yer alan sürelerin gün, hafta, ay olarak ya da sonlarının belli bir güne ifade edilmelerine göre nasıl hesaplanacaklarını hükme bağlamıştır: **Süre gün olarak***

BU NOTLAR, DERSTE İŞLENEN KONULARIN ÖZETİ OLUP, DERSE DEVAM ETMEYEN ÖĞRENCİLER İÇİN TEK BAŞINA YETERLİ KAYNAK NİTELİĞİNDE DEĞİLDİR. Derste önerilen kaynaklar ve bu kaynaklardan da özellikle ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku, Ankara 2005 yararlanılarak hazırlanmıştır. Öğrencilerin bireysel yararlanmasına yönelik hazırlanmış olup hiçbir suretle elektronik, basılı vb. biçimlerde çoğaltılıp, ticarî amaçlarla kullanılamaz.

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 dahildir.** Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa, süre tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Sürelerin Uzaması

Mücbir sebep (zorlayıcı neden)

Vergi Usul Kanununda mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir (VUK. m.15). Yasada mücbir sebebin bir tanımı yapılmamış, ancak mücbir sebep sayılabilecek bazı hallere örnekler verilmiştir (m.13). ***Bu hükme göre “Mücbir sebepler: 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 dışında sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması gibi hallerdir.”***

Mücbir sebebin en belirgin, üzerinde tartışma yapılmayan özelliği kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulamaz bir olay oluşudur. Ayrıca mücbir sebep ile sürelerin geçirilmesi arasında bir nedensellik bağının da bulunması gerekir. Mücbir sebep konusunda çok çeşitli ölçütler ileri sürülmesine rağmen, belirli nitelikteki olayların önceden mutlak bir şekilde mücbir sebep olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Her olay kendi koşulları ve özellikleri içinde ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Vergi Usul Kanununda mücbir sebep sayılacak hallere örnek verilmeyle yetinilmesi bu nedene dayanmaktadır.

Mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, kural olarak vergi yükümlüleri ve sorumluları bakımından kendisini gösterir. Vergi yükümlü ve sorumlularının yakın akrabalarına yönelen mücbir sebepler vergi yükümlü ve sorumlularının vergi ile ilgili ödev veya işlemlerinin süresi içinde yerine getirilmesini engellese bile, bu durum mücbir sebep sayılmaz.

Zor durum

Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemleri ile ilgili ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara yasal sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığınca uygun bir süre (mühlet) verilebilir. Süre talebinde bulunanların yasal süre dolmadan idareye başvurmaları ve idarenin de gösterilen mazereti kabul etmesi gerekir. Ayrıca sürenin uzatılması halinde kamu alacağı tehlikeye girmemelidir. ***Vergi Usul Kanunu zor durumun koşullarını belirtmemiştir. Mücbir sebep sayılmamakla birlikte yükümlünün vergi işlemlerini ve ödevlerini yerine getirmesini engelleyen bir çok neden “zor durum” kavramına girebilecektir. Örneğin, annesinin ağır hastalanması yükümlü yönünden mücbir sebep sayılmasa da Maliye Bakanlığınca zor durum sayılabilecektir.***

Ölüm

Vergi Usul Kanununun 16 ncı maddesine göre, vergi yasalarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme, beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Bu hüküm Medeni Kanunun 606 ncı maddesinde yer alan mirası red süresi ile uyum sağlamak amacıyla kabul edilmiştir. Çünkü Medeni Kanunun bu hükmü uyarınca mirasçıların üç ay içinde mirası reddetmek hakları vardır. Mirasın reddi halinde miras bırakana ait yükümlülüklerin yerine getirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Özel durumlar

Vergi Usul Kanununda öngörülen genel hükümlerin yanı sıra vergi yasaları da özel durumlarla ilgili olarak belirli sürelerin uzayacağını hükme bağlamıştır. Örneğin Maliye Bakanlığı beşyüzden fazla yükümlüsü bulunan vergi dairelerine para yatırma sürelerini vadenin bitmesini izleyen tarihten başlayarak onbeş gün uzatmaya yetkilidir.

Vergi Borcunun Sona Ermesi

Ödeme

Ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir (VUK. m.23). İşlemin vergi alacaklısı yönünden ifadesine tahsil denilir. Tahsil vergilendirmenin son aşamasıdır; muaccel bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Genel olarak bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş bulunması demektir. Vergi alacağının muacceliyeti de alacaklı idarenin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder. Verginin muaccel olmasında ölçüt verginin tahakkukudur. Henüz tahakkuk etmemiş, başka deyimle muaccel olmamış vergiler, kural olarak ödenemez.

Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir; yükümlüler muaccel olmuş vergilerini vade gününden önce ödeyebilirler (AATUHK. m.37/3,4). Bir verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekmele birlikte bazı vergilerde bu iki aşama çakışmakta, vergi, tahsil edildiği anda tahakkuk etmiş olmaktadır. Örneğin pul yapıştırmak suretiyle alınan damga vergisinde tahakkuk ve tahsil pulun kullanıldığı anda gerçekleşir. Tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilen bu gibi vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır (VUK. m.24).

Ödeme Zamanı

Özel hukukta borçların ödeme zamanlarının belirlenmesi tarafların iradesine bırakılmıştır. Vergiler, yasalarda gösterilen süreler içinde ödenir; bu konuda yükümlünün iradesi rol oynamaz. Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir. Örneğin kurumlar vergisi Nisan, Temmuz aylarında iki eşit taksitte (KVK. m.40) ödenir.

Özel ödeme zamanları

Ödeme zamanları yasalarda belirtilmekle birlikte, istisnaen, bazen yasalar koydukları genel kuralın dışında özel ödeme zamanları öngörürler; bazen da yasalarda yazılı ödeme zamanları uzatılır.

Özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler hem Vergi Usul Kanununda, hem de tek tek vergi yasalarında yer almaktadır. Vergi Usul Kanununa göre (m.112):

— Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süresi içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir (m.112/1). Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilere karşı yükümlü vergi mahkemesine başvurabileceğinden bu vergiler ancak 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesinden sonra tahakkuk ederler. Tahakkuk tarihinden itibaren de bir aylık ödeme süresi tanındığına göre, taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk eden re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde ödenmiş olurlar.

— Ülkeyi terk ve ölüm gibi yükümlülüğü kaldıran durumlarda beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenir. Yükümlünün, vadesi bu süreden sonra gelen vergileri de bu sürede alınır (VUK. m.112/2).

— **Vergi mahkemesinde dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir** (m.112/3); taksit süreleri henüz geçmemiş olanlar ise taksit zamanlarında ödenir.

Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin öngördüğü yukarıdaki hükümler dışında vergi yasalarında da özel ödeme zamanları mevcuttur.

Vergi Borcunun Ödenmemesinin Hukukî Sonuçları

Yasaların belirlediği süreler içinde borcunu ödemeyen vergi yükümlüsü, idarenin herhangi bir işlemine gerek olmadan mütemerrit duruma düşer. Vergilendirilmeden doğan alacak ve borç ilişkisi kamusal nitelikte olduğundan ödeme süresinin son bulması ile birlikte, vergi yasalarının öngördüğü yaptırımlar yükümlü hakkında kendiliğinden işlerlik kazanır. Vergi sistemimizde yükümlünün temerrüdü başlıca şu sonuçları doğurur:

(1) Vadesinde ödenmeyen alacağa gecikme zammı uygulanması

Vergi borcunun zamanında ödenmemesinin doğurduğu hukukî sonuçlardan biri ödenmesi geciken alacağa gecikme zammı uygulanmasıdır. Gecikme zammı özel hukuktaki geçmiş günler faizine benzetilebilir (BK. m.103). Alacığın süresi içinde ödenmeyen kısma vade gününü izleyen günden itibaren her aylık süre için ayrı ayrı olarak % 3 gecikme zammı uygulanır; ay kesirleri tam ay olarak alınır. Vergi ziyası cezası hariç olmak üzere ceza niteliğindeki kamu alacaklarına ayrıca gecikme zammı uygulanmaz. Gecikme zammı 500.000 liradan az olamaz (AATUHK. m. 51).

Gecikme zammı- gecikme faizi

Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, dava konusu yapılan vergilerde ise yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için, 6183 sayılı yasada belirtilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağını (b.3) belirtmektedir. Bu ifadelerle 1986 yılından itibaren vergi uygulamamıza gecikme zammının yanında bir de gecikme faizi girmiştir. Bu iki kavramı karıştırmamak gerekir. ***Gecikme zammı muaccel hale gelmiş her çeşit kamu alacağına vade tarihini izleyen günden itibaren uygulandığı halde, gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarhedilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarhedilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır.***

(2) Cebri icra yoluyla tahsil

Vergi borcunun vadesinde ödenmemesinden doğan bir diğer hukukî sonuç da bu alacağı cebri icra yoluyla tahsil edebilme olanağının doğmasıdır. Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği "ödeme emri" ile tebliğ olunur. Ödeme emrine borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarı, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı yazılır (AATUHK. m.55). Cebren tahsil şu yollardan birinin uygulanması suretiyle yapılır: Vergi borçlusu teminat göstermiş ise teminat paraya çevrilir veya kefile başvurulur; borçlunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir.

Ödeme Yeri

Vergi hukukunun kamusal niteliği bu konuda yükümlünün iradesini tanımaz; **vergi borcu, yükümlünün**

bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödenir (VUK. m.110/1). Vergi dairesi yükümlüyü tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden kamu idaresidir (VUK. m.4/1). Yükümlülerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi yasalarıyla, bu yasalarda açıkça yazılı olmayan hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenir (VUK. m.4/2).

Zamanaşımı

Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri zamanaşımıdır. Alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını kaybeder. Vergi Usul Kanunu zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceğini öngörmektedir (m.113/2).

Vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran iki tür zamanaşımı vardır: Bunlar tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır.

Tahakkuk zamanaşımı

Tahakkuk zamanaşımına ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. **Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağını öngörmektedir** (m.114/2). Beş yıllık süre, aksine hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanununa giren bütün vergiler için geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününü tahakkuk zamanaşımı süresinin başlangıcına esas almıştır (m.114/1). Tahakkuk zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer; artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Vergi hukukunda sorumlular için ayrı bir zamanaşımı yoktur ve ilke olarak yükümlü için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de etki doğurur.

Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. **Bu kanuna göre kamu alacağı, vadesinin rastladığı yılı izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar** (m.102/1). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun tahsil zamanaşımının başlangıcını, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı olarak belirlemiştir. Verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin son gününü ifade eder (AATUHK. m.37/3, VUK. m.111/2). Vergilerin ödeme süreleri tek tek vergi yasalarında belirlenmiş ve özel durumlar için de ayrı süreler saptanmıştır. Tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması bakımından vade tarihinin değil de vadeyi izleyen takvim yılının esas alınmasının nedeni, bütün yükümlülerin tabi oldukları zamanaşımını ayrı ayrı incelemekten idareyi kurtararak daha kolay çalışmasını sağlayabilmek düşüncesidir. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar; ancak zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilir (m. 102/2).

Tahsil zamanaşımı süresini durduran ve kesen nedenler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerinde gösterilmiştir. 104 üncü maddede tahsil zamanaşımı süresini durduran nedenler üç grupta toplanmıştır. Bunlar: **Vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması; Hileli iflas etmesi; Terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmamasıdır.**

Tahsil zamanaşımını kesen nedenler ise yasanın 103 üncü maddesinde on bent halinde gösterilmiştir.

Bunlar: **Ödeme; Haciz uygulaması; Ödeme emri tebliği** ve yasada sayılan diğer¹ nedenlerdir.

Zamanaşımı süresi kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren yeniden işlemeye başlar.

Takas

Takas (ödeşme) özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir neden olup, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukukî işlemdir. Borçlar Kanununa göre takas beyan edebilmek için “aynı cinsten” ve “muaccel” karşılıklı iki alacağın varlığı gereklidir (BK. m.118). Bu durumda bulunan karşılıklı iki alacağın sahibi, birbirlerine olan borçlarını ayrı ayrı ifa etmek yerine, bir beyanla alacaklarını hesaben tahsil eder ve borç ilişkilerini sona erdirirler.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (m.23), kamu idarelerince yükümlüden tahsil edilmiş olup, yasal nedenlerle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunacağını öngörmektedir. Bu hükümde mahsup deyimi ile ifade edilmek istenilen şey aslında takas işlemidir. İki farklı deyim birbirinin yerine kullanılması doğru değildir; çünkü takas ve mahsup hukukî nitelikleri itibarıyla birbirlerinden farklıdır. Örneğin yurt dışında edinilen kazançlar üzerinden mahallinde ödenmiş bulunan gelir vergisi yıllık beyannamede gösterilen toplam vergiden indirilir; bu, takas değil mahsup işlemidir.

Vergi hukukunda tarafların takas isteminde bulunabilmesi için *yükümlünün alacağının kesinlik kazanmış bulunması ve borcunun da muaccel olması gerekir. Bu nedenle örneğin idare, yükümlünün kendisinden olan muaccel alacağını onun halen vergi mahkemesinde bakılmakta olan ve dolayısıyla henüz tahakkuk etmemiş bulunan borcu ile takas edemez. Aynı nedenle yükümlü de hataen fazla ödeyip düzeltme dilekçesiyle idareden iadesini istemiş bulunduğu, fakat red ve iadesine henüz karar verilmemiş bir alacağının muaccel bulunan bir vergi borcuna takas edilmesini isteyemez. Fakat yükümlünün idareden olan alacağı kesinlik kazanmış, başka deyimle kamu alacağı tahsil edilip de yasal nedenlerle iadesine karar verilip kendisine tebliğ edilmiş ve borcu da muaccel ise, verginin vadesi gelmeden önce yaptığı takas isteminin kabulü gerekir. Hatta yükümlü böyle bir istemde bulunmasa bile idarenin, muaccel olan vergi taksidini ödemediği için yükümlüye ödeme emri düzenlemeden önce, onun red ve iadesine karar verilmiş olan muaccel alacağını vergi taksidine mahsup etmesi gerektiği içtihatlarca kabul edilmektedir.*

Bununla birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile tanınmış olan takas isteyebilme hakkı sınırlı bir haktır; idarenin ve yükümlülerin karşılıklı ve muaccel her türlü borçları birbiri ile takas edilemez. ***İdare ve yükümlü arasında iki taraf için de özel hukuk ilişkisinden veya taraflardan biri için özel hukuka, diğeri için kamu hukukuna dayanan ilişkiden doğan alacak ve borçlar 23 üncü maddeye dayanarak takas edilemez. Takası istenebilen borçlar, tahsil edilip de yasal nedenlerle yükümlüye red ve iadesi gereken kamu alacakları ile, yükümlünün reddiyatı yapacak idareye olan muaccel borcudur; bunlar iki taraf için de kamu hukuku ilişkisinden doğar.***

¹ *Cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her çeşit tahsilat; Mal bildirimini, mal edinme ve artmalarının bildirilmesi; Ödeme, haciz vb. işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması; Uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi; Kamu alacağının teminata bağlanması; Yargı organlarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi; İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması; Kamu alacağının ödeme planına bağlanması veya özel kanunlara göre ödenmek üzere başvuruda bulunulması..*

Alacaklılık-borçluluk sıfatlarının birleşmesi sonucu yükümlünün takas isteminde bulunması ödemenin hukukî sonuçlarını doğurur; borç ortadan kalkar. Vergi kesmek durumunda olanların, vergi sorumlusu sıfatı ile yatırmak zorunda oldukları vergileri hazineden olan kendi alacakları ile takas isteminde bulunup bulunamayacakları konusu tartışmalıdır. İctihatlar sorumlunun yatırması gereken vergi kesintileri ile devletten olan kişisel vergi alacağı arasında takas hakkını tanımanın, onu, kesilen verginin yasal yükümlüsü yerine koymak anlamına geleceği düşüncesi ile bu konuda olumsuz görüş taşımaktadır. Bu görüşü paylaşmak zordur.

Terkin

Terkin, bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukukî sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir. Bir verginin terkinini için tahsil edilmiş olması gerekli değildir. Yasalarda yazılı nedenler var ise tahakkuk etmiş, henüz tahsili yapılmamış vergiler de terkin edilir.

Terkin Nedenleri

Vergi hataları dolayısıyla yapılan terkinler: Yükümlü aleyhine doğmuş olan vergi hatalarının düzeltilmesi halinde vergi henüz tahakkuk etmemişse hatalı işlem düzeltilir; tahakkuk etmiş vergiler ise terkin edilir. Vergi aynı zamanda tahsil edilmiş ise terkin edilen vergi, yükümlüye red ve iade edilir.

Yargı organlarının kararına dayanan terkinler: Yargı organlarının kararları uyarınca da tarh olunmuş veya tahakkuk etmiş vergiler terkin olunur. Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması yahut süresi içinde üst mercie başvurulmadığı için kararın kesinleşmiş bulunması veya süresi içinde üst yargı organına başvurulmuş ise vergi mahkemesi kararının onaylanmış bulunması gerekir.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü terkin nedenleri: Yangın, yer sarsıntısı, su basması, don, kuraklık ve benzeri doğal afetler sonucu malvarlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarıyla ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları zararla orantılı olmak üzere Maliye Bakanlığınca kısmen veya tamamen terkin olunur (VUK. m.115). Terkin edilecek vergiler, doğal afetlerin vukubulduğu tarihten önce kapanmış olan vergi dönemine ait ve henüz ödenmemiş bulunan vergilerdir; çünkü afetin doğduğu dönem içinde zaten zarar nedeniyle vergi matrahı ve vergi borcu doğmaz.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun öngördüğü terkin nedenleri:

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda da (m.105) doğal afetler nedeniyle yapılacak terkinine ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Bu maddenin son fıkrasında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları hakkında anılan yasa hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu nedenle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükmü Vergi Usul Kanununun kapsamına girmeyen kamu alacakları için düzenlenmiştir; terkin yetkisi Maliye Bakanlığınca değil, Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre, yapılan takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 5 milyon liraya (dahil) kadar kamu alacakları kamu idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından terkin edilir (m.106).

Vergi Borcunu ve cezasını Sona Erdiren Diğer Nedenler

Hata Düzeltme: Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. m.116). Yükümlü aleyhine yapılmış olan hesap ve vergilendirme hatalarının düzeltilmesi halinde düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona erer.

Uzlaşma: Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde idare ile yükümlüler karşı karşıya gelerek

anlaşabilirler (VUK. 3 üncü Bölüm, Ek. m.1). Uzlaşma gerçekleştiği takdirde idarenin vazgeçtiği miktardaki vergi borcu ve vergi borcu aslına bağlı olarak vergi cezası belli miktar itibariyle sona ermiş olur. Uzlaşma talebinin vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılması gerektiğinden (Ek m.1), uzlaşma sonucunda, henüz tahakkuk etmemiş, yani tarh edilmekle birlikte ödenmesi gerekli duruma gelmemiş borç son bulur. Uzlaşmaya ilişkin ayrıntılar vergi uyuşmazlıkları ile ilgili kısımda ayrıca incelenecektir.

Yargı Kararları: Yükümlüler tarh edilen vergi ve cezalara karşı süresi içinde vergi yargısı organlarına başvurabilirler. Yargı organlarının kararı vergi borcunun ve cezasının kısmen ya da tamamen kaldırılması yönünde olduğu takdirde yapılan idari işlem geri alınacağından vergi veya ceza o oranda sona erer.

Ölüm: Vergi cezalarının sona erme nedenidir (VUK. m.372). Ölümle vergi cezalarının son bulması cezaların şahsiliği ilkesinin sonucudur; buna karşılık ölenin vergi borçları devam eder, mirası reddetmemiş yasal veya mansup mirasçılara geçer. Sermaye şirketlerinin vergisiz birleşmesinde (KVK. m.37), birleşme nedeniyle kişiliği son bulan kurumun vergi borçları da, gerçek kişilerin ölümünde olduğu gibi, külli halefiyet nedeniyle birleşen kuruma geçer. Burada da vergi borcunun son bulması söz konusu değildir.

Ceza İndirimi: Vergi cezalarına özgü sona erme nedenlerinden biri de cezalarda indirimdir. Re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerde yükümlü veya sorumlu vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvurarak tarh edilen vergi veya vergi farkını ve yasada belirtilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyaında kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir (VUK. m.376). Yükümlü veya sorumlu cezada indirimden yararlandığı ölçüde vergi cezası sona erer.

Af: Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi demek olan af vergi cezalarının sona erme nedenlerindedir. Tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının affedileceği öngörülür. Af esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmı da affedilmektedir.