

Vergi Türlerine Göre

Vergiyi Doğuran ve

Ortadan Kaldıran Haller

Bülent AK
Baş Hesap Uzmanı
Ankara Defterdar Yrd. V.

TÜRMOB YAYINLARI- 157
ANKARA - 2001
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2001 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2001-7 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ankara Defterdar Yardımcısı Bülent AK tarafından hazırlanan "**Vergi Türlerine Göre Vergiyi Doğuran ve Ortadan Kaldıran Haller**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Bundan sonraki sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılacaktır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I- VERGİ USUL KANUNU'NUN KAPSAMI	1
II- VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE İSPAT	1
A- Vergi Kanunlarının Uygulanması	1
B- İspat	2
III-VERGİ DAİRESİ	2
IV- VERGİ SORUMLULUĞU	3
A- Mükellef	3
B- Vergi Sorumlusu	3
C- Mükellefiyet ve Sorumluluk Özel Sözleşmelerle Devredilemez .	4
D- Mükellefiyet ve Sorumluluk İçin Kanuni Ehliyet Şart Değildir .	5
E- Faaliyetin Yasak Olması Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğunu Ortadan Kaldırmaz	5
F- Vergi Kanunlarına Göre Sorumluluk Halleri	6
1- Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	6
a) Küçük ve KısıtlılarınTemsilinde Sorumluluk	6
b) Tüzel Kişilerin Temsilinde Sorumluluk	7
2- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	8
a) Gelir Vergisi Kanununda	9
b) Kurumlar Vergisi Kanununda	9
c) Katma Değer Vergisi Kanununda	9
d) Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda	10

e) Damga Vergisi Kanununda	11
3- Mirasçılarının Sorumluluğu	11
4- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu	11
5- Diğer Sorumluluklar	12
a) Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	12
b) Taşıt Alım Vergisinde Sorumluluk	12
c) Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk	13
d) Damga Vergisinde Sorumluluk	13
e) Emlak Vergisinde Sorumluluk	14
V- VERGİ MAHREMİYETİ	14
A- Vergi Mahremiyeti ve Buna Uyuma Zorunluluğu Bulunanlar	14
B- Vergi Mahremiyetinin İhlali Sayılmayan Durumlar	15
C- Vergi Mahremiyetinin İhlali Halinde Hükmolunacak Ceza	16
VI- SÜRELER	17
A- Kanuni ve İdari Süreler	17
B- Sürelerin Hesaplanması	17
C- Sürelerin Uzaması	19
1- Mücbir Sebepler	19
2- Ölüm	21
3- Zor Durum	22
4- Diğer Özel Durumlar	22
a) Defter ve Belgelerin Muhafaza Altına Alınması	22
b) Mevduat Faizlerinden Yapılan Kesintilerin Beyanı	23
VII- VERGİ ALACAĞININ TAYİNİ	23

VIII- TARHİYAT TÜRLERİ	24
A- Beyana Dayanan Tarhiyat	24
B- İkmalen Tarhiyat	26
C- Re'sen Tarhiyat	29
1- Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süre İçinde Verilmemesi	30
2- Beyannamede Matraha İlişkin Bilgilerin Gösterilmemesi	31
3- Yasal Defterlerin Tutulmaması, Onaylatılmaması veya İbraz Edilmemesi	32
4- Defter Kayıtları ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması	33
5- Harcama ve Tasarrufların Kaynağının Açıklanamaması	33
6- 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki İmza ve Tasdik Zorunluluğuna Uyulmaması	35
7- Diğer Hususlar	35
D- İdarece Tarhiyat	36
E- Düzeltme Yoluyla Tarhiyat	36
IX- VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN HALLER ...	37
A- Ödeme	37
1- Ödeme Süreleri (Normal Vade Tarihleri)	37
a) Gelir Vergisi	37
b) Kurumlar Vergisi	38
c) Gelir Vergisi Tevkifatı	38
d) Geçici Vergi	39
e) Katma Değer Vergisi	40
2- Ödeme Sürelerinin Uzatılması	40
3- Özel Ödeme Zamanları	41

a) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Ödeme Zamanı	41
b) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerin Vergi Mahkemesi Kararlarına Göre Ödenmesi	42
c) Uzlaşmada Ödeme	43
d) Memleketi Terk ve Ölüm Gibi Durumlarda Ödeme	43
e) İhtirazi Kayıtlı Beyanda Ödeme	44
4- Gecikme Faizi Uygulaması	45
a) Tarhiyatın Dava Konusu Yapılmaması Halinde	46
b) Tarhiyatın Dava Konusu Yapılarak, Vergi Mahkemesi Kararıyla Onaylanması Halinde	47
c) Tarhiyatın Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Onaylanması Halinde	48
d) Tarhiyatın Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmesi Halinde :	50
e) Tarhiyatın VUK'nun 376. Maddesi Gereğince Kesinleşmesi Halinde	50
f) Mükelleflerin Vergi Alacaklarına Faiz Ödenmesi	51
5- Gecikme Zammı Uygulaması	53
a) Uygulamaya İlişkin Yasal Çerçeve	53
b) Gecikme Zammının Uygulama Süresi ve Diğer Hususlar	56
c) Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Uygulamalarının Karşılaştırılması	57
6- 414 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme : Tecil ve Taksitlendirme Yoluyla Ödemede Kolaylık Sağlanmıştır	58
B- Zamanaşımı	61
1- Tarh Zamanaşımı	61
a) Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı	62

b) Yatırım İndirimi Uygulamasında Zamanaşımı	62
c) Tasfiye Halinde Zamanaşımı	63
d) Düzeltme Zamanaşımı	63
e) Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi	63
f) Damga Vergisinde Zamanaşımı	64
g) Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı	64
2- Tahsil Zamanaşımı	65
a) Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi	65
b) Tahsil Zamanaşımının Durması	66
C- Doğal Afetler Sebebiyle Terkin	66
D- Tahakkuktan Vazgeçme	67
E- Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	67
1- Hesap Hataları	68
2- Vergilendirme Hataları	68
3- Düzeltmeye İlişkin İşlemler	69

I- VERGİ USUL KANUNU'NUN KAPSAMI

Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri;

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar,
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,
- Bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- Bunlardan kaldırılmış bulunan vergi, resim ve harçlar,

hakkında uygulanmaktadır Bu kanunun kapsamına, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler girmemektedir.

Örneğin, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve dahilde alınan katma değer vergisi gibi genel bütçeye giren vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamına girmektedir. Dolayısıyla, bu vergilere VUK hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisi, kapsam dışında kalmaktadır Bu nedenle, bu vergilere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler uygulanamaz.

II- VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI VE İSPAT

A- Vergi Kanunlarının Uygulanması :

"Vergi Kanunu" deyimini, Vergi Usul Kanunu ile bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir.

Vergi kanunlarının uygulanmasında, kanunun lafzının ve ruhunun esas alınması gerekir. Ancak, somut bir olayı ele aldığımızda, bazen soyut olan madde metninde yeterince açıklık bulunmadığı görülebilir Bu durumda, kanun koyucunun bu maddeyi koymasındaki amacı, maddede yer alan hükmün kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutulacak ve uygulama buna göre yapılacaktır.

B- İspat :

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu durum yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispat aracı olarak kullanılamaz.

Buna göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispatında, serbest delil sistemi geçerlidir. Şahit ifadelerinin de delil olarak kullanılması mümkündür. Ancak, şahitlerin olayla açık ve doğal bir ilişkisinin bulunması gerekir.

Örneğin, bir müteahhidin sattığı dairelerin gerçek satış bedelini saptamak amacıyla, ifadesine başvurulmuş alıcılarının alış bedelleri konusunda beyan ettikleri tutarların, daireleri satan mükellefin kayıtlarındaki satış bedeline göre farklı olması halinde, bu ifadelerin delil olarak kullanılması mümkündür. Ancak, alıcılar dışında kalan kimselerin, "ben o dairelerin şu kadara satıldığını duymuştum" şeklindeki ifadeleri delil olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti iddia eden tarafa aittir.

Örneğin, önemli tutarda parayı başkasına borç veren kimsenin faiz almadığını iddia etmesi halinde, bu durumu ispat etmesi gerekir. Çünkü, bir kimsenin başkasına belli bir karşılık olmaksızın ödünç para vermesi, ekonomik şartlara uygun olmayan bir durumdur.

III- VERGİ DAİRESİ

Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları, ilgili vergi kanunlarında gösterilir.

Ancak, Maliye Bakanlığı;

● Mükelleflerin işyeri ve ikametgah adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge işlem merkezleri kurmaya,

● Vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya,

● Vergi dairelerinin yetki alanı, vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye,

yetkilidir.

IV- VERGİ SORUMLULUĞU

A- Mükellef :

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir.

Her vergi kanununda, verginin konusu ile vergiyi doğuran olay tanımlanmıştır. Buna bağlı olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, ortaya çıkan vergi borcunun kimin tarafından ödeneceği, yani mükellefin kim olacağı da belirlenmektedir.

Örneğin, gelir vergisinde, verginin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Bir gerçek kişinin, anılan Kanunda belirtilen gelir türlerinden birini elde etmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Bu verginin mükellefi ise, verginin konusunu oluşturan geliri elde eden Türkiye'de yerleşik gerçek kişiler ile merkezi Türkiye'de bulunan kurum ve kuruluşların işleri nedeniyle yurt dışında oturan Türk vatandaşlarıdır.

B- Vergi Sorumlusu :

Verginin tahsilinin ve takibinin güvenceye alınması amacıyla, vergi kanun-

larında bazen mükellef haricinde kalan gerçek veya tüzel kişilere de sorumluluk yüklenmesi gereği doğmaktadır. Bu kişilerden, doğan kamu alacağıının ödenmesi veya diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi beklenilmektedir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusu, kendi borcu nedeniyle değil, asıl mükellefe ait borcun ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olmakta ve sorumlu tutulmaktadır.

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki en temel farklılık, mükellefin ödediği verginin kendi mal varlığından çıkması, vergi sorumlusunun ise sorumlu sıfatıyla ödediği vergiyi nihai olarak kendi mal varlığından ödemeyip, asıl mükelleften tahsil etmesidir.

Örneğin, bir anonim şirketin aldığı danışmanlık hizmetleri nedeniyle ödemede bulunduğu mali müşavire ödediği tutarlar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Bir ay içinde yapılan ödemeler ile bunlardan kesilen vergilerin, şirket tarafından ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir muhtasar beyannameyle beyan edilmesi ve kesilen vergilerin bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Burada yapılan kesinti mali müşavirin gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Mali müşavir de vereceği gelir vergisi beyanamesi üzerinde hesapladığı gelir vergisinden, kesinti yoluyla ödenen bu tutarları indirim konusu yapacaktır.

C- Mükellefiyet ve Sorumluluk Özel Sözleşmelerle Devredilemez :

Vergi kanunlarında, vergi mükellefiyetini veya sorumluluğunu doğuran olaylar açıkça tanımlanmakta ve yerine getirilmesi gerekli görülen ödevler belirlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellefiyet veya sorumluluk kanunla getirilmektedir. Bu nedenle, kanunla getirilen bir ödevin özel sözleşmelerle ortadan kaldırılması düşünülemez.

Kanunlarla izin verilenler dışında, mükellefiyet ve sorumluluğun özel sözleşmelerle başkalarına aktarılmaları veya değiştirilmeleri mümkün değildir. Bu amaçla yapılan sözleşmelerin vergi daireleri açısından herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır Vergi dairesi, yerine getirilmesi gereken ödevler konusunda mükellef veya vergi sorumlusunu taraf kabul eder.

D- Mükellefiyet ve Sorumluluk İçin Kanuni Ehliyet Şart Değildir :

Bir kimsenin, mükellef veya vergi sorumlusu olabilmesi için, kanuni ehliyete sahip olması (18 yaşını doldurmuş olması ve temyiz kudretinin bulunması) gerekmez. Vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayları gerçekleştirenler (örneğin fiil ehliyetine sahip olmayanlar) ilke olarak vergi mükellefi veya sorumlusudur. Ancak, fiil ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlıların mükellef veya sorumlu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

E- Faaliyetin Yasak Olması Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğunu Ortadan Kaldırmaz :

Kanunlarla yasaklanmış işlem veya faaliyetlerin, vergi kanunlarıyla belirlenen verginin konusuna girmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergisel açıdan yükümlülük doğar. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Örneğin, ticari bir organizasyon oluşturacak şekilde çek-senet tahsilatçılığı yaparak gelir elde eden Türkiye'de yerleşik bir kişinin gelir vergisi mükellefiyeti doğar. Faaliyetin yasalara aykırı olması, bu işi yapan kişinin gelir vergisi mükellefiyetine ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz.

Ancak, buradan her yasak edilen işlem veya faaliyetin vergilendirileceği de anlaşılmalıdır Kanunlarla yasaklanmış işlem veya faaliyetlerin aynı zamanda, vergi kanunlarıyla belirlenen verginin konusuna girmesi ve ver-

giyi doğuran olayın gerçekleşmesi şarttır. Vergi kanunlarında hükme bağlanan vergi konularına girmeyen bir işlem veya faaliyetin sadece kanunlarla yasak edilmiş olması nedeniyle vergilendirilmesi mümkün değildir. Bu durumda, herhangi bir vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

F- Vergi Kanunlarına Göre Sorumluluk Halleri :

1- Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu :

Kanuni temsilci, ilgili kanun hükümleri ile belirlenip görev ve yetkileri bu kanunda tayin edilen kişilerdir. Hukuki veya fiziksel özellikleri dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin yükümlülükleri fiilen yerine getiremeyenlerin ödevleri, bunların adına kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Vergi idaresi, yapılan işlemlerde bu temsilcileri muhatap almaktadır.

Küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olması durumunda, bunlar tarafından yapılması gereken ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Cemaat gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin ödevleri, bunları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Türkiye'de bulunmamakla birlikte vergisel açıdan yükümlülüğü doğan mükelleflerin ödevlerini yerine getirmek ise, bunların Türkiye'deki temsilcilerine düşmektedir.

Vergilendirmeye ilgili ödevleri yerine getirmekle yükümlü bulunan kanuni temsilcilerin, vergi kanunlarına aykırı hareketleri nedeniyle ortaya çıkan vergi aslı ve cezalarından sorumlu tutulmaları söz konusudur. Bu sorumluluklar aşağıda yer aldığı şekilde özetlenebilir.

a) Küçük ve Kısıtlıların Temsilinde Sorumluluk :

● Vergi Aslında Sorumluluk :

Küçük veya kısıtlıların varlığından tamamen veya kısmen alınamayan ver

gi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır Kanuni temsilciler bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler

● **Vergi Cezalarında Sorumluluk :**

Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdî edilmiş olanlar, velî, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Cezanın muhatabı velî, vasi veya kayyımdır Ayrıca asıl muhataba rücu edemezler

● **Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Sorumluluk :**

Gecikme zammı ve gecikme faizi, zamanında ödenmeyen verginin getirişi olarak değerlendirildiğinden mükellefin varlığından alınması gerekir Bu nedenle, mükelleften alınamaması dolayısıyla temsilciden alınan söz konusu tutarlara ilişkin olarak, temsilcilerin asıl mükellefe rücu etmeleri mümkündür.

b) Tüzel Kişilerin Temsilinde Sorumluluk :

● **Vergi Aslında Sorumluluk :**

Vergi aslı yönünden tüzel kişilerin varlığından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerden alınır Temsilciler bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilir Tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ait sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

● **Vergi Cezalarında Sorumluluk :**

Vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir Ancak, kanuni temsilcinin mal varlığından alınan cezalar için de tüzel kişiliğe rücu hakkı bulunmaktadır

● Diğer Cezalarda Sorumluluk :

Ceza mahkemelerinde verilecek hapis cezaları, bu cezayı gerektiren fiilleri işleyenler adına hükmolunacaktır¹. Bu durum, cezaların şahsiliği ilkesinin doğal bir sonucudur.

2- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu :

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur. Bu sorumluluk bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını ortadan kaldırmaz.

Örneğin, bir limited şirketin konfeksiyon atölyesinde çalıştırdığı işçilere ödediği ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Bir ay içinde işçilere yapılan ödemeler ile bunlardan kesilen vergilerin, ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir muhtasar beyannameyle beyan edilmesi ve kesilen vergilerin bu süre içinde ödenmesi gerekir.

Bu vergilerin kesilmemesi ve beyan edilmemesi halinde, tarhiyatın muhatabı ücret geliri elde eden çalışanlar değil, bu ücretlerden kesinti yapmak zorunda olan limited şirket olacaktır. Diğer bir ifadeyle, vergi dairesinin ödenmeyen bu vergilerden dolayı çalışanlar nezdinde takibat yapma imkanı bulunmamaktadır. Ancak, şirketin çalışanlara rücu etmesi söz konusu olabilir.

Belirtilen bu kurala istisna oluşturan iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Zirai ürünlerden yapılması gereken kesintiler ile katma değer vergisine tabi işlemlerde tahsil edilmesi gereken verginin ödenmemesi amacıyla pa-

1 4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, bu uygulama 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, yapılan bu değişiklikten önceki hüküm gereğince verilecek hapis cezalarının da muhatabı kanuni temsilcilerdi.

ravan şirketlerin kullanılıyor olması nedeniyle, müteselsil sorumluluk esasını getirilmiştir. Buna göre, ödenmesi gereken vergi dolayısıyla, vergiyi vergi dairesine yatırmakla yükümlü olanın yanı sıra işleme taraf olanlara da gidilebilmektedir².

Bazı vergi kanunlarımıza göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar aşağıda sıralanmıştır :

a) Gelir Vergisi Kanununda :

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların, aynı maddede belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi tevkifatı yapmaları ve ilgili vergi dairesine yatırmaları gerekmektedir.

b) Kurumlar Vergisi Kanununda :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilen kazanç ve iratları dar mükellefiyete tabi kurumlara sağlayanlar, anılan kazanç ve iratları kurumlarına ödedikleri (nakden veya hesaben) sırada, bunlardan vergi kesintisi yaparak ilgili vergi dairesine yatırmaları gerekmektedir.

c) Katma Değer Vergisi Kanununda :

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.(KDVK Md. 9/1)

2 Bakanlığa verilen yetkiler kullanılarak, zirai ürünlerden yapılacak tevkifat uygulamasının ne şekilde yürütüleceği 164 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde, mal ve hizmet teslimlerinde müteselsil sorumluluk uygulamasının nasıl yürütüleceği ise 70 seri numaralı KDVK Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığının bu yetki çerçevesinde belirlediği verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken haller aşağıdadır:

- Hizmet ithali,
- Hurda metal teslimleri, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işçilik hizmetleri,
- Reklam verme işleri (reklam alınan gerçek usulde KDV mükellefi olmadığı hallerde),
- Telif hakkı kazançları,
- Türkiye’de ikametgahları, iş yerleri, kanuni merkez veya iş merkezleri bulunmayanlar tarafından Türkiye’de yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları,
- Gayrimenkuller hariç GVK’nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi (Bu mal ve hakların iktisadi bir işletmeye dahil olmamaları ve kiracının gerçek usulde vergi mükellefi olmaları şartıyla).

Bunun yanında, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulunduğu veya hizmet satın alındığının saptanması halinde, bu alışlar nede niyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmaktadır³ (KDVK Md. 9/2)

d) Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda :

Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istih-

³ Ancak, GVK'nun geçici 48. maddesine göre belgesiz kıymet bildiriminde bulunan mükellefler adına, KDVK'nun 9/2 maddesine göre belgesiz mal bulundurduğu gerekçeyle malın emsal bedeli üzerinden re'sen KDV tarhiyatı yapılmayacağı gibi, ceza kesilmesi ve gecikme faizi uygulanması da söz konusu olmayacaktır. (KDVK geçici madde 13)

kak sahiplerine veraset ve intikal vergisinin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla ödeme yaparlarken, veraset ve intikal vergisinin ödendiğini gösterir vergi dairesinden verilmiş bir belgenin ibrazını istemek zorundadır. Bu şekilde bir belge ibraz edemeyenlerden vergi borcu mahsup edilmek üzere kanunda belirtilen oranlarda verginin tevkif edilmesi gerekmektedir⁴. (VİVK Md. 17)

e) Damga Vergisi Kanununda :

Genel ve katma bütçeli dairelerle, il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül ve müesseseler, damga vergisine tabi kağıtlara ait vergileri ödeme yaparlarken istihkaktan kesinti yoluyla tahsil etmekte sorumludur. (DVK Md. 19)

3- Mirasçılarının Sorumluluğu :

Ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer Mirasçılardan her biri, ölen kişinin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu tutulur.

Mirasçılarının sorumluluğu vergi aslı ve usule ilişkin mükellefiyetlerle ilgilidir. Ölüm halinde vergi cezaları düştüğünden, mirasçılarının ceza yönünden bir sorumlulukları bulunmamaktadır Ancak, bu durum alınan mirastan dolayı mirasçılarının kendilerince yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden doğan cezaları kapsamamaktadır

4- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu :

Kazançları basit usulde saptanan ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet

4 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, yapılması gereken tevkifatın oranı, veraset ve intikal vergisi oranlarındaki düşüğe paralel önemli ölçüde indirilmiştir.

erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerini de yazılı vergilerini ödemelerini sağlamaya mecburdur.

Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına salındığı gibi, vergi cezası da işveren adına kesilir ve tahsil edilir. Hizmet erbabının karnesini zamanında alıp ve vergisini tahakkuk ettirmekle birlikte, salınan vergiyi zamanında ödememesi halinde, vergi ve gecikme zammı işverenden tahsil olunur. Ancak, işverenler ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilir.

5- Diğer Sorumluluklar :

a) Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu :

Tasfiye halindeki kurumların tasfiye işlemleri, yetkili organlarınca görevlendirilen veya ana sözleşme ya da Kanunda görevlendirilen tasfiye memurları tarafından gerçekleştirilir. İflas halinde ise tasfiye işlemleri, iflas masası yetkilisi tarafından gerçekleştirilir.

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemediği veya bu vergiler ile itiraz edilmiş diğer salınan vergiler için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamaz. Aksi takdirde, bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulur. (KVK Md. 34)

b) Taşıt Alım Vergisinde Sorumluluk :

Trafik, belediye ve liman sicil memurları, noterler, gümrük memurları, Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları ile yetkili satıcılar ve motorlu araç ticareti yapanların yanı sıra taşıtların her türlü iktisap, itihaf ve devir işlemlerini yapanlar, bu işlemleri tamamlamadan önce ilgili vergi dairesince düzenlenmiş taşıt alım vergisinin ödendiğini gösterir bel-

geyi istemeye ve bu belgelerde yer alan bilgileri içeren listeleri, işlemlerin bitimini takip eden ayın 15. gününe kadar ilgili vergi dairesine göndermeye mecbur tutulmuştur.

Bu zorunluluğa uymaksızın gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapanlar; ödenmeyen vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumludur. Ancak, bunlar ödedikleri vergiler için mükellefe rücu edebilir. (TAVK Md. 9)

c) Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk :

Trafik, belediye ve liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cinsi, özellikleri, kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin saptandığı tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdur.

Bu zorunluluğa uymaksızın gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapanlar; ödenmeyen veya eksik ödenen vergi, ceza, gecikme faizi ve zamlarından mükellef ile birlikte müteselsilen sorumludur. Ancak, bunlar ödedikleri vergiler için mükellefe rücu edebilir. (MTVK Md. 13)

d) Damga Vergisinde Sorumluluk :

Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere kağıtları ibraz edenler müteselsilen sorumludur (DVK. Md. 24)

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtların damga vergisi ve cezası mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır (DVK Md. 25)

Damga Vergisinin ödenmesi bakımından, bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştirak ve müesseseleri, vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları usulen vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. İşleme koyan ilgili banka ve kuruluşlardan, bu kağıtlar için mükelleften alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınır (DVK Md. 27)

e) Emlak Vergisinde Sorumluluk :

Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumludur. Devralan mükellefe rücu edebilir. (EVK Md. 30)

V- VERGİ MAHREMİYETİ

A- Vergi Mahremiyeti ve Buna Uyuma Zorunluluğu Bulunanlar :

Aşağıda belirtilen kişiler; mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamazlar. Ayrıca, bu kişiler edindikleri bilgileri kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Görevden ayrılma halinde dahi bu yasaklara uyulması zorunludur.

Söz konusu yasaklara uyma zorunluluğu bulunanlar aşağıda sıralanmıştır:

- Vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşanlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

- Sahte ve yanıltıcı belge kullananlarla ilgili bilgi verilen kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar,
- Sahte ve yanıltıcı belge kullananlarla ilgili bilgi verilen 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları,
- Adli ve idari soruşturmalarda ilgili bilgi ve belge verilen kamu görevlileri,
- 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 47'nci maddede kapsamında gerçekleştirilen "mali milat" uygulamaları çerçevesinde bankalarda açılan hesaplar ve yapılan bildirimlerle ilgili olarak banka çalışanları⁵.

B- Vergi Mahremiyetinin İhlali Sayılmayan Durumlar :

Vergi güvenliğinin sağlanması, kamuoyunun aydınlatılmasının yanısıra mükelleflerin kamuoyu tarafından denetlenmesi, gerekli olan vergi bilincinin oluşturulması ve mükelleflerin vergilendirmeye yönelik ödevlerini yerine getirmelerine ilişkin gayretlerinin artırılması gibi amaçlarla mükellefler hakkındaki bir takım bilgiler açıklanabilmektedir Bu durum, vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmemektedir

Vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayan işlemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır :

- Gelir vergisi beyannameleri ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar dahil olmak üzere gösterilen matrahlar ile salınan vergilerin vergi daireleri ile varsa mesleki teşekküllerde ilan edilmesi,
- Vergi levhasının asılması zorunluluğu,

5 4369 sayılı Kanuna ilişkin olarak yayımlanan seri 1 numaralı genel tebliğin 36. paragrafında yer verilmiştir.

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları,
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla 20 milyar liranın üzerindeki (20 milyar dahil) kesinleşen vergi ve cezaların açıklanması⁶,
- Mükelleflerin vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan 20 milyar liranın üzerindeki (20 milyar dahil) vergi dairelerince takip ve tahsil edilen vergi, resim, harç, fon payı, vergi cezaları, gecikme faizi gecikme zamlarının açıklanması⁷,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, Kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına bildirilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi,
- Kamu görevlilerine yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili bilgi ve belge verilmesi.

C- Vergi Mahremiyetinin İhlali Halinde Hükmolunacak Ceza :

Vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden, bu mahremiyeti ihlal edenlere, Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı olan cezanın iki katı hükmolunacak olup, bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrir edenler ise, bir daha devlet hizmetinde kullanılamaz.

Diğer taraftan, açıklanan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında, Türk Ce-

6 293 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

7 293 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

za Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerinde yer verilen cezalar üç misli olarak hükmolunur.

VI- SÜRELER

A- Kanuni ve İdari Süreler :

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin belirli bir takvime bağlanması son derece doğaldır. Beyannamenin verilmesi, doğan vergi borcunun ödenmesi gibi mükellefe yüklenen ödevlerin ne zaman yerine getirileceğinin, elbette mükellefin kendi isteğine bırakılması düşünülemez. Aksi takdirde, söz konusu ödevleri kimsenin yerine getirmesi beklenemeyeceği gibi, bunlarının yerine getirilmemesinden dolayı kimseye sorumluluk da yüklenemezdi.

Nitekim, vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği hükmüne bağlanmıştır. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ise, bu süreyi 15 günden aşağı olmamak üzere tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

Buna bağlı olarak, her bir vergi türüne ilişkin beyannamenin ne zaman verileceği ve doğan vergi borcunun ne sürede ödeneceği gibi konular ilgili vergi kanunları ile belirlenmiştir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin tamamını ilgilendiren genel nitelikteki bir takım ödevler bulunmaktadır. Bunların yerine getirilmesine ilişkin sürelerle de anılan Kanunda yer verilmiştir.

B- Sürelerin Hesaplanması :

Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıda yer verildiği şekilde hesaplanmaktadır :

- Süre gün olarak belli edilmiş ise, başladığı gün hesaba katılmaz ve son gün tatil saatinde biter. Örneğin, mükellefe istenilen bilgi nedeniyle 1 Şubat 2001 tarihinden başlamak üzere 15 günlük süre verilmesi halinde,

başlayan gün hesaba katılmayacak ve süre 16 Şubat 2001 günü mesai bitiminde sona erecektir.

● Süre hafta veya ay olarak belli edilmiş ise, 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. Örneğin, ikmalen veya re'sen salınan vergilerin tahakkuk etmesi halinde 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir. 18 Nisan 2001 tarihinde bu şekilde tahakkuk etmiş olan verginin, 18 Mayıs 2001 tarihinin mesai bitimine kadar ödenmesi gerekecektir.

● Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter. Örneğin, mali milat olarak nitelendirilen düzenlemeye göre, nakit para, mevduat sertifikası, döviz ve benzeri kıymetlerin 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla asgari bir gün süreyle bankalarda bulundurulması halinde, bu kıymetlerden karşılanan mal edinimleri ile harcamalar hakkında geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacaktır. (GVK Geçici 47. Md.) Bu uygulamada sürenin sonu, belli bir gün olan 30 Eylül 1998 tarihi olarak saptanmıştır. Dolayısıyla, uygulamadan yararlanma imkanı 30 Eylül 1998 tarihinde bankaların mesai saatinin bitiminde sona ermiştir.

● Resmi tatil günleri süreye dahildir. Ancak, sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, süre tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. Örneğin, KDV mükelleflerinin vergilendirme dönemini takip eden ayın 25. günü akşamına kadar KDV beyannamesini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Buna göre, Ocak 2001 dönemine ilişkin beyannamenin 25 Şubat 2001 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Ancak, 25 Şubat 2001 tarihinin Pazar gününe rastlaması nedeniyle, beyanname 26 Şubat Pazartesi günü akşamına kadar verilebilecektir.

● Yargı organlarının kararlarına göre şekillenen uygulamaya göre, sürenin son gününün çalışma saatinin bitiminden sonra, saat 24'e kadar taahhütlü

postayla gönderilen beyannameler ile yapılan bildirimlerin de süresinde yapıldığı kabul edilmektedir

C- Sürelerin Uzaması :

Vergi kanunlarıyla veya idarece belirlenen süreler;

- Mücbir sebepler,
- Ölüm,
- Zor durum (mühlet verme),
- Diğer özel durumlar,

neticesinde işlemeyip durabilmekte veya uzayabilmektedir.

Mücbir sebepler kanuni ve idari sürelerin işlemlerini durdururken; zor durum halinde kanuni süreler idarece uzatılabilmekte, ölüm ve diğer bazı özel durumlarda ise sürelere ilaveler yapılmaktadır.

1- Mücbir Sebepler :

Kanununda mücbir sebebin tanımı yapılmamış, mücbir sebep sayılacak sebepler dört bent halinde sayılmıştır. Ancak, söz konusu bentlerde belirtilen hallerde tam olarak uymamakla birlikte, bunlara benzeyen mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine gerçekten engel oluşturan durumların da mücbir sebep olarak kabul edilmesine olanak sağlanmıştır. Bunun nedeni, mücbir sebep konusunda belli bir ölçütün bulunmaması ve her olayın kendi içerisinde ve koşullarında değerlendirilmesi gereğidir.

Kanununda mücbir sebep olarak kabul edilen durumlar aşağıda sıralanmıştır:

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak

derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk (söz konusu durumların varlığının mükellef tarafından belgelerle kanıtlanması gerekmektedir),

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler (genel nitelikli bir afet olmadığı sürece mükelleflerin bu durumu belediye imar müdürlüğü, itfaiye gibi ilgili mercilerden alacakları belgelerle kanıtlamaları gerekmekte, ancak belirli bir yöreyi etkileyen genel nitelikteki afetlerde durum herkesçe bilindiğinden mükelleften bu durumu kanıtlanması istenmemektedir),
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler (örneğin, ani olarak askere alınma, yolların kapanması vb.),
- Kişinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması (defter ve belgelerin çalınması veya yanması gibi durumların mücbir sebep sayılabilmesi için bu durumun ilgili mercilerden alınacak belgelerle kanıtlanması gerekir, diğer taraftan defter ve belgelerin inceleme elemanına verilmiş olması mücbir sebep sayılmamaktadır),
- Bunlara benzer nitelikteki diğer durumlar (örneğin mükellefin işyerine grev dolayısıyla girememesi vb.).

Yukarıda gösterilen mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. Bu durumda, tarh zamanasını işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Ayrıca, mücbir sebebin geçerli olabilmesi için malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir.

Örneğin, ticari kazancı gerçek usulde vergilendirilen⁸ gelir vergisi mükelle-

8 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin; gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşması halinde izleyen yılın Ocak ayı içinde, gelirin sadece basit usulde saptanan ticari kazançlardan oluşması halinde izleyen yılın Şubat ayı içinde, diğer hallerde izleyen yılın Mart ayı içinde verilmesi gerekmektedir.

lefi (A), beyannameini vermeden önce 17 Mart 2001 tarihinde trafik kazası geçirmiş ve ağır yaralanmıştır Mükellef kaldırıldığı hastaneden tamamiyle iyileşerek 1 Ekim 2001 tarihinde taburcu edilmiştir.

Mükellefin bu durumu ilgili mercilerden aldığı belgelerle kanıtlaması halinde, 17 Mart 2001 tarihinden başlamak üzere 1 Ekim 2001 tarihine kadar beyanname verme ve vergi ödemeye ilişkin süreler durmuş olacaktır. Mükellefin kaza geçirdiği tarihte beyanname verebilmesi için 15 günü bulunmaktaydı. Bu süre 1 Ekim 2001 tarihinden itibaren tekrar işlemeye başlayacaktır.

Dolayısıyla, mükellef 15 Ekim 2001 tarihi mesai bitimine kadar gelir vergisi beyannameini verebilecektir. Bu durumda, vergi ziyayı doğmamış sayılacağından, beyan edilen vergi üzerinden ceza kesilmeyeceği gibi, gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. Ancak, ödenmesi gereken gelir vergisinin bir taksitlendirme yapılmaksızın tamamının aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

2- Ölüm :

Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenilmektedir. Bu hüküm, Medeni Kanununun 546. maddesi ile mirasçılara tanınan mirası red süresi ile uyum sağlamak amacıyla kabul edilmiştir.

Örneğin, 20.5.2001 tarihinde vefat eden murise ait Mayıs 2001 vergilendirme dönemine ait KDV beyannameini, beyanname verme süresi olan 25.6.2001 tarihine üç ay ilave edilmek suretiyle 25.9.2001 tarihine kadar mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından murisin bağlı olduğu vergi daireesine verilecektir.

Diğer taraftan, ölüm halinde gelir vergisi beyannameilerinin ölüm tarihin-

den itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir.(GVK Md. 92) Bu nedenle, gelir vergisi beyannamesinin verilmesi bakımından VUK'nun 16. maddesindeki hükmün değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesindeki özel hükmün dikkate alınması gerekir. Yani mürisin gelir vergisi beyannamesinin, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından 20.9.2001 tarihine kadar verilmesi gerekir.

3- Zor Durum :

Kanuni ve idari sürelerin uzamasına neden olan bir diğer hal ise, zor durum halidir. Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebilir

Ancak, bu şekilde süre verilebilmesi için;

- Süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunmalı,
- İstemde gösterilen mazeret, süre verecek makam tarafından kabule layık görülmeli,
- Sürenin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

4- Diğer Özel Durumlar :

a) Defter ve Belgelerin Muhafaza Altına Alınması :

Defter ve belgeler;

- Yapılmakta olan vergi incelemesine ait inceleme tutanaklarının mükellef tarafından imzalanmaması (VUK Md. 141),

- Arama (VUK Md. 143),

hallerinde muhafaza altına alınabilmektedir

Yasal olarak tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin muhafaza altına alınması halinde, bunların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan sürenin bir aydan az olması halinde, beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (VUK Md. 144)

b) Mevduat Faizlerinden Yapılan Kesintilerin Beyanı :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Ancak, yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılmaktadır (GVK Md. 98)

VII- VERGİ ALACAĞININ TAYİNİ

Vergi alacağının belirlenmesine ilişkin temel kavram ve işlemler aşağıda sıralanmıştır :

● **Vergiye Doğuran Olay :**

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu oluşturur.

Her bir vergi kanununda, vergiyi doğuran olayın ne olduğu tanımlanmaktadır. Örneğin, gelir vergisinde, verginin konusu gerçek kişilerin geliridir. Vergiyi doğuran olay ise, gerçek kişiler tarafından gelirin elde edilmesidir. Türkiye'de yerleşik bir gerçek kişinin ticari faaliyetine bağlı olarak kazanç elde etmesi halinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Bu durumda, gelir vergisi yönünden vergi alacağı doğacaktır

● **Tarh :**

Verginin tarhı, vergi alacağının ilgili kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağın miktar itibariyle saptanmasıdır

● **Tebliğ :**

Tebliğ, yetkili makamların vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirmesidir

● **Tahakkuk :**

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

● **Tahsil :**

Verginin tahsili, kanuna uygun şekilde ödenmesidir.

● **Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler :**

Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.

VIII- TARHİYAT TÜRLERİ

A- Beyana Dayanan Tarhiyat :

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemiz vergi sistemi de esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergilendirmeye ilişkin matrah ve diğer bilgilerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği hususuna dayanmaktadır. Beyan esasında salınacak verginin hesaplanmasında mükellefin kendi beyanı esas alınmaktadır. Bununla birlikte, vergi idaresinin de mükellefin beyanının doğruluğunu kontrol etme görevi bulunmaktadır.

Bu usulde mükellef ya da sorumlu tarafından düzenlenen beyanname vergi dairesine verilir. Beyanname üzerinde yer alan matrah üzerinden, ilgili kanunlarında gösterilen oranlara göre vergi hesaplanır ve tarh edilir. Bu şekilde, vergi alacağı miktar itibariyle saptanır ve bir tahakkuk fişi düzenlenir. Bu fişin bir örneği mükellefe veya mükellef adına hareket eden kimseye verilir. Vergi alacağı böylece tarh ve tahakkuk etmiş olur, yani ödenmesi gerekli aşamaya gelmiş olur.

Beyannamenin vergi dairesine posta ile gönderilmesi de mümkündür. Postayla gönderilen beyannameler için de tahakkuk fişinin düzenlenmesi zorunludur. Bu fişin mükellefe verilecek örneği, mükellefin beyanname-de gösterdiği adrese kapalı bir zarf içinde gönderilir.

Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine veren kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyanname yazılı matrah üzerinden salınması gereken verginin tahakkuk etmesine engel oluşturmaz. Bu durumda, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek örneği beyanname-de gösterilen adrese postayla gönderilir.

Beyan esasının özelliği gereği, vergi hataları hariç olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden salınan vergilere karşı dava açması mümkün değildir (VUK Md. 378)

Ancak, hukukun genel ilkelerinden hareketle, ihtirazi kayıtla beyan vergi hukukunun uygulanmasında da yerini almıştır. Buna göre, mükellefler vergiye tabi olup olmadığı konusunda tereddütte buldukları hususları, dava açmak hakları saklı kalmak üzere beyan etmektedirler.

Bu durumda da verginin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve vadesinde ödenmesi gerekmektedir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemler sonucunda, yürütmeyi durdurma hariç olmak üzere tahsil işlemi durmamaktadır. (İdari Yargılama Usulü Kanunu Md. 27/3)

B- İkmalen Tarhiyat :

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır. (VUK Md. 29)

Bu durumda, ikmalen vergi tarh edilebilmesi için,

- Daha önceden bir verginin salınmış olması,
- Salınan bu vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanması,

gerekmektedir.

Örneğin, ticari faaliyetle uğraşan mükellef (A)'nın, 2000 takvim yılına ilişkin olarak verdiği gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterdiği matrah üzerinden 1 milyar liralık gelir vergisi tarh edilmiştir. Mükellefin anılan yıl beyanı 2001 yılında incelemeye alınmıştır Yapılan inceleme sonucunda, mükellefin 300 milyon lira bedelle satın aldığı amortismanına tabi iktisadi kıymeti yasal kayıtlarına direkt olarak gider kaydettiği ve dönem kazancını bu şekilde eksik belirlediği saptanmıştır

Buna göre, mükellefin kendi beyanına dayalı olarak 2000 takvim yılına ilişkin daha önceden bir gelir vergisi tarhiyatı bulunduğu ve matrah farkının tamamıyla kanuni ölçülere dayalı olarak bulunması nedeniyle, bulunan matrah farkı üzerinden salınacak gelir vergisine ilişkin tarhiyatın ikmalen yapılması gerekir

Diğer taraftan, salınması gereken vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanmadığı durumlarda, verginin re'sen tarh edilmesi gerekir.

Örneğin, daire yapım ve satımı ile uğraşan mükellef (B)'nin, 1999 takvim yılına ilişkin olarak verdiği gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterdiği matrah üzerinden 50 milyar liralık gelir vergisi tarh edilmiştir. Mükellefin anılan yıl beyanı 2001 yılında incelemeye alınmıştır.Yapılan incelemede, mükellefin 1999 yılında sattığı dairelerden satın alanlara, söz konusu daireler için ne kadar ödemede buldukları sorulmuştur. Alınan bu ifadeler sonucunda, dairelerin satış bedelleri toplamının mükellefin yasal kayıtlarındaki satış hasılatlarına 20 milyar lira eksik yansıtıldığı ve dönem kazancının bu tutar kadar eksik belirlendiği sonucuna varılmıştır

Bu durumda, her ne kadar mükellefin kendi beyanına dayalı olarak 1999 takvim yılına ilişkin daha önceden bir gelir vergisi tarhiyatı bulunsa dahi, matrah farkının farkının defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanmaması nedeniyle, bulunan matrah farkı üzerinden salınacak gelir vergisine ilişkin tarhiyatın re'sen yapılması gerekir

Bunun yanında, bulunan matrah veya matrah farkının defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanması halinde bile, daha önceden yapılmış bir vergi tarhiyatı bulunmuyor ise tarhiyat ikmalen yapılmaz. Bu durumda, tarhiyatın re'sen yapılması gerekir

Örneğin, ODTÜ İşletme Fakültesi'nde öğrenci olan (C) İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına da ilgi duymakta olup, 1999 yılı Kasım ayında bir aracı kurumda hesap açtırarak 10 milyar liralık hisse senedi almıştır Aynı yılın Aralık ayına kadar yaptığı alım ve satımlardan elde ettiği kazançlarla portföyünün değerini 20 milyara çıkartmıştır Aralık ayı sonu itibariyle elde ettiği 10 milyarlık kazancı yeterli görerek elindeki tüm hisse senetlerini elinden çıkartmıştır Anılan yılda (C)'nin gelir vergisine tabi başka bir geliri bulunmamaktadır Hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançla ilişkin olarak ise herhangi bir beyanda bulunulmamıştır.

Yapılan bir vergi incelemesinde söz konusu durum tespit edilmiştir. 4444

sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. madde hükmü uyarınca, hisse senetlerinin iktisaptan başlayarak üç ay içinde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır⁹. Elde edilen kazancın tamamı aracı kurumun kayıt ve belgelerinden saptanabilmektedir. Ancak, (C) tarafından 1999 takvim yılına ilişkin olarak daha önceden verilmiş bir beyanname bulunmamaktadır. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca yapılacak indirim veya endekslemeden sonra geriye kalan matrah üzerinden salınacak gelir vergisine ilişkin tarhiyatın re'sen yapılması gerekir.

İkmalen tarhiyatı gerektiren durumlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır :

- Satış faturalarının hasılat unsuru olarak defterlere kaydedilmemesi veya eksik olarak kaydedilmesi,
- Satış hasılatlarına ilişkin hesaplar ile diğer gelir hesaplarının toplamının eksik gösterilmesi,
- Gider faturalarının birden fazla defa veya tutarı daha fazla olarak defterlere kaydedilmesi,
- Giderlere ilişkin hesapların toplamının fazla gösterilmesi,
- Devletten prim, sübvansiyon, fon ve benzeri isimlerle alınan hasılat unsurlarının defterlere yansıtılmaması,
- İndirim konusu yapılamayacak harcamaların yatırım indirimine konu edilmesi,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde, satış karının hesaplanmasında yeniden değerlendirme fonunun dikkate alınmaması,

⁹ 4444 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. maddede yer alan hükümler, 1999 - 2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacaktır.

- Değeri 150.000.000 lirayı¹⁰ aşan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin direkt olarak gider yazılması veya kanuni orandan daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulması,
- Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerleme hükümlerine uyulmaması sonucunda dönem kazancının eksik belirlenmesi, örneğin yabancı paraların ve yabancı para cinsinden alacakların dönem sonunda değerlenmemesi sonucunda kur farkı gelirlerinin dönem kazancına yansıtılmaması,
- Dönem kazancından indirim konusu yapılan kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergiye tabi kazançta eklenmemesi,
- Vergi güvenlik müesseseleri gereğince yapılan tarhiyatlar, örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan emsal kira bedeli veya hayat standardı esasına göre fark çıkması.¹¹

Beyana dayalı olarak yapılan tarhiyattan farklı olarak, ikmalen tarh edilecek vergilerin bir ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

C- Re'sen Tarhiyat :

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan 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. İnceleme raporunda buna göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. (VUK Md. 30)

10 1.1.2000 tarihinden itibaren 76.000.000 lira olarak uygulanmakta olan söz konusu tutar, 1.1.2001 tarihinden itibaren 150.000.000 liraya çıkarılmıştır.

11 4369 sayılı Kanunla, hayat standardı esaslı 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 4605 sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. madde uyarınca, gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının 2000 ve 2001 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde, hayat standardı esasının uygulanmasına devam edilecektir.

Ancak, bu durum takdir edilen matrahın ölçüsüz ve dayanaksız olarak belirlenmesi anlamına gelmez. Vergiye tabi matrahın takdir komisyonu tarafından belirlenmesi halinde bu kararın bir dayanağı olması gerekir Durumun bir vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması halinde ise, inceleme raporunda takdir edilmiş sayılan matrahın maddi bulgularla ortaya konulması gerekir

Vergi incelemesi ise hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir.

İkmalen tarh edilecek vergilerin de bir ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Aşağıdaki durumlardan birisinin bulunması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı kabul edilir Diğer bir ifadeyle, söz konusu durum re'sen takdir sebebi sayılır

1- Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süre İçinde Verilmemesi :

Beyana dayanan vergilerde, beyannamenin ne süre içinde verileceği ilgili vergi kanununda gösterilir. Belirtilen bu süreler içinde beyannamenin verilmesi gerekir. Aksi takdirde, söz konusu durum re'sen takdir nedeni olur. Dönem kazancının re'sen takdir edilmesi gerekir

Beyannamelerin kanuni süresinde verilmemiş olmakla birlikte, olayın takdir komisyonuna sevk edilmesinden veya incelemeye başlanılmasından önce pişmanlıkla verilmesi halinde, beyanname süresinde verilmiş sayılarak tarhiyat tahakkuk fişiyle yapılmakta ve vergi cezasız olarak alınmak-

tadır. Beyannamenin süresi geçtikten sonra pişmanlık talebi olmaksızın kendiliğinden verilmesi halinde ise, beyannamede gösterilen matrah üzerinden ihbarnameyle re'sen cezalı tarhiyat yapılmakta ve takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Ancak, bu durumda da olayın takdir komisyonuna sevk edilmemiş veya incelemeye başlanılmamış olması zorunludur.

Örneğin, 2000 takvim yılında mesken olarak kiraladığı daireden 5 milyar lira kira hasılatı elde eden ve başkaca bir geliri olmayan mükellef (A)'nın, elde ettiği gayrimenkul sermaye iradını 2001 yılı Ocak ayı içinde beyan etmesi gerekmektedir. Söz konusu gelir süresi içinde beyan edilmemiştir. Yapılan bir inceleme sonucunda bu durumun saptanması halinde, mükellef adına re'sen cezalı gelir vergisi tarhiyatı yapılacaktır. Ancak, söz konusu durumun incelenmeye başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce mükellefin pişmanlıkla beyanname vermesi halinde tarhiyat tahakkuk fişiyle cezasız olarak yapılacaktır.

2- Beyannamede Matraha İlişkin Bilgilerin Gösterilmemesi :

Vergi beyannamelerinin sadece kanuni sürelerinde verilmesi yeterli değildir. Söz konusu beyannamelerde aynı zamanda üzerinden vergi hesaplanacak matraha ilişkin bilgilere de yer verilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, beyanname üzerinde beyan edilmiş bir matrahın da bulunması zorunludur. Aksi takdirde, beyanname vermenin hiç bir anlamı bulunmayacaktır.

Beyannamelerin süresinde verilmekle birlikte, üzerinde vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi re'sen takdir nedenidir. Ancak, bu durumda takdir komisyonunun mükellefe 15 günden az olmamak üzere süre vererek, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve yasal defterlerini ibraz davet etmesi zorunludur. Mükellefin istenilen bilgileri vermesi ve yasal defterlerini ibraz etmesi halinde, söz konusu defter ve belgelerin kanıt olarak kullanılabilme özelliklerini yitirmemiş olmaları kaydıyla, takdir

edilecek matrah bu defter ve belgelere göre saptanacak tutardan fazla olmaz.

Diğer taraftan şu hususu da özellikle belirtmek gerekir. Burada kastedilen beyannameye matraha ilişkin olarak hiç bir bilgiye yer verilmemesidir. Bazı sürekli mükellefiyetlerde, vergiye tabi matrahın bulunmaması halinde dahi beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Örneğin, katma değer vergisine tabi mükelleflerin dönem içinde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi ertesi ayın 25'ine kadar KDV beyannameyi vermeleri zorunludur. Bu durumda, beyannameye konuya ilişkin bir açıklama konulması gerekir. Bu şekilde gerçekleştirilen bir uygulamada beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgilerin yer almadığından bahsedilemez.

3- Yasal Defterlerin Tutulmaması, Onaylatılmaması veya İbraz Edilmemesi :

Faaliyetlerinin türüne ve hacmine göre mükelleflerin tutmak ve onaylatılmak zorunda oldukları defterlere VUK'da yer verilmiştir. Buna göre, tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi yahut vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir. Bu durumda, dönem kazancı re'sen takdir yoluyla belirlenir.

Örneğin, peynir imal ve satışıyla uğraşan bir mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sırasında, mükellefin imalat defteri tutmadığı saptanmıştır. Bu durum re'sen takdir nedenidir. Mükellefin yasal defterlerinden yıl içinde peynir imalatında kullanılan girdilerin miktarı saptanmıştır. Bu girdilerden yola çıkılarak yıl içinde ne kadar peynir üretilmiş olduğu bulunmuştur. Dönem içinde sağlanması gereken miktar dengesinden hareketle, mükellefin üretilen peynirlerin % 30'unu yasal defterlere yansıtmasızın kayıtdışı sattığı ortaya çıkmıştır. Konuya ilişkin mükellef ifadeleri de gözönüne alınarak, kayıtdışı satılan peynirlerden sağlanan kazanç tutarı saptan

mıştır İnceleme raporunda gösterilen matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılacak olup, üzerinden re'sen tarhiyat yapılması yoluna gidilecektir.

4- Defter Kayıtları ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması :

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak saptanmasına olanak verecek şekilde tutulmuş olmaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, defter kayıtları ve belgeler sağlıklı bir inceleme için yeterli olmalıdır. Yasal defter kayıtları ve belgelerin vergi matrahının saptanmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle delil olarak kullanılabilme özelliğini yitirmesi re'sen takdir nedenidir.

Buna göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, defter kayıtlarının belgelendirilememesi, bazı işlemlerin kayıtlara yansıtılmamış olması ve randıman farkları gibi durumlar re'sen takdir nedeni olmaktadır.

Örneğin, bir vergi denetmeni tarafından (A) Ltd. Şti. nezdinde yapılan inceleme sırasında, mükellef kurum tarafından faturasız olarak yapılan satışların izlendiği bir banka hesabı saptanmıştır. Ancak, hesaba giren paraların bir kısmı elden yatırılmıştır ve mahiyeti tespit edilememektedir. Diğer taraftan, kayıtdışı bırakılan bu hasılatlara ilişkin olarak kayıtlara yansıtılmamış maliyet unsurları da bulunmaktadır. Mükellef kurum temsilcisinin ifadeleri çerçevesinde yasal kayıtlara yansıtılmayan kazancın tutarı belirlenmiştir. Bu durumda, inceleme elemanı tarafından düzenlenen inceleme raporunda gösterilen matrah farkının defter, kayıt ve belgelere göre saptanması olanağı bulunmadığından dolayı, kurumlar vergisi tarhiyatının re'sen yapılması gerekmektedir.

5- Harcama ve Tasarrufların Kaynağının Açıklanamaması :

4008 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle, elde edilen gelir ile harcama

ve tasarruf arasındaki sıkı bağlantıdan yararlanarak, beyan edilen gelirlerin doğruluğunun kontrolüne imkan verecek şekilde bir vergi güvenlik müessesesi kurulmak istenmiştir. Buna göre mükelleflerin, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlamaları gerekmektedir

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında mükelleflerin her türlü harcama ve tasarruflarının kaynağını kanıtlanamamaları re'sen takdir nedenidir

Ancak, bu müessese servet unsurlarının saptanmasına ilişkin hususları içermemekteydi. Diğer taraftan, mükellef tarafından açıklanamayan tasarruf ve harcamaların gelir vergisi açısından mutlaka bir gelir unsuruyla bağlantısının kurulması gerekmektedir. Bu nedenle getirilen vergi güvenlik müessesesi işlevsiz kalmıştı. 4369 sayılı Kanunla yapılan bir dizi değişiklikle, bu müessesenin işlemini sağlayacak yönde adımlar atılmıştır. Bu amaçla, müesseseyi tamamlayıcı yönde GVK'da da bazı düzenlemeler yapılmıştır

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle, vergiye tabi gelirin tanımı kanunda belirtilen istisnalar haricindeki tüm gelir unsurlarını kavrayacak şekilde genişletilmiştir. G.V.K.'nın gelire giren kazanç ve iratları belirleyen 2'inci maddesinde yer alan 1 - 6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

Ancak, buna göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması gerekmektedir.

Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde ise, harcama-

nın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılacaktır

Diğer taraftan, konuya ilişkin olarak VUK'da da paralel yönde değişiklik yapılmıştır Buna göre, harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı; harcama ve tasarrufun yapıldığı dönem yerine, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınacaktır

Ancak, 4444 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. madde uyarınca, anılan Kanunda yer alan yukarıda belirtilen düzenlemelerin uygulaması dört yıllık bir süre için (1999 - 2002 yılları gelirleri için) erelenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, mali milat olarak isimlendirilen uygulama kapsamındaki değerler ile işlem ve bildirimlerden hareketle bunlara taraf olanlar da dahil olmak üzere, herhangi bir inceleme ve tarhiyat (VUK'nun 30/7. maddesi dahil) yapılamayacaktır Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 7 numaralı bendi yürürlükte olup, söz konusu değerler ile işlem ve bildirimlerden hareket edilmediği takdirde, inceleme ve tarhiyat yapılabileceği sonucuna varılmaktadır

6- 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki İmza ve Tasdik Zorunluluğuna Uyulmaması :

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir.

7- Diğer Hususlar :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 54/2. maddesine göre götürü gider usulünü se-

çen zirai kazanç mükelleflerinin giderlerini tevsik edememeleri re'sen takdir nedeni sayılmaktaydı. Ancak, anılan Kanunda yapılan düzenlemelerle, zirai kazancın tesbitinde götürü gider uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, bu hükmün bir anlamı kalmamıştır

Diğer taraftan, VUK'nun mükerrer 175. maddesiyle getirilen zorunluluklara uyulmaması da re'sen takdir nedeni sayılmaktaydı. Oysa, mükerrer 175'nci madde hükmü yasalaşmadığı için böyle bir madde hükmü bulunmamaktaydı.

Buna bağlı olarak 4369 sayılı Kanunla, işlevleri kalmayan bu hükümler 29.7.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır

D- İdarece Tarhiyat :

Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyatlar dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu tarhiyat usulünde vergi, düzenlenecek yoklama fişine dayanılarak tarh olunur. Tarh olunan vergiler ve kesilecek cezalar bir taraftan ihbarname ile mükellefe bildirilir, diğer taraftan ise, ilan ile vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır

E- Düzeltme Yoluyla Tarhiyat :

Düzeltme yoluyla tarh; ikmalen, re'sen, idarece veya beyan esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek mükellefe duyurulmuş olan vergilerle ilgili olarak vergi hataları nedeniyle ortaya çıkartılan eksik veya fazla tarh ve tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin, düzeltme fişine dayanılarak tarh edilmesidir.

Tespit edilen eksik vergi, düzeltme hükümlerine göre ve düzeltme fişi ile

düzeltilir. Düzeltme ile ilgili vergi, önceden ister tahakkuk fişi ile isterse ihbarname ile mükellefe duyurulmuş olsun, düzeltme fişine göre istenmesi gereken noksan vergi, ihbarname kuralına göre mükelleften aranır Fazla vergi ise terkin edilir.

IX- VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN HALLER

A- Ödeme :

Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden birisi de ödemedir. Vergi borcu, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Mükellefin vergi borcunu vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine yatırması da mümkündür Ancak, bu durumda ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi gerekir Aynı belediye sınırları içerisinde birden fazla vergi dairesi bulunması durumunda ise, ödemenin mutlaka bağlı bulunulan vergi dairesine yapılması gerekir

1- Ödeme Süreleri (Normal Vade Tarihleri) :

Vergi, kendi kanunlarında gösterilen süre veya süreler içinde, kanuna uygun surette ödenir. Ödeme süresinin son günü, verginin vade tarihidir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen verginin tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenmesi gerekir .

Bazı vergi kanunlarımıza göre alınan vergilerin ödeme süreleri (normal vade tarihleri) aşağıda sıralanmıştır :

a) Gelir Vergisi :

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin; gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşması halinde izleyen yılın Ocak ayı içinde, gelirin sadece basit usulde saptanan ticari kazançlardan oluşması halinde izleyen yılın Şubat ayı içinde, diğer hallerde izleyen yılın Mart ayı içinde verilmesi gerekmektedir

Buna bağlı olarak;

- Ocak ayı içinde verilmesi gereken beyannameyle bildirilen gelirler üzerinde tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Ocak, Nisan, Temmuz aylarında,
- Şubat ayı içinde verilmesi gereken beyannameyle bildirilen gelirler üzerinde tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Şubat, Mayıs, Ağustos aylarında,
- Mart ayı içinde verilmesi gereken beyannameyle bildirilen gelirler üzerinde tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Mart, Haziran, Eylül aylarında,

Olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

b) Kurumlar Vergisi :

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ise, normal olarak takvim yılıdır Buna göre, kurumlar vergisinin hesap döneminin kapandığı yılı izleyen Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, uğraşılan faaliyetin türünün takvim yılı dönemine uygun bulunmaması halinde, mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilmektedir. Bu durumda kurumlar vergisinin, biri beyannamenin verildiği ayda, diğerleri ise bu ayı takip eden üçüncü ve altıncı aylarda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekir.

c) Gelir Vergisi Tevkifatı :

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların, aynı maddede belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunanların, bir ay içinde yaptıkları

ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri, ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan etmeleri ve tahakkuk eden vergileri aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

d) Geçici Vergi :

4369 sayılı Kanunla geçici vergiye ilişkin olarak yapılan düzenlemeyle, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden % 15 oranında geçici vergi ödemeleri gerekiyordu. Kurumlar vergisine tabi tutulan mükellefler de, aynı esaslar dahilinde geçici vergi ödemekle yükümlü tutulmuş olup, bunlarda uygulanacak verginin oranı % 25 olarak belirlenmişti.

Ancak, 1.1.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 4444 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle G.V.K.'nin mükerrer 120. maddesinde yapılan değişiklik ile madde metninde yer alan "üçer aylık" ibareleri "altışar aylık", "üç aylık" ibaresi ise "altı aylık" olarak, aynı Kanunun 5. maddesiyle de K.V.K.'nin 25. maddesinde yer alan "...üçer aylık kazançları üzerinden % 25 oranında..." ibaresi "...% 20 oranında..." şeklinde değiştirilmiştir.

Bununla birlikte, 4444 sayılı Kanunla G.V.K.'nin mükerrer 120. maddesine eklenen fıkrayla, geçici vergi dönemlerinin üç aya indirilmesi, beyan ve ödeme sürelerinin üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü olarak belirlenmesi, aynı Kanunla K.V.K.'nin 25. maddesinde eklenen hükümle de kurumlar vergisi mükellefleri açısından geçici verginin oranının 5 puana kadar artırılması veya azaltılması yahut tekrar kanuni seviyesine getirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Nitekim, 31.3.2000 tarih ve 2000/329 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile verilen yetki kullanmış olup, 1.7.2000 tarihinden geçerli olmak üzere, 31.12.2000 tarihine kadar, geçici verginin dönemleri üçer ay, beyan ve ödeme süreleri ise üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamı olarak belirlenmiştir¹².

Buna göre, geçici verginin uygulanmasında 2000 yılının ilk altı ayı altı aylık ayrı bir vergilendirme dönemi, ikinci altı aylık kısmı ise üçer aylık olmak üzere iki ayrı vergilendirme dönemi olarak kabul edilmiş ve geçici verginin oranı ise gelir vergisine tabi mükellefler için % 15, kurumlar vergisine tabi mükellefler için % 20 olarak uygulanmıştır.

25.10.2000 tarih ve 2000/1514 sayılı B.K.K. ile 1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere, geçici verginin dönemleri üçer ay, beyan ve ödeme süreleri ise üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamı olarak yeniden belirlenmiştir¹³. 25.10.2000 tarih ve 2000/1515 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ise, geçici verginin oranı, aynı tarihten itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisine tabi mükellefler için % 25'e çıkarılmıştır¹⁴.

e) Katma Değer Vergisi :

Aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerin, bir aylık vergilendirme dönemi içinde yaptıkları işlemleri dolayısıyla, ertesi ayın 25. günü akşamına kadar katma değer vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine vermeleri ve ödenmesi gereken vergileri de aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

2- Ödeme Sürelerinin Uzatılması :

Mücbir sebep, zor durumda olanlara tanınan süreler ile veraset ve intikal

12 25.4.2000 tarih ve 2. mükerrer 24030 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13 8.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14 9.12.2000 tarih ve 24255 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergisinde tanınan ek süre uygulamalarından yararlanılması halinde, verginin ödeme süresi uzayan sürenin bittiği gündür.

Maliye Bakanlığı 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından, mükelleflere vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeye yetkilidir. Bakanlığın madde nin verdiği yetki çerçevesinde belli edeceği gün, verginin vadesi olacaktır. Verginin normal vadesinden itibaren Bakanlıkça belli edilecek güne kadar ödenmesi halinde, verginin vadesinde ödendiği kabul edilecektir.

3- Özel Ödeme Zamanları :

a) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Ödeme Zamanı :

İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihin den başlayarak bir ay içinde ödenir.

Örneğin, (X) limited şirketinin 1999 hesap dönemine ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda 10 milyar liralık matrah farkı bulunmuştur. Buna göre, mükellef kurum adına 3 milyar lira tutarında kurumlar vergisi tarh edilmiş ve buna ilişkin vergi ihbarnamesi 15.6.2000 tarihinde şirkete tebliğ edilmiştir. Dava yoluna gidilmemesi nedeniyle, söz konusu vergi 15.7.2000 tarihinde tahakkuk etmiş ve kesinleşmiştir .

Kayıt dışı bırakılan kazanç mükellef kurum tarafından beyan edilmiş olsaydı, 2000 yılı Nisan ayında beyan edilecek ve ödenmesi gereken 3 milyar lira tutarındaki vergi, 1'er milyarlık taksitler halinde Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenecekti.

Bu durumda, ilk taksidin süresi tamamen geçtiğinden, 1 milyar liranın ta-

hakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde, 15.8.2000 tarihine kadar ödenmesi gerekir. Temmuz ayındaki ikinci taksidin süresi ise görüldüğü üzere kısmen geçtiğinden, 1 milyar lira tutarındaki bu taksidin de 15.8.2000 tarihine kadar ödenmesi gerekir. Son taksidin ise, tarh olunan verginin taksit tarihinden önce tahakkuk etmesi nedeniyle, normal vade tarihi olan Ekim ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir.

b) İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerin Vergi Mahkemesi Kararlarına Göre Ödenmesi :

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun'la değişik 27/3. maddesi uyarınca; vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunlara ait zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümlerin tahsil işlemlerini durdurmaktadır.

Buna göre, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, bu yönde bir başvuruda bulunulmasına veya yargı kararına gerek kalmaksızın tahsile ilişkin işlemler durmaktadır.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatların vergi mahkemesi tarafından kısmen veya tamamen onaylanması durumunda, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği ile tarh edilen vergiler tahakkuk eder ve ihbarnamenin mükellefe tebliği tarihinden itibaren söz konusu vergilerin bir ay içinde ödenmesi gerekir.

Örneğin, kuyumculuk faaliyetiyle uğraşan bir gelir vergisi mükellefinin 1999 takvim yılına ilişkin faaliyetleri incelenmektedir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, bulunan matrah farkına bağlı olarak 5 milyar lira tutarında gelir vergisi tarh edilmiş ve buna ilişkin vergi ihbarnamesi 12.9.2000 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef, 30 günlük dava açma süresini geçirmeksizin, 30.09.2000 tarihinde yapılan tarhiyata karşı

vergi mahkemesinde dava açmıştır Açılan dava nedeniyle, tahsile ilişkin işlemler durmuştur.

Vergi mahkemesi kararıyla yapılan tarhiyatlar onaylanmış olup, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarname 17.4.2001 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Dolayısıyla, tarh edilen vergiler tebliğ tarihi olan 17.4.2001 tarihinde tahakkuk ettiğiinden, söz konusu vergilerin anılan tarihten itibaren 1 ay içinde, yani 17.5.2001 tarihine kadar ödenmesi gerekir.

c) Uzlaşmada Ödeme :

Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanunla eklenen bölümde yer alan hükümler çerçevesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen cezalar konusunda idare ile mükellefler uzlaşabilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağının muhatabına tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Muhataba ayrı bir ihbarname çıkarılması yoluna gidilmez.

Uzlaşma vaki olmadığında, mükellefin dava yoluna başvurması halinde tahsilata yönelik işlemler durur ve vergi mahkemesi kararının sonucuna göre işlem yapılır Mükellefin dava yoluna başvurmaması halinde ise, ek dava açma süresinin bitimiyle tarh edilen vergiler tahakkuk eder ve söz konusu vergilerin bu tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir.

d) Memleketi Terk ve Ölüm Gibi Durumlarda Ödeme :

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süresi içinde ödenir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde, memleketi terk ve ölüm halle-

rinde beyanname verilme süresi belirlenmiştir. Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesi gereğince, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde beyanname verme sürelerine 3 ay eklenmektedir. Dolayısıyla, beyanname verme süresinin uzaması nedeniyle, verginin ödeme süresi de aynı şekilde uzayacaktır.

Örneğin, 15 Nisan 2000 tarihinde vefat eden bir mükellefin Mart ayı KDV beyanamesi, normal beyan süresi olan 25.4.2000 tarihine 3 ay eklenmek suretiyle bulunacak olan 25.7.2000 tarihine kadar verilebilecek ve beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler de yine aynı süre içinde ödenecektir.

Öte yandan, memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri durumlar nedeniyle mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 6183 sayılı Kanuna göre teminat gösterildiği takdirde, ödeme süresi vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise 3 ay uzatılır.

e) İhtirazi Kayıtlı Beyanda Ödeme :

Vergi Usul Kanunu'nun 378'nci maddesi uyarınca, mükellefler; vergi hataları haricinde, beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden alınan vergilere karşı dava açmamaktadırlar.

Ancak, hukukun genel ilkelerinden hareketle; ihtirazi kayıtlı beyan, vergi

hukukunun uygulanmasında da yerini almıştır. Buna göre, mükellefler; vergiye tabi olup olmadığı konusunda tereddütte buldukları hususları, dava açmak hakları saklı kalmak üzere beyan etmektedirler

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü bendi uyarınca, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemler sonucunda, yürütmeyi durdurma hariç olmak üzere tahsil işlemi durmamaktadır. Verginin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve vadesinde ödenmesi gerekmektedir.

Örneğin, (Y) limited şirketi 1999 hesap dönemine ilişkin olarak 2000 yılının Nisan ayında verdiği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, kurum kazancı üzerinden 20 milyar lira tutarında yatırım indirimi istisnasını düşmüştür. Mükellef kurum, G.V.K.'nin 94/6-b maddesine göre yapılacak tevkifat açısından yatırım indiriminin istisna olup olmadığı konusunda te reddüte düşmüş olup, ihtirazi kayıtla beyana karar vermiştir.

Bu durumda, mükellef kurumun kurum kazancından indirim konusu yaptığı yatırım indirimi tutarını 20 Mayıs 2000 akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmesi ve buna ilişkin vergiyi tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirerek ve vadesinde ödemesi gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılması halinde ise, tahsile ilişkin işlemler durmayacaktır. Bunun için ayrıca yürütmenin durdurulması yönünde karar alınması gerekmektedir

4- Gecikme Faizi Uygulaması :

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için, bunların ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden; dava konusu yapılmaksızın kesinleşmeleri halinde tahakkuk tarihine, dava konusu yapılmaları halinde ise yargı organının tebliğ tarihine kadar gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesi hükmü ile düzenlenmiş olup, konuya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

a) Tarhiyatın Dava Konusu Yapılmaması Halinde :

Tarhiyatın, dava konusu yapılmaksızın kesinleşmesi halinde, normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır

Örneğin; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari faaliyeti olan mükellef (A) 1998 vergilendirme dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesini yasal süresi olan 1999 yılı Mart ayı içerisinde vermemiştir Bunun üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen cezalar kendisine 15.06.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef tarhiyatı dava konusu yapmamış ve tahakkuk kesinleşmiştir. Bu durumda, yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi 15.07.2000 olmaktadır

Vergi ve gecikme faizinin verginin tahakkuku tarihinden itibaren bir ay içinde, cezanın ise dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödeneceği VUK'nun 112/1 ve 368/1'inci maddelerinde belirtilmiştir. Bu durumda vergi, gecikme faizi ve cezanın en geç 15.08.2000 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, ödeme süresinin son günü vade tarihi olup, normal vade tarihleri aşağıdaki gibidir :

- 1'inci taksidin normal vade tarihi 31 Mart 1999
- 2'nci taksidin normal vade tarihi 30 Haziran 1999
- 3'üncü taksidin normal vade tarihi 30 Eylül 1999

Bu durumda; gecikme faizi uygulanacak süreler ise taksit dönemlerine göre aşağıdaki gibi olmaktadır :

- 1'inci taksit için Nisan 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında gecikme faizi uygulanır.

● 2'nci taksit için Temmuz 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında gecikme faizi uygulanır.

● 3'üncü taksit için Ekim 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında gecikme faizi uygulanır.

Gecikme faizi hesabında ay kesirleri dikkate alınmayacağından Temmuz ayı için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

b) Tarhiyatın Dava Konusu Yapılarak, Vergi Mahkemesi Kararıyla Onaylanması Halinde :

Tarhiyatın dava konusu yapılar ve vergi mahkemesi kararı ile onaylanması halinde ise, gecikme faizi; dava konusu yapılan verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, vergi mahkemesi kararı üzerine yeniden düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar olan süre için hesaplanacaktır.

Örneğin; mükellef (A) 1998 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin 1999 yılının Mart ayında bağlı bulunduğu vergi dairesine vermemiştir. Bu durum ise; VUK'nun 30'uncu maddesine göre re'sen takdiri gerektirmektedir.

Bu nedenle mükellef (A)'nın hesapları incelenmiş ve adına vergi salınarak ceza kesilmiştir. Tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ilişkin ihbarnameler mükellefe 18.2.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, idarece yapılan tarhiyatı tamamen veya kısmen tasdik etmiştir. Bu karar üzerine vergi mahkemesince vergi ve ceza yeniden hesaplanarak düzenlenen ihbarnameler 10.07.2000 tarihinde ise idare tarafından mükellefe tebliğ edilmiştir.

Bu duruma göre; 18.02.2000 tarihinde ihbarname ile tebliğ edilmiş olan vergi ve cezalar için 30 günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmış olması nedeniyle, bu vergi ve cezalar ile ilgili tahsil işlemleri duracaktır. Vergi mahkemesi idarece yapılmış olan tarhiyatı tamamen veya kısmen onanmış olduğundan, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi ve ceza yeniden hesaplanmış ve ihbarname mükellefe 20.07.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Yani vergi anılan tarihte tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden vergi ile cezanın ödenmesi ise 20.07.2000 tarihinden itibaren bir aylık süre içinde yapılacaktır.

Re'sen tarh edilen vergi açısından gecikme faizinin hesaplanacağı süre; 1 Nisan 1999 tarihi ile 30 Haziran 2000 tarihi arasında geçen süre olacaktır. Ancak gelir vergisi üç taksit halinde ödendiğinden gecikme faizinin hesaplanmasında taksit miktarı ve ödenme zamanlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Kesilen ceza açısından gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Ayrıca gecikme faizinin hesaplanması sırasında ay kesirleri nazara alınmayacağından gecikme faizinin 01.04.2000 ile 30.06.2000 tarihleri arasında geçen süreler için hesaplanması gerekir.

c) Tarhiyatın Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Onaylanması Halinde :

VUK'nun 112'inci maddesinin 3 numaralı bendinin (b) fıkrasında gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin sonu yargı organı kararının tebliğ tarihine bağlanmıştır. Maddede geçen yargı organı ifadesinden Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay kararlarının anlaşılması gerektiği VUK'nun 172 seri no.lu genel tebliği ile belirtilmiştir. Yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıklarda, vergi ve buna bağlı cezalar vergi mahkemesi kararıyla kısmen ve tamamen onanmış ise bu karar üzerine tahakkuk etmekte, dolayısıyla da vergi ve ceza tahsil edilebilir safhaya gelmiş bulun-

maktadır. Bir üst yargı merciinde dava açılması (üst yargı merciinde yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olması hali hariç) vergi ve cezanın tahsilini durdurmamaktadır.

Mükellefin aleyhine sonuçlanan vergi mahkemesi kararına karşı vergi mahkemesi kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde veya temyiz yoluyla Danıştay'da dava açılması halinde; vergi, vergi cezası ve gecikme faizinin tahsil işlemi durmaz, tahsil işlemine devam edilir.

Gecikme faizinin hesaplanacağı süre ise; dava konusu olan verginin, kendi vergi kanunlarında belli edilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, üst yargı organınca yürütmeyi durdurma kararı verilmemişse veya yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmamışsa, dava konusu yapılan ve mükellef aleyhine sonuçlanan vergi mahkemesi kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre olacaktır.

Ancak, vergi mahkemesi tarafından mükellef tarafından açılan davanın kabul edilmesi ve tarhiyatın terkin edilmesi halinde, tahsil işlemlerinin yapılamayacağı ortadır. İdare tarafından vergi mahkemesi kararının temyiz edilmesi ve bunun sonucunda Danıştay tarafından bozma kararı verilerek tarhiyata onay verilmesi durumunda ise, vergi dairesi üst yargı kararı üzerine vergi ve ceza miktarını yeniden hesap ederek mükellefe ihbarname ile tebliğ edecektir.

Bu durumda gecikme faizinin hesaplanacağı süre ise; dava konusu olan verginin, kendi vergi kanunlarında belli edilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yargı kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre olacaktır.

d) Tarhiyatın Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmesi Halinde :

Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanunla eklenen bölümde yer alan hükümler çerçevesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen cezalar konusunda idare ile mükellefler uzlaşabilir -mektedir. Uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmanın vaki olması durumunda, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih itibariyle ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler tahakkuk eder ve kesinleşir. Mükellef veya adına ceza kesilenler, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunamazlar.

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, verginin uzlaşma yoluyla kesinleşmesi halinde, uzlaşılan vergilere normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ise, mükellef veya ceza muhatabı, tarh edilen vergi veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 güne kadar uzatılır.

e) Tarhiyatın VUK'nun 376. Maddesi Gereğince Kesinleşmesi Halinde :

Tarhiyatın dava konusu edilmeyerek, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi gereğince cezada indirim talebinde bulunulması vergi aslının aynen kabulünü, ancak buna ilişkin cezalarda indirim yapılması talebini ifade etmektedir. Bu durumda, vergi aslı tarhiyatın tebliğini izleyen 30 günlük sürenin bitiminde tahakkuk ederek ödenecek hale gelir.

Diğer bir ifade şekliyle, yapılan tarhiyat için 376. madde hükmünün uygulanmasının talep edilmesi halinde; tarhiyat dava konusu yapılmaksızın vergi aslı mükellefçe aynen kabul edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu uygulama biçiminde vergi aslında bir indirim söz konusu olmayıp yalnızca cezada bir indirim yapılmış olduğundan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesiyle tarhiyat kesinleşmiş olmaktadır.

Buna bağlı olarak, gecikme faizi tarh edilen verginin normal vade tarihinden yukarıda açıklanan tahakkuk tarihine kadar geçen süre için hesaplanır ve ay kesirleri dikkate alınmaz.

f) Mükelleflerin Vergi Alacaklarına Faiz Ödenmesi :

Türkiye’de uzun yıllar boyunca oldukça yüksek oranlı enflasyonist bir ortam olduğu halde, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin olarak faiz hesaplanmasına karşın, alacaklarına faiz hesaplanmamasından ve buna bağlı olarak alacak tutarlarının erimesinden öteden beri yakınılmaktaydı.

Bu nedenle, bir taraftan red ve iade ile ilgili işlemlerin yapılmasına ilişkin sürecin hızlandırılması, diğer taraftan ise mükellefin ekonomik kaybının karşılanması amacıyla; fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler üzerinden faiz hesaplanıp ödenmesine ilişkin olarak düzenleme yapılmıştır.

4369 sayılı Kanununun 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 2’nci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine 4 numaralı bent eklenmiş olup, söz konusu bent aynen aşağıda yer almaktadır.

"4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan

itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."

Yapılan düzenleme uyarınca, fazla ve yersiz olarak tahsil edildiği veya vergi kanunları uyarınca iadesi gerektiği gerekçesiyle üzerinden faiz hesaplanıp mükellefe ödenmesi söz konusu olan vergiler; Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen "genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar"dan ibaret olacaktır Diğer bir ifade şekliyle; gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimler ile iadesi gereken vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizleri gibi diğer mükellef alacakları bu düzenlemenin kapsamı dışında kalacaktır

Ancak, mükellefin öncelikle ilgili mevzuata göre gereken bilgi ve belgeleri tamamlanması şarttır Mükellefin başka türlü bu düzenlemeden faydalanmasına imkan bulunmamaktadır

Bilindiği üzere, vergilerin fazla ya da yersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililerine geri verilmesi, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin "Geri verilecek paralar" başlığını taşıyan 52. maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan madde hükmüne göre, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin geri verilmesinde vergi dairelerinde düzeltme fişi, diğer saymanlıklarda düzeltme ve iade belgesiyle birlikte;

- Tahsilinde alındı verilen vergilerin geri verildiği takdirde alındının aslı, bulunmadığı takdirde usulüne uygun olarak onanmış örneği,
- Sorumlu sıfatı ile daire veya kurumlarca mükellef adına yatırılan vergilerin iadesinde, daire veya kurumun yatırılan vergiler ait bilgileri içeren yazısı,

Ödeme belgesine bağlanmalıdır

İadelerde genel esas bu olmakla birlikte söz konusu yönetmelikte gelir, kurumlar ve katma değer vergileri ile vergi iadelerinde ayrı ayrı aranacak belgeler belirtilmektedir. Dolayısıyla bu tür iade talebinde bulunan mükelleflerin söz konusu yönetmelikte geçen belgeleri başvuru sırasında hazır bulundurmaları faiz talep etmek için geçmesi gereken üç aylık sürenin başlaması açısından önem taşımaktadır

Mükellefin gerekli bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihten itibaren, red ve iade edilmesi gereken vergi tutarlarının mükellefe üç ay içinde ödenmesi halinde, bu alacaklar üzerinden faiz hesaplanması ve ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

İade işlemlerinin gerçekleştirilebilmesine ilişkin bekleme süresi olarak öngörülen üç ay içinde, söz konusu vergi tutarlarının ödenmemesi halinde ise, bu üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için, red ve iadesi gereken vergi tutarları üzerinden aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında faiz hesaplanacak ve hesaplanan bu faiz tutarı bu Kanunun 120. maddesinde yer alan hükümlere göre red ve iadesi gereken vergi tutarı ile birlikte mükellefe ödenecektir.

5- Gecikme Zammı Uygulaması :

a) Uygulamaya İlişkin Yasal Çerçeve :

Gecikme zammı uygulamasına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer verilmekle birlikte, vergi alacağının ödenmesine ilişkin olarak yapılan açıklamalara olan yakın ilgisi nedeniyle, konuya bu kısımda yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 51. maddesinde yer alan hüküm uyarınca; amme alacağı-

nın ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına, vadenin bitim tarihinden itibaren, her ay için ayrı ayrı olmak üzere % 9 oranında gecikme zammının uygulanması gerekmektedir Ancak, söz konusu gecikme zammının oranının; aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı olmak üzere % 10'una kadar indirilmesine, bir katına kadar artırılmasına dair Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki son olarak 26.10.2000 tarih ve 2000/1555 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmış olup, 02.12.2000 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gecikme zammının oranı % 5 olarak belirlenmiştir Bu çerçevede belirlenen gecikme zammının uygulama dönemleri itibariyle oranlarına ise aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Gecikme Zammı Oranları:

Uygulamanın Başlangıç Tarihi	Tahsilat Genel Tebliği Numarası	Aylık Gecikme Zammı (%)	Yıllık Gecikme Zammı (%)
01.01.1990	378 No.lu T.G.T.	7	84
01.01.1994	381 No.lu T.G.T.	9	108
08.03.1994	383 No.lu T.G.T.	12	144
31.08.1995	389 No.lu T.G.T.	10	120
01.02.1996	391 No.lu T.G.T.	15	180
09.07.1998	403 No.lu T.G.T.	12	144
21.01.2000	408 No.lu T.G.T.	6	72
02.12.2000	411 No.lu T.G.T.	5	60

Gecikme zammının hesabında, ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bu nedenle, ödemede bir gün dahi gecikilmesi halinde bile, bir aylık gecikme zammı alınır. Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanan vergi ziyai cezası hariç olmak üzere, ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir. Uygulanacak gecikme zammının tutarı ise, 500.000 liradan az olamaz.

Gecikme zammı oranı her aya ayrı uygulanacağından, gecikme zamlarının hesabında sürelerin tesbiti önem arz etmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile, V.U.K.'na atıfta bulunarak, aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında anılan kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 18/2'inci maddesinde "süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Bittiği aydan başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kamu alacaklarının vade tarihleri ayın son günleri dışında olan bir tarihe rastladığı takdirde, izleyen aylarda sürenin başladığı güne tekabül eden bir gün bulunduğundan gecikme zammı hesabında herhangi bir problemle karşılaşılmamaktadır.

Örneğin, Katma Değer Vergisinde Mart dönemine ilişkin beyannamenin 25 Nisan tarihine kadar verilmesi ve tahakkuk eden verginin aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Vade tarihi 25 Nisan olan amme alacağı bu tarihte ödenmediği takdirde, izleyen her ayın 25'inci günleri esas alınarak, aylık dönemler halinde ödeme tarihine kadar gecikme zammı hesaplanacaktır.

Vade tarihlerinin ayın son gününe rastlaması halinde ise, izleyen ayın 30 veya 31 gün sürmesi gecikme zammı hesabını etkilememekte, ayın son gününe kadar ödeme yapıldığı takdirde bir aylık gecikme zammı alınması ge

rekmetedir. Buna göre, ayın son gününün 30 veya 31 olması ve hatta Şubat ayının 28 yada 29 gün sürmesinin sürenin hesabını etkilememesi, vadenin bitim tarihini izleyen her ayın son günleri esas alınarak aylık devreler halinde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir

Örneğin, 31 Ocak 2000 vadeli bir amme alacağı 3 Mayıs 2000 tarihinde ödendiği takdirde;

- 1 Şubat 2000 - 28 Şubat 2000 tarihleri arasındaki 1. ay için % 6
- 1 Mart 2000 - 31 Mart 2000 tarihleri arasındaki 2. ay için % 6
- 1 Nisan 2000 - 30 Nisan 2000 tarihleri arasındaki 3. ay için % 6
- 1 Mayıs 2000 - 03 Mayıs 2000 tarihleri arasındaki 4. ay için % 6

Olmak üzere, toplam (6 x 4) % 24 nispetinde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir Gecikme zammının hesabında, son aydaki ay kesri tam ay olarak dikkate alınmıştır

b) Gecikme Zammının Uygulama Süresi ve Diğer Hususlar :

Gecikme zammının hesaplanması; ödeme, tecil talebinin kabul edilmesi, borçlunun iflası, borçlunun acze düşmesi, V.U.K.'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin bulunması veya ödeme süresinin uzatılması hallerinde durmaktadır.

Buna göre, gecikme zammının uygulama süresi; amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan süre olmaktadır.

Diğer taraftan, gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi gerekmez. Amme alacağının aslının ödenmiş olması ise, gecikme zammının taahhüt ve tahsiline engel teşkil etmez.

6183 sayılı A.A.T.U.H. Kanun'un 52. madde hükmü kusuru olmaksızın mal varlığı üzerindeki tasarruf hakkı elinden alınan borçlunun bu duruma düştüğü andan itibaren gecikme zammı ödemesini önlemeye yöneliktir. Söz konusu hükme göre, iflasın kaldırılması veya kapanması şeklinde sonuçlanması arasında herhangi bir farktan da söz etmek mümkün olmayacaktır.

Buna göre mükellefin borçlarını vade tarihinden iflasın açıldığı tarihe kadar uygulanan gecikme zammı tutarı ile birlikte ödemiş olması halinde, iflasının kaldırılmasına izin verilmesi gerekmektedir

Amme alacağına karşılık vergi dairesine verilen çekin, tahsili için bankaya ibraz edildiğinde karşılığının olmadığı vergi dairesine iade edildiği daha sonra mükellef tarafından yapılan başvuruda; çekin karşılığının olduğu, bankanın çekin ibraz tarihinde, elde olmayan bir nedenle çalışmadığı ve aynı tarihte ibraz edilen çekin muamelesiz iade edildiği, ödemenin de vadeden sonra yapıldığı durumda gecikme zammı tahsil edilmesi gerekir

İhracat ve ihracata dayalı imalatın desteklenmesi çerçevesinde Merkez Bankasınca mükelleflere çekin geç verilmesi sonucu vergi dairesine geç ibraz edilmesi halinde de gecikme zammı tatbik edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin bu tür olaylar münasebetiyle gecikme zammına tabi tutulması vergi dairesinin tutumundan kaynaklanmakta olup, çekin geç düzenlenmiş olması mükellef ile Merkez Bankası arasındaki bir sorundur Merkez Bankasına bu konuyla ilgili ödenek aktarılmaması sonucu etkilemesi gerektir.

c) Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Uygulamalarının Karşılaştırılması :

Gecikme zammı ile gecikme faizi amme alacağını enflasyona karşı korumak amacıyla getirilen düzenlemeler olup, aralarında görülen benzerlikler ile farklılıklara aşağıda yer verilmiştir :

- Gecikme zammı ödenebilir amme alacağına uygulanmakla beraber gecikme faizinin hesaplanması için amme alacağının ödenebilir hale gelmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Gecikme faizi tahakkuktan vadeye göre geriye doğru hesaplanır, gecikme zammı beyanda bulunan mükellef ve vergi sorumluları hakkında vadeyle ödeme tarihi arasında uygulanır.
- Oranları aynı olup, 6183 sayılı Kanununun 51. maddesine göre belirlenen orandır.
- Vergi cezaları ve ceza niteliğindeki diğer kamu alacakları gecikme faizine tabi değildir. Gecikme zammı ise vergi aslı ve vergi ziyayı cezasına uygulanır. Vergi ziyayı cezası hariç olmak üzere ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına uygulanmaz.
- Gecikme faizleri Vergi Usul kapsamına dahil vergilerle ilgili zam niteliği taşıyan bir kamu alacağı olduğundan tarh, tebliğ ve tahakkuk yönünden bu kanun hükümlerine tabidir. Gecikme zammı bu kanun hükümlerine tabi değildir. Önceden borçluya bildirilmesi gerekmez.
- Gecikme zammı amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde de iflasın açıldığı aciz halinde bu durumun tespit edildiği güne kadar uygulanır. Yani bu tarihten itibaren gecikme zammı durur. Gecikme faizi için böyle bir hal mevcut değildir.

6- 414 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği¹⁵ ile Yapılan Düzenleme : Tecil ve Taksitlendirme Yoluyla Ödemede Kolaylık Sağlanmıştır

Bazı mükellefler karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergi borçlarını ödeme güçlüğü içine düşmüşlerdir. Zor duruma düşmeleri nedeniyle borçlarını ödeyemeyen mükelleflere, ödemede kolaylık sağlan-

15 06.02.2001 tarih ve mükerrer 24310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ması ve kamu alacaklarının biran önce Hazineye intikali ülke ekonomisi açısından önem arz etmektedir

Bu amaçla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; Devlete ait olup Bakanlık vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları, talep edilmesi halinde, aşağıdaki şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.

1-a) Bu tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmek için mükelleflerin 16 Mart 2001 günü mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine **yukarıda belirtilen borçlarının tamamı için** yazılı olarak tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir.

b) Bununla birlikte, 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 günü mesai saati bitimine kadar müracaat edebileceklerdir.

c) Aynı il veya farklı illerde birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükellefler her bir vergi dairesine olan borçları için ayrı talepte bulunacaklardır.

2-a) Mükelleflere borçlarını ödemede ilk taksit Mart 2001 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere 18 aylık ödeme süresi tanınmıştır.

b) Deprem bölgesinde bulunan ve yukarıda 1-b paragrafında belirtilen mükellefler;

● Deprem tarihlerinden önce vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarını,

● Deprem tarihlerinden sonra tahakkuk eden, 31.12.2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş bulunan ve ödeme süresi uzatılmamış olan vergi borçlarını,

ilk taksit Haziran 2001 ayından başlamak üzere 19 ayda ve 19 eşit taksitte ödeyeceklerdir.

3-Tecil edilen bu borçlara uygulanacak tecil faizi oranı yıllık % 3 olarak belirlenmiştir.

4-Tecil kapsamına alınacak borç asıllarına müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

5-Söz konusu tebliğ uyarınca tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde, tecil şartları ihlal edilmiş olduğundan; mükelleflerin anılan tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borç asılları ile ödenmemiş borç asıllarına gecikme zammı uygulanmak suretiyle, amme alacağı idarece cebren takip ve tahsil edilecektir.

6-Söz konusu tebliğ gereğince yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılınmıştır.

7-Vadesi 31.12.2000 tarihinden önce olup, anılan tebliğin yayımı (6.2.2001) tarihinden önce;

● Tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan amme alacaklarının, bu tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit miktarlarına, müracaat tarihlerinden bu tebliğin yayımı tarihine kadar geçen süre için geçerli oranlar, söz konusu tebliğin yayımı tarihinden sonra

da **yıllık % 3** oranında tecil faizi uygulanacaktır Bununla birlikte mükelleflerin bu tebliğden yararlanmak istemeleri halinde ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde kalan taksitleri bu tebliğde belirtilen süreler içerisinde ödenebilecektir.

● Tecil talebinde bulunan ancak talepleri değerlendirme aşamasında olan mükelleflerin, bu tebliğ hükümlerinden yararlanmak istemeleri halinde, ilk müracaat tarihlerinden bu tebliğin yayımlandığı tarihe kadar geçerli olan oranlar, bu tebliğin yayımı tarihinden sonra da yıllık % 3 oranında tecil faizi uygulanarak ilk müracaat tarihlerinden itibaren 24 ayı geçmeyecek şekilde bu tebliğde belirtilen süreler içerisinde borçları tecil edilecektir.

8- Söz konusu tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31.12.2000 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 412 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde belirlenen yıllık % 36 tecil faizi oranı uygulanacaktır

B- Zamaşıımı :

Zamaşıımı, süre geçmesi dolayısıyla vergi alacağıının ortadan kalkmasıdır. Zamaşıımı mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder

Vergi sistemimizde, tarh zamaşıımı ve tahsil zamaşıımı olmak üzere iki ayrı zamaşıımı müessesesi bulunmaktadır Tarh zamaşıımına ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde, tahsil zamaşıımına ilişkin hükümlere ise 6183 sayılı Kanununun 102. maddesinde yer verilmiştir.

1- Tarh Zamaşıımı :

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar ve mükellef bakımından vergi bor-

cunu teşkil eder. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Örneğin, 1995 takvim yılında kiraladığı meskenden dolayı, belirlenen istisna tutarının üzerinde kira geliri elde eden bir kişi, elde ettiği kira gelirini 1996 yılında beyan etmemiştir. Vergi alacağını doğuran kiralama işlemleri 1995 yılında gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, beş yıllık zamanaşımı süreci 01.01.1996 tarihinden itibaren başlayacak ve 31.12.2000 tarihinde bitecektir. Buna göre, mükellef tarafından beyan edilmeyen gelir üzerinden alınacak verginin, idare tarafından gerekli tespitlerin yapılamaması sonucunda 31.12.2000 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilememesi halinde, söz konusu vergi alacağı zamanaşımına uğrayacaktır.

Ancak, tarh zamanaşımı konusunda genel düzenleme bu yönde olmakla birlikte, vergi kanunlarımızda zamanaşımına ilişkin olarak bazı özel hükümlerin de bulunduğu görülmekte olup, konuya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

a) Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır. Diğer bir ifade ile, vergi alacağı (vergiyi doğuran olay) bu işlerin tamamlandığı yılda doğmaktadır. Dolayısıyla zamanaşımı süresi, yıllara sari inşaat işinin bittiği yılı izleyen takvim yılından itibaren başlayacaktır.

b) Yatırım İndirimi Uygulamasında Zamanaşımı :

Yatırım indirimine konu edilen aktif değerlerin yatırımla güdülen amacın dışında parça parça satılması veya G.VK.'nin ek 2. maddesinde yer verilen şartlardan birisinin ihlal edilmesi halinde, yatırım indirimi nedeniyle

zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler açısından vergi ziyayı gerçekleştirmiş sayılır.

Bu durumda, yatırım indirimi nedeniyle zamanında alınamayan vergiler açısından zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren yukarıda belirtilen durumun meydana geldiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

c) Tasfiye Halinde Zamanaşımı :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, kurumların tasfiyeye girmesi ve tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tarh zamanaşımı tasfiyelerin sonuçlandığı takvim yılını takip eden yıldan itibaren başlar

d) Düzeltme Zamanaşımı :

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı, düzeltmeye konu verginin doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından itibaren başlamak üzere beş yıldır

Ancak, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde, düzeltme zamanaşımı, hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıldır

Ayrıca, ilan yolu ile tebliğ edilip dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde, düzeltme zamanaşımı süresi, ödeme emrinin tebliğinden itibaren bir yıldan az olamaz.

e) Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi :

Zamanaşımının durması halinde, zamanaşımı süresi, sürenin işlemesine engel olan durumun ortada kalkmasıyla beraber, kaldığı (durduğu) yerden işlemeye devam eder. Zamanaşımının kesilmesi durumunda ise, kesme nedeninin meydana geldiği tarihe kadar işlemiş olan süreler dikkate alınmaz. Kesme nedeninin ortadan kalkmasıyla birlikte, süre yeni baştan işlemeye başlar.

Vergi Usul Kanunu'nda tarh zamanaşımının durması düzenlenmiş ancak, kesen nedenler konusunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle, tarh edilen vergi bakımından zamanaşımının kesilmesi söz konusu değildir.

Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, tarh zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı, takdir komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

f) Damga Vergisinde Zamanaşımı :

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiyi tabi kağıtların düzenlenmesidir. Zamanaşımı süresi ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen takvim yılının başından itibaren başlamak üzere beş yıldır.

Ancak, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde, vergi alacağı yeniden doğar. Zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren tekrar işlemeye başlar.

g) Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı :

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi hükmüne göre, mükellefiyet;

- Beyannamenin verilmesi halinde, beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte,
- Verilen beyannamede gösterilmeyen mallarla, beyanname verilmeyen durumlarda, intikal eden malların idare tarafından tespit edildiği tarihte,
- Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte,

Başlamaktadır. Dolayısıyla, beş yıllık zamanaşımı süresi de, yukarıda belirtilen tarihleri izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır

2- Tahsil Zamanaşımı :

Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Kanununun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Ancak, zamanaşımından sonra mükellefin rızâen yapacağı ödemeler kabul olunur.

a) Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi :

6183 sayılı Kanununun 103. maddesine göre, tahsil zamanaşımını kesen haller aşağıda yer aldığı gibidir :

- Ödeme,
- Haciz tatbiki,
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- Ödeme emri tebliği,
- Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- Amme alacağının teminata bağlanması,
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,

- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımının başlangıcı, yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

b) Tahsil Zamanaşımının Durması :

6183 sayılı Kanununun 104. maddesine göre, borçlunun yabancı bir ülkede bulunması, hileli olarak iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması halinde, bu durumun devam ettiği sürece tahsil zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, işlemesine engel olan nedenlerin ortadan kalktığı günün bitmesinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar.

C- Doğal Afetler Sebebiyle Terkin :

Verginin doğal afetler nedeniyle terkin edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası veya bunlara benzer afetler yüzünden;

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve cezaları,
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunmaktadır. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını, mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit etmektedir

17.8.1999 tarihinde Marmara Bölgesinde, 12.11.1999 tarihinde Bolu ve çevresinde meydana gelen depremler sonucunda faaliyetlerini hiçbir şekilde sürdürmeyecek mükelleflerin durumunun işi bırakma sayılması nedeniyle, bu mükelleflerin içinde bulunduğu durum da Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi kapsamında değerlendirilmiştir¹⁶.

D- Tahakkuktan Vazgeçme :

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115. maddesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 1.000.000 lirayı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçebilmektedir. (Belirtilen tutar 1.1.2000 tarihinden itibaren 1.500.000 lira olarak uygulanmış olup, son olarak 30.11.2000 tarih ve 2000/1697 sayılı B.K.K. ile 1.1.2001 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 3.000.000 liraya çıkarılmıştır)

E- Vergi Hatalarının Düzeltilmesi :

Vergi alacağının oluşumu sırasında mükellef veya Hazine aleyhine yapılan vergi hataları ile bunların düzeltilmesine ilişkin esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devam eden maddelerinin yer aldığı bölüm ile düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde; "vergi hatası", vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır

16 Söz konusu açıklamaya, 21.12.1999 tarih ve mükerrer 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 282 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Anılan Kanunun devam eden maddelerinde ise, vergi hataları; "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olmak üzere iki ana grup altında toplanmıştır

1- Hesap Hataları :

Yukarıda belirtilen düzenleme uyarınca, hesap hataları şunlardır :

- **Matrah hataları** : Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanması,
- **Vergi miktarında hatalar** : Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, yukarıda yazılı belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması,
- **Verginin mükerrer olması** : Aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır

2- Vergilendirme Hataları :

Vergilendirme hataları ise şu şekilde sıralanmaktadır :

- **Mükellefin şahsında hata** : Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kimseden istenmesi veya alınması,
- **Mükellefiyette hata** : Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması,
- **Mevzuda hata** : Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması,

● **Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata** : Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır

3- Düzeltmeye ilişkin işlemler :

Vergi hataları;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile,

ortaya çıkarılabilir

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunmaktadır.

Düzeltilme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olmaktadır

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca; mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilmektedir. Bunların posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür.

Ayrıca, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltiler. Tarh zamanasını süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları ise düzeltiler.

Ancak, düzeltme zamanasını süresi;

- Zamanasını süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
 - İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
 - İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı,
- tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.