T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNE YOL AÇAN UNSURLAR

Doktora Tezi

MEHMET KOÇ

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNE YOL AÇAN UNSURLAR

Doktora Tezi

MEHMET KOÇ

Danışman:YRD. DOÇ. DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

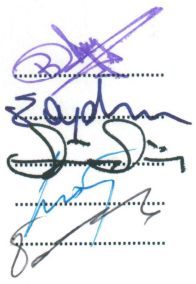
İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Doktora öğrencisi MEHMET KOÇ nın tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 06.10.2009 tarih ve 2009-16/9 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından ~~oy birliği~~ / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
Tez Savunma Tarihi :	22.04.2010	
1) Tez Danışmanı :	YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ	
2) Jüri Üyesi :	YRD. DOÇ.DR. ERKAN AYDIN	
3) Jüri Üyesi :	PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ	
4) Jüri Üyesi :	PROF.DR. HAKAN ÜZELTÜRK	
5) Jüri Üyesi :	YRD.DOÇ.DR. VEYSİ SEVİĞ	



ÖZET

Doktora Tezi
Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar
Mehmet KOÇ

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Beyan esası geçerli olduğu halde vergi denetiminin yetersiz olduğu, vergi yükünün adil dağılmadığı, vergi cezalarının uzlaşma, ceza indirimi gibi müesseseler dolayısıyla etkinliğini yitirdiği, ortalama her üç yılda bir vergi ve cezalar için af çıkarıldığı, vergi yargısı sürecinin çok yavaş işlediği, vergi bilincinin yeteri kadar oluşmadığı Türkiye'de mükelleflerin büyük bir kısmı vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmekten kaçınma yoluna başvurabilmektedir. Çünkü mükellefler, vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalleri çok düşük olduğu için vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirip getirmediklerinin vergi idaresince tespit edilmesinin mümkün olmadığını veya çok zor olduğunu, vergi incelemesine tabi tutulsalar bile inceleme sonucu tarh edilecek vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurabileceklerini ve tarh edilen vergi ve cezalarının tamamının veya büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kaldırılacağını, uzlaşma sağlanamasa bile yargı yolunun açık olduğunu, yargı süreci devam ederken, tarhiyat konusu vergi ve cezaları konusunda af çıkma ihtimalinin çok yüksek olduğunu, kaldı ki af çıkmasa bile yargı sürecinde davayı kazanma ihtimalinin bulunduğunu dikkate alarak davranmaktadırlar.

Anahtar Kelimeler: 1) Gelir İdaresinin Yapısı **2)** Vergi Denetimi **3)** Vergi İncelemesi **4)** Vergi Afları **5)** Vergi ve Cezalarda Uzlaşma **6)** Vergi Cezaları **7)** Vergi Cezalarının Etkinliği **8)** Vergi Yargısı **9)** Vergi Yükü **10)** Vergi İndirimi **11)** Belge Düzeni **12)** Vergilendirmeye İlişkin Ödevler

ABSTRACT

Doctorate Thesis
Factors Bring About Noncompliance in Turkish Taxation System
Mehmet KOÇ

Marmara University
Institute of Social Studies
Finance Division
Financial Law Discipline

Most of taxpayers abstain from fulfill their tax liabilities in Turkey, where audits are deficient despite self assessment model is used, tax burden is not fairly dispersed, tax penalties are ineffective because of the practices like reconciliation and penalty reduction, tax amnesties are granted in every three years, tax judgment procedures are slow and tax awareness is not well-established. The reason for this behavior is they are of the opinion that it is impossible or difficult for the tax authorities to find out their incompliance due to rare possibility of audits. Besides, taxpayers know that even if they were subject to tax audits, they would be able to apply for reconciliation for tax and penalties resulted from the inspections. By reconciliation, most or all of assessed tax and penalties can be cancelled. Even if the parties can not arrange a settlement by reconciliation process, there will always be an opportunity for taxpayers to take legal action. Taxpayers take into account the fact that, through the judgment process, there will be a high possibility for tax amnesty, even without amnesty there will be a high possibility for taxpayers to win the legal argument.

Key Words: 1) Structure of Revenue Administration **2)** Tax Audit **3)** Tax Examination **4)** Tax Amnesties **5)** Reconciliation **6)** Tax Penalties **7)** Effectiveness of Tax Penalties **8)** Tax Judgment **9)** Tax Burden **10)** Tax Credit **11)** Document Order **12)** Liabilities of Taxation

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ……..…… xiii

ŞEKİL LİSTESİ……..……. xv

KISALTMALAR…….. xvi

GİRİŞ…… 1

BİRİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİ

I. VERGİ……... 3

II. VERGİ SİSTEMİ……. 5

A. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER…… 6
B. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER……. 7
C. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER……... 7

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ…… 8

A. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER……. 8
1. Gelir Vergisi……... 8
2. Kurumlar Vergisi……..... 10
B. SERVET VE SERVET TRANSFERİNDEN ALINAN VERGİLER.. 11
1. Emlak Vergisi……. 11
2. Motorlu Taşıtlar Vergisi……. 12
3. Veraset ve İntikal Vergisi……... 14
C. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER…….. 15
1. Özel Tüketim Vergisi……. 15
2. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi…….. 16
3. Özel İletişim Vergisi…….. 17
4. Katma Değer Vergisi…….. 18
D. DİĞER VERGİLER……. 22

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFLERİN
VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN HAK VE ÖDEVLERİ

I. MÜKELLEF…… 23

II. MÜKELLEF HAKLARI……. 25

A. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI……. 27
1. Anayasal İlkeler…… 27
a. Vergilerin Yasallığı İlkesi…… 28
b. Hukuk Devleti İlkesi…… 29
(1) Kanuni İdare İlkesi…… 31
(2) Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi…….. 32
(3) Hukuki Güvenlik İlkesi……. 32
c. Başvurma Hakkı İlkesi…… 33
2. Uluslararası Anlaşma ve Sözleşmeler……..…. 33
3. Kanunlar…… 35
4. Mükellef Hakları Bildirgeleri…… 36
5. İdari Dayanaklar…… 39
B. MÜKELLEF HAKLARININ ANLAMI VE TÜRLERİ…… 39
1. Genel Haklar…….. 40
a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı…….. 40
b. Vergilemede Belirlilik Hakkı…… 41
c. Bilgi Alma Hakkı……. 43
d. Başvuru Hakkı…… 45
e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı……. 47
f. Temsilci Kullanma Hakkı……. 52
g. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı…… 53
2. Özel Haklar…… 55
a. Verginin Tarh ve Tahsilatı Sırasında Haklar…… 56
(1) Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı……... 56
(2) Fazla Ödenmiş Verginin İadesini Veya Mahsubunu İsteme Hakkı…… 56
(3) Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı…... 57
(4) Vergi Borçlarının Tecil Veya Terkinini İsteme Hakkı…… 57
(5) Cebren Vergi Tahsilatında Süre ve Yardım Hakkı… 58
(6) İhtirazi Kayıtla Beyanda Bulunma Hakkı…… 58
b. Vergi Denetimi Sırasında Haklar…….. 59
c. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar……... 64
3. OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları…….. 67

III. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ…… 71

A. BİLDİRİM ÖDEVLERİ……... 72
1. İşe Başlama Bildirimi……... 73
2. Değişiklik Bildirimleri……. 79
a. Adres Değişiklikleri…… 80
b. İş ve İşletme Değişiklikleri……. 82
3. İşi Bırakma Bildirimleri…… 83
a. İşi Bırakmanın Bildirilmesi…….. 83
b. Mükellefiyetin Re'sen Terkin Edilmesi……... 86
c. Nakil……. 89

d. Tasfiye ve İflas Halinin Bildirilmesi…… 90
e. Ölüm Halinin Bildirilmesi…… 90
4. Bina ve Arazi Değişikliklerinin Bildirilmesi……. 91
5. Bildirimde Bulunmamanın Yaptırımı…… 92
B. DEFTER TUTMA ÖDEVİ…… 94
1. Defter tutmanın Amacı…….. 95
2. Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler…… 96
a. Tacirler……. 97
(1)Birinci Sınıf Tacirler…….. 98
(a) İş Hacimleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tâcirler……. 99
(b) Ticaret Şirketleri…….. 101
(c) Kurumlar Vergisine Tâbi Olan Diğer Tüzel Kişiler……... 101
(d) İhtiyari Olarak Bilânço Esasına Göre Defter Tutanlar……... 103
(2) İkinci Sınıf Tacirler……... 104
(3) Sınıf Değiştirme…… 105
b. Serbest Meslek Erbabı…… 107
c. Çiftçiler…… 108
3. Mükellef Grupları İtibariyle Tutulması Zorunlu Olan Defterler… 109
a. Birinci Sınıf Tâcirlerin Tutmak Zorunda Oldukları Defterler…… 109
(1) Yevmiye Defteri…….. 110
(2) Defteri Kebir…… 110
(3) Envanter Defteri……... 111
b. İkinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Oldukları Defterler 113
c. Tüccarların Tutacakları Diğer Defterler……... 114
(1) İmalat Defteri…… 114
(2) Bitim İşleri Defteri…… 116
(3) Banka ve Sigorta Muameleleri Defteri…….. 116
(4) Yabancı Nakliyat Kurumları Defteri…… 116
(5) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına İlişkin Kayıtlar…….. 117
(6) Ambar Defteri……... 117
(7) Damga Vergisi Defteri…….. 117
(8) Karar Defteri……. 118
(9) Diğer Defterler…….. 118
d. Serbest Meslek Erbabının Tutmak Zorunda Olduğu Defterler…….. 119
e. Ziraî Kazançlarda Tutulacak Defter Türleri……. 121
4. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi……. 124
a. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması…….. 124
b. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sona Ermesi…….. 126
5. Defter Tutmada Uyulması Gereken Esaslar…….. 128
a. Defterlerin Hesap Dönemi İtibariyle Tutulması……... 131
b. Kayıtların Türkçe Tutulması…… 132

c. Türk Parası Kullanılması…….. 133
d. Uluslararası Rakamlar Kullanılması…… 134
e. Defterlerin Mürekkeple Yazılması…….. 135
f. Yanlış Kayıtların Usulüne Uygun Olarak Düzeltilmesi…… 135
g. Boş Satır Bırakılamaması ve Sayfaların Yok Edilememesi 136
6. Kayıt Zamanı……. 136
7. Kayıtların Tevsiki…….. 138
8. Defter Tutmada Tasdik Düzeni……. 140
a. Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan Defterler……... 140
b. Tasdik Zamanı…… 142
c. Tasdik Makamı…… 145
C. DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZI……. 146
a. Defter ve Belgeleri Muhafaza Ödevi…… 147
b. Defter ve Belgeleri İbraz Ödevi……..…… 151
D. BEYANNAME VERME ÖDEVİ…….. 158
1. Gelir Vergisi Beyannameleri……. 158
a. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi…… 159
b. Muhtasar Beyanname…….. 160
c. Münferit Beyanname…… 161
d. Geçici Gelir Vergisi Beyannamesi..…… 163
2. Kurumlar Vergisi Beyannameleri…….. 165
a. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi…… 165
b. Muhtasar Beyanname……... 166
c. Geçici Kurumlar Vergisi Beyannamesi……..…….. 170
d. Özel Beyanname…….. 171
e. Tasfiye Beyannamesi……... 172
3. Katma Değer Vergisi Beyannameleri…… 173
4. Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi…….. 174
5. Damga Vergisi Beyannamesi…… 175
6. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi…… 175
7. Gider Vergileri Beyannameleri……. 175
a. Banka ve Sigorta Muameleleri Beyannamesi……... 175
b. Özel İletişim Vergisi Beyannamesi…….. 176
8. Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi…… 176
E. VERGİ ÖDEME ÖDEVİ…….. 177
1. Gelir Vergisinde Ödeme…… 178
a. Yıllık Beyana Tabi Gelirlere İlişkin Gelir Vergisinde Ödeme…….. 178
b. Diğer Ücretler Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilerde Ödeme…… 179
c. Gelir Vergisi Tevkifatlarında Ödeme……... 179
d. Münferit Beyanname İle Bildirilen Kazançların Gelir Vergisinde Ödeme……... 180
e. Geçici Gelir Vergisinde Ödeme…… 180
2. Kurumlar Vergisinde Ödeme……. 181
a. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme……. 181

b. Muhtasar Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme…… 182
c. Geçici Kurumlar Vergisinde Ödeme…… 183
d. Tasfiye, Devir ve Birleşme Hallerinde Kurumlar Vergisinde Ödeme…… 185
e. Özel Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme…… 186
3. Katma Değer Vergisinde Ödeme…….. 187
4. Özel Tüketim Vergisinde Ödeme…….. 188
5. Damga Vergisinde Ödeme…… 189
6. Veraset ve İntikal Vergisinde Ödeme…… 190
7. Gider Vergilerinde Ödeme…… 190
a. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Ödeme…….. 190
b. Özel İletişim Vergisinde Ödeme…….. 191
8. Şans Oyunları Vergisinde Ödeme…… 191
9. Kanunlarında Ödeme Zamanı Belli Edilmeyen Alacaklarda Ödeme…… 191
F. DİĞER ÖDEVLER…… 192
1. Mükelleflerin Vergi İnceleme ve Denetimleri Sırasındaki Ödevleri……... 192
2. Bilgi Verme Ödevi……..…….. 193
3. Vergi Kimlik Numarası Kullanma Ödevi……..…… 193
4. Diğer Ödevler…… 194

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFLERİ VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEMEYE YÖNELTEN UNSURLAR

I. GELİR İDARESİNİN İDARİ VE BEŞERİ YAPISI……. 196

A. VERGİ İDARESİ……... 196
B. VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENME MODELLERİ…… 197
1.Vergi İdaresinin Mali İdareden Ayrı ve Bağımsız Örgütlenmesi……... 197
2. Vergi İdaresinin Yürütme Organının Dışında Bağımsız Örgütlenmesi……. 197
3. Vergi İdaresinin Mali İdarenin İçinde Örgütlenmesi……. 198
4. Vergi İdaresinin Merkezi Olmaktan Uzaklaştırılması……... 198
C. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İDARESİ ÖRGÜTLENMESİ……... 199
1. Almanya Vergi İdaresi…….. 201
2. Fransa Vergi İdaresi…….. 203
3. Danimarka Vergi İdaresi……... 205
4. Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi……. 206
5. İngiltere Vergi İdaresi……... 208

D. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENMESİ……..…….. 209
1. Türk Vergi İdaresinin Tarihi Gelişimi……... 209
2. Türk Vergi İdaresi'nin Bugünkü Örgütlenmesi……. 212
a.Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatının Örgütlenmesi…….. 213
b. Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Örgütlenmesi……. 214
c. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Örgütlenmesi……. 214
E. GELİR İDARESİNİN İDARİ VE BEŞERİ YAPISININ VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNE YOL AÇAN YÖNLERİ…….…….. 219
1. Vergi Politikaları Belirlenmesi İle Vergi Uygulamalarının Farklı Birimler Tarafından Yürütülmesi…… 219
2. Yetersiz Stratejik Yönetim Sistemi Anlayışı……. 220
3. Vergi Dairesi Başkanlıklarının Yapısı……... 221
4. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Örgütlenmesi…….. 229
a. Hizmet Verilecek Mükelleflerin Belirlenmesi…….. 229
b. Faaliyet Alanının Belirlenmesi……. 230
c. Büyük Mükelleflerin İncelenmesi ve Denetlenmesi……. 231
d. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı İçin Alınması Gereken Önlemler…… 232
5. Vergi Dairelerinin Yapısı…….. 234
a. Unvan Karmaşası……. 234
b. Vergi Dairesi Bünyesinde Vergi Denetimi…….. 235
c. Vergi Dairelerinin Fonksiyonlarının Belirlenmesi……... 236
d. Vergi Dairelerinin Örgütlenmesi…….. 238
6. Personel Politikası……. 241
a. Personelin Niteliksel Yetersizliği…… 241
b. Personelin Sayısal Yetersizliği…… 243
c. Ücret, Atama, Terfi ve Yer Değiştirme Esasları…….. 244
d. Personel Politikası ve Maliye Okulları…… 247
e. Personel Politikası ve Part-Time İstihdam……... 249
7. Mukteza Uygulamaları…….. 249
8. Teknolojik İmkanların Kullanımı…….. 251

II. VERGİ DENETİMİ…… 253

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ……... 254
1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi…….. 254
2. İngiltere'de Vergi Denetimi…….. 258
3. Almanya'da Vergi Denetimi……. 260
4. Fransa'da Vergi Denetimi……. 263
5. İtalya'da Vergi Denetimi……... 266
B. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ…….. 267
1. Vergi İncelemeleri……. 267
a. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar…… 267
(1) Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları……... 268

(2) Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları….. 269
(3) Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri……. 269
(4) Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları…….. 270
b.Vergi İnceleme Elemanı Sayısı……. 270
c.Yapılan Vergi İncelemeleri……... 270
2. Yaygın - Yoğun Vergi Denetimleri ve Yoklama…….. 272
a.Yaygın -Yoğun Vergi Denetimi ve Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar……. 273
b.Yoklama Yapmaya Yetkili Personelin Yetkileri……... 273
c. Yaygın – Yoğun Vergi Denetimini Yapan Birimler……. 274
d.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin Sonuçları……... 276
3. Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılan Denetim……... 276
4. Mükelleflerin Vergi Denetimine Tabi Tutulma Oranı…….. 277
C. VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNE YOL AÇAN YÖNLERİ……. 278
1. Vergi İnceleme ve Denetim Oranının Düşüklüğü…..……... 278
2.Vergi Denetim Birimlerinin Yapısal Sorunları……..……. 280
3. Vergi İncelemelerinin Nitelik Olarak Yetersizliği……. 281
4. Ücretlilere Vergi İadesinin Kaldırılmış Olması……. 282
5.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Otomasyonunun Gerçekleştirilememesi……..…..……..... 282

III. AF UYGULAMASINA ÇOK SIK BAŞVURULMASI…… 286

A. VERGİ HUKUKUNDA AF…….. 286
B. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI…… 287
C. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI…….. 290
1. Af Yetkisinin Kaynağı…….. 290
2. Türkiye'de Çıkarılan Vergi Afları……. 291
D. VERGİ AFFINA BAŞVURULMA GEREKÇELERİ……... 293
1. Vergi Aflarının Siyasi Nedenleri……... 294
2.Vergi Aflarının Ekonomik ve Mali Nedenleri…….……... 294
3. Vergi Aflarının Sosyal Nedenleri…….. 295
4. Vergi Aflarının Teknik Nedenleri.. 296
a. İdarenin ve Yargının İş Yükünü Hafifletmek.. 296
b.Yetersiz Vergi Denetimin Yol Açtığı Vergi Kayıplarını Önlemek.. 297
c.Tahsili İmkansız Hale Gelmiş Olan Alacakları Tahsil Edebilmek…….. 297
E. AF UYGLAMALARININ EŞİTLİK VE ADALET İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU……. 298
F. AFFIN SONUÇLARI VE OLUMSUZ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ…… 301
1. Af Yoluna Çok Sık Başvurulmasından Vazgeçilmelidir. ……. 303

2.Vergi Affı Bir Kereye Özgü Olmalıdır. ……. 304
3. Katılımı Teşvik Edici Düzeyde Bağışıklık Sağlanmalıdır. …….. 305
4. Vergi Reformu Sağlanmalıdır. ……... 305
5. Aftan Yararlanma, Davadan Vazgeçme Koşuluna Bağlanmamalıdır. …….. 305
6. Af Uygulamaları, Vergi Asıllarını Kapsamamalıdır. ……..... 306
7. Aftan Yararlanmak İçin Bürokratik Engeller Azaltılmalıdır……. 306
8. Vergi Aflarının Amacı Ortaya Konulmalıdır..…….. 306

IV. UZLAŞMA UYGULAMASI……. 307

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ…… 307
B. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA MÜESSESESİ……... 308
1. Uzlaşma Türleri…….. 309
2. Uzlaşmanın Kapsamı……. 309
3. Uzlaşmaya Başvuru Koşulları…… **310**
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru Koşulları…… 310
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvuru Koşulları……... **311**
4. Uzlaşma Görüşmelerinin Hukuki Sonuçları…… 313
5. Uzlaşma Görüşmelerinin Mali Sonuçları……... 314
a. İllerde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaların Mali Sonuçları ……... 314
b. İllerde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaların Mali Sonuçları…… 315
c.Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşmaların Sonuçları……..... 316
6. Uzlaşma Müessesesi -Vergi ve Cezaların Yasallığı İlkesi……. 316
7. Uzlaşma Müessesesinin Yenilenmesi…… 317

V. VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNSİZLİĞİ……... 320

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ CEZA SİSTEMİ…… 321
1. Almanya Vergi Ceza Sistemi……. **321**
2. Fransa Vergi Ceza Sistemi……. 322
3. Belçika Vergi Ceza Sistemi……... 323
4. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Ceza Sistemi……... 325
5. İngiltere Vergi Ceza Sistemi…….. 327
B. TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİ……... 330
1. Vergi Suçlarının Unsurları……. 330
a. Kanuni Unsur…… 330
b. Maddi Unsur……. 331
c. Manevi Unsur…… 331
d. Hukuka Aykırılık…….. 332
2. Vergi Cezası Türleri……... 332
a. Usulsüzlük Cezaları…….. 332
b. Özel Usulsüzlük Cezaları……. 334
c. Vergi Ziyaı Cezaları…….. 334
d. Kaçakçılık Cezaları……... 335

e. Diğer Vergi Cezaları……. 338

C. CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN UNSURLAR…….. 339
1. Vergi Cezalarının Çok Sık Affa Uğraması……..…….. 339
2. Vergi Cezalarında Uzlaşma…… 340
3. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi…….. 341
4. Pişmanlık ve Islah…….. 341
5. Kaçakçılık Cezalarının Ertelenmesi……... 342
D. VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİ İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER……... 343
1. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesinden Vazgeçilmelidir…… 343
2. Uzlaşmalarda Vergi Cezalarının Büyük Ölçüde Kaldırılması Alışkanlığından Vazgeçilmelidir……... 343
3. Uzlaşma Kurumu Yeniden Düzenlenmelidir……... 344
4. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi Gözden Geçirilmelidir…. 345
5. Vergi Cezalarında İndirim ve Kolaylıkların Sadece İhtilaf Halindeki Dosyalara Sağlanmasından Vazgeçilmelidir……. 345

VI. VERGİ YARGISI……... 346

A. YARGI DÜZENİ…… 348
B. VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜ…….. 348
1. Vergi Mahkemelerinin İş Yükü……. 349
2. Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yükü…… 350
3. Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü…….. 350
C. YARGILAMA SÜRECİ……. 351
1. Vergi Mahkemeleri Süreci……. 351
2. Kanun Yolları……. 355
a. Olağan Kanun Yolları……... 356
(1) İtiraz…….. 356
(2) Temyiz…….. 357
b. Olağanüstü Kanun Yolları…… 357
(1) Yargılamanın Yenilenmesi……... 358
(2) Kanun Yararına Temyiz……... 359
3. Vergi Yargı Organlarında Dava Çözümleme Süreleri……... 360
D. VERGİ YARGISI SÜRECİNİN HIZLANDIRILMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER…… 361
1. Vergi Yargısı Süreci Kısaltılmalıdır…….. 361
2. Anayasa Mahkemesi Üyeleri Arasında Vergi Uzmanları Da Olmalıdır…….. 362
3. İdari Yargı Hakimlerinin Sayısı Artırılmalıdır…….. 362
4. Tahkim Müessesesinin Uygulanmasına Geçilmelidir…… 363
5. İhtilaf Halindeki Dosyalar İçin Af Getirilmesine Son Verilmelidir……... 363

VII. VERGİ YÜKÜ VE DAĞILIMI…… 364

A. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ……... 364
B. TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ……... 366
C. VERGİ YÜKÜ İLE VERGİ GELİRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ….. 367
D. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ İNDİRİMİ POLİTİKALARI…… 369
E. TÜRKİYE'DE VERGİ İNDİRİM POLİTİKASI ÖRNEKLERİ…… 369
1. Kurumlar Vergisi Oranının Düşürülmesi……... 370
2. Otomotiv Sektöründe Uygulanan ÖTV Oranının Düşürülmesi…. 370
a. Otomobil Satışları ve Bu Satışlar Üzerinden Hesaplanan Vergiler……. 371
b. ÖTV İndirimi Sonrasında ÖTV ve KDV Gelirlerindeki Artış……. 372
c. Otomotiv Sektöründe Yapılan ÖTV İndiriminin Sonuçları.. 372
F. VERGİ YÜKÜNÜN VE DAĞILIMININ ETKİLERİ……... 373
G. VERGİ YÜKÜ VE DAĞILIMI KONUSUNDA ALINABİLECEK ÖNLEMLER……... 375
1. Kar Payı Dağıtımında Uygulanan Tevkifat Oranı Düşürülmelidir……... 376
2. Gelir Vergisi Dilimleri Gözden Geçirilmelidir…….. 376

VIII. DİĞER UNSURLAR…… 377

A. BELGE ALMA ALIŞKANLIĞI…… 377
B. DÜZENLENMESİ ZORUNLU BELGE SAYISI…….. 378
C. BASİT USULDE VERGİLENDİRME UYGULAMASI…….. 379
D. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ UYGULAMASI..…….. 381
E. RİSKLİ MÜKELLEFLERİ TAKİP UYGULAMASI…… 382
F. KDV'DE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI..……. 384

SONUÇ…….. 391

KAYNAKÇA…… 401

TABLO LİSTESİ

		Sayfa No.
Tablo 1	**:** OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar……...	67
Tablo 2	**:** OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu….	68
Tablo 3	**:** OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapılanması…...	200
Tablo 4	**:** OECD Üyesi Olmayan Bazı Ülkelerde Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapılanması……	201
Tablo 5	**:** Vergi İnceleme Elemanı Sayısı……..	270
Tablo 6	**:** Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları…..……..	271
Tablo 7	**:** Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler……..	276
Tablo 8	**:** Türkiye Genelinde Vergi Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayısı..	277
Tablo 9	**:** İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda Uzlaşılan Dosya Sayısı…….	314
Tablo 10	**:** İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda İndirim Oranları……...	314
Tablo 11	**:** İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Uzlaşılan Dosya Sayısı……	315
Tablo 12	**:** İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda İndirim Oranları……...	315
Tablo 13	**:** 2008 Yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları……..	316
Tablo 14	**:** Birinci ve İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları…….	333
Tablo 15	**:** Vergi Mahkemelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü……	349
Tablo 16	**:** Bölge İdare Mahkemelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü……...	350
Tablo 17	**:** Danıştay Dava Dairelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü…….	350
Tablo 18	**:** Dosyaların Tekemmül Süreci……..……..	352
Tablo 19	**:** Vergi Yargısı Organlarının Davaları Çözümleme Süreleri (1989 - 2005)…….	360

Tablo 20 **:** OECD Ülkelerinde Vergi Yükü…….. 365
Tablo 21 **:** Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi…….. 366
Tablo 22 **:** ÖTV İndiriminden Sonra Otomobil Satışları ve Bu Satışlara İlişkin ÖTV Gelirleri…….. 371
Tablo 23 **:** ÖTV İndirimi Sonrasında Otomobil Satışlarındaki Artıştan Dolayı ÖTV ve KDV Gelirlerindeki Artış……. 372
Tablo 24 **:** İstanbul'da Basit Usule Tabi Bazı Mükellef Gruplarının 2008 Yılı İtibariyle Tahakkuk Eden Gelir Vergisi Tutarları…….... 380
Tablo 25 **:** İstanbul İlinde Riskli Mükellef Grupları ve Gruplar İtibariyle Listeye Alınan Mükellef Sayıları…… 383
Tablo 26 **:** Ba Formunun İndirilecek KDV Bölümü İle Birleştirilmesi ..…… 388
Tablo 27 **:** Bs Formunun Hesaplanan KDV Bölümü İle Birleştirilmesi…….. 389
Tablo 28 **:** KDV Beyannamesi Hesaplanan KDV Bölümünün Görünümü….. 389
Tablo 29 **:** KDV Beyannamesinde İndirilecek KDV Bölümünün Görünümü 390
Tablo 30 **:** KDV Beyannamesinde Hesaplanan KDV Bölümünün Görünümü 390

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1 : Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının 5345 Sayılı Kanun Yürürlüğe Girmeden Önceki Durumu (İstanbul Örneği)……... 222

Şekil 2 : Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının 5345 Sayılı Kanun Yürürlüğe Girdikten Sonraki Durumu (İstanbul Örneği)……... 224

Şekil 3 : Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Mevcut Durumdaki Örgüt Şeması (İstanbul Örneği)……..……. 226

Şekil 4 : Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Olması Gerektiği Düşünülen Örgüt Şeması (İstanbul Örneği)……..…… 228

Şekil 5 : Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Örgütlenmesi (Mevcut Durum)... 239

Şekil 6 : Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Örgütlenmesi (Önerilen Durum).. 240

Şekil 7 : İhbar - Şikayetlerin Elektronik Ortamda İzlenip Sonuçlandırılması……..…… 285

Şekil 8 : KDV Banka Hesapları Sistemi…….…… 386

KISALTMALAR

APK	Araştırma, Planlama Koordinasyon Kurulu
ATO	Avustralian Taxation Office
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Çev.	Çeviren
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
İ.İ.B.F.	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İTO	İstanbul Ticaret Odası
IRS	Internal Revenue Service
İ.T.İ.A.	İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.V.D.B.	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
IMF	International Monetary Fond
KDV	Katma Değer Vergisi
K.H.K.	Kanun Hükmünde Kararname
Md.	Madde
OECD	Organisation For Economic Co-Operation and Development
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
s.	Sayfa
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği
TESEV	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TÜSEV	Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin sürekli olarak ve belli bir düzen içinde yerine getirilebilmesi için, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan kamu gelirlerinin de süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Kamu gelirlerinin içinde en sağlam, düzenli ve sürekli olanı ise "vergi gelirleri"dir.

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemelerinin, kamu hizmetlerinde aksamaya yol açması kaçınılmazdır. Ne var ki, Türk vergi sisteminde mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmeye zorlayacak mekanizmalar oluşturulamamıştır. Aksine Türk vergi sisteminde mükellefleri vergisel ödevlerini yerine getirmemeye yöneltecek pek çok müessese bulunmaktadır.

Gerçekten, Türk vergi sisteminde beyan esası geçerli olduğu halde vergi denetimi yeterli ve etkin değildir. Vergi inceleme oranı % 2-3 gibi çok düşük bir düzeydedir. Dolayısıyla vergisel ödevlerini gerektiği şekilde yerine getirmeyen mükelleflerin incelemeye alınma ihtimali oldukça düşüktür.

Mükellefler, çok düşük ihtimale rağmen incelemeye alınsalar da inceleme sonucunda önerilecek tarhiyat için uzlaşmaya başvurduklarında önerilen vergi cezalarının % 95 gibi yüksek bir kısmı kaldırılmakta, bazen vergi asıllarında bile indirim yapılmaktadır.

Vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalleri çok düşük olduğu için vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirip getirmediklerinin vergi idaresince tespit edilmesinin mümkün olmadığını veya çok zor olduğunu, hatta vergi incelemesine tabi tutulsalar bile inceleme sonucu tarh edilecek vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurabileceklerini ve tarh edilen vergi ve cezalarının tamamının veya büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kaldırılacağını bilen mükelleflerin vergisel ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeye gayret etmeleri beklenemez.

Kaldı ki, Türkiye'de ortalama her üç yılda bir vergi ve/veya vergi cezaları için af yoluna başvurulmaktadır. Dolayısıyla, yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamasa bile yargı yoluna başvurma hakkı bulunan ve yargı süreci devam ederken, tarhiyat konusu vergi ve cezaları konusunda af çıkma ihtimalinin çok yüksek olduğunu, bilen mükelleflerin, vergisel ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeye istekli olmaları beklenemez.

Bu çalışmada, Türk Vergi Sisteminde yer alan ve mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlar ile bu konuda alınabilecek önlemlere yer verilmiştir.

Çalışmamızın ilk bölümünde Türk Vergi Sistemi hakkında genel bilgi sunulmuştur.

İkinci bölümde mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yasal hak ve ödevlerine yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümde, mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlara ve buna karşı alınabilecek tedbirlere yer verilmiştir.

Son bölümde ise yapılan çalışma özetlenerek ulaşılan sonuçların genel bir değerlendirmesi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Türk vergi sisteminde mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurların tespit edilip bunlara ilişkin çözüm önerisinde bulunulabilmesi için öncelikle Türk vergi sisteminin genel yapısı hakkında bilgi edinilmesi gerekmektedir.

I. VERGİ

Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirten[1] verginin yapılmış birçok tanımı bulunmaktadır. Gerek ekonomik koşulların gerekse devletin fonksiyonlarının değişmesine paralel olarak verginin de tanımı değişim göstermiştir. Dolayısıyla verginin klasik tanımı ile bugünkü tanımı arasında mali ve ekonomik gelişmelere paralel olarak farklılıklar meydana gelmiştir.

Fransız Gaston Jeze'ye göre vergi, "Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yaptığı zor alımdır." Feodal devlet düzeninden kalma bu tanım, klasik devlet anlayışının vatandaşa bakış açısının en somut örneğidir[2].

Bir başka tanıma göre "Vergiler; devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir"[3].

Bir diğer tanıma göre vergi, "kamusal ihtiyaçların karşılanması için özel ekonomilerden, kamu ekonomisine hukuki cebir (zor) altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir transferdir".

---

[1] Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri,** 5.Baskı, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1975, s.26.

[2] İsmail Türk, **Kamu Maliyesi,** 2.Baskı Ankara: Turhan Kitabevi, 1996, s.97.

[3] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku,** 10.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.145.

Verginin bu tanımından şu özelliklerini çıkarabiliriz:

a. Kamusal ihtiyaçların karşılanması vergi alınmasının temel nedenidir.

b. Verginin en önemli özelliği cebre, yani zora dayanmasıdır. Ancak bu cebir öğesi gelişi güzel cebir olmayıp, devletin egemenlik hakkına dayalı, yasayla düzenlenen bir öğedir.

c. Verginin karşılıksız olması kamusal malların finansman özelliğini yansıtmaktadır. Mükellefler, ödedikleri vergi karşılığında herhangi bir hizmetin yapılmasını veya bir malın verilmesini isteyemezler.

d. Verginin bir diğer özelliği de kesin olmasıdır. Buna göre bir borç işleminde olduğu gibi, verginin bir süre sonra geri ödenmesi mümkün değildir.

e. Verginin en önemli özelliklerinden birisi de özel ekonomilerden kamu ekonomisine yapılan parasal bir transfer olmasıdır. Kamusal mal ve hizmet üreten kuruluşlar bu nedenle vergi ödemezler. Bununla birlikte kamusal mal üretmeyen iktisadi birimlerin kamu kuruluşu oldukları halde vergi verdiği görülmektedir.

f. Verginin mali bir transfer olması da çağımıza özgü bir özelliktir. Geçmişte mal veya hizmetle ödenen vergiler, günümüzde tamamen para ile ödenmektedir[4].

g. Vergi, devletten sağlanan faydaya yani karşılık esasına göre değil, ödeme gücüne, iktidar ilkesine göre alındığı için devletten sağlanacak yararın tespit edilmesine imkan bulunmamaktadır. Zira vergi, bir kamu tüzel kişisi olan devletin egemenlik hakkı dolayısıyla tek taraflı irade ile ihdas edilen parasal bir yükümlülüktür.

Verginin bir diğer özelliği de, kamu hizmetlerinin bölünemez olması nedeniyle, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bölünemez ve ferdileştirilmez olmasıdır[5].

---

[4] Beyhan Ataç ve Engin Ataç, **Kamu Maliyesi,** 3.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 949, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 519, 1998, s. 97-98.

[5] Akif Erginay, **Kamu Maliyesi,** 17.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003, s.19.

Profesör Halil Nadaroğlu'na göre verginin asıl fonksiyonu, kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktadır. Vergi gelirlerinin kamu giderlerini karşılaması özelliğine mali (fiskal) fonksiyonu denilmektedir. Geçmişte verginin sadece mali fonksiyonuna önem verilmiş olup, günümüzde de verginin bu fonksiyonu halen önemini korumaktadır. Ancak zaman içinde vergi sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin etkin bir aracı haline gelmiştir. Vergiden, devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanı sıra sosyal ve iktisadi nitelikteki bazı amaçların gerçekleştirilmesi için bir araç olarak kullanılmasını bilimsel açıdan değerlendiren ve çalışmasını öneri halinde getiren ilk iktisatçı A. Wagner olmuştur. Gerçekte vergi kompleks bir kavramdır. Bir diğer söyleyişle, birçok unsurun bir araya gelmesi sonucu oluşmuştur. Bu nedenle, vergiyi iyice anlayabilmek için önce onu oluşturan unsurları birbirinden ayırmak ve herbirini ayrı ayrı incelemek gerekmektedir[6].

Her ülkenin mali sisteminin bileşimi, siyasi ve iktisadi koşulları, iktisadi sistem ve üretim tarzı ile sıkı ilişki halinde olmakla beraber, piyasa ekonomisine dayanan kapitalist ve karma ekonomi düzenindeki toplumlarda vergi gelirlerinin toplam devlet gelirlerine oranı %70'i aşmakta, hatta ileri derecede sanayileşmiş batılı ülkelerde bu oran %90'lara ulaşabilmektedir[7].

II. VERGİ SİSTEMİ

Bir ülkedeki vergilerin bütünü, o ülkenin vergi sistemini meydana getirir. Yani bir ülkede, devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından alınan vergi, şerefiye ve parafiskal gelirlerin bütününe o ülkenin "vergi sistemi" denir.

Vergi sistemine, sadece merkezi idarenin aldığı vergiler değil, aynı zamanda parafiskal kurumlarla, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından alınan vergi, resim vb. gelirler de girmektedir.

---

[6] Veysi Seviğ, "Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ve Vergilendirme İlkeleri", **Referans**, 18 Aralık 2009, s.7.

[7] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası,** 5.Baskı, İstanbul: Filiz Yayınları, 1993, s.20.

Bir vergi sistemi tek bir vergi çeşidi üzerine kurulduğu takdirde "tek vergili sistem", birden çok vergi uygulanmakta ise "çok vergili sistem" adı verilmektedir.

Çok vergili bir sistemde vergilerin belli ölçütlere göre bölümlenmesine "vergi sistematiği" adı verilmektedir. Bu sayede vergi sisteminde uygulanan vergilerin belli ölçütlere göre bölümlenmesi sağlanmaktadır[8].

Günümüzde vergiler vasıtalı – vasıtasız vergiler, spesifik-advalorem vergiler, kişisel – nesnel vergiler gibi çok değişik şekillerde tasnif edilmektedir. Uygulamada en çok kullanılan ayırımlardan birisi de vergi matrahının niteliğine göre yapılan ayrımdır. Bu ayrıma göre, verginin matrahını gelirin oluşturması halinde gelir üzerinden alınan vergiler, servetin oluşturması halinde servet üzerinden alınan vergiler ve harcamaların oluşturması halinde ise harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunu oluşturmaktadır.

A. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerden alınan gelir vergisi ve tüzel kişilerden alınan kurumlar vergisi olmak üzere genel olarak ikiye ayrılmaktadır. Gelir iktisadi bir kavramdır. Bu gelir iktisatta çeşitli yönleriyle incelenmiştir; nominal gelir – reel gelir- net gelir- brüt gelir v.b. Gelir,vergi hukukunda ayrıca tanımlanmıştır. Çünkü, iktisat biliminde yapılmış gelir tanımlarının, bazı güçlükler sebebiyle vergi uygulamalarında aynen kabulüne imkan yoktur. Bu sebeple gelir kavramı mali açıdan ayrıca inceleme konusu yapılmış ve bu hususta başlıca iki kuram; kaynak kuramı ve safi artış kuramı olarak sınıflandırılmıştır[9].

Herman, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi klasik kaynak kuramcıları; "eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir"[10] görüşündedirler. Bu ifadeden, gelirin kaynağının süreklilik arz etmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu kuram, gelirin sadece devamlılık unsurunu ortaya koymaktadır.

---

[8] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.226.

[9] Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi.** 11.Baskı, İstanbul: Beta Yayımları, 2000.s. 337.

[10] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 7.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.193.

Kaynak kuramına göre; ikramiye, piyango gibi arada bir gelir getirici işlem ve faaliyetlere girişim sonucu elde edilen nakit akımlar, vergi bakımından gelir değildir. Arızi faaliyetler sonucu edinilen nakit akımlar, otomatik olarak vergiden istisna edilmektedir. Buna göre; belirli bir dönemde sürekli olarak önemli miktarda kazanç sağlayan bir kimse vergilendirilmekte, ancak; aynı geliri, aynı dönemde arızi olarak sağlayan bir başka kimse vergilendirme kapsamına alınmamaktadır[11].

George Schanz ve Prof. Hang tarafından; vergiye tabii gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülen diğer bir görüş de safi artış kuramıdır. Bu görüşte mükellefin belirli bir dönem içinde servetindeki artışın dikkate alınması suretiyle vergileme yapılması öngörülmektedir[12].

B. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Elde edilen kazançların ya harcanacağı ya da servet olarak elde tutulacağı, bu nedenle elde edilirken "gelir" olarak vergiye tabi tutulması mümkün olabileceği gibi harcanırken "tüketim" olarak veya harcanmayıp biriktirilince "servet" olarak vergilendirilmesi de mümkündür. Bir başka ifadeyle, "servet" de "gelir" ya da "tüketim" gibi vergi ödeme gücünün önemli göstergelerinden birisidir. Öte yandan, sadece sahip olunan servet değil, bu servetin karşılıksız olarak el değiştirmesi veya bir başkasına transfer edilmesi de vergiye tabi bulunmaktadır. Servetin karşılıksız olarak transfer edilmesinin vergiye tabi tutulmasıyla kişilerin sahip oldukları gelir arasındaki uçurum törpülenerek toplumsal barışa katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

C. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Genellikle dolaylı vergi mahiyetinde olan harcama vergileri, mal ve hizmetlerin fiyatlarının içinde gizlenmiş olduğundan, mükelleflerin bu vergilere karşı duyarlılıkları, dolaysız vergilere göre daha düşüktür. Yine harcama vergilerinin yönetimi, dolaysız vergilere göre daha kolaydır ve çok sayıda mal ve hizmet üzerine konulabilmektedir.

---

[11] Ahmet Güzel, "4783 Sayılı Yasa Çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelirin Tanımının Kuram ve Uygulama Açısından İrdelenmesi", **Vergi Raporu Dergisi,** Sayı:65 Ağustos-Eylül 2003, s.49-55.

[12] Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* s.194.

Harcama vergilerinin en önemli sakıncaları ise, gelire göre tersine artan oranlı bir etki yapmalarıdır. Yani, geliri çok düşük olan bir kişi ile geliri çok yüksek olan bir kişinin, aynı malı alırken aynı tutarda vergi ödemeleridir.

Harcama vergileri bir kişiden değil, bir işlemden alınmaktadır. Bu nedenle, bireylerin fiili satın alma güçlerini dikkate almaz. Bireyin geliri ile vergi olarak alınan kısım arasındaki zıtlık, söz konusu vergilerin öneminin gelire kıyasla düşmesine yol açar. Paranın marjinal yararı ne olursa olsun vergi aynı kaldığından, özellikle talebi esnek olmayan ihtiyaç maddelerinde verginin adaletsizliği daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır[13].

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Türk Vergi Sisteminde vergi gelirlerini oluşturan unsurlar farklı kaynaklardan ve konulardan meydana gelmekte ve çok vergili sistem kullanılmaktadır. Her vergi unsuru ayrı ayrı belirlenerek vergiyi doğuran olay ve vergi konuları ayrı ayrı belirtilmektedir.

A. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ile şirket gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisinden oluşmaktadır.

1. Gelir Vergisi

Modern Gelir Vergisi sistemimizin temeli 1949 yılında yapılmış olan vergi reformu ile atılmıştır. Bugün ülkemizde uygulanan gelir vergisi 01.01.1961 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na dayanmaktadır[14].

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi bulunduğu ve gelirin, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hükme bağlanmıştır[15].

---

[13] H. Brochier, P. Llau ve A. Michalet, **Maliye Ekonomisi,** Adnan Erdaş (Çev.), Ankara: A.İ.T.İ.A.Yayın No.10,1981, s.289.

[14] 6 Ocak 1961 tarihli, 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, 1 Ocak 1961 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Kanunun bu hükmüne rağmen, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği her türlü gelir değil, sadece Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen ticari, zirai ve serbest meslek kazançları ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile ücretler gelir vergisine tabi bulunmaktadır[16].

Kanunun 2.maddesinde "diğer kazanç ve iratlar"ın da vergiye tabi tutulacağı öngörülmüşse de, "diğer kazanç ve iratlar" deyimi, diğer gelir unsurları dışında kalan kazanç ve iratları değil, sadece kanunda belirtilen arizi kazançlar ile değer artış kazançlarını ifade etmektedir[17].

Her ne kadar, Gelir Vergisi Kanunu'nda 4369 Sayılı Kanunla "Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratların" gelir vergisine tabi tutulacağına ilişkin değişiklik yapılarak[18] kaynak kuramından safi artış kuramına geçilmiş ise de, bu değişiklik hiç uygulanmaksızın, önce 4444 Sayılı Kanunla[19] ertelenmiş, daha sonra 4783 Sayılı Kanun[20] ile yürürlükten kaldırılmıştır.

---

[15] Mevzu
Madde 1 - Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

[16] Gelirin Unsurları
Madde 2 - Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:
1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.

[17] Gelire Giren Diğer Kazanç ve İratlar
Madde 80 – Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dahildir:
1. Değer artış kazançları
2. Arızî kazançlar.

[18] Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.

[19] 14 Ağustos 1999 tarihli, 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[20] 9 Ocak 2003 tarihli, 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103.maddesine göre, gelir vergisinin oranı, kazanç tutarına göre % 15'ten başlayarak %35'e kadar çıkmaktadır[21].

Yine Gelir Vergisi Kanununda yer alan esnaf muaflığı (madde 9), diplomat muaflığı (madde 15), serbest meslek kazançlarında istisna (madde 18), eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (madde 20), gayrimenkul ve haklarda istisna (madde 21), ücretlerde istisna (madde 23), asgari geçim indirimi (madde 32) gibi istisna ve muafiyetler dikkate alındığında Türkiye'de uygulanmakta olan gelir vergisinin subjektif bir vergi olduğunu belirtmek mümkündür.

2. Kurumlar Vergisi

Türkiye'de, modern Kurumlar Vergisine geçiş, 5422 Sayılı Kanunla 1949 yılında olmuştur[22]. Ancak bu Kanun yerini 2006 yılında yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakmıştır[23].

Sözü edilen Kanunun "Verginin konusu" başlıklı 1.maddesine göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisine tâbi bulunmaktadır ve kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Gelir vergisinden farklı olarak Kurumlar Vergisi, artan oranlı değil % 20 olarak belirlenmiş olan tek bir oran üzerinden alınmaktadır[24].

---

[21] Esas Tarife
Madde 103 – (271 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2009 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.) Gelir vergisine tabi gelirler;

8.700 TL'ye kadar	% 15
2.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

[22] 10 Haziran 1949 tarihli, 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[23] 21 Haziran 2006 tarihli, 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[24] Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı
Madde 32 – (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır……

B. SERVET VE SERVET TRANSFERİNDEN ALINAN VERGİLER

Türkiye'de servet olarak değerlendirilen ev, arsa, arazi gibi gayrimenkuller üzerinden Emlak Vergisi, motorlu taşıtlar üzerinden ise Motorlu Taşıtlar Vergisi alınmaktadır. Servet transferleri ise Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulmaktadır.

1. Emlak Vergisi

Bina, arsa ve arazi gibi servet unsurları, vergi ödeme gücünün karinesi olarak kabul edilmektedir. Nitekim Türkiye'de de, 1970 yılından bu yana yürürlükte olan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na[25] göre Türkiye'de bulunan bina[26], arazi ve arsalar[27] üzerinden belirli dönemler itibariyle düzenli olarak emlak vergisi alınmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu gereğince öncelikle kıymet takdir komisyonları oluşturularak her mahalle ve köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi itibarıyla kıymet takdir edilmektedir. Binalarda ise Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığınca ortaklaşa belirlenecek bina metrekare inşaat maliyeti ve binanın metrekaresi dikkate alınarak emlak vergisi değeri belirlenmektedir[28].

---

[25] 11 Ağustos 1970 tarihli, 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[26] Mevzu

Madde 1 – Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu Kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir.

[27] Mevzuu

Madde 12 – Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir.

Belediye sınırları içinde Belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.

Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilir.

Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

[28] Vergi Değeri

Madde 29 – Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

İlgili belediyelerce mesken olarak kullanılan binaların emlak vergisi değeri üzerinden binde 1, diğer binalarda ise binde 2 oranında Bina Vergisi alınmaktadır[29].

Arazi Vergisi ise, arazilerde emlak vergisi değeri üzerinden binde 1, arsalarda ise binde 3 oranında hesaplanmaktadır[30].

Her ne kadar Türkiye'de bulunan bina, arazi ve arsalar Emlak Vergisine tabi bulunmaktaysa da, Emlak Vergisi Kanunu, bazı muafiyet ve istisnaları da içermektedir. Örneğin Kanunun 8.maddesine göre; il özel idarelerine ve belediyelere ait bina, arsa ve araziler, emlak vergisinden müstesna bulunmaktadır[31].

Yine Kanunda mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ünün, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile emlak vergisinden muaf tutulması gibi geçici muafiyetlere de yer verilmiştir[32].

2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Otomobil, minibüs, kamyon, otobüs gibi motorlu kara taşıtları ile yat, kotra gibi motorlu deniz taşıtları ve uçak, helikopter gibi ulaşım araçlarına sahip olmak da vergi ödeme gücünün bir göstergesi sayılmaktadır.

---

[29] Nispet
Madde 8- Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir.

[30] Nispet
Madde 18 – Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür….

[31] Daimi Muaflıklar
Madde 4 – Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek (24.11.1994 tarihli ve 4046 sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri hariç) şartıyla Bina Vergisinden daimi olarak muaftır. (a), (b), (s) ve (y) fıkraları için kiraya verilmeme şartı aranmaz.)

a) Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;

b)……..

[32] Geçici Muaflıklar
Madde 5 – a) Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır….

Nitekim, Türkiye'de 1963 yılından bu yana yürürlükte bulunan 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na[33] göre; Karayolları Trafik Kanunu gereğince trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş bulunan uçak ve helikopterler Motorlu Taşıtlar Vergisine tabi tutulmaktadır[34].

Hesaplanacak Motorlu Taşıtlar Vergisinin tutarı, vergiye tabi otomobil, minibüs, otobüs, kamyon gibi motorlu kara taşıtları ile uçak veya helikopterin yaşına, ağırlığına, motor gücüne, motor silindir hacmine veya azami kalkış ağırlığı gibi bazı kriterlere bağlı olarak değişmektedir[35].

---

[33] 23 Şubat 1963 tarihli, 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[34] Verginin Mevzuu
Madde 1- Bu Kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

a) Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,

b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler,

Motorlu Taşıtlar Vergisine tabidir.

[35] Vergileme Ölçü ve Hadleri
Madde 5- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(I) SAYILI TARİFE (29 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Genel Tebliği ile değişen tarife)

Motor Silindir Hacmi (cm^3)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm^3 ve aşağısı	351,00	245,00	139,00	105,00	40,00
1301 - 1600 cm^3 e kadar	561,00	421,00	245,00	174,00	68,00
1601 - 1800 cm^3 e kadar	986,00	773,00	456,00	279,00	110,00
1801 - 2000 cm^3 e kadar	1.550,00	1.197,00	704,00	421,00	168,00
2001 - 2500 cm^3 e kadar	2.326,00	1.691,00	1.056,00	633,00	252,00
2501 - 3000 cm^3 e kadar	3.242,00	2.820,00	1.763,00	950,00	351,00
3001 - 3500 cm^3 e kadar	4.937,00	4.442,00	2.677,00	1.338,00	493,00
3501 - 4000 cm^3 e kadar	7.759,00	6.701,00	3.949,00	1.763,00	704,00
4001 cm^3 ve yukarısı	12.697,00	9.522,00	5.641,00	2.538,00	986,00
2-Motosikletler					
100 - 250 cm^3 e kadar	68,00	54,00	40,00	26,00	12,00
251 - 650 cm^3 e kadar	139,00	105,00	68,00	40,00	26,00
651 - 1200 cm^3 e kadar	351,00	210,00	105,00	68,00	40,00
1201 cm^3 ve yukarısı	845,00	561,00	351,00	279,00	139,00

3. Veraset ve İntikal Vergisi

7338 sayılı Kanuna[36] göre Veraset ve İntikal Vergisi, taşınır ve taşınmaz malların ivazsız olarak el değiştirmesinden alınan bir servet vergisidir. Bu vergi, miras suretiyle elde edilen serveti verginin konusuna dahil ederken, ivazsız bir surette elde edilen değerlerin de vergilendirilmesini öngörmektedir[37].

Veraset ve İntikal Vergisinin oranı, intikal eden malların değerine, intikalin veraset yoluyla veya ivazsız olarak intikal edip etmediğine ve malın kimden kime intikal ettiğine göre % 1'den başlayıp % 30'a kadar yükselmektedir[38].

Öte yandan, son dönemde özellikle uygulanma güçlüklerinden ve toplam vergi gelirleri içinde aldığı payın çok az bir yer tutmasından dolayısı (Veraset vergilerinin 2007 vergi gelirleri içindeki payı binde 8) Veraset ve İntikal Vergisinin özellikle veraset yoluyla intikal kısmının tamamen kaldırılmasına, ivazsız intikalleri vergileyen kısmının ise Gelir Vergisi kapsamında vergilendirilmesine yönelik çalışmalarının yapıldığı bilinmektedir[39].

---

[36] 15 Haziran 1959 tarihli, 10231 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[37] Verginin Mevzuu

Madde 1- Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir….

[38] Nispetler

Madde 16- Veraset ve İntikal Vergisi aşağıda yazılı nispetler üzerinden alınır.(2009 yılı için)

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvasız intikallerde vergi oranı (yüzde)
İlk 160.000 TL için	1	10
Sonra gelen 350.000 TL için	3	15
Sonra gelen 760.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.500.000 TL için	7	25
Matrahın 2.770.000 TL' yi aşan bölüm için	10	30

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yeralan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının yüzde 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran yüzde 10 olarak uygulanır. İkramiyenin ayni olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır.

[39] **Milliyet Gazetesi,** "Veraset Vergisi Kaldırılıyor", 27 Şubat 2008, s.6.

C. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Vergi ödeme gücünün karinelerinden bir diğeri de "harcama" veya "tüketim" olarak gösterilmektedir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Gerekçesinde de belirtildiği üzere, harcama (tüketim) vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi ve benzeri genel tüketim vergileri ve sadece belirli bazı mallan konu edinen özel tüketim vergileri olarak ikili bir yapı göstermektedirler[40].

Türkiye'de uygulanmakta olan harcama vergileri, esas itibariyle Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Özel İletişim Vergisi'nden oluşmaktadır.

1. Özel Tüketim Vergisi

Genel tüketim vergilerine ilişkin olarak 1985 yılında yapılan Katma Değer Vergisi ile ilgili düzenlemeden sonra; oldukça karmaşık hale gelen belirli malları konu edinen mevcut tüketim vergileriyle ilgili yapının; gerek sistemin basitleştirilerek yükümlülerin vergiden kaçınmasının önlenmesi, gerekse Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci gereği, özel tüketim vergisi alanında Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sistemi'nin kural ve ilkeleri de dikkate alınarak düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Bu çerçevede 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre[41];

Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslim edilmesi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk kez iktisab edilmesi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslim edilmesi ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi

---

[40] Türkiye Büyük Millet Meclisi ÖTV Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, (1/988), 17.5.2002, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf (24.9.2009)

[41] 12.6.2002 tarihli, 24782 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbi bulunmaktadır[42].

2. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Günümüzde uygulanan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu ile düzenlenmiştir[43].

Banka ve Sigorta şirketlerinin, 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar, Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabidir.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka muameleleri vergisine tabidir[44].

---

[42] Verginin Konusu
Madde 1 – 1. Bu Kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

[43] 23.7.1956 tarihli, 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[44] Madde 28 – Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

2279 sayılı Kanuna göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini, banka ve bankerler ile sigorta şirketleri öder. Kambiyo alım ve satım muamelelerinde, kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin oranı % 15'tir[45]. Ancak Bakanlar Kurulu bu oranın düşürülmesine veya yükseltilmesine karar vermeye yetkili bulunmaktadır.

3. Özel İletişim Vergisi

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'na göre, Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin;

-Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti %5, her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,

-Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri ile diğer elektronik haberleşme hizmetleri ise %15 oranında özel iletişim vergisine tâbidir[46].

---

[45] Nispet

Madde 33 – Banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti % 15'tir. Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde biridir.

[46] Özel İletişim Vergisi

Madde 39 – 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

a) Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,

b)Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %15

c) Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti %5,

d) (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri %15,

Oranında özel iletişim vergisine tâbidir.

4. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, vergilemede katma değeri esas alan bir vergidir. KDV, vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları "Katma Değer" üzerinden alınmaktadır. Katma Değer, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır[47].

Harcamalar üzerinden alınan ve en gelişmiş-modern olarak tanımlanan bir vergi olan Katma Değer Vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin, üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar bütün aşamaları kapsaması nedeniyle, tek aşamadan alınan harcama vergisinin sakıncalarını taşımamaktadır[48].

Katma Değer Vergisi sistemi düşüncesini, ilk defa Yale Üniversitesi Profesörlerinden Thomas S. ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu'ndaki konferansında " Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi" ortaya atmıştır.

1919 yılında ise Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı da olan Dr. Wilhem Von. SİEMENS, bu sistemi "Yeni Bir Muamele Vergisi" olarak, hükümete tavsiye etmiştir.[49] ADAMS tarafından önerilen şekliyle Katma Değer Vergisi ilk olarak A.B.D.'nin Michigan Eyaletinde "İşletme Faaliyeti Vergisi" (business activities tax) olarak uygulanmıştır[50].

Bugünkü manada Katma Değer Vergisi ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamış ve verginin uygulamadaki başarısı nedeniyle 1962 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere bu verginin uygulaması için tavsiyelerde bulunulmuştur[51].

---

[47] Turhan, s.159.

[48] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.344.

[49] Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Katma Değer Vergisi,** İstanbul: Temel yayınları, 1989, s. 25.

[50] Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi,** 3. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2004, s.229.

[51] John F. Due, "Gelişmekte olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi", Kadri Özen (Çev.), **Maliye Dergisi,** Mart- Nisan 1979, s.129-131.

Türkiye'de de 1985 tarihli, 3065 Sayılı Kanun[52] ile uygulanmaya başlanmış olan Katma Değer Vergisi, 1990 yılı Ocak ayı itibariyle, Avustralya, İsviçre ve ABD hariç olmak üzere OECD üyesi 21 ve OECD üyesi olmayan 33 ülkede uygulanmaktadır.

Diğer vergilere nazaran Katma Değer Vergisi, çeşitli özellikler arz etmektedir. Katma Değer Vergisinin belli başlı bir takım özelliklerini şöyle sıralayabiliriz[53]:

-KDV, milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır.

-Ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması bu verginin tarafsız olduğunu göstermektedir.

-Otokontrol etkisi nedeniyle vergi kaçakçılığına meydan vermemesi, uluslar arası ticarette ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesine konu teşkil edebilmesi, ithal edilen mallara uygulanan vergi oranı ile dâhilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranının aynı olması vergi yükünün eşit dağılımında etkili olmaktadır.

-KDV, tek oranlı bir vergi olup müterakkiyet uygulanması mümkün değildir.

-Katma Değer Vergisinin, kayıt ve belgelere göre alınan vergiler arasında karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkan vermesi, işletmeler arası belge alış verişinin düzenli hale gelmesinde etkili olmaktadır.

-Ödenecek KDV tutarı, satış tutarı üzerinden hesaplanacak KDV'den, alışlar üzerinden ödenen KDV indirilerek bulunur. KDV mükellefi, indirim yapabilmek için kendisine mal veya hizmet teslim eden diğer mükelleflerden belge talep edeceğinden, tüm alım ve satışlar belgeye tabi olmakta ve bu belgelerle Gelir veya kurumlar vergisi matrahı da tespit edilerek bu vergilerin hasılatı da garanti altına alınmış olur.

---

[52] 25.10.1984 tarihli, 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[53] Sabri Tekir, **Vergi Teorisi,** İzmir: Aklıselim Ofset, 1990, s.169.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabi bulunmaktadır[54].

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay; malın teslimi ve hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci

[54] Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler
Madde 1 – Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

veya sürücüye tevdii, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi, ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile doğmaktadır[55].

Katma değer vergisinin matrahını, teslim ve hizmet işlemlerinde, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel oluşturmaktadır[56].

İthalatta matrah ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre ithalatta matrah, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti ile ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar toplamından meydana gelmektedir[57].

---

[55] Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi
Madde 10 – Vergiyi Doğuran Olay:
a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii,
f) (4369 sayılı Kanunun 82.maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)
g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
h) (3316 sayılı Kanunun 2.maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)
ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi
anında meydana gelir.

[56] Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah
Madde 20 – 1- Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.
3. (4369 sayılı Kanunun 82.maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)
4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

[57] İthalatta Matrah
Madde 21 – İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:
a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.

D. DİĞER VERGİLER

Türk vergi sisteminde gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler dışında, pek çok vergi yer almaktadır. Bunların başında, "kamusal hizmetlerden yararlananların bu yararlanma karşılığında ödedikleri bedel"[58] olarak tanımlanan harçların tahsiline ilişkin 492 Sayılı Harçlar Kanunu yer almaktadır[59]. Bu kanuna göre, yargı, noter, tapu, kadastro, konsolosluk, gemi ve liman, imtiyazname, ruhsatname ve diploma, pasaport, ikamet tezkeresi ve vize işlemleri ile trafik işlemleri, sözü edilen kanunda belirtilen oran veya tutarda harca tabi bulunmaktadır[60].

Türk vergi sisteminde yer alan bir diğer vergi düzenlemesi de Damga Vergisine ilişkin düzenlemedir. 1964 yılından bu yana yürürlükte olan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na[61] göre, kanuna ekli listede yer alan ve yazılıp imzalanmak veya imza yerine işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtlar, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler ve bunların yerini alan mektup ve şerhlerle bu kağıtların yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler damga vergisine tabi bulunmaktadır[62].

---

[58] Erginay, s.19.

[59] 17.7.1964 tarihli, 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[60] Kanunun Şumulü
Madde 1- Bu Kanuna göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:
1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. Vergi Yargısı Harçları,
4. Tapu ve kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,
8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçları.

[61] 11.7.1964 tarihli, 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[62] Konu
Madde 1- Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir.
Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder…..
Şümul
Madde 2- Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN HAK VE ÖDEVLERİ

Vergileme işleminin taraflarını vergi idaresi ile mükellef oluşturmaktadır. Ancak, vergi alacağı ilişkisinin taraflarından birisi olan devlet bu ilişkide üstün konumda olduğu için emredici durumdadır ve vergisel kurallar ağırlıklı olarak verginin toplanmasına hizmet etmek üzere konulmuşlardır. İşte bu nedenledir ki Vergi Usul Kanunu'nda "yükümlünün ödevleri"nden söz edilmektedir. Ancak yükümlü hakları ile ilgili mahsus ve sistematik düzenlemeler, ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de bireysel vergilerle ilgili kanunlarda bulunmaktadır[63].

Mevzuatta daha çok vergi idaresinin yetkileri ile mükelleflerin yükümlülüklerine yer verilirken, mükellef hakları ile vergi idaresinin yükümlülüklerine daha az yer verilmiştir. Esasen, bazen vergi idaresinin yükümlülüğü, mükellef için hak anlamı taşımakta, bazen de mükellefin yükümlülüğü, vergi idaresi için yetki anlamına gelebilmektedir.

I. MÜKELLEF

Vergi yükümlüsü Vergi Usul Kanunu'nun[64] 8.maddesinin[65] 1.fıkrasına göre, vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzelkişidir. Aynı maddenin 2.fıkrasına göre vergi sorumlusu ise alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir.

---

[63] Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:197, Şubat 2005, s.135.

[64] 10 Ocak 1961 tarihli, 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[65] Mükellef ve vergi sorumlusu
Madde 8- Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir….

Vergi borcunu ödeme ödevi yönünden "vergi sorumlusu" kavramının "vergi yükümlüsü" (= mükellef) kavramından değişik bir anlam taşımasına karşılık Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinin 4.fıkrasında "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmüne yer verilmiştir. Böylece vergi yükümlüsü deyiminin hem dar anlamda yükümlüyü hem de sorumluyu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılması öngörülmüştür[66].

Bu tanımlamada vergi mükellefinin ödevleri iki boyutlu olup maddi ve şekli unsurları içeren boyutları vardır. Bunlardan maddi unsur vergi idaresi karşısında kişinin vergi borcunu ödemek zorunda olması, şekli unsur ise vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmasıdır[67].

Mükellefler, vergilemeye ilişkin ödevlerini her zaman vergilemeye ilişkin ödevlerini kendileri yerine getirmezler. Ödevlerden bazen biri, bazen diğeri, bazı durumlarda ise ikisi birden asıl vergi yükümlüsünden başkaları tarafından yerine getirilebilir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay kendi üzerinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi verginin mükellefidir[68]. Asıl mükellefin yerine geçerek onunla ilgili vergi ödevlerini yerine getiren kişiler ise vergi sorumlusudur. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, Türk vergi hukukunda "mükellef" tabiri, "vergi sorumlusu"nu da kapsamaktadır.

Kanunda belirtilen tanıma uygun olarak mükellef olabilmenin bazı şartları vardır. Öyle ki; kişinin vergi borcunu kendi mal varlığından ödemesi ve vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi vergi mükellefi olmanın ön şartlarıdır. Bu şartların oluşumu ve vergiyi doğuran olay her vergi kanununda açıkça belirtilmektedir[69].

Kanunlara göre mükellef olan kişi, mükellef olmanın sorumluluklarına da sahip olmaktadır. Mükellef olmak mali ve idari sonuçlar doğurmakla beraber bazı hak ve ödevleri de ortaya çıkarmaktadır.

---

[66] Güneş ve Şirin, s.136.

[67] Nihal Saban, **" Vergi Hukuku: Genel Kısım"**, Der yayınları, İstanbul, 2003, s.136.

[68] Öncel, Çağan ve Kumrulu, s.71.

[69] Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 74.

II. MÜKELLEF HAKLARI

Mükellefin, kelime itibari ile sürekli bir yükümlülükle muhatap olan manasına gelmesi ilk bakışta "mükellef hakkı" kavramını gölgeleyen bir yapıya sahiptir. Mükellef kelimesinde ödev vurgusu öylesine yoğun bir biçimde hissettirilir ki vergi mükellefi denilen kişinin bazı haklara sahip olabileceği ilk planda akla gelmez[70]. Ancak mükellefiyetin yada yükümlülüğün haklardan ayrılması da beklenemez. Çünkü hak olmadan yükümlülüğün işlevsel yönünün tamamlanabilmesi imkânsızdır. Hak ve yetki kavramlarının birbirinden ayrılmaz bağlar ile bağlı olduklarını unutmamak gerekir[71].

1990'lı yıllardan itibaren, dünyada vergi idarelerinin "mükellef odaklı yaklaşımla" yeniden yapılandırılması ve vergileme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiş ve "mükellef hakları" vergileme ile ilgili hızla gelişen ve ilgi çeken alanlardan birisi olmuştur. Günümüzde, mükellef haklarının açıklanması ve bunların korunmasına yönelik çalışmalara önem verilmesi, bir ülkede devletin vergileme işlemine ve mükelleflerine yaklaşımının bir göstergesi kabul edilir hale gelmiştir[72]. Nitekim İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, Danimarka, Hollanda, Finlandiya, Norveç, İsveç, İzlanda, İrlanda, Japonya, Güney Kore, İspanya, Rusya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya gibi birçok ülkede bir çok ülkede yayınlanan mükellef hakları bildirgeleri, vergi kanunlarına kılavuzluk eden idari düzenlemeler şeklinde iken; bazı ülkelerde söz konusu bildirgeler yasalar şeklinde hazırlanmaktadır[73].

---

[70] Recai Dönmez, "Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", **Yaklaşım**, **Dergisi,** Sayı:136, Nisan 2004, s. 57.

[71] Adnan Güriz, **"Hukuk Felsefesi"**, 2.Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:487, 1987, s.130.

[72] Adnan Gerçek,"Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:209, Şubat 2006, s.133.

[73] OECD, **Taxpayer's Rights and Obligations - Practice Note,** 2003, **http://www1.oecd.org/daf/FSM/gap002.html** (29.10.2009)

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla[74] kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının yayımlamış olduğu "Mükellef Hakları Bildirgesi de Şubat 2006'da yayımlanmış bulunmaktadır[75].

Mükellef hakları denildiğinde mükellefin özgül ve bu alana bağlı olarak tanımlanmış haklarının yanında bireyin hukuk düzeni içinde zaten var olan haklarını da mükellef hakları kavramı içinde anlamak yanlış olmayacaktır.

Mükellef hakkı kavramının insan hakkı kavramı ile beraber değerlendirilmesi, kavramın doğuşunun tabii bir sonucudur. Birey merkezci bir yapı ile kavramsallaştırılan insan hakkı kavramının, mükellef hakkı kavramında derin etkileri olması, devletin karşısında birey olarak mükellefin haklarını gözeten bir kavram olarak da mükellef hakkının bir insan hakkı olarak ele alınabileceğini göstermiştir. Bu nedenle mükellef hakları; birey hakkı, insan hakkı ve mükellef hakkı ortak paydasını ifade eder[76].

Mükellef hakları, genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilir[77].

Hukuki niteliği açısından mükellef hakları, "vergi mükelleflerine olumlu, olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlali halinde hukuki korunma sağlayan haklardır"[78].

Öte yandan, mükellefin bir vatandaş olarak haklarının "vatandaş hakları" (citizen rights) kavramı içerisinde korunması gerektiğini savunan ve vatandaşların haklarının gerek usul gerek esas yönünden öne çıkarılması sonucu mükellef hakları kavramından amaçlanan sonucun meydana çıkabileceğini savunan akademisyenler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre mükellef hakları vatandaş hakları çerçevesinde incelenmelidir[79].

---

[74] 16.5.2005 tarihli, 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[75] Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellef Hakları Bildirgesi", **www.gib.gov.tr/index.php?id=476** (1.11.2009)

[76] Billur Yaltı, "**Vergi Yükümlüsünün Hakları"** 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s.3.

[77] Doğan Gökbel, "Mükellef Hakları", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi,** Anadolu Üniversitesi SBE, 2000), s.9.

[78] Recai Dönmez, *Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi*, s.57.

[79] Saban, *Vergi Hukuku: Genel Kısım*, s.239.

A. MÜKELLEF HAKLARININ DAYANAKLARI

Bazı uluslararası anlaşmalarda, birçok ülkenin anayasasında veya vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili dolaylı veya doğrudan düzenlemeler vardır.

Uluslararası alandaki insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarındaki temel insan haklarının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemeler, mükellef haklarının korunmasını da sağlamaktadır. Birçok ülkede yaygın olarak kullanılan Mükellef Hakları İmtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler ise, sadece vergi idaresinin mükellef haklarını açıklamasından ibarettir. Bu idari düzenlemeler, vergi mükelleflerine vergi idaresi ile olan ilişkilerinde kolaylık ve etkin koruma sağlar. Ayrıca, vergileme sürecinde belirliliği artırdığından, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunun artmasına yardımcı olur[80].

1. Anayasal İlkeler

Anayasa iktidarları sınırlayan, yasalardan üstün kurallardır. Anayasaların işlevi vatandaşların tabi olduğu kuralları değil iktidarların tabi oldukları kuralları koymaktır. Çünkü vatandaşların tabi olduğu kuralları çıkarmak için anayasa çıkarma zorunluluğu yoktur, sadece kanun çıkarmak yeterlidir. Ama iktidarların tabi oldukları kuralları ancak onları iktidar yapmak için yeterli çoğunluktan daha yüksek bir çoğunluk koymalıdır[81].

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına göre; mükellef hakları ve ödevleri konusu devletin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti esasında yer almakta olup; mükellef hakları ve ödevleri bir madalyonun iki yüzünü oluşturmaktadır. Bu nedenle, devlet vergi toplama yetkisini kullanırken vergilerin yasallığı ilkesi gereği hukuk kurallarına uymalı ve aynı hassasiyeti vergi ödemekle yükümlü olanların haklarını kullanmaları sırasında da göstermelidir[82].

---

[80] Adnan Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.133.

[81] Kenan Bulutoğlu, "**Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri**", Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası Sempozyum, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1982, s.364

[82] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı,** 2007,**http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtekkatderkit.pdf** (7.3.2009),s.50.

a. Vergilerin Yasallığı İlkesi

Vergilerin yasallığı ilkesi, bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırları çizmekle anlamını bulan bir ilkedir. İlke, verginin yasama organı tarafından yapılan kanunla konulmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku ilişkisi, devlet ile vergi mükellefi arasında yalnızca alacak borç ilişkisi değil aynı zamanda vergi ödevi ilişkisini de içerir. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi yalnızca vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir[83]. Ancak bu ilke, kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntıları ile düzenlemesi anlamına gelmez. Vergi yasaları ile vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Ancak, verilen düzenleme yetkisinin kanuni dayanağı olmalı ve kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalmalıdır[84]. Nitekim, 1982 Anayasasının[85] 73.maddesinde[86], vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir. Ancak, yürütme organının vergilendirme alanında vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak anayasal dayanak varsa geçerlidir[87]. Anayasal dayanağı bulunmayan düzenleyici işlemler vergi hukuku açısından keyfiyet taşıyan işlemler olacak, dolayısı ile hukuki geçerliliği bulunmayacaktır[88].

---

[83] Gülsen Güneş, "**Verginin Yasallığı İlkesi**", 1. Baskı, İstanbul:Alfa Basın Yayın Dağıtım, 1998, s.17.

[84] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.101 ve 130.

[85] 9 Kasım 1982 tarihli, 17863 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[86] VI. Vergi Ödevi
MADDE 73. – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

[87] Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.126.

[88] A. Bumin Doğrusöz, "**Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**" XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s.135.

Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamları için bağlayıcı sınır çizerken, öte yandan bireyler, yani vergi mükellefleri bakımından da kamu makamlarının bağlayıcı sınırları ihlal etmeleri halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır. Bu, yapılan yanlış uygulamanın vergi alacaklısı kamu kuruluşu tarafından ortadan kaldırılması veya vergi borçlusu tarafından kaldırılmasının istenmesi, gerekiyorsa yargı yoluna başvurulması yollarıyla gerçekleşmektedir[89].

Vergilerin yasallığı ilkesi vergi ödevine ilişin diğer anayasal ilkelerin yöneldiği amaçların gerçekleşmesine yarayan bağdaştırıcı bir ilke olup, anayasal ilkeler ancak bu ilkeye bağlandıklarında gerçek anlamda var olabilmektedirler. Bazı ülkelerin anayasalarında vergilerin yasallığı ilkesi açıkça değerlendirilmemekte, hukuk devleti ilkesi içinde ele alınmaktadır[90].

b. Hukuk Devleti İlkesi

"Hukuk Devleti" devlet ve hukuk deyimlerini birleştiren sıkı, yapısal ve kurucu bağı ortaya koyar. Bir yandan hukuk, devlete gerek duyar. Amaçlarını gerçekleştirmede, dava yoluyla toplumsal ilişkileri düzenlemede veya normatif gücünü zor kullanma ile uygulamaya geçirmede hukuk, devlete başvurur[91].

Hukuk devleti kavramının herkesçe ortak sayılabilecek temel özellikleri şöyle sıralanabilir[92]:

-Devletin gücü anayasayla meşrulaştırılmış olmalı, yani devlet anayasal olmalıdır.

-Temel haklar ve özgürlükler bireyi devlet gücüne karşı korumalıdır.

---

[89] Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt XXXVI, Sayı:1-4, 1979, s.151.

[90] İsmail Özgür Aslan, "**Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı"** (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2006) İstanbul, s. 4.

[91] İbrahim Kaboğlu, "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", **Hukuk Devleti**, Hayrettin Ökçesiz (drl), İstanbul: Alfa Yayınları, 1998, s.90.

[92] Hayrettin Ökçesiz, "Hukuk Devleti", **Hukuk Devleti**, Hayrettin Ökçesiz (drl.), İstanbul: Alfa Yayınları, 1998), s.27.

-Güçler ayrılığı ilkesi ile; yetkilerin bölünmesi ve dağıtılması ile devlet gücü dizginlenmiş ve sınırlandırılmıştır.

-Yasallık ilkesi bütün devlet edimlerinin yasayla bağlanmasını gerekli kılar.

-Devlet gücünün sonuçları ölçülebilir ve önceden öngörülebilir olmalıdır.

-Bütün vatandaşların yasa karşısında eşit işlem görmeleri gerekir, bağımsız mahkemeler aracılığıyla vatandaşlara kamusal ve yönetsel hukuklarda da hak arama ve kanun yollarının açık olduğu güvencesi verilmektedir.

-Hukuk devleti çalışanlarını eylem ve işlemlerinden sorumlu tutmaktadır; yasaya ve anayasaya aykırılıklardan dolayı zararın giderilmesi kurallarını içermektedir.

-Yönetimde olduğu gibi yasamada da hukuk devleti amaç/araç ilişkisinde oranlılık ilkesine uyar.

-Vatandaşların demokratik katılım hakları hukuk devletinin bir parçasıdır.

Anayasa Mahkemesine göre, tüm eylem ve işlemlerin hukuka dayanması ve hukukun düzenleyici ve denetleyici fonksiyonlarının olması toplumda huzuru, adaleti ve güveni sağlayacağı gibi insan haklarının da güvence altına alınması bakımından büyük önem taşımaktadır. Hukuk devleti ilkesi, anayasanın üstünlüğün ve bağlayıcılığının güvencesi ve aracıdır. Bu nedenle diğer demokratik ilkelerin de güvencesi olduğundan öncelikle bir ilke olarak değerlendirilmesi gerekir[93].

Anayasa mahkemesi hukuk devletini; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu bir adil düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olan devlet şeklinde tanımlamıştır. Anayasa mahkemesi çeşitli kararlarında hukuk devletini ayrıntılı olarak tanımlama yoluna gitmiş, bazı kararlarında ise hukuk devletini sosyal devlet ile beraber tanımlamaya çalışarak şöyle açıklama yapmıştır: "…Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat atına

[93] Anayasa Mahkemesinin 21.6.1990 tarihli, 10/14 nolu kararı, 4.2.1991 tarihli, 20776 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alan, kişi ve toplum ilişkilerini teminat altına alan, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici milli gelirin adalete uygun bir şekilde dağılımını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir"[94].

Tüm hakların güvencesi niteliğinde olan hukuk devleti ilkesi, vergi mükelleflerinin haklarının korunması için de bir güvence oluşturmaktadır. Vergi mükellefiyetini doğuracak yasaların hukuk devleti ilkesi kapsamında anayasaya uygun nitelikte düzenlenmesi ve tüm yasal ve idari işlemlerin yargı denetimine açık olması, hukuk devleti ilkesi kapsamında mükellef haklarının korunmasının temelini oluşturmaktadır[95].

Hukuk devleti için üç alt ilkenin de gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlar; kanuni idare ilkesi, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesidir.

(1) Kanuni İdare İlkesi

Hukuk devleti için gerçekleştirilmesi gereken ilk ilke, kanuni idare ilkesidir. Kanuni idare ilkesi genel olarak kamu kurumlarının yasalarla hareket etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Vergileme alanındaki anlamı ise, vergilerin uygun parlamenter süreç yoluyla konulabilmesini ifade etmektedir. Kanuni idare ilkesi özel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki vergi kanunlarına uygun yapılmasını gerektirir. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin kanun yanında anayasa, uluslar arası anlaşmalar ve kanunun anayasaya uygun biçimde yetki vermesi durumunda, düzenleyici ve genel idari işlemlere uygun davranmasını içerir[96]. Aksi halde mükellefler, vergi idaresince yapılan işlemleri dava konusu yapma hakkına sahiptir.

---

[94] Anayasa Mahkemesinin 18.02.1985 tarihli, 9/4 nolu kararı, 26.6.1985 tarihli, 18793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[95] İsmail Özgür Aslan, s.111-112.

[96] Gökbel, s.26.

(2) Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi geleneksel manada vergi adaletinin literatürdeki karşılığıdır[97]. 1982 Anayasasının 73.maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer alan "herkes" kavramı, anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini içerir. Vergi ödemekle yükümlü olan herkes kapsamına, vatandaş, yabancı, gerçek ya da tüzel kişi gibi bütüne ulaşılabilecek parçalar girmektedir[98].

Vergi hukukunda eşitlik ilkesi, ayrım gözetmeksizin gelir, servet ve harcamaları üzerinden herkesin vergi ödemesini gerektiren genellik ilkesi ile vergi mükelleflerinin kişisel durumları da dikkate alınarak vergilendirme yapılmasını içeren eşitlik ilkelerinden oluşmaktadır. Benzer durumda olanların belli bir vergi karşısında aynı işleme tabi tutulması yatay adalet, vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyanların farklı vergilendirilmeleri ise dikey adalet olarak değerlendirilir. Eşitlik ilkesi kanun önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve mali durumlarındaki farklılıklar da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirmektedir[99]. Vergi teorisinde eşitlik ilkesi, vergi yükünün dağıtılması anlamında adaleti değil, iktisadi anlamda bir eşitliğin gerçekleşmesini amaçlamaktadır[100].

(3) Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti için gerçekleştirilmesi gereken bir diğer ilke de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik prensibi kişilerin, devletin temel hak ve özgürlük alanlarına vergileme yolu ile yapacağı müdahaleleri önceden görmeleri ve buna göre kendilerini ayarlayabilmelerini sağlamaktadır. Hukuki güvenlik prensibi "hukuki belirlilik prensibi" ve "vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi prensibi" gibi alt ilkeleri içermektedir[101].

---

[97] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.40.

[98] İsmail Özgür Aslan, s.86.

[99] Çağan, *Vergilendirme Yetkisi,* s.148.

[100] Turhan, s.191.

[101] Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt XXXVII, Sayı:1, 1980, s.41 ve s.172.

Geleneksel olarak vergilendirmede belirlilik ilkesi verginin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare, gerek mükellefler açısından belli ve kesin olmasını ifade eder[102]. Ayrıca vergi mükelleflerinin, yürürlükteki kanunlara uygun davranma hakkı ve ödevi vardır. Bu nedenle, "kanunların geriye yürümemesi kuralı" ile önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak elde edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır [103].

c. Başvurma Hakkı İlkesi

Başvurma hakkı ilkesi en genel anlamıyla kişilerin, dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme olanağıdır[104]. Mükellefler tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz, şikayet, uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yollarına başvurulması durumunda, vergi idaresi ile mükellef arasında iyi bir diyalogla ve karşılıklı anlaşma yoluyla uyuşmazlığın kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılması imkanı elde edilmektedir[105] .

Başvurma hakkı, mükelleflerin vergi idaresi ile arasındaki uyuşmazlıkları güçler ayrılığı kuramı gereği idareden bağımsız durumda bulunan yargı organları önüne götürme imkanı sağlayarak mükellef açısından en sağlam güvenceyi oluşturmaktadır. Başvuru hakkının bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde kullanılabilmesi gerekir[106].

2. Uluslararası Anlaşma ve Sözleşmeler

Avrupa'da ihtilaller ve insan hak ve özgürlüklerinin 21. yüzyılın başlarında sınır tanımadan özellikle de devletler tarafından ihlal edilmesi insanlık tarihi açısından utanç verici sahnelerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Savaşlardan sonra özellikle insan haklarını "asgari seviyede korumaya tabi haklar" seviyesine getirebilmek için devletler üstü bir mekanizmanın yada söz birliğinin ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur[107].

---

[102] Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, s.41 ve s.172.

[103] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2003, ss. 65-66.

[104] Kumrulu, s.159.

[105] Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 8. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s. 59.

[106] Gökbel, s.31.

[107] İsmail Özgür Aslan, s.40.

Mükellef haklarının uluslar üstü dayanakları uluslar arası insan hakları sözleşmeleri, uluslar arası ekonomik antlaşmalar, ikili yada çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile diğer uluslar arası sözleşmelerdir.

Mükelleflere sağlanan uluslar üstü koruma esas olarak iki biçimde meydana gelmektedir; uluslararasında yapılan antlaşmaların onaylama, kabul ya da uygun bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olması ve antlaşma metninin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır[108]. Esas olarak vergi mükellefleri açısından uluslararası antlaşmalardan doğan hakların hak olarak iddia edilebilir hale gelmesi mükellefin başvuruda bulunabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınmasına bağlıdır[109].

Uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması vergileme alanında da bazı sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisi uluslar arası çifte vergilendirmedir. Çifte vergilendirme, ülkelerin vergilendirme yetkisine aynı anda sahip olmaları, uluslararası hukuk kurallarının eksik olması ya da ülkelerin vergilendirme yetkilerini yasal olmayan biçimde kullanmaları sonucu ortaya çıkabilmektedir[110].

Vergi mükellefi açısından çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Ulusal alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için alınan önlemlerin yetersiz kalması ülkeleri iki taraflı ve çok taraflı çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili antlaşma yapmasını gerektirmektedir. Bu antlaşmalar da vergi mükellefleri açısından başta çifte vergilendirme olasılığını ortadan kaldırmak üzere hak sağlayan kaynaklar arasında yer almaktadırlar[111].

---

[108] Hüseyin Pazarcı, "**Uluslar Arası Hukuk Dersleri 1. Kitap**", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985, Ankara, s. 113-116.

[109] Abe Greenbaum, "**United States Taxpayer Bills Of Rigbts 1,2 And 3: A Path To The Future Or Old Wine İn New Bootles**" **Taxpayers' Rjghts An International Perspective,** (Editör Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998, s. 19, Aktaran: Doğan Gökbel, s.33.

[110] Martha J. Rutsel Silvestre, **The Juristiction To Tax İn İnternational Law** (Kluwer Law Publishers, Washington, 1989) s.157, Aktaran: Doğan Gökbel, s.35.

[111] OECD, **Draft Double Taxation Convention On İncome and Capital, Report of the OECD Committee,** Paris, 1963, s.9, Aktaran: Billur Yaltı, Vergi Anlaşmalarında Uluslar arası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri, **Vergi sorunları Dergisi,** Sayı:71, Mart-Nisan 1994, s.68.

Uluslararası alanda insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarının yanında vergileme alanında Avrupa Konseyine ve OECD'ye üye ülkeler arasında kişilerin, sermayenin, malların ve hizmetlerin uluslararası akışkanlığındaki gelişmeleri dikkate alarak vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleyebilmek amacıyla ve bundan dolayı da vergi idareleri arasındaki işbirliğini arttırmak için bilgi değişimini düzenleyen sözleşmeler düzenlenmektedir.

Uluslararası bu sözleşmeler mükellefle ilgili bilgilerin ülke sınırları dışına aktarılmasını kolaylaştırmakla birlikte mükellefin korunmasını, özellikle mükellefe ilişkin bilgilerin güvenliğinin sağlanmasını içeren hükümleri ile uluslararası koruma sağlamaktadırlar[112].

3. Kanunlar

Kanunlar, vergilerin kanuniliği ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin doğal sonucu olarak yasama organları tarafından belirli yöntemlere ve biçimlere göre hazırlanan hukuk kurallarıdır.

Anayasalar tarafından belirlenen devletin temel kurumlarına ilişkin ilkelerin ayrıntıları kanunlarla düzenlenmektedir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasadan sonra geldiğinden anayasada belirlenen ilkelere uymak zorundadır[113].

Kanunlarla sağlanan haklar, vergi mükellefleri açısından anayasalar kadar önemli güvenceler sağlamaktadır. Mükellef haklarının kanunlar içerisinde yer almaları vergi sistemi içerisinde haklara ulaşabilmek açısından ve hakların ileri sürülebilmesi açısından önem taşımaktadır[114].

---

[112] Dirk Albregtse ve Henk Van Arendonk, **Taxpayer Protection İn European Union**", 1.Edition, London: Kluwer Law International, Çev. Mehmet Koç, 1998, s. 4.

[113] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar,** 10.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998, s.41.

[114] Gökbel, s.39.

4. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları bildirgeleri, yayımlandıkları ülkelerde değişik biçimlerde olabilmektedir. Bazen vergi idareleri tarafından vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapılırken idarenin nasıl davranacağına ilişkin niyet bildirimi biçiminde ve kanun gücü olmayan açıklamalar iken, bazen de önceden var olan vergi kanunları içerisine çeşitli maddeler halinde konulmaktadır[115].

Mükellef bildirgeleri veya imtiyazlarının çoğu, vergi sistemlerinde "kural" getirmelerine rağmen, vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumunda olup, kendi içinde yasal belge niteliğini taşımazlar. Bunlar genel olarak ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirmezler[116].

Dünyada mükellef hakları bildirgelerinin yayınlanması son yirmi sene içinde gerçekleşmeye başlayan bir yaklaşımdır. Örneğin , Kanada (Declaration of Taxpayer's Rigths / Mükellef Hakları Bildirisi –1985), Fransa (Taxpayer Charter / Mükellef Hakları Şartı – 1987), Yeni Zelanda (Statement of Pirinciples – İlkeler Bildirisi–1986), İngiltere (Taxpayer Charter / Mükellef Hakları Şartı – 1986), Amerika Birleşik Devletleri (Taxpayer Bill of Rights / Mükellef Hakları Yasası –1988) gibi ülkeler bu sürecin öncüleri konumunda ülkelerdir[117].

Gelir İdaresi Başkanlığınca Şubat 2006'da yayımlanmış "Mükellef Hakları Bildirgesi"nde, gelir idaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye bağlı olduğu; açık, güvenilir ve yeterli bilgi vereceği, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenilmek istenilen her bilgi için doğru insanlarla temasa geçilmesi konusunda mükellefleri yönlendireceği, vergi konusundaki gelişmeleri, internet ve basılı yayınlarla mükelleflere en kısa zamanda duyuracağı, ücretsiz e-posta sistemine kaydolan mükelleflere vergisel

---

[115] Gökbel, s.39.

[116] Adnan Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.133.

[117] Sevil Şin, "**Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları",** İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2005-17, 2005, s.240 – 255.

gelişmeleri anında bildireceği, şahsi ve gizli bilgilere saygılı olacağı, bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağı ve kullanmayacağı, vergi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde mükelleflere her türlü kolaylığı sağlayacağı, yaptığı işlemlerde ve gerçekleştirdiği düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağı, vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağı, incelemenin her aşamasında mükellefi bilgilendireceği, şikayetlerin gerçek kimlik ve iletişim bilgileri ile iletilmesi halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber şikayet sahibine bilgi vereceği ve sürekli olarak kendisini yenileyerek daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağı belirtilmiştir[118].

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2005 yılı faaliyet raporunda, Mükellef Hakları Bildirisi çalışmalarının, *mükellefin eğitilmesi ve vergi kanunlarına gönüllü uyumun geliştirilmesi konularına verilen önem nedeniyle etkin işbirliğini sağlamak üzere* başlatıldığı ifade edilmiştir[119].

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi"nin önemli özelliklerinden birisi, sadece mükellef haklarını içerip, mükellef yükümlülüklerini içermemesidir. Bazı ülke uygulamalarında yükümlülükler, hakları elde etmenin koşulu olarak öngörülmüştür. Yasalarda yer alan yükümlülüklerin Mükellef Hakları Bildirgesinde yer alması, bilinenin tekrarı olacaktır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'na bakıldığında "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında mükelleflerin yükümlülüklerini görmek mümkündür. Bu nedenle bildirgeye yükümlülükler konulmamıştır[120].

Öte yandan, mükellef hakları bir "bildirge" olarak açıklanmıştır. *"Bildirge"* kelimesinin sözlük karşılığı olan *"beyanname"* kelimesinin sözlük anlamı ise *"bir kimsenin resmi bir kuruluşa herhangi bir durumu bildirmek için verdiği çizelge, bildirge"* olarak açıklanmıştır[121]. Ayrıca kelime kökü itibariyle Osmanlıca olan

---

[118] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellef Hakları Bildirgesi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476 (28.10.2009).

[119] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, "**2005 yılı Faaliyet Raporu**", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload /yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf (05.12.2009), s.171.

[120] Nazmi Karyağdı, "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:295, Mart 2006, s. 44.

[121] Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük,** Ankara, 2005, s.265 ve s.254.

beyannamenin, Osmanlıca-Türkçe sözlükteki karşılığı da "*bildirge, hali yazı ile bildiren açıklama"* şeklindedir[122]. İngilizce karşılığı olarak, "declaration", "charter", "statement" gibi terimler kullanılmaktadır[123]. Söz konusu karşılıklara bağlı olarak, seçilen terim ve yayınlayan organ açısından bakıldığında, metin için kullanılan Türkçe terim uygun olmamıştır. Çünkü yayınlanmış olan metin, sözlük anlamlarına göre, resmi bir kuruluşa herhangi bir durumu bildirmek için verilmiş olan bir çizelge, beyanname değildir. Terim olarak sözlük anlamı, "Resmi bir makam, kurum veya resmi olmayan bir örgüt, topluluk tarafından herhangi bir durumu ilgililere duyurmak için yazılan yazı, tebliğ" olan "Bildiri" terimi kullanılmalıydı[124].

Doktrinde mükellef haklarının, Vergi Usul Kanunu'na eklenecek mükerrer 8. madde ile yapılması gerektiğini önerenler[125] olduğu gibi, söz konusu düzenlemenin ayrı bir vergi idaresi yasası içerisinde yer alması gerektiğini önerenler[126] de bulunmaktadır.

Doğrudan "bildirge" ile ilgili olmamakla beraber, "vergi ödevlisinin hakları ile ilgili mahsus ve sistematik düzenlemelerin ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de bireysel vergilerle ilgili kanunlarda bulunduğunu, oysa özellikle vergilendirme süreci ile ilgili hususların düzenlendiği temel yasa niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nda bir yandan vergi ödevlisinin anayasal haklarının ortaya konulması (tekraren ve ayrıntılı bir şekilde) ve korunması: öte yandan ise vergi ödevlisinin usuli haklarının ortaya konulması ve korunması gerektiğini" belirten görüşlere de rastlanması mümkün olmaktadır[127]. Öte yandan, mükellef hakları yönetmeliğinin çıkartılmasını ve gerekiyorsa mükellef açısından, vergi idaresinin hak ihlallerine karşı tazminat yolunu etkin tüketecek şekilde icrailik niteliği taşıyan yasal düzenleme yapılmasını önerenler de bulunmaktadır[128].

---

[122] Ferit Develioğlu, **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 17.Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, 1997, s.118.

[123] Bryan A.Garner (Ed.), **Black's Law Dictionary**, Deluxe Eighth Edition, New York: Thomson West, 2004, s.436.

[124] A. Selçuk Özgenç, "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:305, Ocak 2007, s.3.

[125] A. Bumin Doğrusöz, "Mükellef ve Eksik Hakları II", **Dünya,** 18.07.2005, s.5.

[126] Billur Yaltı, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36'yı Anlamak", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi,** Sayı:6, Şubat 2005, s.7–24.

[127] Güneş ve Şirin, s.135.

[128] A. Selçuk Özgenç, s.8.

5. İdari Dayanaklar

Vergi kanunları, vergilerin kanuniliği ilkesi sonucu ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak, bu durum kanun koyucunun her konuyu bütün ayrıntıları ile düzenleyebileceği anlamına gelmemektedir. Vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilmektedir[129].

Yürütme organı düzenleyici işlemleri kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge, sirküler, genel yazılar (tamim) gibi işlemlerle yapmakta ve beyanname verme süresinin uzatılması örneğinde olduğu gibi bu işlemlerle vergi mükelleflere muhtelif haklar sağlayabilmektedir.

B. MÜKELLEF HAKLARININ ANLAMI VE TÜRLERİ

Mükellef hakları iki temel gruba ayrılabilir. "Genel haklar" (temel haklar) olarak da isimlendirilen birinci gruptaki haklar, vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler. Bu haklar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkarlar. "Özel haklar" (ikincil haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Gelir idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkide, mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliğe yönelik genel mükellef haklarının yanı sıra vergi kanunlarının uygulanmasında ve mükelleflerin özel durumları ile ilgili yapılacak olan işlemler sırasında uyulması gereken usul ve esasları düzenleyen özel mükellef hakları da büyük önem taşımaktadır[130].

Mükellef hakları yasal haklar, yönetimsel haklar ve yürürlüğe giren vergisel mekanizmalar olarak sınıflandırabildiği gibi standart bir uygulama ya da teşvik edici bir araç olarak da ayrıma tabi tutulabilmektedir[131].

---

[129] Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s.130.

[130] Mehmet Timur, Mustafa Uysal, Zafer Çağlayan, Adnan Gerçek ve İ.Halil Bağdanlı, *Kayıt Dısı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli*, 2005, **www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc** (30.10.2009), s. 27.

[131] Duncan Bentley, **7th International Tax Administration Conference, A Model of Taxpayers Rights**, **http://www.atax.unsw.edu.au/news/ta2006brochure.pdf** (21.08.2009) s. 4.

1. Genel Haklar

Genel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılır. Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayılabilir. Genel haklar arasında herhangi bir öncelik veya hiyerarşi olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunların uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar[132].

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, vergi idaresinin mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları içerisinde davranması, yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliğini ifade etmektedir. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır[133].

Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikayetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmelidir. Mükelleflerin vergi idaresinden yardım talep etmeleri durumunda; vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili ücretsiz görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır[134]. Ayrıca aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması veya aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışması olarak ifade edilen çifte vergileme olayı ile mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla kez vergiye tabi tutulması ihtimali bulunmaktadır[135].

---

[132] Adnan Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.134.

[133] IRS, "**Your Rights as a Taxpayer**", (Rev. April 2005), http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf (28.10.2009), s.1.

[134] Adnan Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.135.

[135] Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s. 189.

Türk vergi hukukunda mükelleflere adil, eşit ve profesyonel hizmet sunulacağına dair yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, hızlı, güvenilir ve etkili hizmet verilmesi; tüm birimlerin güler yüzle hizmet veren, kişi haklarına ve gizliliğe saygılı, hizmetten faydalananların beklenti ve önerilerini dikkate alan, sürekli gelişmeyi esas edinen, çağdaş yönetim anlayışına sahip olması amacıyla[136], 2003-2008 döneminde uygulanmak üzere, Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi başlatılmıştır[137].

b. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Daha önce de belirtildiği üzere, vergilendirmede belirlilik ilkesi verginin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare, gerek vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder[138].

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurallarla çizilmiş olmasını gerektirir. Vergi idaresi ve vergi yargısı vergi kanunlarını yorumlarken vergi kanununun amacını temel alarak kıyas yolu ile verginin konusunu ve yükümlülerini genişletemezler[139].

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle vergi kanunlarından ve ilgili mevzuattan haberdar olmaları ve daha sonra da bunları anlayabilmeleri gerekmektedir. Mükelleflere bu imkanın sağlanabilmesi, tüm vergi mevzuatının yayınlanmasına ve anlaşılabilir dilde yazılmasına bağlıdır. Vergi mevzuatının mükellefler açısından anlaşılabilir ve güvenilir olması bu mevzuatın istikrarlı olmasına da bağlıdır. Mükellefler faaliyetleri ile ilgili vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler[140].

---

[136] Maliye Bakanlığı, "**Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı**", http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm (26.04.2009).

[137] Maliye Bakanlığı, **"Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi**", http://www.maliye.gov.tr/kalite/tky_proje/tkyup.htm (06.04.2009).

[138] Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,* s.41 ve s.172.

[139] Çağan, *Vergilendirme Yetkisi,* s.176.

[140] Doğan Şenyüz, "Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 15. Seri, Yıl: 1991-1992, İstanbul, 1993, s. 212.

Belirlilik hakkı, vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade etmektedir. Yani mükellefler, özel bir davranış durumundaki olay ve koşullara bağlı kuralların kendilerini ne şekilde etkileyeceğini bilmeleri gerekir[141].

Bu nedenle, daha önce de belirtildiği gibi, hukukta genellikle benimsenmiş olan "kanunların geriye yürümemesi kuralı" ile önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak elde edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır [142].

Türk vergi hukukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan oluşmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak "kanunla" getirilmesini zorunlu kılarken (Anayasa, md. 73/3), verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır[143].

Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Karşılıksız olan verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağının bilinmesi mükelleflerin haklarının korunmasıyla çok yakından ilgilidir.

Diğer taraftan, mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapmaları bakımından, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesine uyulması gerekir. Anayasa ve VUK'da vergi kanunlarının geçmişe yürümemesine ilişkin açık bir kural olmamasına rağmen, Anayasa Mahkemesinin ve Danıştay'ın içtihat kararları bu ilkenin önemini ve gerekliliğini vurgulamaktadır[144].

---

[141] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.133.

[142] Kırbaş, "Vergi Hukuku", s. 65-66.

[143] Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi,* s.119-127.

[144] Turgay Ömür, "OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Hakları Sorumlulukları İle Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:32, Ağustos 1995, s.46

c. Bilgi Alma Hakkı

Literatürde bilgi edinme hakkı olarak da geçen bilgi alma hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin yada demokratik yönetimin bir çok ilkesi ile doğrudan ilişkili olup esas itibari ile idarenin işlemleri tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur. Düşünce özgürlünün temeli de her türlü bilginin edinilmesi konusunda bir sıkıntının insanın etrafında bulunmamasıdır. İşte bu yüzden hem vergi hukuku hem de insan hakları hukuku açısından bilgi alma hakkı hayati önemde bir konudur[145].

Mükelleflerin bilgi alma hakkı, iki şekilde yerine getirilebilir. Birincisi, vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesidir. İkincisi ise, mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesidir. Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi, kaynak oluşturan kural ve düzenlemelerin yayınlanması ile başlamaktadır. Gerçekten de vergi hukuku kaynaklarının çoğunun Resmi Gazete'de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmesi bir kuraldır. Bunun amacı da yapılan düzenlemelerin vatandaşlara duyurulması ve bilgi verilmesidir. Ayrıca, vergi sisteminin genel işleyişi ile ilgili rehberler, kılavuzlar, broşürler, genel yayınlar, telefon hatları ve web siteleri ile de mükelleflere güncel bilgiler verilmektedir. Diğer taraftan, vergilemeyle ilgili işlemlerin mükelleflerin haklarını veya hukuki durumlarını yakından etkilemesi nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesi bu işlemlerden mükellef veya ceza sorumlusunun haberdar edilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla, tebligat işlemi esas itibariyle bilgilendirme amacıyla yapılmaktadır[146].

Vergi mükellefleri vergi sisteminin işleyişi ve vergilerinin tarh edilmesi konusunda güncel bilgileri elde etme hakkına sahiptirler. Mükellefler ayrıca, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına da sahiptirler. Tüm mükellefler kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına

---

[145] Yüksel Hız ve Zekeriya Yılmaz, "**Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı**",1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004, s.39.

[146] Doğan Şenyüz.,"**Vergi Usul Hukukunda Tebligat"**, 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997, s.8.

imkan tanınmasını beklerler[147]. Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini de kapsar. Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler. Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler vb. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir. Ayrıca, mükellefler hakkında bir işlem yapılması veya mükelleflerin bilgi talep etmesi durumunda da mükelleflere doğru ve güncel bilgi sunulmaktadır[148].

Vergi mükellefleri yetkili kişilerce, vergi sisteminin işleyişi ve kendi tahakkuk işlemleriyle ilgili en güncel bilgileri edinme hakkına sahiptirler. Ayrıca mükellefler kendi hakları konusunda bilgi edinmeye başvuru hakları da dahil olmak üzere yetkilidirler. Tüm mükellefler, bu bilgilerin vergi sisteminin karmaşıklığını yansıtması ve bu anlamda yol gösterici olması koşuluyla kendi vergisel işlemlerini daha iyi bir şekilde etkinleştirebileceklerini ümit ederler. Yetkili makamlar, mükellef hakları tüzükleri, video rehberler ve telefon aracılığıyla yapılabilecek sözlü beyanlar gibi farklı şekillerle de bu yükümlülüklerini yerine getirmektedirler[149].

Öte yandan, herkes gibi vergi mükellefleri de 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu[150] çerçevesinde tüm kamu kurumlarından (vergi idaresi dahil) bilgi edinme hakkına sahiptirler. Kamu kurumları, kanunda belirtilen istisnalar hariç, her türlü bilgi ve belgeyi başvuranın yararlanmasına sunmakla yükümlüdür. Bu çerçevede, mükelleflerin bilgi edinme hakkını kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme Birimi oluşturulmuş ve internet aracılığıyla başvurma ve bilgi alma imkanı sağlanmıştır[151].

---

[147] OECD, "**Taxpayers' Rights and Obligations–Practice Note"**, Paris, Mayıs 2001, **www1.oecd.org/daf/FSM/gap002.html** (29.10.2009), s. 6.

[148] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.133.

[149] OECD, "**Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note",** Paris, 2003, **http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf** (15.10.2009), s.4.

[150] 24 Ekim 2003 Tarihli, 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[151] **http://www.maliye.gov.tr/basinhlk/bilgiedinme/bilgiedinme.htm** internet adresi üzerinden Maliye Bakanlığı Bilgi Edinme Birimine ulaşılabilmektedir.

Genel bilgi edinme hakkının yanı sıra, özellikle vergi mükelleflerinin, kendi vergi durumlarıyla ilgili ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde düzenlenmiştir[152].

Buna göre, yetkili makamlar kendilerinden yazı ile istenecek açıklamaları en kısa zamanda yazı (özelge, mukteza) veya sirküler ile yanıtlamak zorundadır. Genellikle, münferit başvurularda Bakanlık veya yetkili kıldığı makamlar "özelge" biçiminde yazılı cevap verirken, başvuru çok sayıda mükellefi ilgilendiriyorsa Maliye Bakanlığı açıklamayı "sirküler" biçiminde hazırlayıp internet aracılığıyla yayınlar. Verilen özelge veya yayınlanan sirkülere uygun hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi, yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369.maddesi hükmü uyarınca ceza kesilmez [153].

d. Başvuru Hakkı

Başvurma hakkı ilkesi en genel anlamıyla kişilerin, dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme olanağıdır[154]. Anayasanın "dilekçe hakkı" başlıklı 74.maddesine göre her Türk vatandaşı gibi mükellefler de kendileriyle ve kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına sahiptir[155] ve bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir[156].

---

[152] Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri
Madde 413 – Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez.

[153] Yanılma
Madde 369 - Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:
1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

[154] Kumrulu, s.159.

[155] Dilekçe Hakkı
Madde 74 - Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.

Kendileriyle ilgili başvurmaların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.

Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir.

Mükellefler, vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için veyahut vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, bu karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Vergi idarelerince vergileme işlemiyle ilgili olarak yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karsı tüm mükelleflerin başvuru hakkı bulunmaktadır[157].

Vergi otoritelerince alınan bir karara karsı müracaat hakkı, söz konusu kararın vergi mükellefini doğrudan ilgilendirmesi koşuluyla tüm vergi mükelleflerine tanınmakla birlikte, kanunun veya idari kuralların uygulanmasına ilişkin olmaksızın vergi otoriteleri tarafından alınan tüm kararlara uygulanır[158].

Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir: Birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durumun tespit edilmesini istemesidir. İkincisi, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmasıdır. Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yoluna başvurmasıdır[159].

Mükellefler tarafından uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz, şikayet, uzlaşma veya düzeltme talep edilmesi halinde, vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlığın kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılması mümkündür[160] ve başvurma hakkı, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile arasındaki uyuşmazlıkları güçler ayrılığı kuramı gereği idareden bağımsız durumda bulunan yargı organları önüne götürebilme olanağı sağlayarak mükellef açısından en sağlam güvenceyi oluşturmaktadır[161].

---

[156] Dilekçe hakkının kullanılmasına ilişkin 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, 10 Kasım 1984 tarihli, 18571 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[157] OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, 2003, s.4..

[158] OECD, "**Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note",** Paris, 2003, http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf (15.10.2009), s.4, OECD Stratejik Yönetim – Mali İsler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Vergi Rehberliği Serileri, Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık Taslak, 2002, **http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf** (10.08.2009), s.200.

[159] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.135.

[160] Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* s. 59.

[161] Gökbel, s.31.

e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi idaresi vergilendirmeye ilişkin konularda, iki temel nedenle bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenlerden ilki, vergi verecek kişilerin yani mükelleflerin tespit edilebilmesidir. İkincisi ise, mevcut mükelleflerin doğru biçimde vergilendirilmesidir. Özellikle mükellefin beyanının esas alındığı vergilerde, vergilendirmenin doğru olarak yapılabilmesi için, vergi idaresi bildirimlerin doğruluğunu araştırmak durumundadır. Bu nedenle birçok ülkenin vergi sisteminde, mükelleflerin vergi matrahlarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi amacıyla, vergi idarelerine oldukça geniş yetki verilmiştir[162]. Vergi kanunlarından gelen yetki sayesinde vergi otoriteleri;

-Mükelleflerden vergilendirme ile ilgili her türlü belge ve bilgiyi isteyebilir, mükelleflerin tüm defter ve belgelerini, her türlü banka hesaplarını denetleyebilir ve hesap hareketleri hakkında açıklama yapmasını isteyebilir.

-Mükelleflerin üzerlerinde, evlerinde ve işyerlerinde arama yapabilir, gerekirse güç kullanabilir.

-Vergi idaresi dışında kalan diğer kurum ve kuruluşlar ile üçüncü kişilerden her türlü bilgi veya belgeyi isteyebilir.

Ayrıca yabancı ülkelerin vergi idarelerinden de, uluslar arası anlaşmalar çerçevesinde bilgi isteyebilir[163].

Öte yandan, vergi idareleri, mükellef dışında mükellefin vergiye tabi işlemlerine herhangi bir şekilde taraf olan ya da olabilecek kişi ve kurumlardan, vergi ile ilgili bilgilere rahatlıkla ulaşabilecek teknolojik olanaklara sahip bulunmaktadır. Özellikle bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler sayesinde, üçüncü kişi ve kurumlardan vergi idaresine gelen bilgilerde önemli artışlar olmuştur[164].

---

[162] Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001, s.201.

[163] OECD, **Taxpayer' Rights And Obligations: A Survey of The Legal Situation in OECD Countries,** Paris, 1990, s.11.

[164] Selda Aydın, "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:213, Haziran 2006, s.28.

İşte mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bu bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir[165]. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Vergi idaresince vergi mükellefleri hakkında hem kendilerinden hem de üçüncü kişilerden toplanılan bilgiler güvenli bir biçimde kullanılmalıdır. Bu, vergi idaresinin doğru miktar vergiyi tarh ederek toplaması için gereken bilgiyi toplamak amacıyla vergi idaresi çıkarları ile gizlilik hakkı içerisinde bireylerin çıkarlarının dengelenmesi olarak ortaya çıkmaktadır[166].

Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilata başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişi ve kuruma vermemektedir. Vergi mükellefleri, kendisi hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğru olup olmadığını kontrol etme ve yanlış bilgilerin düzeltilmesi talep etme hakkına da sahiptirler. Ancak bilgilerin gizliliği nedeniyle, böyle bir talepte bulunan mükelleflerin kimliği titizlikle araştırılmaktadır[167].

Vergi mükelleflerinin vergi sistemi içerisinde kayıt altına alındıkları tarihten itibaren vergi idaresinin elinde kendileri ile ilgili bilgiler oluşmaya başlar. Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvence altına alınması ve vergi mükelleflerine gizlilik hakkının tanınması ile olanaklıdır.

Vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizlidir ve yalnızca vergi matrahının belirlenmesi amacıyla kullanılabilir. Vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır[168].

---

[165] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi,* s.135.

[166] Duncan Bentley, "*Classifying Taxpayers' Rights*", **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s.45.

[167] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.135.

[168] OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note,* 2001, s.6.

Bununla birlikte, her ne kadar sıkı gizlilik kurallarına bağlanmış olsa da birçok ülkede vergi konuları için toplanan bilgiler sosyal güvenlik bölümlerine, diğer hükümet kurumlarına ve ayrıca savcılık kurumu ile mahkemelere aktarılmaktadır. Bilgiler aynı zamanda vergileme alanında yardımlaşma amacıyla iki ya da çok taraflı antlaşmalarla ülkeler arasında da aktarılmaktadır. Ayrıca, ülkeler arasında yapılan bilgi değişimi antlaşmaları ile söz konusu bilgilerde aktarılmaktadır. Dolayısıyla vergi mükelleflerine bilgilerin ülkeler arasında aktarılması aşamasında da gizlilik hakkı ile ilgili koruma sağlanması gerekmektedir. Genel olarak banka ve benzeri kurumlar tarafından sağlanan bilgilerin dışında vergi idaresinin bu kurumlar içerisinde inceleme yaparak gizlilik hakkım ihlal etmesi söz konusu olmamaktadır[169].

Mükellef haklarından sır ve bilgilerin gizliliği hakkı ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise, mükellefin banka hesaplarına ilişkin bilgilerdir.

Bir çok OECD ülkesinde bankalar ve benzeri mali kurum ve kuruluşlar, müşterilerinin işlemlerinin mahremiyetini korumaya yönelik olarak, müşteri ile banka arasında bazen özel bir sözleşme ile bazen de özel bir yasal düzenlemeye istinaden "gizlilik sözleşmesi" yapmak zorundadırlar.

Bununla beraber bu ülkelerin önemli bir kısmında vergi idarelerinin, banka ile müşteri arasında bahsi geçen gizlilik(mahremiyet) sözleşmelerini geçersiz kılma konusunda yasal yetkileri bulunmaktadır. Vergi idareleri söz konusu yetkilerine istinaden, bankalar ile benzeri mali kurum ve kuruluşlardan mükelleflere (banka müşterileri) ilişkin bilgileri almaktadırlar.

Öte yandan vergi idaresinin sahip olduğu bu yetkiyi son derecede dikkatli bir şekilde kullanması gerekmekte olup, bu bilginin idare tarafından hiç bir şekilde ifşa edilmesi söz konusu değildir. Bununla beraber bazı durumlarda vergi idareleri mükellefe ait bilgileri, vergisel amaçlı olarak aralarında anlaşma olan yabancı ülkelerin vergi idareleri ile değişime tabi tutabilmektedirler[170].

---

[169] OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note,* 2001, s.14.

[170] Selda Aydın, s.28.

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenlemelerden ilki Vergi Usul Kanunu'nun[171] vergi mahremiyetini düzenleyen 5.maddesinde yapılmıştır[172].

Sözü edilen madde hükmüne göre, görevleri dolayısıyla gizlilik hükümlerine uyması gereken kişiler, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Aynı maddede, bu bilgilerin başka kamu kurumlarının ve mahkemelerin bu bilgileri isteyebileceği, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği, mükelleflerin vergi matrah ve tutarlarının vergi levhasına yazılacağı ve bunların ilan edilebileceği, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin listesinin açıklanabileceği hususları gizlilik ilkesinin istisnaları olarak düzenlenmiştir.

---

[171] 10 Ocak 1961 tarihli, 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[172] Vergi Mahremiyeti
Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder.

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.

Türk vergi hukukunda mükelleflere ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına bir diğer düzenleme de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda[173] yer almaktadır.

Sözü edilen Kanunun 107.maddesinde[174], bu kanunun uygulanmasında görevli olan kişilerin görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri, aksi takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları hükme bağlanmış ve söz konusu sırların menfaat temini maksadı ile ifşa edilmesi halinde ceza ağırlaştırılmıştır.

Mükelleflera ait bilgilerin gizli tutulması ve korunmasına ilişkin bir diğer düzenleme de 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun[175] 43. maddesinde yapılmıştır.

Söz konusu maddeye göre, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler ile bunların yanlarında çalıştırdıkları diğer personele, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirilmiştir.

Öte yandan, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler ile bunların yanlarında çalışanların, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınmış olan hak ve menfaatlerden faydalanamayacakları hükme bağlanmıştır[176].

---

[173] 28 Temmuz 1953 tarihli, 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[174] Sırrın İfşası

Madde 107 - Bu Kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerirlerinin bir daha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.

[175] 13 Haziran 1989 tarihli, 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[176] Meslek Sırları

Madde 43 – Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.

Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adlî veya idarî her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.

Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.

f. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır[177].

Temsilci kullanma ve yardım isteme; temsilcinin beyanname hazırlama ve vermesi, faaliyet raporlarını değerlendirmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir. Ayrıca, vergi idaresi mükelleften bir talepte bulunduğunda, mükellef bunları kendisi veya temsilcisi aracılıyla da verebilir. Eğer mükellef temsilcisine danışmak isterse, bunun için kendisine uygun ve yeterli zaman tanınır ve vergi idaresiyle yapılan yüz yüze görüşmelerde kendisine refakatçı olarak temsilcisini getirebilir. Ancak, mükellefler yardım almayı veya kendisi adına temsilcisinin hareket etmesini seçse bile, vergi işlerinden yasal olarak kendisi sorumludur[178]. Türk vergi hukukunda bazı mükelleflerin kanuni temsil yoluyla temsil edilmesi düzenlenmiş iken, bazı durumlarda ise mükelleflere noter aracılığıyla özel yetkili kıldıkları temsilcileri kullanma hakkı verilmiştir[179].

Mükellef veya vergi sorumlusunun haklarını kullanma ehliyeti olmaması veya tüzel kişilik ve tüzel kişiliği olmayan hukuki varlıklardan oluşması halinde, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin kanuni temsilciler aracılığıyla yerine getirileceği Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesinde belirtilmiştir[180].

---

[177] ATO, **Taxpayers' Charter – in detail**, November 2003, **http://www.ato.gov.au /corporate/content.asp?doc=/content/25824.htm** (12.12.2009), s.9-15.

[178] IRS, *Your Rights as a Taxpayer,* 2005, s.1.

[179] Turgut Candan, "**Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**" 3. Bası, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.42.

[180] Kanuni Temsilcinin Ödevi
Madde 10 - Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları Vergi Usul Kanunu'nun 10, 332 ve 333.maddelerinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, kanunların açıkça belirtmiş olduğu durumlarda söz konusudur[181].

Türk vergi hukukunda mükelleflerin iradi temsiline ilişkin açık bir düzenleme olmamakla birlikte, yasaklanmış da değildir[182]. Bu nedenle uygulamada, tebligat kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname ve eklerini verme gibi bazı ödevler noter aracılığıyla özel yetkili kılınmış vekil aracılığıyla yapılabilmekte ve vekilin avukat olması gerekmemektedir[183]. Mükellefler, tarh edilen vergi ve cezalara karşı bizzat kendileri veya vekillerini kullanarak yargı yoluna başvurabilirler. Ancak, yargı yoluna başvuruda vekil kullanmaları durumunda, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35. maddesi gereği, vekilin baroya kayıtlı avukat olması şarttır. Vergi davasında gerekli olduğu hallerde, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378.maddesi[184] çerçevesinde mükellefin muhasebecisi ve mali müşavirinin dinlenmesi onların temsilci sayılmasını gerektirmez[185].

g. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

[181] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, s.136.*

[182] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 145.

[183] Sadık Kırbaş, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:119, Temmuz 1991, s. 53- 62.

[184] Mükerrer Madde 378 – Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.

[185] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.136.

Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır[186].

Bazı farklılıklar olmakla birlikte, OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında, vergi idaresi görevlisinin bir mükellefin işyerine veya evine girmesinde çok katı kurallar vardır. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerektirirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir[187].

Özel hayatın gizliliği hakkı, ülkemizde anayasal güvence altına alınmış temel haklardan biridir. Anayasanın 21. maddesi "konut dokunulmazlığını" güvence altına aldığından, bir mükellefin üzerinde, evinde ya da işyerinde arama yapılabilmesi için; Vergi Usul Kanunu'nun 142.maddesi hükmü gereğince, bir ihbar olması veya vergi kaçırıldığına ilişkin emareler bulunmasının yanında sulh yargıcından arama kararının alınmış olması da gerekir[188]. Ayrıca, Vergi usul Kanunu'nun 143-147. maddelerinde aramanın yapılması sıkı esaslara bağlanmıştır. Arama sırasında kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek defter ve belgelere el konulabilmektedir. Ancak bunlar üzerindeki incelemenin en geç üç ay içinde bitirilmesi zorunludur. Bu durumda mükellefler, kayıtları tamamlayabilmek için bir aydan az olmamak üzere uygun süre alma hakkına sahiptir[189].

---

[186] OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note,* 2001, s. 6.

[187] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, s.136.*

[188] Arama Yapılabilecek Haller

Madde 142 – İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini istiyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

[189] Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1994, s.393-403.

Anayasanın 20. maddesi ise "özel hayatın gizliliğini" düzenlediğinden[190], Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesinde kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin bilgi vermekten kaçınamayacakları ifade edilmekle birlikte; hekimlerden, diş hekimlerinden ve diğer sağlık personelinden hastanın hastalığına ilişkin bilgilerin, avukatlar ve dava vekillerinden ise müvekkili hakkında sahip oldukları hususların bildirilmesinin istenemeyeceği hüküm altına alınmıştır[191]. Anayasanın 22. maddesi de "haberleşme hürriyetini ve gizliliğini" esas kabul ettiğinden, yargıç kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz[192].

2. Özel Haklar

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları özel haklar; verginin tahsili sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında haklar olarak üç grupta sayılabilir.

---

[190] Özel hayatın gizliliği

Madde 20 – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

[191] Bilgi Vermekten İmtina Edememek

Madde 151 – Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, disçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısiyle muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

[192] Haberleşme Hürriyeti

Madde 22 – Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.

a. Verginin Tarh ve Tahsilatı Sırasında Haklar

Vergi mükelleflerine vergilerin ödenmesi ve vergi idaresi tarafından cebren tahsilat yapılması sırasında da bazı özel haklar tanınmış olup, özetle şöyle belirtilebilir:

(1) Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Vergi mükellefleri kişisel koşullarını ve gelirlerini dikkate alarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemelidirler – ne daha fazlasını, ne de daha azını[193].

(2) Fazla Ödenmiş Verginin İadesini Veya Mahsubunu İsteme Hakkı

Verginin Mükellefler ödemesi gerekenden fazla vergi ödemişlerse, fazla ödenen vergilerin iade edilmesini isteyebilirler. Bunun için gerekli formlar ve belgeler doldurularak vergi idaresine başvurulduğunda, gerekli incelemeler yapılır ve fazla ödenen vergiler yasalarda öngörülen şartlarda faiz uygulanarak iade edilir[194].

Türk vergi sisteminde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23.maddesinde[195] vergi mükelleflerine, yersiz veya fazla ödedikleri vergilerin diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini veya iade edilmesini isteme hakkı verilmiştir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 112/4. maddesinde[196], iade edilmesi gerektiği halde üç ay içinde iade edilmeyen tutarların, mükelleflerin ekonomik kayba uğramamaları için, gecikme faizi ile birlikte ödenmesi öngörülmüştür.

---

[193] IRS, "*Your Rights as a Taxpayer*", (Rev. April 2009), s.2.

[194] IRS, **Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund,** Publication 556, (Rev. 2004), http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf (22.04.2009), s. 12-14.

[195] Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar
Madde 23- Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.
Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur.

[196] Özel Ödeme Zamanları
Madde 112 – 1……
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.

(3) Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunda vergi mükelleflerine hatanın düzeltilmesi için başvurabilme hakkı tanımaktadır.

Vergi idaresince hatanın görülmesi ile düzeltme imkanı varken, vergi idaresince hatanın fark edilemediği durumlarda da mükellefin yazılı olarak başvuru ile kanunda belirtilen hata türlerinden birisinin olduğu gerekçesi ile düzeltme isteme hakkı bulunmaktadır[197].

(4) Vergi Borçlarının Tecil Veya Terkinini İsteme Hakkı

Vergi borçlarının ödenmesinde iyiniyetli mükelleflerin çok zor duruma düşmesini önlemek için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48.maddesinde belirlenen şartlar çerçevesinde tecil ve taksitlendirme imkanı sağlanmıştır[198].

Vergi usul Kanunu'nun 115.maddesi[199] ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 105.maddesinde[200] belirtilen afetlerden zarar gören mükelleflerin zararlarını kısmen olsun gidermek, durumlarını daha da ağırlaştırmamak ve dolaylı yardım ve kolaylık sağlamak amacıyla, terkine başvurma hakkı düzenlenmiştir[201].

---

[197] Veysi Seviğ, "Vergi Hataları ve Düzeltme", **Referans**, 19.10.2007, s.6.

[198] Tecil

Madde 48 – Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir..…….

[199] Verginin Terkini

Madde 115 – Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur…..

[200]Tabii Afetler Sebebiyle Terkin

Madde 105 - Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları İcra Vekilleri Heyeti kararıyle kısmen veya tamamen terkin olunur……..

[201] Gerçek,*Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.137.

(5) Cebren Vergi Tahsilatında Süre ve Yardım Hakkı

Cebren tahsilat sırasında da mükelleflerin bazı hakları güvence altına alınmıştır. Örneğin, vergi tahsilatının sonuçsuz kalma tehlikesi olmadıkça, vergi idaresinin cebren tahsilata girişmeden önce mükelleflere haber vermesi gerekmektedir. Genellikle bunun için ödeme emri gönderilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonra da mükelleflere ödemeyi yapabilmeleri veya itirazlarını dile getirebilmeleri için belirli bir süre tanınmaktadır. Mükellefler, itirazlarını vergi idaresine bildirebilirler ve çözüm için yardım talep edebilirler veya yargı yoluna başvurabilirler [202].

(6) İhtirazi Kayıtla Beyanda Bulunma Hakkı

Vergi kanunlarını yanlış anladıkları veya idarece yeteri kadar bilgilendirilmedikleri için mükellefler yanlış beyanda bulunabilmektedir[203]. Öte yandan, çağdaş vergi sistemlerinde vergilerin mükellef beyanına göre tarh edilmesi esastır. Mükellefler kendi beyanları ile çelişkiye düşemeyeceklerinden beyana dayalı tarhiyata karşı dava açamayacakları Vergi Usul Kanunu'nun 378.maddesinde hüküm altına alınmıştır[204]. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3.maddesinde[205] "ihtirazi kayıtla" beyanname verilmesi halinde mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutmuştur.

---

[202] IRS, **The IRS Collection Process**, Publication 594, February 2004, http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf (22.08.2009), s. 6-10.

[203] Erdoğdu Öz, " Mükellefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtla Beyan" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 137.

[204] Dava Konusu
Madde 378 – Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.
Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.
Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

[205] Yürütmenin Durdurulması
Madde 27 – 1. Danıştayda veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.
2. Danıştay veya idarî mahkemeler, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.
3. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir……

Böylece, mükelleflerin dava açma hakkının korunması için mükellefin kendi beyanlarına karşı dava açabilmesi "ihtirazi kayıtla beyan" usulü ile mükelleflerin idare ile aralarında yorum farklılığı olmasına rağmen idarenin görüsü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda uyuşmazlık konusu yapılmasına imkan sağlanabilmektedir[206].

Ancak bu hakkın kaynağı Vergi Usul Kanunu değil, Danıştay içtihatları, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesidir. Bu nedenle, söz konusu hakkın mükelleflere yasal düzenleme ile sağlanması, müessese hakkında daha fazla bilgi sahibi olunmasını sağlayacaktır[207]. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesesi ile, beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı davranışları kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan (vergi ziyaı ve kaçakçılık) kurtulma hakkı verilmiştir [208].

b. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi idaresi, her zaman mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilir. Bir mükellefin denetlenmesine ilişkin karar, belirli verilerin veya ihbarların değerlendirilmesi sonucunda verilir. Denetim sırasında mükelleflere bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde belirtilebilir [209]:

- *Denetim süreci ve bu süreçte yapılacak işler hakkında bilgi verilmesi.* Vergi denetimine başlamadan önce, genellikle mektupla veya telefonla mükellefe ulaşılır ve hangi vergi ile ilgili denetim yapılacağı, denetimin hangi dönemi kapsayacağı, hangi belgelere ihtiyaç duyulacağı bildirilir ve bunların hazırlanması için makul bir süre verilir. Denetim yapılmaya gidildiğinde ise yetkililer kimliklerini gösterip kendilerini tanıtarak mükelleflerin güven duymaları sağlanır.

---

[206] Murat Özden, "İhtirazi Kayıtla Beyan", **Yaklasım Dergisi**, Sayı: 37, Ocak 1996, s. 105.

[207] Erdoğan Öz, " Mükelefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtla Beyan" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 213, 1999, s. 137.

[208] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, 1997, s.47.

[209] Virginia Department of Taxation, **Virginia Taxpayer Bill of Rights**, 2005, http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillOfRights.pdf (22.04.2009), s.3-4.

- Denetimin uygun yer ve zamanda yapılması ve mükellefin faaliyetlerine, malına ve özel hayatına saygı gösterilmesi. Denetimin yapılması için mükelleften uygun yer ve zaman belirlenmesi istenir. Genellikle vergi denetimi mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır. Denetim süresince, mükellefin işlerinin aksamaması, müşterilerinin rahatsız edilmemesi ve denetimin alenileştirilmemesi gerekir.

- Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması. Denetimin başarılı olması için, gerekli bilgilerin sağlıklı toplanması ve bunun için de mükellefle yakın işbirliğine gidilmesi önemlidir. Bu nedenle, bilgilerin hazırlanması ve sorulan sorulara cevap verilmesi için mükellefe uygun süre tanınır. Elde edilen bulgular açık ve anlaşılır şekilde mükellefe anlatılır, mükellefe hangi cezaların verileceği ve bir daha bu cezalara maruz kalmaması için nasıl davranması gerektiği açıklanır ve denetim bulgularına katılmıyorsa itiraz ve yargı yoluna başvurma ile ilgili hangi haklara sahip olduğu söylenir.

Türk vergi hukukunda vergi denetimi yapılması sırasında da mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 129.maddesi[210] ile 136.maddesi[211], yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiğini hüküm altına almıştır.

Sözü edilen düzenlemelerle mükelleflerin denetim elemanlarına güven duyması sağlanarak, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakları vardır.

---

[210] Hüviyet İbrazı Mecburiyeti

Madde 129 – Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur.

Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.

Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi kafidir.

[211] Hüviyet İbrazı

Madde 136- ergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 140/1.maddesine[212] göre, vergi incelemesine başlamadan önce incelemenin konusunun açıkça izah edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Böylece mükelleflere inceleme hakkında bilgi verilmiş olmaktadır[213].

Vergi Usul Kanunu'nun 139.maddesi[214], vergi incelemesinin esas itibariyle iş yerinde ve aynı Kanunun 140/2.maddesi[215] de esas itibariyle mesai saatleri içinde yapılacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, mükellefler vergi incelemesinin prensip olarak işyerinde yapılmasını talep edebilir. Bu durumda, inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, dürüst ve saygılı davranması, mükelleflerin hukuka uygun davranmaları konusunda bilgiler vermeye özen göstermesi gerekir. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının müsait veya mümkün olmaması veya mükelleflerin işyerinde yapılmasını istememeleri halinde, inceleme dairede yapılır. Bu durumda, mükelleflere defter ve belgeleri ibraz etmesi için 15 günden az olmamak üzere uygun süre verilir[216].

---

[212] İncelemede Uyulacak Esaslar
Madde 140 – Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

[213] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.138.

[214] İncelemenin Yapılacağı Yer
Madde 139 – Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir

[215]İncelemede Uyulacak Esaslar
Madde 140 – Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar. …

2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

……

[216] Nezih Şeker, s.393.

Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin haklarını ise şöyle sıralayabiliriz[217]:

1. Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek;

2. İnceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek;

3. Vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek;

4. Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz);

5. Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır);

6. Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak;

7. Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek;

8. Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak;

---

[217] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hakları İdarenin Yükümlülükleri**, Yayın No: 49, Kasım 2008, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf (1.11.2009).

9. Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek;

10. Nezdinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek;

11. İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek;

12. Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek;

13. Görüşmelere, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek,

14. İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek;

15. Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak;

16. Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek;

17. Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek;

18. İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek;

19. Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek.

c. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergileme sürecinde vergi idaresi ile arasında ihtilaf meydana gelen mükellefler bu ihtilafı çözümlemek için idari veya yargısal yola başvuru hakkına sahiptirler. İdari veya yargısal yola başvuru sırasında da mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Vergileme işlemlerinde hata yapıldığını düşünen mükellefler, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvurarak görüşme talep edebilir. Vergi idaresi ile yapılan görüşmede istediği sonucu elde edemezlerse, mükellefler veya temsilcileri uzlaşma komisyonlarına başvurabilir. İdari aşamada vergi idaresi ile mükellefler anlaşırlarsa veya uzlaşırlarsa uyuşmazlığı kısa sürede ve az maliyetle çözümlemiş olurlar. Bu süreçte mükellefler vergi idaresinden bilgi ve yardım isteyebilir. İdari aşamadan bir sonuç alınamazsa, mükellefler yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler[218].

Anayasanın 36.maddesinde[219] herkesin dava açma hakkına sahip olduğu, 125.maddesinde[220] de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesine göre, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler[221]. Diğer taraftan, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 15, 20 ve 58.maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 15.maddesinde[222], haklarında ihtiyati haciz uygulananların haczin uygulanmasından, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz

---

[218] IRS, **Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree**, Publication 5, 1999, http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf (23.07.2009), s. 1-2.

[219] Hak Arama Hürriyeti
Madde 36 – Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir….

[220] Yargı Yolu
Madde 125 – İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır……

[221] Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar
Madde 377 – Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. ……

[222] İhtiyati Hacze İtiraz
Madde 15 – Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler…..

edebilecekleri, 20.maddesinde[223] haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına itirazda bulunabilecekleri, 58.maddesinde[224] de kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda bulunabileceği hükme bağlanmıştır.

Mükelleflerin idari yargılama veya adli soruşturma ve yargılama sırasında da hakları korunmaktadır. Soruşturma sırasında mükellefler avukat veya temsilcisi bulundurma ve gerektiğinde bunlardan yardım alma hakkına sahiptir. Yargılama sırasında ise, "adil yargılanma hakkı" çerçevesinde mahkemeye başvuru hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı gibi haklara sahiptir [225].

Türk vergi hukukunda mükellefler, ihtilafların idari ve yargı aşamasında çözümü sırasında da bazı haklara sahiptirler. Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari çözüm süreçlerinde mükellefler vergi idaresinden her türlü bilgi isteyebilir, bu süreçleri takip etmesi ve kendisine yardımcı olması için mali müşavirini yetkilendirebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre[226] cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellef, teminat göstererek ödeme süresini üç ay uzatabilir[227].

---

[223] İhtiyati Tahakkuka İtiraz
Madde 20 – Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15'inci madde gereğince itirazda bulunabilirler

[224]Ödeme Emrine İtiraz
Madde 58 – Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur….

[225] Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 250, Haziran 2002, s. 152-156.

[226] Vergi Ziyaı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme
Madde 376 – İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:
1. Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,
indirilir……

[227] Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* s.234.

Vergi ihtilaflarının çözümü amacıyla idari yargı yoluna başvurulduğunda veya işlenen vergi suçları nedeniyle mükellefler adli yargıya sevk edildiğinde, yürütülen soruşturma ve yargılama sırasında da bazı haklar tanınmıştır. Bu haklar aslında vergi yargılaması usulünde hakim olan ilkelerden kaynaklanmaktadır. Örneğin delil serbestisi ilkesi, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hakimin kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak (İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 20/1)[228], mükellefin bilmediği veya ulaşamadığı hususların da dikkate alınmasına imkan sağlamaktadır.

Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17.maddesine[229] göre, vergi davalarında belirli koşullarda mükelleflerin duruşma talebinde bulunma ve aynı Kanunun 27.maddesine[230] göre yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakları vardır. Diğer taraftan, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 136.maddesine[231] göre, adli yargıya sevk amacıyla mükelleflere karşı soruşturma yürütülmesi sırasında, mükellefler avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkına sahiptir[232].

---

[228] Dosyaların İncelenmesi
Madde 20- Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar…..

[229]Duruşma
Madde 17 – 1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve bir milyar lirayı (bin Yeni Türk Lirasını) aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyar lirayı (bin Yeni Türk Lirasını) aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

2. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır…..

[230]Yürütmenin Durdurulması
Madde 27 – 1. Danıştayda veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.

2. Danıştay veya idarî mahkemeler, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.

3. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. ….

[231] Müdafiin Bürosu ve Yerleşim Yeri
Madde 136 - (1) Şüpheli veya sanığa yüklenen suç dolayısıyla müdafiin bürosu, konutu ve yerleşim yerindeki telekomünikasyon araçları hakkında, 135 inci Madde hükmü uygulanamaz

[232] Gerçek, *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, s.139.

3. OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları

Genel olarak OECD ülkelerinde vergi idarelerinin yetkileri ve mükelleflerin sahip oldukları haklar aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 1

OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlar					İnternetle Sunulan Bilgi	Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi Avantajları Rehberi	Genel Yayınlar	Okullarda Özel Materyaller	Vergilerin Harcanması İle İlgili Yayınlar		
ABD	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Belçika	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Finlandiya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
İtalya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Bazı Yerel İdareler	Var	Yok
Portekiz	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Y. Zelanda	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Yunanistan	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var*

Kaynak: Predrag Goranovic, "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", http://www.docstoc.com/docs/2977783/rights-of-taxpayers-and-tax-administration-in-montenegro (8.1.2009).

*Türkiye'de ücretsiz telefon hattı ile bilgi sunumu 14.3.2008 tarihinde başlamıştır.

Tablo 2

OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avustralya	Serbest	Serbest	Yok, Sadece sahtekarlık davasında kullanılabilir		Sadece arama iznine bağlı olarak belgelere el konulabilir	
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Belçika	Serbest, uygun saatlerde	5.00–21.00 saatleri arası	Yok	Var	Vergi suçu	Var
Danimarka	Serbest	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	Gelir vergisi - arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirlenen saatlerde Serbest		Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararla Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekerrürü	Var
İsviçre	Sadece incelemesi sırasında		Var	Var	Yok	Yok
İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekarlık davasında)		Ceza davası	Sadece kasa açılıp belgeler
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Portekiz	Serbest	Mükellefin huzurunda veya arama izniyle	Yok	Var	Belgeler geçici olarak alınabilir	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Y. Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok
TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

Kaynak: Predrag Goranovic, **Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro**, http://www.docstoc.com/docs/2977783/rights-of-taxpayers-and-tax-administration-in-montenegro (8.1.2009).

Tüm OECD ülkelerinde mükellefleri bilgilendirmek üzere beyanname düzenleme klavuzu ve vergi avantajları rehberi yayınlanmakta ve diğer genel yayınlar da yapılmaktadır. Yine Kanada hariç tüm OECD ülkelerinde mükelleflere internet aracılığı ile bilgi sunulmaktadır. Ayrıca OECD ülkelerinden ABD, Avustralya, Danimarka, Hollanda, İsviçre, Japonya ve Kanada'da okullarda mükellefleri bilgilendirmek amacıyla özel materyaller dağıtılırken, Fransa, İsveç ve Yeni Zelanda'da özel materyal dağıtımı ile yetinilmemiş, okullarda ders konulmuştur. Türkiye, Yunanistan, Portekiz, Norveç, İtalya, İrlanda, İngiltere, Finlandiya, Avusturya, Belçika ve Almanya'da ise okullarda materyal dağıtılmadığı gibi ders de konulmamıştır. Ayrıca A.B.D., Avustralya, Hollanda, İspanya, Kanada ve Türkiye'de mükelleflere ücretsiz telefon hattıyla bilgi sunulurken diğer ülkelerde böyle bir hizmet verilmemektedir.

OECD ülkelerinden Norveç, Yeni Zelanda, Portekiz, Japonya, İsviçre, İsveç, Fransa, Danimarka, Almanya, Kanada, İspanya, Hollanda, ABD ve Avustralya'da vergilerin harcanması ile ilgili yayınlar mevcut iken, Avusturya, Belçika, Finlandiya, İngiltere, İrlanda, İtalya, Yunanistan, Türkiye'de bu tür yayınlar bulunmamaktadır.

OECD ülkelerinin tamamına yakın bölümünde, mükellefin işyerine girilmesine yönelik olarak herhangi kısıtlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra işyerine yapılan ziyaretlerde zaman açısından bazı sınırlamalar göze çarpmaktadır. Örneğin Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda gibi ülkelerde, ülkemizde de olduğu gibi işyerine yapılan ziyaretlerin belirli saatlerde veya bazılarında ise mesai(çalışma) saatleri içinde yapılması esası geçerlidir. Bu zamanların dışında işyerlerine girilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, Norveç ve İsveç gibi ülkelerde işyerine yapılacak ziyaretin zamanında herhangi bir sınırlama bulunmaz iken, bu ülkelerde ilgiler tarafından hiçbir şekilde zor kullanılamayacağı şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. İspanya'da mükellefin işyerine yapılan ziyaretlerde, mükellefin rızası aranmaktadır. A.B.D'de ise bu ziyaretlerde mükellefin rızası veya mahkeme kararı aranmaktadır. İngiltere'deki uygulamada diğer ülkelerden oldukça farklıdır. Bu ülkede mükellefin işyerine yapılan ziyaret ile ilgili olarak vergi türleri olarak bir ayrım yapılmıştır. Buna göre yapılan ziyaret, gelir vergisi ile ilgili ise, arama izni gerekmekte; katma değer vergisine yönelik hususlarda ise hiç bir sınırlama bulunmamaktadır.

Bir çok OECD ülkesinde vergi idaresinde çalışanlarca mükellefin meskenine yapılan girişlerde, özel hayatın mahremiyetine özen gösterilmekte, genellikle arama izni olması gerekmektedir. Örneğin Danimarka, Fransa, Hollanda, Norveç, Portekiz, Türkiye ve İngiltere'de arama izni olmaksızın meskene girilememektedir. Norveç'te arama izninin dışında mükellefin bizzat evde bulunması şartı aranmaktadır. İspanya, Slovak Cumhuriyeti ve A.B.D.'de mükellefin rızası şartı aranmaktadır. İtalya'da ise savcıdan alınmış izin belgesi olmaksızın mükellefin meskenine girilmesi söz konusu değildir.

OECD ülkelerinde vergi idaresinde çalışanlarca mükellefin evinde ya da işyerinde yapılacak aramalarda izlenecek yol ve yöntemlere gelince, Belçika, Kanada, Finlandiya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç ve Portekiz gibi ülkelerde, mükellefin işyerinde herhangi bir izin belgesi olmaksızın arama yapılabilmektedir. Buna karşın İtalya, Hollanda gibi bazı ülkelerde mükellefin ağır cezaya veya vergi kaçakçılığına (sahtekarlık) ilişkin suçlarının olması halinde mükellefin işyerinde izin belgesi ile arama yapılabilmektedir. Bunun dışında, İspanya'da mükellefin işyerinde yapılacak aramalarda vergi idaresinin izni gerekirken, evinde yapılacak aramalarda mahkeme kararı(izni) olması gerekmektedir.

Mükellefin defter ve belgelerine vergi idaresi tarafından el konulması (müsadere edilmesi) hususunda ise OECD ülkeleri arasında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Ancak ülkelerin bir kısmında el koyma için mutlaka izin belgesi alınması gerekmektedir. Buna karşın Yunanistan, İzlanda, İrlanda, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Norveç, İspanya gibi ülkelerde ise idare herhangi bir izin belgesi olmaksızın mükellefin defter ve belgelerine el koyabilmektedir. Buna karşın müsadere (el koyma) işleminin gerçekleştirilebilmesi için bir çok ülkede kısıtlayıcı düzenlemeler mevcuttur. Buna göre bir çok ülkede ağır ceza kapsamında olan suçlarda veya vergi suçlarında, mükellefin defter ve belgelerine doğrudan el konulabilmektedir. Avustralya'da mükellefin defter ve belgelerine el koyabilmek için izin belgesi alma zorunluluğu olmakla beraber, görevliler genel kurallar çerçevesinde izin alınmadığı diğer durumlarda, belgelerin kopyalarını alabilirler[233].

[233] Selda Aydın, s.35.

III. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ

Hukuki olarak ödev kavramı; yapılması ve yerine getirilmesi kanunlara göre zorunlu olan iş ve davranışlardır. Bu açıdan mevcut hukuk düzeni; kişilere belirli ödevler yüklemiştir ve kişiler bu ödevleri yerine getirmek zorundadırlar. Bireyler hukuk kurallarına uymanın yanında kanuni ödevlerini de yerine getirmekle yükümlüdürler. Kurallara uymamanın yaptırımı ise cezai müeyyideler olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi anayasada genel çerçevesi düzenlenen, ilgili vergi kanunlarında ayrıntıları belirtilen anayasal bir ödevdir. Vergi ödevi, bu ödevi yerine getirecekler için bir vergi mükellefiyeti doğurmakta, mükellef olmak ise daha önce belirtildiği üzere birtakım ödevleri beraberinde getirmektedir. Mükelleflere vergilendirme ile ilgili ödevlerin yüklenmesinde amaç; mükelleflerin vergilendirme sürecine katılımlarını sağlamak, idarenin iş yükünü hafifletmek ve vergi ödevinin yerine getirilmesinde etkinlik sağlamaktır. Mükellef, verginin tarafıdır ve sürecin dışında kalması düşünülemez[234].

Mükelleflerin en önemli ödevi Vergi borçlarını kanunda öngörülen sürede, tutarda ve biçimde ödemektir. Bu ödev vergi hukukunda maddi ödev olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan mükellefler şekle ilişkin olarak da bazı ödevlerle yükümlü kılınmışlardır. Maddi ödevin sağlıklı olarak yerine getirilmesi ise bu şekli ödevlere bağlıdır[235]. Bir başka ifadeyle şekli ödevler, maddi ödevin tam anlamıyla yerine gelebilmesi, vergi borcunun doğru tespit edilebilmesi için yerine getirilmesi gereken ödevlerdir[236]. Maddi ödevin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi, şekli ödevlerin eksiksiz olarak yapılmasına bağlıdır. Çünkü maddi ödev, mükellef ödevlerinin son aşaması olup, şekli ödevlerin sonuçlandırılmasıdır. Şekli ödevler de maddi ödevlerin tamamlayıcısıdır. Vergi ilişkisi içerisinde maddi ve şekli ödevler aynı anda bulunabileceği gibi ayrı ayrıda ödevler olarak da ortaya çıkabilmektedir[237].

---

[234] Cem Barlas Arslan**, "**Mükellefin Ödevlerinin Amaç ve Kapsam Açısından Değerlendirilmesi", **E - Mali Kılavuz**, Sayı:42, Ekim - Aralık 2008, **http://www.malikilavuz.com/emakale/020/** (20.11.2009)

[235] Karakoç; *Genel Vergi Hukuku,* s.343.

[236] Yusuf Kıldiş, "Mükelleflerin Şekli Ödevleri Ve Bu Ödevleri Yerine Getirmemesinin Ortaya Çıkaracağı Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 193, Ocak 2009, **http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113599.htm** (16.11.2009), s.25.

[237] Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.74.

Türk vergi sisteminde mükellef ödevleri, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre bir vergi mükellefinin vergi borcunu eksiksiz ödemesinin yanında; vergiye ilişkin olarak kanunda belirtilen her tür bildirimi yapmak, beyanname vermek, defter ve belgeleri kanunun öngördüğü şekilde tutmak ve düzenlemek, bu defter ve belgelerde öngörülen düzene uymak, bunları muhafaza etmek ve gerektiği hallerde ilgililere ibraz etmek gibi ödevleri bulunmaktadır[238].

A. BİLDİRİM ÖDEVLERİ

Ödenmesi gereken verginin doğru olarak tespit edilebilmesi için mükelleflerin öncelikle kanunun öngördüğü esaslar doğrultusunda; belge düzenlemek, defter ve kayıt tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak vb. birtakım şekli ödevleri bulunmaktadır. Şekli yükümlülükler maddi yükümlülüklerin yerine getirilmesinde belirleyici bir unsur oluşturmaktadır. Bu açıdan eksiksiz yerine getirilecek şekli ödevler vergilendirme sürecinde büyük önem taşımaktadır. Şekli ödevler iş hacmi, işletme büyüklüğü, yükümlü grupları ve faaliyet alanı açısından farklılıklar göstermektedir[239].

Şekli ödevlerin en önemlilerinden birisi de bildirim ödevleridir. Mükellefiyet vergi dairesine yapılacak bildirimle başlar. Bir iş veya teşebbüs ile servet veya servet unsurları dolayısıyla mükellefiyeti olan yükümlüler; yükümlülüğe girişi, mükellefiyetle ilgili değişiklikleri veya yükümlülükten çıkışları nedeniyle bildirimde bulunmak zorundadırlar[240]. "Bildirim ödevi"; vergilendirme süreci bakımından önem taşıyan bilgi ve belgelerin ilgili vergi dairesine bildirilmesini ifade etmektedir. Bildirimler, mükellefin ekonomik ve sosyal durumunun takibi açısından önemlidir. Bu sayede idare; eksik ve yanlış vergilendirmeden ve gereksiz idari işlemlerden kurtulmaktadır. Bu bildirimler istisnalar hariç yazılı olarak yapılmakta, mükellefin bizzat vergi dairelerine elden götürebileceği gibi posta yoluyla da ulaştırılabilmektedir[241].

---

[238] Cem Barlas Arslan, s.2.

[239] Fatma Taş; "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri", **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak – Haziran 2007, s.117.

[240] Ahmet Şanlı, Mükellefin Vergisel İlk Ödevi: Bildirme, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157, Ekim 2001, s.63.

[241] Cem Barlas Arslan, s.3.

Mükellef ile idarenin vergilendirmeden kaynaklanan karşılıklı bir ilişkisi mevcuttur. Bu ilişki bildirimler sayesinde kurulabilmektedir. Fakat mükelleflerin gerek ihmalleri, gerek kötü niyetli davranışlarından dolayı bildirimler eksik, hatalı yapılmakta veya mükellefler vergi dairelerine hiç bir bildirimde bulunulmamaktadır. Bu durum ise birtakım aksaklıklara, denetim ve inceleme eksikliklerine yol açmaktadır. Çünkü vergi sistemimiz genel olarak mükelleflerin bildirimlerine dayalı olarak işlemektedir[242]. Vergilendirme sürecinin sorunsuz işlemesi, mükellefle idarenin sürekli ve sağlıklı bir irtibat içinde bulunmasına bağlıdır. Özellikle toplumun sosyal ve ekonomik yapısı nedeniyle kişiler yer değiştirme eğilimindedir. Bu değişim döngüsü mükelleflerin ev ve iş yeri adresleri ile işletme faaliyetlerinin değişimini beraberinde getirmektedir[243].

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin sürekliliği, mükellefler ve vergi sorumlularına vergilendirmeye ilişkin olayları ve değişiklikleri vergi idaresine bildirme yükümlülüğü getirmiştir. Bu yükümlülüğün Vergi Usul Kanunu'nda belirlendiği usulde ve zamanda yerine getirilmesi gerekir. Aksi takdirde ilgililer hakkında çeşitli yaptırımlar söz konusu olabilecektir[244].

1. İşe Başlama Bildirimi

Vergi Usul Kanunu'nun 153.maddesine göre; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif şirket ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamayı ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler[245].

---

[242] Mustafa Yavuz Öner; "Mükelleflerin Bildirim Ödevleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2005, s.56.

[243] Muzaffer Demir ve Nilgün Demir; "Mükellefin Ödevleri Arasında Yer Alan Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi Mükellefiyeti ve Buna İlişkin Bir Öneri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:134, Kasım 1999, s. 79.

[244] Erkan Ateşli, Mükellefin Ödevleri, **Vergi Sorunları Dergisi,** (Özel Ek), Sayı:168, Eylül 2002, s.9.

[245] İşe Başlamayı Bildirme

Madde 153 - Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlıyanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar vergisi mükellefleri;
4. Kollektif ve adi şirket ortaklariyle komandit şirketlerin komandite ortakları.

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30.maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.

Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri; işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarınca yapılır[246].

Kollektif şirketler, komandit şirketler ve adi komandit şirketler, Türk Ticaret Kanununda düzenlendikleri için tüzel kişiliği haiz şahıs ticaret şirketleridir. Ancak, vergi mevzuatımızda, söz konusu tüzel kişilikler için vergi mükellefiyeti tesis edilmemiştir. Bu tüzel kişiliklerin ortakları gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Şahıs şirketlerinde işe başlamayı bildirme mecburiyeti, Vergi Usul Kanunu'nun 153 maddesi ile şirket ortaklarına bırakılmıştır. Adi şirketler ise Borçlar Kanununda düzenlenmiş, tüzel kişiliği haiz olmayan ticaret ortaklığıdır. Adi şirketin, herhangi bir mükellefiyeti bulunmadığından, ortakları ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Bundan dolayı adi şirketlerde işe başlamayı bildirme mecburiyeti, ortakların sorumluluğu altındadır[247].

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanunu'nun 30.maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Böylece bu mükelleflerin işe başlamayı bildirim yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Diğer gelir ve kazanç sahiplerinin yani ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratları elde eden mükelleflerin işe başlama bildiriminde bulunması gerekmemektedir[248]. Zira bunlardan bir kısmının işyeri bulunmamakta bir kısmının da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra mükellefiyetin izlenmesi gerekmektedir[249]. Ancak, bu kazançları elde edenlerin vergi dairesine vermiş oldukları beyannameler veya işverenler tarafından yapılan bildirimler veya verilen beyannameler bu kazançları elde edenler yönünden yapılan birer bildirim sayılabilir[250].

---

[246] Musa Kazım Ünver, "Mükelleflerin Ödevleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2006, s.47.

[247] Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** 2.Baskı, Ankara: Acar Matbaacılık, 2005, s.235.

[248] Şanlı, s.64.

[249] Serdar Aytekin ve Zübeyir Bakmaz, "Vergi Hukukunda Bildirimler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Nisan-Haziran 2005,**http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/71MaliCozum/21%20serdar%20aytekin.pdf** (18.11.2009), s.7.

[250] Şanlı, s.64.

213 sayılı Vergi usul Kanunu'nun 153.maddesinde sayılan dört tür mükellef (vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları), işe başlamayı işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Anılan Kanun'un 168.maddesi[251] 4884 sayılı Kanunla[252] değiştirilmeden önce, işe başlamanın, işe başlamadan önce vergi dairesine bildirilmesi gerekmekteydi. 4884 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile mükelleflere önemli bir kolaylık sağlanmıştır. Ancak, hemen belirtelim ki, sağlanan bu kolaylık kayıt dışı faaliyetlerin büyük boyutta olduğu, vergi dairesine kayıt yaptırmaksızın faaliyette bulunan mükelleflerin yaygın olduğu ülkemizde, vergi denetimlerini zaafa uğratacak bir düzenlemedir. Yapılan düzenleme sonucunda kötü niyetli kişiler; kayıtsız olarak çalışırken yakalanmaları halinde "işe yeni başladıklarını ve 10 günlük süre içinde vergi dairesine bildirimde bulunacaklarını" beyan etmeleri durumunda ve vergi dairesinin bu durumun aksini ispat edemediği hallerde, takdire sevk edilmekten ve ceza almaktan kurtulabilecektir. Bununla birlikte, 4884 sayılı Kanun işe başlama bildiriminde bulunmaya ilişkin olarak önemli ve yerinde bir kolaylık sağlamıştır. Artık, gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri mükellefin kendisi tarafından verilebileceği gibi, avukatları ya da 3568 sayılı Yasa'ya göre ruhsat almış meslek mensupları tarafından da yapılabilmektedir. Şirketlerde ise, şirketin kuruluş aşamasında 10 gün içerisinde Ticaret Sicil Memurlukları tarafından bildirim yapılmaktadır[253].

---

[251] Süre

Madde 168 - Bildirmeler aşağıda yazılı süre içinde yapılır:

1. (4884 sayılı Kanunun 6.maddesiyle değişen bent) Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

2. Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme;

Yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (Müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren halin vuku tarihinden başlıyarak iki ay.

[252] 17 Haziran 2003 tarihli, 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[253] Mustafa Yavuz Öner; *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.56.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin (tam otomasyonlu vergi daireleri için) 7.maddesinde bildirimlerin; işe başlama/bırakma bildirimi ile yapılacağı belirtilmiştir. İşe başlama bildiriminin ekinde;

-Gerçek kişiler için, noter onaylı imza sirküleri (basit usulde vergilendirilenler hariç), onaylı nüfus cüzdanı sureti, ikametgah ilmühaberi ile basit usulde vergilendirme talep eden yükümlülerden; işyerinin kendine ait olması halinde emlak vergisine esas olan vergi değerini gösterir belediyeden alınacak olan onaylı bir belge ile işyerinin kiralanmış olması halinde ise kira kontratının bir örneği, ticari plakalı nakil vasıtaları sahiplerinden bu taşıtlara ilişkin fatura veya noter senedinin tasdikli bir örneği,

-Tüzel kişiler için, kurumlar vergisi mükellefi olmayan ticaret şirketlerinden; şirket ana sözleşmesinin noter onaylı bir örneği ile Ticaret Siciline müracaat edildiğine dair belge örneği, şirketi temsile yetkili kişilerin onaylı nüfus cüzdanı sureti, ikametgah ilmühaberi, noter onaylı imza sirküleri, kooperatiflerden varsa üst birliğe kayıtlı olduklarına dair yazı,

ilgili vergi dairesi tarafından istenmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketlerinin (Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler) başvurusunu ise ticaret sicil memurluğu yaptığından, vergi dairesine herhangi bir belge ibraz etme sorumluluğu yoktur[254].

Bildirim; gerçek kişilerde mükellef, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayanlarda bunları temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır. Bildirimin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanır[255].

İşe başlama bildiriminin işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine yapılacak olması, işe başlamanın hangi tarihte gerçekleştiğini tespit etmek açısından önem kazanmaktadır[256].

[254] Aytekin ve Bakmaz, s.8.
[255] Ateşli, s.9.
[256] Ünver, s.48.

Vergi Usul Kanununda işe başlama bildirim mükellefiyetinin doğuşunun tespiti bakımından tüccar ve serbest meslek erbabı için ayrı ayrı ölçüler belirlenmiştir.

Tüccarlarda; bir işyeri[257] açılması, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunması, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlanmış olması işe başlamanın belirtisi olarak kabul edilmektedir[258].

İşyeri kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 156.maddesinde sayılanlarla sınırlı değildir. Örneğin nakliyecilikte kullanılan bir kamyon, bu faaliyet bakımından işyeri olarak kabul edilmekte ve kamyon satın alınması işe başlama sayılmaktadır. Bu nedenle, kamyon satın alan nakliyecinin durumu satın alma tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine bildirmesi gerekir. Ayrıca, e-ticaretin sağladığı imkanlar sayesinde kişiler işyeri açmaksızın internet ortamında faaliyet gösterebilmektedir. Bu durumda, fiziki bir işyerinin açılmasını aramak gereksizdir. Bu durumda faaliyet internet ortamında yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı 2002/3 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile iştigal konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen danışmanlık, komisyonculuk gibi faaliyetlerle uğraşanlar ile Türk Ticaret Kanunu uyarınca tescil ve ilan işlemleri yapılarak tüzel kişiliğe kavuşan mükellefiyetlerde mükelleflerin ikametgah adresinin işyeri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir. Bu nedenle, bir işyeri olmaksızın faaliyetin yürütülebilmesi mümkün olan işlerde ikametgah adresleri vergi dairesince işyeri adresi olarak kabul edilebilmektedir. Yukarıda değinilen e-ticaret bu duruma güzel bir örnektir[259].

---

[257] İş Yeri

Madde 156 – Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

[258]Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri

Madde 154 – Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir:

1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);

2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.

[259] Mustafa Yavuz Öner; *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.57.

Serbest meslek erbabında ise, muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açılması, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametlerin asılması, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapılması veya serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunması işe başlamanın belirtisi sayılmaktadır[260]. Nitekim Danıştay, şirketin unvanını gösteren tabelanın asılmasının, mesleki faaliyetin başladığının açık delili olduğuna hükmetmiştir[261]. İşe başlamayla birlikte beyanname verme yükümlülüğü de başlamaktadır. Örneğin vergilendirmeye tabi bir işlemi olmasa bile mükelleflerin KDV beyannamesi vermesi ve yine kazanç elde edilmese dahi gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Bu beyannamelerin süresinde verilmemesi veya hiç verilmemesi nedeniyle mükellefler cezalı vergi tarhiyatı ve usulsüzlük cezasıyla muhatap olabilirler[262]. Nitekim Danıştay, ticaret siciline kaydolunmuşsa, kazanç elde edilmemiş olsa dahi beyanname verilmesi gerektiğine hükmetmiştir[263].

Gerçek veya tüzel kişilerin, web adresine sahip olabilmeleri için, bu adresi edinmeden önce ticaret siciline kaydolmaları zorunludur. Bu nedenle, internette faaliyet göstermek isteyenlerin, ticaret siciline kayıt olduktan sonra işe başladıklarına dair bildirimi bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Aksi takdirde; vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 154. maddesine göre, ticaret siciline kaydolunduğundan bahisle söz konusu sitelerin işe başladığına ilişkin belirtinin varlığına ulaşabilir. Ayrıca, web sitesinin iş veya kanuni merkezinin vergi dairesine bildirilmesi, yapılan tebligatların ulaşması açısından önem taşımaktadır[264].

---

[260] Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri
Madde 155 – Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir:
1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.
Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmıyacak olanlar bildirmelerinde bu cihetide açıklarlar.

[261] Danıştay 3.Dairesinin 20.6.1995 Tarihli, E.1995/1443, K.1995/1948 sayılı kararı.

[262] Şanlı, s.66.

[263] Danıştay 4.Dairesinin 15.11.1977 Tarihli, 1977/697E., 1977/3013K. Sayılı kararı.

[264] Ercan Alptürk, "Internet'te Alışveriş Sitelerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 107, Kasım 2001, s.152.

Öte yandan, mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların, Vergi Usul Kanunu'nun 155.maddesinin son fıkrası gereği, bildirimlerinde konunun bu yönünü de açıklamaları gerekmektedir. Örneğin, yeminli mali müşavirlik hakkını kazanan ve TÜRMOB'dan Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatı alan kamu görevlileri, memuriyetleri süresince bu işi bilfiil yapamayacaklarından durumu vergi dairesine bildirmelidirler[265].

Mükelleflerin bildirim görevini yerine getirmemeleri Vergi Usul Kanunu'nun 352. Maddesinde usulsüzlük fiili olarak kabul edilmiştir. Buna göre, işe başlama bildirimini zamanında vermeyenler, sözü edilen kanun hükmü gereğince usulsüzlük cezası ile muhatap olmak durumunda kalacaklardır.

2. Değişiklik Bildirimleri

İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden; yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği, mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar[266].

Vergi Usul Kanunu'nun 157, 158 ve 159.maddelerinde mükelleflere; adres, iş ve işletme ile ilgili bazı değişikliklerin bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır. Dolayısıyla, aşağıda sayılan bildirim ödevleri bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine yapılır[267]. Söz konusu değişikliklerin vergi dairesince bilinmesi, mükelleflerin etkin biçimde takip edilebilmesi ve denetlenebilmesi açısından önemlidir. Ne yazık ki, uygulamada özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflerin bu yükümlülükleri yerine getirme konusunda titiz davranmadıkları görülmektedir[268].

---

[265] Mustafa Yavuz Öner; *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.58.

[266] Kıldiş, s.256.

[267] Ünver, s.49.

[268] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.58.

a. Adres Değişiklikleri

Mükellefler işe başlama sırasında gerek işyeri gerekse ikametgah adreslerini vergi dairelerine bildirmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun 101.maddesinde[269] mükelleflerin bilinen adresleri sayılmıştır. Bu adresler, işe başlama, işi bırakma ve çeşitli değişiklikler sırasında mükellefler tarafından bildirilmiş adresler olabileceği gibi, vergi idaresi tarafından da yoklama, tespit ve mahkeme işlemleri sırasında kayıt altına alınmış adresler olabilir. Bu adreslerde bir değişiklik olduğu takdirde mükelleflerin değişiklik tarihinden itibaren bir ay içerisinde durumu ilgili vergi dairesine bildirmesi gerekir[270].

Aynı Kanunun 157.maddesinde[271] ise, Vergi Usul Kanunu'nun 101.maddesinde yazılı bilinen iş veya ikamet adreslerinin değişen mükelleflerin, yeni adreslerini, değişiklik tarihinden itibaren bir ay içerisinde yeni adresi ilgili vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Adres değişikliğine ilişkin bildirimde hangi iş konusunun nereye nakledildiği (açık adresi), değişiklik tarihi, adres değişikliğinin aynı vergi dairesi yetki alanında olup olmadığı hususları aranır. Bildirimin değişiklik tarihinden itibaren bir ay içinde yapılması gerekmektedir[272].

---

[269] Bilinen Adresler

Madde 101 – Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İşi bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartiyle);
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır.

[270] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.59.

[271] Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi

Madde 157- 101'inci maddede yazılı bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

[272] Şanlı, s. 67.

Adres değişikliği ile ilgili bildirim mecburiyeti, diğer bildirim mecburiyetlerine nazaran çok daha geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmektedir. Bunun bir sebebi, bilinen adresin vergi idaresinin mükellefle irtibatını sağlamaya yaraması ve mükellefe ulaşamamanın vergileme işlemlerini sekteye uğratabileceği düşüncesidir[273]. Bir diğer nedeni de işe başlama, iş ve işletme değişikliği ve işi bırakma bildirimleri sadece Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesinde yer alan mükellefler için söz konusu iken, adres değişikliği bildirim mükellefiyetinde böyle bir sınırlama bulunmamasıdır. Örneğin veraset intikal vergisi beyannamesi vermiş olan bir kimse tüm işlemler tekemmül edip, ilgili vergiler ödenmeden adres değiştirmiş ise yeni adresini ilgili vergi dairesine bildirmelidir.

Mükellefler, uygulamada sadece işyeri adres değişikliklerini vergi dairelerine bildirmektedirler. Oysa, Vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesi hükmüne göre, mükellefler bilinen iş ve ikametgah adreslerinin her ikisindeki değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu nedenle, işyeri adresinde bir değişiklik olmasa dahi, ikametgah adresinde bir değişiklik vuku bulduğunda mükellefler bu durumu bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar[274]. Uygulamada ne yazık ki mükelleflerin bu zorunluluğa çoğu kez dikkat etmedikleri görülmektedir. Vergi dairelerinin en büyük iş yüklerinden biri, vergi dairesine bildirimde bulunmaksızın adres değiştirmiş olan mükellefleri bulabilmek için yapılan adres araştırmalarıdır. Mükellefler, sadece işyeri değişikliklerini bildirmenin yeterli olduğunu düşünmektedirler[275].

Öte yandan, mükelleflerin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri sona erince ikamet adres (işyerini kapatmış olacağından iş adresinden söz edilemez) değişikliklerinin bildirimi ile ilgili herhangi bir mükellefiyetleri de kalmamaktadır. Yani, işi bırakan mükelleflerin işi bırakma tarihinden itibaren ikamet adres değişikliği söz konusu olduğunda mevcut Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre söz konusu değişikliği vergi dairesine bildirme mecburiyetleri bulunmamaktadır. Ancak mükellefler

---

[273] Demir ve Demir, s.76-77.

[274] Ünver, s.51.

[275] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.59.

açısından vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin sona ermesi demek, geçmiş dönemlere ilişkin olarak vergisel sorumlulukların kalktığı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla, işi bırakan mükelleflerle ilgili olarak geçmiş dönemlerle ilgili bir vergi incelemesi veya bir karşıt inceleme yapılmasını gerektiren durumlarda, ikamet adresini değiştiren mükellefleri bulma çabaları vergi idaresi açısından zaman israfına yol açmakta ve bu çabalar bazen sonuçsuz kalabilmektedir[276].

b. İş ve İşletme Değişiklikleri

İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden; yeni bir vergiye tabi olmayı (sigorta acenteliği alınması dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olunması gibi), mükellefiyet şeklinde değişikliği (basit usulden gerçek usule geçilmesi gibi) veya mükellefiyetten muaflığa geçmeyi (basit usulden vergiden muaf esnalığa geçilmesi) gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri Vergi Usul Kanunu'nun 158.maddesi[277] hükmü uyarınca 1 ay içinde ilgili vergi dairesine yazılı bir şekilde bildirmek zorundadır. Aynı şekilde mükellefler, teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan işyerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışları da Vergi Usul Kanunu'nun 159.maddesi[278] hükmü uyarınca ilgili vergi dairesine 1 ay içinde bildirmek zorundadır. Mesela Ankara'daki merkez mağazasının yanı sıra Konya'da da şube açan bir mükellefin bu durumu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekir. Örneğin, öteden beri nakliyecilik faaliyetinde bulunan bir mükellefin yeni kamyon alması hali de bildirilmesi gereken bir işletme değişikliğidir[279]. Yine örneğin, beyaz eşya ticareti yapan bir mükellef, emtia depolamak için yeni bir depo kiralaması halinde, kiralama tarihinden itibaren bir ay içinde durumu vergi dairesine bildirmek zorundadır[280].

---

[276] Demir ve Demir, s.77.

[277] İş Değişikliklerinin Bildirilmesi
Madde 158- İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden:
a) Yeni bir vergiye tabi olmayı;
b) Mükellefiyet şeklinde değişikliği;
c) Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi;
Gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

[278] İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi
Madde 159- Aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

[279] Özyer, s.237.

[280] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.61.

Her bir web sitesi kendi özgün alan adı ile internette faaliyet gösterdiğinden şube sayısının artması ya da kendisine bağlı işyeri sayısının artması düşünülemez. Çünkü, belirli ve tescil edilmiş bir alan adına sahip olan ve ticari faaliyette bulunan bir web sitesinin işyeri sayısını arttırmasına gereksinimi olmadığı gibi içerisinde bulunduğu platformun gereği olarak böyle bir genişleme mümkün değildir. Ancak, bazı web siteleri "mirror web sitesi" olarak tabir edilen yansıtılan bağlantı ve linkler aracılığıyla faaliyetlerinin boyutunu diğer web sitelerine taşıyabilirler. Söz konusu bağlantıların vergi idaresine bildirilmesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 159. maddesinin[281] yetersiz kalacağını açıktır.

3. İşi Bırakma Bildirimleri

Mükellefler, işe başlamayı bildirmek zorunda oldukları gibi, işi bırakma veya işi bırakma sayılan halleri de ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

a. İşi Bırakmanın Bildirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160.maddesi[282] uyarınca, aynı Kanun'un 153.maddesinde işe başlamayı bildirme yükümlülüğü getirilmiş mükelleflerin işi bırakmayı bildirmeleri zorunludur. İşi bırakma bildirimi, işin bırakılmasından itibaren bir ay içerisinde ve mükellefin kendisi tarafından yapılacaktır.

---

[281] Alptürk, s.153.

[282] İşi Bırakmanın Bildirilmesi

Madde 160 – 153'üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez.

Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur….

Bu durumda "işi bırakma" kavramının ne demek olduğu önem taşımaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde işi bırakma, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmıştır[283].

Bu tariften anlaşılacağı üzere, işi bırakma işe başlamada olduğu gibi bir takım belirtilere veya şekil unsurlarına değil, tamamen fiili duruma bağlanmıştır. İşlerin herhangi bir nedenle geçici olarak durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır[284]. Örneğin, yolcu taşıma işinde kullanılan bir otobüsün kaza geçirmesi sonucu bir süre tamirde kalması işin bırakılması anlamına gelmez[285]. Hatta, Maliye Bakanlığınca verilen bir özelgede, yeminli mali müşavirlerin tutuklanması serbest meslek faaliyetinin tamamen sona ermesine neden olmayıp, tutukluluk süresinin sonunda faaliyetlerine tekrar devam etmeleri söz konusu olduğundan,mükellefin tutukluluk nedeniyle işlerini geçici bir süre durdurması işi bırakma sayılmayacağı belirtilmiştir[286].

Bu durumda işi bırakmanın varlığını tespit için; mükellefin işi ile ilgili tedarik işlemlerini durdurmuş olması, işletmede bulunan emtia stokları ile diğer döner ve sabit kıymetlerin elden çıkarılmış olması ya da bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olması, gibi hususların varlığı gerekmektedir[287].

Faaliyeti durdurulan bir işletmede, tedarik aşaması sona ermiş demektir. Her türlü emtia/üretim malzemesi alımı sona erdirilmiştir. Tedarik aşaması sona erdirilen yani faaliyeti durdurulan bir işletmenin işi bıraktığı söylenemez. Çünkü işi bırakma ile faaliyeti durdurma birbirinden farklı kavramlardır. Mükellef, stoklarındaki emtiaların ve envantere kayıtlı iktisadi kıymetlerin tamamını elden çıkarmalıdır. Artık satış aşaması tamamen sona erdirilmelidir. Buradaki satıştan maksat sadece ticareti yapılan emtia

---

[283] İşi Bırakmanın Tarifi
Madde 161 – Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.

[284] Ünver, s.53

[285] Aytekin ve Bakmaz, s.9.

[286] Maliye Bakanlığı'nın 24.3.1994 tarihli, B.07.0.GEL.0.01/2-2130-4-783-19964 sayılı özelgesi.

[287] Öner, "Mükelleflerin Bildirim Ödevleri", s.62.

satışı değildir. Ticari emtia satışının yanında işletme varlıklarının da (demirbaşların, makinaların, tesisatların, taşıtların vb.) elden çıkarılması gerekmektedir. Çünkü bu satışların tamamı vergiye tabi bulunmaktadır. Özetle bir mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için; mevutlarının tamamını satmış olması gerekmektedir. Bu satış işleminin mutlaka 3.kişilere yapılması şart değildir. İşletme sahibi söz konusu iktisadi kıymetleri kendi adına da fatura edebilir[288].

Nakil vasıtası ile taşımacılık yapan bir mükellef nakil vasıtasını elden çıkarmadan veya kullanılamaz hale geldiğini ispatlamadan işi bıraktığını ileri süremez[289]. Nitekim Maliye Bakanlığı, nakliyecilik faaliyetinde işin terkinin ancak aracın, elden çıkarıldığının, noter tasdikli veya senetli olarak satılması halinde veya trafik tescil bürosunda gayri ticariye çevrilmesiyle ya da hurdaya ayrıldığının veya takoza çıkarıldığının belgelenmesi ile kabul edileceği şeklinde görüş bildirmiştir[290].

İşi bırakmak isteyen mükelleflerin işi bırakma bildiriminin ekinde hangi vesikaları vergi dairesine ibraz etmesi gerektiği ve vergi daireleri tarafından hangi işlemlerin yapılacağı 246 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir[291]:

İşi bırakma bildirimleri "işe başlama/bırakma bildirimi" ile veya dilekçe ile yapılır. işi bırakma bildirimi serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından da onaylanabilir. İşi bırakan mükelleflerden vergi levhası ile varsa ödeme kaydedici cihazlara ilişkin levha istenir. İşini terk ettiğini vergi dairesine bildiren mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirilmiş veya anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerinin iptal edilmesini sağlayacaklardır. Belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nevi, seri ve sıra numarası, en son belgenin düzenlendiği tarih ile

[288] Aytekin ve Bakmaz, s.9.

[289] Özyer, s.243.

[290] 28.12.1998 tarih ve 1998/6 sayılı uygulama iç genelgesi.

[291] 8 Ocak 1996 tarihli, 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecektir. Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler, yatay ve dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edildikten sonra bu duruma ilişkin mükellef ile birlikte bir tutanak düzenlenecektir[292].

İşi bırakma halinde mükellefler açısından önemli olan bir başka husus da kullandıkları ödeme kaydedici cihazların durumlarıdır. Ödeme kaydedici cihaz kullanan mükellefler işi bıraktıkları takdirde bu cihazı başkasına satmamış veya ödeme kaydedici cihaz kullanmayı gerektiren başka bir işle uğraşmamışlarsa; işi bırakma tarihinden itibaren bir ay içersinde vergi dairesince görevlendirilecek bir memura ödeme kaydedici cihazlarında kayıtlı olan mali bilgilerini bir tutanakla tespit ettireceklerdir. Yapılan bu tespiti takiben ödeme kaydedici cihazı, kullanma klavuzu ve ruhsatname ile birlikte bir torbanın içine koyup, ağzını memura mühürlettirerek teslim alacaklardır. Mühür vergi dairesinin izni olmadan kesinlikle açılmayacaktır. Akabinde cihazın vergi dairesindeki kaydını sildirecekler ve ödeme kaydedici cihaza ait levhayı iptal ettireceklerdir. Ayrıca dileyen mükelleflerin cihazlarını torbalatılıp mühürletme yerine hurdaya ayırmaları da mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde şirketin veya ortaklığı temsilcileri tarafından ilgili vergi dairesine müracaatla cihaz hafızasındaki mali bilgiler tutanakla tespit edilir, buna müteakip yetkili servisçe cihazın mali hafızası sökülür, diğer parçaları ise hurdaya ayrılır. Sökülen mali hafıza, şirket veya ortaklığın defter ve belgelerini muhafazaya yetkili olan kişi tarafından saklanır[293].

b. Mükellefiyetin Re'sen Terkin Edilmesi

Faaliyetlerine son veren mükelleflerin işi bırakma bildiriminde bulunmamaları sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. İşi bırakan mükellefler bunu mükellefiyetin sonu olarak değerlendirip vergilendirme ile ilgili ödevlerinin de son bulduğunu düşünmektedirler. Bunun sonucu olarak sonraki dönemlerde verilmeyen beyannameler nedeniyle usulsüzlük cezalarına ve yıllık kazançların belirlenmesi için takdir komisyonları marifetiyle re'sen matrah takdirlerine muhatap kalabilmektedirler. Mükelleflerin işi bıraktıktan sonra herhangi bir faaliyette bulunmadıklarını ispat etmesi

[292] Aytekin ve Bakmaz, s.10.

[293] Ateşli, s.17.

oldukça güç olabilir. Bu tür sıkıntıların yoğun olarak yaşanması üzerine, Vergi Usul Kanunu'nun 160.maddesinde 4369 sayılı kanunla[294] yapılan değişiklikle vergi dairelerine mükellefiyet kaydının re'sen terkini yetkisini verilmiştir[295]. Esasen 4369 sayılı Kanunla getirilmiş olan ancak, etkin şekilde uygulanamayan re'sen mükellefiyet terkini imkanı, 5228 sayılı Kanunla, 31.07.2004 tarihinden geçerli olarak yeniden düzenlenmiştir.

Mevcut düzenlemeye göre işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin;

- İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi,

- Yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi,

- Başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi

halinde mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.

Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir. Ancak mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez[296].

---

[294] 29 Temmuz 1998 tarihli, 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[295] Şanlı, s.68.

[296] Ünver, s.54.

Uygulamada işini terk eden, ancak durumu vergi dairesine bildirmeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının terkin işlemi şu şekilde yapılmaktadır[297].

1. Ticari, zirai veya mesleki kazanç sahibi gerçek kişiler ve ortaklıklar ile tüzel kişi mükelleflerden birbirini izleyen iki döneme ait KDV beyannamesini vermeyenlerin işyeri ve ikamet adreslerinde, ayrıca kanuni temsilcilerin ikamet adreslerinde, katma değer vergisi verilmeyen son dönemi izleyen ay içerisinde gerekli yoklama işlemleri yapılarak, ilgililerin işlemlerin ne zaman terk ettikleri, işyerinin yoklama tarihindeki durumu, işyerinde başkaları faaliyet gösteriyorsa hangi tarihten itibaren orada faaliyet gösterdikleri, işyeri ve ikametgah adreslerinin bulunduğu muhtarlık kayıtları araştırılarak adres değişikliği yapılıp yapılmadığı hususları tespit edilir.

2. Yukarıda belirtilen araştırma ve yoklamaların tamamlanmasını takip eden 30 gün içinde mükellefin bilenen adreslerinde yoklama yapılır. Yapılacak araştırma sonucunda bilinen adreslerinde bulunamayan, başka adreste faaliyette bulunduğuna ilişkin bilgi edinilemeyen mükellefin mükellefiyet kayıtları silinir.

3. Gayrimenkul sermeye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve iratlar nedeniyle mükellefiyet kaydı yapılan mükelleflerden yıllık gelir vergisi beyannamesini süresi içerisinde vermeyenlerin beyanname verme süresini izleyen 3 ay içerisinde bilinen adreslerinde gerekli yoklama işlemleri yapılarak, beyanname vermeme nedenleri tespit edilir. Kazanç ve iradın elde edildiği kaynağın elden çıkarılmış olduğunun tespiti halinde ise mükellefiyet kayıtları silinir.

4. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme, araştırma ve yoklamalar sonucunda, işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine ilişkin bilgi edinilemeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, vergi inceleme elemanın bu hususları içeren raporu üzerine terkin edilir.

5. Gayri faal tüzel kişilerde şirket ortağı ve kanuni temsilcilerden biri ile irtibat kurulması halinde tüzel kişilerin mükellefiyetleri terkin edilmemektedir. Bu kişilerin ellerinde hiçbir belge ve bilginin bulunmadığını ileri sürmeleri tüzel kişiliklerin mükellefiyetin etkilemeyecektir.

[297] Ateşli, s.15.

6. İşyerlerinde yapılan yoklamalarda faaliyette olmadığı ve ticaret sicil memurluğuna şirketin sermayesini artırım için müracaatta bulunulmaması halinde münfesih duruma düştüğü tespit edilen şirketlerin mükellefiyetleri yukarıda belirtilen araştırmalar yapıldıktan sonra terkin edilir

7. Yukarıda belirtilen yoklama ve araştırmalar sonucunda herhangi bir ticari ve mesleki faaliyeti olmadığı halde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve hakkında bu nedenle rapor bulunan, bilinen adreslerinde bulunmayan ve tebligatları ilan yoluyla yapılan mükelleflerin mükellefiyetleri terkin edilir.

8. Gayri faal olup da matrahsız beyannamelerini posta yoluyla gönderen mükelleflerin kayıtları resen terkin edilmez.

9. Yük ve yolcu taşımacılığı faaliyetinden mükellefiyeti bulunan ancak, işi bırakma keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyen ve adlarına Trafik Sicil Bürolarında kayıtlı aracı bulunduğu tespit edilen mükelleflerin mükellefiyetleri terkin edilmez.

c. Nakil

Vergi Usul Kanunu'nun 163.maddesine göre, göre iş veya teşebbüsün bir yerden bir yere nakledilmesi adres değişikliği sayılır[298]. Adres değişikliği bildirimi; eski veya yeni vergi dairesine verilebilir. Bildirimin eski vergi dairesine verilmesi halinde mükellefin elindeki kullanılmamış belgeler, nevi ve sayı itibariyle tespit edilerek tutanağa bağlanır. Daha sonra mükellefin yeni vergi dairesince yapılacak yoklamaya istinaden eski vergi dairesince mükellefiyet terk işlemi yapılır. Bildirimin yeni vergi dairesine verilmesi halinde ise yeni vergi dairesince yoklama işlemi yapılır ve mükellefin elindeki kullanılmamış belgelerini yeni işyerinde kullanmaya devam edebilmesi için, eski vergi dairesinden gelen bilgilere göre, bu belgeler tespit edilerek bir tutanağa bağlanır. Eski vergi dairesince sicil işlemleri yönünden terk işlemlerinin yapılmasından sonra yeni vergi dairesince mükellefiyet tesis işlemleri tamamlanır[299].

---

[298] Nakil
Madde 163 – İş ve teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği sayılır.

[299] Ateşli, s.18.

d. Tasfiye ve İflas Halinin Bildirilmesi

Tasfiye; tüzel kişiliği bulunan ticaret şirketlerinin mevcut alacak ve borçlarının tespit edilerek, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi ve bu işlemlerden sonra kalan bir varlığın olması halinde bunun ortaklara dağıtılması sürecidir[300].

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bir işletmenin tasfiyeye girmesi veya iflas masasına kaydedilmesi, işi bırakma anlamına gelmez. İşletmenin tasfiyeye girmesi ve iflasın açılması; faaliyetinin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi için gerekli olan sürecin başlangıcıdır ve bu sürecin başlayabilmesi için ticari emtia ve iktisadi kıymet tedarikinin tamamen sona ermesi gerekmektedir. Tasfiye ve iflas sürecinde de işletmenin elinde kalan ticari emtiaları ile iktisadi kıymetleri tamamen elden çıkarılır. Söz konusu süreç tamamlandığında işi bırakma gerçekleşmiş olur[301]. Tasfiye memurları veya iflas dairesi; tasfiye veya iflas kararları ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar[302].

e. Ölüm Halinin Bildirilmesi

İşi bırakmaya ilişkin olarak özellik arzeden bir diğer hal de ölümdür. Mükellefin ölümü işi bırakma hükmündedir. Mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarından herhangi biri tarafından mükellefin ölümünün bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir[303]. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. Ölüm halinde, ticari işletme kül halinde, varislere intikal eder. Varislerin işe devam etmeleri, kendileri yönünden işe başlamayı ifade eder[304]. Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesine göre[305], ölüm hali ile ilgili özel bir hüküm bulunmadığı için, bildirme süresine üç ay eklenmesi gerekir.

---

[300] Ateşli, s.19.

[301] Aytekin ve Bakmaz, s.11.

[302] Ünver, s.54.

[303] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri,* s.61.

[304] Ünver, s.55.

[305] Ölüm Halinde Sürenin Uzaması
Madde 16- Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.

4. Bina ve Arazi Değişikliklerinin Bildirilmesi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde[306]; anılan Kanun'un 33. maddesinin 1-7. bentlerinde[307] yazılı, vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, mükellefler genel tahrirde unutularak yazılmamış olan bina ve araziyi tahrir neticelerine göre verginin alınmaya başlandığı mali yılın sonuna kadar vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bunun dışında mükellefler, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri bina ve inşaat bitmeden kullanılmaya başlanan kısımları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Mevcut binalara ilave yapılması, asansör ve kalorifer gibi tesisat konulması da bu binaların değeri ile yakından ilişkili olduğundan yeni inşaat hükmünde kabul edilerek bildirime tabi kılınmıştır[308].

Mükellefler bina ve arazide vuku bulan; binanın yanması, yıkılması veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut sabit istihsal, asansör veya kalorifer tesislerinin kaldırılması, bir binanın kullanış tarzının tamamen

---

[306] Bildirim Verme Süresi
Madde 23 – Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlâk vergisi bildirimi verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez…..

[307] Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler
Madde 33-Vergi değerini tadil eden sebepler aşağıda gösterilmiştir.
1. Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).
2. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması;
3. Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).
4. Arazinin hal ve heyetinde değişik olması:
a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;
b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;
c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;
d) Tarım yapılmıyan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;
e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;
5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;
6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).
7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.
8. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.

[308] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.62.

değiştirilmesi veya binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus haller haline veya bu hallerde bulunan mahaller haline kalbedilmesi durumlarını vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Ayrıca iratsız arsanın iratlı arsa veya iratlı arsanın iratsız arsa haline geldiği de bildirilmelidir[309]. Bildirimler;

- Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,

- Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde

emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. Sayılan haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir.

Satın alma, miras ya da bağış yoluyla gayrimenkul iktisap edenler de emlak vergisi mükellefiyetleri bir sonraki yılda başlayacağı için, gayrimenkulü iktisap ettikleri yılın sonuna kadar Emlak Vergisi Bildirimi vermek zorundadırlar. Gayrimenkul yılın son üç ayı içinde iktisap edilmişse bildirim verme süresi üç aydır. Örneğin, 1 Aralık tarihinde ikisap edilen gayrimenkule ilişkin Emlak Vergisi Bildirimi takip eden yılın 1 Mart gününe kadar verilir[310].

5. Bildirimde Bulunmamanın Yaptırımı

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca ilgili vergi dairesine zamanında bildirilmesi gereken işe başlamaya, adres değişikliğine, iş ve işletme değişikliklerine ve işi bırakmaya ilişkin bildirimler ile bina ve arazi değişikliklerine ilişkin bildirimlerin zamanında veya hiç yapılmaması halinde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde öngörülmüş olan cezaların uygulanması gerekmektedir.

---

[309] Ateşli, s.20.

[310] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.62.

İşe başlamanın bildirilmemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-7.maddesine göre I.derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Diğer bildirimlerin zamanında yapılmamış olması ise aynı Kanun'un 352/II-4.maddesi gereğince II.derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir[311]. Bununla birlikte, genellikle işe başlamanın ve işi bırakmanın bildirilmemesi halinde mükelleflerin ilgili hesap dönemlerine ait vergilerin Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesi gereğince re'sen takdir edilmesi sonucu doğabilir. Bu durumda mükellefler re'sen tarh edilecek vergileri gecikme faizi, vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası ile birlikte ödemek durumunda kalabileceklerdir.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 93.maddesinde[312], tahakkuk fişi dışında vergileme ile ilgili olup hüküm ifade eden vesika ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla tebliğ edilebileceği, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edileceği belirtilmiştir. Bilinen adreslerini bildirimde bulunmadan terk eden mükellefler bir vergi incelemesine ya da idari bir soruşturmaya muhatap oldukları takdirde, kendilerine gönderilen ve adreslerinde tebliğ edilemeyen defter ve belge isteme yazıları, Vergi Usul Kanunu'nun 103 ve 104.maddeleri uyarınca, vergi inceleme elemanının talimatıyla vergi dairelerinin ilan tahtalarında ilanen tebliğ edilebilecektir. Ardından, mükellefin büyük olasılıkla bu tebligattan haberi olmayacağı için, defter ve belgelerin isteyen makama ibrazı gerçekleşmeyecek ve mükellef hakkında kaçakçılık suçu kovuşturmasına kadar giden bir yaptırım yolu açılmış olacaktır. Bu nedenle, mükelleflerin işi bırakma, adres değişiklikleri gibi konularda vergi dairelerini mutlaka bilgilendirmeleri kendi yararlarına olacaktır[313].

---

[311] Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları
Madde 352 - Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

I inci derece usulsüzlükler
1……
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;….

II nci derece usulsüzlükler
1…..
4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);…

[312] Tebliğ Esasları
Madde 93- Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasiyle ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmiyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartiyle, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.

[313] Mustafa Yavuz Öner, *Mükelleflerin Bildirim Ödevleri*, s.63.

B. DEFTER TUTMA ÖDEVİ

Vergi mükellefleri vergiye karsı doğrudan veya dolaylı olarak direnç göstererek vergileme sürecinin doğru işlemesine engel olmalarını önlemek için mali değeri olan olay ve işlemlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Bunun için vergi mükelleflerinin yerine getirmesi gereken yükümlülükleri bulunmaktadır. Söz konusu yükümlülüklerden birisi de "defter tutma yükümlülüğü"dür.

Defter tutma, Vergi Usul Kanunu ile mükelleflere yüklenmiş ödevlerden birisidir. Mükelleflere yüklenen defter tutma ödevi, beyana dayalı tarhiyatın niteliği gereği, öncelikle vergilemede bir bilgi aracı ve daha sonra da söz konusu bilgilerin gerçekliğinin ve doğruluğunun tespiti amacıyla bir denetim aracı olmaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde düzenlenmekle birlikte, diğer vergi kanunlarında da yer yer rastlanmakta olan defter tutma yükümlülüğü, vergi idarelerinin "doğru" vergileme yapmasına yardım etmekten başka, işletmelerle ilgili sağlam bilgiler edinilmesine yardım, firmaların işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirme, ilgili kamu ve özel kuruluşlara doğru bilgi sağlama gibi amaçlara da hizmet etmektedir[314].

Mükellefin en temel vergi ödevleri arasında sayılan defter tutma yükümlülüğü devlet açısından önemli olduğu kadar işletme açısında da önemlidir. İşletme sahibi de işletmesinin mevcut durumunu, borçlarını, alacaklarını, gider ve gelirlerini takip ve kontrol etmek için defter tutmak zorundadır. Bu bağlamda hem devlet hem de müteşebbis açısından defter tutma bir zorunluluktur[315].

Türkiye'de defter tutma yükümlülüğü ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. Ülkemizde, 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" yasasının yürürlüğe girmesiyle muhasebe uygulamalarının belli bir düzene kavuştuğu görülmüştür. Bu yasa 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun bir tercümesi olup, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir[316].

---

[314] Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu,** 2.Baskı, Ankara:Adalet Matbaası, 1995, s.243.

[315] Ateşli, s.23.

[316] Yahya Arıkan, "Uluslar Arası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996, s.60.

Vergi hukukunda ise, ilk olarak 1926 yılında, 1914 tarihli Temettü Vergisi'nin yerini alan Kazanç Vergisi Kanunu çıkarılarak bazı işletme sahiplerine defter tutma ve beyanname verme mecburiyeti getirilmiştir[317]. Şu anda yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı İkinci Kitabının İkinci Kısmında defter tutma ödevi düzenlenmiştir. Vergi mükellefleri, hesap dönemi içindeki işlemlerinin takibi, vergisel yükümlülüklerinin tespiti, denetimi ve hatta kendi hesap ve kayıtları üzerinden yapılacak incelemelerle üçüncü kişilerin vergisel işlemlerinin kontrolü bakımından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde çeşitli defterleri tutmak, bunları muhafaza etmek ve gerektiğinde yetkili mercilere ibraz etmek zorundadırlar.

1. Defter tutmanın Amacı

Vergi Usul Kanunu'nun 171.maddesine[318] göre mükellefler, Vergi Usul Kanunu'na göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutmak zorundadırlar.

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili hesap ve neticeleri tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri tespit etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi kanunları karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla 2.şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek[319].

---

[317] Sakıp Şeker, "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 66, Mayıs 1993, s.44.

[318]Maksat
Madde 171 – Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlıyacak şekilde tutarlar:
1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

[319]Ateşli, s.24.

Emanet hesapların kontrolü amaçlı düzenlemenin amacı; emanet mal sahiplerinin vergi kanunları karşısındaki durumların tespit etmektir. Bu nedenle, işletmelerinde emanet niteliğinde mal bulunduranların herhangi bir çekinme sebebi olmaksızın, söz konusu değerleri defter kayıtlarında aynen göstermeleri gerekli ve zorunlu bulunmaktadır. Çünkü, yapılacak fiili envanter tespitlerinde, işletmelerinde bulunan emanet malları kayıtları ile tevsik etmeyen mükelleflerin; bu malların kendilerine ait olmadığını ispatları son derece güç ve hatta imkansız olabilecektir[320].

2. Defter Tutmak Zorunda Olan Mükellefler

Defter tutma yükümlülüğü, vergilendirme sürecine ilişkin bir yükümlülük olmakla birlikte vergi ödevi bulunan herkesin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kanun koyucu defter tutma ile ulaşılmak istenilen amaç doğrultusunda, belirli mükellef ve mükellef gruplarını defter tutmakla zorunlu kılarken, diğer mükellef veya mükellef gruplarını bu zorunluluk kapsamı dışında tutmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 173.maddesine göre; gelir vergisinden muaf olan esnaf, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutmak zorunda değildir. Ancak, aynı Kanunun 172.maddesi[321] hükmü uyarınca ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlüdür.

---

[320] Ömer Kaya, "Vergi Uygulamasında Defter Tutmanın Amacı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Mart 2000, s.132.

[321] Defter Tutacaklar
Madde 172- Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;

2. Ticaret şirketleri;

3. İktisadi kamu müesseseleri;

4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;

5. Serbest meslek erbabı;

6. Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

a. Tacirler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutmak ve tuttukları defterleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri tacir sayılmaktadır[322].

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma yükümlüsü olarak belirtilen "ticaret ve sanat erbabı", aslında "tüccar" ifadesi altında kullanılmaktadır. "Tüccar" kelimesi tâcirin çoğuludur. Vergi Usul Kanunu'nda tüccar kelimesi, ticaret ve sanat erbabını kapsayacak şekilde daha geniş anlamda kullanılmıştır. Ticaret Kanununda ise, tâcir kelimesi kullanılmıştır[323].

Ticaret ve sanat erbabı ve gelir vergisi yükümlüsü her gerçek kişi tâcir, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmakla yükümlü olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37.maddesinde[324]; ticarî kazanç, her türlü ticarî ve sınaî faaliyetten doğan kazanç olarak belirtildikten sonra, maddenin devamında, hangi kazançların ticarî kazanç sayıldığı tek tek sayılmıştır.

---

[322] Mustafa Yavuz Öner, "Defter Tutma Ödevi", **E-Yaklaşım Dergisi,** Sayı:9, Nisan 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004044407.htm (26.10.2009), s.2.

[323] Yılmaz Ulusoy, **Ticarî Defterler Ticarî Belgeler,** Ankara: Olgaç Matbaası, 1981, s.3.

[324] Ticari Kazancın Tarifi
Madde 37- Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2. Coberlik işlerinden;

3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66'ncı madde hükmü mahfuzdur.)

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir.

Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler.

Buna göre, maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden, coberlik işlerinden, devamlı surette gayrimenkul alım, satım ve inşa isiyle uğraşanların bu işlerinden, özel okul ve hastane gibi benzer yerlerin işletilmesinden, diş protezciliğinden, kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı surette uğraşanların bu faaliyetlerinden, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin beş yıl içinde parsellenerek, bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar ticarî kazanç sayılmaktadır. Sayılan bu tür kazançları elde eden mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nun 172/1'inci maddesi uyarınca defter tutmaları gerekmektedir.

(1) Birinci Sınıf Tacirler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176.maddesine[325] göre tüccarlar defter tutma bakımından bilanço esasına göre defter tutan I.sınıf tüccarlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutan II.sınıf tüccarlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Hangi tâcirlerin birinci sınıf tâcir oldukları Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesinde[326] belirtilmiştir. Söz konusu ayırımda, ilgili tâcirin hukukî statüsü ve iş hacmi esas alınmıştır. Bundan başka, kendi isteği ile bilânço esasına göre defter tutan tâcirlerin de, birinci sınıf tâcir sayılacağı belirtilmiştir.

---

[325] Tüccar Sınıfları
Madde 176- Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır:

I'inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

II'nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar.

[326] Birinci Sınıf Tüccarlar
Madde 177- Aşağıda yazılı tüccarlar, I'inci sınıfa dahildirler:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 119.000 Lirayı veya satışları tutarı 168.000 Lirayı aşanlar,

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 67.000. Lirayı aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 119.000 Lirayı aşanlar;

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerininin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

(a) İş Hacimleri Gereği Birinci Sınıf Sayılan Tâcirler

Birinci sınıf tâcir ayırımında dikkate alınan ilk kriter iş hacmidir. İş hacimleri Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesinde belirtilen sınırları aşan gerçek kişi tâcirler ve sanayiciler, birinci sınıf tâcir sayılmakta ve bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olmaktadırlar.

Tâcirler arasında iş hacmine göre bir ayırım yapılarak, alım-satım tutarları belli bir seviyenin üstündekilerin birinci sınıf tâcir sayılmalarındaki esas amaç, bilânço esasına göre defter tutma ve muhasebe sistemi kurma ile getirilen külfetin sadece iş hacmi belli bir seviyenin üstünde olan tâcirlere yüklenmesini sağlamaktır[327].

Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesinin ilk üç bendinde, iş hacmine göre birinci sınıf tâcir sayılanlarda, iş hacminin sınırları işletmelerin faaliyet konularına göre ayrı ayrı gösterilmiştir.

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 119.000 lirayı veya satışlarının tutarı 168.000 lirayı aşanlar, birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar. Görüldüğü gibi, maddede belirtilen iş hacmi sınırları, satın aldıkları malı satanlar ve satın aldıkları malı işleyen imalatçılar için söz konusudur. Toptan veya perakende mal alım- satımı yapanlar ile imalat isi ile uğraşanlar veya ithalat ve ihracat işi yapanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 177/1.maddesinde belirtilmiş olan ölçülerden sadece birini dahi bir hesap dönemi içinde aşmış oldukları takdirde, birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar. Birinci sınıf tâcir sayılmak için öngörülen ölçülerin her ikisinin de aşılmış olması gerekmez[328].

Öte yandan, bir tacirin is hacminin hesaplanmasında bu tacirin tüm is yerlerinde yapılan, toplam iş hacmi dikkate alınarak, yukarıda belirtilen hadleri aşıp aşmadığı incelenme suretiyle tacir sınıfı tespit edilir[329].

---

[327] Fevzi Yarbaş, **Ticarî Defterlerin Delil Niteliği,** 2.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 1996, s.62.

[328] Ulusoy, s.52.

[329] Eroğlu, s.256.

2- Alım satım ve imalat işleri dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 67.000 lirayı aşanlar da birinci sınıf tâcir olup, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler.

Alım-satım ve imalat isleri dışındaki işler; komisyoncu, nakliyeci, otelci, sigortacı, otel, sinema, plaj gibi hizmet işletmesi çalıştıranlardır. Bu işlerde bir yıl içinde elde edilen gayrisâfi iş hasılatı belirtilen miktarı aştığı takdirde, söz konusu işin ifa eden tâcirler birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar[330].

3- Bazı hallerde, tâcirler hem alım-satım işi yapar hem de hizmet işletmesi çalıştırırlar[331]. Alım-satım işleri ile bu işler dışındaki diğer işleri (tüccar terzilik yapma, lokanta gibi hizmet işletmesi çalıştırma vb.) bir arada yapanlardan, hizmet işletmesinde elde edilen gayrisâfi iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 119.000 lirayı aşanlar birinci sınıf tâcir sayılıp, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olmaktadırlar.

Burada dikkat edilmesi gereken şudur ki; yıllık satış fiilen yapılmış olmalıdır. Malın henüz satılmaksızın, stokta kalmış veya kısmen satılmış olması hallerinde, kanunî haddin aşılmaması durumunda, bilânço esasına göre defter tutma söz konusu olmayacaktır[332].

Örneğin, bir mükellef, otel ve bakkal dükkanı işletmekteyse, 2007'de otelin yıllık hasılatı 30.000 TL., bakkal dükkânının yıllık cirosu ise 50.000 TL ise, otel hasılatının beş katı olan 150.000 TL. ile yıllık satış tutarı 50.000 TL'nin toplamı 200.000 TL olup, 2009 yılı için belirlenmiş olan 119.000 TL'lik haddi %20 yi aşan nispette geçtiğinden, mükellefin 2009 yılında birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir[333].

---

[330] Ulusoy, s.53.

[331] Yarbaş, s.63.

[332] Ulusoy, s.54.

[333] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,** Ankara: Oluş Yayıncılık, 2005, s.492.

(b) Ticaret Şirketleri

Vergi Usul Kanunu'nun 177/4.maddesi gereğince, her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tâcir sayılmaktadırlar. Ticaret şirketi ise, Türk Ticaret Kanunu'nun 136'ncı maddesine[334] göre; kolektif, komandit, anonim, limited şirketleridir. Ticaret şirketleri, yıllık alım veya satım tutarı ve/veya iş hasılatı tutarlarına bağlı kalmaksızın birinci sınıf tüccar olarak addedilir[335]. Âdi şirketler, tüzel kişi olmadıkları için, diğer ticarî şirketler gibi statüleri gereği birinci sınıf tâcir sayılmamaktadırlar. Âdi şirketlerin kaçıncı sınıf tâcir olduğu ise, faaliyet türleri bakımından iş hacmine göre değerlendirmeye tâbi tutulmak suretiyle belirlenmektedir. Adi ortaklığın iş hacmi, Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesi hükmünde belirtilen ölçüleri aşıyorsa, adi ortaklık birinci sınıf tâcir sayılır ve bilanço esasına göre defter tutar[336].

(c) Kurumlar Vergisine Tâbi Olan Diğer Tüzel Kişiler

Vergi Usul Kanunu'nun 177/5.maddesi gereğince, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tâbi diğer kamu tüzel kişileri de statüleri gereği birinci sınıf tâcirdirler. Kurumlar vergisine tâbi diğer tüzel kişiler, iktisâdi kamu müesseseleri, iş ortaklıkları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmelerdir. Bu sayılanlar, iş hacimlerine bakılmaksızın birinci sınıf tâcir olup, bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler[337]. İktisâdi kamu müesseseleri kavramı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde açıklanmıştır[338]. Buna göre, devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya tâbi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve

---

[334] Madde 136 - Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden ibarettir.

[335] Ateşli, s.29.

[336] Özyer, s.272.

[337] Yarbaş, s. 61.

[338] Mükellefler
Madde 2- (1)…

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

…….

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez…

sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan, ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisâdi kamu müesseselerini oluşturur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4.maddesi gereği, muafiyete tâbi olan iktisâdi kamu müesseseleri ise, defter tutmak zorunda değildirler. Söz konusu iktisâdi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi dışında muaf olmadıkları vergiler açısından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 173.maddesi hükmü uyarınca defter tutma yükümleri bulunmaktadır[339].

Dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun düzenlemelerinde doğrudan vergi mükellefi olarak sayılmamaktadırlar. Söz konusu işletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisâdi faaliyette bulunurlarsa mükellef niteliğini kazanmakta ve dolayısıyla defter tutma yükümlülükleri doğmaktadır[340]. Nitekim, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde[341] dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler; dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan, sermaye şirketleri ve kooperatif statüsünde olmayan, ticarî, sınaî ve ziraî faaliyetle uğraşan iktisâdi işletmeler ve benzer nitelikteki yabancı işletmeler olarak açıklanmıştır. Açıktır ki, burada vergiye tâbi olan dernek veya vakıf değil, bunlara tâbi olan iktisâdi işletmelerdir. İktisâdi kamu müesseselerinde olduğu gibi, söz konusu iktisâdi işletmeler

---

[339] İstisnalar
Madde 173- Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;

2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler.

3. Kurumlar vergisinden muaf olan:

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmiyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur.

[340] Eroğlu, s.246.

[341] Mükellefler
Madde 2- (1)…

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır…

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez…

şayet Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde sayılan ve vergiden muaf kurumlar arasında iseler, Vergi Usul Kanunu'nun 173/2.maddesi gereğince, defter tutmaktan da muaf olacaklardır. Ancak, söz konusu iktisâdi işletmelerin kurumlar vergisi dışında muaf olmadıkları vergiler açısından ise, defter tutma yükümleri söz konusu olacaktır.

Ancak, kurumlar vergisine tâbi olan diğer tüzel kişilerden, işleri icabı bilânço esasına göre defter tutmalarına imkân ve lüzum görülmeyenler, Maliye Bakanlığı'nın izni ile işletme hesabı esasına göre defter tutabilmektedirler. Genellikle köyleri kalkındırma derneklerinin iktisâdi işletmeleri için bu yetki kullanılarak, bunların işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilmektedir[342].

Kurumlar vergisine tâbi olan ancak tüzel kişiligi bulunmayan işletmelerin birinci sınıf tâcir sayılıp sayılmayacağı hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 2'nci bendinde ise, bu işletmelerin karar defteri hariç tüzel kişi tâcirin tutacağı diğer defterleri tutmakla yükümlü olduğu belirtildiğinden, bunların da birinci sınıf tâcir oldukları ve bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü oldukları kabul edilmektedir[343].

(d) İhtiyari Olarak Bilânço Esasına Göre Defter Tutanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesine göre, birinci sınıf tâcir sayılma hallerinden sonuncusu da, bilânço esasına göre defter tutmayı kendi iradesi ile seçmis bulunan tâcirlerin bu sebeple birinci sınıf tâcir sayılma halidir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutma imkânı bulunan tâcirler, emtia alım-satımları veya gayrisâfi iş hasılatı toplamları, Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda incelenmiş olan iş hacmi sınırlarını aşmıyor olsa bile, kendi istekleri ile bilânço esasına göre defter tutabilmektedirler. Bu mükelleflerin bilânço esasına göre defter tutabilmeleri için, vergi dairesine bildirimde bulunup, izin almalarına gerek yoktur[344].

---

[342] Özyer, s.273.

[343] Yarbaş, s 62.

[344] Eroğlu, s.259.

(2) İkinci Sınıf Tacirler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176.maddesine[345] göre tüccarlar defter tutma bakımından bilanço esasına göre defter tutan I.sınıf tüccarlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutan II.sınıf tüccarlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Hangi tâcirlerin birinci sınıf tâcir oldukları Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesinde[346] belirtilmiştir. Söz konusu ayırımda, ilgili tâcirin hukukî statüsü ve iş hacmi esas alınmıştır. Bundan başka, kendi isteği ile bilânço esasına göre defter tutan tâcirlerin de, birinci sınıf tâcir sayılacağı belirtilmiştir.

II.sınıf tacirler ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 178.maddesinde[347] belirtilmiştir. Sözü edilen maddeye göre, aşağıda sayılan şartları taşıyanlar ikinci sınıf tüccar sayılmakta ve aynı Kanunun 176.maddesi uyarınca işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir:

---

[345] Tüccar Sınıfları
Madde 176- Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır:

I'inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

II'nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar.

[346] Birinci Sınıf Tüccarlar
Madde 177- Aşağıda yazılı tüccarlar, I'inci sınıfa dahildirler:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 119.000 Lirayı veya satışları tutarı 168.000 Lirayı aşanlar,

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 67.000. Lirayı aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 119.000 Lirayı aşanlar;

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerininin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

[347] İkinci Sınıf Tüccarlar
Madde 178- Aşağıda yazılı tüccarlar II'nci sınıfa dahildirler:

1. 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlıyan tücarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

1- Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesi kapsamına girmeyen, bir başka ifadeyle birinci sınıf sayılmayan tüccarlar,

2- Kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına müsaade edilenler,

3- Yeni işe başlayan tüccarlardan yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II. sınıf tüccarlar gibi hareket etmeyi tercih edenler.

(3) Sınıf Değiştirme

Vergi Usul Kanunu'nun 179 ve 180.maddelerinde, bir sınıftan diğerine geçiş (sınıf değiştirme) şartları belirlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin sınıf değiştirmesinde aşağıdaki esaslar dikkate alınacaktır[348]:

1- İş hacmi bakımından I. sınıfa dahil tüccarların bir hesap dönemine ilişkin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse, takip eden dönemden itibaren II. sınıfa geçebilirler[349]. Örneğin, A sinema işletmesinin birinci sınıf tacir olduğu ve 1999, 2000 ve 2001 yıllarında aşağıdaki yıllık gayri safi hasılatları elde ettiğini varsayalım.

	Gerçekleşen Yıllık Gayrisafi Hasılat Tutarı	**Sınıf Tespiti İçin Esas Alınan Limit Tutarı**	**Düşüklük**
1999	6.750.000.000 TL.	7.500.000.000 TL.	% 10
2000	10.000.000.000 TL.	11.000.000.000 TL.	%10
2001	15.300.000.000 TL.	17.000.000.000 TL.	%10

[348] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.3.

[349] Sınıf Değiştirme
Madde 179 – a) (I)'inciden (II)'nciye geçiş: İş hacmi bakımından I'inci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak, II'nci sınıfa geçebilirler:

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

Bu mükellefin hadlerinde bir yılda % 20'den fazla bir düşüş olmaması na rağmen arka arkaya üç dönem %20'ye kadar hadlerinde bir düşüklük söz konusu olduğu için takip eden hesap döneminden başlayarak ikinci sınıf tüccar olacaktır.

2- İş hacmi bakımından II. Sınıfa dahil tüccarların bir hesap dönemine ilişkin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa veya arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse, takip eden dönemden itibaren I. Sınıfa geçerler[350].

Örneğin, A sinema işletmesinin 1998 yılında ikinci sınıf tüccar olarak faaliyette bulunduğunu ve 1999 takvim yılında 10 Milyar Lira tutarında gayrisafi iş hasılatı elde ettiğini varsayalım. Bu durumda, A sinema işletmesi, ikinci sınıf tüccar olmasına rağmen 1999 yılında elde ettiği gayri safi iş hasılatı tutarı olan 10 Milyar Lira, bu yıl için belirlenen haddin (7.5 Milyar Lira) % 20'sinden (1.5 Milyar Lira) fazla (2,5 Milyar TL.) gerçekleştiği için bu mükellefin 2000 yılında bilanço esasına göre defter tutması söz konusudur[351].

3- Diğer taraftan, Kanun'un 181.maddesinde[352], II. sınıf tüccarların diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabilmelerine imkan tanınmıştır. Bu şekilde I. sınıfa dahil olanlar hakkında da daha önce I. sınıf tüccarlar için geçerli olduğu belirtilen hükümler geçerli olur. Dolayısıyla, bu şekilde I. sınıfa geçen tüccarlar, 179.maddedeki şartların oluşması halinde ileriki dönemlerde tekrar II. sınıfa dönebilirler[353]:

---

[350] Sınıf Değiştirme
Madde 180 – b) (II)'nciden (I)'inciye geçiş: İş hacmi bakımından II'nci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak I'inci sınıfa geçerler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

[351] Ateşli, s.32.

[352] İhtiyari Sınıf Değiştirme
Madde 181 – II'nci sınıf tüccarlar diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabilirler.

Bu suretle I'inci sınıfa dahil olanlar hakkında da evvelki maddenin hükümleri cari olur.

[353] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.3.

b. Serbest Meslek Erbabı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65.maddesine[354] göre serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmi veya meslekî bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan islerin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Ayrıca, tahkim isleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, âdi komandit ve âdi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancı olarak sayılmaktadır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunanların, serbest meslek erbabı sayılabilmesi için meslekî faaliyetini mutad meslek halinde ifa etmesi gerekmektedir. Bu şart gerçekleşmekle beraber, serbest meslek erbabının başka is veya görevle devamlı olarak uğraşması ise, serbest meslek erbabı vasfını etkilemez[355].

Bazı serbest meslek faaliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 18.maddesine[356] göre gelir vergisinden müstesnadır. Anılan madde kapsamında faaliyette bulunup, eserlerini aynı Kanunun 94.maddesinde sayılanlara teslim eden serbest meslek erbabının defter tutmak zorunda olmadığı 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde[357] de belirtilmiştir. Eserlerini hem Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde sayılanlara hem de başkalarına teslim edenlerin ise, defter tutma zorunlulukları bulunmaktadır[358].

---

[354] Serbest Meslek Kazancının Tarifi
Madde 65 -Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısiyle hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

[355] Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.282.

[356] Serbest Meslek Kazançlarında
Madde 18- Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir….

[357] 7 Nisan 1999 tarihli, 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[358] Ürel, s.283.

c. Çiftçiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52.maddesine[359] göre; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsali, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması zirai faaliyet sayılmaktadır. Yine aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin ziraî istihsal islerinde çalıştırılması da ziraî faaliyetlerden sayılmaktadır. Aynı maddede, zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi denileceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53.maddesine göre, ziraî faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar, yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi gereği hasılatlar üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54.maddesinde yazılı işletme büyüklüğünü aşan ve bir biçerdövere veya bu içerikli bir motorlu araca veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (ziraî işletme esası veya dilerlerse bilânço esasına göre) vergilendirileceği belirtilmektedir.

---

[359] Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi
Madde 52- Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyle dükkan ve mağaza sayılmaz……

Kanunda belirtilen şartları taşıyan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit edileceğinden, bu çiftçilerin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ticarî kazançtan farklı olarak, çiftçiler için bilânço esasına göre defter tutulması şartı öngörülmemiş olup, bu durum çiftçilerin takdirine bırakılmıştır[360].

Bilânço esasına göre defter tutmak isteyen çiftçiler Gelir Vergisi Kanunu'nun 59.maddesi gereğince yazı ile talep ettikleri takdirde, izleyen dönem basından itibaren; yeni ise başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren bilânço esasına göre defter tutarlar. Bu suretle bilânço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Ziraî kazancın bilânço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58.maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticarî kazancın bu hususta ki hükümleri uygulanır.

3. Mükellef Grupları İtibariyle Tutulması Zorunlu Olan Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 183-213. maddeleri arasında tutulması gereken defterler sıralanmış olup; ilgili maddelerde hangi mükelleflerin hangi defterleri yasalarda belirlenen ölçülerde tutmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu defterler genel defterler ve özel defterler olmak üzere ikiye ayrılabilir. Genel defterler faaliyet konuları ne olursa olsun bütün mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterler olup; bunlar arasında yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, işletme hesabı defteri ve serbest kazanç defteri bulunmaktadır. Özel defterler ise; imalat defteri, bitim işleri defteri, damga vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri, banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri, ambar defteri, çiftçi işletme defteri, menkul ve gayri menkul sermaye iratları defteri veya cetvelidir[361].

a. Birinci Sınıf Tâcirlerin Tutmak Zorunda Oldukları Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 177.maddesinde hangi tâcirlerin birinci sınıf tâcir oldukları belirtilmiş, 176.maddesinde birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutmak zorunda oldukları, 182.maddesinde de bilânço esasında tutulması gereken defterler sayılmıştır. Bunlar, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir.

---

[360] Nihat Edizdoğan ve Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi - Gelir Vergisi,** Bursa: Ekin Kitabevi, 2002, s.75.

[361] Fatma Taş, s.118.

(1) Yevmiye Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 183.maddesine[362] göre yevmiye defteri işletmenin parasal olarak ifadelen edilen işlemlerinin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre yevmiye defterinde madde sıra numarası, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, meblağ ve her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaralarının yevmiye defterinde bulunması zorunludur.

Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Bu durumda noterlerce tasdik işlemi yapılırken verilen tasdik numarasının da mühürle birlikte her sayfada yer alması gereklidir. Müteharrik yapraklı defter kullanacak mükellefler, bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprakların her sayfasını teker teker tasdik makamının resmi mührü ile mühürleteceklerdir. Sayfalar sıra numarasıyla teselsül edecek ve tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmadan önce tasdik ettirilecektir[363].

(2) Defteri Kebir

Defteri kebir, Vergi Usul Kanunu'nun 184.maddesinde[364] düzenlenmiştir. Buna göre göre defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplara toplayan defterdir. Bu deftere, işlem gören tüm hesaplar tasnifli şekilde ve kaydedilen tutarların ayrıntısı (kayıt tarihi, tutarı ve ilgili yevmiye kayıt numarası) ile birlikte kaydedilir.

---

[362] Yevmiye Defteri
Madde 183- Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasiyle ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

[363] Ateşli, s.32.

[364] Defterikebir
Madde 184- Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplıyan defterdir.

(3) Envanter Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 185.maddesine[365] göre, envanter defterine iş başlama tarihinde ve takip eden her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur. Bu kaydın yapılığı tarih ise *bilanço günü* olarak adlandırılır. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur[366].

Envanter çıkarmak bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir[367]. Burada bahsedilen mevcutlar alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Ancak, tereyağı imalinde kullanılan krema gibi ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Ferdi teşebbüslerde, Vergi Usul Kanunu'nun 187.maddesi[368] uyarınca;

-Mükellefin sahip olduğu fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede kısmen kullanılıyor olsa dahi değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

- Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalar ile evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanılıyorsa envantere dahil edilir.

- Envantere alınan gayrimenkullerin kullanış tarzında sonradan meydana gelecek değişiklikler, hesap yılı içinde dikkate alınmaz[369].

---

[365] Envanter Defteri ve Bilanço Günü
Madde 185- Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

[366] Ateşli, s.33.

[367] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.4.

[368] Bina ve Arazinin Envantere Alınması
Madde 187- Ferdi teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında aşağıda yazılı esaslar cari olur:

1. Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi -işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar- değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır.

2. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir.

3. Envantere alınan gayrimenkullerin kullanış tarzlarında sonradan vaki olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz.

[369] Ateşli, s.34.

Öte yandan, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ile bunların amortismanları da envanter defterinin ayrı bir yerinde ya da özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilebilir. Amortisman kayıtları, amortismana başlanıldığı tarihten itibaren her yılın amortismanları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle birbirine bağlanır. işletmeye giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvellki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir.

Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini, Vergi Usul Kanunu'nun 190.maddesinin[370] verdiği izne istinaden üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterine kaydederler. Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin, icabına göre iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaade edebilir[371].

Öte yandan, "*bilanço"*nun da envanter defterine kaydedilmesi gerekir. Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ve alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda ise borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, işletmenin işletmeye konu varlığını yani *öz sermayesini* teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamı denkleşir. T.T.K. hükümlerine göre; iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanması gereklidir. Ancak işletme yetkililerince imza edilen envanter ve bilançolar yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip, son kaydın altına noterce "görülmüştür" sözü yazılarak tasdik ettirileceği için envanter defterine kayıt süresi fiiliyatta Mart ayı sonuna kadar değil Ocak ayı sonuna kadar olmaktadır[372].

---

[370] Büyük Mağazalarda Envanter

Madde 190- Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmıyan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler.

Büyük mağazalardan maksat, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir.

Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin, icabına göre, iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına müsaade edebilir. Bu takdirde yukarıki hüküm uygulanır.

[371] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.4.

[372] Ateşli, s.34.

b. İkinci Sınıf Tacirlerin Tutmak Zorunda Oldukları Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 178.maddesinde[373] birinci sınıf sayılmayan tacirler ile kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenlerin ikinci sınıf tacir oldukları, 176.maddesinde ikinci sınıf tacirlerin işletme hesabı esasına göre defter tutacakları hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 194.maddesinde de işletme hesabının "gider" kısmına satın alınan veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paraların ve işletme ile ilgili diğer bütün giderlerin yazılacağı, "hasılat" kısmına ise satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacakların ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılatlar kaydolunacağı belirtilmiştir. Gayrimenkul gibi amortismana tâbi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez[374]. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 189.maddesine göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanteri çıkarmak zorundadırlar. Satılmak amacıyla alınan veya imal edilen mallarla, iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeler envanteri çıkarılacak emtia gibi kabul edilir. Emtia envanteri, muamelelere ait kayıtlar kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, takip eden yıllarda ise hesap dönemi kapandıktan sonra muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. isteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak da emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler[375].

---

[373] İkinci Sınıf Tüccarlar
Madde 178 - Aşağıda yazılı tüccarlar II'nci sınıfa dahildirler:
1. 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;
2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.
Yeniden işe başlıyan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

[374]İşletme Hesabı
Madde 194- İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.
1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;
2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat;
Kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismana tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. şu kadar ki, 189'uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartiyle bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir….

[375] Ateşli, s.36.

c. Tüccarların Tutacakları Diğer Defterler

Bilanço esasına tabi birinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir ile işletme hesabı esasına tabi ikinci sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları işletme hesabı defteri dışında tacirlerin tutmaları gereken başka defterler de bulunmaktadır.

(1) İmalat Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 197.maddesine göre, birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalât ile uğraşanlar "imalat defteri" tutarlar.

İmalatın devamlılığından, işletmenin imalata dönük yapı ve organizasyon içinde olması veya mükellefin imalat kasıt ve niyetinin bulunması anlaşılmalıdır. Bu şartların varlığı halinde, bir ya da birkaç yılda tek bir mamulün imal edilmesi, sipariş üzerine imalat yapılması gibi durumlar; defter tutma bakımından devamlı imalat sayılmaktadır[376].

İmalat defterine satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme, bu maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar, imal edilen mamul maddeler ve teslim edilen mamul maddeler kaydedilir. İmalat artıkları ve tali maddelerde imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tespitine imkan ve lüzum olmayanlar sadece teslim sırasında kayıtlarda gösterilir.

İlgili madde hükmüne göre teslimden anlaşılması gereken Gider Vergileri Kanunu'na göre bu mahiyette olan muamelelerdir. Ancak Gider Vergileri Kanunu'nun ilgili maddeleri yürürlükten kalktığı, yerine Katma Değer Vergisi Kanunu geldiği için; buradan anlaşılması gereken Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirtilen teslim ve teslim sayılan hallerdir[377].

---

[376] Mehmet Nadir Arıca, **Vergi Usul Kanunu,** Mersin, Ağustos 1989, s.717.

[377] Ateşli, s.37.

Diğer taraftan, sınai muhasebe tutan sınai müesseselerin imalat defteri tutma konusunda Maliye Bakanlığı'nın izni alınmak şartıyla serbesti getirilmiştir. Ayrıca, muhasebe işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri 246 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.1996 tarihinden itibaren kaldırılmıştır[378].

Bilindiği üzere imalat defteri, imal edilen emtianın hammaddeden veya üretimde kullanılan yardımcı maddeden hareket edilerek, satıldığı safhaya kadar olan süreci miktar ve tarih olarak görülebilmesine, yardımcı maddelerin imalatta kullanılmayarak satılması durumunun da izlenebilmesine olanak tanımaktadır.

Halbuki, 7/A seçeneğinde üretim "miktar" üzerinden değil "tutar" üzerinden izlenmektedir. Dolayısıyla emtia hareketlerinin miktar cinsinden takibi 7/A seçeneğinde mümkün görülmemektedir. Dileyen işletmeler 7/A seçeneğinde alt hesaplar açarak emtiaları izleyebilirler, ama bu konuda bir zorunluluk bulunmamaktadır.[379]

Öte yandan, ham maddeden tam mamul madde meydana getirilinceye kadar geçen bağımsız imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dahilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur. Örneğin iplik - dokuma, yağ - sabun, kereste - mobilya ve un - makarna ilişkisinde olduğu gibi.

Boyama, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalat olarak kabul edilmemektedir. Kombine imalat yapanlar her bağımsız imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü müteakip sayfaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini oluşturmuş olur. Kombine imalatta istenildiği takdirde her bağımsız imal safhası için ayrı bir imalat defteri tutulması da mümkündür[380].

---

[378] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.5.

[379] M.Aykut Kelecioğlu, Muhasebe işlemlerini 7/A Seçeneğine Göre izleyen Mükelleflerin imalat Defteri Tutma Mecburiyeti, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s.57-62.

[380] Ateşli, s.38.

(2) Bitim İşleri Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 200.maddesine[381] göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilâlama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalât defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır. Dolayısıyla, mükellefler bitim işi mahiyetindeki işler mükellef tarafından kendi hesabına yapıldığında imalat defterine kaydolunacak; ücret karşılığında başkaları için yapıldığında bitim işleri defteri kullanılacaktır.

(3) Banka ve Sigorta Muameleleri Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 204.maddesine[382] göre, banka, banker ve sigorta şirketlerinin, banka ve sigorta muameleleri vergisinin mevzuuna giren işlemleri toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir. Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler yukarıda belirtilen defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri müfredatlı olarak göstermeye mecburdurlar.

(4) Yabancı Nakliyat Kurumları Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 207.maddesinde[383] yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentelerinin bir "Hasılat Defteri" tutacakları ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydedecekleri hükme bağlanmıştır. Bu madde gereğince hâsılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler.

---

[381] Bitim İşleri Defteri
Madde 200- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar….

[382] Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Kayıtları
Madde 204- Banka (vergi kanunları uygulamasında özel belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak addolunur), banker ve sigorta şirketleri banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir…

[383] Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri
Madde 207- Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları bir "Hasılat defteri" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasiyle ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler.

(5) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına İlişkin Kayıtlar

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler, gelir vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara müteallik giderleri, Vergi Usul Kanunu'nun 208.maddesi[384] uyarınca defteri kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar. Ancak, bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlar ile birleştirilmez.

(6) Ambar Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 209.maddesine[385] göre depo (ardiyeler dâhil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutmak zorundadır. Bu defterde; malın ambara giriş tarihi, malın cinsi (malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevi kaydedilir), malın miktarı (ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet), malın kimin tarafından tevdi edildiği, malın kimin ve nereye gönderildiği, alınan nakliye ücret tutarı bilgileri yer alır. Kendi ileri icabı bu bilgileri ihtiva edecek şekilde defter tutanlar ayrıca ambar defteri tutmazlar.

(7) Damga Vergisi Defteri

16 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği[386] ile katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları ile anonim şirketlere damga vergisi defteri tutma ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirme zorunluluğu getirilmiştir.

---

[384] Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına Ait Kayıtlar
Madde 208- Bu kanuna göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara müteallik giderleri defterikebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar….

[385] Ambar Defteri
Madde 209- Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar. Bu deftere en az aşağıda yazılı malumat kaydolunur:….

Kendi işlerinin icabı olarak yukarıdaki malumatı ihtiva edecek şekilde defter tutanlar ayrıca ambar defteri tutmazlar.

[386] 31.12.1980 tarihli, 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(8) Karar Defteri

Vergi Usul Kanunu'nda tutulması zorunlu defterler arasında sayılmayan ancak, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarıca "ticari defterler" arasında tanımlanarak bu kanun uyarınca tutulması zorunlu olan defter "karar defteri"dir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 78.maddesine[387] göre, karar defteri hükmi şahıs olan tacirler tarafından tutulur. Bu deftere gerek genel kurul veya ortaklar kurulu, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde belirlenen kararlarla toplantıda hazır bulunan azaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir suretle bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir. Bu kararların altı şirket adına imza atmaya yetkili olanlar tarafından imza edilir.

Öte yandan, "karar defteri", kullanılmaya başlamadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yer tasdik makamına tasdik ettirilir[388].

(9) Diğer Defterler

Mükellefler, tutulması zorunlu olan defterlerin dışında, mükellefler ilaveten alış, satış, kasa, senet vs. gibi yardımcı yevmiye defteri ve defteri kebir hesaplarının daha detaylı tâkip edilebileceği muavin defterler de tutabilirler[389].

Öte yandan, 2365 sayılı Kanunla getirilmiş olan günlük kasa defteri ve 4008 sayılı Kanunla getirilen kambiyo senetleri defteri tutma mükellefiyetleri, 4369 sayılı Kanun'un[390] 82/1-b hükmü gereğince, 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Bu nedenle, ikinci sınıf tâcirlerin de günlük kassa defteri ile kambiyo senetleri defteri tutma zorunlulukları bulunmamaktadır.

---

[387] Karar Defteri
Madde 78 - Hükmi şahıs olan tacirler tarafından tutulan karar defterine gerek umumi heyet veya ortaklar heyeti, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde ittihaz olunan kararlarla toplantıda hazır bulunan azaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu kararların altı şirket namına imza koymaya salahiyetli olanlar tarafından imza edilir.

[388] Ateşli, s.43.

[389] Özbalcı, s.503.

[390] Ürel, s.302.

d) Serbest Meslek Erbabının Tutmak Zorunda Olduğu Defterler

Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutması gerekir. Sürekli olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan ve muaf olmayan bütün mükelleflerin "serbest meslek kazanç defteri" tutması gerekmektedir[391].

Vergi Usul Kanunu'nun 210.maddesine[392] göre, serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına gider, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nevi ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih, miktarı ve kimden alındığı yazılır.

Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismana tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını ayrı bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterebilirler[393].

Serbest meslek defterinin müteharrik yapraklı tutulup tutulamayacağı yolunda Kanunda açık bir hüküm yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 183.maddesinde yevmiye defteri dışındaki defterlerin de müteharrik yapraklı olabileceği belirtilmiş olduğundan, müteharrik yapraklı defterlere izin verilmektedir.

Âdi ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbabının ayrı ayrı defter tutmasına gerek olmayıp; bunlar ortaklık olarak tek bir defter tutabilirler[394].

Doktorlar isterlerse, yukarıda yazılı bilgiyi protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı bir kazanç defteri tutmayabilirler.

---

[391] Özyer, s.295.

[392] Serbest Meslek Kazanç Defteri
Madde 210- Serbest meslek erbabı bir (Kazanç defteri) tutarlar.

Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur.

Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartiyle ayrı kazanç defteri tutmıyabilirler.

[393] Ateşli, s.43.

[394] Özyer, s.296.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 211.maddesi[395] ve bu maddede atıfta bulunulan 189.maddesi[396] gereği, serbest meslek erbabının amortisman konusu kıymetlerini ve bunların amortismanlarını, serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde göstermeleri gerekir. Amortisman defteri veya amortisman listeleri kullanıldığı takdirde, bunlarda yazılı değerlerin serbest meslek kazanç defterine toplu şekilde intikali mümkündür.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 212.maddesine[397] göre noterler, noterlik görevini ifa edenler ve borsa acentalarının resmi defterleri, serbest meslek kazanç defteri sayılmaktadır. Bunların resmi defterleri dışında ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmez.

1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda noterlerin tutacakları defterlerin Yönetmelikle belirleneceği hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden yayımlanan Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin[398] 46.maddesine[399] göre noterlerin, yevmiye defteri, emanet defteri, tescil defteri, muvazene defteri, teftiş defteri, muhabere defteri, zimmet defteri, personel sicil defteri, izin defteri, demirbaş defteri tutmaları ve defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce bağlı bulundukları hakimliğe tasdiki gerekmektedir.

---

[395] Amortisman Kayıtları
Madde 211- Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismana tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterirler.

[396] Envanterde Amortisman Kayıtları
Madde 189- Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;

2. Özel bir amortisman defterinde;

3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortismana başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartiyle birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir.

Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündendir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.

[397] Özel Defterler
Madde 212- Noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defteri "kazanç defteri" yerine geçer.

[398] 13 Temmuz 1976 tarihli, 15645 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[399] Noterliklerde Tutulacak Defterler
Madde 46 - Noterliklerde aşağıdaki defterlerin tutulması zorunludur….

Noterliklerde tutulacak defterler kullanılmadan önce bağlı bulundukları hakimliğe tasdik ettirilir.

e. Ziraî Kazançlarda Tutulacak Defter Türleri

Zirai kazançta vergileme ya sadece hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle yada gerçek usulde yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 53.maddesine göre[400], kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen, bir başka ifadeyle tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler ve dolayısıyla defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır[401].

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53.maddesine göre, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. Aynı Kanunun 54.maddesinde yazılı ölçüleri aşanlar ise müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

---

[400] Zirai Kazançta Vergileme

Madde 53- Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber ziraî işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52' nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

54'üncü maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar…..

[401] Ateşli, s.44.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53.maddesine göre, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler zirai işletme hesabı esasını veya bilanço esasını seçebilirler. Vergi Usul Kanunu'nun 213.maddesine[402] göre ziraî işletme ile uğraşan çiftçilerden, ziraî kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit edenler "çiftçi işletme defteri" tutarlar. Ziraî işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 56.maddesinde yazılı hasılat[403] ve 57.maddesinde[404] yazılı giderler kaydedilir.

---

[402] Çiftçi İşletme Defteri

Madde 213- Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur…

[403] Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat

Madde 56- Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);

2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;

5. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328' inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır.

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.

[404] Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler

Madde 57- Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder.

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;

2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;

3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;

4. İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;

6. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar;

7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;

8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;

b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar;

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

9. İşletme ile ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar;

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)

Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri Vergi Usul Kanunu'nun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 55.maddesinde, zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazancın, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiştir[405].

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59.maddesine[406] göre çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını talep edebilirler. İlgili vergi dairesine yazı ile yapılacak bu talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nda çiftçilerin envanter kaydı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, çiftçilerin mahsul envanteri çıkarmaları gerekmektedir. Bu nedenle mahsul envanterinin çıkarılması ve çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerinde gösterilmesi gerekir.[407].

Amortisman kayıtları ise Vergi Usul Kanunu'nun 214.maddesi[408] uyarınca ziraî işletme defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilir. Amortisman defter ve listelerinin kullanılması halinde, toplam değerler ziraî işletme defterine (bilânço esasında envanter defteri) geçirilir[409].

---

[405] Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti
Madde 55- Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır.

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılata ilave olunur.

[406]Kazancın Bilanço Esasına Göre Tespiti
Madde 59- Çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler.

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlıyanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58'inci maddeler hükmü de gözönünde tutularak, ticari kazancın bu hususlaki hükümleri uygulanır.

[407] Ürel, s.303.

[408] Amortisman Kayıtları
Madde 214- Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortismana tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilirler.

[409]Ateşli, s.44.

4. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi

Defter tutma yükümlülüğünün başladığı an ile sona erdiği anın tespit edilmesi, mükelleflerin defter tutma yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediklerinin tespit edilmesi bakımından önemlidir.

a. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, defter tutma zorunluluğu, mükelleflerin tâbi bulundukları vergilerin çeşidi itibariyle değil, tâcir olup olmama, ticaret şirketi veya iktisadî kamu müessesesi olma gibi esaslara göre tespit edilmiştir[410].

Vergi Usul Kanunu'nun 172.maddesine[411] göre, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler, defter tutmak zorundadır. Ayrıca maddede iktisadî kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin defter tutma bakımından tüccarlarla aynı hükümlere tâbi oldukları da belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 172.maddesine bakıldığında, defter tutmakla yükümlü olanların bu yükümlülüklerinin, maddede sayılan gerçek ve tüzel kişilik sıfatlarının kazanılmasına bağlı olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisâdi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı gibi sıfatların kazanılması ile defter tutma yükümlülüğü de başlamış olmaktadır[412].

---

[410] Eroğlu, s.244.

[411] Defter Tutacaklar
Madde 172- Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;

2. Ticaret şirketleri;

3. İktisadi kamu müesseseleri;

4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;

5. Serbest meslek erbabı;

6. Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

[412] Karakoç; *Genel Vergi Hukuku,* s.377.

Genel olarak, Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma yükümlülüğü bakımından, vergiyi doğuran bir işlemin meydana gelmesi ve dolayısıyla " işe başlama esası" kabul edilmiştir[413]. İşe başlama bildiriminde bulunma zorunluluğu olan mükellefler ise Vergi Usul Kanunu'nun 153.maddesinde[414] sayılmıştır. Buna göre, vergiye tâbi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefi, kollektif ve âdi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları, ise başlama halini vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Hangi hallerde işe başlanmış sayılacağı ise Vergi Usul Kanunu'nun 154[415] ve 155.maddelerinde [416] belirtilmiş, genel olarak, bir iş yeri açmak, işyeri açılmasa bile ticaret siciline veya meslekî bir teşekküle kaydolmak, fiilen faaliyette bulunmak, bir takım ilanlar vermek, devamlı olarak söz konusu faaliyetle ugrasıldığına dair alametler asılması, işe başlama belirtisi olarak sayılmıştır.

---

[413] Yarbaş, s.39.

[414] İşe Başlamayı Bildirme
Madde 153- şağıda yazılı mükelleflerden işe başlıyanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar vergisi mükellefleri;

4. Kollektif ve adi şirket ortaklariyle komandit şirketlerin komandite ortakları.

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.

[415] Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri
Madde 154- Tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir:

1. Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);

2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.

[416] Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri
Madde 155- Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama"yı gösterir:

1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;

2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmıyacak olanlar bildirmelerinde bu cihetide açıklarlar.

Defter tutma bakımından önemli olan husus, işe başlama tarihidir. İşe başlayan bir mükellef, işe başladığını Vergi Usul Kanunu'nun 168.maddesi[417] uyarınca bir ay içinde bildirmekle yükümlü olduğu gibi defterlerini tasdik ettirmek için de aynı Kanunun 221.maddesi[418] uyarınca genel olarak bir aylık süreye sahiptir.

b. Defter Tutma Yükümlülüğünün Sona Ermesi

İşe başlama ile başlayan defter tutma yükümlülüğü, buna paralel olarak, mükellefin işi bırakmasıyla da sona ermektedir.

İşi bırakmadan ne anlaşılması gerektiği ise, Vergi Usul Kanunu'nun "İşi bırakmanın tarifi" başlıklı 161.maddesinde[419] belirtilmiştir. Buna göre, işi bırakma, vergiye tâbi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. Bir başka ifadeyle, herhangi bir şekilde geçici bir süre ile işin durdurulması işi bırakma sayılmaz.

---

[417] Süre
Madde 168 - Bildirmeler aşağıda yazılı süre içinde yapılır:

1. Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.

2. Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme;

Yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (Müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren halin vuku tarihinden başlıyarak iki ay.

[418] Tasdik Zamanı
Madde 221- Bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;

3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlıyarak on gün içinde;

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısiyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

[419] İşi Bırakmanın Tarifi
Madde 161- Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.

Defter tutma yükümlülüğünün sona ermesi, gerçek kişi ve tüzel kişi tâcirler açısından farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Şöyle ki; Gerçek kişi tâcirin defter tutma yükümlülüğü, işin bırakılması yani vergiyi doğuran faaliyetlerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi halinde sona erer. Gerçek kişi mükellef yönünden işi bırakma, vergiye tâbi olan işlemin bir daha yapılmaması anlamını taşır. Mükellefin işi durdurması yeterli olmayıp, aynı zamanda elindeki mevcutları da sıfırlaması gerekmektedir. Bu şekilde yapılmadığı takdirde, vergi idaresinin bildirimi yapılmış kabul etmemesi gerekir[420].

Tüzel kişi tâcir açısından, defter tutma yükümlülüğü kişiliğin sona ermesi anına kadar devam eder ve kişilik sona erdiği anda ortadan kalkar. Kişiliğin sona ermesi, infisah edip tasfiye veya iflâs haline girmesi ve bunun sonucunda malların tamamen paylaştırılmasıyla mümkündür. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunu'nun 162.maddesinde belirtildiği üzere tüzel kişi tâcirlerin defter tutma yükümlülüğü, tasfiye ve iflâs halinde dahi devam etmektedir. Tasfiye ve iflâs işlemlerinin uzun zaman aldığı düşünüldüğünde, bu sürede de tüzel kişinin defter tutma ödevinin devam etmesinin kabulünde isabet bulunmaktadır[421].

Tüzel kişi tâcirin, kişiliğine son veren tasfiye ve iflâsta, biri karar diğeri de kapanma olmak üzere iki aşama mevcuttur. Vergi Usul Kanunu her iki aşama için, mükellefe bildirimde bulunma ödevi getirmiştir. Böylece vergi dairesi, tüzel kişinin tasfiye ve iflâsa geçisinden, statüsünde yazılı ugraş konusuna son verilmesinden, tüm mal varlığının dağıtılması anına kadarki mükellefiyet durumundan haberdar olmaktadır. Son bildirimle beraber, tüzel kişilik de son bulmus olacağından artık mükellef için defter tutma yükümlülüğü de sona ermiş olmaktadır[422].

İşin devredilmesi, işletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi ve mükellefin ölümü hallerinde de iş bırakılmış sayılmakta ve defter tutma yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır[423].

---

[420] Ulusoy, s. 18.

[421] Ulusoy, s. 18.

[422] Karakoç, *Genel Vergi Hukuku,* s.378.

[423] Özbalcı, s.253.

5. Defter Tutmada Uyulması Gereken Esaslar

Muhasebe işlemlerinin yapılmasındaki esas amacın ilgili bölümde de belirtildiği üzere vergi matrahının tespit edilmesi olduğu düşünülecek olursa, kayıt düzeni ve kayıt zamanı konularının bu amacı sağlayacak şekilde olması bir gerekliliktir[424].

Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma ile ilgili esaslar, birinci ve ikinci sınıf tâcirler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler itibariyle ayrı ayrı düzenlenmiştir. Sınaî müesseseler ve faaliyetin türüne göre özellik arz eden bazı diğer müesseseler için de, ilave defterler öngörülmüştür. Bundan başka, mükelleflerin kanunen tespit edilenler dışında ilave defter tutmaları da mümkündür. Genel olarak, gerek kanunen tutulması zorunlu olan gerekse ilave defterlerin tutuluş tarzı bakımından mükellefler prensip itibariyle serbest bırakılmışlardır[425]. Vergi Usul Kanunu'nun 175.maddesinde, mükelleflerin defter tutmanın maksat ve esaslarına uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbest oldukları belirtilmiş, ancak Türk Ticaret Kanunu'nun ticarî defterlere ilişkin hükümleri saklı tutulmuştur. Bu durumda, kayıt serbestisi sadece vergi kanunları açısından geçerli olup, Türk Ticaret Kanunu'nda defterlere ilişkin olarak yer alan hükümlere de bu kanun açısından uyulması gerekmektedir[426].

Görüldüğü gibi, mükelleflerin muhasebe usulünü seçmedeki serbestileri, esasında defter tutma amacı ve kanunda belirtilen esaslar açısından kısıtlanmaktadır. Dolayısıyla buradaki muhasebe usulünü seçmedeki serbestlik öze değil, daha çok şekle ilişkin bir serbestidir. Örneğin, işletme hesabı esasına göre defter tutması gereken bir

---

[424] Mehmet Çavuş, "Vergi Usul Kanunu'nda Tutulması Mecburi Olan Defterler ve Kayıt Disiplini ", **E-Yaklaşım Dergisi,** Sayı:22, Mayıs 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005056553.htm (22.11.2009), s.4.

[425] Ürel, s.287.

[426] Muhasebe Usulünü Seçmekte Serbestlik
Madde 175- Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartiyle, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler.

Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

mükellefin bilânço esasına göre defter tutma serbestisi yoktur, fakat işletme hesabı esasına göre defter tutarken işletmesinin ve iştigal konusunun gerektirdiği şekilde hesaplar yapabilir, tanzimlerde bulunabilir[427].

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 175.maddesine 3762 sayılı Kanun ile eklenen hüküm sonucu, Maliye Bakanlığı'na muhasebe usulü konusunda yetkiler verılmıştır. Buna göre; Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap plânı ve malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Aynı maddeye 4108 sayılı Kanun ile eklenen bir diğer hükümle Maliye Bakanlığı muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Sonuç olarak, hem defter tutma amacının sağlanması hem de Maliye Bakanlığı'na muhasebe düzeni konusunda tanınan yetkiler sebebiyle, mükelleflerin muhasebe usulünü seçmedeki serbestileri sınırlandırılmış olmaktadır. Nitekim, Bakanlık, yetkisi dahilinde tek düzen hesap plânı ve malî tabloların çıkarılması hususunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri adı altında pek çok açıklama ve düzenleme yapmaktadır[428].

Bundan başka, yine Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242.maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletisim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

---

[427] Nevzat Saygılıoğlu ve Erol Göker, **Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara: Vergi Yayınları, 1984, s. 26-27.

[428] Özyer, s. 258-261.

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen bu yetkisini kullanarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemiş bulunmaktadır.

361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde[429] yapılan açıklamaya göre, elektronik ortamda defter tutma olanağından yararlanmak isteyen mükelleflere, gerekli şartları sağladıkları takdirde elektronik defter uygulamasına geçmek konusunda Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilecektir.

Defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı da, defter tutma yükümlülüğünün bir uzantısı olduğundan, elektronik defter ve kayıtlar açısından da muhafaza ve ibraza ilişkin bağlayıcı kurallar getirilmiştir. Tebliğ'de belirtildiği üzere, mükelleflerin, verilerini Başkanlığa göndermiş olmaları, defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır.

Diğer kurumlar tarafından elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin kağıt ortamında ibrazının istenmesi halinde, mükellefler elektronik defter ve belgeleri kağıt ortamına aktararak bu yükümlülüklerini yerine getirebileceklerdir.

Tebliğde belirtilen veri formatında yer almayan ve diğer Kanun hükümlerine göre düzenlenmesi, kullanılması veya muhafazası gereken defter ve belgelerin, kağıt ortamında düzenlenmesine, kullanılmasına ve muhafaza edilmesine devam edilecektir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması zorunlu bulunan defterlerin tutulmasına ilişkin esaslar, yanlış kayıtların düzeltilmesi, yapılan işlemlerin defterlere kayıt edileceği süre ve diğer hususlara ilişkin esaslar, Kanunun 215 ila 219.maddelerinde "Kayıt Nizamı" altındaki dokuzuncu bölümünde belirtilmiş bulunmaktadır[430].

---

[429] 11 Temmuz 2006 Tarihli, 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[430] Ateşli, s.46.

a. Defterlerin Hesap Dönemi İtibariyle Tutulması

Vergi Usul Kanunu'nun 174.maddesine[431] göre defterler hesap dönemi itibariye tutulur. Kayıtlar hesap döneminin sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılı olup bu döneme literatürde *normal hesap dönemi* denir. Normal hesap döneminin istisnalarını *özel hesap dönemi* ve *kıst hesap dönemi* teşkil eder.

Takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı'nca 12'şer aylık özel hesap dönemi belli edilebilir. Uygulamada bunun en tipik örneğini özel öğretim kurumları oluşturmaktadır. Bu mükelleflerin dönem faaliyeti Haziran sonunda tamamlanıp Eylül ayında başladığı için 1 Eylül- 31 Ağustos devresi bu mükellefler açısından özel hesap dönemidir. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Hesap döneminin normal veya özel hesap dönemi olması, bu dönemin bir yıllık devreyi kapsaması halini ortadan kaldırmaz . Oysa yeniden işe başlama ve işi bırakma hallerinde hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, *kıst hesap dönemi* olarak adlandırılan hesap dönemi sayılır. Özel hesap döneminden normal hesap döneminde veya normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçilmesi durumunda; geçiş tarihine kadar olan devre de kıst hesap dönemi sayılır[432].

Vergi Usul Kanunu'nda tanımı yapılan bu dönemlerin dışında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu kanunun uygulaması yönünden özel bir düzenleme yapılmıştır. *Tasfiye dönemi* olarak adlandırabileceğimiz bu dönem tasfiye haline giren kurumların vergilendirme döneminin hesap dönemi yerine tasfiye dönemi olarak ifade edilmesidir.

---

[431] Hesap Dönemi

Madde 174- Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır…

[432] Ateşli, s.26.

Murisin ölümünden sonra mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde murisin mevcut defter ve belgeleri ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılabilir. Bu durumda murisin faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibariyle kapatılması ve işe devam eden mirasçılarının hesaplarının ise yeniden açılması gerekir[433].

b. Kayıtların Türkçe Tutulması

Bu ödevin kaynağı, 3 Kasım 1938 tarihinde yürürlüğe giren 1353 sayılı Türk Harfleri Kanunu'nun 2. maddesidir[434]. Anılan düzenlemeyle kayıtlarda Türk harflerinin kullanılması zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bütün şirketler, cemiyet ve özel kurumların yazılı işlemlerinde Türk harflerinin kullanılması zorunlu tutulmuş olup, mükellefler isterlerse başka dilden kayıt yapabilirler. Ancak böyle bir durumda yabancı kayıtların yanı sıra Türkçe kayıtların da bulunması gerekmektedir. Söz konusu uygulamaya ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda da düzenleme yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 215.maddesine[435] göre, tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir[436].

Aslında bu kural 1950'den 2004 yılına kadar mevcut bir kural olmakla beraber, 2004 yılında 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle mevcudiyeti korunmakla beraber, başka dilde de kayıt yapılabileceği kabul edilmiştir. Şöyle ki; yapılan yenilik sonucunda, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla başka dilde de kayıt yapılması mümkün kılınmış ve başka dilde yapılan bu kayıtların vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlerde de yapılabileceği kabul edilmiştir.

---

[433] Ateşli, s.27.

[434] Madde 2 - Bu Kanunun neşri tarihinden itibaren Devletin bütün daire ve müesseselerinde ve bilcümle şirket, cemiyet ve hususi müesseselerde Türk harfleriyle yazılmış olan yazıların kabulü ve muameleye konulması mecburidir.

[435] Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu
Madde 215- 1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir……

[436] Fatma Taş, s.117.

c. Türk Parası Kullanılması

Vergi Usul Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunla değişik 215.maddesinde[437] yapılan değişikliklere göre;

-Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılacaktır. Ancak belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilir.

-Yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası gösterilme şartı aranmaz.

-İlgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle, ödenmiş sermayesi en az 100 milyon ABD doları ya da muâdili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40'ı ikâmetgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu bu had ve nispetleri, sektörler itibariyle yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlal edilmesi halinde, ihlal edilen hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren kayıtların Türk para birimine göre tutulması zarureti doğmaktadır.

---

[437] Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu

Madde 215- 1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar.

-Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru ile ilgili para birimine çevrilir.

-İktisâdi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı, kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk parası tutarlar kullanılır.

-Mükellefler Türk para birimi dışında diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapılma esasına dönüldükten sonra da, üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar[438].

Bu değişiklikler sonucunda, kanunî defterlerin yabancı para birimi üzerinden belge düzenlenebilmesine imkân sağlanmıstır. Her ne kadar ülke ekonomisi ve kalkınması açısından yabacı para cinsinden muhasebe imkânının sağlanması faydalı olsa da, muhasebeden başka değerleme açısından da yabancı para birimine dair hükümlerin konulması zaruridir[439].

d. Uluslararası Rakamlar Kullanılması

Gerçek ve tüzel kişilerin yazışmalarında ve hesap kayıtlarında uluslar arası rakamları kullanma zorunluluğu 1 Haziran 1929 Tarihli Beynelmilel Erkamın Kabulü Hakkında Kanun'un 1. maddesindeki[440] hükme dayanmaktadır.

Sözü edilen maddeye göre; bütün gerçek ve tüzel kişiler, resmi kurumlar yazışmalarında ve hesap işlemlerinde uluslar arası rakamları (0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9) kullanmak zorundadırlar[441].

---

[438] Fatma Taş, s.117.

[439]Salim Karadeniz, "Yabancı Dilde Kayıt Tutma ve Belge Düzenleme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı:9, Temmuz 2005, s.33-37.

[440] Madde 1 - Devlet, vilayet, şehremaneti ve belediyeler gibi resmi devair ve müessesatın bilümum muamelatı tahririye ve hesabiyesinde beynelmilel rakamların kullanılması mecburidir.

[441] Fatma Taş, s.117.

e. Defterlerin Mürekkeple Yazılması

Vergi Usul Kanunu'nun 216.maddesine[442] göre tutulması mecburi olan defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kursun kalemle de yapılabilir.

f. Yanlış Kayıtların Usulüne Uygun Olarak Düzeltilmesi

Defterlere yapılan kayıtların değiştirilemez olması esas olmakla beraber, hatalı kayıtların düzeltilmesine de belli kurallar çerçevesinde imkân tanınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 217.maddesine göre, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Yani yanlış kayıt, ters bir kayıtla iptal edilerek doğru hale getirilir. Ya da yanlışlığı bertaraf edecek başka bir kayıt düşülür. Mesela alacaklı kaydedilen bir hesap yanlışlıkla borçlu kaydedilmişse bu hata ancak eski kaydın iptali ve yeni kaydın yapılması suretiyle giderilebilir. Keza bir hesaba kaydedilmesi gereken tutar eksik kaydedilmişse hata hesaba eksik tutar kadar ekleme yapılarak düzeltilir[443]. Diğer tüm defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilerek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılarak yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazıyarak, çizerek veya silerek okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Belirtmek gerekir ki, kayıt yanlışlıkları ile muhasebe hileleri farklı kavramlar olup; muhasebe hilelerinde de hatalı işlemler araç olarak kullanılmaktadır. Muhasebe hilelerinde kasıt vardır. Ancak bir işlemdeki kasıt unsurunu tespit etmek kolay değildir. Bazı işlemlerdeki hatanın kasıtlı olduğu açık olarak görülebilir. Hataların hileli bir nitelik alması, bunların tekrarı, barizliği, aynı amaca yönelmeleri, göze batmaları ve düzeltilmemeleri ile olur[444].

---

[442] Defterlerin Mürekkeple Yazılacağı
Madde 216- Bu kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopye kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopye konulması da caizdir.

Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir.

[443] Özyer, s.303.

[444] Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi,** 3.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınları, 1990, s.30.

g. Boş Satır Bırakılamaması ve Sayfaların Yok Edilememesi

Vergi Usul Kanunu'nun 218.maddesine[445] göre, defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. Bu hükme uyulmaksızın, defterlerde belli bir biçime ve estetiğe uyma, kayıtları kesmeden işleyebilmek için boş sayfa ve satır bırakılamaz[446].

6. Kayıt Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde[447] işlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesi genel ilke olarak kabul edilmiş ve maddenin devamında üç ayrı süre öngörülmüştür. Buna göre;

1. Muamelelerin isin hacmi ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman içinde kayda geçmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Benzer şekilde Türk Ticaret Kanunu'nun 70/IV.maddesinde de yevmiye defterine geçirilecek kayıtların haklı sebep olmaksızın on günden fazla geciktirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, on günlük bu süre kanunen tanınan sürenin azamisidir, yoksa bu esas her kaydın muamelenin yapıldığı tarihten itibaren onuncu günde yapılacağı ve bekletileceğini ifade etmez[448].

---

[445] Boş Satır Bırakılamıyacağı, Sayfaların Yok Edilemiyeceği
Madde 218- Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.

Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

[446] Saygılıoğlu ve Göker, s.35.

[447] Kayıt Zamanı
Madde 219- Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

[448] Eroğlu, s.302.

2. Kurum kültürünün olustuğu, kurumsallaşmasını tamamlamış ve profesyonel yöneticiler tarafından idare edilen işletmelerde yapılan harcamalar veya satışlar belli bir hiyerarsi içinde fiş, primanota ve bordro gibi yetkili kişilerin imzasından sonra kayıtlara intikal ettirildiğinden, on günlük sürenin yetersiz ve gereksiz olduğunu gözeten kanun koyucu sayılan bu belgelerin düzenlenmiş olması şartıyla kayıtların 45 gün içinde yapılmasına izin vermiştir[449].

3. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde[450] vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak haller mücbir sebep halleri olarak kabul edilmiştir.

Aynı Kanunun 15.maddesinde[451] bu hallerin varlığı durumunda sebepler ortadan kalkana kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzayacağı hükme bağlanmıştır. Mücbir sebep hallerine ve sonuçlarına ilişkin söz konusu hükümlerin kayıt zamanına ilişkin süreler ve gecikmeler açısından da uygulanacağı ortadır.

---

[449] Özyer, s.305.

[450] Mücbir Sebepler
Madde 13- Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

[451] Mücbir Sebeplerle Gecikme
Madde 15- 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 17.maddesinde[452] de mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getiremeyecek olması halinde, sürenin bitiminden önce yazılı talepte bulunulması ve mazeretin mühlet verecek makam tarafından kabule sayan görülmesi ve vergi alacağının tehlikeye girmemesi şartıyla, kanunî sürenin bir katı, süre bir aydan kısa ise bir ayı geçmeyecek kadar mühlet verilebileceği belirtilmiştir. Bu nedenle, bir vergisel ödev olan defter tutma ödevinde de zor durumda bulunma hali kayıtların süresi içinde tutulmaması açısından geçerli olmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 146.maddesine[453] göre, defterlere inceleme ve arama sebebiyle el konulması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesi gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

7. Kayıtların Tevsiki

Vergi Usul Kanunu'nda aksine bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar Götürü usulde tespit edilen giderlerin tevsiki edilmesi zorunlu değildir.

---

[452] Mühlet Verme

Madde 17- Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet istiyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.

[453] Kayıtların Yeniden İşlenmesi

Madde 146- Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219'uncu madde gereğince yapılamıyan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 74.maddesine göre mükellefler diledikleri takdirde gayrimenkul sermaye iratlarının safi tutarının bulunmasında götürü gider uygulamasını tercih edebilirler. Bu durumda vergilendirilecek gayrimenkul sermaye iradı, sağlanan hasılattan %25 oranında götürü gider indirilmesi ile sureti ile tespit edilecektir. işte bu götürü giderin mükellefleri tarafından tevsiki mecburi değildir. Ancak aynı mükellef gayrimenkul sermaye iradının tespitine ilişkin olarak gerçek gider usulünü seçmiş ise, bu durumda VUK'nun 227.maddesinin ikinci fıkrası gereği defter tutmuyor olsa dahi, vergi matrahının tespitine ilişkin giderlerini tevsik etmek zorundadır.

Genel kural olarak tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi olmasına rağmen bazı gider kayıtları için ispat edici kağıt aranmaz. Bu giderler örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan çeşitli giderler, vesika teminine imkan olmayan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerdir.

Bazı giderlerin örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması mutad bir durum olmayabilir. Bu durumda yapılmış olan giderlerin kanuni defterlere gider olarak kayıt edilmesi imkanı vardır. Fakat bu hususta giderlerin gerçek miktarının kayıtlara geçirilmesine ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır. Tevsiki zaruri olmayan bir diğer gider grubu, götürü giderler olarak vergi kanunlarında ayrıca açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 227.maddesinde parantez içi bir hüküm olarak 228'inci maddede ise ayrıca sayılarak vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin ispatı için tevsik edici bir belge aranmayacağı vurgulanmıştır. Örneğin yurt dışındaki bir takım kazanç getirici faaliyetlerle ilgili belge temini imkanı olmayan giderlere karşılık olmak üzere, Gelir Vergisi kanunu'nun 40/1.maddesi hükmünde; ihracat yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu kazançlarının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili genel giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartı ile yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilmelerine imkan verilmiştir[454].

[454] Ateşli, s.97.

8. Defter Tutmada Tasdik Düzeni

Vergi Usul Kanunu'nun 220. ve müteakip maddelerinde, tutulması gerekli defterlerin tasdik zorunluluğu, tasdik zamanı, tasdikin yenilenmesi, tasdik makamı, tasdik şerhi ve şeklîne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bundan başka, tutulması zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmemiş olması halinde, defter, kayıt ve belgeler ile kanunî ölçülere dayanılarak vergi matrahının tespiti mümkün olamayacağı için, bu durum matrahın re'sen takdir edilmesi hallerinden biri olarak da sayılmıştır[455].

Vergi Usul Kanunu yönünden tasdik kavramı, ticari defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce, noter tarafından görülmesi ve onaylanması anlamını taşımakta ve bu tasdik işlemi kısaca "açılış tasdiki" olarak anılmaktadır.

a) Tasdik Ettirilmesi Zorunlu Olan Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 220.maddesinde[456] tasdike tâbi defterler tek tek sayılmıştır. Buna göre; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defteri, kullanılmaya başlanmadan önce tasdike ilişkin hükümler dairesinde tasdiki zorunlu defterlerdir.

---

[455] Re'sen Vergi Tarhı

Madde 30- Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir…..

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse….

[456] Tasdike Tabi Defterler

Madde 220- Aşağıda yazılı defterlerin bu bölümdeki esaslara göre tasdik ettirilmesi mecburidir:

1. Yevmiye ve envanter defterleri;
2. İşletme defteri;
3. Çiftçi işletme defteri;
4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri; (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil)
5 (488 sayılı Kanunun 31/7 maddesiyle fıkra kaldırılmıştır.)
6. Nakliyat Vergisi defteri;
7. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri;
8. Serbest meslek kazanç defteri;

Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur.

Tasdiki zorunlu olan bu defterlerin yerine kullanılmasına izin verilen diğer defterlerin de aynı şekilde tasdiki gerekmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 200.maddesinde yer alan ve imalat defteri yerine tutulabilecek olan bitim işleri defteri, 204.maddesindeki Banka ve Sigorta İşlemleri Vergisi defteri, 207.maddesinde düzenlenen yabancı nakliyat kurumlarının muhasebe defteri yerine tutabilecekleri hasılat defteri, 209.maddesinde yer alan ve depo ve ardiye isletenlerin muhasebe defteri yerine tutabilecekleri ambar defteri ile 210.maddesine göre hekimlerin serbest meslek kazanç defteri yerine kullanmalarına izin verilen protokol defteri, tasdiki zorunlu olan defterler yerine kullanılan ve dolayısıyla da tasdike tabi olan defterlerdir.

Görüldüğü gibi, tutulması zorunlu olan defterlerden defteri kebir dışında kalan bütün defterlerin tasdiki zorunludur. Bu defterdeki kayıtlar, yevmiye defterindeki kayıtların buradan alınarak usulüne göre hesaplara dağıtılarak yansıtılmasından ibaret olduğu için, ayrıca bu defterin de tasdikine gerek duyulmamıştır[457]. Bu itibarla, defteri kebirin tasdik ettirilmemesinin Vergi Usul Kanunu bakımından herhangi bir müeyyidesi yoktur[458].

Defterler, kural olarak mükellef olan gerçek veya tüzel kişiler adına tasdik ettirilir. Kollektif ve âdi komandit şirketlerde defterler, şirket tüzel kişiligi adına; âdi ortaklıklarda ise ortaklar adına tasdik ettirilir[459].

Öte yandan, defterlerin tutulmasına ve tasdik ettirilmesine ilişkin kanun hükümleri bazı çelişkiler de içermektedir. Örneğin, tutulması zorunlu olmayan Nakliyat Vergisi Defteri, Vergi Usul Kanunu'nun 220.maddesinde tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmıştır. Ancak Gider Vergileri Kanunu'nda yer alan bu vergi, 3065 sayılı kanunun 61-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Öte yandan, Gider Vergileri Kanunu'nun, kaldırılmış olan bu verginin beyannamesinin verilme zamanını ve yerini düzenleyen 47. maddesi halen yürürlüktedir[460].

---

[457] Karakoç; *Genel Vergi Hukuku,* s.366.

[458] Özyer, s.307.

[459] Eroğlu, s. 304.

[460] Fatma Taş, s.119.

Yargıtay içtihatları gereği, ticari defterlerini onaylatmayan kimseler, bu defterlerin daha sonra zayi olması halinde mahkemeden zayi belgesi alamazlar ve bu nedenle ileride kendilerinden defterlerinin ibrazı istendiğinde, ibrazdan kaçınmış olurlar. Kapanış tasdiki de aynı hükümlere bağlı olduğundan bu sonuç, kapanış tasdikinin yapılmaması durumunda da geçerli olur[461].

b. Tasdik Zamanı

Vergi Usul Kanununun 221.maddesinde[462] defterlerin tasdik zamanı, işe başlama ve devam etme, yükümlülükte meydana gelen değişiklikler, özel hesap dönemleri öngörülmesi ve defterlerin dolması durumlarına göre ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre;

-Öteden beri işe devam edenler, defterlerini kullanacakları takvim yılından önce gelen son ayda tasdik ettirler. "Öteden beri ise devam etmek" deyimi, defterlerini tasdike sunmadan önce ise başlamış ve defter tutmuş mükellef anlamını taşımaktadır.

Normal hesap dönemi olan takvim yılı esasına göre, tasdik bir önceki Aralık ayı içinde yapılmak zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafında özel hesap dönemi takdir edilenler içinse, özel hesap döneminin başladığı tarihten önce gelen son ayın içinde tasdik yaptırılır.

-Yeni işe başlama halinde defterler işe başlama tarihinden önce tasdik ettirilmiş olmalıdır. "Yeniden işe başlama" deyimi, ilk kez ise başlamayı ve mükellefiyeti terk ettikten sonra yeniden işe başlamayı ifade eder[463].

---

[461] Elif Pürsünlerli, "Ticari Defterlere Kapanış Tasdiki Yaptırılmaması ve Tasdik Yaptırmayanların Karşılaşabileceği Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:85, Ocak 2000, s.225.

[462] Tasdik Zamanı

Madde 221- Bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;

3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlıyarak on gün içinde;

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısiyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

[463] Zülküf Kanat, **Defter Tutma**, 9.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1989, s.77.

- Ticaret şirketlerinde işe başlama tarihi tescil tarihidir. Bu tarihten önce şirket henüz tüzel kişilik kazanmadığı için şirket adına defter tasdiki de mümkün olmayacaktır. Bu durumda tek çözüm, tescil ile tasdikin aynı gün içerisinde yapılması olmaktadır. Son derece sınırlı olan bu imkândan yararlanılması da her durum ve şartta mümkün değildir. Bu durumda, vergi idaresinin yeni kurulan şirketlere ait defter tasdikinde süre bakımından gereken müsamahayı göstermesi icap etmektedir.

- Öteden beri işe devam eden mükelleflerin bir veya daha fazla yeni işe başlamaları halinde, yeni işe başlamış mükellefin defterlerini ayrıca tasdik ettirmesi gerektiği kabul edilmelidir. Bu gibi hallerde yeni işle ilgili hesaplar eski işle ilgili defterler üzerinden tâkip edilebilmelidir. Şayet yeni işle ilgili ayrı bir defter tutulması söz konusuysa bu defter, işle ilgili faaliyetin başlamasından önce tasdik ettirilmelidir[464].

- Sınıf değiştirmede tasdik, sınıf değiştirme tarihinden önce yapılmalıdır. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 179 ve 180.maddeleri[465] gereğince, sınıf değiştirme sınıf değiştirmeye ilişkin şartın tahakkuk ettigi tarihi tâkip eden hesap dönemi sonu itibariyle hüküm ifade edeceğinden[466], tasdikin sonraki dönem başı öncesindeki bir ay içerisinde yapılması gereklidir.

-Yeni bir mükellefiyete girme halinde de, tasdik zamanı sınıf degistirmede oldugu gibidir. Bu halde de yeni bir mükellefiyete girmeden önce defterlerin tasdiki gerekmektedir.

---

[464] Özbalcı, s.521.

[465] Sınıf Değiştirme
Madde 179 – a) (I)'inciden (II)'nciye geçiş: İş hacmi bakımından I'inci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak, II'nci sınıfa geçebilirler:

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

Sınıf Değiştirme
Madde 180 – b) (II)'nciden (I)'inciye geçiş: İş hacmi bakımından II'nci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlıyarak I'inci sınıfa geçerler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177.maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

[466] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.7.

- Vergi muafiyeti kalkanlarda ise tasdik, muaflıktan çıkma tarihinden itibaren on gün içinde yapılmalıdır.

- Tasdike tâbi defterlerin dolması veya sair nedenlerle, hesap dönemi içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bu defterleri kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadırlar.

- Vergi Usul Kanunu'nun "Tasdiki Yeniletme" başlıklı 222.maddesine[467] göre, bir hesap dönemi içinde defterlerin dolmaması ve yeni hesap döneminde de kullanılmak istenmesi halinde, normal hesap dönemine tâbi olanlar için, takvim yılının ilk ayı olan Ocak ayı içinde, özel hesap dönemi tayin edilenler için ise, özel hesap döneminin ilk ayında defterlerin yeniden tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Örneğin ticaretle ugrasan mükellef, 2009 takvim yılı için tasdik ettirmiş olduğu defterlerinin bir kısmını bu yılda kullanmış olup, kalan kısmını 2010 takvim yılında kullanmak isterse, defterin kalan sayfalarını 2010 takvim yılında kullanabilmesi için, bu defterlerinin 2010 takvim yılının Ocak ayında ara tasdikini yaptırması gerekir[468].

Öte yandan, defterlerin Vergi Usul Kanunu'nun 221 ve 222.maddelerinde belirtilen süreler içinde tasdik ettirilmesi esas olmakla birlikte bu sürelerinin bitiminden itibaren bir ay içinde yaptırılan tasdik işlemleri de geçerli kabul edilmiştir. Ancak bu durumda aynı Kanunun 352/II-6.maddesi[469] uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Bu bir aylık ek süre de dolduktan sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş ve hiç tutulmamış sayılır ve bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-8.maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılır.

---

[467] Tasdiki Yenileme
Madde 222- Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar.

[468] Eroğlu, s. 307.

[469] Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları
Madde 352- Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir…..

II nci derece usulsüzlükler

….

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;….

……..

8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);…

c. Tasdik Makamı

Vergi Usul Kanunu'nun 223.maddesine[470] göre, defterler mükellefin iş yerinin, iş yeri yoksa ikâmetgâhının bulunduğu yerdeki notere tasdik ettirilir. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaların defterleri borsa komiserliğince tasdik olunur. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 226.maddesinde[471] defterlerin tasdiki sonucunda, üç aylık devrelerle ilgili bordroların "ilgili bulundukları yerin en büyük malmemuruna tevdi" edileceği belirtildiğinde, mükellefin işyeri veya ikâmetgâhının bulunduğu yerde birden fazla noter varsa, defterlerin bunlardan hangisine tasdik ettirilmesi mümkündür. Örneğin, işyeri Ankara-Dikmen semtinde bulunan bir mükellef, yani Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yetki alanı içinde bulunan bir mükellef, defterlerini Ankara'nın bir başka semtindeki notere tasdik ettirebilir[472].

Öte yandan, mükellefin iş yeri veya ikametgahının bulunduğu yerde noterlik görevini ifa eden birisi yoksa, defterler en yakın yerdeki notere tasdik ettirilir[473]. Bu konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde "yetkisiz noterler tarafından tasdik edilmiş bulunan defterlerin, tasdik edilmemiş gibi kabul edilmesinin kanunen mümkün olmadığı ancak kanunen belli düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması nedeniyle, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği" belirtilmiştir[474].

---

[470] Tasdik Zamanı
Madde 221- Bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:
1. Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlıyarak on gün içinde;
4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısiyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

[471]Defter Tasdikine Ait Bordrolar
Madde 226- Tasdik makamları tasdik ettikleri defterlere ait aşağıda yazılı malumatı tarih sırasiyle, üçer aylık bordrolara derç ve bunları en geç bir ay içinde bulundukları yerin en büyük mal memuruna tevdi ederler:…

[472] Eroğlu, s.305.

[473] Ürel, s.309.

[474] Tezcan Atay, "Defter Tasdiki", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Mayıs 2000, s.48.

C. DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZI

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergiler beyan esasına dayalıdır. Bu vergilerin başarısı, bu beyanların sıkı surette denetimine bağlıdır. Buradaki denetimin amacı, mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, servet sermaye ve hesap durumlarının, faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanmasıdır. Vergi Usul Kanunu, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi amacıyla mükellefler için defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülükleri öngörmüştür. Denetim işlevinin yerine getirilmesi, ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ve bazen bunların karşıt incelemelerle gerçekliğinin saptanmasına bağlıdır[475].

Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesinde[476] belirtildiği üzere, vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Defter tutma yükümlülüğü de, vergi incelemesi açısından bir bilgi ve denetim aracıdır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırabilmek ve tespit edebilmek için, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir. Bu nedenle mükelleflerin defter ve belgelerdeki beyanlarının doğruluğunun araştırılması ve denetimi için, tutmuş oldukları defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı gereklidir[477].

Defter tutma yükümlülüğünün bir uzantısı olan, defterleri muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun " Muhafaza ve İbraz Ödevleri " başlıklı altıncı kısmında yer almaktadır. Söz konusu madde hükümlerinde, hangi defter ve belgelerin, kimler tarafından, ne kadar süre ile muhafaza altına alınması gerektiği, muhafaza altına alınan defter ve belgelerin, hangi hallerde ibrazının zorunlu olduğu, elektronik araçlarla tutulan kayıtların nasıl ibraz edileceği gibi hususlar belirtilmiştir.

---

[475] Orhan Karabacak, "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerde Muhafaza ve İbraz Ödevleri", E-**Yaklaşım Dergisi,** Sayı:21, Nisan 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046458.htm (20.11.2009), s.4.

[476] Maksat
Madde 134- Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

[477] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1995, s.200.

Muhafaza ve ibraz ödevinin kanunun öngördüğü biçimde yerine getirilmemesi, vergi mükellefini defter tutma ve belge düzenine uygun davranma ödevini yerine getirmeyen vergi mükellefinin katlanmak zorunda olduğu ispat külfeti ile karşı karşıya bırakmaktadır[478].

Ayrıca, defterleri muhafaza ve ibraz mecburiyetine uyulmadığı takdirde, bu durum bir usulsüzlük teşkil eder ve re'sen tarhiyata gidilmektedir. Bazı hallerde de bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir. Bundan başka, defter tutmak zorunda olmayanların muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirmemeleri, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesindeki özel usulsüzlük cezasının kesilmesini sonuçlar.

Sonuç itibariyle, hem ispat külfeti açısından hem de cezai sonuçları açısından, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere göre mükellefler muhafaza etmek zorunda bulundukları defter ve belgelerini talep edilmesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek mecburiyetinde bulunmaktadırlar.

a. Defter ve Belgeleri Muhafaza Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 253.maddesine[479] göre, defter ve belgeleri muhafaza ile yükümlü olanlar, aynı kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olan mükelleflerdir. Tüzel kişi tâcirlerde bu yükümlülük, yönetim işlerine bakan kurul veya kişilere aittir[480].

Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması halinde muhafaza edilecek bir şey de olmayacaktır. Oysa bu durum bir re'sen takdir nedenidir ve ilgili dönemdeki vergi matrahının re'sen takdir olunmasına yol açabilecektir[481].

---

[478] Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi,** 2.Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997, s.135.

[479] Defter ve Vesikaları Muhafaza
Madde 253- Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

[480] Ulusoy, s. 294

[481] Ateşli, s.101.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 255.maddesinde[482] mükelleflerin bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği; Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza edecekleri hükme bağlanmıştır.

Kanunda hangi defterlerin muhafaza edilmesinin zorunlu olduğu hususunda açık bir hüküm getirmemiştir. Muhafazası zorunlu olan defterler, teker teker sayılmayarak *"bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttukları defterleri..."*ifadesi kullanılmıştır. Kanımızca burada, kanunun tutulmasını emrettiği defterlerden başka, isteğe bağlı olarak tutulan tüm defterlerin de muhafazasının gerektiğini kabul etmek doğru olacaktır[483].

Vergi usul Kanunu'nun 253.maddesine[484] göre mükellefler hangi hesap dönemini uygularlarsa uygulasınlar, muhafaza süresi defterlerin ait oldukları hesap dönemini izleyen takvim yılından itibaren beş yıldır. Ancak, beş yıllık sürenin hesaplanmasında özel hesap dönemine tabi mükellefler yönünden yanlış uygulamalara rastlanmaktadır. Hesap döneminin birden fazla takvim yılına yayılmış olması durumunda hesap döneminin başlangıç tarihi değil, bitiş tarihi göz önüne alınacak ve bitiş tarihini takip eden yıl başından itibaren 5 yıllık muhafaza süresi söz konusu olacaktır.

Beş yıllık muhafaza süresinin bitimiyle, mükelleflerin defter ve belgeleri saklama yükümlülükleri sona erer ve bu sürenin bitiminden sonra, defterlerin ve belgelerin teslim ve ibraz edilmemesi ve diğer sebeplerle mükellefe sorumluluk yüklenemez[485].

---

[482] Karnelerin Muhafazası
Madde 255- Mükellefler bu kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler.

[483] Saygılıoğlu ve Göker, s.59.

[484] Defter ve Vesikaları Muhafaza
Madde 253- Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

[485] Gürol Ürel ve Kenan Şeker, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:134, Şubat 2004, s.57.

Öte yandan, söz konusu kanunda genel olarak muhafaza süresi 5 yıl olmakla birlikte bazı özellikli durumlar söz konusudur. Buna göre;

-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar-zarar tespiti işin bitim tarihi itibariyle gerçekleşmekte, işin bitimine kadar yapılan işlemler (giderler, amortisman işlemleri) uzun yıllara yayılabilmektedir. Bu durumda ilgili defterlerin ve belgelerin kayıt tarihi itibariyle değil işin tamamlanıp kar-zararın beyan edildiği yılı izleyen takvim yılından itibaren işlemeye başlar.

-Zarar mahsubunun söz konusu olduğu durumlarda ise bu mahsupların ispatı ve belgelendirilebilmesi açısından zarar mahsubuna ilişkin defter ve belgelerin muhafazalarına devam edilmesi uygulamadan doğan zorunluluktur.

-Amortisman tabi iktisadi kıymetler açısından da 5 yıllık muhafaza yükümlülüğü süresinin söz konusu kıymetlerin iktisap bedellerinin bilinmesi açısından itfa dönemini takip eden yıldan itibaren başlamasını gerektirmektedir[486].

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesine[487] göre, kurumların tasfiyesinde, tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tarh zamanaşımı tasfiyenin son bulduğu dönemi tâkip eden yılın başından başlar. Buna göre, tasfiye başladığı takvim yılında bittiği takdirde zamanaşımı bakımından özellik yoktur. Zamanaşımı süresi ertesi takvim yılından başlayarak beşinci yılsonunda dolmuş olur. Tasfiye birden fazla dönemde gerçekleştirildiğinde, bütün dönemlere ait zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başından başlar ve beşinci yılsonunda dolar.

---

[486] Karabacak, s.4.

[487] Tasfiye

Madde 17- 1) Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar….

Örneğin, 12.09.2001 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 05.05.2005 tarihinde sonuçlanmış ise, tarh zamanaşımı 01.01.2006 tarihinde başlar ve 31.12.2010 tarihinde dolar. 31.12.2010 tarihine kadar 12.09.2001 - 05.05.2005 tarihleri arasındaki tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir[488].

Defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza yükümlülüğü Vergi Usul Kanunu'nun 254.maddesinde[489] düzenlenmiş ve bunların faaliyetleriyle ilgili belgelerin muhafaza süresi ilgili bulundukları yıldan itibaren 5 yıl olarak belirlenmiştir[490]. Buna göre, defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 232, 233, 234 ve 235.maddeleri gereğince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihini tâkip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeleri zorunludur[491].

Türk Ticaret Kanununda ise defter ve belgelerin muhafazası anılan Kanunun 68.maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddede tutulması zorunlu defterlerin, son kayıt tarihinden itibaren 10 yıl süreyle muhafazası, bunların yanı sıra işletmeyle ilgili mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet, ödeme makbuzları, sözleşmelerin, taahhütnameler, kefaletnameler, yargı ilamı ile sair evrakların düzenlenme tarihlerinden itibaren 10 yıl süreyle saklanması gerektiğine hükmolunmuştur[492].

Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu zorunluluk mükellefin ölümü halinde mirasçıları tarafından yerine getirilmek durumundadır. Mirasın resmi tasfiyesi ile kollektif ve adi komandit şirketlerin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde, yetkili mahkeme kararı ile anılan defter ve belgelerin muhafaza ödevi ortaklardan birisine veya notere verilebilmektedir[493].

---

[488] Ürel ve Şeker, s.59.

[489] Defter Tutma Mecburiyetinde Olmıyanların Muhafaza Ödevi
Madde 254- Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmıyanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlıyarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

[490] Karabacak, s.6.

[491] Ateşli, s.101.

[492] Karabacak, s.6.

[493]Ateşli, s.101.

b. Defter ve Belgeleri İbraz Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 256.maddesine[494] göre; muhafaza yükümlülüğü bulunan gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefleri, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri, ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Öte yandan, aynı Kanunun mükerrer 257.maddesinde[495] Maliye Bakanlığı'na tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin, mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçları ile yapılması veya kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme veya zorunlu kılma şeklinde yetkiler tanınmıştır. Bu durumda, bu zorunluluğa uymak mecburiyeti olan mükelleflerin, vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim ve okumayı mümkün kılacak gerekli tüm bilgi ve şifreleri ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir[496].

---

[494] Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti
Madde 256- Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

[495] Diğer Ödevler
Madde 257- Vergi inceleme ve kontrolları ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

1. İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;

2. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);

3. İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;

4.Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziyi, Emlak Vergisi Kanununun 31'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek (Bu fıkrada yazılı mecburiyetler kiracılara da şamildir);

5. İşletmede 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.

[496] Karabacak, s.7.

Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması halinde ibraz edilmesi de söz konusu olmayacaktır. Oysa bu durum bir re'sen takdir nedenidir ve ilgili dönemdeki vergi matrahının re'sen takdir olunmasına yol açabilecektir[497].

Öte yandan, kanunî defter ve belgelerin ibraz yeri, vergi incelemesinin yapılacağı yerdir. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ise Vergi Usul Kanunu'nun 139.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılır. Bundan amaç ise inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genisliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki iliskileri karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamakta beklenilen yararlardandır[498].

İncelemenin iş yerinde yapılması esasının iki istisnası bulunmaktadır. Birincisi; işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi gibi zorunlu durumlardır. Diğeri, mükellef ya da sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bunun tespiti mükellef ya da sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazıyla veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanakla mümkündür. İnceleme elemanlarının, kanunda yer alan ve incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uymaksızın defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi de salınamaz[499]. Diğer taraftan, inceleme elemanının, öncelikle mükellefe resmi bir yazı yazarak, işyerinde incelemeye müsait yerin bulunup bulunmadığını sorması, incelemeye müsait bir yerin olmaması veya mükellef tarafından incelemenin işyerinde yapılmasının istenmemesi durumlarında ise defter ve belgelerin ibrazını hangi adrese yapacağını bildirmesi gerekmektedir. Söz konusu yazıda belirtilmesi gereken hususlardan birisi de mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için tanınacak süredir.

---

[497] Ateşli, s.102.

[498] Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,*s.77.

[499] Kurtuluş Akdeniz, **"**Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:55, Temmuz 1997, s.62.

İbrazı istenilen defter, kayıt ve belgelerin ne zaman ibraz edileceği hususunda ise kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Kanunî ve İdari Süreler" başlıklı 14.maddesinde[500], kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde sürenin tebliği yapacak idare tarafından on beş günden az olmamak kaydıyla takdir edileceği belirtilmiştir. Bu durumda, defterlerin ibrazının talebi üzerine, her durumun kendi şartları içinde değerlendirilmesi ve ibraz için makul bir sürenin öngörülmesi gerektiğinin kabul edilmesi gerekir. Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde ise, defterlerin ibrazı için süre verilmesi koşul olmayıp, anında ibraz asıldır. Defterler anında ibraz edilmediğinde durumun tespiti ile re'sen takdir istemi olanaklıdır. Maliye Bakanlığı, mükellefin mazereti olması durumunda haklılık derecesine göre üç günden fazla olmamak üzere süre verilebileceği görüşündedir[501].

Öte yandan, bazen mükelleflerin vergi inceleme elemanlarına ibraz etmedikleri defter ve belgelerini daha sonra mahkemeye ibraz etme yoluna gittikleri görülmektedir. Bu durum kasıtlı olabileceği gibi, bazen mükelleflere kusurundan kaynaklanmayan fiili durumlardan da olabilir. Defter ve belge ibraz etmeme dolayısıyla ve genellikle KDV indirimlerinin reddi şeklinde yapılan tarhiyatlarda, vergi yargısının izlediği yollarda bir birliktelik sağlanamamış, bu konuda farklı yönlerde içtihatlar olunmuştur[502].

Bazı kararlarda mahkemeler defter ve belge ibraz edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatlar aleyhine açılan davaları, defter ve belgeleri inceleme görev ve yetkisinin vergi dairelerine ait olduğu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde mahkemelerin vergi dairesinin yerine geçerek inceleme yapamayacakları gerekçesi ile reddetmekte[503], bazı davalarda ise mahkemelerin, özellikle ibraz etmemede mükellefin kusurlu olmadığı kanaatinin hasıl olduğu durumlarda, bilirkişi atama yoluna gittikleri görülmektedir [504].

---

[500] Kanuni ve İdari Süreler
Madde 14- Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

[501] Recep Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:32, Ağustos 1995, s.32.

[502] Karabacak, s.7.

[503]Danıştay 9.Dairesinin, 20.11.2001 tarih ve E.2000/5192, K.2001/4408 sayılı Kararı.

[504] Danıştay 9. Dairesinin, 07.03.2000 tarih ve E. 1999/41, K. 2000/764 sayılı Kararı.

Son yıllarda ise mahkemeler, mahkemeye ibraz edilen defterlerin ve belgelerin, vergi idaresinin veya idarenin de katıldığı bilirkişi heyetinin incelemesine sunulmasına karar vermektedir. Gerekçe ise "defter ve belgelerin biçimsel olarak doğru olduğu, oysa bunların gerçek mahiyetlerinin ancak incelemeye yetkili kişilerce karşıt inceleme de yapılarak ortaya konulabileceği, yargı yerlerinin idarenin yerine geçerek işlem tesis edemeyeceği, aksinin kabul edilmesinin "vergilemede gerçek mahiyetin geçerli olduğu" esasının biçimselliğe feda edilmesi anlamına geleceği, bunun da vergisel muamelelerinin gerçek mahiyetini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen mükelleflerin bu amaçla defter ve belgelerini inceleme elemanı yerine mahkemelere ibraz etmeyi yeğlemelerine yol açacağı, bu nedenle mahkemeye sunulan defter ve belgelerin gerçek mahiyetleri araştırılmadan karara esas alınamayacağı, zaten haklı mazeret olmaksızın yetkililere ibraz edilmeyen belge ve defterlerin ilgilisi lehine kanıt olma yeteneğinden de söz edilemeyeceği" şeklinde ifade edilmektedir[505]. Örneğin Danıştay, "davada, mahkemece biçimsel kurullara uygun ve gerçek mahiyetle uygun olup olmadıklarının saptanması amacıyla, kendisine sunulan defter ve belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden, dava hakkında bu yapılmadan hüküm tesisinde isabet bulunmadığına" karar vermiştir[506].

Defter ve belgelerin yangında zayi olması dolayısıyla inceleme elemanına ibraz edilememesi sebebiyle KDV indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyata karşı, indirime esas alınan belgelerin tedarik edilerek mahkemeye ibraz edilmesi suretiyle açılan bir davada, "indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin davacı şirkete yapılan teslim veya hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer alıp almadığının tespiti için, ibraz edilecek bu faturalardan vergi dairesi de haberdar edilip, gerçek mal teslimi ve hizmet alımına ilişkin olup olmadıklarının araştırılması ve gerekirse bu konuda bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu araştırmaların sonuçları değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi gerektiği"ne hükmetmiştir [507].

---

[505] Karabacak, s.7.

[506] Bumin Doğrusöz, "İnceleme Elemanlarına İbraz Edilmeyen Defterlerin Mahkemeye İbrazı", **Dünya,** 17.07.2003, **http://www.dunya.com/sutun.asp?id=134952&isArch=1** (23.11.2009)

[507] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 15.02.2002 tarihli, E.2001/324 K.2002/87 sayılı Kararı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirmeyenler için Kanun'un 30/3. maddesi gereği mükellefin vergi matrahları re'sen takdir edilerek vergi tarh edilmesi ve yapılacak tarhiyata 359. madde gereği kaçakçılık cezası uygulanması bunun yanı sıra mükerrer 355. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmesi gibi müeyyidelere yer vermiştir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29, 34 ve 54. maddelerine dayanılarak mükelleflerin beyannamelerinde indirim konusu yapılan KDV'lerin kabul edilmemesi yoluna gidilebileceği diğer müeyyideler arasındadır. Vergi Usul Kanunu'nda defter ve belgelerin muhafazası tarh zamanaşımı ile uyumlu olması açısından 5 yıl olarak belirlenmiştir. Zira vergi incelemelerini çoğu zaman geçmişe yönelik yapan Gelir İdaresi için muhafaza ve ibraz yükümlülüklerine ilişkin düzenlemelerin sağlıklı ve tutarlı olmasının ayrı bir ehemmiyeti vardır[508].

Defter ve belgelerin keyfi olarak ibraz edilmemesinin yanında, mükellefin muhafaza ve ibraz ödevlerini mütemadiyen yerine getirmesi şart olsa da, bazı özel/olağanüstü durumlar buna engel teşkil edebilir. Kanun koyucu bunları düşünerek Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde[509] mücbir sebep hallerini düzenlemiş ve sonraki maddelerde de bu hallere ilişkin kolaylaştırıcı tedbirler öngörmüştür. Buna göre; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Aynı Kanunun 15.maddesine göre, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanasımı işlemeyen süreler kadar uzar.

---

[508] Karabacak, s.7.

[509] Mücbir Sebepler
Madde 13- Mücbir sebepler:
1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 17.maddesine[510] göre, zor durumda oldukları için vergiye ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara; süre bitiminden önce yazılı olarak istenmesi, gösterilen mazeretin mühlet verecek makam tarafından uygun görülmesi ve mühletin verilmesi halinde verginin tahsilinin tehlikeye girmemesi şartıyla kanunî sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilir. Mücbir sebeplerle mükellefin defter ve belgelerinin zarar görmesi veya kaybolması sonucu ibraz edememe halinde, mükelleflerin herhangi bir cezaî durumla veya yaptırımla karşılaşmamaları için Türk Ticaret Kanunu'nun "Saklama Müddeti" baslıklı 68.maddesinin son fıkrasındaki hükümler çerçevesinde, onbeş gün içinde ilgili mahkemeye müracaat ederek, defter ve belgelerinin kaybı ile ilgili "zayi belgesi" almaları gerekmektedir. Böyle bir belge almamış olan tacir defterlerini ibraz etmekten kaçınmış sayılır. Mükellefler defter kayıtlarının dayanağı olan makbuz, fatura, sevk irsaliyesi gibi belgeler içinde zayi belgesi isteyebilecektir[511].

Defter ve belgelerin tabi afetler nedeniyle zayi olması halinde zayi belgesi alınabilmesi için; olayın vuku tarihinden itibaren 15 gün içinde mükellefin ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine başvurulması gerekmektedir. Belirtilen süre hak düşürücü süredir. Yetkisiz Sulh Hukuk Mahkemesine delil tespiti için başvuru, yetkili mahkemeye başvuru olarak kabul edilmez[512]. Davada, defterlerini zayi eden, defterlerinin ziyaının afet sebebiyle meydana geldiğini ve bu olayda kusurunun olmadığını ispat etmek zorundadır[513].

---

[510] Mühlet Verme

Madde 17- Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet istiyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.

2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.

3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.

[511] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.7.

[512] Orhan Nuri Çevik, **Türk Ticaret Kanunu**, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 1993, s.206.

[513] Reha Poroy ve Hamdi Yasaman, **Ticarî İşletme Hukuku,** 9.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2001, s.179.

Uygulamada en çok rastlanan mücbir sebep hali, çalınma olaylarıdır. Ancak Yargıtay her türlü çalınma olayını, bir zayiat sebebi saymamaktadır. Tâcirin elinde olmayan ve kusurunun bulunmadığı hallerde mahkemelerin zayi belgesi verebileceğine işaret edilmektedir. Nitekim Yargıtay, bir taraftan ticarî defterlerin, otomobil içindeyken çalındığı iddiasının kabule şayan olamayacağına hükmederken[514], diğer taraftan ticarî defterlerin kasada saklanmış olması ve bu kasanın çalınmış olması halinde tâcirin kusurlu bulunmadığı ve zayi belgesinin verilmesi gerektiğine karar vermiştir[515].

Defter ve belgelerin kaybolması halinde mahkemeden karar alındığı takdirde, bu karar, defterlerin saklanması ve ibrazı hususunu ortadan kaldırmakta, vergi hukuku yönünden cezaî yaptırımlar uygulanmamaktadır. Ancak bu durum, re'sen vergi takdirini önlememektedir. Mükellefler beyannamelerini vermeden önce defter ve belgelerini kaybetmeleri halinde matrahları takdir komisyonu tarafından tespit edilir[516]. Beyannamesini verdikten sonra, defter ve belgelerini mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi eden mükellefin beyanının sıhhatli olmadığı tespit edildiğinde de matrahın re'sen takdiri talep edilir. Beyandan daha fazla matrah takdir edilmesi halinde fark üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde cezalı tarhiyat yapılır[517].

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32.maddesinde[518], Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, çalınan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılmasına imkan bulunmamaktadır.

---

[514] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 5.10.1984 gün ve E.1982/11-852, K.1984/788 sayılı Kararı

[515] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 25.5.1985 gün ve E.984/11, K.728/12 sayılı kararı.

[516] Mustafa Yavuz Öner, *Defter Tutma Ödevi*, s.8.

[517] Gönen Eriş, **Türk Ticaret Kanunu Ticarî İşletme ve Şirketler,** 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s.1151.

[518] İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi
Madde 32 -Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:
……
c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,
……

D. BEYANNAME VERME ÖDEVİ

Türk vergi sisteminde geniş istisnaları olmakla birlikte, sistem beyan esasına dayanmaktadır. Bu doğrultuda mükelleflerin önemli ödevlerinden biri de "beyanname verme ödevidir".

Matrahın yükümlülerce bayanı üzerine yapılan tarhiyatları esas alan beyanname verme ödevi, vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. Günümüzde gerçek matrahı en iyi mükelleflerin bileceğinden hareketle beyanname dayalı vergilendirme sistemi yaygın olarak kullanılmaktadır[519].

Beyana dayanan tarhta mükellef vergi dairesine vergi matrahını ve vergilendirmeyle alâkalı diğer bilgileri içeren beyanname adı verilen bir belge ile bildirimde bulunmaktadır[520]. Beyanname vererek mükellef sürece birebir katılım sağlamakta, vergiye uyumu artırmakta ve mükellefin kendi beyanı olması dolayısıyla idare ile arasındaki uyuşmazlıkları en aza indirmektedir.

Vergi beyanları, mükellefler ve vergilendirme süreci açısından önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Beyana dayalı sistemde beyannamenin verilmesiyle vergi aynı anda tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş olur. İlgiliye beyanı doğrultusunda bir tahakkuk fişi verilir ve tebliğ işlemi gerçekleşmiş olur ve vergi tahakkuk eder[521]. Bu açıdan beyannamenin verildiği tarih ve beyan edilen matrah mükellef için vergi borcunun tahakkuk ettirilmesinde oldukça önemlidir.

1. Gelir Vergisi Beyannameleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83.maddesinde hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisinin mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı, 84.maddesinde de gelir vergisinin; yıllık, muhtasar ve münferit beyanname ile beyan edileceği, mükerrer 120.maddesinde de geçici gelir vergisinin ilgili vergi dairesine beyanname ile bildirileceği hükme bağlanmıştır.

---

[519] Doğan Şenyüz; Vergi Hukuku, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s.101.

[520] Yusuf Karakoç; *Genel Vergi Hukuku,* s.350.

[521] Sadık Kırbaş; **Vergi Hukuku,** 17. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, Mayıs 2006, s.114.

a. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 84.maddesine[522] göre yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsus beyannamedir.

Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, bir başka ifadeyle bir takvim yılından daha kısa bir dönemi ifade eden "kıst dönem"e ilişkin olması, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85.maddesine[523] göre, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler.

Aynı madde hükmüne göre, Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.

Şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları da faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar da beyanname vermek zorundadırlar.

---

[522] Beyanname Çeşitleri
Madde 84- …

1. Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.…

[523] Gelirin Toplanması ve Beyan
Madde 85- Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, aynı Kanunun 92.maddesi[524] uyarınca ait olduğu yılı izleyen yılın Mart ayının başından 25.günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından 25.günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

b. Muhtasar Beyanname

Gelir Vergisi Kanunu'nun 84.maddesine[525] göre muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsus beyannamedir.

Aynı Kanunun 98.maddesine göre, 94.madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olan kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergiyi, ertesi ayın

---

[524] Yıllık Beyannamenin Verilmesi

Madde 92- Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

[525] Beyanname Çeşitleri

Madde 84- …

2. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur….

yirmi üçüncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine verilmek zorundadır. Yılsonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır. Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir. Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94.maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler[526].

c. Münferit Beyanname

Gelir Vergisi Kanunu'nun 84.maddesine[527] göre nünferit beyanname, dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus beyannamedir.

Aynı Kanunun 101.maddesine göre, dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

---

[526] Muhtasar Beyannamenin Verilme Zamanı
Madde 98- 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94'üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

[527] Beyanname Çeşitleri
Madde 84- …..
3. Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

4. Arızi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya ticari işlemlere aracılık etmekten sağlanan diğer kazanç ve iratlarla, arızi serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasındaki ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından sağladıkları diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen,

yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir[528].

---

[528] Münferit Beyannamenin Verilmesi
Madde 101- Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:
1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
4. Arızi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızi olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45' inci maddede yazılı işleri arızi olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen,
Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

d. Geçici Gelir Vergisi Beyannamesi

Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirleri vergilendirmeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu'nda vergilendirme dönemi prensip olarak takvim yılıdır. Bir başka deyişle, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarını, istisnalar ve beyanname verilmeyen haller hariç olmak üzere ertesi yılın Mart ayının 15.günü akşamına kadar beyan etmekte ve bu gelirleri üzerinden hesaplanan vergiyi iki eşit taksitte ödemektedirler. Genel prensip böyle olmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesi[529] ile gerçek usulde ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı için, bir sonraki yılın Mart ayında verecekleri yıllık beyannamelerine göre hesaplanacak olan gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, cari vergilendirme dönemi içinde geçici vergi ödenmesi hükme bağlanmıştır[530]. Sözü edilen maddede, basit usulde vergilendirilenler dışındaki ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, aynı Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen altışar aylık kazançları üzerinden, Kanunun 103.maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemeleri gerektiği ve Bakanlar Kurulu'nun geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

---

[529] Geçici Vergi

Mükerrer Madde 120 - Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık(1)(2000/1514 sayılı B.K.K. ile üçer aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık (2000/1514 sayılı B.K.K. ile üç aylık) dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve (5035 sayılı Kanun md. 48/g ile değişen ibare) onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık (2000/1514 sayılı B.K.K. ile üçer aylık) dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir.

[530] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Klavuzu 2006,** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2007, s.493.

25.10.2000 tarihli, 2000/1514 sayılı [531] Bakanlar Kurulu Kararı ile geçici vergi dönemi "üçer aylık dönemler" olarak belirlenmiş, 5035 sayılı Kanunun[532] 48-g maddesi ile yapılan değişiklikle de geçici verginin üçer aylık vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar beyan edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır[533].

Buna göre, üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan geçici verginin, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14.günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi zorunludur. Bir başka ifadeyle,

-Ocak – Mart dönemine ait geçici gelir vergisinin, 14 Mayıs'a kadar,

-Nisan – Haziran dönemine ait geçici gelir vergisinin, 14 Ağustos'a kadar,

-Temmuz – Eylül dönemine ait geçici gelir vergisinin, 14 Kasım'a kadar,

-Ekim – Aralık dönemine ait geçici gelir vergisinin, 14 Şubat'a kadar,

Geçici gelir vergisi beyannamesi ile ilgili vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

---

[531] 8.12.2000 tarihli, 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[532] 2.1.2004 tarihli, 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[533] Madde 48- 1) ……..

4) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

a)…….

g) Mükerrer 120 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "geçici verginin beyan ve ödeme sürelerini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onbeşinci günü akşamı olarak belirlemeye" ibaresi "geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onuncu, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye", aynı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "dönemi izleyen ikinci ayın onbeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir." ibaresi "dönemi izleyen ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir."…

şeklinde değiştirilmiştir.

2. Kurumlar Vergisi Beyannameleri

Kurumlar Vergisi, mükellef veya vergi sorumlusunun verdiği yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, özel beyanname ve tasfiye beyannamesiyle beyan edilir. Ayrıca geçici kurumlar verginin de bir beyanname ile bildirilmesi gerekir.

a. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde[534] kurumlar vergisinin, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiş ve beyannamenin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25.günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verileceği belirtilmiştir. Ayrıca mükelleflerin şube, ajans, imalâthane vb. işyerleri için, bağımsız muhasebe ve ayrılmış sermayeleri olsa da ayrı beyanname verilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Aynı hükümlere, dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin 24.maddede[535] yer verilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25.maddesine göre, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyannamenin ülke terk edilmeden önceki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir[536].

---

[534] Beyan esası

Madde 14- 1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

(3) Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(4) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

(5) Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez….

[535] Beyan esası

Madde 24- 1) Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

(2) Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir.

(3) Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

[536] Vergilendirme dönemi ve beyan

Madde 25- (1)…..

(5) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir…..

b. Muhtasar Beyanname

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar[537]:

[537] Vergi Kesintisi

Madde 15- 1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.).

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.

f) Birinci fıkranın (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(3) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d)bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılır.

(4) Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkilidir.

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

(6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(7) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafî tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

a) Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığı yapılan kira ödemeleri,

c) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

ç) Mevduat faizleri,

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,

f) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

Öte yandan, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları üzerinden de % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

Diğer taraftan, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç, Türkiye'de kurulu; menkul kıymetler yatırım fon veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fon veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarından, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi kurumların birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri, serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları ile menkul sermaye iratları *(Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılan her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare*

Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım hariç) üzerinden, bu kazanç ve iratları (avanslar dahil) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır[538].

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin söz konusu 30.maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ile kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

---

[538] Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Madde 30- 1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları….**...**

(2) Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır…..

Diğer taraftan, Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Ayrıca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Öte yandan, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır[539].

Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi
Madde 30- 1)…
…..

(3) Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

(5) Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

İşte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, aynı maddenin 5.fıkrası hükmü gereğince bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 26.günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar[540].

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin 30.maddesi uyarınca nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olan kurumlar vergisi mükellefleri, aynı Kanunun 31.maddesi[541] uyarınca bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

c. Geçici Kurumlar Vergisi Beyannamesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32.maddesinde[542], kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında, yani % 20 oranında geçici vergi ödeneceği hükme bağlanmıştır.

---

[540] Vergi Kesintisi

Madde 15- (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:…

……

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir..

[541] Muhtasar beyanname

Madde 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

[542]Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı

Madde 32 - (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır….

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun atıfta bulunduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesi ve 25.10.2000 tarihli, 2000/1514[543] sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeye göre, geçici vergilerin, üçer aylık geçici vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın 14.günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre,

-Ocak – Mart dönemine ait geçici kurumlar vergisi 14 Mayıs'a kadar,

-Nisan – Haziran dönemine ait geçici kurumlar vergisi 14 Ağustos'a kadar,

-Temmuz – Eylül dönemine ait geçici kurumlar vergisi 14 Kasım'a kadar,

Ekim – Aralık dönemine ait geçici kurumlar vergisi ertesi yıl Şubat ayının 14'üne kadar,

Mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilmek zorundadır.

d. Özel Beyanname

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26.maddesine[544] göre, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği gelir telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller dışındaki diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise, bu kazançlar dar mükellef veya Türkiye'de onun adına hareket eden kimseler tarafından, bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

---

[543] 8.12.2000 tarihli, 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[544] Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler
Madde 26- 1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

e. Tasfiye Beyannamesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesine[545] göre her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4.ayın 25.günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

---

[545] Tasfiye

Madde 17 – (1) Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.

d) Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

(2) Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(3) Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir…..

3. Katma Değer Vergisi Beyannameleri

KDV Kanunu'nun 40.maddesine[546] göre katma değer vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükellef veya vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek zorundadır.

Aynı madde hükmüne göre, ithalatta alınan KDV, gümrük beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait KDV, mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur. Tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurlarıyla vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41.maddesinde mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar; KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın 24.günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlü tutulmuşlardır[547].

---

[546] Beyan Esası

Madde 40- 1. Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur.

2. Bu kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

3. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4. İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir…..

[547]Beyanname Verme Zamanı

Madde 41- 1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü (55) akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

3. (4108 sayılı Kanunun 39.maddesiyle kaldırılmıştır.)

4. İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilir.

4. Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine[548] göre özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen 10.günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15.günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir.

Sözü edilen madde hükmüne göre, ithalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esaslar uygulanır.

---

[548] Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Madde 14- 1. Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

2. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

3. İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir……

5. Damga Vergisi Beyannamesi

Damga Vergi Kanunu'nun 22.maddesine[549] göre damga vergisinin makbuz karşılığı ödendiği hallerde, bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın 23.günü akşamına kadar, diğer hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen 15 gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir.

6. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7.maddesine[550] göre, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak mal iktisab edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

7. Gider Vergileri Beyannameleri

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda mükellefler tarafından verilmesi öngörülen beyannameler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi ve Özel İletişim Vergisi Beyannamesidir.

a. Banka ve Sigorta Muameleleri Beyannamesi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 47.maddesine göre, her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir. Sigorta muamelelerine ilişkin beyanname sigorta şirketlerinin kanuni veya iş merkezlerinin

---

[549] Makbuz Karşılığı Ödemelerde Ödeme Zamanı
Madde 22- Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmiüçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir….

[550] Beyanname
Madde 7 - Veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisab edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar….

bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Herhangi bir vergi döneminde, vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de keyfiyeti aynı müddetler içinde, vergi beyannamesi ile bildirmeye mecburdurlar[551].

b. Özel İletişim Vergisi Beyannamesi

Gider Vergileri Kanunu'nun 39.maddesine[552] göre, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin; her türlü mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri, radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti ile diğer elektronik haberleşme hizmetleri özel iletişim vergisine tâbidir ve bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın 15.günü akşamına kadar beyan edilmek zorundadır.

8. Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi

5602 sayılı Kanun'un[553] 6.maddesine göre vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleri olan Şans Oyunları Vergisi, ilgili vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20. günü mesai bitimine kadar, mükellefler tarafından bir beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilir.

---

[551] Beyanname Verilme Zamanı ve Yeri
Madde 47- a) Aşağıdaki (c) fıkrası hükmü mahfuz kalmak kaydı ile her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar istihsal vergisinde (Aşağıdaki (b) fıkrasında yazılı olanlar hariç) istihsalin yapıldığı yer, nakliyat vergisinde iş yeri veya merkezinin bulunduğu mahal, PTT hizmetleri vergisinde PTT Genel Müdürlüğünün bulunduğu yer, banka ve sigorta hizmetleri vergisinde muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir. Sigorta muamelelerine ilişkin beyanname sigorta şirketlerinin kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir……

[552] Özel İletişim Vergisi
Madde 39- …. Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci madde hükümleri uygulanmaz…..

[553] 21.03.2007 tarihli, 26469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

E. VERGİ ÖDEME ÖDEVİ

Mükelleflerin en önemli ödevleri olan ve literatürde "maddi ödev" kabul edilen "vergi ödeme" ödevine ilişkin olarak Türk Vergi Hukukunda yer alan düzenlemelerin gelişimi aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir[554]:

-Türk vergi hukukunda ilk kez 1876 Anayasası'nın 20.maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen düzenleme ile "Tekâlifi mukarrere nizamatı mahsusatına tevfikat kâffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur" denilerek vergilerin mükellefin gücüyle orantılı salınacağı hükme bağlanmıştır.

-Cumhuriyet döneminin ilk Anayasası olan 20 Ocak 1921 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanununda vergi ödeme mükellefiyetine yer verilmemiştir.

-1924 Anayasasının 84.maddesinde "Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir" hükmü yer almaktadır.

-1961 Anayasasının "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 61.maddesinde ise "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer verilmiştir.

1982 Anayasasının 73.maddesinde de "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir.

1876, 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarının ilgili hükümleri, kişileri ödeme güçleri ile orantılı olarak vergi ödemekle yükümlü kılmıştır.

Anayasa'da, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. Hangi konuların vergiye tabi olduğu, ödenecek verginin matrah, tutar veya oranı, verginin mükellefi, vergi muafiyeti veya istisnaları ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsili ise, 1982 Anayasasının 173.maddesinde yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü gereği kanunla belirlenmektedir.

---

[554] İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Anayasa ve Vergi", **İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Mali Platform Raporu,** 15.8.2007, s.34.

1. Gelir Vergisinde Ödeme

Gelir Vergisinin ödenme zamanı, verginin beyan edilme usulüne ve zamanına bağlı olarak belirlenmiştir.

a. Yıllık Beyana Tabi Gelirlere İlişkin Gelir Vergisinde Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 117.maddesinde[555], Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

Aynı maddede, Mart ayı içerisinde verilmesi gereken yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ise Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre,

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 92.maddesi[556] uyarınca izleyen yılın Şubat ayının başından 25.günü akşamına kadar beyan edilmesi gereken ve sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olan gelirlerin, Şubat ve Haziran aylarında,

-Sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olmayan gelirlerin ise ait olduğu yılı izleyen yılın Mart ayının başından 25.günü akşamına kadar Mart ve Temmuz aylarında

olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

---

[555] Yıllık Beyana Tabi Gelirler Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilerde Ödeme
Madde 117- 1. Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında;

2. Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında;

Olmak üzere iki eşit taksitte ödenir…..

[556] Yıllık Beyannamenin Verilmesi
Madde 92- Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir….

b. Diğer Ücretler Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilerde Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 118.maddesine[557] göre diğer ücretlere ilişkin gelir vergisinin,

-Öteden beri işe devam edenlerde yarısının Şubat ayında, diğer yarısının Ağustos ayında,

-Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda yarısının verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısının Ağustos ayında,

-Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda ise tamamının verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.

c. Gelir Vergisi Tevkifatlarında Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 119.maddesine[558] göre, aynı Kanunun 94.maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olan kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar üzerinden tevkif ettikleri vergiyi, beyannameyi verdikleri ayın 26.günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılmaları gerekmektedir.

---

[557] Diğer Ücretler Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilerde Ödeme
Madde 118- Diğer ücretlerin vergisi:

1. Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında;

2. Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlıyanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında;

3. Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlıyanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda;

Ödenir.

[558] Vergi Tevkifatının Yatırılması
Madde 119- 94'üncü madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır.

"Maliye Bakanlığı, 94 üncü maddeye göre tevkifat yapacaklardan on ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlar ile hizmet erbabı çalıştırmayanlara ilişkin olarak beyanname verme süresinden itibaren üç ayı geçmeyecek şekilde, ödeme zamanı belirlemeye yetkilidir."

d. Münferit Beyanname İle Bildirilen Kazançların Gelir Vergisinde Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 120.maddesinde[559], münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisinin, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin gelir vergisinin bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde, serbest meslek kazancı dışındaki kazanç ve iratlara ilişkin gelir vergisinin ise bu kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

e. Geçici Gelir Vergisinde Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesinde[560], basit usulde vergilendirilenler dışındaki ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere,aynı Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden, Kanunun 103.maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemeleri gerektiği Bakanlar Kurulu'nun geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

---

[559] Münferit Beyanname İle Bildirilen Kazançların Vergisi
Madde 120- Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenir.

[560] Geçici Vergi
Mukerrer Madde 120-….. Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık **(2000/1514 sayılı B.K.K. ile üç aylık)** dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir….

25.10.2000 tarihli, 2000/1514 sayılı [561] Bakanlar Kurulu Kararı ile geçici vergi dönemi "üçer aylık dönemler" olarak belirlenmiştir.

5035 sayılı Kanunun 48-g maddesi ile yapılan değişiklikle de geçici verginin üçer aylık vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın 17.günü akşamına kadar ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

-Ocak – Mart dönemine ilişkin geçici gelir vergisinin 17 Mayıs'a kadar,
-Nisan – Haziran dönemine ilişkin geçici gelir vergisinin 17 Ağustos'a kadar,
-Temmuz – Eylül dönemine ilişkin geçici gelir vergisinin 17 Kasım'a kadar,
Ekim – Aralık dönemine ilişkin geçici gelir vergisinin, 17 Şubat'a kadar

ödenmesi gerekmektedir.

2. Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisinin ödenme zamanı, verginin beyan edilme usulüne ve zamanına bağlı olarak belirlenmiştir.

a. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde[562] ve 25.maddesinde[563], yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25.günü akşamına kadar verileceği, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise beyannamenin ülke terk edilmeden önceki 15 gün içinde verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

---

[561] 8.12.2000 tarihli, 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[562] Beyan Esası
Madde 14- 1)…...
(3) Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir…..

[563]Vergilendirme dönemi ve beyan
Madde 25- (1)…..
(5) Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir…..

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.maddesinde ise kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği belirtilmiştir[564]. Aynı Kanunun dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin 29.maddesinde de dar mükellefiyette yıllık beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, ödenmek zorunda olduğu hükme bağlanmıştır[565].

Buna göre, bir takvim yılında elde edilen kurum kazancına ilişkin olarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilen kurumlar vergisinin, ertesi yılın Nisan ayı sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Eğitim kurumları gibi, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükellefleri de, sözü edilen hesap döneminde elde edilen kurum kazancına ilişkin kurumlar vergisini, özel hesap döneminin sona erdiği tarihi izleyen 4.ayın sonuna kadar ödemek zorundadırlar.

b. Muhtasar Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.maddesine[566] göre muhtasar beyannameyle bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın 26.günü akşamına kadar ödenmek zorundadır.

Aynı Kanunun 29.maddesinde de dar mükellefiyette kurumlar vergisinin, muhtasar beyanname ile bildirildiği hallerde beyannamenin verildiği ayın 26.günü akşamına kadar ödeneceği hükme bağlanmıştır[565].

---

[564] Ödeme Süresi
Madde 21- 1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir….

[565] Ödeme Süresi
Madde 29- 1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi;
a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,
c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,
ödenir.

[566] Ödeme Süresi
Madde 21- 1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir…..
……
(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir….

-Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri vergilendirme dönemini izleyen ayın 26.günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur olduklarına[567] ,

-Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin 30.maddesi uyarınca nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olan kurumlar vergisi mükellefleri, aynı Kanunun 31.maddesi uyarınca bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda olduklarına ve ve muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanunu hükümleri geçerli olduğuna[568]

göre, gerek tam mükellefiyette, gerekse dar mükellefiyette, muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisinin, vergilendirme dönemini izleyen ayın, bir başka ifadeyle beyannamenin verildiği ayın 26.günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

c. Geçici Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32.maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerince câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği, tam mükellef kurumlar için geçerli esasların, dar mükellef kurumlarda da, ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olmak üzere, aynen uygulanacağı belirtilmiştir[569].

---

[567] Vergi Kesintisi
Madde 15- (1)…
…..

(5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir..

[568] Muhtasar Beyanname
Madde 31- Kanunun 30 uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

[569] Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı
Madde 32- 1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır…..

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici vergi, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara tabi olduğuna,

25.10.2000 tarihli, 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[570] ile geçici vergi dönemi "üçer aylık dönemler" olarak belirlendiğine,

5035 sayılı Kanunun 48-g maddesi ile yapılan değişiklikle de geçici verginin üçer aylık vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın 17.günü akşamına kadar ödenmesi gerektiği hükme bağlandığına ve

Cari dönem kurumlar vergisi oranı %20 olduğuna[571] göre;

-Ocak – Mart dönemine ait geçici kurumlar vergisinin 17 Mayıs'a kadar,

-Nisan – Haziran dönemine ait geçici kurumlar vergisinin 17 Ağustos'a kadar,

-Temmuz – Eylül dönemine ait geçici kurumlar vergisinin 17 Kasım'a kadar,

Ekim – Aralık dönemine ait geçici kurumlar vergisinin 17 Şubat'a kadar[572]

ödenmesi gerekmektedir.

---

[570] 8.12.2000 tarihli, 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[571] Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı
Madde 32- 1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır….

[572] Geçici Vergi
Mükerrer Madde 120 - Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık(1)(2000/1514 sayılı B.K.K. ile üçer aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü, ödeme süresini ise onyedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık (2000/1514 sayılı B.K.K. ile üç aylık) dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve (5035 sayılı Kanun md. 48/g ile değişen ibare) onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42.maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir…

d. Tasfiye, Devir ve Birleşme Hallerinde Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.maddesine göre[573], tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir.

Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesinin birinci fıkrasına göre[574] gerçekleştirilen devir ve birleşmelerde münfesih kurum adına tahakkuk eden vergilerden; münfesih kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devrin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

---

[573] Ödeme Süresi

Madde 21- (1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

(2) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesih kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesih veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

[574] Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme

Madde 20- 1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesinin ikinci fıkrasına göre[575] gerçekleştirilen bölünmelerde münfesih kurum adına tahakkuk eden vergiler; devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

e. Özel Beyanname İle Beyan Edilen Kurumlar Vergisinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26.maddesine[576] göre, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği gelir telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller dışındaki diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise, bu kazanç ve iratlar dar mükellef veya Türkiye'de onun adına hareket edenler tarafından, bu kazançların elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine özel beyanname ile beyan edilmek ve aynı Kanunun 29.maddesi[577] uyarınca beyanname verme süresi içinde ödenmek zorundadır.

---

[575] Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme
Madde 20- (1)…

(2) Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesih kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

[576] Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler
Madde 26- 1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

[577] Ödeme süresi
Madde 29- 1) Dar mükellefiyette kurumlar vergisi; …

c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenir.

3. Katma Değer Vergisinde Ödeme

Daha önce de belirtildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41.maddesine[578] göre mükellef veya vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların yazılı beyanları üzerine tarh olunan katma değer vergisi, vergilendirme dönemini izleyen ayın 24.günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan edilmek zorundadır.

Anılan Kanunun 46.maddesinde[579] ise, bir vergilendirme dönemine KDV'nin, beyanname verileceği ayın 26.günü akşamına kadar, ithalde alınan KDV'nin gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda, gümrük vergisine tabi olmayan ithalat ait KDV ile motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılıkla transit taşımacılığa ait KDV'nin bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde, beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin KDV'si, tarh süresi içinde, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV'si, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenmek zorundadır.

---

[578] Beyanname Verme Zamanı

Madde 41- 1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü (55) akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

3. (4108 sayılı Kanunun 39.maddesiyle kaldırılmıştır.)

4. İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilir.

[579] Verginin Ödenmesi

Madde 46- 1. Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

2. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

3. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

4. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir….

4. Özel Tüketim Vergisinde Ödeme

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde[580], özel tüketim vergisinde vergilendirme dönemi; anılan Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiş olup, özel tüketim vergisinin (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına beyan edileceği ve beyanname verme süresi içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Aynı madde hükmüne göre, ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesinin, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilmesi ve ÖTV'nin de aynı günde ödenmesi gerekmektedir.

İthalatta alınan ÖTV ise, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilmek zorundadır.

---

[580] Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Madde 14- 1. Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

2. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

3. İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir….

5. Damga Vergisinde Ödeme

Damga Vergisi Kanunu'nun 15.maddesinde damga vergisinin makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödeneceği belirtilmiştir[581].

Aynı Kanunun 21.maddesinde damga vergisinin basılı damga konularak ödenmesi halinde, basılı damga konulacak kağıtların vergisinin, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödeneceği hükme bağlanmıştır[582].

Sözü edilen Kanunun damga vergisinin makbuz karşılığı ödenmesine ilişkin hükümleri içeren 22.maddesine göre, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mükellefler ile kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın 26.günü akşamına kadar, diğer hallerde ise, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen 15 gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir [583].

Anılan Kanunun 23.maddesinde ise, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisinin, ertesi ayın 26.günü akşamına kadar yatırılması gerektiği belirtilmiştir[584].

---

[581] Ödeme Şekilleri
Madde 15- Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir.

Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tesbite Maliye Bakanlığı yetkilidir.

[582] Basılı Damga Konulmasında Ödeme Zamanı
Madde 21- Basılı damga konulacak kağıtların vergisi, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenir.

[583] Makbuz Karşılığı Ödemelerde Ödeme Zamanı
Madde 22- Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir….

[584] İstihkaktan Kesinti Şekliyle Ödemelerde Ödeme Zamanı
Madde 23- Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve 26 ncı günü akşamına kadar yatırılır.

6. Veraset ve İntikal Vergisinde Ödeme

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19.maddesinde yer alan hükme göre, veraset ve intikal vergisinin, tahakkukun yapıldığı tarihten itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da[585] tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergilerin ise beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir[586].

7. Gider Vergilerinde Ödeme

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na göre ödenmesi gereken vergiler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Özel İletişim Vergisidir.

a. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Ödeme

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 48.maddesinde[587], mükelleflerin beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri beyanname verme süresi içinde ödemeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 47.maddesinde[588] ise, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerin ertesi ayın 15.günü akşamına kadar beyan edilmek zorunda olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, bir ay içindeki vergiye tabi banka ve sigorta muamelelerine ilişkin verginin ertesi ayın 15.günü akşamına kadar beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

---

[585] 21.03.2007 tarihli, 26469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[586] Ödeme Zamanı
Madde 19-Veraset ve İntikal Vergisi tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir.

[587] Ödeme Süresi:
Madde 48- Mükellefler beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdurlar.

[588] Beyanname Verilme Zamanı ve Yeri
Madde 47- a) Aşağıdaki (c) fıkrası hükmü mahfuz kalmak kaydı ile her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar istihsal vergisinde (Aşağıdaki (b) fıkrasında yazılı olanlar hariç) istihsalin yapıldığı yer, nakliyat vergisinde iş yeri veya merkezinin bulunduğu mahal, PTT hizmetleri vergisinde PTT Genel Müdürlüğünün bulunduğu yer, banka ve sigorta hizmetleri vergisinde muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir. Sigorta muamelelerine ilişkin beyanname sigorta şirketlerinin kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir……

b. Özel İletişim Vergisinde Ödeme

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39.maddesinde[589], bir aya ait özel iletişim vergisinin, izleyen ayın 15.günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içerisinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

8. Şans Oyunları Vergisinde Ödeme

5602 sayılı Kanunun 6.maddesine[590] göre Şans Oyunları Vergisi, vergilendirme dönemini izleyen ayın 20.günü mesai bitimine kadar beyan edilmek ve aynı süre içinde ödenmek zorundadır.

9. Kanunlarında Ödeme Zamanı Belli Edilmeyen Alacaklarda Ödeme

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 37.maddesine[591] göre, amme alacaklarının hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenmesi gerekmektedir. Ancak, hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmek zorundadır. Bununla birlikte, isteyen amme borçlusunun, borcunu belli zamanlardan önce ödemesi mümkündür.

---

[589] Özel İletişim Vergisi

Madde 39- …. Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci madde hükümleri uygulanmaz…..

Şans Oyunları Vergisi

Madde 6 - (1) Her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılat, şans oyunları vergisine tâbidir.

……

(5) Vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Bakanlık, vergilendirme dönemlerini değiştirmeye, yeni vergilendirme dönemleri belirlemeye yetkilidir.

(6) Şans oyunları vergisi, ilgili vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20 nci günü mesai bitimine kadar, mükellefler tarafından bir beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilir ve hesaplanan vergi aynı süre içerisinde ödenir…..

[591] Ödeme Zamanı ve Önce Ödeme

Madde 37- Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir.

Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.

Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.

Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir.

F. DİĞER ÖDEVLER

Mükelleflerin ve mükellef olmasalar da diğer kişi, kurum ve kuruluşların, yukarıda belirtilen ödevleri dışında muhtelif pek çok daha ödevi bulunmakta olup, bunların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

1. Mükelleflerin Vergi İnceleme ve Denetimleri Sırasındaki Ödevleri

Vergi incelemeleri ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmek zorundadır. Aksi halde özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar:

a – İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak,

b – İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek,

c – İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak,

d – İşletmede Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesi gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeli ile bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek,

e – Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziyi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31.maddesine göre Maliye Bakanlığı'nca yetkili kılanan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarı na müteallik her türlü bilgileri vermek (bu mecburiyet kiracılara da şamildir.),

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır[592].

[592] Ateşli, s.106.

2. Bilgi Verme Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 148.maddesine[593] göre, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükellefle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Ancak, bilgi istemek üzere ilgililer zorla vergi dairesine getirilemez. Ayrıca yurt dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurları da bilgi verme mecburiyetine tabi tutulamazlar[594].

Vergi Usul Kanunu'nun 149.maddesine[595] göre, kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere tüm kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden istenecek bilgileri belli fasılalarla ve sürekli olarak vermek zorundadırlar.

3. Vergi Kimlik Numarası Kullanma Ödevi

Vergi kimlik numarası kullanımının yaygınlaştırılmasına ilişkin 4358 sayılı Kanunun[596] 2.maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik ve numaralarına da yer vermek zorundadır. Belirlenecek işlemlere muhatap veya taraf olan kişiler, vergi kimlik numaraları olmadığı takdirde işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarası

---

[593] Bilgi Verme
Madde 148 - Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.

[594] Ateşli, s.108.

[595] Devamlı Bilgi Verme
Madde 149- Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

[596] 4 Nisan 1998 tarihli, 23307 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

almak zorundadır. Aynı maddede; 4358 sayılı kanun gereği, kendilerine vergi kimlik numarası verilmiş bulunan gerçek veya tüzel kişilerin de, vergi kimlik numaralarını tespit kayıt ve belgelerinde gösterme mecburiyeti kapsamındaki kişi, kurum ve kuruluşlara yaptıkları veya muhatabı oldukları işlemler sırasında, vergi kimlik numaralarını doğru olarak bildirmek veya gerektiğinde bu numaraları tevsik için kendilerine verilmiş olan belgeyi ibraz etmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

4358 sayılı Kanunun 3.maddesinde de noterlik işlemlerinde, icra ve iflas kanunun uyarınca yapılacak takip işlemlerinde, tapu işlemlerinde, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu uyarınca yapılacak tescil işlemlerinde, çek kullanımında, Banka ve benzeri finans kurumları ile yapılacak işlemlerde, posta çeki hesabının açtırılması pasaport alımında ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek diğer işlemlerde vergi kimlik numarası kullanılması öngörülmüştür[597].

Diğer taraftan, 4358 sayılı Kanunun 5.maddesinde[598], muhtelif kanunlarla veya Maliye Bakanlığınca belli edilecek işlemleri vergi numarası almaksızın yapan, tamamlayan ve ilgili belgelerde göstermeyen gerçek ve tüzel kişiler adına her bir işlem için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

3. Diğer Ödevler

Mükelleflerin yukarıda sayılan ödevleri dışında alınan ve verilen faturaların bildirildiği Ba ve Bs formlarının verilmesi, vergi levhalarının tasdik ettirilmesi, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri vergi levhalarına ilişkin bilgileri ilgili vergi dairesine bildirmeleri gibi muhtelif ödevleri de bulunmaktadır.

---

[597] Ateşli, s.114.

[598] Ceza Hükümleri

Madde 5- Özel kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 7 nci bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca, özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Şu kadar ki kamu idarelerince yapılan işlemlerde bu cezanın muhatabı, ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle yetkili ve görevli olanlardır.

Bu Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunur...

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜKELLEFLERİ VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİNİ YERİNE GETİRMEMEYE YÖNELTEN UNSURLAR

Kamu hizmetlerine ait giderleri karşılamak üzere devletin, vatandaşlarından zorunlu olarak aldığı vergi ve vergi benzeri gelirler, piyasa şartlarının geçerli olduğu ekonomilerde toplam kamu gelirlerinin % 90-95'ini oluşturmaktadır[599]. Burada kastedilen vergi gelirleri, yalnızca en önemli kamu geliri olan vergileri değil, nitelikleri itibariyle vergiye çok benzeyen harç, resim ve şerefiyeleri de kapsamaktadır[600].

Vergi gelirlerinin düzeyini belirleyen faktörler çok çeşitlidir ve ülkeden ülkeye değişmektedir. Bununla birlikte vergi gelirleri; ekonomik, sosyal, demografik, ahlaki, psikolojik, siyasal ve yapısal faktörlere bağlı olarak gerçekleşir.

Ekonomik faktörler arasında gayri safi milli hasıla ve reel gelir düzeyi, kişi başına milli gelir, mükellefin satın alma gücü, enflasyon düzeyi, ekonomik istikrar, kayıt dışı ekonomi vb., sosyal ve demografik faktörler arasında aile ölçeği, eğitim düzeyi, meslek, yaş, cinsiyet, medeni hal, kültür düzeyi vb., ahlaki faktörler arasında dini inanç ile gelenek ve göreneklere bağlılık düzeyi vb., psikolojik faktörler arasında vergi bilinci, diğer mükelleflerin davranış biçimi, vergi gelirlerinin yerinde kullanılıp kullanılmadığı vb., siyasal faktörler arasında ise devlet yönetimine olan güven, iktidar ile mükellefin siyasi düşüncelerinin uyum durumu vb. faktörler yer almaktadır.

Bunların dışında Türk vergi sisteminde yer alan ve mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten pek çok unsur bulunmaktadır. Bunların başında vergi idaresinin yapısı, vergi denetiminin yetersizliği, vergi cezalarının af uygulamasına çok sık başvurulması, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi gibi nedenlerle etkin olamayışı, vergi yargısının yavaş işleyişi, vergi yükünün yüksekliği ve belge düzeninin sağlanamaması gelmektedir.

---

[599] Maliye Bakanlığı, "Türkiye'de Vergi Yükü", **A.P.K. Kurulu Araştırmaları, Cilt XII**, Ankara: Maliye Bakanlığı Yayını 1986/275, 1986, s.9.

[600] Günseli Kurt, "Vergi Yükü ve Ülkemizdeki Durum", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 46, Ekim 1996, s. 53.

I. GELİR İDARESİNİN İDARİ VE BEŞERİ YAPISI

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurların bir kısmı, vergi idaresi yapısından ve insan kaynaklarının nicelik ve nitelik yönünden yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.

A. VERGİ İDARESİ

Vergi idaresi, bazen bir süreci bazen de bir örgütü tanımlamak için kullanıldığından ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Bir tanıma göre, "Vergi idaresi, yükümlülerin yasalara göre vergilerinin belirlenmesini ve vergi alacağının zorla alınmasına ilişkin kuralları içermektedir"[601].

Bir başka tanıma göre ise "vergi idaresi, gelir politikalarını hazırlayan ve tercihlere karar veren, vergi sisteminde yasa normu veya bağlayıcı diğer genel düzenleyici işlemler haline gelmiş bu politikaları yine yasalarda yer alan verginin tarhı, tahakkuku, tahsili ve vergi denetimi gibi usüli kural ve kurumlar aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu olan kamu yönetim birimidir"[602].

Çağdaş vergi sistemlerinin başarılı olması için vergi kanunlarının basit, adil ve verimli olması yeterli olmayıp, vergi idaresinin güçlü bir şekilde örgütlenerek bir taraftan mükelleflere çağdaş bir vergilendirme hizmeti sunması, diğer taraftan mükellef beyanlarını denetlemesi gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresinde etkinlik kavramı ön plana çıkmakta ve klasik hazineci yaklaşımdan, mükellef memnuniyeti ile performans ölçümünü esas alan performans yönetimi anlayışına geçilmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin misyonu, vizyonu ve stratejik öncelikleri belirlenerek bunları gerçekleştirmek için performans ölçüm kriterleri tespit edilmekte ve hesap verme sorumluluğu esas alınarak dönemsel raporlarla sonuçlar kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır[603].

---

[601] Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi.** Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:233/l54, 1981, s.9.

[602] Nezih Şeker, s.84.

[603] Adnan Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", **http://www.muhasebetr.com/makaleler/004/** (22.8.2009)

B. VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENME MODELLERİ

Vergi yönetiminin örgütlenmesi ile ilgili olarak bugüne kadar pek çok farklı görüş ortaya konulmuştur. Bu görüşler kısaca aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1.Vergi İdaresinin Mali İdareden Ayrı ve Bağımsız Örgütlenmesi

Bu görüşe göre, vergi yönetimi yürütme organının içinde kalmakla birlikte mali yönetimden ayrılmaktadır. Uygulamada en çok rastlanan örgütlenme şekli budur. Bu modelin temelinde, vergi yönetiminin görev ve sorumluluğunun son derece büyük ve önemli olması bulunmaktadır. Vergi yönetiminin son derece dikkat ve ilgi isteyen yüksek bir uzmanlık konusu olması, gelir konularının ayrı ele alınmasını ve diğer mali görevlerle karıştırılmamasını gerektirmektedir. Bu yönüyle ayrı bir örgütün sadece vergi hizmetleriyle uğraşması gerektiği ileri sürülmektedir[604] .

2. Vergi İdaresinin Yürütme Organının Dışında Bağımsız Örgütlenmesi

Bu görüşün temel amacı vergi yönetimine özerklik sağlamaktır. Bu görüşü savunanlar iki temel noktadan hareket etmektedirler. Bunlar "bağımsızlık" ve "etkinlik"tir. İkincisi birincinin doğal sonucudur. Kamu kesimi içindeki bazı kurumların hizmetlerini etkinlikle yerine getirebilmesi için bağımsız olmaları şarttır. Burada bağımsızlıktan kastedilen husus, hizmetin görülmesinde siyasal etkiden uzak özgür olunabilmesidir. Vergi yönetimi birçok ülkede yürütme organı içinde yer almaktadır. Yürütme organı ise ana niteliği itibariyle siyasal bir kuruluştur. Dolayısıyla siyasal bir kuruluş olan yürütme organının hiyerarşisi içinde bulunan bir vergi yönetiminin siyası otoriteden etkilenmemesi düşünülemez[605].

Bilindiği gibi, vergilendirme yetkisi, yasama organına aittir. Yasama organı iradesinin uygulanmasına ilişkin yetkisini yürütme organına devreder. Temsili demokrasilerde, yönetim sistemi ulusun yetkilerini temsilcilerine belirli süreler için devretmeleri biçiminde bir mekanizma içinde işler. Ancak gerçekte yetkiler genel seçimler vasıtası ile devredilmekle birlikte seçmenler ve seçmen grupları ile temsilcileri

---

[604] B. Frank White, **Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu**, Ankara: 1963, s.2.

[605] Faruk Mutlu, "Vergi yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi, SBE, 1998), s.18.

arasındaki ilişkiler canlı bir biçimde devam edebilir. Bu ilişkiler baskı gruplarının, özel çıkarlardan kaynaklanan etkilerine dönüştüğü takdirde ulusal iradenin gerçekleşmesine gölge düşer. Bu bağlamda vergi olgusu da baskı gruplarının ilgilendiği alanı teşkil eder. Her mükellef grubu kendi vergilerinin azaltılmasını ve kendilerine yönelik denetimlerin hafifletilmesini istemeye eğilimli olacaklardır[606]. Bu şekilde özerk örgütlenmeye Merkez Bankaları ile Türkiye'de sayıları giderek artan Üst Kurullar örnek gösterilebilir. Gerçekten, birçok ülkenin Merkez Bankası incelendiğinde diğer kurumlara göre daha etkin olduğu, nitelikli elemanlarına yeterli düzeyde ücret ödeyebildikleri görülmektedir. Bunun temelinde özerk bir yapıya sahip olmaları yatmaktadır.

3. Vergi İdaresinin Mali İdarenin İçinde Örgütlenmesi

Bu görüşe göre ise vergi yönetimi mali yönetimin içinde yer almalıdır. Böylece devletin gelirlerinin toplanması, harcamalarının yapılması ve bunların yönetimi tek elden yürütülmektedir. En az rastlanan örgütlenme modeli budur. Bu örgütlenmede gelirlerin ve giderlerin tek elden yönetilmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulamada birçok sorunlar ortaya çıkmaktadır. Öncelikle böyle bir örgütlenmede vergi yönetimi genel olarak "Genel Müdürlük" düzeyinde faaliyet göstermektedir. Bu ise sorumluluğun çok fazla, yetkinin ise çok sınırlı olduğu bir modeldir. Diğer taraftan, bu modelde bağımsızlık söz konusu olmayıp, siyasi etki çok fazladır. Türkiye ve Fransa'da vergi yönetiminin bu şekilde örgütlenmiş olduğunu söylemek mümkündür[607].

4. Vergi İdaresinin Merkezi Olmaktan Uzaklaştırılması

Birçok ülkede giderek vergi toplanmasındaki merkeziyetçi yapıdan uzaklaşılmakta adem-i merkezileşme (fiskal federalizm) yoğunlaşmaktadır. Vergide ve vergicilikteki bu gelişmeler bağıntılı olarak, vergi idarelerinin teşkilat yapıları da reorganizasyona tabi tutulmakta ve merkeziyetçi yapılardan uzaklaşarak, bölge esasına dayanan ve klasik devlet yapısı dışında örgütlenme modelleri benimsenmektedir[608].

---

[606] A. Bora Ocakçıoğlu, "Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: "Bağımsız" Türkiye Vergi Kurumu", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli,** 25 Ocak 1991, İstanbul, s.44-45.

[607] Mutlu, s.20.

[608] Ali Rıza Gökbunar, **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, 1997, s.110.

C. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İDARESİ ÖRGÜTLENMESİ

Türk vergi yönetiminin örgütlenmesini incelemeden önce, etkin bir vergi yönetimi ve vergi sistemi kuran bazı ülkelerdeki uygulamalara yer verilecektir. Daha önce de belirtildiği üzere, bugün dünyada birçok ülkede giderek vergi toplanmasındaki merkeziyetçi yapıdan uzaklaşılmakta, adem-i merkezileşme {mali federalizm) yoğunlaşmaktadır. Vergide ve vergicilikte meydana gelen bu gelişmelerle bağlantılı olarak, vergi idarelerinin teşkilat yapıları da reorganizasyona tabi tutulmakta ve merkeziyetçi yapılardan uzaklaşarak bölge esasına dayanan ve klasik devlet yapısı dışında örgütlenme modelleri benimsenmektedir[609].

OECD üyesi ülkelerin hemen hepsinde vergi yönetiminin teşkilat yapısı hususunda ortak noktaların olduğu görülecektir. Vergi yönetiminin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmesi yönünde, konunun bütünlük içinde ele alındığı gözlenebilecektir. Nüfus ve ülke büyüklüğü açısından da bakıldığında, Türkiye'nin bir vilayeti olabilecek ülkelerde bile, teşkilatlanmanın en geniş şekliyle yapıldığı müşahade edilecektir. Bu ülkelerin ortak özellikleri birkaç noktada toplanmaktadır[610]:

a) Gelir toplayan birimler tek çatı altında toplanmıştır.
b) Ülke düzeyinde bölge teşkilatı kurulmuştur.
c) Bölge düzeyinde de denetim yapılmaktadır.

Görüldüğü gibi OECD üyesi ülkelerdeki vergi yönetiminin örgütlenme modeli iki ana prensibe dayanmaktadır. Birincisi, örgütün bağımsız olması ve yalnızca vergicilik alanında uzmanlaşmasıdır. İkincisi ise merkeziyetçilikten uzaklaşılarak bölge düzeyinde örgütlenmektir. İkinci prensip ülkelerin coğrafi büyüklüklerinin bir sonucu değil etkin vergi yönetiminin temel koşuludur. Böyle olmasa coğrafi olarak ülkemizin Konya ili büyüklüğündeki Hollanda'da bölge düzeyinde örgütlenmeye gidilmezdi[611].

---

[609] Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, "Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri". **Verimlilik Dergisi,** Mart 1996, s.9.

[610] Altan Tufan, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği", **Türk Getir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli,** İstanbul: 25 Ocak 1991.

[611] Mutlu, s.21-22.

30 OECD ülkesi ile gelir idaresinin yeniden yapılanmasını gerçekleştiren 13 OECD dışı ülke incelendiğinde gelir idaresinin örgütsel yapılanmasında üç farklı model ortaya çıkmaktadır: 1) Maliye Bakanlığı'nın içinde tek genel müdürlük, 2) Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük, 3) Maliye Bakanlığı'na bağlı yarı-otonom idare[612]. Bu ülkeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.[613]

Tablo 3

OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapılanması

Ülke Adı	Gelir İdarelerinin Yapılanma Biçimi
Avustralya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Avusturya	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Belçika	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Kanada	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
Çek Cumhuriyeti	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Danimarka	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Finlandiya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Fransa	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Almanya	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Yunanistan	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Macaristan	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İzlanda	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İrlanda	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İtalya	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Japonya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Kore	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Lüksemburg	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Meksika	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
Hollanda	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Yeni Zelanda	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Norveç	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Polonya	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Portekiz	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Slovakya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İspanya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İsveç	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İsviçre	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Türkiye	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
İngiltere	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
ABD	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, Tablo 1, http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf (26.9.2009), s. 26.

[612] OECD, "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series", 2008, s.9-25, http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf (26.11.2009).

[613] Adnan Gerçek, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:254, Özel ek, Kasım 2009, s.12.

Tablo 4

OECD Üyesi Olmayan Bazı Ülkelerde Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapılanması

Arjantin	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
Bulgaristan	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
Şili	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Çin	Başında bakan olan ayrı bir idare
Kıbrıs Rum Kesimi	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Estonya	Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük
Letonya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Malezya	Dolaylı ve dolaysız vergilere göre ayrı yarı-otonom idare
Malta	Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük
Romanya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Singapur	Genel kurulu olan birleştirilmiş yarı-otonom idare
Slovenya	Birleştirilmiş yarı-otonom idare
Güney Afrika	Birleştirilmiş yarı-otonom idare

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, Tablo 1, http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf (26.11.2009), s.26.

Bazı ülkelerin gelir idarelerinin kurumsal yapısı hakkında genel bir bilgi verildikten sonra bunlardan bazılarına daha yakından bakmakta fayda bulunmaktadır.

1. Almanya Vergi İdaresi

Almanya'da, federal devlet ve eyaletler, kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmuşlardır. Bunun yanısıra belediyeler de kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Almanya'da federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademeden oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mali mercilerdir. Orta kademe mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve yerel mali merciler de vergi daireleridir[614].

Federal Maliye Bakanlığı, Federal Maliye Bakanı tarafından yönetilir. Federal Maliye Teşkilatının, özellikle vergi uygulaması yönünden karakteristiğini "ademi merkeziyet" esasına göre kurulmuş olması oluşturur. Bunun oluşumunu eyaletlere göre organize edilmiş olan ve esas itibariyle ayrı bir kimliğe sahip olan Yüksek Maliye Başkanlıkları ile bunlara bağlı vergi dairelerinin faaliyetinde görebiliriz[615].

---

[614] İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Siteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi,** Sayı:145, Ocak-Nisan 2004, s.38.

[615] Kadir Kamakgün, "Almanya Maliye Teşkilatı ve Denetim" **Maliye Dergisi,** Sayı: 109, Temmuz-Ağustos 1992, s.31-39.

Federal vergi yönetimi 15 bölgeye ayrılmıştır. Her bölge bir yüksek maliye başkanlığı tarafından yönetilir. Bölge müdürü olarak kabul edebileceğimiz bu görevliler, hem federal hem de eyalet vergi memurlarının başıdır. Dolayısıyla Yüksek Maliye Başkanlığı hem federal vergi yönetiminden, hem de eyalet vergi yönetiminden sorumludur. Yerel vergi dairelerine koşut olarak elektronik bilgi işlem merkezleri, bölge yönetimine bağlı olarak elektronik bilgi işlem merkezleri, bölge yönetimine bağlı olarak çalışmaktadır.

Almanya'da vergi yükümlülerinin, yükümlülükten doğan sorunlarının takip ve danışmanlığı işleri belirli mesleki formasyona sahip kişi ve kurumlara bırakılmıştır. Bunlardan en önemlisi de vergi danışmanlığıdır. Mesleğe ilişkin yüksek öğrenim ve belirli bir süre vergicilik konusunda çalışma koşulu ile sınav sonucunda Maliye Bakanlığınca çalışma izni verilen kişiler bu işte çalışabilmektedir. Vergi danışmanları son derece nitelikli olmaları nedeniyle daha çok büyük şirketlerin işlerini, önemli vergicilik sorunlarını izlerler[616].

Vergi denetimi Almanya'da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu arada mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır.

Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler.

Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur. 2000 yılı başı itibariyle, toplam denetim elemanı kadrosu 14.783 olup, fiilen denetim yapan eleman sayısı 10.985'dir. Federal Maliye Bakanlığında 109 eleman görevli bulunmaktadır[617].

---

[616] Erdem, s.72.

[617] İsmail Can, s.40.

2. Fransa Vergi İdaresi

Misyonu "Ekonomiyi Fransız halkına sürekli gelişmeyi garanti edecek şekilde yönetmek, Fransız şirketlerinin gelişme potansiyellerini desteklemek ve ekonomik güvenliği sağlamak olan Fransız Gelir İdaresi Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı bünyesinde, bütçeden sorumlu müsteşara bağlı bir Gelirler Genel Müdürlüğü olarak yapılandırılmıştır. Diğer taraftan Fransa'da gelir idaresi, mükellef tipine göre organizasyon yapısını oluşturulmuş olup, büyük mükellefler birimi de kurulmuştur[618].

Gelirler merkez teşkilatında sadece 250 kişi çalışmaktadır. Gelir idaresinin toplam çalışan sayısı ise 80.000 kişidir[619]. "Yönetim" ve "Denetim" işlevlerinin birbirinden ayrıldığı Fransa Vergi İdaresi'nde yerel birimler, özel bir uzmanlık biriminin görev alanı dışındaki mükelleflerin denetiminden sorumludur. Özel bir birimin uzmanlık alanı, coğrafik konum, elde edilen ciro, vergi matrahı, şirketler topluluğu içerisinde bulunma, yurtdışı faaliyet ve kazanç ilişkileri, faaliyetin ait olduğu sektör gibi kıstaslarla belirlenmektedir[620]. Vergi denetimleri esas itibariyle sayılan 8000 civarında olan ve mahallinde örgütlenmiş vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte Bakanlığa bağlı Maliye Müfettişlerinin hem harcama hem gelir hem de diğer mali konularda denetim yetkisi vardır[621].

Yönetsel amaçlarla Fransa 90 bölgeye ayrılmıştır. Her bölgeye "departman" denilmektedir. Her bölgede bir, Paris gibi kalabalık yerlerde birden çok bölge örgütü vardır. Bölge müdürlüklerindeki başmüfettişler, bölge içindeki yerel vergi dairelerini denetleyerek, bölgeye öneri ve işlerin gidişi konusunda bilgi verirler. Yerel vergi dairelerinin inceleme programları da bölgece hazırlanır. Bölge örgütlerinin altında tüm ülke çapında hizmet gören yerel vergi daireleri vardır[622].

---

[618] Fikret Çelik, "Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları" (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi, SBE, 2006), s.47.

[619] Cansızlar, s.3-6.

[620] M. Bülent Aydın, "Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı – 7", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Mayıs 2006, s.26.

[621] Cansızlar, s.3-6.

[622] Mutlu, s.28.

Fransız Gelirler Genel Müdürlüğü icracı bir kuruluş olup, vergi politikası ve vergi kanunları ile ilgili yasal düzenleme çalışmaları bakanlık merkezinde mevcut Hukuki Düzenlemeler birimince yapılmaktadır. Genel Müdürlük merkezi ile taşra teşkilatı arasında güçlü bir bilgisayar ağı bulunmaktadır ve denetim için gerekli iyi bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir. Bakanlık bünyesinde mevcut kadastro birimi, bankaların açılan ve kapanan tüm hesaplarla ilgili bilgi verme zorunluluğu, gerçek kişiler bilgi bankası, kurumlar bilgi bankası örnek olarak gösterilebilir[623].

İşlemlerin ülke düzeyinde bilgisayara geçirilmiş yaygın bir saymanlık ağı ile günlük olarak izlenebiliyor olması modern anlamda harcama, nakit ve finansman yönetimine imkan vermektedir. Bakanlık yetkilerinin büyük ölçüde taşra birimlerine devredilmiş olması, merkezin günlük rutin işlerle uğraşmak yerine ekonomik ve mali alanlarda uygulanabilir politikalar oluşturulmasına ve esas ve usuller tespit etmesine imkan sağlamaktadır[624].

Belli bir sistemin iyi çalışması için, sistemi oluşturan kurumların ve kuralların sık sık gözden geçirilmesi, aksayan yönlerin tespiti ve yeni önerilerin getirilmesi gerekir. Fransa'da bu tür bir çalışmanın yetkili bir organca yapılması düşünülmüş ve 22 Şubat 1971'de "Vergiler Konseyi" oluşturulmuştur. Konsey, çalışma sonuçlarını belli aralıklarla rapora bağlamakta ve rapor doğrudan Devlet Başkanlığına sunulmaktadır. Devlet Başkanına sunulan rapor ayrıca resmi gazetede yayımlanmaktadır[625].

Bakanlık bünyesinde yeni işe alınan memurların 1-1.5 yıl süre ile eğitildikleri bazı okullar bulunmaktadır. Bu okullardan mezun olanlar ayrıca 6 ay süreyle işyerlerinde staj yaptıktan sonra asıl çalışma yerlerinde istihdam edilmektedir. Memuriyete giren hemen herkesin genellikle işe başlamadan önce bakanlığın çeşitli birimlerine ait okullarında eğitiliyor olması, Bakanlığın yetişmiş insan gücü ihtiyacını kesintisiz olarak karşılamada yararlı olmaktadır[626].

---

[623] Doğan Cansızlar, "Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı" **Maliye Dergisi,** Sayı:120, Eylül 1995, s.3-6.

[624] Cansızlar, s.3-6.

[625] Kemal Kılıçdaroğlu, "Fransa'da Vergi Sisteminde Önemli Bir Kurum: Vergiler Konseyi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:13, Eylül 1982, s.29.

[626] Cansızlar, s.3-6.

3. Danimarka Vergi İdaresi

Danimarka'da vergi yönetimi klasik Maliye Bakanlığından ayrı olarak bağımsız bir şekilde örgütlenmiş ve Vergilendirme Bakanlığı adını almıştır. Bakanlık öncelikle iki idareye ayrılmıştır. Bunlardan günlük uygulamaların dışında kalan Ulusal Gelir Bölümünün (Politika Sekretaryası) görevi yalnızca vergi politikalarının belirlenmesi amacıyla araştırma ve incelemeler yapmaktır. Vergi politikalarının belirlenmesinden uzak bir birim olan Merkezi Gümrük ve Vergi İdaresinin görevi, mevcut vergi sisteminin tarh, tahakkuk, tahsilat ve denetim gibi uygulamalarını yerine getirmektir. Ülkede vergiler 31 adet bölgesel idare ve 275 adet belediye tarafından toplanmaktadır. Bu vergilerden Katma Değer Vergisi ve ek vergiler bölgesel seviyede tahakkuk ettirilmekte, diğer vergiler ise belediyelerce tahakkuk ettirilmektedir[627].

Esas olarak her vatandaşın kendisi gibi komşusunun da vergisini tam olarak ödediğini bilmesi ve inanması prensibine dayanan vergicilikte üç ana ilke benimsenmiştir:[628]

-Desantralizasyon (Merkeziyetçilikten uzaklaşma),
-İleri teknoloji ve
-Mümkün olan en az maliyet (az sayıda kaliteli eleman).

Danimarka vergi yönetimi, yönetimin etkin hale gelebilmesi için öncelikle eğitim ve personel yönetimine ilişkin olarak planlı bir reforma girişmiştir. Dolayısıyla etkinlikte önceliği insan kaynaklarına tanımıştır. Yeni işe alınanlar 6 yıllık bir zorunlu eğitim dönemine tabi tutulmuştur[629].

Danimarka'da nüfusun % 90'ı aktif vergi mükellefi yapılmış ve hepsi de yıllık vergi beyannamesi vermektedir. Geri kalan % 10'luk kısım ise genellikle çocuklardan oluşmaktadır[630].

---

[627] Arif Şimşek, "Vergi İdaresinin Örgütlenme Modellerinde Danimarka Örneğinin Düşündürdükleri" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:166, Haziran 1995, s.65.

[628] Şimşek, s.68.

[629] Mutlu, s.23.

[630] Şimşek, s.69.

4. Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi

Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde gelir idareleri incelendiğinde üç temel hizmet fonksiyonunun bulunduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi mükellef hizmetleri, ikincisi vergi incelemesi ve üçüncüsü ise tahsilat fonksiyonudur. Birincide kendiliğinden vergilerini ödeyen mükelleflerin memnuniyeti ve devlet vatandaş için vardır politikalarını benimseyen ve demokratik ve ekonomik gelişmişlik söz konusudur. İkincide yasalara uymayan kişilerin yasaların öngördüğü kişilerce yasalara uyumunun sağlanması söz konusudur. Üçüncüde ise gönüllü olarak ödenen vergiler dışında kalan vergilerin zorlama yolu ile elde edilmesi söz konusudur[631].

Misyonu "Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak" olarak belirlenen[632] Amerika Birleşik Devletleri'nde hem federal yönetim, hem eyaletler, hem de mahalli yönetimler kendi teşkilatları ile vergi toplamaktadır. Toplanan vergilerin % 69'unu federal yönetim, % 19'unu eyalet yönetimleri, % 12'sini mahalli yönetimler tahsil etmektedir. 1789 yılında kurulmuş olan ABD Maliye (Hazine) Bakanlığı, bakanlık merkez birimleri ve icracı birimler olarak iki ana unsurdan oluşmuştur. Bakanlık merkez birimleri, bakanlığın bir bütün olarak politikasının tespiti ve yönetiminden, icracı birimler de bakanlığa verilmiş özel görevlerin yerine getirilmesi ve kanunların uygulanmasından sorumludur. Bakanlık merkez biriminde 10 ayrı birim bulunmakla birlikte, bu birimlerden vergi politikası ve uygulaması ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak görev üstlenmiş olanlar Ekonomik Politika Birimi ve Vergi Politikası Birimidir. Ekonomik Politika Birimi, diğer görevlerinin yanı sıra vergi ve bütçe politikalarının ekonomik etkileri konusunda Bakana tavsiyelerde bulunmaktadır. Vergi Politikası Birimi ise milli ve milletlerarası vergi politikası ve programlarının hazırlanması ve yürütülmesinde Bakan ve Bakan yardımcısına tavsiye ve yardımda bulunur[633].

---

[631] Nazmi Karyağdı, 'Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Denetimi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı:300, s.85.

[632] IRS, "Fiscal Year 2003 Annual Performance Plan", February 4, 2002.

[633] Öner, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS,** Ankara: Maliye Bakanlığı A.P.K. Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ocak 2005, s.129.

Bakanlığa bağlı icracı kuruluşlardan vergi ile ilgili görevleri olanlar, Alkol ve Tütün Vergisi ve Ticaret Bürosu, Gümrük İdaresi ve İç Gelir İdaresidir[634].

ABD Gelir İdaresi, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, isdihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Alkol, Tütün ve Ateşli Silahlar Bürosu diğer tüketim vergilerinden, Gümrük İdaresi ise gümrük vergisinden sorumlu olup, her üç idare de ABD Hazine Bakanlığı içinde yer almakta iken[635], gümrük idaresi, 2003 yılı Mart ayında İç Güvenlik Bakanlığı'na bağlanmıştır[636].

1862'de kurulan IRS, 4 bölge idaresi ve 33 vergi dairesine iken[637], 1999 yılından itibaren 4 bölge, 33 vergi dairesi ve 10 işleme merkezinden oluşan coğrafi yapı kaldırılarak IRS merkezi ve ona bağlı olarak ülke çapında hizmet veren 11 ana birimden oluşan yeni yapı oluşturulmuştur. IRS tüm mükelleflere bölge esasına göre hizmet vermeyi bırakıp, mükellefleri profillerine göre 4 gruba ayırarak her gruba ülke genelinde ayrı olarak hizmet vermeye başlamıştır. Bu 4 daire kendi mükelleflerinin tüm hizmetlerini taşrada en uç birimden dairenin merkezine kadar ulaşan hiyerarşik bir yapı içinde yerine getirme görevini üstlenmiştir. IRS başkanlığına bağlı itiraz, mükellef avukatlığı ve diğer fonksiyonel birimler de uygulama daireleri ile aynı mekanlarda ülke çapında halen 585 şehir ve beldede 2.440 birim ve 120 bin (tam gün hesabıyla 100 bin) civarında personeli ile hizmet vermektedir. IRS, her yıl mükelleflerden 228 milyon civarında beyanname ve bildirim almaktadır. IRS, dahili vergilerin yanı sıra bağımsız veya bir işverene bağlı olarak çalışan kişilerin sosyal sigorta primlerini de vergi adı altında gelir vergileri ile birlikte toplamakta ve toplanan paralar ilgili sosyal güvenlik idaresinin hesabına aktarılmaktadır. Kısaca ABD Maliye Bakanlığı içinde vergi politikasını ve vergi kanunlarını "Vergi Politikası" Birim Başkanlığı hazırlamakta, İç Gelir, Alkol ve Tütün ve Gümrük İdareleri de uygulamaktadır[638].

---

[634] Erdoğan Öner, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS,** s.129.

[635] Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:283, Mart 2005, s.20.

[636] Erdoğan Öner, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS,** s.129.

[637] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.20.

[638] Erdoğan Öner, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS,** s.130.

IRS sadece gelir üzerinden alınan vergilerle ivazsız intikal ve özel tüketim mallarından alınan vergileri tahsil etmektedir. Geniş mükellef kitlelerini ilgilendiren satış, emlak, taşıt, damga vergileri ile sıradan vatandaşların her gün karşılaştığı harç, trafik ve para cezaları gibi yoğun iş yükü getiren, ancak hasılatı düşük olan gelirler eyalet ve mahalli yönetimlerce tahsil edilmektedir. Bu yapısı ile IRS daha çok bir "gelir vergileri idaresi" konumundadır. Maliye Bakanlığı ve IRS personeli için diğer federal personelden ayrı özel bir ücret rejimi bulunmamaktadır. IRS bütçesi Maliye Bakanlığı bütçesi içinde ayrı bir program olarak yer almaktadır. IRS, Maliye Bakanlığı'na hesap vermesi ve onun bir parçası olmakla beraber temelde bağımsız bir birimdir[639].

5. İngiltere Vergi İdaresi

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, 18 Nisan 2005 tarihinde İngiliz Gelir İdaresi ile Gümrük ve Üretim Bölümünün birleşmesiyle kurulmuştur. Birleşme, hizmet kalitesinin arttırılması, maliyetlerin düşürülmesi, vergi uyumunun ve etkinliğin arttırılması, uzun dönemli amaçların ve sorumluluğun açıkça ortaya konması gibi amaçlarla yapılmıştır. Yeni yapıda, Hazine sadece politikaların belirlenmesinden sorumludur. Uygulama ise tamamen kurulan bu yeni idarenin görevidir. Vergilerin zamanında ve tam ödenmesini sağlamakla görevli olan idare, dolaysız vergiler (kurumlar vergisi, gelir vergisi, ulusal sigorta katkıları vb.) ile dolaylı vergileri (üretim vergileri, sigorta primleri, pul vergisi, KDV vb.) toplamakta ve idare etmektedir[640].

İngiltere Gelir İdaresi'nin 1 Nisan 1999'da ilan ettiği "Charter for Taxpayers" başlıklı metinde, vergi idaresinin mükelleflere etkin, verimli ve adil hizmet vermeyi amaçladığı belirtilerek mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları, idarenin yardım ve destek sağlayabileceği konular ile istek ve şikayetlerinin değerlendirilme şekli belirlenmiştir. Buna göre, telefonla başvurularda 30 saniye, şahsi başvurularda 15 dakika içinde görüşmenin sağlanacak, yazılı başvurularda 28 gün içinde cevap verilecek ve nihai cevap bildirilemiyor ise nihai cevap tarihi bu cevapta belirtilecektir[641].

---

[639] Erdoğan Öner, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS,** s.134.

[640] Çelik, s.45.

[641] IRS, Declaration of Taxpayer Rights, August 2000, **http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf** (26.07.2009)

1999 yılından itibaren beyannamelerin internet üzerinden düzenlemesi ve idareye verilmesi uygulamasını başlatan İngiltere Gelir İdaresi, bu sistemin özendirilmesi için beyanlarını internet ortamında yapanlara 10-100 pound tutarında indirim yapılması, kısa reklamlarla mükelleflere internet üzerinden vergi beyan ve ödeme olanağının hatırlatılması, internet üzerinden vergi uygulamasına katkıda bulunabilecek yazılım firmalarının teşvik edilmesi gibi önlemlere başvurmuştur[642].

Vergi Ombudsmanı veya Parlamento Vergi İdaresi Komisyon Üyesi, gelir idaresinin haksız işlemlerine karsı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin gelir idaresi yetkilileri tarafından önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlemektedir. Öte yandan, Ombudsman, gelir idaresinden bilgi sağlama problemleriyle ilgili şikayetleri de çözüme kavuşturmaktadır. Ombudsman bir devlet memuru olmayıp hükümetten bağımsızdır ve Avam Kamarasının bir görevlisi olarak Kraliçe tarafından atanmakta ve Parlamentoya rapor sunmaktadır. Ombudsmanın kendi kararına uyması konusunda idareyi zorlama yetkisi yoktur, ancak uygulamada idareler bu kararlara genel olarak uymaktadırlar[643].

D. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENMESİ

Türkiye'de vergi idaresinin günümüzdeki örgütlenmesine değinmeden önce vergi idaresi teşkilatının tarihini de incelemekte fayda bulunmaktadır.

1. Türk Vergi İdaresinin Tarihi Gelişimi

"Aşıkpaşazade Tarihi'ne göre Osman Gazi; "Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçesini versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun." fermanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır. Osmanlılarda ilk mali teşkilat I. Murat (1359-1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde, hem giderlerindeki önemli artış nedeniyle bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı

[642] Ramazan Gökbunar, Keramettin Tezcan ve Ahmet Utkuseven, **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Ankara: HUK Yayın No:13, 2002, s.72-73.

[643] Adnan Gerçek, **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması,** Ankara: HUK Yayın No:13, 2002, s.68-69.

yoktur. Bu tarihe kadar, mali işlerle uğraşan teşkilatın başında "Nazır" yerine ancak "birinci sınıf muhasip" veya "Defterdar" olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır[644]. Defterdar, Osmanlı İmparatorluğu'nda devletin mali işlemlerini yerine getiren ve divan üyesi olan görevlidir. 15.yüzyılın sonuna kadar hazine ve mal defterdarı olarak iki yardımcısı olan başdefterdar bulunmaktayken, devlet bütçesine paralel olarak defterdar sayısı da artmıştır. Defterdarlık, II. Bayezıt döneminde Anadolu ve Rumeli Defterdarlığı olarak ikiye ayrılmış, Yavuz Sultan Selim döneminde de Arap ve Acem Defterdarlığı ismiyle Halep'te yeni bir defterdarlık kurulmuştur[645].

1838 yılında yayınlanan bir "Hattı-Hümayun" la devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur. Bu nezaretin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktadır. Bu dairelerden "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle uğraşan Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerini yürütmüştür. 1881 yılında Maliye Nezareti "Heyet-i Merkeziye" ve "Heyet-i Mülhaka" olarak iki ayrı kuruluş haline getirilmiştir. Bunun önemi Heyeti Merkeziye'de (Merkez teşkilatı) ilk kez Gelirler Genel Müdürlüğü nüvesinin yer almasıdır. Meşrutiyet döneminde, 1908 yılında, Maliye Nezareti'nde görev ve teşkilat değişiklikleri yapılmıştır. O dönem görevli olan Maliye Müşaviri Mösyö Loran, Nezareti aralarında Gelirler Umum Müdürlüğü de bulunan sekiz müdüriyetten oluşan bir yapı üzerine oturtmaktadır[646].

23.4.1920'de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilen ilk Kanun, Ağnam Vergisinde yeni bir düzenleme yapan 15 sayılı Kanundur[647].

Maliye Bakanlığı 1923'te kurulmakla birlikte "2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun" 29.5.1936 tarihinde kabul edilmiştir[648].

---

[644] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tarihi Gelişimi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103 (30 Mayıs 2009), s.1-5,

[645] Nilgün Serim, "Türk Vergi Yönetiminde Reform Kavramı" **(Yayımlanmamış Doktora Tezi,** İstanbul Üniversitesi, SBE, 1996), s.32.

[646] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tarihi Gelişimi*, s.1-5.

[647] Şeref Ertaş, "Bağımsızlığımızı Sağlayan Kanunlar Ve Bugün", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Sayı:2, 1981, s.73.

[648] 5 Haziran1936 tarihli, 3322 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1942 yılında, 4286 sayılı Kanun'la[649] Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

2996 sayılı Kanun'da 4910 sayılı Kanun[650] ile yapılan değişikliklerin en önemlisi, Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin kaldırılması ve Gelirler genel Müdürlüğü adına ilk kez rastlanmasıdır[651].

1950 yılından itibaren bazen "Vergi İdaresi Reformu", bazen "Vergi Reformu" gibi çok değişik adlar altında yapılmış olan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir:

-1983 yılında 178 Sayılı K.H.K.[652] ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilmiştir. Böylece Bakanlık içinde ikisi gümrük (Gümrükler Genel Müdürlüğü ve Kontrol Genel Müdürlüğü), birisi vasıtasız ve diğer vasıtalı vergilerden (Gelirler Genel Müdürlüğü) sorumlu olmak üzere üç genel müdürlük oluşturulmuştur. Öte yandan, Maliye Bakanlığı bünyesindeki Hazine Genel Müdürlüğü ile Ticaret Bakanlığı bünyesindeki İthalat ve İhracat Genel Müdürlükleri Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adı altında yapılandırılmıştır. Böylece 1880 Nizamnamesinden beri ilk defa Hazine işlemleri Maliye Bakanlığı'ndan alınmıştır[653].

- 1993 yılında, 484 Sayılı K.H.K.[654] ile teşkilat yapısı ve görevlerinde bazı değişikler yapılan Bakanlığın adı Maliye Bakanlığı olmuştur.

- 1994 yılında, 543 Sayılı K.H.K.[655] ile Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Gelirler Bölge Müdürlükleri ile Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları kurularak bazı vergi dairelerinde denetmen ve hazine avukatı çalıştırılması ve takdir ve uzlaşma komisyonu kurulması sağlanmıştır[656].

---

[649] 14 Ağustos 1942 tarihli, 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[650] 7 Haziran1946 tarihli, 6327 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

[651] Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tarihi Gelişimi*, s.1-5.

[652] 14 Aralık 1983 tarihli, 18251 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[653] Erdoğan Öner, **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Ankara: Maliye Bakanlığı A.P.K. Yayın No:2001/359, 2001, s.502.

[654] 13.07.1993 tarihli, 21636 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[655] 16.09.1993 tarihli, 21700 mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[656] G.Osman Yaraşlı, **Türkiye'de Vergi Reformu,** Ankara:Maliye Bakanlığı A.P.K. Başkanlığı, 2005, s.35.

2. Türk Vergi İdaresi'nin Bugünkü Örgütlenmesi

2005 yılında 5345[657] Sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur[658]. Sözü edilen yasa ile mali idarede Hazinenin Maliye Bakanlığı'ndan ayrılışından sonra ikinci parçalanma gerçekleşmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde yer alan ve vergi yasalarının hazırlanması, vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulamaların yürütülmesinden sorumlu Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü olarak iki ayrı birim halinde örgütlenmiştir. Verginin uygulanması işlevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilirken, vergi politikalarının belirlenmesi, 5452 sayılı Kanunla[659] 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında K.H.K.'ye eklenen 12/A maddesi ile Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'ne bırakılmıştır[660].

5345 sayılı Kanunu'nun 3.maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır.

---

[657] 16 Mayıs 2005 tarihli, 25817 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[658] Amaç
Madde 1- Bu Kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.

[659] 7 Şubat 2006 tarihli, 26073 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[660] "Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü
MADDE 12/A — Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünün görevleri şunlardır:

a) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak.

b) Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve kararname taslaklarının hazırlanmasıyla ilgili çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek.

c) Devlet gelirlerine etkisi olan kanun tasarı ve tekliflerini Devlet gelirleri politikası açısından inceleyerek görüş bildirmek.

d) Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlamak suretiyle yürütmek.

e) Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle görev alanına giren konularda işbirliği yapmak.

f) Mahalli idare vergilerinin genel vergi sistemi ile uyumunu sağlayacak çalışmaları yapmak.

g) Gelir bütçesini hazırlamak.

h) Vergi yükü, gelir dağılımı ve gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak.

i) Ekonomik ve mali gelişmeleri izlemek, değerlendirmek ve bu konularda araştırmalar yapmak.

j) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek.

k) Bakanlıkça verilecek benzeri görevleri yapmak.

Genel müdürlükte, ihtiyaç duyulması halinde maliye uzmanı ve Devlet gelir uzmanı çalıştırılır."

a. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatının Örgütlenmesi

5345 sayılı Kanunun 3.maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır[661] ve aynı Kanun'un 6.maddesine göre, Gelir İdaresi Başkanı'na görevlerinde yardımcı olmak üzere 5 Başkan Yardımcısı bulunmaktadır[662].

5345 sayılı Kanunun 8.maddesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerinin; Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ile Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'ndan oluştuğu belirtilmiştir[663].

Aynı Kanunun 16.maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığı danışma birimlerinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği ve Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği'nden oluştuğu[664], 20.maddesinde de yardımcı hizmet birimlerinin İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı ile Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı'ndan oluştuğu hükme bağlanmıştır[665].

---

[661] Teşkilat
Madde 3- Başkanlık, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelir. Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur…

[662] Madde 6.- Görevlerin yürütülmesinde Başkana yardımcı olmak üzere beş başkan yardımcısı görevlendirilir. Başkan yardımcıları Başkana karşı sorumludur. Başkan yardımcıları aynı zamanda vergi dairesi başkanlıklarının koordinasyonu ile görevlendirilebilir.

[663] Madde 8 - Başkanlığın ana hizmet birimleri şunlardır:
a) Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı.
b) Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
c) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı.
d) Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı.
e) Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı.
f) Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı.
g) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı.

[664] Madde 16 - Başkanlığın danışma birimleri şunlardır:
a) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
b) Hukuk Müşavirliği.
c) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.

[665] Madde 20 - Başkanlığın yardımcı hizmet birimleri şunlardır:
a) İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı.
b) Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.

b. Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Örgütlenmesi

5345 sayılı Kanun'un 23.maddesinde, gelir idaresinin taşra birimlerinin doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Vergi Dairesi Başkanlıklarından oluşması, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde ise Valiye bağlı Defterdar ve ona bağlı vergi daireleri şeklinde örgütlenmesi öngörülmüş ve vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişikliklerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır[666]. Sözü edilen Kanunun hükmünün verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[667] ile başta Ankara, İstanbul, İzmir olmak üzere toplam 29 ilde vergi dairesi başkanlıkları kurulmuştur.

Anılan Kanunun 24.maddesinde de, vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlüklerin görev yapacağı belirtilmiştir[668].

c. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Örgütlenmesi

Vergi tahsilatının önemli bir parçasını oluşturan ve ekonomide belirli bir ağırlığı olan işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulanın üzerinde olması ve bu firmalar için özel uygulama ve işlemler geliştirilmesi gereği bütün dünyada kabul görmüş bir gerçektir. Bu yaklaşımın bir sonucu olarak ülkeler vergi idareleri içinde büyük mükellefler için ayrı bir yapı kurmak ve bu yolla idare ile büyük mükellefler arasındaki iletişimin geliştirilmesini sağlayarak söz konusu mükelleflere özel ve daha iyi hizmetler sunma eğilimindedirler[669].

---

[666] Taşra Teşkilatı
Madde 23- Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir……

[667] 6 Temmuz 2005 tarihli, 25867 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[668] Vergi Dairesi Başkanlığı
Madde 24 - Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur…...

[669] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, "Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Kuruluş Nedenleri", **http://www.bmvdb.gov.tr/kurulusnedenleri.html** (20 Mayıs 2009).

Büyük Mükellefler Vergi Daireleri, ellinin üzerindeki ülkeye yayılmıştır. 1970'lerde Arjantin'de başlayan bu yapılanma başta Peru, Bolivya, Uruguay olmak üzere 1980'lerin başında diğer Latin Amerika ülkeleri tarafından kopya edilmiştir. IMF ve bazı çift taraflı yardımda bulunanların cesaretlendirmesiyle 1990'larda birkaç küçük Afrika ülkesine, 1990'ların ortasında Macaristan'la başlamak üzere geçiş ekonomilerine ve son olarak 21. yüzyılda Güney ve Doğu Asya ülkelerine yayılmaktadır[670].

16-18 Şubat 2005 tarihinde Paris'te FISCALIS programı çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmalarda, programa katılan ülkelerin hemen tamamında vergi denetiminin klasik kademelendirmelerine ek olarak, hatta ondan da öncelikli olarak, mükellef büyüklükleri kıstasına özel bir önem verildiği, bilhassa büyük ölçekli mükelleflerle ilgilenmek ve bunların gerek denetim ve gerekse sair idari işlemleri ile meşgul olmak üzere uzmanlaşmış birimlere yer verildiği gözlenmiştir[671].

"Yönetim" ve "denetim" işlevlerinin birbirinden ayrıldığı Fransa'da yıllık 150 milyon Euro'dan daha fazla cirosu olan işletmeler büyük işletme olarak addolunmuş ve bu işletmelerin yönetimine ilişkin sorumluluk "Direction des Grandes Entreprises"e, denetimine ilişkin sorumluluk ise, Direction des Verifications Nationales et Internationales'e verilmiştir. Dolayısıyla büyük şirketlerle ilgili işlemlerin tam olarak yerine getirilmesi, bu iki kuruluş arasında işbirliğini gerektirmektedir[672].

İspanya'da büyük ölçekli firmalar özellikle Katma Değer Vergisi açısından izlenmekte, bu şirketlerin beyannameleri mutlaka kontrol edilmektedir. Bu şirketler için özel on-line sistemi vardır. 6 milyon Euro ciro sınırını aşan toplam 26.000 adet şirket vardır. Bu sayının yarısına yakını 6-10 milyon Euro ciroya sahip şirketlerdir. Bu sınıflandırmadaki şirketlerin 1.500 adedi son derece büyük şirketlerdir. Denetimlerle uğraşan toplam 63 adet sektörel ekip vardır. Uluslararası şirketlerle uğraşan ayrı bir ekip vardır[673].

---

[670] Adil Ceylan, "Büyük Mükellefler Vergi Dairelerinin, Doğuşu Ve Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Gelir Toplama Yöntemlerindeki Rolü", **E-Yaklaşım Dergisi,** Sayı:45, Nisan 2007, s.3.

[671] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.21.

[672] M. Bülent Aydın, s.26.

[673] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.21.

Belçika'da büyük ölçekli firma tespiti sektörler ve ciro toplamı temel alınarak yapılmaktadır. Büyük firmalardan diğer firmalara göre daha fazla bilgi istenmektedir. Almanya'da büyük firmalar için ayrı bir birim oluşturulmuştur. 40 milyon Euro ciro toplamı büyük firma tespit kriteridir. Bu kritere uygun 180 firma vardır. Ciro toplamı sektörden sektöre değişmektedir. Denetim elemanları sektörler itibariyle uzmanlaşmaktadır. Bulgaristan'da büyük şirketler için oluşturulmuş özel bir birim vardır. Bulgaristan'da 512 adet büyük şirket vardır. Bu birimde denetimler ekip çalışması şeklinde yürütülmektedir. Toplam 10 ekip vardır ve her ekipte 8-10 denetim elemanı mevcuttur. Büyük şirket kriteri, 6 milyon Euro ciro tutarıdır. Büyük firmaların çoğu, bankalar, sigorta şirketleri, yatırım şirketleri ve yabancı kökenli şirketlerdir. Denetimler genellikle 1-3 ay içinde tamamlanmaktadır[674].

Arjantin'de 2000 büyük mükellefin kontrolü öncelikli olarak bilgisayar tabanlı muhasebe siteminin gelişmesi sayesinde 1990'ların başında daha etkili ve sistematik hale getirilmiştir. Bu sistem 230.000 büyük ve orta ölçekli mükellefi kapsayacak şekilde aşamalı olarak genişletilmiş, buna rağmen Buenos Aires'teki bir Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, bütün toplanan gelirin %50'sini oluşturan 3700 mükellefi izlemektedir[675].

İtalya'da büyük şirketlerle ilgilenen ayrı bir birim vardır. Denetimler bölgesel ve merkezi düzeyde yapılmaktadır. İncelemeler genellikle her birinde 2-30 arası inceleme elemanı bulunan ekipler itibariyle yapılmaktadır. Büyük firma kriteri 25 milyon Euro ciro toplamıdır. Romanya'da da 2003 yılında büyük ölçekli firmalar için ayrı bir birim kurulmuştur. 600 adet büyük firma vardır. Denetim, bölgesel ve merkezi düzeyde ayrı ayrı yapılmaktadır. Polonya'da ise 1 Ocak 2004'te büyük ölçekli mükelleflerden sorumlu bir birim kurulmuştur. Her bölgede 1-3 arasında olmak üzere yalnızca büyük ölçekli mükelleflerle ilgilenen toplam 20 vergi dairesi vardır. Bütün verilerin on-line sistemden alındığı Avusturya'da büyük mükellefler 3 kategoride değerlendirilmektedir: 4 Milyon Euro ciro toplamı, 6,5 Milyon Euro ciro toplamı ve 18 Milyon Euro ve üzeri ciro toplamı[676].

---

[674] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.21.

[675] Adil Ceylan, s.4.

[676] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.23

Büyük mükellefler vergi dairesinde başlatılan başarılı reformlar, genellikle değişim aleyhinde olan vergi yönetimine, sistemleri ve süreçleri tadil etmenin olanak ve avantajlarını göstermiştir. Büyük mükellefler vergi daireleri hakkındaki IMF raporları, orta ölçekli ve küçük mükelleflerin gelişimini de amaçlayan daha geniş bir vergi yönetimi reformu ile büyük mükellefler vergi dairesi uygulamalarını bütünleştirmeye ve büyük mükellefler vergi dairelerinin vergi yönetimi ile paralelmiş gibi algılanmasını önlemeye ihtiyaç olduğuna vurgu yapmıştır[677].

Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte büyük mükelleflerin tespitinde kullanılan kıstaslar toplam ciro, aktif toplamı, firmanın yapısı, çalışan sayısı, çalışanlara ödenen ücret toplamı, grup şirketleri, ödenen vergiler ve bütün bu unsurların bileşimidir[678].

Türkiye'de de 5345 sayılı Kanunu'nun 23.maddesinin verdiği yetkiye istinaden 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 1.1.2007 tarihinden itibaren faaliyete geçmiştir[679]. Başlangıçta ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterlere göre belirlenen 493 büyük mükellefe[680] hizmet vermekte olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın hizmet verdiği mükellef sayısı, Nisan 2009'da 855'e yükselmiştir[681].

Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin kuruluş amaçları;

-Toplam vergi tahsilatının büyük bir yüzdesini oluşturan[682], nispeten az sayıdaki[683] mükellef üzerine yoğunlaşarak bu mükellefleri tek merkezden idare etmek, izlemek ve bu yolla denetim faaliyetlerinde etkinliği arttırmak,

---

[677] Adil Ceylan, s.5.

[678] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.23

[679] 5 Ağustos 2006 tarihli, 26250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[680] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, **http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar/bmvdb_2007_faaliyet_raporu.pdf** (24.11.2009)

[681] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nin Kuruluş Nedenleri", **http://www.bmvdb.gov.tr** (26.11.2009)

[682] **http://www.muhasebat.gov.tr/mbulten/T7-74.xls** adresindeki verilere göre, 2008 yılı brüt vergi gelirleri tahsilatı 168,1 Milyar TL, Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin **http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar/bmvdb_2008_faaliyet_raporu.pdf** adresindeki verilere göre, Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin tahsilat tutarı 34.7 Milyar TL.'dir. Buna göre, 2008 yılında Türkiye Brüt Vergi Gelirlerinin yaklaşık %21'i Büyük Mükellefler Vergi Dairesince tahsil edilmiştir.

[683] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporuna göre 2008 yılı sonu itibariyle 492 mükellef, **http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar /bmvdb_2007_faaliyet_raporu.pdf** (24.11.2009)

-Büyük mükelleflerin idare ile bağlantı kurmasını beklemeden onlara ulaşmak, ihtiyaçlarını belirlemek ve ortaya çıkabilecek sorunları belirleyerek önlem almak,

-Her bir mükellefi yakından izleyerek mükellefleri mevzuatın yorumlanışı konusunda bilgilendirerek gönüllü uyumun arttırılması yönünde çalışmalar yapmak ve uyum göstermeyen mükellefleri zamanında tespit ederek gerekli önlemleri almak,

-Tek merkezden yönetimin sonucu olarak idaredeki zayıflıkları, mükelleflerin karşılaştıkları güçlükleri belirlemek ve temel vergi idaresi fonksiyonlarını mükellefin yükümlülüklerini daha kolay yerine getirebileceği şekilde geliştirmek,

- Basit ve uygun beyanname verme ve ödeme sistemleri oluşturarak büyük mükelleflerin bu konulardaki uyum maliyetlerini azaltarak vergi yükümlülüklerine bağlı kalmalarını ve vergi borçlarını vadesinde ödemelerini sağlamak.

-Sektörleri ve yapıları itibariyle birbirlerinden ayrı olan mükelleflerin farklı ihtiyaçlarına ve gelir risklerine göre farklı hizmetler sunarak gönüllü uyumlarını arttırmak için farklı uyum stratejileri geliştirmek ve izlemek,

-Mükelleflerin vergi ile ilgili olarak bütün işlemlerinde veya problemlerinde tek bir nokta ile temasa geçebileceği tam hizmet birimi oluşturmak,

-Sadece kendi vergisini değil, aynı zamanda stopaj yoluyla diğer mükelleflerin de vergisini ödeyen nispeten az sayıdaki büyük mükelleflerin kontrolü ile vergilerin ana kaynakları üzerinde daha sıkı bir kontrol sağlayarak gelir tahsilatlarında önemli bir artış yaratmak ve

-Yerli veya yabancı sermayenin teşvik edilmesi amacıyla, çoğunlukla büyük yatırımcılarla ilişkilerde ortaya çıkan vergi kanunlarının karmaşık alanlarını ve uygulamalarını basitleştirerek ve kendilerine özel ve kaliteli hizmet sunulacağının, iyi eğitilmiş, hizmete yönelmiş vergi çalışanları ile karşılanacaklarının garantisi verilerek gelişmiş bir yatırım ortamı sağlamaktır[684].

---

[684] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, "Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Kuruluş Nedenleri", **http://www.bmvdb.gov.tr/kurulusnedenleri.html** (20 Mayıs 2009).

E. GELİR İDARESİNİN İDARİ VE BEŞERİ YAPISININ, VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNE YOLAÇAN YÖNLERİ

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan bir bölümü de gelir idaresinin idari ve beşeri yapısından kaynaklanmaktadır. Türkiye'de gelir idaresinin yapısından kaynaklanan ve mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlar aşağıda ana başlıklar halinde belirtilmiştir.

1. Vergi Politikaları Belirlenmesi İle Vergi Uygulamalarının Farklı Birimler Tarafından Yürütülmesi

Gerek vergi yasalarının hazırlanmasından, gerekse vergi politikalarının belirlenerek uygulanmasından Gelirler Genel Müdürlüğü sorumlu iken, Gelir İdaresinin kuruluşuyla birlikte vergi politikalarının belirlenmesi ile uygulanması görevleri ayrı birimler tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Yapılan düzenlemeyle vergi politikalarının belirlenmesi görevi 5452 sayılı Kanunla[685] Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'ne, vergi kanunlarının uygulanması görevi ise 5345 Sayılı Kanunla[686] Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir. Bu nedenle vergi politikaları ile vergi uygulamaları arasındaki bağ kısmen de olsa zayıflamıştır. Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Maliye Bakanlığı Müsteşarına bağlı olarak görev yaparken, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın doğrudan doğruya Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulmuş olması, bu bağın daha da zayıflamasına yol açmaktadır. Bu durum, zamanla uygulamanın sıkıntılarından bihaber vergi politikaları ve vergi mevzuatı oluşturulması ya da uygulanması imkansız vergi düzenlemelerinin yapılması gibi istenmeyen sorunlara yol açabilecektir.

Sözü edilen sorunların ortaya çıkmasını engellenebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü arasında koordinasyonu sağlayacak yasal mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.

---

[685] 07.02.2006 tarih ve 26073 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır.

[686] 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. Yetersiz Stratejik Yönetim Sistemi Anlayışı

Vergi reformlarının temel unsurlarından birisi idari reformlardır. Ancak, Gelir idaresinin uzun vadeli bir uygulama stratejisi bulunmadığı için, daha önce teşkilat yapısında az sayıda ve fakat daha uzun süre yürürlükte kalan değişiklikler yapılmakta iken, son yıllarda idari örgütlenmede yapılan değişiklik sayısı artarken, değişikliklerin yürürlükte kalma süresi kısalmıştır. Gerçekten, 1983 yılında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname[687] ile Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilerek Maliye ve Gümrük Bakanlığı oluşturulmuştur. Aradan henüz 10 yıl geçmeden 1993 yılında, 484 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle[688] Maliye ve Gümrük Bakanlığı, birisi Maliye Bakanlığı diğeri Devlet Bakanlığı (gümrüklerden sorumlu) olmak üzere iki ayrı bakanlık haline getirilmiştir. Bir yıl sonra 543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname[689] ile doğrudan Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Gelirler Bölge Müdürlükleri ile Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur.

Aradan 10 yıl geçmeden bu defa 5345 Sayılı Kanunla[690] bir yandan Gelirler Genel Müdürlüğü yerine "Gelir İdaresi Başkanlığı" kurulmuş, diğer taraftan Gelirler Bölge Müdürlükleri kaldırılmış ve vergi daireleri Defterdarlık teşkilatından ayrılarak il düzeyinde görev yapmak üzere, doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlanmıştır.

Öte yandan, 2000'li yılların başında "her mahallede bir vergi dairesi" ilkesiyle hareket edilirken, 5345 sayılı Kanun'la vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu illerde il düzeyinde tek bir vergi dairesi (başkanlığı) oluşturulması yoluna gidilmiştir.

Gelir idaresinin teşkilat yapısında çok sık değişiklik yapılarak kurumun yıpratılmamasının sağlanması için uzun vadeli uygulama stratejileri oluşturulması ve her türlü reformun teşkilat çalışanları ile paylaşılarak öncelikle pilot olarak denenmesi, başarılı olacağı anlaşıldıktan sonra uygulamaya konulması gerekmektedir.

---

[687] 14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[688] 13.07.1993 tarih ve 21636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[689] 24.06.1994 tarih ve 21970 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[690] 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. Vergi Dairesi Başkanlıklarının Yapısı

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlüğe girdiği 16.5.2005 tarihinden önce gelir idaresi, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yönetilmekteydi.

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşra teşkilatı da diğer tüm genel müdürlüklerin taşra teşkilatı gibi Defterdar ve Defterdar yardımcıları aracılığı ile yönetilmekte olan vergi denetmenleri büro başkanlığı (gelirler bölge müdürlüklerinin kurulduğu iller hariç), vergi daireleri, gelir müdürlükleri ve takdir komisyonları ile bağımsız vergi dairelerinin kurulmamış olduğu yerlerde Malmüdürlüklerine bağlı Gelir Servislerinden oluşmaktaydı. Ayrıca bölge düzeyinde görev yapan Gelirler Bölge Müdürlükleri bulunmaktaydı[691].

Bir başka ifadeyle, 5345 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı Vergi Daireleri, Gelir Müdürlükleri ve Vergi Denetmenleri (Gelirler Bölge Müdürlükleri kurulan iller hariç), Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı Milli Emlak Başkanlıkları, Milli Emlak Müdürlükleri ve Milli Emlak Denetmenleri, Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı Malmüdürlükleri, Kurum Saymanlıkları, Döner Sermaye Saymanlıkları, Gümrük Saymanlıkları ve Diğer Saymanlıklar ile Muhasebe Denetmenleri, Personel Genel Müdürlüğü'ne bağlı Personel Müdürlüğü, Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü'ne bağlı Muhakemat Müdürlüğü, Defterdarlık çatısı altında görev yapmaktaydı.

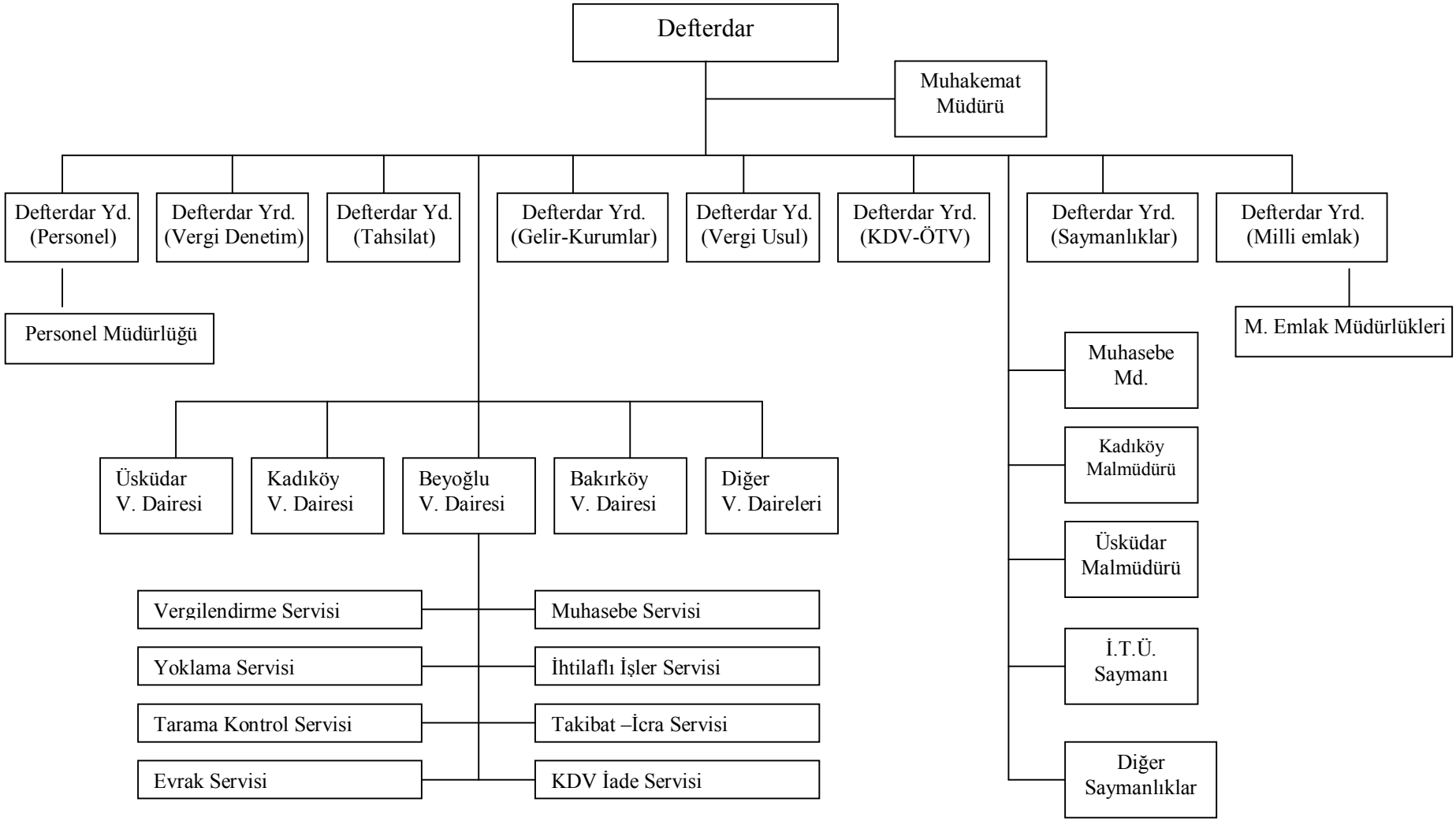
---

[691] Taşra Teşkilâtı

Madde 34- Bakanlık taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur. Ek (3) sayılı cetvelde belirtilen bölgelerde Gelirler Bölge Müdürlükleri de kurulabilir.

Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun, Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve İl İdaresi Kanunu hükümlerine uygun olarak taşra teşkilatında gerekli değişiklik ve düzenlemeler yapılabilir.

Şekil 1 – Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının 5345 Sayılı Kanun Yürürlüğe Girmeden Önceki Durumu (İstanbul Örneği)



5345 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gelir idaresinin taşra teşkilatı Defterdarlık bünyesinden ayrılarak Vergi Dairesi Başkanlığı olarak örgütlenmiştir[692]. 5345 sayılı Kanunla, sadece gelir birimlerinin diğer maliye birimlerinden ayrılmasıyla yetinilmemiş, gelir birimlerinin örgütlenme şekli de değiştirilmiştir. 5345 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce belli görevlerden sorumlu defterdar yardımcıları söz konusu iken, yeni örgütlenmede defterdar yardımcıları ve defterdar yardımcılıkları yerine grup müdürleri ve grup müdürlükleri oluşturulmuştur[693]. Ancak, bir defterdar yardımcısı herhangi bir görevden sorumlu olarak görevlendirilebilirken, yeni yapıda defterdar yardımcısı yerine öngörülen grup müdürlerinin hangi görevden sorumlu olacakları mevzuatla belirlenmiş durumdadır. Örneğin, daha önce personelden sorumlu defterdar yardımcısı veya tahsilattan sorumlu defterdar yardımcısının unvanı defterdar yardımcısı iken, yeni örgütlenmede insan kaynakları grup müdürü, tahsilat grup müdürü gibi unvanlar öngörülmüştür.

Gelir idaresinin, 5345 sayılı Kanunla öngörülen taşra örgüt yapısını, İstanbul örneğinden hareketle şöyle açıklamak mümkündür: İstanbul'da İstanbul Vergi Dairesi adında tek bir vergi dairesi bulunmakta ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanı tarafından yönetilmektedir. Vergi Dairesi Başkanı'na bağlı Vergilendirme Grup Müdürlüğü, Tahsilat Grup Müdürlüğü, İhtilaflı İşler Grup Müdürlüğü, Muhasebe Grup Müdürlüğü, İnsan Kaynakları Grup Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Denetim Grup Müdürlüğü gibi grup müdürlükleri bulunmaktadır. Vergi daireleri kaldırılmakta, ancak mevcut vergi dairelerinin vergilendirme bölümlerinin ayrı bir müdürlük olarak Vergilendirme Grup Müdürlüğü'ne, muhasebe bölümlerinin ayrı bir müdürlük olarak Muhasebe Grup Müdürlüğü'ne, kovuşturma bölümlerinin ayrı bir müdürlük olarak Tahsilat Grup Müdürlüğü'ne, ihtilaflı işler bölümünün ayrı bir müdürlük olarak İhtilaflı İşler Grup Müdürlüğü'ne bağlanması öngörülmektedir.

---

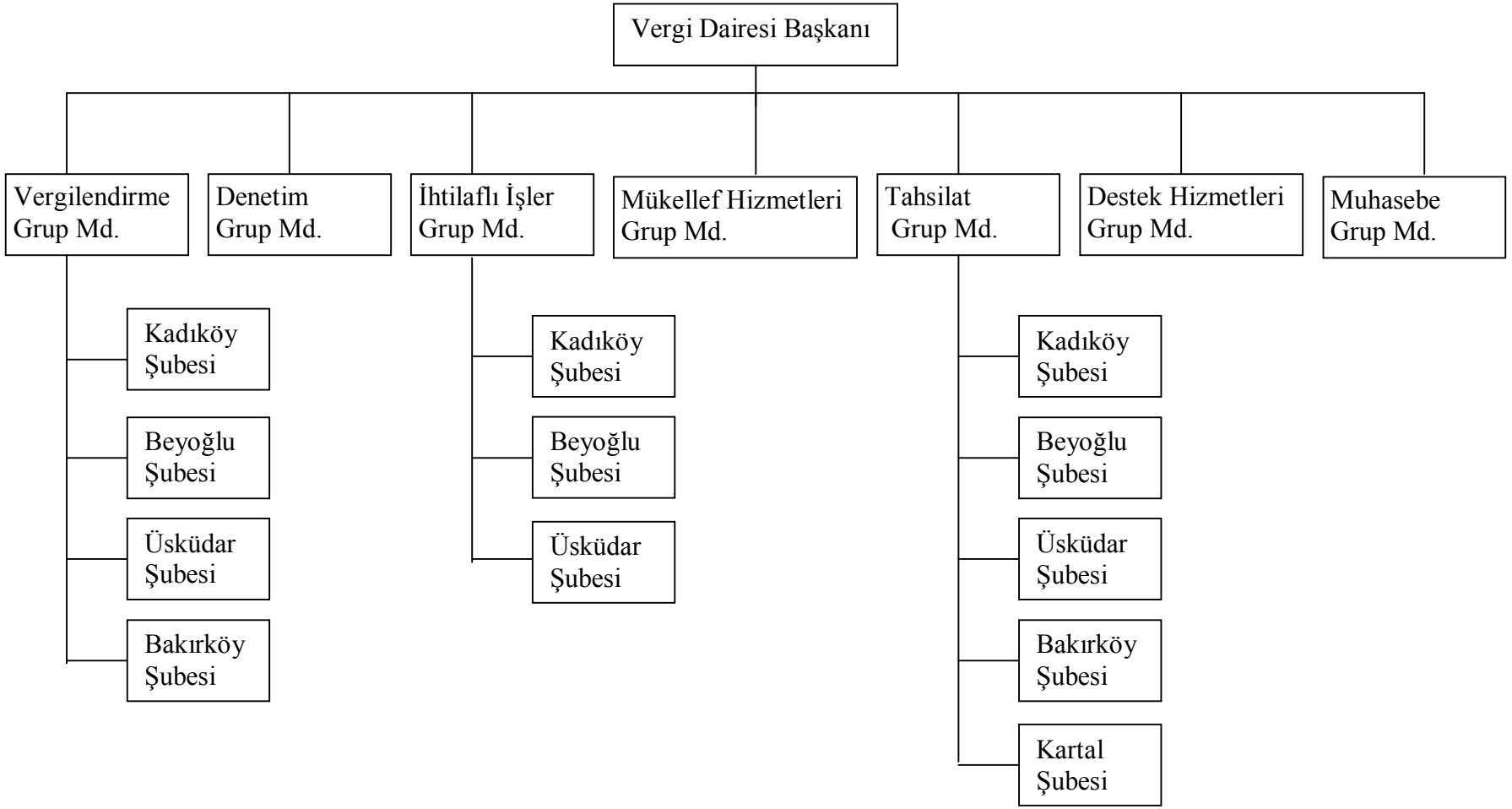
[692] Taşra Teşkilatı

Madde 23 - Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir.

[693] Vergi Dairesi Başkanlığı

Madde 24 - Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur…..

Şekil 2 – Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının 5345 Sayılı Kanun Yürürlüğe Girdikten Sonraki Durumu (İstanbul Örneği)



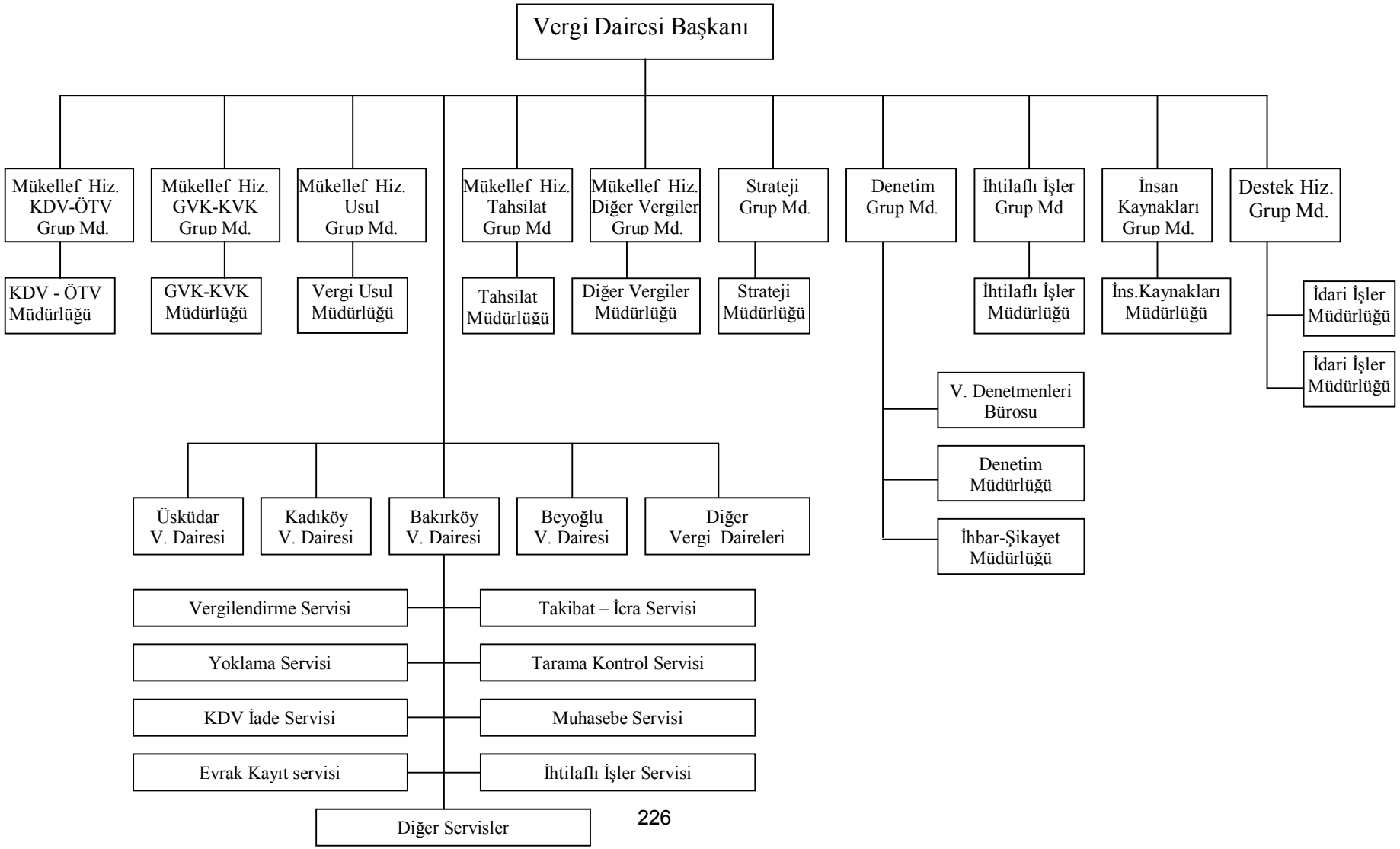
Ancak, biraz 5345 Sayılı Kanunun geçici 4.maddesi[694] hükmüne sığınılarak, biraz da personel yetersizliği, mekan yetersizliği gibi nedenlerle gelir idaresinin taşra teşkilatının örgüt yapısı, henüz 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda öngörüldüğü hale getirilmiş değildir. Gerçekten, İstanbul örneğinde 69 vergi dairesinin 19'u müdür vekilleri tarafından yönetilmekte, bir çok vergi dairesi de yetersiz binalarda faaliyet göstermektedir. Yeni örgütlenmeye geçildiğinde daha çok idareciye ihtiyaç olacağı açıktır. Zira, daha önce bir vergi dairesi müdürü tarafından yönetilen vergilendirme, ihtilaflı işler, kovuşturma, muhasebe gibi servislerin her biri ayrı müdürlük haline geldiğinden, müdür ihtiyacı daha da artmış bulunmaktadır.

Öte yandan, vergi dairesi başkanlıkları kurulmuş olan illerde tek bir vergi dairesi mi, birden fazla vergi dairesi olduğu belli değildir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı esas alınarak örneklemek gerekirse, 5345 sayılı Kanun esas alındığında gelir idaresi taşra teşkilatı, Vergi Dairesi Başkanı, başkana bağlı Grup Müdürleri ve Grup Müdürlerinin altında vergi dairesi müdürleri aracılığı ile yönetiliyor gözükmektedir. Halbuki, Vergi Daireleri doğrudan Grup Müdürlerine bağlı bulunmamaktadır. Dolayısıyla fiili uygulamaya bakıldığında, gelir idaresi taşra teşkilatı Başkana bağlı grup Müdürleri ile Grup Müdürlerine bağlı Vergi Dairesi Müdürlerinden değil, Başkana bağlı Grup Müdürleri ile Vergi Dairesi Müdürleri aracılığı ile yönetilmektedir. Bir başka ifadeyle Grup Müdürleri, vergi dairelerinin yönetiminde doğrudan hiyerarşik bir fonksiyon üstlenmiş değillerdir. Böyle bir durumda, şekilde görüldüğü üzere, Vergi Dairesi Başkanı'nın bir taraftan Grup Müdürleri aracılığı ile Grup Müdürlüklerini, diğer taraftan Vergi Dairesi Müdürleri aracılığı ile Vergi Dairesi Müdürlüklerini yönetmeye çalışması gibi bir durumla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durum, İstanbul gibi 13 Grup Müdürlüğü, 69 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 23 Takdir komisyonu Başkanlığı'nın bulunduğu bir ilde Vergi Dairesi Başkanı'nın teşkilatı 13'ü Grup Müdürü olmak üzere toplam 105 Daire Amiri ile yönetmek durumda olduğu anlamına gelmektedir gibi böyle bir durumda vergi idaresinin başarılı olması mümkün değildir.

---

[694] Geçici Madde 4 - Bu Kanunda öngörülen yönetmelikler yürürlüğe girinceye kadar, aynı konuları düzenleyen tüzük ve yönetmeliklerin bu Kanuna aykırı olmayan hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

Şekil 3 – Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Mevcut Durumdaki Örgüt Şeması (İstanbul Örneği)



Daha önce de belirtildiği üzere, vergi dairesi başkanlıklarının 5345 sayılı kanunda öngörüldüğü şekilde örgütlenmesi halinde vergi dairelerinin yönetilmesinde bina ve personel sorunu başta olmak üzere pek çok sorunla karşı karşıya kalınması kaçınılmazdır.

Öte yandan, özellikle İstanbul, Ankara, İzmir gibi birden çok vergi dairesinin bulunduğu illerde, vergi dairelerinin faaliyetlerinin tam anlamıyla vergi dairesi başkanlıklarının denetim ve gözetimi altında olduğunu söylemeye imkan bulunmamaktadır. Bu durum, aynı ildeki vergi daireleri arasında uygulama birliği ve koordinasyonun sağlanamaması, vergi yönetiminin asıl sorumlusu olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının vergiye ilişkin konulardaki iradesinin zamanında ve eksiksiz olarak vergi dairelerine yansıtılamaması gibi pek çok soruna yol açmaktadır.

Bu nedenle vergi dairesi başkanlıklarının yapısı mutlaka tekrar gözden geçirilmelidir. Vergi Dairesi Başkanı'nın, vergi dairelerini çok sayıda Vergi Dairesi Müdürleri aracılığı ile değil, daha az sayıdaki Grup Müdürleri aracılığı ile yönetmesine imkan sağlanmalıdır. Bunun için;

-Aynı veya birbirine yakın mekanlarda faaliyette bulunan birden fazla vergi dairesi, bu vergi dairelerinin yönetiminden sorumlu olacak bir Grup Müdürü'ne bağlanmalıdır.

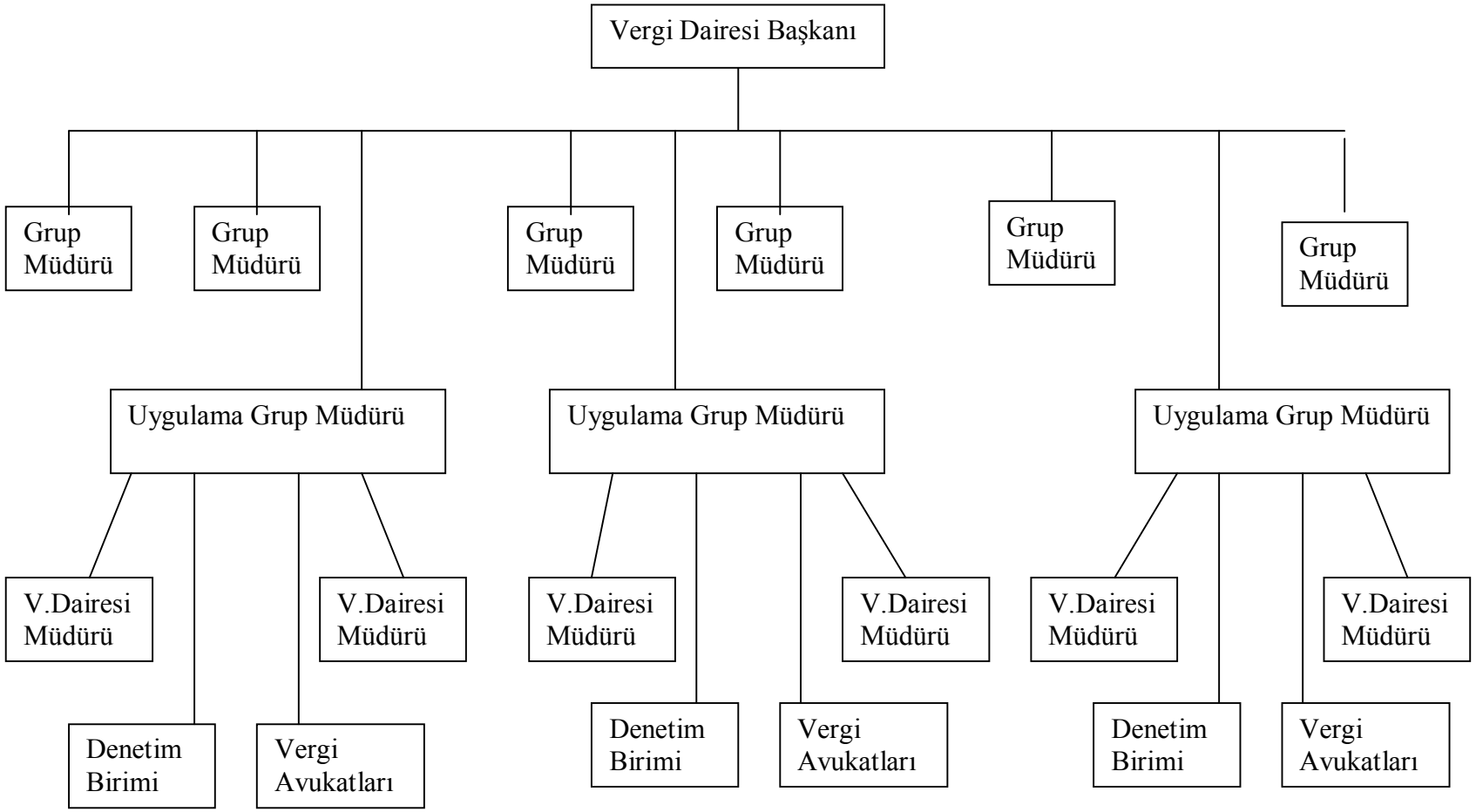
-Her Grup Müdürü'nün emrinde yeterli sayıda vergi inceleme elemanı verilmelidir.

-Personel görevlendirmeleri de Grup Müdürlüğü olarak yapılmalı ve personelin bu Grup Müdürlüğü içinde hangi birimde çalışacağına ilgili Grup Müdürü karar verebilmelidir.

-Grup müdürleri, kendilerine bağlı vergi daireleri arasındaki uygulama birliğini ve koordinasyonu sağlamalıdır.

Bu durumda, tipik bir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın örgüt şeması şekil 4'deki gibi olacaktır.

Şekil 4 – Gelir İdaresi Taşra Teşkilatının Olması Gerektiği Düşünülen Örgüt Şeması (İstanbul Örneği)



4. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Örgütlenmesi

Türkiye'de de 5345 sayılı Kanunu'nun 23.maddesinin verdiği yetkiye istinaden 5 Ağustos 2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul'da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur[695].

a. Hizmet Verilecek Mükelleflerin Belirlenmesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesince hizmet verilecek mükellefler, ödenen vergi tutarı, çalıştırılan işçi sayısı ve yıllık satış cirosu esas alınarak hesaplanan puanlara göre belirlenmektedir. Buna rağmen, yıllık satış tutarı veya çalıştırdığı işçi sayısı ya da ödediği vergi, idarece belirlenmiş olan hadleri aştığı halde Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlanmayan mükellefler olduğu gibi bu hadlerin altında kaldığı halde Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olarak faaliyet gösteren mükellefler de bulunmaktadır. Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2007 yılı başında 500 olan mükellef sayısı daha sonra şirket birleşme ve devirleri dolayısıyla 492'ye düşmüştür. 1 Nisan 2009 tarihi itibariyle, mevcut 492 mükellefin bir bölümü Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olmaktan çıkarılmış ve yeni mükelleflerin katılımıyla Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı mükellef sayısı 855'e yükselmiştir. Bu mükellefler içinde, belirlenen kriterleri taşıdıkları için Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlanan mükellefler olduğu gibi, bu kriterleri taşımadıkları halde, bulundukları sektör itibariyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olmalarında fayda görülen mükellefler de bulunmaktadır. Bu itibarla, büyük mükelleflerin tespitinde kullanılan kriterlerin yeterli olup olmadığı tartışmalıdır.

Öte yandan, Büyük Mükellefler Vergi Dairesince hizmet verilecek mükellefler tek tek mi belirlenecek, yoksa aynı holding veya gruba bağlı tüm şahıs, şirket ve firmalara Büyük Mükellefler Vergi Dairesince mi hizmet verilecektir? Örneklemek gerekirse, X Holding'in sahibi Gelir Vergisi yönünden Kayseri Vergi Dairesinin mükellefi iken şirketlerinden büyük olan bazıları Büyük Mükellefler Vergi Dairesine, diğerleri de başka vergi dairelerine mi bağlı olarak faaliyetlerini sürdüreceklerdir?

---

[695] 5 Ağustos 2006 tarihli, 26250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bir gruba bağlı tüm mükelleflerin Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olmaları halinde, şirketler arasındaki muhtemel transfer fiyatlandırması ve vergi planlaması uygulamaları vergi idaresince daha yakından ve daha kolay izlenebilecektir.

Ne var ki bu durumda aynı Holding veya Gruba bağlı 100 – 150 mükellefin birden Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlanması gibi bir durumla karşı karşıya kalınacak ve sırf aynı Holding bünyesinde olduğu için işlem hacmi çok düşük bir mükellefe Büyük Mükellefler Vergi Dairesince hizmet verilirken, Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin hizmet verebileceği mükellef sayısı sınırlı olduğundan, ondan çok daha büyük olan mükelleflere diğer vergi dairelerince hizmet verilmesi söz konusu olacaktır.

Bir gruba bağlı tüm mükelleflerin Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olmaması halinde ise, bir taraftan aynı Holding veya Grup bünyesindeki şirketler arası hareketlerin yakından izlenmesi zorlaşacak, öte yandan Büyük Mükelleflerce yakından izlenen mükelleflerin faaliyetleri grup içindeki diğer şirketlere kaydırılarak faaliyetin Büyük Mükellefler Vergi Dairesince yakından izlenmesi engellenmeye çalışılacaktır.

b. Faaliyet Alanının Belirlenmesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında faaliyete geçtiği halde henüz İstanbul sınırları dışında mükellefi bulunmamaktadır. Bu durum, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, Türkiye çapındaki tüm büyük mükellefleri bünyesine alacak şekilde oluşturulmasını engellemiş, İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olarak algılanmasına ve oluşturulmasına yol açmıştır.

Gerçekten, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi sadece İstanbul'daki büyük mükelleflere hizmet verecek ise İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışında bir başkanlık kurulmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Büyük Mükellefler, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak oluşturulacak bir grup müdürlüğü bünyesine alınarak da aynı hizmetin verilmesi mümkündür. Böylece, kıt olan insan kaynaklarının daha etkin kullanılması bir yana, zaten Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlığı ayrımının henüz tam anlamıyla algılanamadığı bir ortamda bir de aynı il sınırları içinde aynı konuda farklı iki vergi otoritesinin oluşturulması gibi bir sıkıntıdan da kaçınılmış olunacaktır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın İstanbul düzeyi yerine Türkiye düzeyinde örgütlenmesinin tercih edilmesi halinde, bir başka ifadeyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesine İstanbul dışında bulunan büyük mükelleflerin de bağlanmak istenmesi halinde de örgütlenme sorunu devam etmektedir. Zira, böyle bir durumda, İstanbul dışındaki yerleşik mükelleflere İstanbul'da yerleşik Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca hizmet verilmesi halinde, mükellefler ile vergi dairesi başkanlığı arasındaki fiziki mekan farklılığından kaynaklanan sorunlar yaşanacaktır.

Örneğin, Adana'da yerleşik bir büyük mükellefin, İstanbul'da yerleşik Büyük Mükellefler Vergi Dairesinden hizmet almasında, evrakların teslimiinde ve belgelerin sağlanmasında sorunlar yaşanacaktır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, İstanbul dışında yerleşik büyük mükelleflere, kendi yerleşik oldukları yerlerde hizmet vermesinin tercih edilmesi, örneğin Adana'da yerleşik büyük mükelleflere Adana'da, yerinde hizmet verilmek istenmesi halinde ise, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın tüm ülke düzeyinde hizmet vermek üzere şubeler kurması gerekecektir. Bu durumda, Gelir İdaresi Başkanlığı dışında ve fakat Gelir İdaresi Başkanlığı'nın örgütlenmesine paralel ikinci bir gelir idaresi örgütü ile karşı karşıya kalınmış olacaktır.

c. Büyük Mükelleflerin İncelenmesi ve Denetlenmesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın istenilen hedefleri gerçekleştirilebilmesi için, büyük mükelleflerin yakından izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nda denetim sorunu çözülememiştir. Her birinin Yeminli mali müşavirler ile tam tasdik sözleşmesi bulunan büyük mükelleflerin iş ve işlem hacimlerinin büyüklüğü ve karmaşıklığı, bu mükelleflerin merkezi denetim elemanları tarafından incelenmesini gerektirmektedir. Ancak, "merkezi denetim elemanı" olarak ifade edilen Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri doğrudan Maliye Bakanı'na veya Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak çalışmaktadırlar. Dolayısıyla merkezi denetim elemanlarının Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak görev yapmalarına imkan

bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin mükelleflerini inceleyecek vergi inceleme elemanı bulunmamaktadır. Bu durum, dairenin kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesini önemli ölçüde engellemektedir.

Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörlerince, büyük mükelleflerinin hızlı bir şekilde incelenmesini sağlamak amacıyla Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özel İnceleme Grubu kurulmuş olması da büyük mükelleflerin incelenmesinde ve denetlenmesinde yaşanan sorunlarının çözümünü sağlamamıştır.

Müfettiş, uzman ve kontrolörler, büyük mükellefler için ayrı ayrı bir inceleme grubu oluşturduğu halde, bu gruplarda yer alan inceleme elemanlarının görevlendirilme usulünde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bu nedenle, aynı mükellef nezdinde aynı anda hem maliye müfettişleri, hem hesap uzmanları hem de gelirler kontrolörleri tarafından inceleme yürütülmesi gibi açıklanması son derece güç sorunlar yaşanmaya devam edilmektedir.

d. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı İçin Alınması Gereken Önlemler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kuruluş amaçlarından birisinin, toplam vergi tahsilatının büyük bir yüzdesini oluşturan, nispeten az sayıdaki mükellef üzerine yoğunlaşarak bu mükellefleri tek merkezden idare etmek, izlemek ve bu yolla denetim faaliyetlerinde etkinliği arttırmak olduğu daha önce belirtilmişti.

Ne var ki, Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanı olarak da ifade edilen Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri, merkeze bağlı olarak görev yaptıklarından, bunların Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak çalıştırılmaları mümkün olmamıştır. Her birinin yeminli mali müşaviri bulunduğu için, büyük mükelleflerin vergi denetmenleri tarafından incelenmesi de uygun görülmemiştir.

Öte yandan, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın her biri ayrı ayrı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özel İnceleme Grubu kurmuştur. Her merkezi denetim biriminin ayrı ayrı özel inceleme grubu kurmuş olması, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı aynı mükellef nezdinde aynı anda hem maliye müfettişleri, hem hesap uzmanları hem de gelirler kontrolörleri tarafından vergi incelemesi yürütülmesi gibi açıklanması son derece güç sorunlara yol açmıştır.

Bu nedenle, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı mükellefleri incelemek üzere doğrudan Başkanlığa bağlı vergi inceleme elemanları oluşturulmalıdır. Ancak bu durumda, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı yönetimi ile bu mükelleflerin denetimini gerçekleştirecek denetim elemanlarının aynı paralelde çalışmalarını sağlayacaktır.

Diğer taraftan, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında faaliyete geçtiği halde henüz İstanbul sınırları dışında mükellefi bulunmamaktadır. Bu durum, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, Türkiye çapındaki tüm büyük mükellefleri bünyesine alacak şekilde oluşturulmasını engellemiştir. Bu durum, ülke düzeyinde faaliyet göstermek üzere kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olarak algılanmasına ve buna göre oluşturulmasına yol açmıştır.

Gerçekten, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın hizmet vereceği mükellefler, sadece İstanbul'daki büyük mükellefler ile sınırlı tutulacaksa, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı var iken, ayrı bir vergi dairesi başkanlığı kurulmasına ihtiyaç bulunmadığı düşünülmektedir. Büyük Mükelleflerin, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak oluşturulacak bir grup müdürlüğü bünyesine alınması suretiyle de aynı hizmetin verilmesi mümkündür. Böylece, kıt olan insan kaynaklarının daha etkin kullanılması bir yana, zaten Defterdarlık ve Vergi Dairesi Başkanlığı ayrımının henüz tam anlamıyla algılanamadığı bir ortamda bir de aynı il sınırları içinde aynı konuda farklı iki vergi otoritesinin oluşturulması gibi bir sıkıntıdan da kaçınılmış olunacaktır.

5. Vergi Dairelerinin Yapısı

Etkin bir vergi idaresi için mükellefi ve vergiyi doğuran olayı tespit etmekle, vergiyi tarh, tebliğ tahakkuk ve tahsil etmekle yasal olarak görevlendirilmiş olan vergi dairelerinin yapısının da gözden geçirilmesi gerekmektedir.

a. Unvan Karmaşası

Vergi dairelerinde vergi dairesi müdürüne bağlı olarak görev yapan personel, müdür yardımcıları ve şefler ile icra memuru, yoklama memuru, tahsildar, veznedar, veri hazırlama kontrol işletmeni, gelir uzmanı gibi çok farklı unvanlar altında çalışmakta olan personelden oluşmaktadır[696].

Bunlardan kariyer mesleği olan Gelir Uzmanları ile Gelir Uzman Yardımcıları bir tarafa bırakılırsa, diğer personelin her biri, diğerinin yaptığı görevi yerine getirebilecek durumdadır ve gerek eğitim ve gerekse özlük hakları yönünden de aralarında bir farklılık bulunmamaktadır.

Çok sayıda farklı unvanda personel istihdam etmenin bir faydası bulunmadığı gibi, bir unvanda bulunan memurun başka bir unvanla yürütülmesi gereken işleri yürütmekle görevlendirilebilmesi uzun bir bürokratik süreç gerektirmektedir.

Bu nedenle, sözü edilen unvan kirliliğine ve karmaşasına son verilip, şeflere bağlı olarak görev yapmakta olan tüm personel "gelir memuru" ya da "vergi memuru" gibi tek bir unvan altında birleştirilmeli ve nerede ihtiyaç varsa personel orada görevlendirilebilmelidir. Böylece, halihazırda icra memurluğu ya da tahsildarlık gibi görevlerin gelir uzmanları tarafından yürütülmesinin önündeki engeller de kaldırılmış olacaktır.

---

[696] 5345 sayılı Kanun'a ekli (3) Sayılı listeye göre, Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatında Vergi Dairesi Başkanı, Gelir İdaresi Grup Müdürü, Vergi Dairesi Müdürü, Müdür, Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, Müdür Yardımcısı, Vergi Denetmeni, Vergi Denetmen Yardımcısı, Vergi İstihbarat Uzmanı, Vergi İstihbarat Uzman Yardımcısı, Gelir Uzmanı, Gelir Uzman Yardımcısı,. Çözümleyici, Programcı, Bilgisayar İşletmeni, Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni, İcra Memuru, Memur, Çocuk Eğitimcisi, Tahsildar, Yoklama Memuru, Veznedar, Koruma ve Güvenlik Görevlisi, Şoför, Mimar, Mühendis, Tekniker, Teknisyen, Daire Tabibi, Psikolog, Çocuk Gelişimcisi, Hemşire, Hizmetli unvanlarında toplam 56.680 kadro bulunmaktadır.

b. Vergi Dairesi Bünyesinde Vergi Denetimi

Vergi Usul Kanunu'nun 4.maddesi[697] uyarınca mükellefi ve vergiyi doğuran olayı tespit etmekle ve vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil etmekle vergi daireleri görevlidir.

Vergi Usul Kanunu iyi tetkik edildiğinde, sistemin merkezinde vergi dairesinin bulunduğu diğer birimlerin ise vergi dairelerine yardımcı olmakla görevli oldukları anlaşılmaktadır. Buna rağmen Türk vergi idaresinde zamanla işi fiilen yapan vergi dairesi geri plana atılıp, vergi dairesinin işlemlerini denetlemekle görevli birimlerin ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

Diğer taraftan, vergi dairelerine yardımcı olmakla görevli oldukları halde vergi dairelerinden bağımsız olarak inceleme yapan denetim birimlerince yapılan inceleme oranı %3-5'i aşmamakta, bir çok inceleme birimi kendilerine gönderilen işleri, sonuçlandırmak yerine değişik gerekçelerle vergi dairelerine yönlendirmektedirler. Bir başka ifadeyle, vergi sisteminin asıl unsuru olan vergi daireleri, diğer birimler tarafından yapılmayan veya yapılmak istenilmeyen tüm işleri yapmakla görevli birim haline gelmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, vergi dairelerinde görev yapmakta olan gelir uzmanları, Gelir Uzman Yardımcılığı sınavını kazanıp, üç yıllık Gelir Uzman Yardımcılığı dönemi sonunda tabi tutuldukları Gelir Uzmanlığı Yeterlilik Sınavında başarılı olduktan sonra Gelir Uzmanlığına atanmaktadırlar. Ancak, 5345 Sayılı Kanunun geçici 3.maddesi ile getirilen hükme istinaden, halen teşkilat bünyesinde görev yapan ve 4 yıllık fakülte mezunu olan personelin, yapılacak özel bir sınavda başarılı olmaları kaydıyla doğrudan Gelir Uzmanlığına atanmalarına imkan getirilmiştir[698].

---

[697] Vergi Dairesi
Madde 4- Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir…

[698] Geçici Madde 3/d.. Başkanlığın merkez veya taşra teşkilatı kadrolarında görev yapan ve son üç yılda Bakanlıkta olumlu sicil almış olan personel, yaş ve öğrenim alanı şartları hariç Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmelik ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Uzmanlığı Görev, Çalışma ve Atama Yönetmeliğindeki şartları taşımaları kaydıyla, bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren beş yıl içinde açılacak özel sınavlardan en fazla üçüne girme hakkına sahiptir. Bu sınavı kazananlar gelir uzmanı olarak atanırlar.

Gerek gelir uzman yardımcılığını müteakip gelir uzmanlığı sınavında, gerekse yapılan özel sınavda başarılı olarak gelir uzmanı olmaya hak kazanan personelin vergi dairelerindeki konumları ve görevleri açıkça belirtilmemiştir. Bu durum, aynı işin hem memurlar, hem de gelir uzmanları tarafından yapılmasına yol açmıştır. Aynı işi yaptıkları halde gelir uzmanlarına belirgin şekilde daha fazla maaş ödenmesi sorunu daha da büyütmüştür. Öte yandan, şeflerden, müdür yardımcılarından ve hatta bazen müdürlerden daha fazla maaş alan gelir uzmanlarının şeflere bağlı olarak çalışmaları gibi izahı güç bir durum meydana gelmiştir.

Bu nedenle, ortalama 10-15 bin mükellefe hizmet vermekte olan vergi dairelerini yönetmekle görevli olan vergi dairesi müdürlerinin, ihtiyaç duydukları mükellefleri denetlemekle görevlendirebilecekleri denetim birimlerine sahip olmaları sağlanmalı ve bu birimlerde gelir uzmanları görevlendirilmelidir. Böylece, bir yandan gelir uzmanları ile diğer personel arasındaki aynı işi yaptıkları halde farklı maaş almaktan kaynaklanan sorunun giderilmiş, diğer taraftan vergi dairesi müdürlerinin mükellefleri daha yakından izleyip incelemelerine imkan sağlanmış olacaktır.

c. Vergi Dairelerinin Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Vergi daireleri mevcut yapılarıyla daire içi günlük işlerle uğraşan, içine kapalı, kendisinden beklenen görevleri gereği gibi yerine getirmeyen, dosyalama işlemi yapan ve bu haliyle arşiv olmaktan öteye fonksiyonu olmayan bir görünüm arz etmektedir[699]. Mükellef sayısındaki artışa bağlı olarak vergi dairelerinde tıkanmalar başlamakta ve vergi dairelerinde işlerin idaresi iyice zorlaşmaktadır.

Öte yandan, vergi dairelerinin organizasyon yapısı 15-20 bin mükellefe hizmet vermek üzere planlanmıştır. Bu mükellef sayısı, mevcut usuller ile hizmet sunulabilecek mükellef olarak tecrübeye dayalı olarak tespit edilmiştir[700]. Öte yandan vergi daireleri arasındaki on-line bilgi akışının istenilen düzeyde olmaması, daireler arası gereksiz yazışmalara, borcu olmayan mükelleflere ödeme emri gönderilmesine, takdire gereksiz sevklere ve yersiz vergi tarhları ile idari davalara yol açmaktadır.

---

[699] TÜSİAD-Vergi Konseyi, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım**, İstanbul: Yayın No.TÜSİAD-T/2003-12/375, Aralık 2003, s.53.

[700] Ali Rıza Gökbunar, *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği,* s.111.

Mükelleflerin, mükellefiyetlerinin tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar her aşamada vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi gelir idaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında son derece önemlidir. Ancak, uygulamada vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan, planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirememektedirler[701].

Diğer yandan, 5345 sayılı Kanunun Genel Gerekçesinde de belirtildiği üzere, mevcut yapıda vergi dairesinin gelir vergisinden kurumlar vergisine, katma değer vergisinden damga vergisine kadar tüm vergilendirme işlemlerini, muhasebesini, takibini bilmeleri; mükellefi tespit edip denetlemeleri gerekmektedir. Bunların her biri ayrı bir uzmanlık gerektiren işlemler olup, bir vergi dairesi yöneticisinin bütün bunları bilmesini ve etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasını beklemek yerinde değildir.

Son olarak, vergi daireleri bir bakıma devlet arşivi olarak kullanılmaktadır. En güvenilir kaynağın vergi dairesi olduğundan hareketle Sosyal Güvenlik Kurumu, belediyeler, İcra daireleri, mahkemeler vs. vergi dairelerinden bilgi istemeleri iş yükünü arttırmaktadır[702].

Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verildiği, ödemelerin bankalardan yapıldığı dikkate alındığında artık vergi daireleri daha profesyonel bir kadrodan oluşmalıdır. Bunun için vergi dairesi personeli, daire içinde çalışanlar, daire dışı görevleri yürütenler ve inceleme elemanları olarak üçe ayrılmalıdır.

Daire içinde çalışanlar mükelleflere ait bilgileri dosyalamak, gerekli yazışmaları yapmak gibi görevleri yürütürken, daire dışında çalışan personel tebligat, yoklama, icra, haciz gibi cebri takibat işlemleri ile daha çok belge düzeninin kontrolüne yönelik yaygın ve yoğun vergi denetimini gerçekleştireceklerdir. İnceleme elemanları ise, vergi dairesi müdürünün gerek gördüğü mükellefleri ve konuları inceleyerek sonucundan vergi dairesi müdürüne bilgi vermekle görevli olacaklardır.

---

[701] DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2597-ÖİK:608, 2001, s.28.

[702] Hafize Şahiner, **Altan Tufan Anısına Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Paneli**, Ankara: 4 Mayıs 2002, **http://www.vavek.org.tr/tufan.htm** (12 Ekim 2008).

d. Vergi Dairelerinin Örgütlenmesi

5345 sayılı Kanunun 24.maddesine[703] istinaden yayımlanan Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin[704] 11.maddesinde[705], Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde bulunan veya yeni kurulacak olan bağımsız vergi dairesi müdürlüklerinin, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğindeki[706] düzenlemeler çerçevesinde faaliyet göstereceği belirtilmiştir.

Sözü edilen Yönetmeliğin 13.maddesinde de vergi dairesi müdürünün, vergi dairesindeki bütün bölüm ve servisleri bunların yöneticileri aracılığı ile yöneteceği, bölümlerin, müdür yardımcısı tarafından, bölüme bağlı servislerin ise, servis şefleri tarafından yönetileceği, tarama kontrol bölümünün ise doğrudan doğruya vergi dairesi müdürüne bağlı olacağı belirtilmiştir[707].

Buna göre vergi dairelerinde halen mevcut düzenlemelere göre yönetiminin aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

---

[703] Vergi Dairesi Başkanlığı
Madde 24 – ……Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

[704] 7 Eylül 2005 tarihli, 25929 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[705] Vergi Dairesi Başkanlıklarının Birimleri
Madde 11- Vergi dairesi başkanlıklarının birimleri şunlardır…..
Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde bulunan veya yeni kurulacak olan bağımsız vergi dairesi müdürlükleri vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak, 24/12/1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerini yürütür….

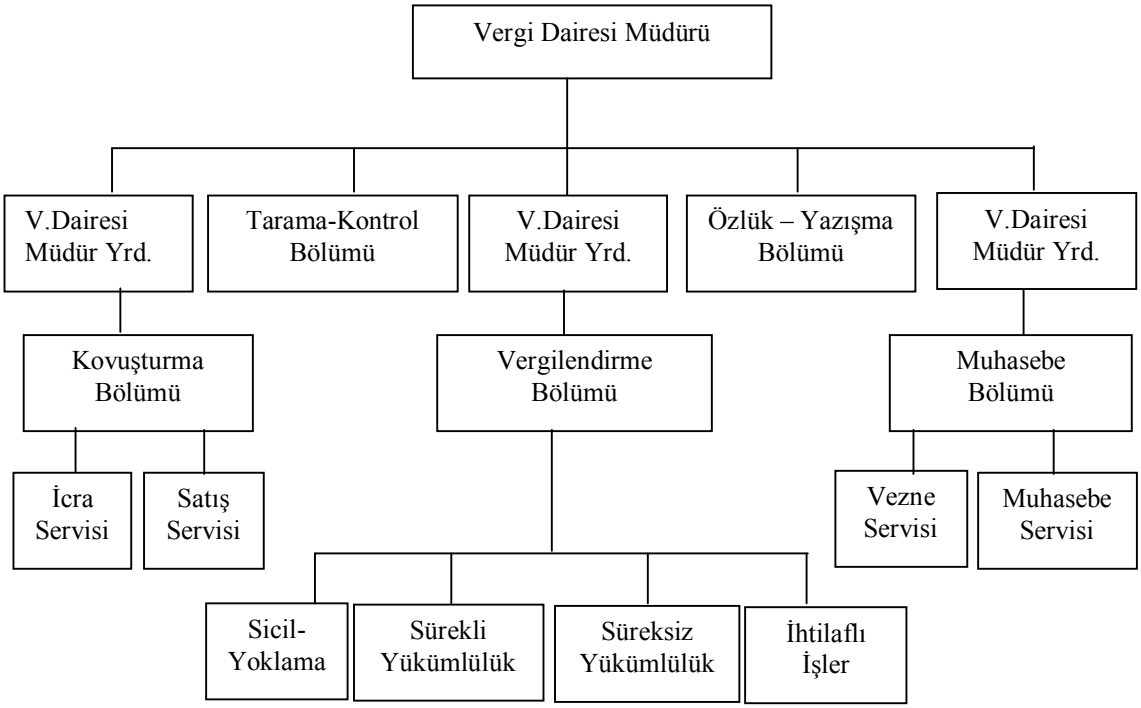
[706] 24 Aralık1994 tarihli, 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[707] Madde 13- Vergi dairelerinin yönetimi aşağıdaki şekilde yapılır:
B) Vergi Dairesi Müdürlüğü Yönetimi
Vergi dairesi, vergi dairesi müdürü tarafından yönetilir. Vergi dairesi müdürü, bütün bölüm ve servisleri bunların yöneticileri aracılığı ile yönetir. Ancak, tarama ve kontrol bölümünün yönetimi doğrudan vergi dairesi müdürüne aittir.

Bölümler, müdür yardımcısı tarafından yönetilir. Vergi dairesi müdürü iş hacmi fazla olan vergi dairelerinde, bir bölümde birden çok müdür yardımcısı görevlendirebilir, yeterli sayıda müdür yardımcısı bulunmaması halinde, bir müdür yardımcısına birden çok bölümün yönetimini verebilir ya da bir bölümün yönetimini bir servis şefine devredebilir.

Bölüme bağlı servisler, servis şefleri tarafından yönetilir. Servis şefi en az bir, en çok iki servisin yönetimi ile görevlendirilebilir. Vergi dairesi müdürü, yeterli sayıda servis şefi bulunmadığı takdirde, servisin yönetimini varsa gelir uzmanlarından yoksa memurlardan birine verebilir….

Şekil 5 – Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Örgütlenmesi (Mevcut Durum)

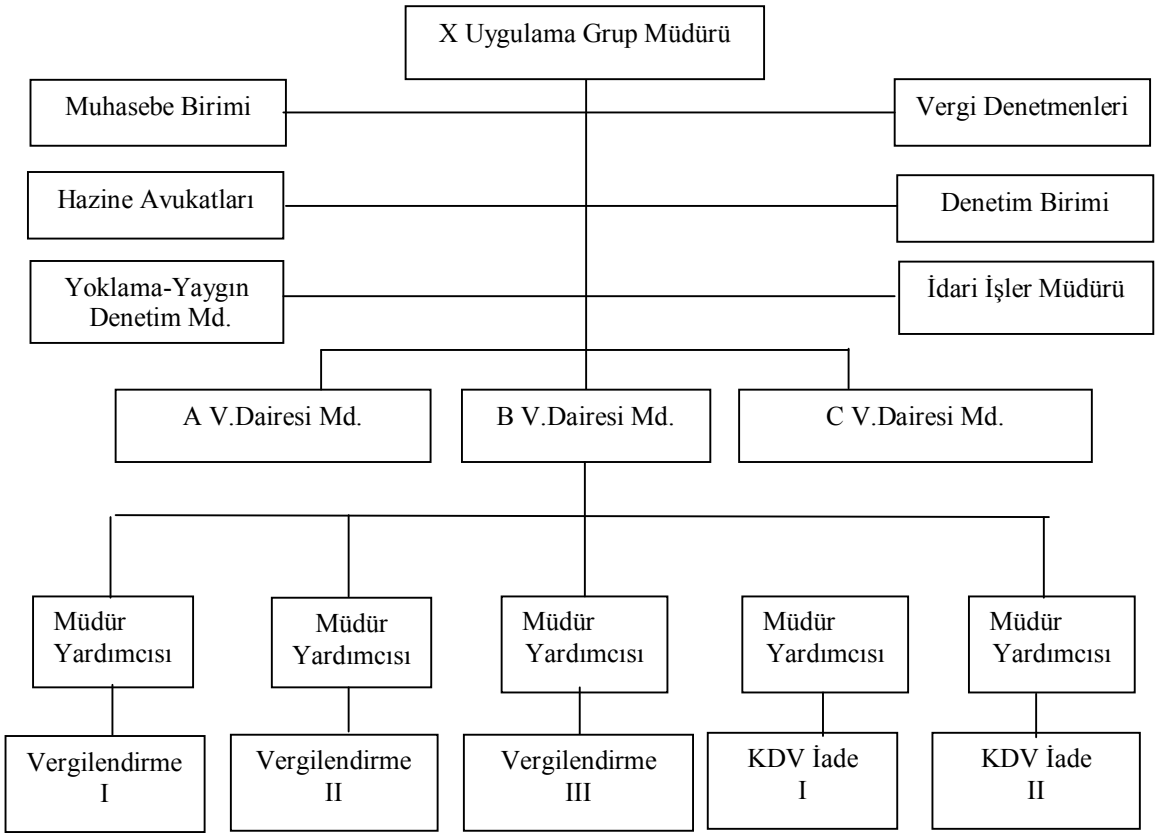


Yukarıda sözü edilen vergi dairesi örgütlenmesinin özellikle İstanbul'daki gibi her bir vergi dairesinin ortalama 15.000 - 20.000 mükellefi bulunduğu bir ortamda başarılı olması imkansızdır. Zira, her biri bir bölüm kadar iş yüküne sahip olan servislerin birkaçın aynı müdür yardımcısı tarafından yönetilmesi çok zordur.

Özellikle gelir uzmanlarının şeflere bağlı olarak çalışmalarından kaynaklanan sorunların da giderilmesi amacıyla, İstanbul gibi büyük şehirlerde, şeflik kadrolarının kaldırılması ve her bir servisin bölüm haline getirilmesi, iş yükü fazla olan servislerin ise bölünerek birden fazla bölüm haline getirilmesi ve ayrı birer müdür yardımcısı tarafından yönetilmesi sağlanmalıdır.

Öte yandan, her bir vergi dairesinin, aynı veya yakın mekanlardaki diğer vergi daireleri ile birlikte uygulama grup müdürlüğüne bağlanması ve bu vergi dairelerindeki; tarama kontrol bölümlerinin kaldırılarak uygulama grup müdürlüğü denetim biriminin oluşturulması, daire dışında yapılan icra, yoklama ve yaygın denetim işlerinin tek elden yürütülmesi, ihtilaflı işler, personel işleri ile destek hizmetlerinin tek yerden izlenmesi ile vergi daireleri daha etkin olacaktır. Bu durumda örgüt yapısı aşağıdaki gibi olacaktır.

Şekil 6 – Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Örgütlenmesi (Önerilen Durum)



Görüldüğü üzere, vergi dairesi müdürlüklerinin uygulama grup müdürlüklerinin çatısı altında örgütlenmeleriyle hem personel tasarrufu hem de etkinlik sağlanmış olacaktır. Örneğin, her vergi dairesinde 1-3 memur tarafından yürütülmekte olan özlük işlerinin, uygulama grup müdürlüğüne bağlı bir birim tarafından yürütülmesiyle personel tasarrufu sağlanacaktır. Yine, mükelleflerin yeminli mali müşaviri veya hukuk müşaviri bulunduğu dikkate alındığında, vergi dairesi ile mükellefler arasındaki ihtilaflarda vergi dairelerinin savunma biriminde yetersiz nitelikte eleman istihdam edilmek yerine uygulama grup müdürlüğü bünyesinde ayrı bir uzman ekip oluşturulması ile söz konusu ihtilafların vergi daireleri lehine sonuçlanması sağlanabilir. Ayrıca hazine avukatları, vergi denetmenleri gibi birimler, uygulama grup müdürlüğü şeklindeki örgütlenmede etkin olacaklardır. Şekilde yer alan "denetim birimi", vergi denetmenlerinin yapmaları gereken önemde olmayan denetimleri ifade etmektedir. Yaygın denetim ise daha çok mükelleflerin belge düzenine uyup uymadıklarının kontrolünü sağlayacak birimlerdir.

6. Personel Politikası

Bir vergi sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin etkinliği sorunu ile yakından ilgilidir. Vergi yönetiminin etkinliği ise, vergi yönetimine dayanır. Etkin bir vergi yönetimi de, temelde personel sorununa, personel yönetimine bağlıdır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimi sorununun gerçekte bir personel sorunu olduğu ileri sürülmektedir[708].

Genel olarak kamu yönetiminin ve özel olarak vergi yönetiminin başarı derecesi, çalıştırdıkları personelin niteliğine bağlı olduğu gibi, yönetsel süreçlerde bu personelin davranışlarından etkilenir. Başka bir ifadeyle, vergi yönetiminin beşeri yönünü personel yönetimi oluşturmaktadır. Bu da personelinin yetenek ve bilgisine bağlıdır. Ekonomik kalkınma çabalarına doğrudan katılan devlet, yönetim örgütünde insan gücü kaynağını en iyi biçimde harekete geçirmek ve nitelikli insan gücü çalıştırmak zorundadır[709].

İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. Ancak, uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle gelir idaresi, amaca uygun yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir. Sonuçta, nitelikli personel giderek azalmaya ve dolayısıyla arzulanan ölçüde hizmet üretilememeye başlanmıştır[710].

a. Personelin Niteliksel Yetersizliği

Gelir idaresinin verdiği hizmetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, istihdam edilen personelin nitelikli ve eğitimli olmasıyla yakından ilgilidir.

---

[708] Erdem, s.74.

[709] M. Zafer Üskül, "Kamu Yönetimi Personelinin Hizmet İçi Eğitimi", **Eskişehir İ.T.İ.A Dergisi**, Sayı:1, 1975, s.281.

[710] TÜSİAD-Vergi Konseyi, s.29.

Gelir idaresinin taşra teşkilatında çalışan personelin % 44'ü yüksekokul mezunu değildir[711]. Gelir idaresinde hizmet içi eğitim de sağlıklı verilememektedir. Bugün vergi dairesinde işe başlayan personelin %71'i hiçbir eğitim almaksızın doğrudan doğruya vergi dairesinde çalışmaya başlamakta, eğitim alan kişilerin eğitim süresi ise 3-4 ayda tamamlanmaktadır[712]. Oysa vergi yönetiminde çalışanların görev niteliğine bakmaksızın iyi eğitim görmüş kişilerden seçilmesi gerekmektedir. Vergi yönetimi ve mevzuatın değişken ve karmaşık bir yapı göstermesi vergi memurlarının, vergi tekniği ve hukuki yönden yetişmiş olmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi dairelerinde hukukçu, bilgisayar uzmanı gibi kadrolar yetersizdir. Alt kademede yer alan personel farklı farklı meslek gruplarından olup, çalıştıkları alanda uzmanlaşma olanakları yetersiz kalmaktadır[713].

Her ne kadar 5345 Sayılı Kanunla birlikte vergi idaresinde hazine avukatı istihdamı uygulamasına başlanılmışsa da, vergi idaresi ile mükellef arasında doğan ihtilaflarda vergi idaresinin savunması çoğunlukla hiç hukuk eğitimi almamış memurlar tarafından hazırlanmaktadır. Bu durum, aslında kazanılabilecek olan vergi davaların hukuk tekniği yönünden eksik ve yanlış savunmalar dolayısıyla kaybedilmesine yol açmaktadır.

Oysa vergi yönetiminde çalışanların görev niteliğine bakmaksızın iyi eğitim görmüş kişilerden seçilmesi gerekmektedir. Vergi yönetimi ve mevzuatın değişken ve karmaşık bir yapı göstermesi vergi memurlarının, vergi tekniği ve hukuki yönden yetişmiş olmalarını gerektirmektedir.

Açıklanan nedenlerle ve mevzuattaki değişikliklerin anında aktarılabilmesini teminen gelir idaresi personelinin, mevzuattaki değişikliklere paralel olarak profesyonel olarak hazırlanmış hizmet içi eğitimlere tabi tutulması sağlanmalı, yüksek lisans ve doktora proğramlarına katılmaları teşvik edilmelidir.

---

[711] Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması,** İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2003-41, Ocak 2004, s.50.

[712] Nazmi Karyağdı, **Altan Tufan Anısına Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Paneli**, Ankara: 4 Mayıs 2002, **http://www.vavek.org.tr/tufan.htm** (12 Ekim 2008)

[713] Zeynep Arıkan, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:199, Nisan 2005, s.162.

b. Personelin Sayısal Yetersizliği

Gelir idaresi, mükellefin ve vergiyi doğuran olayın tespitinden verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline, ekonomik gelişmelerin izlenmesinden uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesine, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılmasından vergi denetimine, vergi uygulamaları için gerekli alt yapının oluşturulup iyileştirilmesinden çağdaş teknolojiden azami ölçüde yararlanılarak vergi uygulamalarında etkinliğin arttırılmasına kadar pek çok önemli görevin yerine getirilmesinden sorumludur[714]. Bu kadar değişik ve yoğun iş hacmi karşısında gelir idaresinin kadroları mevcut haliyle yetersizdir. Halbuki, personel yönetiminin etkinliğini belirleyen unsurlardan biri de, vergi personelinin sayısıdır. Vergi personelinin vergi yönetiminin iş yükü ile orantılı sayıda olması etkinliği için gereklidir[715].

Gelir idaresinin iş yükü günden güne arttığı halde, personel sayısı çeşitli nedenlerle giderek azalmaktadır. İstanbul gibi Türkiye vergi gelirlerinin yaklaşık yarısının sağlandığı bir ilde, yaygın ve yoğun vergi denetimine sadece 150 personelin katıldığı[716] düşünüldüğünde personel sayısının yetersizliği açıkça görülmektedir.

Öte yandan, gelir idaresinin personel sayısı yeterli olmadığı gibi, mevcut personel de iller arasında iş yükü ile dengeli dağılmış durumda değildir. Örneğin, İstanbul'un 69 dairesinin birisi olan Sarıgazi Vergi Dairesi, 120 personeli ile 40.000 mükellefe hizmet vermekte iken[717], Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı 1.200 personel ile sadece 29.000 mükellefe hizmet vermektedir[718].

Gelir İdaresinin 5345 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri şekilde yerine getirebilmesi için, gelir idaresi personelinin sayısı iş yüküne paralel olarak artırılması ve iller arasında dengeli şekilde dağıtılması gerekmektedir.

---

[714] Ayrıntılı bilgi için Gelir İdaresinin görevleri için 5345 sayılı Kanun'un 4.maddesine bakınız.

[715] Doğan Şenyüz, "Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Uludağ Üniversitesi, SBE, 1995), s.50.

[716] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, s.72.

[717] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, s.76.

[718] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, s.34.

c. Ücret, Atama, Terfi ve Yer Değiştirme Esasları

Vergi yönetiminde verim ve başarıya ulaşmayı sağlayan diğer önemli bir etken de personelin ücret sorunudur. Kusursuz bir ücret sistemi bulunmasının güçlüğüne rağmen, esas amaç kusurları az olan bir ücret sistemi uygulamaktır. İyi bir ücret sistemi, personeli çalışmaya teşvik eden, iş verimini artıran ve mesleğinde ilerleme, yükselme çabalarını çoğaltan önemli bir unsurdur. Ücret düzeyinin düşük olmasının personel üzerinde olumsuz etkileri olacağı açıktır. Gelir idaresi personelinin ücretleri bu açıdan değerlendirildiğinde durumun iç açıcı olmadığı açıktır. Ücret düzeyinin tatmin edici olmaktan uzak olduğu bir ortamda çalışan elemanlar, sorunlarını işe de yansıttığından, karşı karşıya olduğu mükellefler üzerinde vergiye karşı bir soğukluk hissi uyandırmakta ve bu durum sonuçta vergi kaçakçılığı boyutlarına kadar uzanabilmektedir[719].

Personel arasında ücret düşüklüğünden kaynaklanan işten ayrılmalar sık olarak görülmekte, vergilendirme konusunda yetişmiş personel, ücret düzeyinin daha tatmin edici olduğu başka alanlara kaymaktadır. Vergi denetim elemanlarının yaşam koşulları, genel ücret düzeylerindeki yetersizlik nedeniyle gittikçe gerilemektedir. Bu durum, kamu görevinden özel kesime geçişi kolaylaştırmakta ve sonuç olarak yönetim görevlilerinin sayısal yetersizliği artmaktadır[720].

Gelir idaresinde, vergi dairesi müdür yardımcısına bağlı şeflerden birisine bağlı olarak çalışan gelir uzmanlarının vergi dairesi müdürlerinden fazla ücret aldığı, istifa eden personelin dışarıda maaşının birkaç katına iş bulabildiği bir durumda nitelikli personeli teşkilatta tutmakta büyük güçlük yaşanması kaçınılmazdır.

Öte yandan, ücret konusundaki tek sorun ücretlerin düşük olması değildir. Türkiye düzeyinde görev yeri neresi olursa olsun personel aynı maaşı almaktadır. Örneğin, ev kiralarının çok yüksek ve hayat şartlarının daha zor olduğu İstanbul'da görev yapan personele, ev kiralarının daha düşük ve hayat şartlarının nisbeten daha düşük olduğu Kırşehir'de görev yapan personelin almakta olduğu maaş kadar maaş ödenmesi de sorunun bir başka boyutunu oluşturmaktadır.

---

[719] Metin Taş, **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1992, s.67-68.

[720] Turhan Kınay, "Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 4, 1982, s.43.

Diğer taraftan, "rotasyon" olarak adlandırılan yer değiştirme sistemi, Gelir İdaresinde yönetici pozisyonunda görev yapan personeli yakından etkilemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmeliğin 5.maddesine göre[721] vergi dairesi müdürü, müdür ve bunların yardımcıları ile vergi denetmenleri yer değiştirme suretiyle atamaya tabi bulunmaktadırlar. Sözü edilen Yönetmeliğin 6.maddesine[722] göre, ekonomik, sosyal, kültürel ve ulaşım şartları yönünden benzerlik ve yakınlık gösteren yerler gruplandırılarak oluşturulan 6 farklı hizmet bölgesi, Yönetmeliğe ekli Ek-1 ve Ek-2 sayılı cetvellerde, bu bölgelerde yerine getirilmesi gereken görev süreleri ise aynı Yönetmeliğin 7.maddesi uyarınca[723] Ek-4 sayılı cetvelde gösterilmiştir.

Buna göre, bir bölgede hizmet yapmakta olan vergi dairesi müdürü, müdür, müdür yardımcısı ve vergi denetmenleri, o bölge için belirlenmiş olan hizmet süresini doldurduklarında, bir başka bölgeye atanmak zorundadır. Ancak, bölgelerin illerin ekonomik, sosyal, kültürel ve ulaşım şartları yönünden benzerlikler itibariyle oluşturulmuş olması kıt olan yetişmiş, nitelikli insan kaynağının etkin kullanılamamasına yol açmaktadır. Örneğin, İzmir, Ankara, İstanbul gibi büyük iller aynı hizmet bölgesi olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, bu illerden herhangi birinde, örneğin İstanbul'da hizmet süresini dolduran personelin, aynı hizmet bölgesinde bulunan İzmir veya Ankara'ya atanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu durum, yıllarca İstanbul'da görev yapmış olan personelin, hizmet süresi dolduğunda yine İzmir, Anakara gibi vergisel olaylar bakımından yetişmiş insan gücüne ihtiyaç duyulan iller yerine daha küçük illere atanmalarına yol açarak nitelikli insan kaynaklarının israf edilmesine neden olmaktadır.

---

[721] Yer Değiştirme Suretiyle Atamaya Tabi Personel
Madde 5 – (1) Yer değiştirme suretiyle atamaya tabi personel aşağıda belirtilmiştir.

a) Vergi dairesi müdürü, müdür ve bunların yardımcıları,

b) Vergi denetmeni.

[722] Hizmet Bölgeleri
Madde 6 – (1) Ekonomik, sosyal, kültürel ve ulaşım şartları yönünden benzerlik ve yakınlık gösteren yerler gruplandırılarak oluşturulan hizmet bölgeleri Ek-1 ve Ek-2 sayılı cetvellerde gösterilmiştir.

(2) Vergi denetmenleri Ek-2 sayılı cetvele tabi olup, vergi dairesi başkanlığı emrinde çalıştırılırlar.

[723] Zorunlu Çalışma Süreleri
Madde 7 – (1) Zorunlu çalışma süreleri, hizmet bölgeleri itibariyle Ek-4 sayılı cetvelde gösterilmiştir….

Sözü edilen sorunların aşılabilmesi ve ücret dağılımındaki adaletsizliğin kısmen giderilebilmesi için, öncelikle gelir idaresinde ücret politikası bir an önce gözden geçirilmelidir. 4 yıllık fakülte mezunu personelin, yeterli hizmet içi eğitim verildikten sonra gelir uzmanı olarak atanması, diğer personelden en az belli bir kıdeme sahip olanlara da gelir uzmanlığı sınavına girme şansı tanınması ve daire yöneticilerinin maaşlarının gelir uzmanlarının maaşlarının altında kalmayacak şekilde yeniden belirlenmesi yerinde olacaktır.

Öte yandan, Türkiye düzeyinde tüm vergi birimleri ile vergi idaresinde görev yapmakta olan yöneticilerinin sınıflandırılması gerekmektedir. Örneğin İstanbul Kadıköy Vergi Dairesi, Ankara Kavaklıdere Vergi Dairesi ya da İzmir Hasan Tahsin Vergi Dairesi aynı sınıf, mesela 1.sınıf vergi dairesi ise, buralara atanacak müdürlerin de 1.sınıf müdür olması gerekmektedir. Ya da bu iller 1.sınıf il ise bu illerde görev yapacak denetmenlerin de 1.sınıf denetmen olması gerekmektedir. Buna göre, örneğin İstanbul Kadıköy Vergi Dairesi Müdürü, buradaki hizmet süresini doldurduğunda diğer illerde bulunmakla birlikte yine 1.sınıf olan vergi dairelerinden birine atanabilmelidir. Ayrıca, 1.sınıf vergi dairelerinde veya illerde görev yapan personel ile diğer vergi dairelerinde veya illerde görev yapmakta olan personelin aynı maaşı alması düşünülemez. 1.sınıf vergi dairelerinde veya illerde görev yapmakta olan personelin maaşı mutlaka belirgin şekilde daha yüksek olması gerekir.

Özetlemek gerekirse, vergi dairesinin özellikle yönetici veya denetimci kadrolarının nerelerde görev yapacakları, sadece kıdemlerine bağlı olarak belirlenmek yerine, performanslarına ve diğer vasıflarına bağlı olarak belirlenmelidir. Aksi halde kendilerinden yüksek bir performans beklenmesi gerçekçi olmaz.

Ayrıca, gelir idaresinin gerek merkez, gerekse taşra teşkilatındaki yönetici kadrolarına genellikle merkezi denetim elemanları atanması dolayısıyla diğer personeli üst düzey kadrolara yükselme imkanı bulamamaktadır. Bu durum, başarılı ve liyakat sahibi personelin motivasyonlarını ve iş verimliliğini düşürmektedir. Bu nedenle, atama ve terfilerde objektif kriterlerin uygulanması sağlanmalı, her personele en üst düzeyde yönetici olabilme yolu açılmalıdır.

d. Personel Politikası ve Maliye Okulları

1909 yılında Maliye Mektebi olarak, daha sonra Atatürk'ün imzasıyla 1924 yılında Maliye Okulu olarak eğitim vermeyi sürdüren Maliye Meslek Liselerinde maliye ve vergi konularındaki derslerle birlikte hukuk, iktisat, tarih, coğrafya gibi dersler de okutularak öğrencilerin kültür seviyelerinin de yükselmesine önem verilmiştir.

56 yıllık tarihi boyunca tek olan ve kuşkusuz önemi gereği Ankara'da eski Meclis'in hemen yanında öğretimini sürdüren Maliye Okulunun sayısı, planlı ekonomi döneminin hüküm sürdüğü 1960'lı ve 1970'li yıllarda sırasıyla İzmir ve İstanbul'da açılanlarla üçe çıkmıştır[724].

Ortaokuldan sonra iki aşamalı bir sınavla aldığı öğrencilere parasız yatılı olarak eğitim vermesi dolayısıyla eğitimde ve kamuda görev almakta fırsat eşitliği yaratması bir yana, Maliye okullarının asıl fonksiyonu Maliye Bakanlığı'na personel yetiştirmekti. Ne var ki, 2002 yılı itibariyle Maliye okulları son mezunlarını vermiş durumdadır.

Maliye Okullarının kapatılması için öne sürülen en önemli gerekçeler arasında okulun lise seviyesinde olması ve mezunlarının, bir bölümü maliye dışındaki alanlarda olmak üzere zaten % 98 oranında üniversite eğitimi alıyor olması ve Maliye Bakanlığı'nın artık sadece üniversite mezunlarına görev vermeye başlaması gösterilmekteydi.

Maliye Okullarının kapanmasıyla birlikte Maliye Bakanlığı, her yıl periyodik olarak teşkilata katılan ve kendilerine Bakanlığın üst düzey bürokratları tarafından meslek dersleri verilen genç ve dinamik bir kaynaktan yoksun kalmaya başlamıştır. Her ne kadar üniversitelerin çeşitli bölümlerinden mezun olan öğrenciler arasından da aynı kaynağın sağlanabileceği düşünülse de, genç yaşlarda, mesleki konularda doğrudan eğitim alan Maliye Okulu mezunları ile diğerlerinin aynı düzeye gelmesi belli bir zaman almaktadır.

---

[724] Yusuf İleri, "Maliye Okulunun Ekonomik ve Toplumsal Yaşantımızda Hissedilen Yokluğu", **Dünya,** 29 Mayıs 2002, s.5.

Öte yandan, Maliye Okullarının kapatılmasıyla Bakanlığın personel yapısı bozulmuştur. Bakanlık her yıl düzenli olarak ve belli sayıda personeli kadrosuna katmak yerine birkaç yılda bir toplu personel alımına yönelmiştir. Bu durum, Bakanlık personelinin kıdemini kademeli olmaktan çıkarmış ve aynı anda teşkilata giren çok sayıda personelin aynı zamanda terfi etmesi, aynı anda emekli olması gibi değişik sorunlara yol açmaya başlamıştır. Nitekim, 2008 Yılı Faaliyet Raporuna bakıldığında, Gelir İdaresi taşra teşkilatında görev yapmakta olan personelinin yarısından çoğunun hizmet yılının 20 yılın üzerinde olduğu görülmektedir.[725]

Maliye Okullarının kapatılmasının bir diğer olumsuz etkisi de personelin merkezi sistemle alınmasıdır. Örneğin İstanbul maliye teşkilatının personel ihtiyacı için açılan sınava Türkiye'nin her yerinden başvuru yapılmakta ve İstanbul dışından başvuranlar, göreve başladıkları tarihten itibaren İstanbul'dan ayrılarak kendi ailelerinin bulunduğu illere tayin olmak için talepte bulunmaktadırlar. Halbuki, personel ihtiyacının önemli bir kısmının Maliye Okulu'ndan temin edildiği dönemlerde, İstanbul, Ankara ve İzmir Maliye Okullarına genellikle o okulun bulunduğu bölgedeki illerden öğrenciler kabul edildiği için, bu öğrencilerin daha sonra Maliye Teşkilatında istihdam edilen bu öğrenciler, genellikle göreve başladıkları ilde hizmetlerini sürdürmekteydiler.

Öte yandan, Maliyecilik en az askerlik ya da polislik gibi erken yaşlarda öğrenilmesi gereken ve uzmanlık gerektiren bir meslektir.

Açıklanan nedenlerle, Maliye okullarının tekrar ihdas edilmesi ve Maliye Okulu mezunlarının devam edebileceği Akademisi'nin bir an önce kurulması gerekmektedir. Maliye Akademisi'ne veya diğer Fakültelere devam etmeyen Maliye Okulu'ndan mezunları, Vergi Dairelerinin alt ve orta düzey personel ihtiyacını karşılamakta kullanılabilir. Maliye Bakanlığı'nın üst düzey personel ihtiyacı ise Maliye Akademisi mezunları ile Üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde öğrenimini tamamlayanlardan karşılanabilir.

---

[725] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2009, s.40.

e. Personel Politikası ve Part Time İstihdam

Gelir İdaresi personelinin %62'si erkeklerden, %38'i bayanlardan oluşmaktadır.[726] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı esas alındığında, personelin % 66'sı evli, % 34'ü ise bekardır[727]. Böyle bir durumda özellikle bayan personelin bakım ve eğitimi için çocuklarına yeterli zaman ayıramadıkları görülmektedir. Uygulamada, resmi dairelerin açık, okulların tatil olduğu günlerde bayanların önemli bir kısmı ya idari izin kullanmakta ya da rapor alma yoluna başvurmaktadırlar. Bu durum iş verimliliğini önemli ölçüde düşürmektedir.

Bu nedenle, isteyen personele, halen almakta olduğu maaşın %65-70'i karşılığında yarım gün çalışma imkanı getirilmeli, isteyen personel yarım gün, isteyen personel tam gün çalışma imkanına kavuşmalıdır. Böylece, daha önce 100 birim maaşa tek personel verimsiz olarak çalıştırılırken, yapılacak bu düzenleme ile 130-140 birime iki ayrı personel verimli olarak çalıştırılmış olacaktır. Ayrıca, özellikle annelerin çocuklarıyla daha yakından ilgilenmelerine ve sağlıklı bir nesil yetişmesine katkıda bulunulmuş olunacaktır.

7. Mukteza Uygulamaları

Gelir idaresinde işgücünün önemli bir kısmı günlük işlemlere harcanmakta, teşkilatın daha etkin, verimli ve hızlı çalışabilmesi için nasıl bir yapılanmaya gidilmesi gerektiği, merkez ve taşranın sorunlarının neler olduğu ve bunların nasıl çözümlenebileceği, dünya uygulamalarının nasıl olduğu gibi konulara yeterince vakit ayrılamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 413.maddesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hükme bağlanarak vergi mevzuatının uygulanmasında ortaya çıkan sorunlara diğer bir çözüm aracı olarak "mukteza" sistemi yaratılmıştır.

---

[726] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, *2008 Yılı Faaliyet Raporu,* s.40.

[727] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**, 2008 Yılı Faaliyet Raporu,** İstanbul, 2009, s.12.

Gelir idaresince verilen mukteza sayısı 1999 yılında 11.869 iken, 2004 yılında 12.881, 2005 yılında ise 15.068 olmuştur[728].

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen mukteza sayısı ise 2002 yılında 3.759, 2003 yılında 4.301, 2004 yılında 5.281, 2005 yılında 6.259, 2006 yılında 6.952, 2007 yılında ise 10.427'dir[729].

Rakamlardan da anlaşılacağı üzere, mukteza taleplerinde hızlı bir artış meydana gelmiştir. 2007 yılında mükelleflere verilen mukteza sayısı, 2006 yılına göre %50 oranında artmış bulunmaktadır. Aslında bu durum bile vergi mevzuatını basitleştirip anlaşılabilir hale getirme çalışmaları ile tezat bir durumu ifade etmekte, vergi mevzuatı konusundaki çalışmalar sürdükçe, mükelleflerin vergi mevzuatında tereddüde düştükleri hususlar artmaktadır.

Bununla birlikte, mukteza taleplerindeki artışın bir kısmının, mükelleflerin sadece tereddüt ettikleri konularda değil, yaptıkları/yapacakları vergisel işlemlerin vergi idaresince onaylanmasını arzu etmeleri nedeniyle, yasal olarak çok açık konularda bile mukteza talebinde bulunmalarından kaynaklandığı gözden uzak tutulmamalıdır.

Halbuki gelir idaresi enerjisini teşkilatın daha etkin, verimli ve hızlı çalışabilmesi için merkez ve taşra teşkilatı ile mükelleflerin sorunlarını çözmek için önlem almaya harcadığı takdirde başarılı olabilir. Bu nedenle, öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatının, mukteza verme görevi bir an önce sona erdirilmelidir.

Öte yandan, artık neredeyse müşaviri olmayan mükellef bulunmadığından ve tüm vergi mevzuatının internet üzerinden herkese aynı anda eksiksiz olarak ulaştığı bir ortamda, taşra teşkilatının dahi mukteza vermesine gerek bulunmadığından, taşra teşkilatı yönetiminin de mesaisini muktezalar yerine vergi idaresinin daha iyi çalıştırılması, denetimin kontrol edilmesi gibi konulara ayırması yerinde olacaktır.

---

[728] TÜSİAD-Vergi Konseyi, s.54.

[729] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **Aylık İVDB Bülteni,** http://www.ivdb.gov.tr (20 Mayıs 2009).

8. Teknolojik İmkanların Kullanımı

Tarih boyunca vergilendirme yöntemleri en basit vergiden, ekonomik yaşamın her yönüne ve her aşamasına ulaşan karmaşık vergilendirme yollarına dek uzanmıştır[730]. Diğer taraftan her geçen gün hem yükümlü sayısı hem de bu yükümlülerin gösterdiği faaliyet çeşitleri artmakta ve daha karmaşık hale gelmektedir. Bu durum vergi idaresinin yükünü artırmaktadır. Bu nedenle, vergileme hizmetlerinin insan gücü yerine, otomasyona geçilerek yürütülmesine başlanmış ve bu uygulama yaygın hale getirilmiştir.

2007 yılı sonu itibariyle elektronik ortamda alınan beyanname sayısı da hızla artarak %90'ları aşmış durumdadır. Ne var ki, tüm hizmetlerde ve yönetimin her aşamasında teknikten gereği gibi yararlanıldığından söz edilemez. Özellikle banka, noter, tapu idaresi, belediye, elektrik idaresi, borsalar, meslek odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü gibi kurum ve kuruluşlarla vergi idareleri arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanıma sahip alt yapının henüz oluşturulamamış olması gelir idaresinin etkinliğini artırıcı politikaların uygulamaya geçirilmesini engellemektedir[731].

Diğer taraftan, vergi dairelerinde hizmet sunan birimlerin kaynak düzeyi yetersizdir ve iş süreçlerinin iç entegrasyonu sağlanamamıştır. Mevcut kaynaklar bile, süreçlerin doğal bir parçası haline getirilemediği için tam olarak kullanılamamaktadır. Bunun en güzel örneği, mevcut iş tanımlarına daha fazla destek potansiyeli olduğu halde, iş akışı ile entegrasyonu sağlanamadığı için VEDOP sisteminin yeterince kullanılamamasıdır[732].

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin ulaştığı boyut sadece vergi sistemindeki sorunlardan değil, esasen "Ulusal Bilgi Altyapısı"nın yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.

---

[730] Robert H. Terry, **Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde Bilgisayar Tekniğinin Kullanımı**, **Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları**, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayını, 1978, s.171.

[731] DPT, *Sekizinci Bes Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,* s.28.

[732] TÜSİAD-Vergi Konseyi, s.54.

Önemli oranda bir ekonomik aktivite grubu ulusal olarak iz bırakmayacak şekilde gerçekleşmektedir. Bazı ulusal veriler ise yönetimlerindeki sorunlar nedeniyle, farklı tanımlarla, farklı kaynaklarda, farklı standartlarda yer aldığı için konsolide edilememekte, ekonomik sistemin izlenilebilirliği azalmaktadır. Geçerli ve güvenilir bilgiye ulaşmak sadece gelir idaresinin değil, bu ülkedeki ekonomik karar alıcıların çoğunun yaşadığı bir sorundur[733].

Öte yandan, nüfusta meydana gelen hızlı artış, bölgeler arası gelişmişlik farkının yarattığı iç göç olgusu ve çarpık kentleşme Türkiye'nin karakteristik özelliklerinden biri haline gelmiştir. Nüfusun hareketli olduğu kentlerde insanların ikametgahları bile izlenemezken ekonomik faaliyetlerin ve elde edilen gelirlerin izlenmesi olanaksızdır.

Diğer taraftan, ikametgah konusunun, benzeri hiçbir gelişmiş ülkede olmayan muhtarlık gibi yetersiz bir kurumla izleniyor olması da başlı başına bir sorundur. Normal koşullarda, insanların ikametgahını izleyebilecek sağlıklı bir yapı yokken, bir de bu derece yüksek nüfus hareketliliğinin olduğu ülkemizde, vergi idaresinin ve diğer ilgili birimlerin kayıt dışı yaşamı, faaliyeti ve geliri kavrayabilmesi çok da kolay değildir[734].

Teknolojik imkanlardan yararlanan ülkeler bir taraftan etkin bir şekilde vergilendirme işlevini, yerine getirirken diğer taraftan vatandaşların vergi sistemine güven duymalarını sağlamaktadır[735].

Bununla birlikte unutulmamalıdır ki, teknolojik gelişmeler ne kadar gelişme gösterirse göstersin, denetimin tamamlanmasında, vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılmasında yetişmiş personel büyük rol oynamaktadır[736].

---

[733] TÜSİAD-Vergi Konseyi, s.85.

[734] Şinasi Aydemir, **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1995, s.58.

[735] İsmail Aktürk, "Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı:2, 1988, s.149.

[736] Halis Ertürk, **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1982, s.88.

II. VERGİ DENETİMİ

Türk Vergi Sisteminde, mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de vergi denetimidir.

Vergi denetimi kavramı, "vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını" kapsamaktadır[737]. Vergi denetiminin dar anlamda, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlama amacı olduğu söylenebilir[738].

Vergi yönetimi, vergi denetimleri aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gerektiği şekilde kontrol edemiyor ve vergi yasalarının hataen veya kasten ihlalini araştırıp bularak ortaya koyamıyorsa, vergi denetiminin vergi hasılatını artıran etkisi ortadan kalkacaktır[739]. Gerçekten, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile vergi denetiminin yapılmaması ya da gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması sistemin zaman içinde bozulmasına ve doğru işlememesine yol açar[740]. Bu nedenle vergi denetimi, beyan esasına dayalı çağdaş vergi sistemlerinin "olmazsa olmaz" unsurudur[741].

Vergi kaçağının yoğun olmadığı ülkelerde toplam beyanname sayısının %2-3 kadarının, kaçakçılığın yaygın olduğu ülkelerde ise %7-8 kadarının incelenmesinin yeterli olduğu, ancak % 8'lik bir incelemeyi gerektiren ülkelerin vergi örgütlerinin, bu görevi görecek yeterli elemandan yoksun bulundukları ileri sürülmektedir[742].

---

[737] Nezih Şeker, s.l.

[738] İlhan Özer, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi,** Ankara: Güneş Matbaası, 1971, s.156.

[739] Mehmet Akbay, "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi"**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu,** Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Yayın No: 1990/308, 1990, s.213-215.

[740] Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:185, Ocak 1997, s.3.

[741] Taner Berksoy, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:411, 1994, s.88.

[742] Erdem, s. 56-68.

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

Gelişmiş ülkeler olarak kabul edilen Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya ve Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanmakta olan vergi denetim esasları aşağıda kısaca belirtilmiştir.

1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi

ABD vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) sorumludur. İç Gelir İdaresi, mükelleflere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini, olması gereken şekliyle sağlamakla da yükümlüdür[743]. IRS belirtilen bu yükümlülüklerini yerine getirmek için, yayımlar yapıp, formlar düzenleyerek mükelleflere bilgi sağlamakta, seçilmiş beyannameler üzerinden denetim yapmaktadır[744].

Amerika Birleşik Devletleri'nde kayıtlı bir ekonomik yapılanma ve etkili bir denetim sistemi bulunmasına karşın yine de vergi kaçağı bulunmaktadır. Bu kaçağın oransal olarak düşük olmasına karşın, nominal olarak ülkemiz dahil birçok ülkenin milli gelirinden fazla olduğunu söylemek mümkündür. Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan vergi incelemesinin en çarpıcı özelliği, çok sayıda mükellefi incelemek ve genel oranı yüksek tutarak incelemenin caydırıcılık etkisini kurmak yerine; az sayıda mükellefi incelemek, fakat incelemeye değer mükellefleri iyi bir yöntemle ayıklamak suretiyle bu etkiyi yerleştirmektir. Gerçekten de genel inceleme oranı %l-2 gibi, çok düşük bir orandır. Fakat her 100 kişiden sadece 3'ü vergi kaçırdığı halde, incelemeye alman her 100 mükelleften 75'ine ceza salındığı göz önünde bulundurulursa, bu % l-2 arasındaki kütlenin ne kadar isabetli seçildiği anlaşılır. Bu durum vergi mükelleflerinin sisteme uyum sağladıklarını göstermektedir. Üstelik bu uyumun toplanan her 1000 dolar vergi için ortalama 4.8 dolar gibi düşük bir harcamayla sağlanması da vergi sisteminin

[743] Ersan Öz ve Tekin Aydemir, "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:168,Eylül 2002, s.46

[744] Mahmut Sayın; "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 95, Ağustos 1996, s.7.

ve vergi denetiminin etkin olduğunun göstergesidir[745]. İnceleme fonksiyonu açısından görev yapan personel sayısı şöyledir:

- Gelir Ajanları (Revenue Agents): 14.000
- Vergi Denetim Elemanları (Tax Auditors): 2.200
- Hizmet Merkezi: 2.800
- Diğer: 5.600.

Gelir ajanları, gerçek kişilerin beyannamelerini, işveren beyannamelerini ve tüketim vergisi beyannamelerini incelemektedirler. Çok büyük kuruluşlar ve şirketler ise ekonomistler, mühendisler ve uluslararası uzmanların da içinde bulunduğu ekipler tarafından denetlenmektedir. Gelir ajanlarının 3.500'ü ekip halinde çalışmaktadır. Büyük şirketlerde denetim elemanları sürekli bulunmaktadır[746].

IRS tarafından herhangi bir yılda yapılan denetimler tüm gelir vergisi beyannamelerinin %1'inden daha az olmasına karşın, denetim oranı; emlak işleri, servet ve hediye transferleri ve nakitle çalışan işlerde daha yüksek olabilmektedir[747].

Denetim yapılacak beyannamelerin daha çok matematiksel formüllerle belirlendiği ABD'de, vergi beyannameleri başlangıçta matematiksel doğruluk açısından denetlenmektedir[748]. Bu denetimin yanı sıra, indirim ve istisnaların hatalı olup olmadıkları incelenmekte ve hata olması durumunda, mükelleflere düzeltilmiş hesaplama gönderilmektedir[749].

IRS (Amerikan Gelir İdaresi) tarafından incelemeye alınacak olanların saptanmasında başlıca üç teknik kullanılır. Bunlar; tesadüfi seçim, özel hedef seçimi (Special Target Program) ve ayrımcı fonksiyon sistemidir.(Discriminant Function System).

---

[745] Toper Çağlayan, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreçleri ve Vergi İncelemesi Sonuçları" **Maliye Dergisi**, Sayı:75, Mayıs-Haziran 1985, s. 14.

[746] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.21.

[747] Öz ve Aydemir, s.46.

[748] Sayın, s.9.

[749] Öz ve Aydemir, s.46.

Tesadüfi seçimde mükellefin gelir düzeyi, yaptığı indirimler ve mesleği dikkate alınmaz.

Özel hedef seçiminde, her yıl belli meslek grupları veya beyan dışı gelir bırakma olasılıkları fazla olan mükellefler hedef olarak saptanır. Yıllık gelir miktarının yüksek olduğu beyanlar ile nakit olarak çalışan serbest meslek erbabının beyanları IRS'nin ilgi alanındadır.

Çeşitli özel programlarla desteklenen ve sonuçta oluşturulan "Ayırıcı işlev" formüllerine (bu formüller kısaltılmış haliyle DIF olarak ifade edilmektedir) dayalı olan ayırımcı fonksiyon sistemi, daha önceden istatistiki olarak saptanmış tutarsızlıklar ve ilişkilere bağlı olarak beyan dışı bırakılmış olma olasılığı yüksek olan gelirleri saptamaktadır. Bu sistem içerisinde beyannameler puanlandırılmaktadır. (Issue Scoring of Returns). DIF formülleri, sistematik olarak seçilen beyannamelerin dikkatle yapılan denetimi sonucu en yüksek denetim gizili taşıyan ortak niteliklerinin saptanmasıyla geliştirilmiş ve bilgisayar programına dönüştürülmüştür. DIF puanı yüksek olan beyanname, yüksek denetim önceliğine sahip demektir. Bu beyannameler incelenmek üzere görevlilere gönderilir. DIF formülleri, mükelleflerin incelenme şanslarını azaltıcı yollara başvurmalarını önlemek için çok gizli bir devlet sırrı gibi saklanmaktadır. Ayrıca DIF puanları ne olursa olsun A.B.D. başkanı ile yardımcısı her yıl incelemeye alınmaktadır[750].

IRS tarafından yapılan bir başka denetim “Yerinde Denetim”dir. Bu denetim daha çok kurum beyannameleri ve profesyonel işler yapan şahısların beyannameleri için kullanılmaktadır. Mükellef işlemlerinin daha kapsamlı olarak incelendiği yerinde denetim, IRS elemanı tarafından dairede veya mükellefin evi veya işyerinde yürütülmektedir[751].

A.B.D'nde vergi denetimlerini etkin kılan en önemli unsur, toplumdaki vergi bilincinin gelişmiş olmasıdır. Vergi İdaresi mükellef ilişkilerini pozitif yönde geliştiren ve vergi bilincini artıran bilgilendirme çalışmalarına IRS'nin internet aracılığıyla verdiği hizmetleri de eklemek gerekir. Vergi mükelleflerin kamu ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşmasına imkan tanıyan yasal düzenlemeler (Yönetim Usulü Kanunu-APC, Bilgi

[750] Çağlayan, s. 14.

[751] Sayın, s.7.

Hürriyeti Kanunu-FOIA), idare ile mükellef ilişkilerinin daha saydam hale gelmesine yol açmaktadır. Son dönemde ortaya çıkan skandallar bir tarafa bırakıldığında; A.B.D'nde bağımsız denetim kuruluşlarının (Certified Public Accountants-CPA) muhasebe düzeninin oluşmasında ve vergi denetiminde önemli işlevler gördüğü söylenebilecektir[752].

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan vergi incelemesinde farklı bazı müesseseler ile karşılaşılmaktadır[753]:

-Mükellefin İnceleme Sırasında Gecikme Faizinin Artmasını Önlemek Amacıyla Ek Beyanda Bulunması: Mükellef inceleme sırasında çıkabilecek vergi ve cezayı tahmin edebiliyor ise bunu ek beyan ile ödeyerek gecikme faizini daha az ödeyebilir.

-Mükellefin İnceleme Sonuçlarını Kabul Etmemesi Durumunda Arabuluculuk Müessesesi: Mükellef inceleme elemanı ile hem fikir ise bu durumda hesaplanan vergi ve cezalar gecikme faizi ile birlikte ödenir. Hem fikir değil ise bu durumda öncelikle inceleme elemanının yöneticisinden bir görüşme talep eder. Bu görüşme sırasında anlaşmaya varılır ise yeni bir rapor hazırlanıp imzalanır. Eski inceleme ortadan kalkar ancak bu merci ile de anlaşılamaz ise bu durumda IRS itiraz bürosundan dinlenme talebinde bulunulur. Burada da tamamı veya bir kısmı kabul edilmiyorsa bu durumda hızlandırılmış tamamlanan arabuluculuk' mercii devreye girer ve her iki tarafa da yardımcı olarak uyuşmazlığı çözer. Burada da uyuşmazlık devam ederse 90 gün içerisinde vergi mahkemesine başvurulur.

- İncelemenin Başlangıç Aşamasında Bitirilmesi: İnceleme sırasında hiçbir fark bulunmamış veya çok küçük bir fark bulunmuş olması durumunda daha sonraki yıllar inceleme yapılmasına gerek yoktur.

---

[752] Ömer Tunç, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi", **Maliye Yazıları Dergisi,** Sayı:17-18, Mart-Haziran 1989, s. 61.

[753] Harika M.Kırgal Başak, "Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bursa Uludağ Üniversitesi, SBE, 2006), s.55.

- İncelemenin Yenilenmesi: Mükellefin inceleme sonucunda çıkan vergi ve cezalardan haberdar olmaması veya çıkan tutarları ödeyebilecek durumda olmaması halinde uzlaşma ve mükellefin belli bir takvimde söz konusu borcunu ödeyeceğini taahhüt etmesidir.

- Üst Düzey Yetkililerin Vergi İncelemesini Etkilemeleri Durumunda Hapis Cezası Uygulanması: Kendisinden herhangi bir şey talep edilen IRS çalışanı konuyu Hazine genel soruşturma birimine durumu rapor etmek zorundadır. Bu kişilere 5 yıldan az hapis cezası ya da 5000 dolar para cezası ile veya her ikisi ile cezalandırılırlar.

Sonuçta; ABD'deki vergi incelemelerinin ileri düzeyde hizmet üreten bir gelir idaresinin sahip olduğu düzenlemeler olarak bakmak gerekmektedir. Buna göre ABD'de vergi incelemesinin etkinliği yüksek seviyede olup inceleme oranı oldukça düşüktür. Bizde ise etkinliği az ancak inceleme oranı yine düşüktür.

2. İngiltere'de Vergi Denetimi

İngiltere'de vergi incelemesi kavramı karşılığı olarak "tax enquiry" kavramı kullanılmaktadır. "Tax examination" defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi anlamında kullanılmaktadır. "Tax audit" ise Gelir İdaresi dışındaki kişi ve /veya kurumlarca yapılan muhasebe denetimlerini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır[754].

İngiltere'de toplumun namusu olarak nitelendirilen fermanlı muhasipler (Chartered accountants), denetim fonksiyonunun önemli bir kısmını üstlenmişlerdir. Fakat bu durum idarenin vergi denetimi dışında kaldığı anlamında değerlendirilmemelidir. İngiliz vergi denetim uygulaması, vergi kaçağını önlemek amacıyla hem fermanlı muhasiplere inisiyatif sağlamış, hem de uzmanlaşma esasına dayalı bir örgütlenme gerçekleştirilerek, iç gelirler yönetiminin yürütme ve yönlendirilmesine dayandırılmıştır. Mükelleflerin oldukça düşük bir oranda incelendiği göze çarpmaktadır. Ancak beyannamelerin ön kontrolünün yanı sıra vergi kaçakçılığının yoğun olduğu alanlara göre uzmanlaşmış bir örgütlenmenin varlığı, bunun yanı sıra vergi denetim sisteminin bağımsız dış denetime önemli ölçüde dayalı olması, denetimin

[754] Başak, s.42.

etkinliğini artırmaktadır. Tüm bu uygulamaların yanı sıra belge ve kayıt düzeninin yerleşmiş olması ve toplumun vergi bilinç düzeyinin gelişmişliği vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaktadır[755].

İngiltere mükellef büyüklükleri itibariyle bir segmentasyona gitmiş olup, büyük firmalardaki vergi kaçağı ile ilgili olaylarda incelemeleri Özel Uyum Dairesi (Special Compliance Office) yürütmektedir. İnceleme konusu olayların büyük kısmı yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır[756].

Gelir İdare'sinde inceleme yapılırken iki kategori kullanılmaktadır: Tam İnceleme (Full Enquires-beyannamede yer alan tüm öğeleri kapsar), Yüzeysel İnceleme (Aspect Enquiry-beyannamedeki öğelerden bir veya birkaçını içerir, tam incelemeden daha kısa sürelidir). İnceleme sürecinde yükümlü ile inceleme elemanı arasında beyanname üzerindeki değişiklik yapma konusunda görüş ayrılığı olabilir. Pek çok görüş ayrılığı müzakere yoluyla giderilebilmektedir. Görüş ayrılığı giderilemezse inceleme elemanı sona erdirme bildirimi düzenleyerek incelemeyi sona erdirir. İnceleme süreci devam ederken yükümlü de kendisine yeterince soru sorulduğunu, yeterli bilgiyi verdiğini ve incelemenin daha fazla devam etmesi için sebep olmadığını düşünüyorsa incelemeye "sona erdirme bildirimi" ile son verilmesini isteyebilir. Eğer inceleme elemanı incelemenin sona erdirilmesi görüşüne katılmıyorsa yükümlünün bu dilekçesi şikâyet dilekçesi gibi işlem görür. İnceleme sonunda hazırlanan sona erdirme bildirimi, idarenin incelenen yükümlünün hesapları hakkındaki son kararını açıklar. Bu sonuçlar da beyanname üzerinde gerekli görülen her değişiklik ya da değişiklik ihtiyacı olmadığı açıklanır. Eğer karar değişiklik yapılması gerektiği yönünde ise sona erdirme bildiriminde beyannamede yapılması gereken değişiklik yapılmış ve hesap sonucu değiştirilmiş olacaktır. Yükümlü kararlara veya beyanname üzerinde yapılan düzeltmelere karşı dava hakkını kullanabilir[757].

---

[755] Mehmet Arabacı, "İngiltere'de Vergi Denetimi", **Maliye Dergisi,** Sayı:91, Eylül-Aralık 1988, s. 54.

[756] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.22.

[757] Başak, 44.

İnceleme elemanı inceleme sonunda, incelemeyi sonuçlandırdığını bildiren bir mektup gönderir. Bu mektup incelemeyi sona erdirdiği için "sona erdirme bildirimi" (closure notice) olarak isimlendirilir. Sona erdirme bildirisinde gösterilen hususlarda yükümlü hemfikir değilse ya da miktar konusunda farklı düşünüyorsa mahkemeye dava açma hakkı bulunmaktadır. Sona erdirme bildirisinde başvurunun nasıl yapılacağına ilişkin bilgi verilmektedir[758].

3. Almanya'da Vergi Denetimi

Almanya'da hem Federal Cumhuriyet hem de Eyalet Maliye Bakanlıkları beş ayrı bölümden oluşmakta olup, bunlardan birisi de denetim bölümüdür. Bazı durumlarda merkezi hükümet bünyesindeki Federal Denetim Uzmanları da vergi incelemelerine iştirak edebilmektedir.

Bakanlığın koyduğu inceleme kriterleri içerisinde en çok göze çarpanlar "denetim devinimi" ve "öncelikli sektör belirlenmesi" olmaktadır. İncelenecek mükellefler seçilirken cari yıl için %80'i, bir sonraki yılın %60'ı, diğer yılın %40'ı belirlenmektedir. İsteyen mükellef, inceleneceği yılı önceden öğrenebilmektedir[759].

Vergi incelemesinde firmalar dört kategoride değerlendirilmektedir:

-Büyük firmalar,
-Orta Büyüklükteki Firmalar,
-Küçük Firmalar,
-Çok Küçük Firmalar.

Son üç sıradaki firmalar genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük firmalarda görülen olağanüstü bir durum veya bir

---

[758] Sevil Şin, s.130-131.

[759] Lütfı Tanrıkulu, Yavuz Gürkan ve Şükrü Dilaver, "Almanya'nın Münster Şehrinde 10.7.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", **Yayımlanmamış Bilim Raporu, İstanbul: H.U.K., 24.10.1994, Sayı:817/281-9,** s.3-14.

şüphe incelenme nedeni olabilmektedir. ayrıca tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye konu olmaktadırlar. Hesapların denetimi, bir işe, zirai kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilecektir. Belli bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir. Denetim normalde 3 yıllık bir süreyi kapsamaktadır, ancak bazen bu durum 4 ya da 5 yıllık bir süreye kadar uzanabilmektedir[760].

Seçim esnasında; tarh biriminin tespit ederek denetim birimine bildirdiği uyumsuzluklar ile Alman denetim sisteminde karşıt ve çapraz ilişkileri ortaya koymakta etkin olarak kullanılan "kontrol bilgi formları" yoluyla tespit edilen uyumsuzluklardan yararlanılmaktadır. Ayrıca daha önce yapılan incelemelerde çıkan farklılıklar nedeniyle inceleme elemanının tekrar incelenmesinde fayda gördüğü işletmeler de seçilmektedir.

-Orta büyüklükteki işletmelerin ortalama 8-9 yılda bir incelenmesi anlayışı doğrultusunda beyanname seçimi yapılmaktadır. Kasten vergi ziyama sebebiyet verildiğinin tespiti durumunda 10 yıl geriye gidilerek inceleme yapılabilmektedir.

-Holdinglerde her yıl sürekli incelenme ana ilke olup, inceleme sırasında bir sonraki denetimler için planlamayı içeren formlar da düzenlenmektedir.

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi oldukça yaygın bir uygulamadır. Her 10 uyuşmazlığın 9'u idari aşamada çözümlenmektedir[761].

Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada Eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı'nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur ve vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir[762].

---

[760] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.24.

[761] Tanrıkulu, Gürkan ve Dilaver, 3-14.

[762] Başak, s.53.

Gelir Vergisi beyannamelerinin tahakkuku üst derecede vergi denetmeni (Sachgebietsleiter) tarafından incelenmeden önce orta dereceli bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu sıra denetim temel olarak beyannamelerin makul olmasıyla bağlantılıdır. Yani farklı gelir gruplarındaki mükelleflerin nasıl yeniden inceleneceği önceki yıllarla olduğu kadar aynı işi ve mesleği yapan mükelleflerin de karşılaştırılmasıyla geliştirilmiştir.

İşyeri denetimleri Almanya'da oldukça gelişmiştir. Alman Vergi İdaresinde toplam olarak 10.000'den fazla işyeri denetmeni çalışır. İşyeri denetimlerinde ticari ve mesleki kazançtan elde edilen gelir vergisinde, vergi kaçakçılığında çok sert cezalar uygulandığından, uluslar arası bir karşılaştırmada, çok yüksek bir uyum göze çarpar. Ücret stopajı ise daha kısa aralıklarla (genellikle bir ya da iki yılda İşverenin ofisinde denetlenir. Küçük işletmeler de düzenli bir şekilde stopaj vergisi için denetlenir. Almanya'da Mali Polis maliye teşkilatı içerisindedir ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Diğer ülkelerle karşılaştırılınca Almanya'da çok geniş çaplı suçla ilgili soruşturmalar (criminal investigations) yapılmaktadır. Büyük firmaları kapsayan önemli mükellefler düzenli olarak inceleme altındadırlar. Her yıl yaklaşık 50.000 kriminal vergi soruşturması davası açılır ki bunun yaklaşık 30.000'i mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı mahkûmiyetiyle sonuçlandırılır. Kriminal vergi soruşturma büroları sayısı tüm Almanya çapında 1000 şubeden fazladır. Bir vergi memuru genellikle işyeri denetçisi, yükümlünün kaçakçılıkla ilgili bir işlemine rastlarsa, vergi denetimini durdurur ve olayı kriminal soruşturma bölümüne sevk eder[763].

Grup şirketleri farklı bir statüde değerlendirilmektedir. Vergi denetimine ilişkin düzenlemeler, grup şirketlerinin hepsinin aynı temelde inceleme konusu yapılmasını öngörmektedir. Belli gruba ait şirketlerin denetimi, sorumlu vergi bürolarındaki her firmayla ilgili denetim elemanları arasında yapılan karşılıklı görüşmelerle düzenlenmektedir. Denetimin bütün halinde yönetimi ve koordinasyonu, grubun bir bütün olarak denetiminin tek tip rehbere göre yürütüldüğünü de izleyen kıdemli bir denetim elemanı tarafından yapılmaktadır[764].

---

[763] Şin, s.116 – s.117.

[764] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.24.

4. Fransa'da Vergi Denetimi

Fransa'da vergi denetimiyle görevli farklı birimler, görev ve yetki alanları itibariyle sınıflandırılabilir. Yerel birimler (temel hizmetler olarak da isimlendirilir) vergi denetimi konusunda özel bir uzman birimin görev alanına girmeyen mükelleflerin tamamının denetiminden sorumludur. Birimler arasındaki yetki sınırlarını belirleyen ölçütlerin bir kısmı şöyledir: Mükelleflerin coğrafi bölümlemesi, elde edilen ciro tutarı, vergi matrahı, bir şirketler topluluğuna ait olma, yurtdışı kazanç ilişkileri, faaliyette bulunulan sektör veya sosyo-mesleki kategori. Çok genel çizgilerle, Fransa'da vergi denetimi ile uğraşan üç kuruluş olduğu söylenebilir:

- DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales): Büyük şirketlerin denetiminden sorumludur.

- DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli şirketlerin denetimi ile uğraşmaktadır.

-DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli firmaların denetimini yapmaktadır.

Büyük firmaların denetimini yapan DVNI'ın hedef mükellef kitlesi 9000'dir. Burada kıstas olarak 150 milyon Euro tutarındaki ciro sınırı alınmaktadır. Söz konusu büyük mükellefler bağlı kuruluşlarıyla beraber ulusal varlığın (national wealth) %40'ına sahiptirler[765].

Büyük şirketlerin yönetimine ilişkin sorumluluk DGE'dedir (Direction des Grandes Entreprises). Büyük şirketlerin denetimine ilişkin sorumluluk ise DVNI'dadır. Büyük şirketlerle ilgili işlerin tam olarak yürütülebilmesi, DGE ve DVNI arasında sıkı bir işbirliğini gerektirmektedir. DGE gibi bir kuruluşa ihtiyaç duyulmasının temel nedenleri, idare ve şirketler arasındaki ilişkilerde yeni bir yaklaşımın benimsenmesi ve olaya topluma hizmetle ilgili çalışmanın bir diğer yönü olarak bakılmasıdır. Benimsenen yeni yaklaşımda esas, grup yaklaşımıdır. DGE, bir hizmet birimi ile belli grupları hedef kitle olarak almaktadır. Bu kitlenin belirlenmesindeki kıstaslar, 400

[765] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.24.

milyon Avro sınırı, %50'nin üzerinde ortaklık ve alt şirket ilişkisi, şirketlerin aynı grup bünyesinde yer alması ve şirketlerin konsolide edilmiş gelir sisteminden bir fayda sağlamasıdır. Denetlenecek mükelleflerin saptanması, vergisel problemler ve yıllık denetim amaçları, DVNI birlikte yapılmaktadır. Saptanan denetlenecek mükellef kitlesi için uygulanacak yöntemler de bu aşamada belirlenmektedir[766].

Fransa'da denetim elemanları, sosyal sigorta primleri dışında bütün vergilerin incelemesini yapmaktadırlar. Denetim yapısı, coğrafi olarak ve firma büyüklüğü dikkate alınarak oluşturulmuştur. İnceleme programları sektörler hakkındaki bilgilere dayanmaktadır. Büyük şirketlerle ilgili programlar hazırlanırken, grupların örgüt şemaları, gruplar ya da şirketler hakkında gazetelerde, internette yer alan haberler veya veri tabanında yer alan bilgiler ile diğer denetimlerden elde edilen bilgiler kullanılmaktadır. Risk ve bütçe analizlerinde şirketin ya da bağlı olduğu grubun yapısını değiştiren birleşme, kısmi birleşme, devir gibi olaylar, yasal yapı ya da faaliyetlerdeki değişiklikler, risk analizlerinde saptanan olağanüstülükler dikkate alınmaktadır[767].

A.B.D ve İngiltere'de olduğu gibi Fransa'da da mükelleflerin vergilendirme ile ilgili durumları manyetik kayıt ortamlarında "otomatik bilgi iletişim sistemi" adıyla izlendiğinden, beyanname seçiminde bilgi teknolojisinden yararlanılmaktadır. Öte yandan vergi incelemelerinde azami randıman elde edebilmek açısından, öncelik sırası, önemli potansiyele sahip firmalara verilmek suretiyle, firmanın hacmi ölçüsünde inceleme sıklığı artmaktadır. Bu ülkede vergi kaçağı bütçenin %20-25'ini bulmaktadır[768].

Fransa'da genel vergi inceleme oranı oldukça düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu oran %3-4 düzeylerindedir. Bildirime dayanan vasıtasız vergilerin güvenliğini sağlayıcı vergi incelemelerinin etkin olduğunu belirtmek güçtür. Dolaylı vergiler açısından da durum farklı değildir. Fransa'da katma değer

---

[766] M. Bülent Aydın, s.26.

[767] Doğan ve Kapusuzoğlu, s.20.

[768] M.Erkan Üyümez, "Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi,** Eskişehir Anadolu Üniversitesi, S.B.E., 2004), s.244-245.

vergisine yönelik yılda ortalama 40.000 inceleme (işyerinde kontrol) yapılabilmektedir. Bu miktar, gerçek usulde katma değer vergisine tabi olan mükelleflerin % 1-2'sine tekabül etmektedir. Fransa'da 28 Nisan 2000 tarihinde başlatılan Vergi İdaresi reform çalışmaları, etkinliğin artırılması amacıyla yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılmasını öngörmektedir[769].

İnceleme başlamadan önce idare, kurumu yapacağı denetimden haberdar eder. Denetimin yapılacağı haberi, incelemeye tabi dönemleri ve vergileri (kontrolün başlayacağı gün de dahil) belli eder. Yükümlü, idare ile ilişkilerinde profesyonel kişi / kurumlardan yardım alabilir. Vergi görevlileri incelemeye, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde başlarlar. Böyle bir yasal koşul olmamasına rağmen idare görevlilerinin bu süreye uymalarını ister. Tüm bunlara rağmen kayıtların kontrolü yükümlüye önce haber vermeden de gerçekleşebilir. İnceleme genel olarak kurumun işyerinde gerçekleşir. Kayıtların incelenmesi ilk olarak şirketin kayıt altındaki bölümlerini (envanterler – defterler) ilgilendirir. Fakat genel olarak inceleme, yükümlünün tüm ticari-mesleki faaliyetleri üzerinde bilgi sahibi olunabilecek alanlarda, vergi görevlisinin aydınlanması için yapılabilir. İnceleme, şirketler için, 3 ayla sınırlanmıştır. Bilânço değerleri yasada öngörülen tutarı aşan şirketler için bir zaman sınırlandırması yoktur. İnceleme sonunda yükümlü, inceleme elemanı tarafından incelemenin sonuçları hakkında bilgilendirilir[770].

"Kişisel Mali Durum" karşı incelemesi gelir vergisi kontrol edilen mükellefin beyanındaki samimiyeti (gelirleriyle ilgili) ilgilendiren bir incelemedir. İşyerinde yapılan bir denetim olmasına rağmen, yükümlünün beyan ettiği gelir beyanları ile mal durumu, hayatını devam ettirme biçimi-harcamaları arasındaki bağları inceleyen vergi idaresinin birimlerinde de gerçekleşebilir. İnceleme elemanı beyan edilen gelirler ile harcamaların uygun olup olmadığına bakar. Yükümlü hayat koşullarının sadece beyan ettiği gelire bağlı olmadığını, başka kaynaklardan (miras-borç) kaynaklandığını gösterirse bu da dikkate alınmalıdır. "Kişisel Mali Durum" karşı incelemesi aynı vergi

[769] M.Erkan Üyümez, s.244-245.

[770] Başak, s.40.

adına, aynı dönemde yeniden yapılamaz. Ancak bir kaçakçılık (hile-yetersiz, net olmayan bilgi) söz konusu ise yada uluslar arası idari bir destek gerekiyorsa yeniden olabilir. Kişisel mali durum karşı incelemesi süresi 1 yılı geçemez. Bu süre inceleme haberinin alındığı tarihte başlar, düzeltme bildirisinin gönderilmesine kadar sürer. Gizli bir faaliyet durumunda süre 2 yıla çıkabilir. İdare'nin yeniden inceleme sürecinde, yükümlünün düzeltme hakkı vardır[771].

Fransa'da vergi yönetiminin vergi denetimleri ile güttüğü amaç salt kaçakçılığı ortaya çıkarmak değil, yükümlünün eğitimine önem vermektir. Yükümlü ödeyeceği verginin ülke yönetimi ve ekonomisi için kaçınılmaz olduğunun bilincinde olduğu sürece yasaları çiğnemekten kaçınacaktır.

Öte yandan, Fransa'da vergi beyannamelerinin arka sayfasında beklenen vergi gelirleri ve bu gelirlerin nerelere ne kadar harcanacağı yüzde olarak belirtilmiştir. Böyle basit bir çalışma hem milyonlarca yükümlüye ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını gösterecek, hem de devletin bütçesi hakkında onlara temel bilgileri sunacaktır[772].

5. İtalya'da Vergi Denetimi

Gelirleri asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler. Vergi idaresi, önceden haber vermeksizin, mahkeme kararı ile işyerinde denetleme yapabilir. İkametgâh adresinde inceleme yapılması ise ancak çok ciddi vergi kaçakçılığı olaylarında mümkündür.

Vergi kurumu diğer kurumlardan, bir vergi mükellefi hakkında bilgi isteyebilir. Hiçbir meslek grubunun mesleki sır saklama hakkı yoktur. Vergi kurumuna istenen bilgileri vermeyenlere para cezası uygulanır[773].

---

[771] Şin, s.127.

[772] Kılıçdaroğlu, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 12, Ağustos 1982, s.25-33.

[773] Başak, s.52.

B. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

İdarenin ve mükelleflerin yasalarla tespit edilen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi[774] olarak tanımlanan vergi denetimi; hukuki açıdan "Vergi İncelemesi", "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi - Yoklama" ve "İç Denetim" olarak sınıflandırılabilir[775].

1. Vergi İncelemeleri

Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesine göre, vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır[776]. Vergi denetiminin uygulamadaki en önemli aşamasını vergi incelemesi ve buna ilişkin fonksiyonel yaptırımlar oluşturmaktadır. Bu çerçevede hukuki bir vergi denetim işlemi olan vergi incelemesi, kayıtlı belgelerle karşılaştırılarak bu belgeler üzerinde yapılan vergi revizyonuna dayalı bir incelemesinin söz konusu olduğu ilk tür incelemesinin yanısıra, daha sonra da defter ve belgelere dayalı olmayan ikinci bir inceleme süreci başlatılarak uygulanmaktadır[777].

a. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesine[778] göre; vergi incelemesi; hesap uzman ve yardımcıları, vergi denetmen ve yardımcıları, ilin en büyük malmemuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettiş ve yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile gelirler idaresinde müdür kadrolarında görev yapanlar herhal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

---

[774] Osman Saraç, "Vergi İncelemesi", **Maliye Sigorta Dergisi**, Sayı:436, Mart 2005, s.135.

[775] Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:1, s.63.

[776] Maksat
Madde 134- Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır….

[777] Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi,** 7.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s.506-507.

[778] İncelemeye Yetkililer
Madde 135- Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya 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 her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

(1) Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları

Maliye müfettişleri ile maliye müfettiş yardımcıları,Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkilidir. Öte yandan, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20.maddesine göre[779] Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonları, döner sermayeli kuruluşları, sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşları, bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmekle görevli olan Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları, dernek, vakıf ve sendikaları da mali yönden teftiş etmeye yetkilidir.

---

[779] Teftiş Kurulu Başkanlığı

Madde 20 - Maliye Teftiş Kurulu, bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur ve Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

c) Dernek vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak,

(a) bendinde sayılan daire, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında özel denetim hükümleri öngörülmüş olması, Maliye Müfettişlerinin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamaz.

Teftişe tabi olan daire, kuruluş, fon, dernek, vakıf, sendika ve ortaklıkların görevlileri, bunlara ait para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunlarla ilgili gizli de olsa bütün defter ve belgeleri, isteği üzerine Maliye Müfettişine göstermeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar. Milli güvenlikle ilgili olup gizli kalması gereken konularda Muhasebei Umumiye Kanununda yer alan özel hükümler saklıdır.

Teftiş sonucunda gizli veya açık zimmet veya ihtilas veya işlemlerinde önemli suistimali görülen ya da muhafaza veya idaresi altında bulunan para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunların defter ve belgelerini göstermeyen memurlar, Maliye Bakanlığı memuru iseler Maliye Müfettişi tarafından, diğer bakanlıklara ve dairelere mensup iseler müfettişin talebi üzerine atamaya yetkili amirleri tarafından görevlerinden uzaklaştırılırlar. Ancak, görevinden uzaklaştırılması gereken memur Milli Savunma Bakanlığına mensup ise, kolordu komutanının veya daha büyük amirlerinin yazılı izinlerinin alınması gerekir. Teftiş veya tahkik sırasında memuriyeti başında kalması teftişin veya tahkikatın yapılmasını güçleştireceğine kanaat getirilen memurlar, Maliye Bakanlığı memuru iseler, Bakanlığın izni ile Maliye Müfettişi tarafından, diğer bakanlıklara mensup iseler Maliye Müfettişinin talebi üzerine ilgili bakanlıklar tarafından görevlerinden uzaklaştırabilirler.

Teftiş ve inceleme, sermayesinde Devletin iştiraki olan kuruluş, şirket, dernek, vakıf ve sendikalara ait olduğu takdirde, Müfettiş raporu ilgili mercie tevdi edilir ve gereği bu merciler tarafından yapılarak sonucu Maliye Bakanlığına bildirilir.

Maliye Teftiş Kurulu Başkanı, Maliye Müfettişi sıfat ve yetkilerini haiz olup, müfettişlerin Bakan adına idaresi ve çalışmalarının düzenlenmesi görevini yerine getirir. Maliye Teftiş Kurulu ve Maliye Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma esasları tüzükle düzenlenir.

(2) Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları

Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunan Hesap Uzmanları, 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına Dair Kanunun verdiği görevleri yapmak, mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak ve Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmakla görevlidir[780].

(3) Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri

Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olan gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri, 5345 sayılı Kanunun 29.maddesinde belirtilen esaslar[781] çerçevesinde işe alınırlar ve aynı Kanunun 14.maddesi uyarınca Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'na bağlı olarak çalışırlar[782].

---

[780] Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı

Madde 21 - Maliye Bakanına bağlı Hesap Uzmanları Kurulunun görevleri şunlardır:

a) 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına Dair Kanunun Hesap Uzmanları Kuruluna verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak,

b) Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,

c) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,

d) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Hesap Uzmanları Kurulunun teşkili ve çalışma esasları tüzükle düzenlenir.

[781] Denetim Elemanı ve Uzman Personel Çalıştırılması

Madde 29 – Gelirler kontrolörleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe stajyer gelirler kontrolörü olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar gelirler kontrolörlüğüne atanırlar…

[782] Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı

Madde 14 – Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

a) Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yerine getirilmesini sağlamak.

b) Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılacak vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak.

c) Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin Başkanlıkça belirlenecek görev yerlerinde çalıştırılmalarına ilişkin usul ve esasları belirlemek.

d) Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak.

e) Başkanlıkça verilecek konularda etüt, araştırma ve incelemeler yapmak.

f) Mevzuatla gelirler kontrolörlerine verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak.

g) Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

(4) Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları

Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, 5345 sayılı Kanunun 29.maddesinde[783] uyarınca vergi dairesi başkanlığı emrinde çalıştırılırlar.

b. Vergi İnceleme Elemanı Sayısı

Ekonomik, ticari ve mali ilişkilerin giderek daha karmaşık hale geldiği günümüzde giderek daha çok denetim elemanı gerektiği halde, vergi denetim elemanı sayısı artmamıştır. Nitekim, stajyer ve yardımcılar dahil vergi inceleme elemanı sayısını gösteren aşağıdaki tabloda, asıl işleri vergi incelemesi yapmak olmayan müdürler göz ardı edildiğinde, vergi inceleme elemanı sayısının çok yetersiz kaldığı görülmektedir.

Tablo 5

Vergi İnceleme Elemanı Sayısı

Yıl	Maliye Müfettişi	Hesap Uzmanı	Gelirler Kontrolörü	Vergi Denetmeni	Toplam
2004	85	280	341	2.722	3.428
2005	77	294	330	2.697	3.398
2006	81	293	326	2.675	3.375
2007	102	290	321	2.717	3.430
2008	122	305	325	2.757	3.509

Kaynak: Tablodaki bilgiler, Maliye Teftiş Kurulu'nun 2008 Faaliyet Raporu; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004, 2005, 2006, 2007 ve 2008 yılı Faaliyet Raporları ile Hesap Uzmanları Kurulu'nun http://www.huk.gov.tr/kadrohareketleri.html adresindeki yayınlarından derlenerek hazırlanmıştır.

c. Yapılan Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesi yapmaya yetkili inceleme elemanları itibariyle son beş yılda yapılan vergi incelemelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

---

[783] Denetim Elemanı ve Uzman Personel Çalıştırılması
Madde 29 – ….
Vergi denetmenleri; en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden mezun olanlar arasından yapılacak özel yarışma sınavı sonucuna göre mesleğe vergi denetmen yardımcısı olarak alınırlar ve en az üç yıl çalışmak ve olumlu sicil almak kaydıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar vergi denetmenliğine atanırlar. Vergi denetmenleri vergi dairesi başkanlığı emrinde çalıştırılırlar. Vergi denetmenlerinin mesleğe alınmaları ve yeterlik sınavları ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir...

Tablo 6
Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

	YIL	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Matrah Farkı (TL)
Maliye Müfettişleri	2002	3.109	106.857.163	88.630.031
Hesap Uzmanları	2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
Gelirler Kontrolörleri	2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
Vergi Denetmenleri	2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
V. Dairesi Müdürleri	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
Toplam		113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
Maliye Müfettişleri	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uzmanları	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontrolörleri	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
V. Dairesi Müdürleri	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Maliye Müfettişleri	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uzmanları	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontrolörleri	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
V. Dairesi Müdürleri	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Maliye Müfettişleri	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uzmanları	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontrolörleri	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
V. Dairesi Müdürleri	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Maliye Müfettişleri	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uzmanları	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontrolörleri	2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.933
Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
V. Dairesi Müdürleri	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
Toplam		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
Maliye Müfettişleri	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uzmanları	2007	3.133	23.867.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontrolörleri	2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri	2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.818
V. Dairesi Müdürleri	2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
Toplam		135.847	63.409.073.436	30.450.980.150
Maliye Müfettişleri	2008	214	1.989.392.091	158.452.669
Hesap Uzmanları	2008	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641
Gelirler Kontrolörleri	2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165
Vergi Denetmenleri	2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736
V. Dairesi Müdürleri	2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129
Toplam		113.073	78.838.889.618	211.092.889.340

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **2008 Faaliyet Raporu,** Ankara, Nisan 2009, s. 73-74 .

2. Yaygın - Yoğun Vergi Denetimleri ve Yoklama

Vergi incelemelerini, ödenmesi gereken ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu derinlemesine araştırmak, tespit etmek ve sağlamak iken, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin amacı daha çok mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 127.maddesine göre, yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir[784]. Bir başka ifadeyle, vergi mükelleflerinin mükellefliklerine ilişkin esaslar kesin olarak belirlendiği halde, vergi unsuru olabilecek mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve kaynakların araştırılıp saptanması, vergi denetiminde "Yoklama" durumunu oluşturmaktadır[785].

Hukuki bir denetim biçimi olan yoklama, "sürekli verimlilik" unsurunun vergileme unsuru olgusu adına sağlanması açısından vergi kaynağının mali açıdan doğru olarak seçilmesi ve somut olarak saptanabilmesi için, "net verimlilik" kriterini hedef alan bir uygulamayı amaçlamaktadır. Verginin tebliğ ve tarhında vergi ödeyenler açısından adil bir rekabet ortamı oluşturmak, yoklama işleminin netleştirdiği maddi olayların, kayıtların ve mevzuatın fiscal verimlilik kriterleriyle özdeşleşmiş süregelen yapısını kaçınılmaz kılmaktadır. Yoklama işlemleriyle, vergileme kapsamında incelenebilecek, ancak mali olmayan sosyal politika çerçevesindeki ikame ilişkileri, piyasaya yönelik oluşumlar ve vergisel telafi olanaklarının da daha net bir yapıya kavuştuğunu söylemek olanaklıdır. Diğer taraftan yoklama işleminin topluca yapıldığı durumlarda fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılmasına ilişkin durum ve esasların doğrudan Maliye Bakanlığı'nca tespiti, merkezi denetimin her aşamada arttırmayı amaçladığı vergileme tekniğine yönelik yaptırım ve hedefler olarak uygulamada yer bulmaktadır[786].

---

[784] Maksat ve Yetki
Madde 127- Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir….

[785] Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi,** 4.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s.247-249.

[786] A.Niyazi Özker, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,** 2002, Sayı:4, s.172-185, **http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/Dergi/Sayi04/12ozker.Pdf** (6.12.2009)

a.Yaygın-Yoğun Vergi Denetimi ve Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 128.maddesine[787] göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkili bulunmaktadır.

b. Yoklama Yapmaya Yetkili Personelin Yetkileri

Vergi Usul Kanunu'nun 127.maddesine göre, yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahip bulunmaktadırlar:

a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

---

[787] Yoklamaya Yetkililer
Madde 128- Yoklama:
1. Vergi dairesi müdürleri;
2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelemesine yetkili olanlar;
5. Gelir uzmanları;
Tarafından yapılır.

d) Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icapeden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

c. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Yapan Birimler

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 24.maddesine dayanılarak hazırlanmış olan Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 16.maddesinde Denetim Grup Müdürlüğü'nün görevleri belirtilmiştir[788].

[788] Denetim Grup Müdürlüğünün Görevleri

Madde 16- Denetim grup müdürlüğünün görevleri şunlardır.

a) Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak.

b) Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak.

c) Yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

d) Yaygın yoğun vergi denetimlerini gerçekleştirmek, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek.

e) Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin oluşturulması ile inceleme ve denetim rehberleri hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak.

f) Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.

g) Vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler almak, denetimde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi için vergi dairesi başkanlığına görüş ve önerilerde bulunmak.

h) Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak.

i) Denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistiki veriler oluşturmak.

j) Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının görevlendirilmeleri ile ilgili yazışmaların kayıtlarını tutmak ve evrakın ilgili yerlere sevkini sağlamak.

k) Vergi denetim ve inceleme sonuçlarına ilişkin belge ve raporların muhafazasını sağlamak, mahremiyet ve gizlilik taşıyan evrakın güvenliğini temin etmek üzere gerekli tedbirleri almak.

l) Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerini yürütmek.

m) Vergi dairesi başkanı tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

Denetim grup müdürlüğüne bağlı olarak; yaygın yoğun denetimlerin gerçekleştirilmesini sağlamak, ihbarları değerlendirmek ve benzeri işlemleri yapmak üzere yeterli sayıda müdürlük kurulabilir…

Sözü edilen maddeye göre, yaygın yoğun vergi denetimlerini gerçekleştirmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler almak Denetim Grup Müdürlüğü'nün görevleri arasında bulunmaktadır. Aynı maddede yer alan düzenlemeye göre, Denetim Grup Müdürlüğü'ne bağlı olarak; yaygın yoğun denetimlerin gerçekleştirilmesini sağlamak, ihbarları değerlendirmek ve benzeri işlemleri yapmak üzere yeterli sayıda müdürlük kurulabileceği belirtilmiştir.

Nitekim, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile yoklamalar genellikle yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında bulunan veya hakkında yoklama yapılacak olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinde görevli yoklama memurları tarafından yürütülmekle birlikte, başta İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa olmak üzere, şehir merkezinde birden çok vergi dairesinin bulunduğu büyük şehirlerde, vergi dairelerinin faaliyet alanlarının birbirine çok yakın bulunması ve gelen ihbarların tek elden sonuçlandırılmasını sağlamak üzere il düzeyinde görev yapmak üzere İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Müdürlükleri ile yeterli sayıda Denetim Müdürlüğü ve Denetim Koordinatörlüğü kurulmuştur. Bazı illerde ise, İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Müdürlüğü ile Denetim Müdürlükleri birleştirilerek İhbar, Şikayet ve Denetim koordinasyon Müdürlüğü tek elden hizmet verilmektedir.

İhbar ve şikayetlerin tek elden değerlendirilerek denetime tabi tutulup sonuçlandırıldığı illerde vergi daireleri, yaygın ve yoğun vergi denetiminde herhangi bir rol oynamamakta, yaygın ve yoğun vergi denetimleri, bu amaçla vergi dairelerinden seçilip kendilerine özel yoklama yetki belgesi verilmiş olan ve Denetim Müdürlükleri ve Koordinatörlükleri bünyesinde görevlendirilen personel tarafından yürütülmektedir. Vergi dairelerinde ise, bu dairelerin sadece kendi mükelleflerinin işe başlama, işi bırakma vb. için ihtiyaç duyulan yoklamaları yapmak üzere yoklama memurları istihdam edilmiş bulunmaktadır. Bu durum, vergi dairelerinin Vergi Usul Kanunu ile kendilerine verilen "mükellefi tespit etme" görevini tam olarak yerine getirmelerini kısmen zorlaştırmaktadır. İhbar ve şikayetlerin vergi dairesi bünyesinde yürütülüp sonuçlandırıldığı illerde ise hem yoklama hem de yaygın ve yoğun vergi denetimleri vergi dairelerince yürütülmektedir.

d. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin Sonuçları

Genellikle vergi denetmenleri koordinatörlüğünde yürütülen yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Yıl	Denetime Katılan			Denetlenen Toplam Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL.)
	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Memuru Sayısı	Toplam Personel Sayısı		
2002	131	2.963	3.094	2.866.037	45.840.631
2003	187	4.320	4.507	2.903.111	65.443.280
2004	295	4.554	4.849	3.176.412	64.262.698
2005	208	3.571	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	219	3.720	3.939	3.778.146	100.149.000
2007	211	6.109	6.320	4.513.740	134.235.029
2008	1.167	47.190	48.357	4.313.620	176.213.518

Kaynak: T.C.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **2008 Faaliyet Raporu,** Nisan 2009, s. 81

3. Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılan Denetim

3239 Sayılı Kanunun 13.maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen ek maddeye göre[789], Yeminli Malî Müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin malî tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir. Yeminli Malî Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin malî tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde bu belgeler, tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde, incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

[789] Yeminli Malî Müşavirlik

Ek Madde - Yeminli Malî Müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin malî tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Malî Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin malî tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir….

4. Mükelleflerin Vergi Denetimine Tabi Tutulma Oranı

Vergi denetiminin dar anlamda, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlama amacı olduğu söylenebilir[790]. Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkansızdır[791].

Vergi denetimi sayesinde vergi kayıp ve kaçakları minimize edilebilmekte ve bu sayede denetime tabi tutulan mükelleflerden alınan vergi, ceza ve fer'i alacaklar ek gelir kaynağı oluşturmaktadır.

Yapılan denetimler, sadece denetlenen mükelleflerin değil, denetimle karşı karşıya kalma riski artan mükelleflerin de beyan ettikleri gelirlerde artış sağlamaktadır. Sonuç olarak vergi denetimleri yoluyla mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır[792].

Son beş yılda Türkiye genelinde vergi türleri itibariyle faal mükellef sayısı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 8

Türkiye Genelinde Vergi Türleri İtibariyle Faal Mükellef Sayısı

Yıl	Gelir Vergisi	Gelir V. (Stopaj)	Gelir V. (G.M.S.İ.)	Gelir V. (Basit Usul)	Kurumlar Vergisi	K.D.V.
2003	1.735.722	2.032.950	491.907	820.621	605.020	2.142.94
2004	1.774.568	2.141.913	573.308	814.532	632.093	2.230.81
2005	1.691.499	2.127.603	576.199	792.706	593.166	2.165.51
2006	1.712.719	2.212.690	625.982	775.141	608.981	2.220.47
2007	1.724.366	2.284.723	696.905	762.111	634.569	2.268.92
2008	1.701.865	2.326.494	744.103	744.188	640.670	2.266.05

Kaynak: T.C.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **2008 Faaliyet Raporu,** Nisan 2009, s. 141

[790] Özer, s.168.

[791] Mehmet Tosuner, "Vergi Kayıp ve kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 85, Ekim 1995, s.69.

[792] Nadir Arıca ve Ali İyibil, **İşletmelerde Vergi Denetimi - Defter ve Belgeler**, Ankara: Fon Matbaası,1985, s. 6.

2008 yılı itibariyle faal mükellef sayısı ve inceleme birimlerince yapılan toplam inceleme sayısı dikkate alındığında, incelemeye alınan mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranının çok düşük olduğu görülmektedir. Ayrıca, 78.838.889.618 TL. matrah üzerinden 211.092.889.340.-TL. matrah farkı bulunması, bir başka ifadeyle, bulunan matrah farkının %270 gibi bir orana ulaşması da, inceleme oranının düşüklüğünün nasıl sonuçlandığını açıkça ortaya koymaktadır.

C. VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNE YOL AÇAN YÖNLERİ

Bilindiği üzere, çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi politikasının olumlu sonuç vermesi, beyanların doğruluğuna ve vergilerin eksiksiz olarak zamanında ödenmesine bağlıdır. Sistemde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon, vergi denetimidir.

1. Vergi İnceleme ve Denetim Oranının Düşüklüğü

Tablo 5'e bakıldığında, 2008 yılında inceleme birimlerince yapılan toplam inceleme sayısının 113.073 olduğu, 2008 yılı mükellef sayısı dikkate alındığında incelemeye alınan mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranının çok düşük olduğu görülmektedir. Yapılan inceleme sonucunda 78.838.889.618 TL. matrah üzerinden bulunan matrah farkı 211.092.889.340.-TL.'dir. İncelenen matrah üzerinden bulunan matrah farkının %270 gibi bir orana ulaşması da, inceleme oranının düşüklüğünün nasıl sonuçlandığını açıkça ortaya koymaktadır.

2008 yılında gerçekleştirilen yaygın ve yoğun vergi denetimine tabi tutulan mükellef sayısının 4.313.620 olduğu görülmektedir. 2008 yılı mükellef sayısı dikkate alındığında mükelleflerin önemli bir kısmının denetime tabi tutulduğu izlenimi edinilmektedir. Ancak, 2008 yılında yaygın ve yoğun vergi denetimine tabi tutulan mükellef sayısı 4.313.620 olarak verilmekle birlikte bu mükelleflerin içinde birden fazla denetime tabi tutulan mükellef sayısı ve yapılan denetimin hangi konuları kapsadığı bilinemediği için, yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin bilgileri sağlıklı olarak değerlendirmeye imkan bulunmamaktadır.

Vergi inceleme oranının çok düşük olması dolayısıyla, mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları sağlanamamakta ve dolayısıyla tahsil edilen vergi gelirlerinde yeterli artışın sağlanması mümkün olmamaktadır. Yapılan araştırmalar yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı yüksekliği ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir[793].

Yapılan araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı yüksekliği ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir. Deneysel çalışmalarda, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığı, ancak ceza oranındaki değişmenin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu görülmüştür. Buna göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif ancak küçük ve çok da önemli değildir. Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz[794]. Bu nedenle, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmelerinin sağlanmasında vergi cezalarının yüksekliğinden çok vergi denetimlerinin etkinliği etkili olmaktadır. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını arttıracağı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin müteakip yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir.

Vergi incelemesinin yüzde 1 - yüzde 2'lik oranlarla başarılı olmasını beklemek mümkün değildir. Vergi denetiminin caydırıcılığının artırılması için, vergi inceleme elemanlarının sayısının artırılması suretiyle bu oranın % 20'lere çıkarılması gerekmektedir. Bunun için başvurulabilecek yöntemlerden birisi de gelir uzmanlarına vergi denetimi konusunda yetki verilmesidir. Gerçekten, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin[795] 16.maddesinde sayılmış olan vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk işlemlerini kanun hükümlerine uygun surette ve zamanında yaptırmak, tahsil edilebilir hale gelen vergi, resim ve harçlarla diğer Devlet alacaklarını kanun hükümleri çerçevesinde tahsil ettirmek, bu amaçla gerektiğinde haciz kararlarını infaz ettirmek, terkinler ile reddi gereken vergi, resim, harçlar ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili

---

[793] Çelikkaya**, s.**4.

[794] Ali Çelikkaya**,** "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", **E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi,** Temmuz 2000, **http://www.e-akademi.org /makaleler/acelikkaya-1.htm** (20 Mayıs 2009), s.4.

[795] 24 Aralık 1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işlemleri yaptırmak[796] gibi yerine getirmek zorunda olduğu pek çok görevine ilaveten vergi incelemeleri de yapmakta olan vergi dairesi müdürlerinin, 2008 yılı içinde düzenlenmiş olan toplam 113.073 vergi inceleme raporunun 40.162'sini düzenleyebilmiş[797] olmaları da gelir uzmanlarına bir an önce vergi denetimi konusunda yetki verilmesi gerektiğini göstermektedir. Nitekim, vergi dairesi müdürleri, vergi inceleme görevlerini daha çok tarama kontrol bölümünde görev yapan çoğunluğu gelir uzmanlarından oluşan personelin yardımıyla yerine getirebilmektedir.

2. Vergi Denetim Birimlerinin Yapısal Sorunları

Halihazırda vergi denetimini yürütmekte olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri arasında koordinasyonun sağlanamıyor olması, vergi denetimini, olması gereken noktadan daha da uzaklaştırmaktadır. Zaten çok düşük olan inceleme oranı, sözü edilen koordinasyon eksikliği nedeniyle, aynı mükelleflerin birden fazla denetim birimi tarafından incelenmesi gibi nedenlerle uygulamada daha da düşmektedir.

Vergi denetim birimlerinden gerekli verimliliğin alınabilmesi için sadece "merkezi denetim elemanı" olarak adlandırılan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinden yeterli sonucun alınması mümkün olmayacaktır. Denetim birimlerinin istenilen etkinliği gösterebilmesi için diğer denetim elemanlarının da durumu açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu bağlamda, belli şartları

---

[796] Vergi Dairesi Müdürü ve Vergi Müdürünün Görevleri
Madde 19 – Vergi dairesi müdürü ve vergi müdürü aşağıda yazılı işleri yapmakla görevlidir.
a) Mevzuat ve talimatlarla doğrudan kendisine verilen görevleri yapmak,
b) Vergi dairesi sorumluluğuna verilen;

1) Vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk işlemlerini kanun hükümlerine uygun surette ve zamanında yaptırmak,

2) Tahsil edilebilir hale gelen vergi, resim ve harçlarla diğer Devlet alacaklarını kanun hükümleri çerçevesinde tahsil ettirmek, bu amaçla gerektiğinde haciz kararlarını infaz ettirmek,

3) Terkinler ile reddi gereken vergi, resim, harçlar ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili işlemleri yaptırmak,

4) Vergi kayıtlarını, vergi dairesi ve mükellefler itibariyle yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak tutturmak.

c) Müdürlüğünde yürütülen iş ve işlemleri sürekli ve düzenli olarak izlemek, değerlendirmek ve denetlemek,

d) Uygulamada karşılaşılan eksiklik ve aksaklıkları giderici tedbirler almak, uygulamada birliği sağlamak,

e) Gelir ve gider saymanlığının gerekli kıldığı her türlü iş ve işlemleri yaptırmak, yapmak ve Sayıştay'a yönetim dönemi (zamanı idare) hesabını vermek…

[797] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **2008 Faaliyet Raporu,** Ankara, Nisan 2009, s. 73-74 .

taşımaları ve yapılacak sınavlarda başarılı olmaları şartıyla vergi dairesi müdürüne bağlı olarak kurulması düşünülen vergi denetim birimlerinde görev yapacak gelir uzmanlarının vergi denetmeni olabilmelerinin yolu açılmalıdır.

3. İncelemelerin Nitelik Olarak Yetersizliği

Beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçümünde kullanılan başlıca parametre, birim zamanda yapılan denetimler sonucu hazineye intikal eden ek vergi gelirleridir. Bunun yanı sıra vergi denetimi için sarf edilen giderler, vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sayıları, inceleme süreleri, tarhı öngörülen vergi ve kesilmesi gereken ceza tutarları, önceki dönemleri daha evvel inceleme konusu yapılan mükelleflerin inceleme sonrası dönem beyanlarının doğruluğu, mükelleflerin gönüllü uyumuna ilişkin trend, iç denetime tabi tutulan dairelerde tespit edilen hataların tekrar edip etmediği, vergi denetimlerinin yaygınlığı ve objektifliği konusunda mükelleflerin kanaatleri, inceleme sonucu tarh edilen vergilerin vergi yargısı kararlan doğrultusunda iptal edilme oranı gibi kriterler vergi denetiminin etkinliğinin ölçümünde dikkate alınmaktadır[798].

Yapılan bir araştırmaya göre, vergi denetim elemanlarının inceleme raporlarına istinaden yapılan tarhiyat işlemine karşı vergi mahkemelerinde görülen 118 davanın 70'inde mükellef, 21'inde vergi idaresi haklı bulunmuş, 17 'sinde tarhiyat kısmen onanmış, 10'u ise başka nedenlerle reddedilmiştir. Bölge İdare Mahkemesinde yapılan itirazlarda bir değişiklik olmamış, Danıştay'da 56 dosyanın temyiz talebi red, 1 dosyanın temyiz talebi kabul edilmiştir. Sonuçta bu davalarda vergi mahkemesinde % 59.3 kabul, %17.8 ret, Danıştay'da ise % 83.9 oranında onama kararı verilmiştir. Buna göre, vergi denetimi konusunda sadece nicelik değil, nitelik yönünden de sıkıntı bulunmaktadır[799].

Dolayısıyla, yapılan denetim veya inceleme sonucu tespit edilen matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi veya kesilen ceza tutarı değil, söz konusu vergi ve ceza tutarlarının kesinleşerek tahsil edilen kısmı önem taşımaktadır.

---

[798] Üyümez, s.241.

[799] Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, İstanbul: TESEV Yayınları, Yayın No: 10, 2000, s. 42.

Mükelleflerin önemli bir kısmının tarhiyatları dava konusu ettiği, diğerlerinin de uzlaşma görüşmelerinde önemli bir indirim temin ettikleri için ya da yargı yoluyla tarhiyatın kaldırılmasının çok zaman alacağını düşündükleri için yargı yoluna başvurmadıkları bir ortamda, vergi denetimlerinin kamu gelirlerini artırmada yeterli bir şekilde araç olarak kullanılabildiğini söylemek çok kolay değildir.

4. Ücretlilere Vergi İadesinin Kaldırılmış Olması

Katma Değer Vergisinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için ücretlilere satın aldıkları mal ve hizmetler için gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları fatura ve benzeri belgeler karşılığında 2978 Sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılmakta olan vergi iadesi uygulamasına 5615 Sayılı Kanunun 31. maddesiyle 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren son verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu yana, yaklaşık 20 yıldır uygulanmakta olan vergi iadesi sistemine birden bire son verilmesinin, henüz belge ve kayıt düzeninin tam olarak oturmadığı Türkiye'de mükellefler tarafından alış-verişlerde fatura ve benzeri belge alma zorunluluğunun kaldırıldığı şeklinde anlaşıldığı görülmektedir. Bu durum, mükelleflerin fatura ve benzeri belge almak suretiyle vergi denetimine vermekte oldukları katkıyı oldukça azaltmıştır. Bu durumun da mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmelerini olumsuz yönde etkileyeceği izahtan varestedir.

5. Yaygın - Yoğun Vergi Denetimi Otomasyonunun Gerçekleştirilememesi

Daha önce de belirtildiği üzere, yaygın ve yoğun vergi denetimleri küçük illerde yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında bulunan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinde görevli yoklama memurları tarafından gerçekleştirilmektedir. İstanbul, Ankara, İzmir gibi şehir merkezinde birden çok vergi dairesinin bulunduğu büyük şehirlerde ise vergi daireleri, yaygın ve yoğun vergi denetiminde herhangi bir rol oynamamakta, yaygın ve yoğun vergi denetimleri, bu amaçla vergi dairelerinden seçilip kendilerine özel yoklama yetki belgesi verilmiş olan ve Denetim Müdürlükleri bünyesinde görevlendirilen personel tarafından yürütülmektedir.

Özellikle İstanbul gibi büyük şehirlerde, yaygın ve yoğun vergi denetimi ekibinin koordine edilmesi, gelen ihbar ve şikayetlerin denetimi gerçekleştirecek bu ekibe aktarılması, gelen ihbar ve şikayetlerin sonuçlarının ihbar veya şikayette bulunan vatandaşlara iletilmesi çok zaman almaktadır. Bu sürenin çok uzaması, bazen vatandaşların, ihbar ve şikayetlerinin gereğinin yapılmadığı düşüncesine yönelttiği anlaşılmaktadır. Günde yaklaşık 300-500 ihbar ve şikayet geldiği dikkate alındığında, yaygın ve yoğun vergi denetimi otomasyona geçirilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir. Bunun için öncelikle her bir vergi dairesi başkanlığı bünyesinde, gelen ihbar ve şikayetleri değerlendirip, bilgisayar ortamında izleyecek bir İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezi kurulmalıdır.

İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezine intikal eden her bir ihbar ve şikayet için, ihbar ve şikayetin geldiği veya kayıtlara intikal ettiği anı gösteren ve bilgisayar tarafından otomatik olarak üretilen bir takip numarası kullanılmalıdır. Örneğin 2009 yılının Mayıs Ayının 14.günü, saat 10.23'de gelen ihbar ve şikayet için bilgisayar sisteminin üreteceği takip numarası 200905141023 olacaktır. Bu takip numarası, ihbar veya şikayette bulunan vatandaşa ihbar ve şikayetin vergi idaresine ulaştığı ve bundan böyle yapmış olduğu ihbar veya şikayeti bu takip numarasını kullanarak izleyebileceği bilgisi ile birlikte gönderilmelidir. Böylece vatandaşlar, vergi idaresine iletmiş oldukları ihbar ve şikayetlerinin değerlendirilmesinin hangi aşamada olduğunu elektronik ortamda izleyebileceklerdir.Elektronik ortamda gelen her bir ihbar ve şikayet için, otomasyon sistemi otomatik olarak bir takip numarası üreterek ihbar veya şikayette bulunan vatandaşın elektronik posta adresine gönderecektir. Alo Maliye vb. telefon hattına sözlü olarak gelen ihbar ve şikayetler ise, bahse konu sözlü ihbar ve şikayetleri alan personel tarafından anında elektronik ortama kaydedilecek ve bu kaydın yapıldığı an itibariyle bilgisayarın otomatik olarak ürettiği takip numarası ihbar ve şikayette bulunan vatandaşa bildirilecektir. İhbar ve şikayetin yazı veya dilekçeyle ve posta veya faks yoluyla gönderilmesi halinde ise, bu yazı veya dilekçeler yine elektronik ortama kaydedilecek ve kaydın yapıldığı an itibariyle bilgisayarın ürettiği takip numarası, bu ihbar veya şikayetin takip numarası olarak kullanılacaktır.

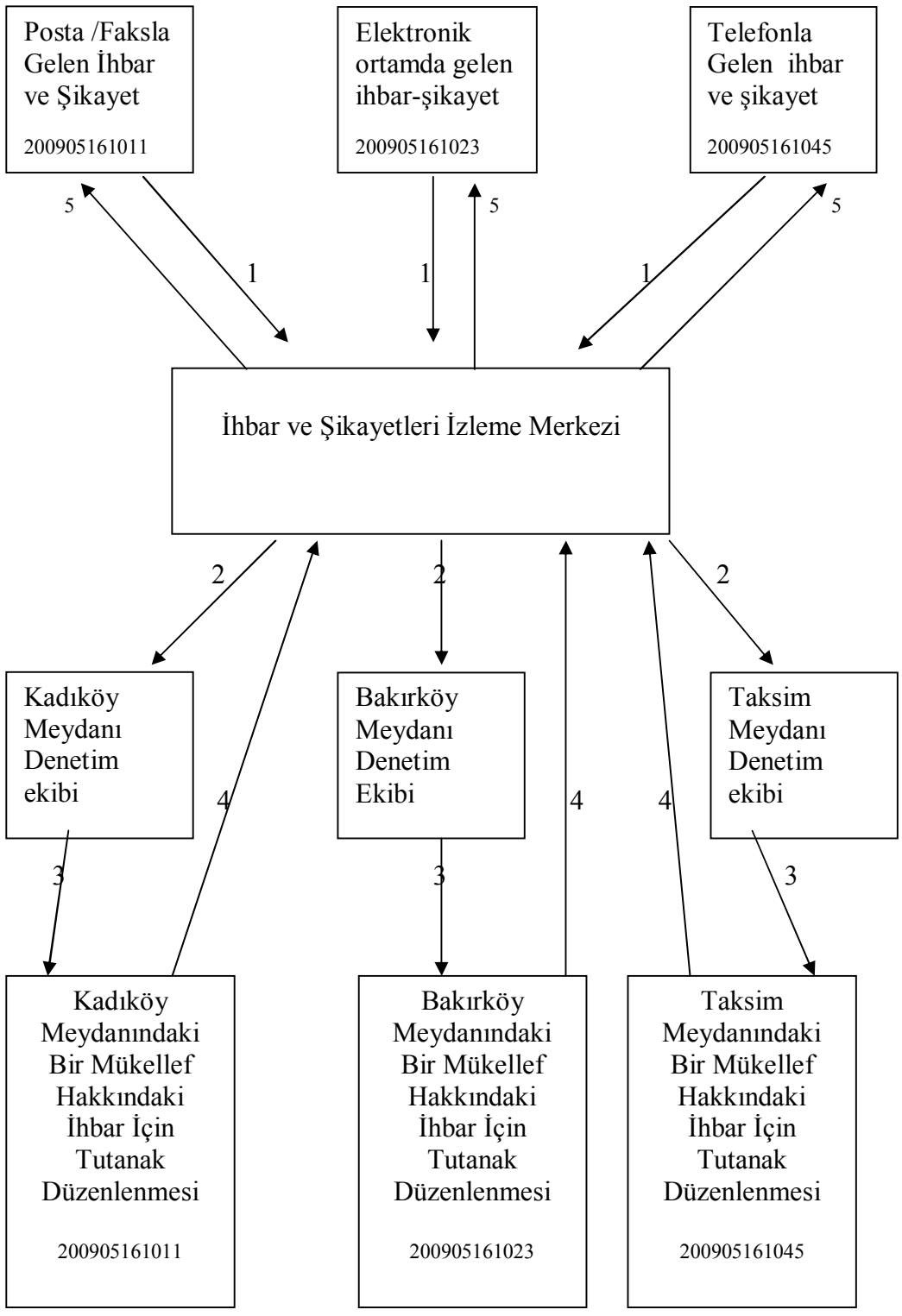
Öte yandan, İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezine intikal

eden ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi için Vergi Dairesi Başkanlığının görev alanı içinde bulunan belirli noktalarda, her birinde note-book bilgisayar ve printer bulunan personelden oluşan denetim ekipleri konuşlandırılmalıdır. İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezi, kendisine gelen ihbar ve şikayeti, ihbar ve şikayet edilen kişi veya kurumun bulunduğu yere en yakın denetim ekibine, elektronik ortamda iş olarak gönderecektir. İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezi tarafından gönderilen iş emrini alan denetim ekibi, derhal kendisine bildirilen olay hakkında tespitte bulunmak için ihbar ve şikayet edilen kişi veya kurumun bulunduğu yere gitmelidir. Denetim ekibi, ihbar ve şikayet edilen kişi veya kuruma gittiğinde, sahip olduğu taşınabilir bilgisayar aracılığı ile denetim tutanağını hazırlamalı ve hazırlamış olduğu denetim tutanağını bir taraftan elektronik ortamda İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezine göndermeli, diğer taraftan bu tutanağın çıktısını alarak bir nüshasını mükellefe vermeli, diğer nüshasını mükellefe imzalatarak muhafaza etmelidir. Bilgisayar programında yapılacak bir düzenleme ile, tutanağın düzenlendiği yer olarak tutanağa bilgisayarın bulunduğu yerin tespit edilerek bu yerin otomatik olarak yazdırılması mümkündür. Denetim ekiplerinin elektronik ortamda hazırladıkları denetim tutanakları İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezine geldiğinde, bu merkez, bir taraftan, daha öne verilmiş olan takip numarasını kullanarak iş emrinin sonuçlandırıldığını kayıtlara geçirmeli, diğer taraftan ihbar ve şikayet elektronik ortamda gelmişse elektronik ortamda, diğer ortamlarda gelmişse ve ihbar ve şikayette bulunanın iletişim bilgisi varsa bu bilgileri kullanarak ihbar ve şikayette bulunanlara, ihbar ve şikayetlerinin sonucundan bilgi vermelidir.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin otomasyona geçirildiğinde; yoklama tutanaklarının yok edilmesi ya da olay mahalline gidilmeden masa başında tutulması engellenecektir. Aynı bölgedeki mükellefler hakkında o bölgeye en yakın denetim ekibinin gönderilmesi suretiyle insan kaynaklarının etkin olarak kullanılması sağlanması mümkündür. Ayrıca, otomasyonda muhafaza edilecek bilgiler değerlendirilerek, belli bir dönemde gelen ihbar sayısı, bunlardan sonuçlandırılmış olanlar, sonuçlandırılmayı bekleyenler, hakkında en fazla ihbar gelen mükellef veya mükellef grubu gibi bilgilere kolaylıkla ulaşılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, tüm bilgiler elektronik ortamda alınıp gönderildiği için, zaman kaybı en düşük seviyeye indirilmiş olacak ve mükelleflerin, vergi idaresine iletmiş oldukları ihbar ve şikayetlerinin değerlendirilmesinin hangi aşamada olduğunu elektronik ortamda izlemeleri mümkün hale gelecektir.

Şekil 7 – İhbar - Şikayetlerin Elektronik Ortamda İzlenip Sonuçlandırılması



III. AF UYGULAMASINA ÇOK SIK BAŞVURULMASI

Türk Vergi sisteminde, mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de af uygulamasına çok sık başvurulmasıdır.

A. VERGİ HUKUKUNDA AF

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı olarak ve kanunda suç olarak nitelendirilen fiilleri işleyenler, kanunda yer alan vergi cezaları ile ceza hukuku anlamındaki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar[800].

Af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle ortaya çıkan fail ile devlet arasında ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır[801].

Buna karşın, vergi hukukunda affın tanımını yapmak ve kapsamını belirlemek, ceza hukukunda af tanımı yapmaktan ve kapsamını belirlemekten çok daha güçtür. Çünkü vergi affına ne ceza hukukunda ne de vergi hukukunda herhangi bir açıklık getirilmiştir.

Vergi hukukunda af, ‘‘vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının yada bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi’’[802] olarak da tanımlanmaktadır.

Hukuki olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir.[803]

---

[800] Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Ankara: Filiz Kitabevi, Ağustos 2005, s. 163.

[801] Recai Dönmez, **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, No:557/92, 1992, s.16.

[802] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.156.

[803] Ayşe Güner, **Vergi Afları Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine**, **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi,Yayın No:10, 1998, s.261.

Vergi affı (tax amnesty) denildiğinde genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Aftan, vergi mükellefi olması gereken ya da olup da ödemesi gereken vergi miktarının tamamını ödememiş olan kişi ve kurumlar yararlanmaktadır[804].

B. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Çeşitli ülkelerde vergi afları farklı zamanlarda ve farklı şekillerde uygulanmıştır. Ancak çıkarılan bu vergi afları kapsamları ve uygulama süreleri bakımından farklılık göstermektedir. Bazı vergi af kanunları bütün vergileri kapsarken, bazıları belirli vergiler için geçerli olabilmektedir. Bazıları ise gecikme faizlerini hatta vergi asıllarını bile kapsayabilmektedir[805].

Vergi afları hem gelişmiş hem gelişmekte olan birçok ülkede uygulanmıştır. Birleşik devletlerdeki eyaletlerin yarısından fazlasına ek olarak Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İsviçre gibi birçok OECD ülkelerinde uygulanmaktadır. Arjantin, Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Hindistan, Pakistan, Panama, Peru, Meksika ve Filipinler gibi gelişmekte olan ülkelerde vergisel aflara diğer ülkelere göre daha sık başvurulmaktadır.[806]

Vergi affı programları süreklilik ve kapsam bakımından sınıflandırılabilir. Vergi afları bir kez mi aralıklı mı yoksa sürekli mi olmalıdır? Aralıklı olarak düzenlenmiş vergi afları nadir olmasına rağmen uygulamada bazı ülkelerde örneğin 1970'ler ve 1980'ler de Arjantin de birkaç yılda bir yapılmıştır. Hindistan gelir vergisi kanununa göre, elde edilen gelirin vergi idaresi tarafından o ana kadar tespit edilmemesi durumunda, vergi mükelleflerinin itirafı halinde vergi cezalarının muaf tutulduğu " bir ömürde bir" hükmü sürekli affın bir örneğidir. Sürekli affın ikinci örneği ise uzlaştırma komisyonu'nun imkan sağladığı çeşitli ülkelerdeki uygulamalardır[807].

---

[804] Güner, s.261.

[805] L. John Mikesell, " Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Tax Amnesties", **National Tax Journal,** Sayı:39, 1986, s.508.

[806] World Bank, **Tax Policy and Administration, Anmesties,** http://go.worldbank.org/UZL7G8UJH0 (2.8.2009)

[807] Güneş Çetin, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik Ve Adalet Üzerindeki Etkileri", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi,** Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E., 2005), s.30.

İtalya'da yükümlülerinin büyük kısmının şu ya da bu yolla vergi kaçırmanın gerekliliği konusunda yerleşik bir kanaatleri olduğu belirtilmektedir. İtalya'da kaçırılan vergi miktarının beyan edilen toplam gelirin %27 sine ulaştığı tahmin edilmektedir. Belçika'da, ücretli kesimin %15 ile % 20'sinin vergi yönetiminin bilgisi dışında ikinci bir işle uğraştığına inanılmaktadır. Fransa'da ise vergi kaçakçılığı öylesine yaygınlaşmıştır ki, Fransız Maliye Bakanlarından Jacques Delores bu durumu "Fransızların milli sporu" olarak ilân etmiştir. Buna karşılık, vergi kaçakçılarıyla mücadele için sürdürülen çabalar bütün Avrupa'da geniş bir toplumsal dirençle karşılaşmaktadır. Bu durum bazı ülkeleri tahsil edilememiş vergileri toplamak ve böylece devlet bütçeleri ile yurtiçi yatırımlar için şiddetle ihtiyaç duyulan gelirleri elde etmek amacıyla, politik açıdan daha popüler bir yöntem olan vergi affı programları uygulamaya itmiştir.

İtalya en son 1982 yılında, Fransa ise 1986 yılında bir vergi affını uygulamaya koymuştur. Belçika 1983'te, Almanya ise 1989'da çeşitli af programlarını uygulamışlardır[808]. Amerika Birleşik Devletleri'nde de 1981'den sonra eyaletler düzeyinde vergi aflarına (Tax Amnesties) yaygın olarak başvurulmuştur. Bu gelişmenin ortaya çıkması, Başkan Reagan'ın "Reaganomics" diye adlandırılan ekonomi politikalarıyla yakından ilintilidir. Bilindiği gibi reaganomistler, Devletin toplam talebi artırmak yerine mal ve hizmet arzını artırmaları için özel sektöre destek vermesini isterler.Bu desteği sağlamanın en iyi yollarından biri de bireyler ve girişimler üzerindeki vergi yükünü hafifletmektir. Bunun için Reagan döneminde vergi oranlarında bütün gelir dilimlerini kapsayacak şekilde önemli indirimler yapılmıştır. Böylece kişilerin daha çok çalışmaya, tasarrufa ve yatırıma teşvik edileceği umulmuştur[809].

Vergi oranlarının indirilmesinden doğan gelir kayıplarının, matrahlardaki büyümeyle telafi edilebileceği, hatta vergi gelirlerinde önemli artış sağlanacağı varsayılmıştır. Ancak, bu teorik varsayım kısa dönemde gerçekleşmemiş, aksine ABD'yi bir süredir ciddi olarak rahatsız eden bütçe açıkları sorununu daha da ağırlaştırmıştır. Bu yaklaşımın eyaletler üzerinde yarattığı sonuç federal bütçeden ayrılan payların sürekli bir düşüş göstermesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Böylece eyaletler

---

[808] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları*. s.138.

[809] Deniz M. Kirazcı, "ABD'de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:60, Ağustos 1986, s.32-39.

bütçe kısıntılarına gitmek ya da vergileri artırmak seçenekleri ile karşı karşıya kaldılar. Bazı eyaletler, bu seçeneklerden birini uygulamaktansa mevcut kaynaklardan elde edilen vergi gelirlerini, yürürlükteki sistemleri geliştirerek maksimize etmenin yollarını aradılar. Bir başka ifadeyle, yürürlükteki vergi kanunları ve oranları çerçevesinde vergi yönetimlerine borçlanıldığı bilinen fakat çeşitli nedenlerle ödenmeyen vergilerden bir kısmının eyalet gelirlerine nasıl dahil edileceği araştırılmış ve bunun için kullanılacak araçlardan biri olarak da "vergi afları" (tax amnesties) yoluna başvurulmuştur. Vergi affı programlarını ilk olarak Arizona ve Massachusetts eyaletleri uygulamıştır. Bunların aldıkları başarılı sonuçlar, diğer eyaletleri de teşvik etmiş ve 1981'den bugüne tam 28 eyalette vergi affına başvurulmuştur. Dahası, eyaletlerin yaşadıkları başarılı tecrübe, konuyu federal düzeyde de gündeme getirmiştir[810].

IRS 'Internal Revenue Service' olarak adlandırılan ABD Gelir İdaresi 5 Mayıs 2004 tarihinde 'kısmi vergi affı' niteliğinde, vergi barışı düzenlemesi yapmıştır. 'Son of Boss' (Patronun Oğlu) olarak adlandırılan kısmi vergi affı uygulamasına göre, 21 Haziran 2004'e kadar vergi dairesine başvurarak gerçeğe aykırı olarak, bazı vergi avantajlarından yararlanıp, vergi kaybına neden olduklarını beyan eden mükelleflere, ödemedikleri verginin yüzde 20 fazlasını ödemeleri koşuluyla, yüzde 40 oranındaki vergi cezasından kurtulma olanağı tanımıştır[811].

Aslında, ABD'de federal düzeyde vergi aflarının tarihsel geçmişi 1919 yılına kadar geri götürülmektedir. O zamanki İç Gelirler Bürosu, federal vergi affına benzer bir programı 1919 – 1952 yılları arasında aralıklarla uygulamıştı. Uygulamanın özü, işledikleri vergi suçlarını haklarında bir vergi incelemesi başlamadan önce gönüllü olarak itiraf eden vergi kaçakçılarına cezai kovuşturma uygulanmamasıydı. Ancak bu politika her başvuruda otomatik olarak uygulanan bir vergi affı politikası olmaktan çok, her olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilen bir uygulamaydı. İdari sorunlar ve kötüye kullanmalar nedeniyle bu uygulama 1952 yılında resmen yürürlükten kaldırılmıştır[812].

---

[810] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,* s.102-103.

[811] Şükrü Kızılot, 'Vergi Barışı' ABD'de 'Patronun Oğlu' oldu.', **http://webarsiv.hurrivet.com.tr/2004/06/16/476064.asp** (16.08.2009)

[812] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,*s.112.

C. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Türk Vergi Sisteminde 'af' kelimesi kullanılırken, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olan mükelleflerin gösterebilecekleri tepkileri azaltmak amacıyla doğrudan doğruya "Af Kanunu" denilmekten kaçınılmakta ve ''Tahsilatın Hızlandırılması '', "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili", Hakkında Yasa, "Vergi Barışı", "Varlık Barışı" gibi isimler kullanılmaktadır.

1. Af Yetkisinin Kaynağı

Af yetkisi kaynağını Anayasa'dan alır. Anayasamızın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır." hükmü yer almıştır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddede ise, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin üye tam sayısının beşte üçü çoğunluğu ile karar vermek koşulu ile genel af özel af çıkarmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda mali af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait bulunmaktadır[813].

Affın hukuki niteliği açısından diğer bir husus da çıkartılmış olan bir af kanununda aftan yararlanmanın zorunlu olmadığı ibaresi olmadıkça aftan yararlanmanın zorunlu olduğudur[814]. Çünkü devlet af uygulamasıyla vergi asıllarının, gecikme zamlarının ve gecikme faizlerinin bir kısmından veya tamamından vazgeçmektedir. Bunu da devlet adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyerek, ileriye dönük vergi uyumunun azalmasını ve dolayısıyla vergi kaçakçılığının artma ihtimalini göze alarak yapmaktadır. Bundan dolayı böyle bir uygulamanın isteğe bağlı olması beklenemez.

---

[813] Hasan Yalçın ve Arif Başer, "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:173, Ocak 1996, s.105.

[814] İbrahim Kumluca, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar**, Yeterlilik Etüdü, Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 2003, s.15.

2. Türkiye'de Çıkarılan Vergi Afları

Hukuk sistemimizde çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlar ile cezaların affı yoluna gidilmiştir. Türkiye'de teknik anlamda ilk vergi affına 2.Murat zamanında başvurulmuştur[815]. Daha sonra 1906 yılında yol vergisi yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere af getirilmiştir[816].

Cumhuriyet döneminde ilk vergi affına ise 1928 yılında 145 Sayılı ''Elviyeyi Selased Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun'' ile başvurulmuştur[817]. Bu tarihten sonra aflar hayatımızın vazgeçilmez unsurlarından biri olmuştur.

Vergi cezalarının affına ise ilk kez 1961 yılında 281 sayılı ''Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun''ile başvurulmuştur[818].

Türkiye'de 1928 yılındaki aftan sonra gerek genel afların içinde gerekse özel af niteliğinde defalarca affa başvurulmuş olup günümüze kadar çıkarılan mali aflar şunlardır;

1) 05 Ağustos 1928: Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa,

2) 15 Mart 1934: 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa,

3) 04 Temmuz 1934: 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa,

4) 29 Haziran 1938: 3568 Sayılı 'Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa,

5) 13 Haziran 1946: Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa,

---

[815] Mehmet Emin Palamut, "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Nisan-Mayıs 1992, s.7.

[816] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,* s.141.

[817] Yusuf Keleş, ''Yine Mi Af Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?'', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s.77.

[818] Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 29, 1972, s.116.

6) 21 Ocak 1947: 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa,

7) 26 Ekim 1960: 113 Sayılı Af Yasası,

8) 28 Aralık 1961: 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Yasa,

9) 23 Şubat 1963: 218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa,

10) 13 Haziran 1963: 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa,

11) 05 Eylül 1963: 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 Ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa,

12) 16 Temmuz 1965: 691 Sayılı Belediyelerin Ve Belediyelere Bağlı Müessese Ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin Ve Tahkimi Hakkında Yasa,

13) 03 Ağustos 1966: 780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa,

14) 15 Mayıs 1974: 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkında Yasa,

15) 20 Mart 1981: 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa,

16) 2 Mart 1982: 2431 Sayılı Yasaya Ek Yasa,

17) 22 Şubat 1983: 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa,

18) 4.12.1985: 3239 Sayılı Yasa (Geçici 4. Madde),

19) 3.12.1988: 3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde),

20) 15.12.1990: 3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde),

21) 3.4.1992: 3787 Sayılı Yasa,

22) 5.9.1997: 400 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği

23) 22.7.1998: 4369 Sayılı Yasa,

24) 6.2.2001: 414 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği,

25) 26.3.2002: 4748 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi,

26) 27 Şubat 2003: 4811 Sayılı "Vergi Barışı" Kanunu

27) 20.2.2008: 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Yasa,

28) 13.11.2008: 5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu

29) 10.07.2009: 5917 Sayılı Kanun (Varlık Barışı Kanunu'nda değişiklik)

D. VERGİ AFFINA BAŞVURULMA GEREKÇELERİ

Çıkarılan vergi aflarının gerekçelerinde; vergisel barışı sağlamak, vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle bozulan adaleti yeniden sağlamak, ekonominin içinde bulunan durum nedeniyle ödeme gücü azalan mükellefleri rahatlatmak, devlete gelir sağlamak gibi sebepler ileri sürülmüştür. Ancak, vergi aflarına başvurulmasındaki asıl amaç, en kısa zamanda gelirleri arttırmaktır.[819] Nitekim vergi afları sonucunda, sadece kısa dönemli ve kısmi olarak gelir sağlama amacı gerçekleştirilebilmiş, diğer amaçlar gerçekleştirilememiştir.

Türkiye'de özellikle 1980 yılından sonra her 3 yılda bir vergi aflarına başvurulmuş olması, bu amaçların gerçekleştirilemediğini, vergi aflarının sadece gelir sağlamak için kullanılan bir araç olarak kullanıldığını göstermektedir.

---

[819] Cemali Eker, "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal Ve Ekonomik Etkileri", (**Yayınlanmamış Doktora Tezi,** Uludağ Üniversitesi, SBE, 2006), s.5.

1. Vergi Aflarının Siyasi Nedenleri

Af, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır.[820] İktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, vergi afları eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak kullanılmaktadır[821].

Ülkemizde de özellikle 1960 ve 1970'lerde çıkarılan mali afların toplum ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sorunlara çözüm getiremeyen yasaların yol açtığı toplumsal ve siyasi huzursuzluğu önlemek için çıkarıldığı ileri sürülmüştür.[822] Öte yandan hükümetler; vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlamayı hedefleyebilirler. Ayrıca hükümetler vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanabilmektedirler. Nitekim ülkemizde af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda unsurlarından biri olmuştur.[823].

2.Vergi Aflarının Ekonomik ve Mali Nedenleri

Ekonomik ve mali olayların bir toplumun tüm kurumlarını ilgilendirdiği ve etkilediği bir gerçektir. Son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali problemler bir çok yükümlünün vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine neden olmuştur. Hazinenin yoğun kaynak sıkıntısı çektiği bir dönemde, ekonomik kriz nedeniyle ödenemeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması ve bu konjonktürde bunların ödenmesine veya cebren tahsil edilmesine imkan görülmemesi ekonomik ve mali neden olarak karşımıza çıkmaktadır[824]. Böyle bir zamanda çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan mükellefler rahatlarken bir yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır.

---

[820] Duran Bülbül, "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:131, Kasım 2003, s.93.

[821] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,* s.49.

[822] Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, "Türkiye'de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 136, Nisan 2004, s.63.

[823] Bülbül, *Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I,* s.92.

[824] Adnan Gerçek, "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 240, Ağustos 2001, s.144.

Mali af uygulamalarıyla vergilendirilebilir nitelikte olmasına rağmen beyan dışında bırakılmış servet unsurlarının kayıt içine alınması sağlanabilir[825]. Çünkü kayıt dışı ekonomi arttıkça, kayıtlı ekonomi kayıt dışıyla mücadele edebilmek için ya kayıt dışına kayacak yada muafiyet ve istisnaların artmasını isteyecektir. Muafiyet ve istisnaların artması ise vergi sisteminin daha karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olacaktır[826]. Örneğin, 1981de çıkarılan 2431 Sayılı Kanunun gerekçelerinde, gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlamadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır.[827] Ayrıca af, ‘‘Yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına çıkmış sermayenin ülkeye geri dönmesini kolaylaştırarak sermayenin ülke içinde yatırıma dönüşmesi, yeni iş sahalarının açılması gibi önemli ekonomik fonksiyonlar da görebilir’’[828].

3. Vergi Aflarının Sosyal Nedenleri

Özellikle ekonominin içinde bulunduğu durum nedeniyle birçok mükellef vergisel görevlerini yerine getirememektedir. Bundan dolayı vergi aflarıyla bu mükellefler rahatlatılarak psikolojik baskıdan kurtarılmak istenmektedir.

Diğer bir neden vergi aflarıyla mükellefin geçmiş hatalarını temizleyerek vergiye olan itaatlerini arttırmaktır. Bunun yanında vergilendirilebilir olduğu halde vergi sistemi dışında kalan mükelleflerin sistem içerisine dahil edilmesini sağlayıp gereğinden az olsa da vergilendirilip vergilemede kısmen de olsa bir adalet sağlamaktır.

Başka bir neden de beyana dayanan vergi sistemlerinde, vergi sistemindeki çarpıklıklar nedeniyle bu sistemin tam olarak uygulanamaması nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan idari ve adli hataların ortadan kaldırılmak istenmesidir[829].

---

[825] Tevfik Murat Özden, “Mali Af”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Ankara: Gazi Üniversitesi SBE, l992), s.41.

[826] Altan Ömer Arpacı, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 186, Mart 2004, s. 98.

[827] Yalçın ve Başer, s.107.

[828] Özden, s.41.

[829] Özden, s. 45.

4. Vergi Aflarının Teknik Nedenleri

Teknik nedenler, vergi idaresi ve yargısının yetersizliğinden kaynaklanan nedenlerdir. Amaç, idarede ve yargıda iş gücünü azaltıp etkinliği sağlamaktır. Bir ülkede vergi sisteminin başarılı olabilmesi için vergi kanunları günün şartlarını karşılamalı, vergi idaresi etkin bir şekilde çalışmalı ve bunun içinde teknolojik imkanlara, yeterli ve nitelikli insan kaynağına ve optimum bir vergi denetim sistemine sahip olmalıdır[830]. Aksi takdirde, vergi idaresi ve yargısının çok büyük iş yükü altında bulunması, denetimin yetersizliği, tahsil imkanı kalmamış olan alacakların kısmen de olsa tahsil edilebilmesi gibi nedenlerle sık sık vergi aflarına başvurulması kaçınılmazdır.

a. İdarenin ve Yargının İş Yükünü Hafifletmek

Devlet ekonominin içinde bulunduğu durum, idare ve yargının işgücü fazlalığı gibi nedenlerle mali yükümlülüklerin bir kısmını ortadan kaldırarak vergi aslının zamanında ödenmesi amacıyla da affa başvurabilmektedir[831].

Vergi idaresi ve yargısının görevlerini tam olarak yerine getirememesi vergi sisteminde boşluğa neden olabileceğinden, kişilerin vergi kaçırmaya yönelik cesaretleri artabileceğinden dolayı bu durum vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurabilecektir. Zaten vergi affında gözetilen ana ilkelerden biri, ‘‘İdari ve mali yargı yerlerinde normal çalışmaları aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işleri tasfiye etmek, idare ve yargı yerlerinin daha düzenli ve verimli bir çalışma ortamına girmesini sağlamak’’tır[832].

‘‘Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi’’[833] nedeniyle idare geçmişle uğraşmaktan cari döneme hakim olamaz hale gelmiş [834] ve bu noktada af bir çözüm önerisi olarak ortaya atılmıştır.

---

[830] Arpacı, s. 95.

[831] Özden, s. 39.

[832] İsmet Cantürk, “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:3, 1971, s.109.

[833] Yalçın ve Başer, s.108.

[834] Arıkan ve Yurtsever, s.62.

b. Yetersiz Vergi Denetimin Yol Açtığı Vergi Kayıplarını Önlemek

Vergi denetiminin ve incelemesinin amacı, vergi mevzuatı uyarınca mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun araştırılıp kontrol edilmesidir.

Beyana dayalı vergilerde beyanların doğruluğunun araştırılıp, incelenmesi ve denetlenmesi büyük önem arz etmektedir. Ne var ki, ülkemizde vergi denetiminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için denetim işlemini yapacak kalifiye eleman sayısı yetersizdir. Ayrıca, denetim örgütleri arasında bir koordinasyon olmayışı ve vergi dairelerinin ülke çapında yeterince dağılmamış olması nedeniyle de denetimlerde etkinlik sağlanamamaktadır[835]. Denetim elemanı yetersizliği toplam mükellef sayılarına göre vergi inceleme oranlarının çok düşük düzeyde kalması sonucunu doğurmaktadır.

İşte vergi affını savunanlara göre özellikle denetim kabiliyeti yüksek etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve buna paralel olarak ülke çapında gerekli vergi ahlakı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir[836]. Böylece vergi denetimlerinin düşük düzeyde olması nedeniyle tespit edilemeyen kayıp ve kaçakların kaldırılması için vergi afları kullanılabilecektir.

c. Tahsili İmkansız Hale Gelmiş Olan Alacakları Tahsil Edebilmek

Gerek vergi cezalarının enflasyon nedeniyle etkinliğini kaybetmemesi amacıyla uygulanan gecikme zammı ve gecikme faizi oranlarının çok yüksek olması, gerekse vergi incelemelerinin ancak zamanaşımı süresinin son yılında yapılabilmesi dolayısıyla, mükellefin karşı karşıya kaldığı gecikme zammı veya gecikme faizi tutarları, ödenemez duruma gelebilmektedir. Örneğin, 2004 yılı gelirlerinin incelenmesi ancak 2009 yılında tamamlanabilmekte, bu nedenle 5 yıllık süre için gecikme faizi uygulanmaktadır. Ancak, hem sürenin uzunluğu, hem de faiz oranının yüksekliği, faiz tutarlarının vergi aslını aşmasına ve mükellefin vergi borçlarını ödeyemez duruma düşmesine yol açabilmektedir. İşte vergi affının bir amacı da, değişik nedenlerle tahsili imkansız hale gelmiş olan alacakların hiç olmazsa bir kısmının tahsilini sağlamaktır.

---

[835] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,* s.35.

[836] Çağan, *Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı*, s.115.

E. AF UYGLAMALARININ EŞİTLİK VE ADALET İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Anayasanın 73. maddesinin başlığı "Vergi Ödevi" olarak düzenlenmiştir. Bu ödev ilişkisinin konusu, bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevlerdir[837].

Anayasanın 87.maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisinin "genel ve özel af ilanı" yetkisi belirlenmiştir. TBMM'nin af çıkarma yetkisini sınırlayan düzenleme ise Anayasanın 169. maddesinde yer almaktadır. Bu düzenlemelere baktığımızda vergi afları ile ilgili özel bir düzenleme yer almamaktadır. O halde şöyle bir düşünce sistemi geliştirilebilir:[838]

Vergi afları Anayasanın 87. maddesindeki genel ve özel af kapsamı içinde değerlendirilir, çünkü vergi ile ilgili af çıkarılamayacağı konusunda bir yasak yoktur. TBMM cezalar konusunda *genel af* çıkarıyorsa, vergi suç ve cezaları bu ceza kapsamıyla bağlantılı olduğu alanlarda af içinde değerlendirilecektir.

Anayasanın 73/3 fıkrasındaki verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergi afları da verginin konulup kaldırılmasıyla bağlantılı olduğu için bu konuda yetki TBMM'ne aittir, yasa ile vergi afları getirilebilir. Bu düzenleme de doğrudan vergi affi ile ilgili ise, çıkarılan yasanın Anayasanın 87. maddesindeki *özel af* kapsamında olduğu düşünülebilir. Anayasa Mahkemesi 3239 sayılı yasa[839] Geçici Madde 4'ün Anayasaya aykırılık iddiasını, 19.3.1987 tarihli kararında şöyle değerlendirmiştir:

Dava dilekçesinde bu madde ile, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 (dahil) lirayı aşmayanların vergi borcu aslını %25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödeyenler için; kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi

---

[837] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.71.

[838] Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak", **Anayasa Yargısı Dergisi,** cilt 18, http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/anyarg18/SABAN.PDF (22 Ağustos 2009)

[839] 11.12.1985 tarihli, 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

hesaplamamasının eşitlik ilkesini düzenleyen Anayasanın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı olduğu öne sürülerek Geçici 4. maddenin iptali istenmiştir.

İddiaya dayanak yapılan Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları aynen şöyledir:

"Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11.12.1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayrım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir.

Kanun koyucunun amacı, ayrım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10.maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı yönü yoktur….."[840].

Halbuki, "Vergide eşitlik" ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir. Eşitsizliğin haklı nedene dayalı olarak kabul edildiği durumlar vardır. Bu davada eşitsizlik için haklı neden olarak kabul edilen farklılaştırma; "kamu yararı"dır. Kamu yararı olarak gösterilenler de; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak.

[840] Anayasa Mahkemesi Kararı, 12.11.1987 tarihli, 19632 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin kamu yararı olduğunu söylediği kavramlardan birini seçerek bakalım: Vergi ihtilaflarını azaltmak; vergi anlaşmazlıklarına baktığımızda ortaya çıkış nedenleri, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hukuka uygun davranmamaktadır. Bu gerek idarenin düzenleyici işlemlerinde, gerekse de vergilendirme ile ilgili tarh ve tahakkuk işlemlerinde görülmektedir. Burada şunu sorgulamak gerekiyor, yaptığı işlemlerde hukuka aykırılık karinesi oluşturan bir idarenin, hukuka uygun davranmayan ya da hukuka aykırı davranmak gibi bir idari pratik geliştiren bir idari yapılanmanın sonuçlarından nasıl kamu yararı çıkarılabilir.

Vergi affında eşitsizlik için haklı neden kamu yararı olarak tespit edilmiştir. Vergi hukukunda "eşitlik ölçüsü" "mali güç"tür. Anayasa Mahkemesi eşitlik kurgulamasında "aftan yararlanacak mükellefleri" ile "bu sınırı aşanlardan" ayırarak değerlendirmesini yapar.

Halbuki vergi hukukundaki af tartışmasının "vergisini ödemeyenlerin" eşitliği mi "yoksa vergisini ödeyenler ile ödemeyenlerin eşitliği mi" üzerine kurgulanması gerekir.

Anayasanın 73.maddesine göre ölçü "mali gücü aynı olanlar olduğuna göre, "vergisini ödemeyenler"in bir ölçü oluşturması mümkün değil. Çünkü eşitliği ölçmeyi denediğimizde, aynı tarihte A'nın ve B'mali gücü 100 birim ise, A vergisini ödediğinde mali gücü 75 birim, B ödemediğinde mali gücü hala 100 birimdir. B vergisini iki yıl boyunca ödemediğinde, ödemediği vergisini çeşitli finansal enstrümanlarla değerlendirebileceği, enflasyon ve devalüasyon olguları altında da ayrıca bir değer kazandığı Anayasa Mahkemesinin de kararlarında kabul ettiği bir Türkiye gerçeğidir. Bir vergi yasası af getiriyorsa, aynı tarihtte eşit olan-mali güçleri eşit olan- A ve B, 2 yıl sonra Anayasal görevi yerine getirmiş olan A'nın servetinde bir eksilme olmuş, B ise, vergi borcunu ödememiş ve ayrıca zenginleşmiştir[841].

Bu nedenle, vergi aflarının Anayasa'da ifade edilen eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

---

[841] Saban, *Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak*, s.456.

F. AFFIN SONUÇLARI VE OLUMSUZ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ

Mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de vergi ve cezalarda af uygulamasına çok sık başvurulmasıdır. Vergi reformu yapılarak belli bir tarihten itibaren mükelleflerin yakından izlenerek gerektiğinde denetlenmesi sağlanabilir. Ancak bunun için, önceki dönemlerden kalan ve tahsil edilemeyecek durumdaki sorunlu alacakların belli bir kısmından vazgeçilerek de olsa tahsil edilmesinin ve sorunlu dosyaların ortadan kalkması için vergi affına başvurulmasının faydalı olabileceği yadsınamaz. Bununla birlikte, vergi aflarından elde edilen faydalar ve vergi aflarının yol açtığı zararlar birlikte değerlendirildiğinde, vergi aflarının yararından kat kat fazla zararı olduğu görülmektedir[842].

Vergi afları; vergi kaçağını azaltmak amacıyla ileriye dönük olarak kullanılan bir yöntemdir. Burada amaç, af yoluyla mükellefleri bugün için gerçek matrah beyanına teşvik etmek ve gelecekteki vergi tahsilatını genişletmek olmaktadır[843]. Ancak, vergi aflarının sık sık olması, öncelikle her aftan sonra başka bir af beklentisine yol açmakta, vergi mevzuatına aykırı davranışları körüklemekte ve nihayet vergi kaçırmayı bir yaşam biçimi haline getirmekte[844] ve mükelleflerin vergi affı çıkacağı beklentisiyle ödemeleri gereken vergiye karşı direnç göstermelerine yol açabilmektedir. Verginin adaletli olması için eşit olması yani ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemesi gerekir. Sık sık aflara başvurulması adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecektir. Aflar sayesinde vergisel ödevlerini yerine getirmeyenlerin cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükelleflerin vergiler karşısında takındıkları tavır değişecek[845] ve onlar da vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmek konusunda isteksiz davranmaya başlayacaklardır.

Türk vergi sisteminde vergi düzenlemelerine uymayanlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar ve para ile ifade edilen cezalar (mesleki faaliyetten men cezası, teşhir cezası gibi) yer almasına rağmen bu cezaların uygulanmaması sonucu vergi kaçakları

---

[842] Duran Bülbül, "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 132, Aralık 2003, s.181.

[843] Nevzat Saygılıoğlu, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:107, Temmuz 1990, s.19.

[844] Bülbül, *Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri II,* s. 181.

[845] Arıkan ve Yurtsever, s. 64.

oldukça yüksek boyutlara ulaşmaktadır. Vergi aflarının çok sık uygulanması da cezaların zaten az olan etkilerini neredeyse sıfırlamakta ve vergi mevzuatına aykırı davrananları ödüllendirmektir[846].

Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yazılı suçlar için, suçun mahiyetine göre onsekiz aydan 5 yıla kadar hapis cezası verileceği hükme bağlanmakla birlikte, sözü edilen hapis cezasının paraya çevrilebilir ve hatta şartların mevcudiyeti halinde tecil edilebilir nitelikte olması, hapis cezasının caydırıcılık gücünü yok etmektedir. Hiç bir parasal ceza, hapis cezasının caydırıcı gücüne sahip olmadığı için vergi kaçırma eğiliminde olan mükellefler, çok az olarak gördükleri inceleme riski karşısında, mali açıdan karşılaşabilecekleri cezaları göze alabilmekte ve gelirlerini kayıt dışına çıkarmaktan kaçınmamaktadırlar. Kaldı ki, sık sık çıkartılan veya gündeme gelen af kanunları dolayısıyla yetersiz olan bu hapis cezaları da etkisiz hale gelmektedir.

Sonuç olarak vergi afları, sadece vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler ile bu görevlerini zamanında veya eksiksiz olarak yerine getirmemiş mükellefler arasında aftan yararlananlar lehine adaletsizlik yaratmaz. Aynı şekilde, vergi cezasını vergi affından önce ödeyen mükellefler ile ödemeyerek aftan yararlanan mükellefler arasında da aftan yararlananlar lehine adaletsizliğe yol açar. Gerçekten, kendi adına kesilen cezayı af yasası yürürlüğe girmeden önce ödemiş olan mükellef ile vergi kanunlarına uymadığı gibi bu nedenle kesilen cezayı ödememekte de direnen mükellef arasında ikincisi lehine davranmak, mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmekten kaçınmaya yöneltebilecektir. Suç işlemeyi aklına koyan ve ileride çıkarılacak afla kısmen veya tamamen cezadan kurtulacağının düşünen kimse, kuşkusuz o suçu işleyecektir[847].

Af yoluna çok sık başvurmanın, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmekte olan mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerinin bertaraf edilebilmesi için alınması gereken önlemler ile af kanunlarından beklenen sonuçların elde edebilmesi için yerine getirilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

---

[846] Yılmaz Gündüz, "Gayri Resmi Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma**"**, **Banka Ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı:8, Ağustos 1997, s.12.

[847] Fikret Sayar, " 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:73, Eylül 1987, s. 64.

1. Af Yoluna Çok Sık Başvurulmasından Vazgeçilmelidir.

Değişik nedenlerle vergi yasalarına bir kez aykırı davranan mükellefler, o ana kadar kendilerini bu tür fiillere girmekten alıkoymayı amaçlayan ceza sisteminin baskısı altında kalacaklardır. Asıl amacı caydırıcılık olan vergi ceza sistemi, işlenen vergi suçunun gizlenmesine neden olacaktır. Bu istenmeyen durumun giderilmesine yönelik geliştirilmiş iki politika pişmanlık ve vergi afları mekanizmalarıdır. Mükellefler, bu mekanizmalar sayesinde bir şekilde işledikleri vergisel suçlardan çıkış yolu bulabilmektedirler[848].

Bu olumlu yönüne rağmen, vergi ve vergi cezaları için sık sık af yoluna başvurulmasından vergisel uyumsuzluğu bulunmayan dürüst mükellefler olumsuz etkilenmektedir. Dürüst mükellefler affı bir haksızlık olarak algılayabilmektedirler. Bu mükelleflerin vergi sonrası gelirleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere göre azalma göstermektedir. Özellikle faydalananların ödeyecekleri vergi aslında da azalmayı içeren aflar dürüst mükelleflerde haksızlık yapıldığı duygusunun daha fazla artmasına neden olurlar. Affın yarattığı haksızlık duygusu önceden uyumu tam olan mükelleflerin bir kısmında davranış değişikliğine neden olabilir. Vergi aflarına sıkça başvurulan ülkelerde affın bu ters etkisi büyük olasılıkla daha yüksektir. Yeni af beklentisi ile mükellefler uyum düzeylerini azaltabilirler. Af aynı zamanda mükelleflere vergi idaresinin vergi yasalarını uygulamada aciz kaldığı sinyalini vererek yakalanma olasılığını yüksek gördüğü için dürüst davrananları vergi kaçırmaya itebilir. Vergisel uyumsuzluğu olan mükellefleri yasal çerçeveye uyumlu hareket etmeye çağrı olarak da değerlendirilebilecek vergi affı, bu mükelleflerin aftan sonra uyumlu olmasına yol açabilir. Vergi affından bir kez faydalanan mükellef daha sıkı ve yaygın denetim olasılığını düşünerek uyum düzeyini artırabilir. Özetle, vergi affı dürüst mükelleflere ve vergisel uyumda zafiyet gösteren mükelleflere otoritelerin yasaları uygulama güçleri hakkında benzeri sinyalleri gönderirken, af sonrası uyum bakımından tersine sinyal göndermektedir. Af, önceden dürüst davranan bazı mükelleflere yarattığı haksızlık duygusu ile uyumsuz davranma sinyali

[848] Fatih Savaşan, "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı:12, Şubat 2006, s.149-171.

vermek suretiyle onları da vergi kaçırmaya teşvik edebilir. Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerden bazıları ise bir kez aftan faydalanınca vergi kaçırmanın daha riskli olduğunu düşünerek uyum düzeylerini artırabilirler[849].

Bu nedenle, vergi ve vergi cezalarının sık sık affedilmesi yoluna başvurmaktan kaçınılmalıdır. Bununla birlikte, mutlaka vergi cezalarında af veya indirim yoluna gidiliyorsa, vergi ödevlerini kendiliğinden yerine getirmiş olan mükelleflere de kolaylık getirilmelidir. Örneğin, vergi mükellefiyetini tam olarak yerine getirmeyen mükelleflere kesilen cezaların belli bir kısmı terkin ediliyorsa, bu mükellefiyetlerini kendiliğinden yerine getiren mükelleflere de ödemiş oldukları vergilerin bir kısmı nakden veya mahsuben iade edilmelidir. Ancak, böyle bir durumda cezaya uğramamak için vergi mükellefiyetlerini yerine getirmiş olan mükellefler, bu mükellefiyetlerini yerine getirdikleri veya geciktirmedikleri için pişmanlık duymayacaklardır.

2.Vergi Affı Bir Kereye Özgü Olmalıdır.

Başarı sağlanabilmesi için vergi affı bir kereye özgü olmalı ve halk bu konuda ikna edilmelidir. Çünkü sık sık çıkarılan vergi af kanunları yükümlülerin yeni bir af beklentisi içine girmelerine neden olmaktadır. Bu durum ise aftan beklenen sonucun gerçekleşmesini engellemektedir. Dürüst vergi mükellefleri de yeni vergi affı beklentisine girebilmekte ve vergi kanunlarına itaatsizlikler artabilmektedir. Böyle durumların yaşanmaması için affın planlaması, uygulaması ve zamanlamasının iyi yapılması vergi yükümlüleri tarafından önceden tahmin edilmemesi gerekmektedir. Ayrıca vergi afları bir kuşakta sadece bir kez uygulanmalıdır[850].

Mükellefleri olumsuz duygulara sürüklememek için parlamentolar af kurumunu sık başvurmaktan kaçınmalı; vergi affı mutlaka çıkarılacaksa, zaman ve yerindelik hesabında çok dikkatli olunmalıdır[851].

---

[849] Fatih Savaşan, s.149-171

[850] Dönmez, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları,* s.55.

[851] Palamut, s.9.

3. Katılımı Teşvik Edici Düzeyde Bağışıklık Sağlanmalıdır.

Affın başarılı olabilmesi için affa katılımı teşvik edici çeşitli bağışıklıklar sağlanmalıdır. Aksi halde yeterli başvuru sağlanamayacak ya da ek düzenleme yapmak zorunda kalınacaktır. Nitekim, Türkiye'de 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu mükelleflere güvenceyi "Gelir, Kurumlar ve KDV yönünden tespit edilecek matrah farklarından, bu kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı"nı hükme bağlayarak sadece matrah farkları açısından tanıdığı[852] için, daha sonra 5917 sayılı yasa[853] ile uygulama alanı genişletilmek zorunda kalınmıştır.

4. Vergi Reformu Sağlanmalıdır.

Devletin adaletli ve istikrarlı uygulama yapmadığını düşünen mükellefler devlete olan güvensizliklerini belli ederler ve ortaya çıkan bu güvensizlikte siyasal sistemin zayıflamasına yol açar[854]. Affın başarıya ulaşabilmesi için affın gelecekte suç işlenmesini önleyici nitelikte olması gerekir. Eğer af gelecekte suç işlenmesini teşvik ederse bizzat kendisi suça dönüşmektedir. Aftan yararlananların gelecekte yeniden vergi kaçırmak, yeniden kara para kazanıp aklamak gibi eylemlerde bulunmalarını engelleyecek sistem kurulmaz ise sadece bu kişilere çıkar sağlanmış olur[855]. Bu nedenle vergi aflarından istenilen sonucun alınabilmesi için gelir idaresinin, vergi affına bir kez daha başvurulmaması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlaması gerekmektedir.

5. Aftan Yararlanma, Davadan Vazgeçme Koşuluna Bağlanmamalıdır.

Af kanunları, idari işlemlerin yargısal denetim dışına çıkartılmasının aracı olarak kullanılmamalıdır. Bu nedenle aftan yararlanma, " davadan feragat etme koşuluna bağlanmamalıdır. Ancak haksız çıkma halinde, aftan yine yararlanma olanağı sağlanmakla birlikte, vergi aslı üzerinden bir zam yükümlülüğü öngörülmelidir[856].

---

[852] Bumin Doğrusöz, "Varlık Barışı Ne Kadar Güvence Sağlar", **Referans**, 1.1.2009.

[853] 10 Temmuz 2009 Tarihli, 27284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[854] Zeynep Arıkan - Hakan Ay, "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri Ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, Ağustos 1995, s. 83.

[855] Kazım Yılmaz, "Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:113,Mayıs 2002, s.160

[856] Yılmaz, s.161.

6. Af Uygulamaları Vergi Asıllarını Kapsamamalıdır.

Af kanunları vergi vb. mali yükümlülüklerin asıllarını kapsamına almamalıdır. Sadece cezalar ile gecikme zam ve gecikme faizlerini kapsamalıdır[857]. Nitekim çoğu kez çıkarılan af kanunlarında vergi asılları af kapsamında yer almamıştır.

7. Aftan Yararlanmak İçin Bürokratik Engeller Azaltılmalıdır.

Affın başarıya ulaşabilmesi için, aftan yararlanma koşulları daha az olmalı ve bürokratik işlemlere bağlanmalıdır. Ödeme kolaylıkları yoluyla aftan yararlanma kolaylaştırılmalıdır. Af mevzuatı açık, anlaşılır, hukuk biliminin gereklerine dikkat edilmelidir. Affın kapsamı, sınır, koşulları kanun ile belirlenmeli, yürütme organına usul dışında esasları belirleme ve affa müdahale yetkisi tanınmamalıdır[858].

8. Vergi Aflarının Amacı Ortaya Konulmalıdır.

Aflardan istenen sonuçların sağlanabilmesi için affın amaçlarının tam olarak ortaya konması ve bu amacı etkileyecek faktörlerin de göz önünde tutulması gerekmektedir. Eğer amaç devlete ilave gelir sağlamak olarak kabul edilmişse, bunun önemli yollarından biri af kapsamındaki mükelleflerin sayısının artırılmasıdır. Aftan yararlanan yükümlü sayısı arttıkça devletin elde edeceği gelirde o oranda artmaktadır[859].

Alm ve Beck tarafından 1991 yılında affa duyulan talep dolayısıyla affın başarı şansını etkileyen faktörler konusunda yapılan çalışmalar da dikkate alındığında, devletin af sonrası vergi denetimi, daha sert cezalar, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı reorganizasyonu af kanunlarına katılımı artıracaktır. Çıkarılacak olan verimli af programları geçmişte vergisini eksik ödeyen mükelleflere aftan yararlanma olasılığı tanımalı, af sonrasında vergi suçlarına verilen cezalar yükseltilmeli, ödenecek gecikme faizlerinde indirim yapılmalı, vergi toplanması için tahsis edilen fonlar artırılmalıdır [860].

---

[857] Bumin Doğrusöz, "Vergi Reformu ve Vergi Afları", **Dünya**, 11 Temmuz 2002.

[858] Doğrusöz, *Vergi Reformu ve Vergi Afları*.

[859] İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan 1997, s.41.

[860] Alm-Beck, "Wiping The State Clean", **Individual Response ToState Tax Amnesties**, SEJ VOL 57 No:4, Nisan 1991.

IV. UZLAŞMA UYGULAMASI

Çağımızın giderek karmaşıklaşan ekonomik ilişkileri ve bu ilişkilerden doğan gelir ve kazançların vergilendirilmesi çabaları, vergi yönetimleri ile bu çabalardan çıkarsal olarak zarar gören kişileri hukuki anlamda karşı karşıya getirmekte, bazen anlaşmazlık yargıya intikal ettirilmekte ve yıllarca sürüncemede kalabilmektedir. İşte, bu tür sıkıntılar nedeniyle ve yargı yerlerini gereksiz yere tıkamamak, kamu alacağını sürünceme bırakmamak, kamuyu alması gereken bir kaynaktan mahrum bırakarak yüksek maliyetli kamu finansmanı arama yolarına itmemek, planlanmış bütçe ve ekonomik dengeleri sağlamak, gereksiz yere ülke yurttaşını devlete küstürmemek bakımından birçok ülkede vergi yasalarında uzlaşma kurumu oluşturulmuştur[861].

Uzlaşma, verginin alacaklısı olan vergi idaresi ile borçlusu olan vergi yükümlüsünün veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödünlerle gidermek üzere anlaşmaları demektir[862].

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Amerika Birleşik Devletleri gibi, liberal anlayışlarda uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında var olması, verginin yasallığı ilkesi ile çelişmez[863]. Ancak, çoğunlukla ülkemizdeki kadar geniş kapsamlı ve eşitsizlik yaratıcı değildir. Örneğin Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezalarında görülmekte, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir[864]. Yalnız dolaysız vergilerde geçerli olmak üzere vergi aslında uzlaşma, mükellefin ödeme gücü olmaması koşuluyla Danıştay (Conseil d'Etat), Yargıtay (Cour de Cassation) ve Sayıştay (Cour des Comptes)'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comitée du Contentieux Fiscal) kararı ile mümkün olabilmektedir[865].

---

[861] Ahmet Erol, "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 104, Ağustos 2001, s.72.

[862] Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001 s.1

[863] Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi,* s.178.

[864] Şaban Tezel, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu,** İstanbul: TÜSEV Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı Yayını, 1997, s. 28.

[865] Aynur Şahinok, **Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler-II**, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, 1978, s. 207.

Türkiye'deki uzlaşma müessesesinin kaynağını oluşturan Alman uzlaşma müessesesi, Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında kaldırılmıştır[866].

Amerika Birleşik Devletlerinde ise, bizdekine benzer bir uzlaşma sistemi mevcuttur[867].

B. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Tarafların aralarındaki sorunu "beraber" çözmelerine imkan sağlamasıyla, kendisini diğer çözüm yollarından ayıran uzlaşmanın Türk Vergi Hukuku'na giriş tarihi 1963'tür. Vergilendirme alanında ilk genel usul kanunumuz olan 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu[868] ile halen uygulanmakta olan 1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun[869] ilk halinde yer almayan[870] uzlaşma müessesesi ilk kez 205 Sayılı Kanun ile uygulamaya girmiştir.

205 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere[871], kanun koyucu tarafından, ihtilafın iki tarafı arasında uzlaşma sağlanarak hem ihtilafın kısa yoldan çözümü hem de Hazine'nin alacağını bir an önce kesinleştirerek tahsilini sağlamak amacı ihdas edilen bu müessese ile aynı zamanda mükellefin özel durumunun ve ödeme gücünün de idarece nazara alınması sağlanmaya çalışılmıştır[872].

1985 yılında da, 3239 Sayılı Kanunla, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yapılmasına imkan tanıyan "tarhiyat öncesi uzlaşma" kurumuna yer verilmiştir[873].

---

[866] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 174.

[867] Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* s.70.

[868] 15.06.1949 tarihli, 7023 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[869] 10.01.1961 tarihli, 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[870] Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXV, Sayı: 2, 2008, s.310.

[871] 205 Sayılı Kanunun Gerekçesi, **TBMM Tutanak Dergisi**, Cilt 12, Dönem:1, Toplantı:2, Umumi İzahat, 2).

[872] Doğrusöz, "Uzlaşmanın Aksaklıkları", **Referans,** 15.01.2009.

[873] 11.12.1985 tarihli, 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1. Uzlaşma Türleri

Hukukumuzda uzlaşma, getiriliş amacına uygun şekilde, vergi incelemesine başlanılmasından, yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezaya karşı dava açma süresinin sonuna kadar uzanan geniş bir zaman aralığı için öngörülmüştür. Bu zaman aralığına bağlı olarak uzlaşma, tarhiyat öncesinde ve tarhiyat sonrasında olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Önce tarhiyat sonrası uzlaşma sadece -re'sen ve ikmalen yapılan tarhiyatlar ile kesilen cezalar için- öngörülmüş yirmi üç yıllık bir aradan sonra 1986'da, "mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkan vermek üzere"[874] tarhiyat öncesi uzlaşmaya da Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olan tarhiyat sonrası uzlaşma, *kanuni* bir hak iken, tarhiyat öncesi uzlaşma *idarece tanınan* bir haktır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu ek md.11 ile Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına "izin verme" yetkisi tanınmış, Bakanlık ise bu izni, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile vermiştir.[875]

2. Uzlaşmanın Kapsamı

Gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına her türlü vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası girmektedir. Ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girerken tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza ise hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışındadır[876].

---

[874] Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları,** 6.Baskı, İstanbul: Temel Yayınları, 1992, s.565.

[875] Yavaşlar, s.311.

[876] **Gelir İdaresi Başkanlığı,** "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma", 2.Baskı, [Broşür], Ekim 2007. s.17.

3. Uzlaşmaya Başvuru Koşulları

Uzlaşmaya başvuru koşulları, Vergi Usul Kanunu ve bu Kanuna istinaden yayımlanan Yönetmeliklerde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11.maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma, sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve cezalar üzerinde yapılabilir[877]. Beyana dayalı tarhiyat ya da idarece tarhiyatın varlığı halinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bununla birlikte, gerek vergi idaresi ve gerek Danıştay, mükellefin matrah takdiri için başvurusu üzerine -düzenlenen inceleme raporuna dayalı olarak- tarh edilecek vergi üzerinde uzlaşma yapılmasını kabul etmektedirler[878].

Vergi Usul Kanunu'nun 137.maddesine göre, vergi incelemesine sadece, Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tabidirler[879].

Bu tür ödevlere de ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişi mükellefler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi kurumların sahip olduğu düşünülürse[880], tarhiyat öncesi uzlaşmadan sadece bunların yararlanabileceği ortaya çıkmaktadır ki bu da eşitlik ilkesine aykırılık sonucuna yol açmaktadır. Örneğin, aynı kabahat için kesilen aynı ceza inceleme yoluyla tespit olunduğunda uzlaşma konusu olabilirken, daha basit bir denetim türü olarak kabul edilen yoklama neticesinde saptandığında uzlaşma dışında kalmaktadır. Özellikle, usulsüzlük cezalarının tarhiyat sonrası uzlaşma konusu olamadığı hatırlanırsa, bu haklı nedene dayanmayan eşitsizlik, uzlaşma yolunun tamamen kapatılması anlamına gelmektedir[881].

---

[877] Ek Madde 11 - Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir…

[878] Yavaşlar, s.321.

[879] Madde 137 - Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.

[880] Vergi Usul Kanunu md.172 vd.

[881] Yavaşlar, s.322.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvuru Koşulları

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru için, şu koşulların aynı anda gerçekleşmesi aranmaktadır: Öncelikle, ikmalen, re'sen ya da idarece yapılmış bir tarhiyatın varlığı şarttır. Dolayısıyla, beyana dayalı tarhiyatta uzlaşma yolu kapalıdır. İkinci olarak, tarhiyata yol açan hukuka aykırı hareket, aynı zamanda vergi ziyaı kabahatine yol açmış olmalıdır[882]. Son olarak, tarhiyata ve vergi ziyaına yol açan hukuka aykırı hareketin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde yer alan yanılma halinden, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde yazılı vergi hatalarından, her türlü maddi hatadan veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından kaynaklanması gerekmektedir[883].

Bunlar arasından uygulamada en fazla kullanılan neden, "vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek"tir. İlk bakışta bu, doğru olup olmadığı zor denetlenebilecek bir husus olarak gözükmekteyse de, gerçekte böyle değildir. Çünkü, hukukumuzda 1998 yılından beri, mükelleflere, beyanname ve eklerini 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma ödevi getirilmiştir. İlgili meslek mensupları, beyanname ve eklerini, ancak beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaları halinde imzalayacaklardır[884].

---

[882] Vergi Usul Kanunu'nun 341.maddesine göre Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

[883] Vergi Usul Kanunu Ek Md. 1 " Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç**)** tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir…

[884] Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları
Mukerrer Madde 227- Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya…. yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar...

Kaldı ki, kazanç geliri elde eden mükelleflerin neredeyse tamamı, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerini bir meslek mensubuna tutturmaktadır. Bu nedenle, meslek mensubu denetiminden geçen ve/veya ondan yardım alan bir mükellefin "vergi kanunlarına nüfuz edemediği" iddiası, çoğu durumda gerçeğe aykırıdır. Ancak uygulamada, vergi mükelleflerinin bu iddialarının gerçeğe uygunluğu denetlenmeksizin uzlaşma başvurularının kabul edilmesi, başvuruların çoğunun bu nedene dayandırılmasına yol açmaktadır.

VUK ek md.1'de sayılan diğer başvuru nedenlerinden yanılma halinde, "*vergi idaresince verilen yanlış yazılı bilgi*" ya da "*bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda vergi idaresinin ya da yargı makamlarının görüş değişikliği"* nedeniyle ilgilinin hukuka aykırı davranış içine düşmesi söz konusudur. Yanılma halinde ilgiliye vergi cezası kesilmesi zaten yasak olduğundan, sadece tahakkuk edecek vergi miktarı uzlaşmanın konusu olacaktır[885].

Uzlaşmaya başvuru nedenlerinden bir diğeri olan "maddi hata" ile neyin kastedildiği; vergi hatasının dışında kalan ve "yorum uyuşmazlığı", "hukuki uyuşmazlık" ya da "hukuki hata" olarak nitelendirilen *"maddi olayı irdeleme farklılıkları ile yasa hükümlerinde yorum farklılıklarından doğan çekişmeleri"* içerip içermediği tartışmalıdır. Ancak, her halükarda, "hata", hukuka aykırı bir idari işlemin varlığını göstermektedir. Böyle bir işlem hemen düzeltilmelidir. Burada uzlaşma, mükellef veya ceza muhatabı bakımından makul bir yöntem olmayıp, sadece vergi idaresi lehine sonuç yaratmaktadır. Aynı durum, "uyuşmazlık konusu olayda yargı organları ile vergi idaresi arasında görüş farklılığı" hali için de geçerlidir. Burada da, vergi idaresinin yargı kararlarını dikkate almaması nedeniyle ortaya çıkan hukuka aykırı bir idari işlem söz konusudur. Hukuka aykırılığı açık olan idari işlemin ortadan kalkmasını sağlamak yerine bu idari işlem üzerinde uzlaşmaya izin vermek, hukuk devleti ilkesi karşısında düşündürücüdür[886].

---

[885] Yanılma
Madde 369- Kanunun 88 inci maddesiyle değişen hüküm) Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:
1.Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

[886] Yavaşlar, s.324.

4. Uzlaşma Görüşmelerinin Hukuki Sonuçları

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6.maddesi[887] ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin[888] 16.maddesine[889] göre, Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma sonucunda düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamayacağı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, "cezada indirim" de talep edemezler.

Diğer taraftan, üzerinde uzlaşılan verginin ve bu vergi ile ilgili fon payı, gecikme faizi ve vergi cezalarının "vadesinde ödenmemesi" uzlaşmayı geçersiz kılmaz[890].

Öte yandan, uzlaşmaya başvuru hiçbir zaman yargı yoluna başvurunun bir ön şartı olarak öngörülmediği gibi, uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünü engelleyen bir durum olarak da kabul edilmemiştir. Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşmaya başvuru, mükellefe ve/veya ceza muhatabına tanınmış bir haktır. İlgilisi isterse uzlaşma talebinde bulunur, isterse hakkında yapılan idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açar. Uzlaşma talebine rağmen tarafların uzlaşmaması ya da uzlaşamaması da mümkündür ve bu durumda hakkında idari işlem yapılan ilgilinin bu idari işleme karşı yargı yoluna başvuru imkanı yine de mevcuttur[891].

---

[887] Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği
Ek Madde 6 – Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

[888] 3 Şubat 1999 tarihli, 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[889] Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği
Madde 16 – Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376 ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler

[890] Şükrü Kızılot, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:74 (Şubat 1999), s.35.

[891] Yavaşlar, s.311.

5. Uzlaşma Görüşmelerinin Mali Sonuçları

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma görüşmeleri, uzlaşma konusu vergi ve cezalarda yapılacak indirim ile sonuçlanacaktır.

a. İllerde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaların Mali Sonuçları

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurulan dosyaların % 80'den az olmamak üzere büyük bir kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 9

İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda Uzlaşılan Dosya Sayısı

Yıl	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Oran %
2006	21.431	19.236	89,75
2007	35.734	30.604	85,64
2008	32.937	27.177	82,51

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nca yayımlanan **Gelir İdaresi Başkanlığı 2006, 2007 ve 2008 Yılı Faaliyet Raporları**ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

2008 yılına kadar, sadece tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda tarh edilen vergi ve ceza tutarlarının istatistiki kaydı tutulurken, 2008 yılından itibaren tarh edilen vergi ve ceza tutarları ile bu vergi ve ceza tutarlarının sağlanan uzlaşma sonucunda vazgeçilen kısmının da kayıtları tutulmaya başlanmıştır. Bu nedenle, aşağıdaki tabloda sadece 2008 yılına ilişkin, tarh edilmiş olan vergi ve cezalar ile bu vergi ve cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sonucunda tahsil edilen kısmına ilişkin bilgilere yer verilebilmiştir.

Tablo 10

İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda İndirim Oranları

Yıl	İSTENEN VERGİ TUTARI (TL.)			İSTENEN CEZA TUTARI (TL.)		
	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %
2008	316.031.030	215.487.089	68,18	502.100.252	21.840.980	4,34

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı **Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu**, Yayın No:14, Nisan 2009, s.88

Görüldüğü üzere, sağlanmış olan tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda vergi aslının % 31,82'sinden, vergi cezasının ise %95,66'sından vazgeçilmiştir.

b. İllerde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaların Mali Sonuçları

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, son dört yılda tarhiyat sonrası uzlaşma için başvurulan dosyaların % 90'dan az olmamak üzere büyük bir kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Tablo 11

İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda Uzlaşılan Dosya Sayısı

Yıl	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Sayısı	Oran %
2005	154.627	143.301	92,67
2006	124.101	114.070	91,91
2007	137.404	124.888	90,89
2008	145.426	132.933	91,40

Kaynak: Tablodaki bilgiler, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayımlanan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2005, 2006, 2007 ve 2008 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

İller düzeyinde yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda sağlanan uzlaşmalarda, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere vergi aslının ortalama % 50'sinden, vergi cezalarının ise ortalama %95'inden vazgeçilmiştir. Bir başka ifadeyle, vergi cezalarının sadece ortalama % 5 gibi çok küçük bir kısmı mükelleften talep edilmiştir.

Tablo 12

İller Düzeyinde Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda İndirim Oranları

Yıl	İSTENEN VERGİ TUTARI (TL.)			İSTENEN CEZA TUTARI (TL.)		
	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %
2005	217.880.230	109.437.792	50,22	499.949.728	24.333.606	4,86
2006	196.563.747	102.010.089	51,89	346.543.065	17.435.353	5,03
2007	281.353.998	134.219.902	47,70	403.565.136	16.724.269	4,14
2008	494.065.962	237.638.524	48,09	703.572.719	30.843.779	4,38

Kaynak: Tablodaki bilgiler, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayımlanan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2005, 2006, 2007 ve 2008 Yılı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

c. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşmaların Sonuçları

Merkezi uzlaşma komisyonunca yapılan uzlaşmaların sonuçları ilk defa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2008 yılı faaliyet raporunda açıklanmıştır. Buna göre, merkez uzlaşma komisyonunca yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13

2008 Yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonunca

Yapılan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmelerinin Sonuçları

DOSYA ADEDİ			İSTENEN VERGİ TUTARI (TL)			İSTENEN CEZA TUTARI (TL.)		
Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Sayısı	Oran %	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %	Uzlaşma Konusu	Uzlaşma Sonucu	Oran %
84	50	59,52	783.128.748	253.544.689	32,37	1.001.772.971	6.456.718	0,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı **Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu**, Yayın No:14, Nisan 2009, s.91.

6. Uzlaşma Müessesesi -Vergi ve Cezaların Yasallığı İlkesi

Uzlaşmaya başvuru oranının ve uzlaşma sağlanma oranının oldukça yüksek olduğu Türk Vergi Hukuku'nun kırk beş senelik "uzlaşma" deneyiminin ortaya koyduğu genel sonuç, uzlaşma kurumunun, kamu alacağının "-eksik, ama- hızlı tahsilatı"na, yargı ekonomisine ve hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına önemli katkıları olduğudur[892].

Uzlaşma müessesesinin bu amaçlara hizmet edip etmediğine ilişkin doktriner tartışmaların yanı sıra bu müessese, tarhiyat üzerinde idareye geniş takdir hakkı tanıması ve verginin yasallığı ilkesine aykırılığı bakımından da yoğun eleştiriler almaktadır. Gerek kanundaki düzenleniş şekli, gerekse uygulamada karşımıza çıkan eşitsiz sonuçlar, müesseseyi anayasaya aykırı kılan başlıca sebeplerdir[893]. Ancak, uzlaşmaya ilişkin kimi düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı olduğu konusunda hiçbir şüphe yoktur.

---

[892] Yavaşlar, s.331-332.

[893] Doğrusöz, *Uzlaşmanın Aksaklıkları*.

İdareye, kanunda yer alan düzenlemelere göre belirlenmiş olan bir vergi ve/veya ceza miktarını değiştirme hatta vergi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma konusunda kanunla dahi olsa yetki verilmesi, "verginin ancak kanunla değiştirilmesine ve kaldırılmasına izin veren" kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırıdır (Anayasa'nın 73.maddesinin 3.fıkrası, 38.maddesinin 1.fıkrası ve 7.maddeleri). Diğer yandan, idareye -örneğin vergiyi doğuran olaya ilişkin belirsizlikleri eldeki imkanlarla tespit zorluğuna ve bu konularda ilgili tarafından verilen bilgi ve belgelerin inandırıcılığına bağlı olarak- hangi koşullar altında ve -vergi ve ceza üzerinde- en fazla hangi oranda uzlaşabileceğine ya da uzlaşmayabileceğine dair sınırlama kuralları getirilmemiş olması, takdir yetkisinin kolayca keyfiliğe dönüşmesine yol açmakta ve bu da, kanunilik ilkesinin yanısıra, eşitlik ilkesi kaynaklı verginin mali güçle orantılı olması ilkesine de (Anayasa'nın 10.maddesi ve 73.maddesinin 1.fıkrası) aykırılıklar yaratmaktadır[894].

7. Uzlaşma Müessesesinin Yenilenmesi

Uzlaşma müessesesi, mükellefin mağduriyetini giderdiği gibi, aynı zamanda, amme alacağının biran önce tahsil edilmesini de sağlamaktadır. Uzlaşma müessesesinin bu iki yararı, madalyonun bir yüzünü oluşturmaktadır. Madalyonun öteki yüzü ise, bu müessesesinin sınırsız biçimde uygulanmasının vergi yükü önünde eşitlik ve vergilendirmede adalet prensiplerini zedeleyerek, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesini özendirici etki yaratmasıdır[895].

İncelenme ihtimalinin çok düşük olduğunu, incelendiklerinde de tarh edilen vergi cezalarının ortalama % 95'inin uzlaşma komisyonlarınca kaldırılacağını bilen mükelleflerden, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeleri beklenemez. Zaten çok düşük oranlarda yapılabilen vergi incelemelerinin sonuçları mükellefler tarafından değerlendirilirken, kaçakçılık cezası dışındaki cezaların uzlaşma yoluyla tamamen kaldırılacağı varsayılmaktadır[896].

---

[894] Yavaşlar, s.331-332.

[895] Candan, s. 2.

[896] Mehmet Korkusuz, "VUK'da Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının Düzenlenmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:270, Nisan 1998, s. 72.

Vergi kaçıranların uzlaşma imkânları ile hemen hemen hiçbir cezai muamele tabi tutulmadan kurtulmaları, dürüst mükellefler nezdinde adaletsiz bir uygulamaya uğradıkları hissine kapılmalarına neden olmaktadır. Ayrıca bu durum, vergi kaçıranları ödüllendiren ama dürüst mükellefleri ise cezalandıran bir sistem gibi algılanmasına yol açar. Bu da dürüst mükelleflerin vergi idaresine olan güveni yitirmesine ve vergi ödevlerini aksatmalarına neden olmaktadır. Bilinçaltına yerleşen olumsuz algılamalar, ülkede elde edilen vergi gelirlerini olumsuz olarak etkiler, bu etki aynı zamanda ülkenin bütçesine dolayısıyla da makro ekonomik dengesine de sirayet eder[897].

Uzlaşma kurumunun yol açtığı en önemli olumsuz etkilerden bir diğeri de uzlaşma yoluna başvuran mükelleflere farklı oranlarda indirim yapılması sonucunda mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerinin sarsılmasıdır[898]. Bazı uzlaşma komisyonlarında tarhiyata konu vergi ve cezalarına yapılacak indirimler çok katı kurallara bağlanabilirken, diğer uzlaşma komisyonlarında ise bu indirimler çok yüksek olabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu komisyonlarda mükelleflere standart olmayan çeşitli indirimler yapılabilmektedir. Uzlaşma komisyonlarındaki en büyük sıkıntı ise, uzlaşmaya giren mükelleflerin ticari büyüklük ve itibarları, uzlaşmaya alınan vergi ve cezanın büyüklüğü ile diğer bazı sebepler yüzünden üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalarda büyük farklılıklar yapılabilmektedir[899]. Gerçekten, daha önce de belirtildiği üzere, uzlaşma konusunda hiçbir kural ve sınır olmadığı için, uzlaşmaya başvuran ile başvurmayan arasında ortaya çıkan eşitsizliğin yanı sıra, gerçekte aynı mali güce sahip olup farklı uzlaşma komisyonlarına, hatta –aynı ya da farklı zamanlarda- aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaşanmakta[900] ve bu durum mükelleflerin vergi idaresine karşı güveninin sarsılmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, uzlaşma kurumunun anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak yeniden düzenlenmesi şarttır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer

---

[897] Ramazan Aktaş, "Vergi Adaleti İle Uzlaşma", http://www.muhasebenet.net/makale_ramazan%20aktas-vergi%20adaleti%20ile%20uzlasma.html (26.8.2009), s.1.

[898] Yavaşlar, s.331.

[899] Aktaş, s.1.

[900] Yavaşlar, s.331.

alan "hukuki güvenlik", "hukuki barış", "yargı ekonomisini sağlama" gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür. Ancak bunun temel şartı, vergilendirme sürecini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yürütmekle görevli vergi idaresinin mükellefle "işbirliği şekil ve sınırı"nı anayasal kurallara uygun şekilde ve kanunla belirlemek, idareye kolayca keyfiliğe varabilecek genişlikte takdir yetkisi vermekten kaçınmaktır. Uzlaşma, kanun hükümlerini değiştirmeyi mümkün kılan -vergi ve ceza miktarı üzerinde- bir anlaşma ve adeta "vergilendirme sürecini hukuka aykırı şekilde kısaltma yolu" olarak değil, aksine, vergiyi doğuran olaya ve özellikle matrah büyüklüğüne ilişkin görüş farklılıkları ve uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaya, belirsizlikleri açıklığa kavuşturmaya yönelik bir imkan olarak düşünülmelidir. Uzlaşma başvurularında uzlaşma talebinin, uzlaşma tutanaklarında ise uzlaşmanın ayrıntılı şekilde gerekçelendirilmesinin emredilmesi; bireysel olayda, uzlaşma tutanağının kapsamının tespiti gibi konularda dava yolunun kanunen açık tutulması; üzerinde uzlaşma bulunmayan idari işlemlere karşı her durumda dava açmanın mümkün olması; aynen mahkeme kararları gibi uzlaşma tutanaklarının da kamuya açık olması; idareye, vergiyi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisinin verilmemesi, bu konuda atılabilecek önemli adımlardır[901].

Beyana dayalı tarhiyatlarda, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilip verilmediği dikkate alınmaksızın, vergi bir yana kesilen cezalara karşı dahi uzlaşma yolunun kapalı tutulmasını ise, uzlaşma kurumunun amacıyla bağdaştırmak mümkün değildir. Beyanname veren mükellefler, kanuna aykırı davranıp diğer tarhiyat türlerine yol açanlar karşısında adeta cezalandırılmaktadır. Diğer yandan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın birbirinden farklı koşul ve içeriklere sahip kılınarak, uzlaşmadaki zamansal farklılığın –haklı bir neden olmaksızın- içeriksel farklılık doğurmasına yol açılması, eşitlik ilkesine aykırı bir başka durumdur[902].

Bu nedenle, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları gözden geçirilerek iki kurum arasındaki çelişkiler giderilmeli ve iki ayrı uzlaşma kurumuna yer verilmesinin yasal ve mantıklı bir gerekçesi oluşturulmalıdır.

---

[901] Yavaşlar, s.331.

[902] Oğuz Çetinkaya, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Legalis Platform,** http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf (22.8.2009), s.1.

V. VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNSİZLİĞİ

Türk Vergi Sisteminde mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de vergi cezalarının çok sık af çıkarılması, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi vb. müesseseler nedeniyle etkin olamayışıdır.

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergi ile ilgili ödevlerin, aksatılması veya hiç gerçekleştirilmemesi, devletin gelir akışını kesintiye uğratacağı gibi kamu hizmetlerinde de aksamaya neden olabilir. Bu nedenle, vergi kaybı sonucunu yaratan fiiller "vergi suçu" olarak değerlendirilerek yaptırıma bağlanmaktadır.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin amacı, hukuka aykırı fiille ihlal edilen hukuki menfaatleri koruma altına almaktır. Bu menfaatlerden ilki "hazine yararı", ikincisi ise "kamu otoritesidir". Dolayısıyla bazı vergi cezaları, vergi ile ilgili ödevlerin eksik olarak yerine getirilmesi nedeniyle ortaya çıkan hazine kaybını önlemeyi ve bunun ötesinde doğmuş olan "gelir kaybı"nı da telafi etmeyi aşan bir amaç taşırken; bazı vergi cezaları da kamu düzenini bozulmasını önlemeyi veya bozulmuş kamu düzenini yeniden tesis etmeyi amaçlamaktadır[903].

Vergi suçluluğunun nedenleri olarak tarihi gelenekler, eğitim ve kültür düzeyinin düşüklüğü, ekonomik koşulların kötülüğü, devletin ve idari sistemin iyi işlemeyişi, kanuni düzenlemelerin yetersiz ya da karmaşık oluşu, ve bunlar nedeniyle şekillenen bireylerin vergi bilincinin yeterli olmaması sayılabilir. Bu faktörler ülkeden ülkeye ve hatta aynı ülke sınırlan dahilinde yöresel olarak farklılıklar gösterebilmektedir. Bu farklılıklar temelde idari yapıların şekillenmesine, önlemlerin, denetim şekillerinin ve cezaların yoğunluğuna etki etmektedir. Bu bağlamda vergi bilincinin düşük ve vergi suçlarının yaygın olduğu ülkelerde ceza sistemleri sert bir yapıda oluşturulmakta, ancak vergi bilincinin yüksek olduğu ve vergi suçlarının oranının az olduğu ülkelerde bu tür suçlar çoğunlukla daha hafif yaptırımlar ile karşılanmaktadır[904].

---

[903] Şenyüz**,** *Vergi Ceza Hukuku,* s.16.

[904] Üyümez, s.131.

A. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ CEZA SİSTEMİ

Dünyanın çeşitli ülkelerinde uygulanmakta olan vergi ceza sistemleri, birisi Kıta Avrupası Hukuk Sistemi, diğeri Anglo - Sakson (Amerikan) Hukuk Sistemi olmak üzere iki önemli hukuk sisteminden birisinin kapsamına girmektedir. Fakat, bu çalışmada sadece belli başlı ülkelerin vergi ceza sistemine yer vermekle yetinilecektir.

1. Almanya Vergi Ceza Sistemi

Almanya'da vergi cezaları Genel Vergi Kanunu "Abgabenordnung" ile düzenlenmiştir. Buna göre Alman Vergi Ceza Sisteminin özellikleri şunlardır[905]:

-Almanya'da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, vergi cezalan kanunla konulmakta ve uygulanabilmektedir. İdari düzenlemeler ile vergi cezası konması mümkün değildir.

-Cezalar açısından geçmişe yürüme yasağı söz konudur. Bununla beraber yeni kanunda lehe olan bir hüküm var ise bu hüküm uygulanmaktadır.

-Alman vergi hukuk sisteminin özelliği, fertlerin vergi bilincinin gelişmiş olmasına karşın yaptırımların bununla ters orantılı bir şekilde çok yüksek olmasıdır.

-Almanya'da vergi kaçakçılığı suçu; "Failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki eylemler ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajlar sağlaması veyahut vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesi" şeklinde tanımlanmıştır.

-Temsilciler, tüzel kişilik ya da ortaklık adına yaptıkları işlemler nedeniyle hukuka aykırılık doğmuşsa ya da yasal temsilcilerin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle tüzel kişilik ya da ortaklık bir fayda elde etmişse, ya da fayda elde etmeyi düşünmüşse, bu hallerde ilkin tüzel kişilik ya da ortaklık cezalandırılacak, ikinci olarak ise tüzel kişilik ya da ortaklık lehine hukuka aykırı fiil işlemiş bireye cezai yaptırım uygulanacaktır. Cezalar ayrı ayrı ve bağımsız olarak uygulanmaktadır.

---

[905] Sibel Bilgin, "Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara: Gazi Üniversitesi, S.B.E., 2006), s.47.

2. Fransa Vergi Ceza Sistemi

Fransa ceza sisteminde kanunilik ilkesi geçerlidir. Cezalar sadece kanunla konulmakta, kaldırılmakta ve verilmektedir. Cezalar geçmişe yürümez. Eğer yeni yasa geçmişe yönelik bir hüküm içeriyorsa, yeni yasanın yürürlüğe girmesinden önce verilen cezalar için gecikme faizi uygulanmaz. 1996'dan beri, mahkemenin kesin hükmü vermemesi şartıyla, sanığın lehine olan kuralar yeni kanunun uygulamaya geçmesinden önce işlenen bütün hukuka aykırılıklar için uygulanmaktadır[906].

Fransa da Code general des impöts (Genel Vergiler Kanunu) ile düzenlenmiş olan Vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır; idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar. İdari cezalar daha çok parasal cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar da vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etmek gibi cezalardır[907].

Genel Vergiler Kanununa göre vergi kaçakçılığı suçu,"... yasalarda öngörülen sürelerde kasıtlı olarak beyanname vermemek, vergiye tabi gelirlerinin bir bölümünü gizlemek, kendini kasıtlı olarak vergi ödemekten aciz hale düşürmek ya da diğer hileli hareketler ile verginin tahsilini engellemek sureti ile failin tamamen ya da kısmen hileli olarak vergi kaçırması ya da vergi kaçırmaya teşebbüs etmesi" şeklinde tanımlamıştır. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin cezasının beş yıla kadar hapis ve 37.500 Euro para cezası olması öngörülmüş, yine aynı Kanunda verilen mahkumiyet hükmünün resmi gazetede ve mahkemece karar verilecek diğer gazetelerde ve buna ilaveten üç ay süre ile hükümlünün ikametgahı ya da genel olarak resmi ilanlara ayrılmış yerlerde ya da hükümlünün işyeri ya da evinin kapısında ilan edileceği kuralına yer verilmiştir[908].

---

[906] Üyümez, s.139.

[907] Sibel Bilgin, "Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara: Gazi Üniversitesi, S.B.E., 2006), s.47.

[908] Üyümez, s.140.

Fransız Vergi Ceza Sistemine göre, vergi idaresince verginin eksik ödenmiş olduğuna karar verilmesi halinde, vergi idaresinin tutumu, suçun ağırlığına göre değişmektedir:

-Eğer eksik beyan edilen gelir, gelirin %5'inden az ise ve iyiniyetle hareket edilmişse, sadece mektup gönderilerek eksik kalan verginin ödenmesi istenir. Herhangi bir ceza talep edilmez.

-Eğer suç daha ciddiyse, *une procédure de redressement* olarak adlandırılan geri alma süreci başlatılır. Vergi idaresi bir mektup göndrerek talebini iletir ve 30 gün içinde cevaplandırılmasını ister. Bu durumda mükellef verginin ödenmeyen kısmı için aylık %0,40 oranında faiz ödemekle yükümlü tutulabilir.

-Çok daha ciddi durumlarda, ödenmeyen verginin %10, %40 veya %80'i oranında ceza talep edilebilir. Ancak, %80 oranında ceza uygulaması, sadece tüm uyarılara rağmen vergisini kasten ödemediği anlaşılan mükellefler için söz konusudur.

Öte yandan, bariz dolandırıcılık görülen durumlarda, vergi idaresi derhal haciz yoluna gidebilir ve 10.000 Avroya kadar ceza verebilir. Ancak, 2007 yılında uygulanmaya başlanan bu yetki vergi idaresince sadece ödenmeyen vergilerin başka türlü teminat altına alınamadığı durumlarda nadiren kullanılmaktadır.

Eğer vergi idaresi kasıtlı yapılan ve önemli yekun tutan bir dolandırıcılığın, yolsuzluğun olduğu sonucuna varırsa ve mükellef suçlu bulunursa ana cezalara ilaveten 5 yıla kadar hapis cezası da verilir[909].

3. Belçika Vergi Ceza Sistemi

Belçika vergi ceza sisteminin temel özelliği, tüm vergiler açısından ortak prensipler ve yaptırımlar belirleyen bir yasal düzenlemenin olmamasıdır. Her vergi kanununda o kanun hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlar uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu şekilde bir düzenlemeye gidilmiş olmasına karşın ceza

[909] İnternet French Property, "Tax Penalties & Sanctions in France", **http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/** (22.8.2009), s.1.

hükümlerinde ciddi farklılıklar yoktur. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunlarında yer alan cezai hükümler ve yaptırımlar neredeyse aynıdır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda yer alan ceza hükümleri ele alındığında Belçika vergi ceza sistemi hakkında bir fikir edinmek mümkün olmaktadır.

Belçika'da Gelir vergisi için kabul edilmiş idari cezalar; vergisel yükümlülüklerin belirli oranlarda artırımı, idari para cezaları ve yükümlüleri temsil etme hakkından yoksunluk şeklinde üçe ayrılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 444. maddesinde yer alan vergisel yükümlülüklerin belirli oranda artırımı cezasına göre vergi matrahının eksik beyan edilmesi ya da geç beyanda bulunulması ile beyannamede eksikliklerinin varlığı durumunda ödenmesi gereken vergi %10'dan %200'e kadar artırılabilmektedir. Ancak bu artırım da üst sınır beyan edilmeyen gelir miktarım aşamamaktadır.

Belçika'da idari para cezalan mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen bazı ödevlerini yerine getirmemeleri halinde uygulanmakta olan cezalardır. Bu cezalar 50 Euro dan 1250 Euro ya kadar değişmektedir.

Iskat cezası ise Gelir Vergisi Kanununun 446. maddesinde düzenlenmiştir. Bu ceza Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir cezadır. Bu ceza gerçek veya tüzel kişilerin vergisel konularda temsil yetkisinin 5 yıla kadar ellerinden alınması şeklinde uygulanmaktadır ancak bu ceza avukatlar ya da noterler veya kanunen seçilmiş organlar hakkında uygulanmamaktadır.

Kanuna uygun olmayan avantajlar elde etmeye yönelik hileli eylemlerde bulunmak, sahte belge düzenlemek, sahte fatura düzenlemek ve vergi idaresi tarafından istenen bilgiler konusunda yalan beyanda bulunmak gibi ceza hukuku anlamında suç olan eylemlere ilişkin cezalar ise Kanunun ikinci kısımda 449-463.maddeler arasında düzenlenmiştir. Ceza mahkemelerinde yargılanacak bu suçlar yüksek miktarda para cezası ve / veya hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmıştır[910].

[910] Üyümez, s.136-138.

4. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Ceza Sistemi

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi suçları ve cezaları 1959 tarihli Federal Gelir Kanunu "Internal Revenue Code" ile düzenlenmiştir. Bu kanun çeşitli tarihlerde çıkartılan yasalarla değişikliklere uğramıştır.

Kanunlar tüm mükellefleri vergilerini ödemeye zorlamak için cezalar öngörmektedir. Yolsuzluktan kaynaklanan nedenlerle vergisini olduğundan az gösteren mükellefler hukuk davaları ile karşı karşıya kalmaktadır. Ancak bazı durumlarda mükelleflerin ceza yargılamasına tabi tutulması da mümkündür:[911]

Beyannamenin zamanında verilmemesi halinde ceza uygulanmaktadır. Ceza her ay ve kesri için ödenmeyen verginin %5'idir. Ceza tutarı, vergi tutarının % 25'ini aşamaz. Ancak beyannamenin verilmesinde yaşanan gecikme 60 günden fazla ise ceza 100 dolar veya ödenmeyen vergi tutarından hangisi düşük ise ondan daha az olamaz. Ancak, beyannamenin zamanında verilmemesinin geçerli bir nedeni varsa ceza uygulanmaz.

Verginin zamanında ödenmemesi halinde, her ay ve kesri için ödenmeyen kısmın % 1 veya %0,5'i oranında ceza alınır. Ancak bu durumda ödenecek ceza tutarı, ödenmemiş verginin % 25'inden fazla olamaz. Ancak, verginin zamanında ödenmemesinin geçerli bir nedeni varsa ceza uygulanmaz.

Eğer mükellefçe verilen beyanname, verginin doğru hesaplanması için yeterli bilgi içermezse veya beyannamede vergi yanlış hesaplanmışsa 500 dolar ceza uygulanabilir. Bu ceza, diğer cezalara ilaveten de uygulanabilir.

Yasaları ve diğer mevzuatı dikkate almamaktan veya gelir vergisini olması gerekenden ttuardan % 10 veya 5.000 dolar daha az gösteren mükellefler hakkında eksik ödenen verginin % 20'si oranında ceza uygulanır. Ancak, verginin zamanında ödenmemesinin geçerli bir nedeni varsa ceza uygulanmaz.

---

[911] IRS, "Background Information on IRS Tax Penalty", http://www.irstaxattorney.com/penalty.html (22.8.2009), s.1.

Öte yandan, zamanından 30 gün sonra verilen beyannameler için 15 dolar, zamanından 30 gün sonra ve fakat 1 Ağustos'a kadar verilen beyannameler için 30 dolar, 1 Ağustos'a kadar verilmeyen beyannameler için 50 dolar ceza uygulanır.

Kanuna göre, vergi kaçırmaya teşebbüs eden kişi kastının kanıtlanması halinde para cezası ve/veya beş yılı geçmemek üzere hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır.

Diğer taraftan, Kanunda, tahakkuk etmiş herhangi bir vergiyi ödemeyenlere, vermek zorunda oldukları beyannameleri vermeyenlere, kayıtları gereği gibi tutmayanlara ve hazine tarafından istenen yükümlülüklerine ilişkin bir bilgiyi zamanında sağlamayanlara para cezası ve/veya bir yıldan fazla olmamak üzere hürriyeti bağlayıcı ceza hükmolunur.

Ayrıca, söz konusu Kanunda "yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar sureti ile vergi ziyaına sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi" ve "üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin yükümlü tarafından kullanılması" eylemleri suç olarak düzenlenmiştir[912].

Sahte belge düzenlemek ya da hileli hareketlerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi eylemleri için beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüştür. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda uygulanacak ceza ise bir yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Ayrıca bu durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulamak yetkisi de tanınmıştır.

ABD'de idari para cezasını gerektiren eylemlerde de failin kasten ya da taksirle hareket edip etmemesine göre farklı yaptırımlara bağlanmıştır. ABD'de idari aykırılıklar karşılığında uygulanacak para cezaları ise; ihmali neticesinde vergi ziyama sebebiyet veren fail için uğratılan vergi ziyamın %25'i, kasten vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde ise %75'ine kadar ulaşmaktadır[913].

---

[912] Üyümez, s.158.

[913] Bilgin, s.51.

5. İngiltere Vergi Ceza Sistemi

Ceza düzenlemesinin son derece çağdaş bir anlayışa dayandırıldığı, uygulamada insan irade ve duygularının gözönünde bulundurulduğu ve fakat cezaların "hemen hemen" ödünsüz uygulandığı ülkelerden biri de İngiltere'dir. İngiltere "hemen her yerde" kural dışı davranışların tanımının yapıldığı, davranışa kalkışmadan önce ne kadar ceza ödeyeceğinizi bileceğiniz bir ülkedir. Örneğin cebinizde 10 pound'unuz varsa yerleri kirletebilirsiniz. 400 pound'unuz varsa toplu taşım araçlarında biletsiz seyahat edebilirsiniz[914].

Yapılan istatistiksel araştırmalara göre, halkın gelişkin bir vergi bilincine sahip olduğu ve %90'ı ücretli olan halkın ancak %10'unun vergi kaçırdığı ifade edilen İngiltere'de uygulanmakta olan vergi ceza sistemi kısaca aşağıdaki şekilde özetlenebilir:[915]

İngiltere'de cezalar kanunla konulmaktadır. İdari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli "Taxes Management Act" ile düzenlenmiştir. Uygulanan cezalar sadece para cezalandır. Ancak hileli işlem yapanlar söz konusu olduğunda parasal olmayan cezalarda uygulanabilmektedir. Para cezalan hem kişilere hem de tüzel kişilere uygulanabilmektedir. Cezalar cari yıldan 20 yıl Öncesine kadar olmuş bütün olaylara uygulanabilir.

İngiltere vergi ceza sisteminin kabul ettiği başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde mükellefin vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hiç verilmemesi, hileli ya da ihmalkar eylemlerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulmasıdır. Bu aykırılıklar idari nitelikteki para cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. İngiltere'de cezayı gelir idaresi belirlemektedir, ancak ceza tutan bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir. Vergi borcunun ödenmemesi halinde devletin vergi kaybını karşılamak amacı ile %3 oranında gecikme faizi uygulanmaktadır.

---

[914] Öcal Gözükara, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları - I", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:129, Mayıs 1992, s.34.

[915] Üyümez, s.158-163.

İngiltere'de hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren vergi suçlarının bir bölümü "Prejury Act"ta yer almaktadır. Bu kanunda yalan tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak yaptırıma bağlanmıştır. İngiliz vergi ceza sisteminde, müşterisine haksız menfaat sağlamak amacı ile vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden mali müşavir de mükellef ile aynı cezaya çarptırılmaktadır.

Diğer bir suç tipi ise 1988 tarihli "Income and Cooperation Act" ta yer almakta ve gerçeğe uymayan beyanlar ile haksız yere vergi iadesi alanların hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacakları belirtilmektedir.

Sistem içinde en ağır ceza uygulaması vergi kaybını doğuracak davranışın bilinçli yapılması halinde öngörülmüş; aynı sonuca ihmalkarlıkla sebebiyet verilmesi halinde ise daha hafif bir ceza düşünülmüştür. Tekerrür halinde daha ağır ceza verilmekte ancak bu ceza ödenmesi gereken verginin %100 ünü aşamamaktadır[916].

İngiliz Vergi Ceza sistemine göre, müşavirlerin müşteri adına davrandığı durumlarda müşterilerin vergi hesaplama ve ödemelerden sorumlulukları ortadan kalkmaz. Müşavirlerin yetkilendirilmiş olması, vergi idaresinin onlarla iş yapmasına müsaade eder ancak geç ödeme, beyannamenin geciktirilmesi veya evraklarda herhangi bir hata nedeniyle doğabilecek sorumluluk yasal olarak müşteriye aittir.

İngiltere'de ceza zamanaşımı süresi cezanın kesinleştiği hesap yılını takip eden yıldan itibaren altı yıldır. Ceza zamanaşımı süresi, cezaya maruz kaldıktan sonra ölen kişinin şahsi temsilcisini de kapsamaktadır. İngiltere'de mirasçılar idari vergi cezalarından dolayı sorumlu tutulmamaktadırlar. Buna karşın murisin mal varlığı, mirasçıları ya da kayyum tarafından idare edildiği durumlarda, muris tarafından işlenen vergisel aykırılıklara ilişkin cezalardan dolayı ihlaller ölümden sonra tespit edilmiş olsa bile sorumlulukları vardır[917].

---

[916] Gözükara, s.36.

[917] HM Revenue & Customs, "Understanding Penalties - Agents and Advisers", http://www.hmrc.gov.uk/agents/penalties.htm (22.8.2009) s.1.

İngiltere'de vergisel aykırılıkların ortaya çıkartılmasında denetim mekanizması ve ihbarlar önemli yer tutmaktadır. Mükellefin pişmanlık müessesinden yararlanmak için itirafta bulunur ise bu durumda sadece vergi aslı alınmakta, ceza ve yargısal takip yoluna gidilmemektedir.

İngiltere'de, 1 Nisan 2008'den sonraki dönemler için ve 1 Nisan 2009'dan sonra verilen beyannameler için yeni ceza sistemi yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yeni sisteme göre, mükellefin, cezayı gerektiren fiil için geçerli bir mazereti varsa veya sorun hakkında önceden vergi idaresine bilgi verilmişse cezaların azaltılması veya askıya alınması mümkündür[918].

Beyanname ve diğer dokümanlarda, vergiyi olduğundan az gösteren veya vergi borcunu yanlış beyan eden veyahut eksik tahakkuk ettirilen vergiyi vergi idaresine bildirmeyen mükellefler için ceza uygulanması mümkündür.

Gelir, Kurumlar, KDV ve Sermaye Artış Vergisi için uygulanmakta olan bu yeni sistemin 1 Nisan 2009'dan sonraki dönemler veya 1 Nisan 2010'dan sonra verilen beyannameler için diğer vergi ve yükümlülükleri de kapsaması beklenmektedir[919].

1 Nisan 2008'den sonra başlayan dönemler için yürürlüğe giren yeni sisteme göre, uygulanacak vergi cezaları, yanılgının kaynağına bağlı olarak değişmektedir[920]:

İlaveten tarh edilen verginin, yanılgı ve dikkatsizlikten kaynaklanan hatalarda %30'u, kasıtlı yapılan hatalarda % 20 - %70'ı oranında ceza uygulanmaktadır. Kasıtlı yapılan hatanın gizlenmesi halinde ise ilaveten tarh edilen verginin % 30 ila % 70''i oranında ceza uygulanmaktadır.

Ancak, pişmanlık halinde uygulanacak ceza azaltılabilir. Pişmanlığın niteliğine göre ceza daha da azaltılabilir veya askıya alınabilir[921].

---

[918] HM Revenue & Customs, s.1.

[919] HM Revenue & Customs, s.1.

[920] Gözükara, s.36.

[921] HM Revenue & Customs, s.1.

B. TÜRK VERGİ CEZA SİSTEMİ

Türk Vergi Sisteminde vergi cezaları daha çok 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak, gerek 6183 sayılı Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, gerekse diğer vergi kanunlarında da vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmemesi veya Kanunlara aykırı olarak yerine getirilmesi halinde uygulanacak cezalar belirtilmiş bulunmaktadır.

1. Vergi Suçlarının Unsurları

Vergi suçu; sorumluluğu olan vergi yükümlüsü veya sorumlusu ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi yasalarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklere ve zorunluluklara aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan, kanundaki suç tanımına uygun nitelikte ve cezayı gerektiren fiillerdir[922].

a. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki açık bir tanıma veya tipe uygun olmasıdır[923].

Bir fiilin suç sayılabilmesi için, somut fiilin kanundaki soyut tipe uygun olması gerekir. Bu uygunluk bulunmadığı zaman, suçun kanuni unsuru bulunmaz ve böylece yapılan hareketin ve meydana gelen sonucun bir suç olarak nitelendirilmesi imkânsız olur[924].

Genel ceza hukuku alanında geçerli olan bu ilke, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen "vergilerin kanuniliği" ilkesi ve 38. maddesinde yer alan suç ve cezada kanunilik hükmü çerçevesinde vergi ceza hukukunda da geniş bir uygulama alanı bulmaktadır.

---

[922] H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 5, 1999, s. 73

[923] Bayraklı, s.61.

[924] Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt I, 13.Bası, İstanbul: Beta Yayınları,1997, s. 310.

Türkiye'de vergi usul hukukuna ait hükümler 5432 sayılı kanun ile tek metin halinde ve modern esaslara uygun şekilde yeniden düzenlenmiştir[925]. Sözü edilen 5432 Sayılı Kanunu kaldırmak üzere 1961 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte bulunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında 331 ila 376.maddelerinde vergilemeye ilişkin suç ve cezalara yer verilmiştir.

b. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, dış dünyada değişiklik meydana getirmeye yönelmiş olan, olumlu veya olumsuz fiillerdir[926]. Söz konusu fiil sonucu ceza yaptırımı uygulanabilmesi için, hukuk düzeninin ihlal edilmesi veya ihlal tehlikesinin yaratılması gerekir. Eğer ortada kanun hükmünü ihlal eden bir fiil yoksa, herhangi bir suçun varlığından da söz etmek mümkün olmayacaktır[927]. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçların maddi unsurları da tek tek belirtilmiştir. Mesela, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan ve daha çok kamu düzenini bozma adına daha cüretkâr nitelik taşıyan[928] fiiller, kaçakçılık sayılmış ve hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılması öngörülmüştür.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektiren haller de yine Vergi Usul Kanunu'nun 352, 353, 355 ve mükerrer 355.maddesinde detaylı olarak belirtilmiştir.

c. Manevi Unsur

Çağdaş ceza hukukunda cezai sorumluluğun temelini "kusurluluk" oluşturur. İşlenen fiilin iradi olup olmadığı ceza hukuku açısından önemlidir. Bir kişinin cezalandırılabilmesi için tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yeterli değildir. Ayrıca, bu hareketin ona şahsen isnat edilebilmesi gerekir[929].

---

[925] Erdoğan Öner, **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981. s. 183.

[926] Bayraklı, s.75.

[927] Dönmezer ve Erman, s.310.

[928] Bayraklı, s.230.

[929] Şenyüz**,** *Vergi Ceza Hukuku*, s.8.

Suçun manevi unsuru açısından bakıldığında, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları kasten işlenebilecek suçlardır. Bu suçları oluşturan fiillerin ortak özelliği, niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Söz konusu unsurlar, fiilde kastın varlığını ispatlar[930]. Dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasında ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi söz konusudur.

5237 Sayılı Kanun düzenlemesi ile "cürüm" ve "kabahat" ayrımı terk edilmiş ve kabahatler ayrı bir düzenleme konusu yapılmıştır. Cürümler ise, kasta dayalı suçlardır. Ayrıca, vergi hukukunda, isnat kabiliyeti açısından ceza hukukundan farklı bir yön izlenmiştir. Vergide cezai sorumluluk açısından tüzel kişilerin vergi suçlarından sorumluluğu kabul edilmiştir[931].

d. Hukuka Aykırılık

Suçun yapısal unsurlarından biri olan hukuka aykırılıktan söz edebilmek için, bu hukuka aykırı fiilin bir kimse tarafından gerçekleştirilmesinden önce onun kanunda tanımlanmış olması zorunludur. Bu zorunluluk suçta ve cezada kanunilik ilkesinin bir sonucudur. Ayrıca, hukuka aykırılık tespit edilirken, fiili hukuka uygun hale getiren bir hukuka uygunluk sebebinin bulunup bulunmadığı da araştırılacaktır[932].

2. Vergi Cezası Türleri

Vergi suçları ve bu suçlara uygulanacak cezalar, esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

a. Usulsüzlük Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 351.maddesine göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak ve vergi ziyaı suçlarında vergi kaybının gerçekleşmiş olması şartı aranırken, usulsüzlükte sadece kanuna aykırı hareketin yapılması suçun işlenmesi için yeterli sayılmaktadır.

---

[930] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi - Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti,** Ankara:1998, s, 85.

[931] Bayraklı, s. 98.

[932] Ayhan Önder, **Ceza Hukuku**, Cilt 2, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.14.

Bu nedenle hazine zararının arandığı kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak ve vergi ziyaı suçları zarar suçu, usulsüzlük suçları ise tehlike suçu olarak değerlendirilebilir. Kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak ve vergi ziyaı suçlarında daima bir vergi ziyaı olduğu halde, usulsüzlükte her zaman bir vergi ziyaından söz etmek mümkün değildir.

Usulsüzlük suçu teşkil eden fiillerde vergi ziyaı doğabileceği gibi doğmayabilir de. Yani usulsüzlük suçunun vergi ziyaı ile bir bağlantısı yoktur. Buna göre vergi ziyaı doğuran bir fiilin hem kusur, hem de usulsüzlük sayılması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 352.maddesinde yer alan usulsüz suçları, birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki ayrı kategoride ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu usulsüzlükler, Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvele göre cezalandırılmakta olup, bu cezalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 14

Birinci ve İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları[933]

Mükellef Grupları	I. Derece Usulsüzlükler	II. Derece Usulsüzlükler
1- Sermaye şirketleri	89 TL	50 TL
2- Sermaye şirketleri dışında kalan I.sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	56 TL	28 TL
3- II.sınıf tüccarlar	28 TL	14 TL
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	14 TL	7,60 TL
5-Kazancı basit usulde tespit edilenler	7,60 TL	3,50 TL
6-Gelir vergisinden muaf esnaf	3,50 TL	2 TL

Yukarıdaki cetvele göre, öncelikle usulsüzlük suçunu işleyen mükellefin hangi gruba girdiğine bakılması, sonra da işlenen usulsüzlük suçunun birinci derece mi, ikinci derece mi usulsüzlüğe girdiğine bakılması buna göre uygulanacak cezanın bulunması gerekmektedir. Öte yandan, usulsüzlük fiilinin Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesi uyarınca re'sen takdiri gerektirmesi halinde, yukarıda yer alan cezalar iki kat olarak uygulanmaktadır.

[933] 1.1.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 388 nolu VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarlar.

b. Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergi Usul Kanunun 353.maddesinde; fatura vb. belgelerin alınmaması, verilmemesi, iş gerçek tutardan farklı bir tutarda düzenlenmiş olması, işyerinde bulundurulması gereken belgelerin işyerinde bulundurulmaması, günü gününe yapılması gereken kayıtların yapılmamış olması veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi, vergi levhası bulundurma veya asma mecburiyetine uyulmaması, tek düzen hesap planına uyulmaması, vergi numarası kullanmaksızın işlem yapılması, matbaa işletmecilerinin, belge basımı ile ilgili bildirim görevini eksik yerine getirmesi, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller olarak sayılmıştır. Öte yandan, Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik edilmesi veya örneklerinin çıkarılıp verilmesi de Vergi Usul Kanunu'nun 355.maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257.maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257.maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması halinde de aynı Kanunun mükerrer 355.maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uyulmaması da Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355.maddesine göre usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerdir.

c. Vergi Ziyaı Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 341.maddesine[934] göre, vergi ziyaı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk etmemesini veya eksik tahakkuk etmesini ifade etmektedir.

---

[934] Vergi Ziyaı

Madde 341 – Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir….

Bu tanıma göre, yalnız tutar bakımından tahakkukun eksik yapılması değil, tahakkukun geç yapılması da vergi ziyaı olarak kabul edilmektedir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 341.maddesinin 2.fıkrasında da şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı bayanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesi de, vergi ziyaı olarak kabul edilmiştir.

Buna göre vergi ziyaı; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, zamanında fakat noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesidir. Eğer bu durumlardan herhangi biri, maddede yazılı sebeplerden biri ile meydana gelmiş ise, kanunun tanımladığı anlamda vergi ziyaı suçu doğmuş demektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344.maddesine göre vergi ziyaı suçu, "mükellef veya sorumlular tarafından aynı Kanunun 341. maddesinde yazılı hallerle vergi ziyama sebebiyet verilmesidir ve bu durumda uygulanacak vergi ziyaı cezası ziyaa uğratılan verginin bir katıdır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için uygulanacak vergi ziyaı cezası ise, ziyaa uğratılan verginin % 50'sidir.

d. Kaçakçılık Cezaları

Kaçakçılık suçları ve cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 5728 ve 5904 Sayılı Kanunlarla değişik 359.maddesinde hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Sözü edilen Kanun hükmüne göre, bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükme bağlanmıştır. "hileli vergi suçu" olarak da adlandırılan bu suçlarda yükümlü, sorumlu ve bunların suçlarına iştirak edenler vergi kaybına yol açacak şekilde hileli bazı fiiller işlemektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a maddesine göre; onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller şunlardır:

1- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

2) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya yok etmek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak ise Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesine göre üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektirmektedir.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak da Vergi Usul Kanunu'nun 359/c maddesine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. Pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu cezalar uygulanmaz. Ancak, sözü edilen bu cezaların uygulanması, yukarıda belirtilen fiilleri işleyenler hakkında vergi ziyaı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez. Böyle bir durumda uygulanacak vergi ziyaı cezası Vergi Usul Kanunu'nun 344.maddesi uyarınca 3 kat kesilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde hapis cezası için vergi ziyaı şartı bulunmamaktadır. Maddenin gerekçesinde de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları gerektiren fiillerin "vergi kaybına yol açıp açmadığına ve tarih dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemelerin yapıldığı belirtilmiştir.

Bu durumda, vergi ziyaına neden olunsun veya olunmasın 359. maddede sayılan fiillerden birisinin işlenmesi durumunda bu fiili işleyenler hapis cezasıyla cezalandırılabilecektir.

Öte yandan, 5728 ve 5904 sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yapılan değişiklikle, hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde kullanılacak ölçütü asgari ücrete bağlı olarak belirleyen ve cezanın para cezasına çevrilmesi halinde ertelenemeyeceğine ilişkin düzenlemeler, yeni düzenlemede yer almamıştır. Yeni düzenlemede hapis cezasının alt sınırı onsekiz ay yükseltilmekle ve para cezasına çevirme ölçütüne yer verilmemekle birlikte, bu cezaya bir yıl olarak hükmedilmesi halinde, Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilmesi yine mümkün olacaktır. Yeni düzenlemede paraya çevirme ölçütü yer almadığından, çevirme Ceza Kanunu'nun 52. maddesine göre günlüğü 20 YTL'den yapılacaktır. Paraya çevirme ölçütü Ceza Kanunu'nda 20 ila 100 YTL olarak gösterilmişse de hâkimin 20 YTL'den yukarısını uygulayabilmesi ek gerekçenin bulunması koşuluna bağlıdır. Cezanın çevrilebileceği diğer tedbirler ise belli sürelerle kamuda çalışma yükümlülüğü, kamunun zararını tazmin, belli sürelerle belli eğitim kurumlarına devam zorunluluğu, belli yerlere gitmekten yasaklanma veya belli etkinliklere iştirakten men şeklinde olabilmektedir. Hapis cezasının iki yılı geçmediği hallerde, suç failinin daha önce üç aydan fazla süreli hapis cezası almamış olması ve mahkemede tekrar suç işlemeyeceğine dair kanaatin oluşması koşullarına bağlı olarak ertelenmesi de mümkündür[935].

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinde, tüzel kişiler bakımından hapis cezasını gerektiren bir suç işlendiği takdirde tüzel kişinin hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılması olanağı bulunmadığından bu yaptırımın kanuni temsilcilere uygulanacağı öngörülmektedir. Sözü edilen maddede hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı açıkça öngörülmek suretiyle kusur sorumluluğu esası hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde ifade edilmiştir.

[935] Doğrusöz, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yeni Düzenleme", **Referans,** (31.1.2008)

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde de kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında izlenecek usulü hükme bağlanmıştır. Buna göre yaptıkları inceleme sırasında hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarını saptayan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Kontrolörler durumu doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadırlar. Diğer vergi inceleme elemanları ise ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Başkanlığının görüşünü alarak durumu Cumhuriyet Savcılığına bildirmek zorundadır.

Çeşitli yollarla kaçakçılık suçunun işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Savcılıkları, ilgili vergi dairesine başvurarak inceleme yapılmasını ister. Bu durumda kamu davasının açılması inceleme sonucunun bildirilmesine ertelenir. Mali cezalarla, ceza yargılaması sonucunda verilecek cezalarda yetkili organların kararlan birbirini etkilemez.

e. Diğer Vergi Cezaları

Vergi suçları sadece usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyaı, kaçakçılık veya kaçakçılığa iştirak suçlarından oluşmamaktadır. Bunların dışında gerek Vergi Usul Kanunu'nda, gerekse diğer Kanunlarda yer alan suç ve ceza hükümleri bulunmaktadır. Bunların belli başlıları şunlardır:

1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (Vergi Usul Kanunu md. 5),

2. İlan edilen bilgilerin kötüye kullanılması suçu (Vergi Usul Kanunu md. 5),

3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu (Vergi Usul Kanunu md. 6),

4. Diğer Muhtelif Vergi Suçları: Gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse diğer vergi kanunlarında, belli fiilleri işleyenlerin, getirilen yasal istisna veya muafiyetlerden yararlanamayacağına dair pek çok hüküm bulunmaktadır. Örneğin Gelir Vergi Kanunu'nun 21.maddesine göre, istisna haddini (2009 yılı gelirleri için 2.600 TL) aşan miktarda kira geliri elde ettiği halde beyan etmeyen veya noksan beyan eden gayrimenkul sermaye iradı sahibi mükelleflerin bu istisnadan yararlanamayacakları hükmü, dolaylı yoldan, yeni bir parasal cezalandırma demektir.

C. CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN UNSURLAR

Türk Vergi Sistemi esas olarak beyan esasına dayanmakta ve beyan edilen matrahların çok küçük bir yüzdesinin gerçeğe uygunluk denetimi yapılabilmektedir. Bu nedenle, yükümlülerin vergi yasalarına aykırı davranışlarının herhangi bir şekilde saptanması durumunda karşılaşacakları müeyyidelerin göze alınamaz kadar caydırıcı olabilmesi, dolayısıyla yükümlüleri vergi yasalarına uymaya yöneltebilmesi gerekmektedir[936]. Ancak, Türk Vergi Sisteminde çok sık af çıkarılması, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi gibi kurumlar nedeniyle vergi cezaları etkinliğini yitirmiş durumdadır. Vergi cezalarının etkin olmayışı da mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltmektedir.

1. Vergi Cezalarının Çok Sık Affa Uğraması

Vergilerin, karşılıksız ve cebri olması mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermesine yol açmaktadır. Buna karşın, Devletin kendi emir ve yasaklarını ihlal edenlere karşı en etkili silahı cezai yaptırımlardır. Vergi hukukunda da vergisel yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflere uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir[937].

Kurallara uymamanın yaptırımı olan cezalar, kuralların bozulmamasını sağlayan baskı ve caydırıcılık unsuru taşımaktadır. Yaptırımların hiç uygulanmamasının ya da yarım bırakılmasının bir şekli de aflardır.

Vergi affıyla, kişiler geçmiş dönemlerdeki vergi kaçakçılıklarına rağmen, herhangi bir ceza uygulamasına maruz kalmadan geçmiş dönem vergilerini ödeyebilmektedirler. Politik çıkarlar uğruna çıkarılan vergi affı, mükellefin vergi kanunlarına olan güvenini sarsmakta ve özellikle vergisini zamanında ödeyen mükellefleri bir anlamda cezalandırmış olmaktadır[938].

---

[936] Ahmet Cesur, "Yeni Vergi Düzenlemeleri ve Etkin Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:156, Ağustos 1994, s.68.

[937] Kemal Akmaz ve Öznur Akyol, "Türkiye'de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri", **Vergi Raporu Dergisi,** Sayı: 94, Temmuz 2007, s.36.

[938] Akmaz ve Akyol, s.34.

Verginin adaletli olması için eşit olması yani ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemesi gerekir. Sık sık aflara başvurulması adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecektir. Aflar sayesinde vergisel ödevlerini yerine getirmeyenlerin cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükelleflerin, vergiler karşısında takındıkları tavır değişecek[939] ve onlar da vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneleceklerdir. Hiç bir parasal ceza, hapis cezasının caydırıcı gücüne sahip olmadığı için vergi kaçırma eğiliminde olan mükellefler, çok az olarak gördükleri inceleme riski karşısında, mali açıdan karşılaşabilecekleri cezaları göze alabilmekte ve gelirlerini kayıt dışına çıkarmaktan kaçınmamaktadırlar. Kaldı ki, sık sık çıkartılan veya gündeme gelen af kanunları dolayısıyla yetersiz olan bu hapis cezaları da etkisiz hale gelmektedir.

Sonuç olarak vergi afları, sadece vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olan mükellefler ile bu ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellefler arasında, aftan yararlananlar lehine adaletsizlik yaratmaz, vergilendirme ödevlerini yerine getirmediği veya eksik yerine getirdiği için muhatap olduğu cezaları vergi affından önce ödemiş olan mükelleflerle aftan yararlanan mükellefler arasında da aftan yararlananlar lehine adaletsizliğe yol açar.

2. Vergi Cezalarında Uzlaşma

Vergi cezalarının etkinliğini azaltan bir diğer unsur da "uzlaşma" müessesesidir. Çünkü, inceleme ihtimallerinin çok düşük olduğunu, incelendiklerinde de, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinin en büyük yaptırımı olan vergi cezalarının ortalama % 95-97'sinin uzlaşma komisyonlarınca kaldırılacağı bilen mükelleflerin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak beyan etmeleri için ekonomik bir gerekçe kalmamaktadır. Nitekim zaten çok düşük oranlarda yapılabilen vergi incelemelerinin sonuçları mükellefler tarafından değerlendirilirken, kaçakçılık cezası dışındaki cezaların uzlaşma yoluyla tamamen kaldırılacağı varsayılmaktadır[940]. Bu da mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmemeye yöneltmektedir.

---

[939] Arıkan ve Yurtsever, s. 64.

[940] Korkusuz, s. 72.

3. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi

Vergi cezalarının etkinliğini azaltan bir diğer unsur da Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesinde düzenlenen "vergi cezalarında indirim müessesesi"dir. Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesine göre, mükellef veya vergi sorumlusu, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile yapılacak indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 Sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesi hükümleri çerçevesinde vergi indiriminden yararlanma imkanı getirilmiş olması, her ne kadar cezaların belli bir süre içinde ödenmesi şartı arandığı için tahsilatı olumlu yönde etkilese de, vergi cezalarının uygulanmasını gerektiren fiillerin tekrar işlenmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun tekerrür hükümleri uygulanmakta iken, vergi cezalarında indirim müessesesinin uygulanması, cezaların etkinliğini azaltarak mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltecektir.

4. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah, vergi suçu işlenmesiyle faille devlet arasında kurulan ceza ilişkisini bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir kurumdur.

Vergi suçlarının saptanmasında ve kovuşturulmasında karşılaşılan zorluklar yasa koyucuyu, işledikleri suçun ortaya çıkarılmasında inisiyatif kullanan yükümlülerin cezalarının hafifletilmesini öngören "pişmanlık ve ıslah" konusunda düzenleme yapmaya itmiştir.[941]. Ancak, pişmanlık hükümleri, mahiyeti gereği vergi cezalarının etkinliğini azalttığı için mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltebilmektedir.

---

[941] Kadir Çilingir, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşleyişi ve Hukuki Niteliği", *Mali Hukukçular Sitesi*, **http://www.malihukuk.net/makale5.html** (20 Mayıs 2008), s. 4.

5. Kaçakçılık Cezalarının Ertelenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yazılı suçlar için, suçun mahiyetine göre onsekiz aydan 5 yıla kadar hapis cezası verileceği hükme bağlanmakla birlikte, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile mevcut maddede yer alan, hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde kullanılacak ölçütü asgari ücrete bağlı olarak belirleyen ve cezanın para cezasına çevrilmesi halinde ertelenemeyeceğine ilişkin düzenlemeler, yeni düzenlemede yer almamıştır.

Yeni düzenlemede hapis cezasının alt sınırı 1 yıla yükseltilmekle ve para cezasına çevirme ölçütüne yer verilmemekle birlikte, bu cezaya 1 yıl olarak (veya hafifletici sebeplerle bir yıldan az süreyle) hükmedilmesi halinde, Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilmesinin mümkündür.

Öte yandan, yeni düzenlemede hapis cezasının paraya çevirme ölçütü yer verilmediğinden, paraya çevirme ölçütü Ceza Kanunu'nda 20 ila 100 YTL olarak gösterilmişse de hakimin 20 YTL'den yukarısını uygulayabilmesinin ek gerekçenin bulunması koşuluna bağlı olması nedeniyle çevirme Ceza Kanunu'nun 52. maddesine göre günlüğü 20 YTL'den yapılmaktadır.

Diğer taraftan, cezanın belli sürelerle kamuda çalışma yükümlülüğü, kamunun zararını tazmin, belli sürelerle belli eğitim kurumlarına devam zorunluluğu, belli yerlere gitmekten yasaklanma veya belli etkinliklere iştirakten men şeklinde diğer tedbirlere çevrilebilmesi de mümkündür.

Kaldı ki, hapis cezasının iki yılı geçmediği hallerde, suç failinin daha önce üç aydan fazla süreli hapis cezası almamış olması ve mahkemede tekrar suç işlemeyeceğine dair kanaatin oluşması koşullarına bağlı olarak ertelenmesinin de mümkün bulunmaktadır[942].

Özetle, yeni düzenlemeyle her ne kadar hapis cezalarının alt sınırı 1 yıla yükseltilmişse de, hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde uygulanacak kriterin belirtilmemesi, cezanın ertelenmesinin mümkün olması ve işlenen fiil nedeniyle para cezası veya hapis cezası dışında bir ceza olarak öngörülebilmesi nedeniyle vergi cezalarının etkinliği azalmış bulunmaktadır.

---

[942] Doğrusöz, *"Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yeni Düzenleme"*.

D. VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİ İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Vergi mevzuatına uyulup uyulmadığının etkin olarak denetlenmesi ve mevzuata aykırı davrandığı tespit edilenler hakkında cezaların etkin olarak uygulanması şartıyle vergi suçlarının işlenmesi ile bu suçlara uygulanacak ceza tutarları arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Cezalar artarken, vergi suçları azalmaktadır. Bu nedenle, yükümlülerin vergi yasalarına aykırı davranışlarının herhangi bir şekilde saptanması durumunda karşılaşacakları müeyyidelerin göze alınamaz kadar caydırıcı olabilmesi, dolayısıyla yükümlüleri vergi yasalarına uymaya yöneltebilmesi gerekmektedir.

Vergi cezalarının caydırıcı ve etkin olabilmesi için alınması gereken önlemler aşağıda belirtilmiştir:

1. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesinden Vazgeçilmelidir.

Daha önce de belirtildiği üzere, vergi ve vergi cezaları için sık sık af yoluna başvurulmasını dürüst mükellefler bir haksızlık olarak algılayabilmektedirler. Affın yarattığı haksızlık duygusu önceden uyumu tam olan mükelleflerin bir kısmında davranış değişikliğine neden olabilir. Yeni af beklentisi, mükelleflerin uyum düzeyini azaltabilir. Ayrıca af, mükelleflere vergi idaresinin vergi yasalarını uygulamada aciz kaldığı sinyalini verebilir[943]. Bu nedenle, vergi ve vergi cezalarının sık sık affedilmesi yoluna başvurmaktan kaçınılmalıdır.

2. Uzlaşmalarda Vergi Cezalarının Büyük Ölçüde Kaldırılması Alışkanlığından Vazgeçilmelidir.

Daha önce de belirtildiği üzere, vergi incelemesine tabi tutulan mükellef oranı oldukça düşüktür. Kaldı ki, inceleme sonucunda tarh edilecek vergi, zaten daha önce de ödenmesi gereken vergidir. Cezanın ise önemli bir bölümü uzlaşma komisyonu tarafından kaldırılmaktadır. Bu durumda mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödemek için gayret göstermeleri için ekonomik bir gerekçe kalmamaktadır.

[943] Fatih Savaşan, s.162.

Uzlaşma müessesi, vergi cezalarının hemen hemen tamamen ortadan kaldırılmasının bir aracı olarak görülmeye başlanmıştır. Zaten çok düşük oranlarda yapılabilen vergi incelemelerinin sonuçları mükellefler tarafından değerlendirilirken, kaçakçılık cezası dışındaki cezaların uzlaşma yoluyla tamamen kaldırılacağı varsayılmaktadır[944]. Bu nedenle, uzlaşmalarda vergi cezalarının büyük kısmının kaldırılması alışkanlığından vazgeçilmelidir. Aksi takdirde, inceleme ihtimallerinin çok düşük olduğunu, incelendiklerinde de tarh edilen vergi cezalarının ortalama % 95-97'sinin uzlaşma komisyonlarınca kaldırılacağını bilen mükelleflerin, vergilerini zamanında ve tam olarak beyan etmelerini beklemek gerçekçi olmaz.

3. Uzlaşma Kurumu Yeniden Düzenlenmelidir.

Uzlaşma kurumunu anayasal ilke ve kurallara uygun şekilde ve ayrıntılı olarak yeniden düzenlemek şarttır. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer alan "hukuki güvenlik, hukuki barış, yargı ekonomisini sağlama gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür. Ancak bunun temel şartı, vergilendirme sürecini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yürütmekle görevli vergi idaresinin mükellefle "işbirliği şekil ve sınırı"nı anayasal kurallara uygun şekilde ve kanunla belirlemek, idareye kolayca keyfiliğe varabilecek genişlikte takdir yetkisi vermekten kaçınmaktır. Uzlaşma başvurularında uzlaşma talebinin, uzlaşma tutanaklarında ise uzlaşmanın ayrıntılı şekilde gerekçelendirilmesinin emredilmesi; bireysel olayda, uzlaşma tutanağının kapsamının tespiti gibi konularda dava yolunun kanunen açık tutulması; üzerinde uzlaşma bulunmayan idari işlemlere karşı her durumda dava açmanın mümkün olması; aynen mahkeme kararları gibi uzlaşma tutanaklarının da kamuya açık olması; idareye, vergiyi ve/veya cezayı tamamen ortadan kaldırma yetkisinin verilmemesi, bu konuda atılabilecek önemli adımlardır[945]. Beyana dayalı tarhiyatlarda, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilip verilmediği dikkate alınmaksızın, vergi bir yana kesilen cezalara karşı dahi uzlaşma yolunun kapalı tutulmasını ise, uzlaşma kurumunun amacıyla bağdaştırmak mümkün değildir. Beyanname veren mükellefler, kanuna aykırı davranıp diğer tarhiyat türlerine yol açanlar karşısında adeta cezalandırılmaktadır. Diğer

[944] Korkusuz, s.72

[945] Yavaşlar, s.331.

yandan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın birbirinden farklı koşul ve içeriklere sahip kılınarak, uzlaşmadaki zamansal farklılığın –haklı bir neden olmaksızın- içeriksel farklılık doğurmasına yol açılması, eşitlik ilkesine aykırı bir başka durumdur[946]. Bu nedenle, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları gözden geçirilerek iki kurum arasındaki çelişkiler giderilmeli ve iki ayrı uzlaşma kurumuna yer verilmesinin yasal ve mantıklı bir gerekçesi oluşturulmalıdır.

4. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi Gözden Geçirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanunun 17.maddesi ile değişen 376.maddesi hükümleri çerçevesinde vergi indiriminden yararlanma imkanı getirilmiş olması, şüphesiz vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Vergi cezalarında indirim yapılmak yerine vergi cezaları gerçekçi belirlenmeli ve indirim yapılmadan tahsil edilmeli, işlenilen vergi suçu tekrarlanıyorsa da tekerrür hükümleri uygulanmalıdır.

5. Vergi Cezalarında İndirim ve Kolaylıkların Sadece İhtilaf Halindeki Dosyalara Sağlanmasından Vazgeçilmelidir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun'da olduğu gibi genellikle bütün af kanunlarının, sadece yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyalar için kolaylık sağlamış olması, tarh edilen vergi ve/veya cezaları ihtilaf yaratmadan ödeyen mükelleflerde, konuyu yargıya taşımadıkları için pişmanlık yaratmakta ve mükelleflerin sadece haksız olduğu düşünülen değil, haklı – haksız her türlü tarhiyata karşı, dava açma eğiliminin başlamasına yol açmaktadır. Bu nedenle, mükelleflere sağlanacak her türlü indirim veya kolaylıklarda, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini, ihtilaf konusu yapmaksızın yerine getiren mükelleflere, ihtilaf konusu yapanlara göre daha büyük ölçüde kolaylık sağlanması halinde, örneğin tarh edilen vergiyi ihtilaf konusu yapan mükelleflere ihtilaftan vazgeçmeleri halinde vergi aslında %15 indirim yapılarak uzlaşma yolu açılıyorsa, aynı vergiyi ihtilaf konusu yapmamış olan mükelleflere de en az %15 indirim yapılması, mükelleflerin vergi idaresine güvenini artıracak, bu da vergi gelirlerinin zamanında hazineye intikalini sağlayacaktır.

---

[946] Oğuz Çetinkaya, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Legalis Platform,** http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf (22.8.2009)

VI. VERGİ YARGISI

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten faktörlerden bir diğeri de vergi yargısının yavaş işlemesidir.

Devlet, vergileme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale ettiği için hukuk devleti ilkesi vergi hukuku yönünden bir sınır özelliği taşımaktadır[947].

Kanuni idare ilkesi, vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi dolayısı ile daha açık bir anlam kazanmaktadır. Bu ilke sadece vergilerin yasa ile konulmasını değil aynı zamanda bu yasaların tam ve doğru uygulanmasını da gerektirmektedir[948]. Sözü edilen ilkeye uygun hareket edilmemesi halinde, vergi ilişkisinin taraflarından biri olan vergi yükümlüsü ya da sorumlusu açısından birtakım talep hakları doğacaktır. Bu talep haklarından en önemlisi yapılan idari işleme karşı dava açma hakkıdır. Nitekim, idarece belirlenen bir vergi alacağı veya vergi cezası ile ilgili olan şahıslara, idarenin eylem ve işlemleri karşısında hak ve menfaatlerini güvence altına almak ve vergilendirmenin kanunlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla yargı yoluna başvurma imkanı tanınmaktadır[949].

Anayasanın 125.maddesinde, "idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır" hükmüne yer verilmek suretiyle bir taraftan idarenin yargısal denetimi sağlanmak istenilmiş diğer taraftan da yargısal süreç açısından işlemin muhataplarına en üst düzeyde hukuki güvence sağlanmıştır[950]. Yani özetle, kendi güvenlikleri açısından hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir[951].

---

[947] Ersan Öz ve İbrahim Organ, "Vergi Yargısının İşlevlerine Anayasal, Yargısal ve Mali Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi,** Şubat 2008, s.233.

[948] Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt No: 1, 1984, s.178, **http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/anyarg1/namicagan.pdf** (17.10.2009)

[949] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılamasının İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:129, Haziran 1999, s.85.

[950] Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku,* s.169.

[951] Öz ve Organ s.234.

Vergilendirme işlemleri de idari birer işlem olmaları nedeniyle bunların hukuka uygunluğunun yargısal denetimi vergi yargılaması yoluyla yapılmaktadır. Yetkili makamların vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu bütün işlemleri idari işlem niteliğinde olduğundan vergi davasına konu olabilir[952].

Bu çerçevede vergilendirme işleminin tarafları olan vergi alacaklısı ve borçlusu arasında davaya konu olabilecek uyuşmazlıklar yargı organlarınca karara bağlanıp kesin olarak çözüme kavuşturulmaktadır. Dolayısıyla, vergi yargısı, idarenin vergilendirme alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan yargı alanını oluşturmaktadır[953]

Mevcut vergi yasalarının işleyişi sırasında idare ile mükellef yada vergi sorumlusu arasında meydana gelen ve idari süreç içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıkların, nihai olarak bağımsız mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandırıldığı aşama vergi yargısıdır[954].

Vergi yargı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarında; dava konusu vergilendirme işlemlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden yasaya uygun ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını inceler ve karara bağlar. Böylece ortaya çıkan anlaşmazlıklar çözülmüş, hukuk düzeninde meydana gelen aykırılıklar düzeltilmiş olur. Yani vergi hukuku alanına giren alacaklar, borçlar ve diğer mükellefiyetlere ilişkin anlaşmazlıklar, bu işler için kurulan vergi yargısı organlarında görüşülür ve karara bağlanır. Kısaca, uyuşmazlıkları çözmek ve dolayısı ile kamu düzenini korumak vergi yargısının esas işlevidir[955].

Vergi yargı organlarının vermiş olduğu karar kesin ise, bu yargısal tasarruf tarafları bağlamakta ve uyuşmazlık kesin olarak halledilmiş ve neticelendirilmiş olmaktadır. Böylece, uyuşmazlığa konu olan subjektif vergisel olayların, ihtilafsız hale

---

[952] Metin Küçük ve Mustafa Taşkın, "Adli Yargılama İle Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:131, Ağustos 1999, s.113.

[953] Karakoç, *Vergi Yargılamasının İşlevleri*, s.85.

[954] DPT, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2454 – ÖİK: 510, Temmuz 1996, s. 87

[955] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.14.

gelmesini sağlayan bu işlevi ile vergi yargısı özel sonuçlar meydana getirmiş olmaktadır[956].

Vergi yargılaması hukukunun temel işlevinin, uyuşmazlıkları kesin olarak çözümlemek olmasına rağmen, ülkemizde uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenemediği bilinen bir gerçektir. Oysa, davaların en az giderle ve olabildiğince kısa sürede sonuçlandırılması yargının görevi ve idealidir[957].

A. YARGI DÜZENİ

Günümüzdeki vergi yargısı modeli, 1982 yılında yapılan idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiş ve bu model kısa zamanda hayata geçirilerek bölge idare mahkemeleri 22 ilde, idare ve vergi mahkemeleri de 22 ilde örgütlenerek yargı çevreleri belirlenmiştir[958].

Yapılan düzenlemeyle idari yargı içinde yer alan vergi yargısı iki kademeli bir yapıya sahip olmuştur. Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercii sayılmış, bunların kararlarına karşı uyuşmazlığın tutarına göre üst derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a yer verilmiştir[959].

Ancak günümüzde geldiğimiz yere bakıldığında, İstanbul'da 11 vergi mahkemesi, 6 idare mahkemesi bulunmaktadır. Danıştay açısından baktığımızda Vergi Dava Daireleri ile İdari Dava Daireleri eş sayıdadır.

B. VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜ

Anayasa'nın 141. maddesinin son cümlesi "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir" biçimindedir. Buna göre, yargıç açığı, siyasi ortam, ulusal hukuktaki boşluklar, iş yükünün ağırlığı, fiziki koşulların yetersizliği gibi nedenler Devleti sorumluluktan kurtarmamaktadır.

---

[956] Şerafettin Aksoy, **Vergi yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990, s.9.

[957] Öz ve Organ, s.235.

[958] Saban, s. 23.

[959] DPT, *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 88

1982 yılında bölge idare mahkemelerinin kurulması ile geçici bir rahatlama olmuşsa da Danıştay'ın iş yükü ve devreden dosya sayısı yıllar itibariyle sürekli artmıştır.

Sözü edilen yığılmaya çözüm oluşturmak üzere, Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz merci sıfatıyla tanımlanan görevleri 1982'de yapılan ilk düzenlemede sınırlı tutulmuşken, 1990 yılında çıkartılan 3622 Sayılı Kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin görev ve yetkileri genişletilerek vergi davalarının daha kısa sürede sonuçlanması ve Danıştay'ın iş yükünün azaltılması amaçlanmıştır.

1. Vergi Mahkemelerinin İş Yükü

Vergi mahkemelerin 1996 – 2008 yıllarına ilişkin iş yükü aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 15
Vergi Mahkemelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yeni Gelen	Bozularak Gelen	Toplam	Çıkanlar	Kalanlar (Devreden)
1996	38.904	42.351	4.000	85.255	58.247	27.008
1997	27.008	35.756	4.418	67.182	48.103	19.079
1998	19.079	35.425	3.768	58.272	40.214	18.058
1999	18.058	40.022	3.720	61.800	42.508	19.292
2000	19.292	53.147	4.211	76.650	51.281	25.369
2001	25.369	60.097	3.174	88.640	56.434	32.206
2002	32.206	69.127	3.591	104.924	64.416	38.508
2003	38.508	56171	2.889	97.568	71.041	26.527
2004	26.527	58.225	2.962	87.714	60.749	26.965
2005	26.965	62.941	2.583	92.489	58.511	33.978
2006	33978	74.327	3.803	118.108	71.674	40.434
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	79.174	49.360
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	98.292	54.370

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü www.adli-sicil.gov.tr internet adresinde yer alan istatistiki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

2. Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yükü

Bölge idare mahkemelerinin, 2005 – 2008 yıllarında vergi davalarından kaynaklanan iş yükü aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 16

Bölge İdare Mahkemelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yeni Gelen	Toplam	Çıkanlar	Kalanlar (Devreden)
2005	7.377	29.327	36.704	25.898	10.806
2006	10.806	31.028	41.834	29.934	11.840
2007	11.840	34.680	46.520	35.600	10.920
2008	10.920	39.353	50.273	38.648	11.625

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü www.adli-sicil.gov.tr internet adresinde yer alan istatistiki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

3. Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü

Danıştay Dava Dairelerinin 1996 – 2008 yıllarına ilişkin iş yükü, yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. (Tablodaki devreden dosya sayılarındaki tutarsızlığın daireler arası dosya devrinden kaynaklandığı açıklanmıştır.)

Tablo 17

Danıştay Dava Dairelerinin Yıllar İtibariyle İş Yükü

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yeni Gelen	Toplam	Çıkanlar	Kalanlar (Devreden)
1996	53.090	60.924	114.014	55.281	58.733
1997	58.733	53.769	112.502	52.083	60.419
1998	60.419	56.972	117.391	53.542	63.849
1999	63.849	59.766	123.615	59.753	63.862
2000	63.862	76.312	140.174	55.896	84.278
2001	70.776	57.434	128.210	54.390	73.820
2002	71.281	59.952	131.233	57.785	73.448
2003	73.448	52.512	125.960	58.118	67.842
2004	67.842	72.031	139.873	58.512	81.361
2005	75.231	80.194	155.425	67.940	87.485
2006	81.534	86.878	168.412	71.786	96.626
2007	94.454	110.535	204.989	86.703	118.286
2008	118.286	128.676	246.962	97.818	149.144

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü www.adli-sicil.gov.tr internet adresinde yer alan istatistiki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodaki dava istatistiklerinin verdiği ilk fikir, mahkemelerin ağır dava yükü altında olduğudur. Veriler incelendiğinde uyuşmazlıklarda ilk başvuru mercii olması nedeniyle doğal olarak vergi mahkemelerinin dava sayısındaki yoğunluk göze çarpmaktadır. Başka dikkat çekici bir nokta, her yıl 1000-4500 arasında dosyanın bozularak vergi mahkemesi önüne gelmesidir. Verilere göre, kararları kesin olup itiraz edilecek bir başka üst merci bulunmayan bölge idare mahkemeleri doğal olarak uyuşmazlık çözümleme yüzdesinde en ön sıradadır. Bunu vergi mahkemeleri ve Danıştay izlemektedir. Tüm mahkemelerde mutlaka ertesi yıllara işler sarkmaktadır[960].

C. YARGILAMA SÜRECİ

Vergi mükellefinin dava dilekçesini vermesi ile başlayan yargılama süreci, belli bir zaman diliminden oluşmaktadır. Tarhiyata karşı açılan davalarda yargılama süreci, vergi mükellefine "vergi borcunu ödememe-başka alanlarda tasarruf etme" olanağı sağlamaktadır. Vergi idaresi ise dava konusu vergi alacağı kadar bir miktarı, yargılama sürecinde tahsil edemeyecektir.

1. Vergi Mahkemeleri Süreci

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine[961] göre dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gündür. Ayrı süre gösterilmişse, elbette o süre içinde dava açılması zorunludur.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14.maddesine göre, dilekçeler, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından ön incelemeye tabi tutulur. Bu süreç 15 gündür. Hâkim tarafından yapılan bu inceleme sonunda dilekçeler tebligata çıkarılır[962].

---

[960] Öz ve Organ, s.237.

[961] Dava açma süresi:
Madde 7 – 1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür….

[962] Dilekçeler üzerine ilk inceleme:
Madde 14 – 1. Dilekçeler Danıştayda Evrak Müdürlüğünce kaydedilir ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale olunur.
2. Dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydolunur.
3. Dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından……incelenir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesine[963] göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma, davacıya tebliğ olunur. Taraflar yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Her bir tarafın verdiği cevaplar, diğer tarafa tekrar tebliğ edilir. Bu süreç, tebliğlerden itibaren, toplam 90 gündür. Bu sürelere tebligat süresi ve cevaplar geldiğinde onları tebligata çıkarma sürelerini de ilave etmek gerekir. Bu süreç tamamlandığında dosya tekemmül etmiş, yani yargıç artık dosya üzerinde çalışılabilecek hale gelmiş olur.

Saban tarafından 772 dosya üzerinde yapılan araştırma sonucunda ortaya çıkan ortalama dosya tekemmül süresi ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir[964]:

Tablo 18

Dosyaların Tekemmül Süreci

Toplam (Ortalama Tekemmül Süresi)		119 GÜN
Ortalama Tebligat Süresi	18 gün	
Vergi Dairesinin Ortalama Cevap Süresi	27 gün	
Asgari iki tebligat süresi (17+18)	35 Gün	
Mükellefin Ortalama Cevap Süresi	25 gün	
Asgari iki tebligat süresi (7+7)	14 Gün	
Toplam		101 GÜN
Bir dosya tebligat ve cevap verme süreleri dışında Yargıçta kaldığı süre		18 GÜN

Bu sonuçlara göre vergi mahkemesinde açılan bir davada yargıç veya heyet ortalama 119 gün (4 ay) sonra dosya üzerinde çalışmaya başlamaktadır.

---

[963] Tebligat ve Cevap Verme:

Madde 16 – 1. Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur.

2. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.

3. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez.

4. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.

5. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

[964] Saban, s.11..

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesinin 5.fıkrasına göre de dosyalar tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır[965].

Öte yandan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17.maddesine göre, vergi mahkemelerinde açılan, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 1.000 lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır[966]. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 19.maddesine göre de duruşmalı işlerde duruşma yapıldıktan sonra 15 gün içinde karar verilir[967].

Dosyaların tekemmülünden sonra, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesine göre yargıç dosya üzerinde çalışmaya başlar. Yargıç davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir. Taraflardan ve çeşitli kurumlardan bilgi isteyebilir. Bu ara kararları ilgililer yerine getirmek zorundadırlar. Aslında ara kararlar, dosyayı karara hazırlamakla birlikte, alınan kararlardaki işlemlerin yapılması için ek süreler de gerektirdiği için yargılama sürecini uzatmak gibi olumsuz bir etkiye de sahiptirler.

Bilirkişi seçilen dosyalarda, bilirkişi raporlarının, kararın tebliğinden itibaren ortalama 28 günde teslim edildiği görülmüştür. Bu sonuçlar bilirkişi seçiminde mahkemelerin, raporların teslimine de bilirkişilerin özenli davrandıklarını göstermektedir.

---

[965] Dosyaların İncelenmesi:
Madde 20 – 1.....
.....

5. Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler gözönünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

[966] Duruşma:
Madde 17 – 1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve birmilyar lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı birmilyar lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır…..

[967] Duruşmalı İşlerde Karar Verilmesi
Madde 19 - Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.maddesinin 3.fıkrasına göre[968], vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemini durdurmaz, bunların hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.maddesinin 6.fıkrasına göre, yürütmenin durdurulmasını talep edenler, yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlara, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edebilirler. İtiraz edilen merciler dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadırlar. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir[969].

Dosyanın tekemmülünden sonraki aşamalarda duruşma var ise 30 gün ve tebligat için 18 gün, belge eksiği durumunda bunun tamamlanması için 30 günlük süre verilmektedir. O halde bu tür dosyalarda 68 gün dosyanın tekemmülünden itibaren işlemlerin tamamlanması için geçmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesinin 5.fıkrasına göre, dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre, tekemmülden itibaren 6 ay içinde sonuçlandırılması gereklidir.

Saban tarafından yapılan araştırmada, dosyanın tekemmülü ile vergi mahkemesinin kararı arasındaki sürenin, geçerli 777 dosyada ortalama 278 gün olduğu (9.2 ay), davanın açılması ile karar arasında geçen sürenin ise 866 dosyada 377 gün (1

---

[968] Yürütmenin Durdurulması:
Madde 27 – 1….
3. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar,tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir….

[969] Yürütmenin Durdurulması:
Madde 27 – 1….
6. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir…

yıl) olduğu görülmektedir[970]. Yaklaşık bir yıllık bu süreç sonunda dosyalarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 22.maddesine göre[971], konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. Vergi mahkemesi kararı, yazıldıktan sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 25.maddesi gereğince taraflara tebliğ edilir[972].

Saban tarafından yapılan söz konusu araştırmada, vergi mahkemesinin kararı ile mükellefe tebliği ortalama 30 gün ve vergi dairesine tebliği 28 gündür. Tebliğ süresi 17-18 gün arasında değişmektedir. Buna göre mahkemelerde kararlar 10-20 gün arasında değişen bir zaman diliminde yazılarak tebligata çıkmaktadır.

2. Kanun Yolları

Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolları, kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulan ve kesinleşmelerine engel olurken, olağanüstü kanun yolları, kesinleşmiş kararlara karşı başvurulan kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar[973].

Bu anlamda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45.maddesinde düzenlenen "itiraz", 46. ve müteakip maddelerinde düzenlenen "temyiz" ve 54.maddesinde düzenlenen "karar düzeltme", olağan kanun yollarını teşkil etmektedir.

Aynı Kanunun 53.maddesinde düzenlenen "yargılamanın yenilenmesi" ve 51.maddesinde düzenlenen "kanun yararına temyiz" de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır[974].

---

[970] Saban, s.12..

[971] Davaların Karara Bağlanması:
Madde 22 – 1. Konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır.
2. 15 nci maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır.

[972] Kararların Saklanması ve Tebliği:
Madde 25 – Kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü ve başkan yahut hakim, Danıştayda daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir.

[973] A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1995, s. 200.

[974] Murat Arslan, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, Nisan-Haziran 2003, s. 99.

a. Olağan Kanun Yolları

Hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların verdiği kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargılama süreci teşkil edilmiştir. İşte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak "kanun yolu" denilmektedir[975].

(1) İtiraz

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45.maddesine göre, vergi mahkemelerinin tek hâkimli olarak verdikleri nihai kararlara karşı, tebliğden itibaren otuz gün içinde, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir.

Saban tarafından yapılan araştırmada[976], vergi mahkemesinde tek hakimle karar verilen 406 dosyadan 251'i için Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi karar süresi geçerli 230 dosyada ortalama 296 gündür(Yaklaşık 10 ay)

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesine göre[977], bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı, bir defaya mahsus olmak üzere, esas kararı vermiş olan bölge idare mahkemesinden, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini isteyebilirler.

---

[975] Zehra Odyakmaz, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları,** İstanbul: Alfa Yayınevi, 1993, s. 6.

[976] Saban, s.13.

[977] Kararın Düzeltilmesi:
Madde 54 – 1. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca;
a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
d) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,
hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.
2. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdırlar.
3. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.

(2) Temyiz

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46.maddesine[978] göre, vergi mahkemelerinin nihai kararları tebliğden itibaren 30 gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilir. İlk kararı veren mahkemeye sunulan temyiz dilekçeleri, bu mahkemece karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde cevap verebilir. Vergi mahkemesinin temyiz dilekçesini karşı tarafa tebliğ süresi ortalama 14 gündür.

Danıştay'dan bozularak gelen dosyalarda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49.maddesi uyarınca, mahkeme yeniden karar verir ya da bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54.maddesine göre, Danıştay dava dairelerinin verdikleri kararlara karşı, 15 gün içinde başvurularak aynı daireden karar düzeltme istenebilir. Saban tarafından yapılan araştırmaya göre,

-Temyiz dilekçesinin karşı tarafça cevaplanma süresi ortalama 25 gün,

-Danıştay'da karar süresi 481 gün,

-Karar dosyasının Danıştay'dan Vergi Mahkemesi'ne ulaşma süresi 10 gün,

-Danıştay'dan gelen kararlarının vergi mahkemelerince mükellefe gönderilme süresi ortalama 27 gün, gönderilme ile tebliğ arasındaki süre ise ortalama 14 gün

Olarak belirlenmiştir.[979]

b. Olağanüstü Kanun Yolları

Daha önce de belirtildiği üzere, olağan kanun yolları, kesinleşmiş kararlara karşı başvurulan kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar. Bu anlamda, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53.maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51.maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.

---

[978] Temyiz:

Madde 46 – 1. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda temyiz edilebilir.

2. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde,Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştayda temyiz yoluna başvurulabilir.

[979] Saban, s.13.

(1) Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü bir yargı yoludur[980].

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53.maddesine[981] göre, yargılamanın yenilenmesine konu olabilecek kararlar, yargı organlarının esas hakkında aldıkları nihai ve kesin hüküm niteliğindeki kararlarıdır.[982]

Yargılamanın yenilenmesi isteminde süre, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında, önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmişse, ikinci kararın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıldır. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye aykırı olarak verildiğinin tespit edilmesi halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için de 60 gündür. Bu süreler, belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda belgenin

---

[980] Kazım Yenice ve Yüksel Esin, **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara: Arısan Matbaacılık, 1983), s.735.

[981] Yargılamanın Yenilenmesi:

Madde 53 – 1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları,konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler,dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

[982] A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Ankara: Turhan Yayınevi, 1993 s. 411.

ele geçirildiği, belgenin sahteliği durumunda sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği, karara esas alınan ilamın ortadan kalkması halinde ilamın ortadan kalktığının öğrenildiği, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi halinde mahkumiyet kararının kesinleştiği, hile durumunda hilenin ortaya çıktığı, davanın yetkisiz kimselerle görülme durumunda kararın aleyhine karar verilen kişiye tebliğ edildiği ve çekinme durumunda da kararın yazılı olarak bildirildiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır[983].

(2) Kanun Yararına Temyiz

Bölge idare mahkemesi kararları ile vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip de temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar, yürürlükteki hukuka aykırı olabilir. Bu durumda kanun Danıştay Başsavcısına kararı kanun yararına temyiz başvurusu hakkı vermiştir. Bu yolun kabul edilmesinin nedeni hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesini önlemektir[984].

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesine[985] göre, Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

---

[983] Arslan, *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları*, s.106.

[984] M. Tahir Ufuk, "Ülkemizde Vergi Yargısı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 362, Şubat 2002, s.102.

[985] Kanun Yararına Bozma:

Madde 51 – 1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

3. Vergi Yargı Organlarında Dava Çözümleme Süreleri

Öz ve Organ tarafından yapılan çalışmada[986] da vergi yargısı organları olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da dava çözümleme süreleri ortaya konulmuş olup, sözü edilen süreler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 19

Vergi Yargısı Organlarının Davaları Çözümleme Süreleri (1989-2005)

Yıllar	Vergi Mahkemeleri	Bölge İdare Mahkemeleri	Danıştay
1989	199	93	452
1990	215	123	389
1991	269	112	441
1992	304	85	402
1993	266	95	345
1994	253	115	317
1995	264	141	305
1996	227	111	346
1997	188	64	403
1998	168	45	403
1999	156	16	384
2000	148	17	401
2001	173	33	447
2002	183	57	443
2003	180	56	460
2004	158	57	377
2005	177	64	366
Ortalama Gün	**208**	**76**	**393**

Tabloda 1989-2005 arası, yargı organlarının önüne gelen uyuşmazlıkların ilgili organlarca ortalama kaç günde çözüme kavuşturulduğu ortaya konulmaktadır. Örneğin, vergi mahkemeleri 1992'de bir uyuşmazlığı ortalama 304 günde çözümlerken, 2005'de bu süre 177'ye düşmüştür.

Bölge idare mahkemeleri bir uyuşmazlığı 1995'de ortalama 141 günde çözümlerken, 2005'de bu süre 64 güne düşmüştür.

[986] Öz ve Organ, s.237.

Bir uyuşmazlık 1989 yılında Danıştay'da ortalama 452 günde çözümlenirken, 2005'de bu ortalama 366'ya düşmüştür. Genel anlamda uyuşmazlıklar ortalama olarak vergi mahkemelerinde 208, bölge idare mahkemelerinde 76, Danıştay'da ise 393 günde çözüme kavuşturulmaktadır.

D. VERGİ YARGISI SÜRECİNİN HIZLANDIRILMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Vergilendirmede hukuki güvenlik ve öngörülebilirliğin sağlanabilmesi, bir yandan vergi kanunlarının anayasa yargısında, diğer taraftan idarenin vergilendirme işlemlerinin vergi yargısında denetlenebilmesine bağlıdır[987]. Başka bir ifadeyle, vergilerin kanunlara uygun bir şekilde istenip istenmediğinin vergi yargısının denetimine tabi olması, bir taraftan vergi yükümlüsü veya sorumlusu için güvenlik sağlayabileceği gibi, idarenin kanun yollarına başvurma ihtiyacı duyabileceği haller için idare adına da aynı güvenceyi temin etmiş olur[988]. Bu güvencenin sağlanabilmesi için vergi yargısı çok hızlı çalışabilmelidir. Vergi yargısı sürecinin hızlandırılabilmesi için alınabilecek önlemler aşağıda belirtilmiştir.

1. Vergi Yargısı Süreci Kısaltılmalıdır.

Yargı organlarının yapılan başvuruları, önlerine gelen uyuşmazlıkları en az masrafla ve olabildiğince kısa sürede çözümleyip karara bağlamasına bağlıdır. 2008 yılı itibariyle elinde yaklaşık 100 bin dava dosyası biriken, bu davaların yaklaşık %30-45'ini ertesi yıla devreden ve bu davaları ortalama 208 günde çözümleyebilen bir vergi mahkemesinden en az masrafla uyuşmazlıkları en kısa sürede çözümlediğini söylemek mümkün değildir. Vergi yargılamasındaki ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin dava yükü hangi ölçüde ağır olursa, buradan bölge idare mahkemesine veya Danıştay'a intikaller de o ölçüde fazla olabileceğinden, ilgili üst yargı organlarının da uyuşmazlıkları çözümleme süresi o paralelde uzamış olacaktır. Nitekim bölge idare mahkemeleri vergi mahkemelerinden itiraz yoluyla önlerine gelen uyuşmazlıkları

---

[987] Çağan, *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, s.143.

[988] Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.301

ortalama 76 günde, Danıştay ise temyiz yoluyla gelen uyuşmazlıkları ortalama 393 günde çözüme kavuşturmaktadır. Yani Danıştay, uyuşmazlıkları ortalama olarak tam 2 yıl 1 ayda karara bağlamaktadır[989].

Vergi mahkemesinde verilen kararların %83-84 gibi yüksek bir oranla Danıştay tarafından onanmakta olduğu da dikkate alınarak vergi yargısı süreci gözden geçirilmelidir. Kısaltılması mümkün olan süreler kısaltılmalı, belli büyüklükteki dava dosyalarının Danıştay'a gitmesine izin verilmeli, yine Danıştay'ın ilgili dairelerince karara bağlanan her dosya için değil, belli büyüklükteki dava dosyaları için kararın düzeltilmesi, vergi dava daireleri kurulunda görüşülmesi yolları açık tutulmalıdır.

2. Anayasa Mahkemesi Üyeleri Arasında Vergi Uzmanları Da Olmalıdır.

Anayasa Mahkemesi asil üyelerinden hiçbirinin özel bir alan olan vergi hukuku uzmanlığının bulunmayışı ve Anayasa Mahkemesine iptal ve itiraz istemiyle çok sayıda vergi kanunu uyuşmazlığının intikal etmesi sağlıklı sonuçlar alınamamasına sebep olmaktadır. Örneğin 1997-2007 (Mart itibariyle) 95 adet vergi kanunu davası yüksek mahkemenin önüne gelmiştir. Hukuk uzmanı olmakla, vergi hukuku uzmanı olmak yakın olmakla birlikte ayrı özellikteki sahalardır[990]. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesi üyeleri arasında vergi konusunda uzman kişilerin de yer alması sağlanmalıdır.

3. İdari Yargı Hakimlerinin Sayısı Artırılmalıdır.

Türkiye´de mahkeme sayısı Avrupa ülkelerine kıyasla sayıca fazla olmasına karşın bu mahkemelerde görev yapan hakimlerin sayısı dikkate alındığında Türkiye gerilerde kalmaktadır. Hırvatistan´da 20 bin kişiye bir hakim düşerken, Almanya´da ve Macaristan´da 5, Polonya´da 4 hakim düşmektedir. Türkiye´de ise 20 bin kişiye ancak bir hakim hizmet verebilmektedir. Hakim sayısı az dava sayısı çok olunca yukarıda da görüldüğü gibi mahkemelerdeki iş yükü artmakta, iş yüküne bağlı olarak da ortalama yargılama süresi uzamaktadır. Örneğin idari yargı açısından bakarsak, Adalet Bakanlığı verilerine göre, Türkiye'de 2008 yılında 887 idari yargı hakimi görev yapmaktadır. 713

[989] Öz ve Organ, s.237.

[990] Öz ve Organ, s.237.

kadro ise boş durumdadır[991]. Halbuki, yargı organlarının, kendilerinden beklenen vergileme güvenliğini sağlamaları için, kısa zamanda uyuşmazlıkları inceleyerek, karara bağlamaları gereklidir[992]. Vergi yargı organlarında, işlerin yoğunluğu veya diğer başka nedenlerle uyuşmazlıkların karara bağlama sürelerinin uzun sürmesi halinde, vergi yargısı kendinden beklenen hukuki güvenlik sağlama işlevini yerine getirmemiş olur[993]. Bu nedenle, idari yargı hakimliği için tahsis edilen kadrolarda artışa gidilmeli, vergi yargı mercilerindeki hakim kadrosu güçlendirilmelidir.

4. Tahkim Müessesesinin Uygulanmasına Geçilmelidir.

Vergi yargısında görevli mahkemelerin dava yükünü azaltabilmek için, vergi yargı sistemine tahkim müessesesinin getirilip getirilemeyeceği tartışılmalıdır. Tahkim; uyuşmazlıkların, tayin edilen özel şahısların hakemliğiyle çözümlenebilmesidir. Bu sistemde, uyuşmazlık en geç 6 ayda çözümlenebilmektedir. Halihazırda İstanbul Ticaret Odası bu müesseseyi uygulamaktadır. Ancak, tahkimle çözümlenen uyuşmazlığa tarafların itirazları olursa ve hatta bu itirazlar yoğunlaşırsa, en üst merci olarak devreye girecek Danıştay'a intikaller yine fazlalaşacak, bu seferde tahkim anlamını yitirebilecektir. Fakat tahkim meselesine yönelik düzenlemelere ağırlık verilerek, bu konuda özellikle mevzuat anlamında neler yapılarak dava yükünde rahatlama ve yargıda yaşanan tıkanıklığa ne gibi bir çare olabileceği konusu tartışılmalıdır[994].

5. İhtilaf Halindeki Dosyalar İçin Af Getirilmesine Son Verilmelidir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun'da olduğu gibi genellikle bütün af kanunlarının, sadece yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyalar için kolaylık sağlamış olması, mükelleflerde, sadece haksız olduğu düşünülen değil, haklı – haksız her türlü tarhiyata karşı, dava açma ve kaybetme eğiliminde oldukları davaları uzatma alışkanlığının başlamasına yol açmaktadır. Bu nedenle, sadece ihtilaf halindeki dosyaların aftan yararlandırılması şeklindeki af uygulamalarından kaçınılmalıdır.

---

[991] Adalet Bakanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, Tablo:3, s.10.

[992] Tosuner ve Arıkan, s.16-17.

[993] Aksoy, *Vergi yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s.9.

[994] Öz ve Organ, s.237.

VII. VERGİ YÜKÜ VE DAĞILIMI

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmemeye yönelten etkenlerden birisi yüksek vergi yüküdür.

Vergi yükü terimi pek açık olmayan ve yazarlar arasında değer yapılarına göre tartışmalı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır[995]. Bununla birlikte vergi yükü, bir ülkenin kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden biridir. "Vergi Yükü" göstergeyle, bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadar kısmının Devlet tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir[996].

Makro açıdan vergi yükü, belli bir dönemdeki vergiler toplamının (buna tüm merkezi yönetim ve yerel yönetim vergileriyle resim, harç, parafiskal gelirler ve fonlar dahildir) gayrisafi yurt içi hasılaya oranlanması yolu ile bulunan sayısal değerdir[997]. Bu bağlamda vergi yükünün tanımı ise ödenen vergi ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak yapılmaktadır. Yük; ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılı olarak değişmekte ve ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça da vergi yükü azalmaktadır[998].

A. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

Vergi yükünün Gayrisafi Yurt İçi Hasıla İçindeki Payının gösterildiği aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, OECD ülkelerinde vergi yükü, istikrarlı bir artış göstermiştir. OECD toplamında 1975 yılında milli hasılanın yüzde 30,3 olan vergi yükü, 2003 yılında yüzde 36,3'e yükselmiştir. Vergi yükü, AB üyesi 15 ülkede 1975 yılında yüzde 33,1 iken, 2003 yılına gelindiğinde yüzde 40,5'e; yükselmiştir[999]. Gelişmiş ülkelerde vergi yükü artışının temel nedeni refah devletinin finansmanı olurken, gelişmekte olan ülkelerde kronik kamu açıkları vergi yükünün artmasına yol açmıştır.

---

[995] Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi.** 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994, s.165.

[996] DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2734 – ÖİK: 685, Ankara, 2007, s. 3.

[997] Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: TOBB Yayınları No: 244, 1992, s.20.

[998] Maliye Bakanlığı, *Türkiye'de Vergi Yükü*, s.11.

[999] DPT, *Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s.3.

Tablo 20

OECD Ülkelerinde Vergi Yükü

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Kanada	35.6	35.9	36.7	36.7	36.4	35.6	34.8	33.7	33.7	33.6	33.4
Meksika	16.7	16.7	17.5	16.6	17.3	18.5	18.8	18.1	19.0	19.0	19.9
ABD	27.9	28.3	28.7	29.3	29.4	29.9	28.8	26.5	25.9	26.0	27.3
Avustralya	28.8	29.4	29.2	30.0	30.5	31.1	29.6	30.5	30.7	31.1	30.9
Japonya	26.8	26.8	27.2	26.8	26.3	27.0	27.3	26.2	25.7	26.3	27.4
Kore	19.4	20.0	21.0	21.1	21.5	23.6	24.1	24.4	25.3	24.6	25.5
Y.Zelanda	36.6	34.8	35.0	33.4	33.4	33.6	33.0	34.4	34.3	35.5	37.8
Avusturya	41.1	42.4	43.9	43.9	43.5	42.6	44.6	43.6	43.1	42.8	42.1
Belçika	43.6	44.0	44.5	45.2	45.2	44.9	44.9	45.0	44.6	44.8	45.4
Çek Cum.	37.5	36.0	36.3	34.9	35.8	35.3	35.6	36.3	37.3	38.3	37.8
Danimarka	48.8	49.2	48.9	49.3	50.1	49.4	48.4	47.8	48.0	49.3	50.3
Finlandiya	45.7	47.0	46.3	46.1	45.8	47.2	44.6	44.6	44.0	43.4	44.0
Fransa	42.9	44.1	44.4	44.2	45.1	44.4	44.0	43.4	43.2	43.5	44.1
Almanya	37.2	36.5	36.2	36.4	37.1	37.2	36.1	35.4	35.5	34.8	34.8
Yunanistan	25.2	31.2	26.4	27.9	28.7	29.7	28.7	29.0	28.1	27.1	27.3
Macaristan	41.3	39.6	38.0	37.8	38.1	38.0	38.0	37.8	37.5	37.6	37.2
İzlanda	31.2	32.3	32.2	35.5	38.1	38.1	36.3	35.8	37.2	38.3	41.4
İrlanda	32.0	32.1	31.4	31.3	31.5	31.7	29.5	28.2	28.8	30.2	30.6
İtalya	40.1	41.8	43.2	41.7	42.5	42.3	42.0	41.4	41.8	41.1	41.0
Lüksemburg	37.1	37.6	39.3	39.4	38.3	39.1	39.7	39.2	38.5	37.9	38.6
Hollanda	41.5	40.9	40.9	39.1	40.1	39.7	38.2	37.5	36.9	37.4	39.1
Norveç	40.9	40.8	41.5	42.4	42.7	42.6	42.9	43.1	42.3	43.3	43.7
Polonya	36.2	36.1	35.2	34.6	32.3	31.6	33.6	34.6	34.1	33.4	34.3
Portekiz	31.7	32.6	32.7	32.9	33.9	34.1	33.8	34.5	34.7	33.8	34.8
SlovakCum.				36.6	34.3	32.9	31.7	32.0	33.2	31.6	31.6
İspanya	32.1	31.9	32.9	33.2	34.1	34.2	33.8	34.2	34.2	34.7	35.8
İsveç	48.1	50.0	51.2	51.7	52.1	52.6	50.7	48.9	49.4	49.9	50.7
İsviçre	27.8	28.3	27.9	28.9	29.1	30.5	30.1	30.1	29.4	29.1	29.7
Türkiye	22.6	25.4	27.9	28.4	31.3	32.3	35.1	31.1	32.8	31.3	32.3
İngiltere	34.7	34.6	35.1	36.2	36.6	37.3	37.0	35.5	35.2	35.6	36.5
OECD	34.9	35.4	35.6	35.7	36.0	36.2	35.9	35.4	35.5	35.5	36.2
AB 19	38.7	39.3	39.3	39.1	39.2	39.2	38.7	38.4	38.3	38.3	38.7
AB 15	38.8	39.7	39.8	39.9	40.3	40.4	39.7	39.2	39.1	39.1	39.7

1975 yılından itibaren birçok ülkede istikrarlı şekilde artan vergi yükünde, 2000 yılından sonra sınırlı da olsa azalma görülmektir. Bu azalışta OECD üyesi ülkelerdeki gelir ve kurumlar vergisi indirimleri etkili olurken, sosyal güvenlik sisteminden kaynaklanan yükün azalmadığı görülmektedir[1000].

[1000] DPT, *Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,* s. 5.

B. TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ

Türkiye'de, 1990'lı yıllardan itibaren ekonomide yapısal sorunların, borç yükünün ve kamu açıklarının hızla artması ekonomik krizlere neden olmuştur.

Uygulanan ekonomik istikrar programlarında öncelik kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına verilmiş, bunun sağlanmasında temel politika araçlarından biri vergi gelirlerinin artırılması olmuştur.

Bu nedenle, aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere 1990'lı yılların başına kadar OECD ülkelerine kıyasla düşük düzeyde seyreden vergi yükü 1990'lı yılların başından itibaren düzenli olarak artış kaydetmiş ve Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oran olarak 1999 yılında % 27,7'e; 2003'te % 32,5'e, 2005'te ise % 34,5'e yükselmiştir.

Kamu açıklarıyla mücadelede başarısız olunması, aşağıdaki şekil üzerinde de görüldüğü gibi vergi yükünün her yıl daha da fazla artmasına neden olmuştur[1001].

Tablo 21

Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi

Yıllar	Konsolide Bütçe	Mahalli İdareler	Fonlar	Sosyal Güvenlik	Toplam
1975	13,8	0,8	0,0	3,6	18,3
1979	14,1	0,7	0,0	2,8	17,6
1983	12,6	1,0	0,0	2,5	16,1
1987	9,9	1,8	2,2	2,7	16,7
1991	11,5	1,9	2,5	4,1	20,1
1995	13,2	2,2	1,7	2,9	20,0
1999	18,1	2,8	1,4	5,3	27,7
2000	20,3	3,0	1,5	5,8	30,6
2001	20,9	3,2	1,9	6,2	32,2
2002	19,5	2,1	0,6	6,0	28,2
2003	21,2	2,0	0,4	6,5	30,1
2004	20,8	2,3	0,5	6,9	30,5
2005	21,8	2,7	0,5	6,8	31,7

Kaynak: Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, (1950-2006)**, http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-06/esg.htm (20 Mayıs 2008)

[1001] DPT, *Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, s. 3.

C. VERGİ YÜKÜ İLE VERGİ GELİRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının derecesi ile vergi oranlan arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre, vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının derecesi olumsuz yönde değişmektedir. Çünkü vergi oranlarının artması ile mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Vergi yükünün artması, öncelikle kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından tüketim ve tasarrufunu azaltma anlamına gelmektedir. Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünden oluşan azalmayı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmekte ve psikolojik açıdan hoşnutsuzluğa neden olmaktadır. Başlangıçta mükellefler düşük oranlı vergiler karşısında olumlu bir tutum sergilemekte ve vergilere sempati ile yaklaşmaktadırlar. Bu aşamada mükelleflerin vergiye karşı sempati göstermesinde, toplanan vergilerle devletin kendisine daha iyi hizmet sunacağına olan inancı da önemli bir etkendir.

Mükelleflerin vergiye karşı tutumundaki ikinci aşama "apati" hali olarak değerlendirilebilir. Apati aşaması vergiye karşı tutumun olumludan olumsuza geçmesindeki ilk aşamadır. Dolayısıyla bu aşamada genel bir kararsızlık hali söz konusu olmakta ve sübjektif açıdan mükellef tutumları farklılık gösterebilmektedir. Üçüncü aşama "antipati" aşaması ise, mükellefler yönünden genel olarak vergilere karşı olumsuz tulumların pekiştiği aşama olarak değerlendirilebilir. Vergiye tutum sürecinde mükelleflerin vergilere antipati duymalarının en önemli nedeni vergilerde meydana gelen artışlardır. Dolayısıyla apati aşamasında kararsızlık hali içindeki mükellefler bu aşamaya gelindiğinde kararlılık göstermeye başlamakta ve bazı olumsuz hislere kapılmaktadırlar. Son aşama ise, mükelleflerin vergiye karşı tutumu, artan vergi ödemeleri karşısında "nefret" haline dönüşmektedir. Mükelleflerin vergiler karşısında nefret aşamasına gelmesi, ileri düzeyde "vergi alerjisi" olarak da adlandırılabilir. Bu aşama vergiye karşı tutumun en belirgin olduğu aşamadır. Mükellefler antipati aşamasında hile ve gizli olarak gerçekleştirdikleri tepkileri bu son aşamada aleni hale getirebilmekte, protesto ve gösterilerle vergi yönetimine karşı direnebilmektedirler[1002].

[1002] Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2003. s. 14.

Sonuç olarak, vergi yükü ne kadar yüksek olursa ve vergi mevzuatındaki düzenlemeler ne kadar fazla olursa vergi yükünden kaçma çabaları da o derece yüksek olacaktır. Genel vergileme seviyesi arttığında, mükellefler, geçmiş gelir seviyelerini idame ettirebilmek için vergi kaçırma eğilimine gireceklerdir. Bu durumda, yüksek marjinal vergi oranı üzerinden vergilendirilen mükellefler, vergi kaçakçılığından büyük bir kazanç sağlayacaklar ve böylece bu tür mükelleflerde vergiye karşı direnme daha düşük marjinal vergi oranına tabi mükelleflerden fazla olacaktır[1003]. Sözü edilen görüşü doğrulamak için 17 OECD ülkesinde incelemeler yapılmış ve çok ilginç sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre[1004];

-Sadece gelir vergisi gibi dolaysız vergiler değil mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler de halkı vergi kaçırmaya yönlendirebilir.

-Hindistan, Danimarka, Belçika, Avustralya ve Federal Almanya'da yapılan araştırmalarda hem vergi yükünün fazla olduğu, hem de vergisel düzenlemelerin, çok olduğu gözlemlenmiştir.

-Japonya, İsviçre, İtalya ve İrlanda'da tahmin edilen kayıt dışı ekonomi küçüktür. Çünkü bu ülkelerde hem vergi yükü, hem de vergisel düzenlemeler çok azdır.

-Norveç ve Finlandiya gibi İskandinavya ülkelerinde diğer OECD ülkelerine göre vergi yükü çok yüksek olup az sayıda vergisel düzenleme bulunmaktadır; diğer taraftan Fransa. İngiltere, Kanada, ABD ve İspanya'da ise vergi yükü az, fakat yapılan düzenlemeler hayli fazladır.

Zaten vergi oranları belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken konu, mükelleflere getirilecek net yüktür. Mükelleflerin katlanabileceği vergi yükünün tespit edilmesiyle, vergi oranlan hakkında bir kanıya ulaşılabilir. Eğer vergi oranı yüksek belirlenirse ya kayıt dışı eğilimi baş gösterir ya da bir takım istisna ve indirim baskıları artar. Bu da fiili vergi oranı ve vergi hasılatının düşmesine yol açar[1005].

[1003] Türkmen Derdiyok, "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler", **Maliye Yazıları Dergisi,** Sayı:38, 2003), s. 33.

[1004] Arıkan ve Ay, s.85.

[1005] Gündüz, s.11.

D. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ İNDİRİMİ POLİTİKALARI

Başkan Kennedy, 1963 yılından 1965 yılına gelir vergisinin en yüksek oranını %91'den %70'e indirmiştir. Bu indirimi izleyen yıllar ABD'nin en uzun ekonomik büyüme sürecine sahne olmuştur. 1961-1968 yılları arasında ekonomik büyüme oranı ortalama %5'in üzerinde gerçekleşirken gelir vergisi hasılatı da % 62 oranında artmıştır. 1980'li yıllar ise Başkan Reagan'ın vergi indirimlerine sahne olmuştur. 1980 yılında %70 olan gelir vergisinde en yüksek oran, 1988 yılına gelindiğinde %28'e gerilemiştir. Bu oran indirimleri 1980'li yıllar boyunca ortalama %4 büyüme oranı gerçekleşmesine neden olurken gelir vergisi hasılatı da bu dönemde %99,4 oranında artmıştır.

ABD'de olduğu gibi İngiltere'de de vergi indirim politikaları uygulanmış, sonuçları benzer nitelikte olmuştur.

İngiltere'deki vergi indirimleri 1979-1990 yılları arasında başbakanlık yapan Margaret Thatcher döneminde gerçekleştirilmiştir. Vergi oranlarındaki ilk indirim 1979 yılında gerçekleştirilmiştir. En yüksek vergi oranı %83'den %60 düzeyine indirilmiştir. İkinci indirim ise 1985 yılında yapılmıştır. En yüksek vergi oranı %60'dan %40'a indirilmiştir. Thatcher vergi indirimlerinin ekonomik sonuçları ABD'de gerçekleştirilen vergi indirimlerinin sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir. 1979 yılında £9.276 olan kişisel vergi yükü vergi indirim politikalarının uygulanmasından sonra £11.516'a yükselmiştir[1006].

E. TÜRKİYE'DE VERGİ İNDİRİM POLİTİKASI ÖRNEKLERİ

Türkiye'de vergi indirimi politikalarının en önemlileri Kurumlar Vergisi Oranının % 30'dan % 20'ye düşürülmesi ve 2008 yılının son dönemlerinde başlayan küresel ekonomik krizin etkilerinin hafifletilebilmesi amacıyla diğer bazı sektörlerle birlikte otomotiv sektöründe uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi oranlarının belli süreyle düşürülmüş olmasıdır.

[1006] Emrah Ferhatoğlu, "Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006, s.278.

1. Kurumlar Vergisi Oranının Düşürülmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.1.2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, geçerli olmak üzere 13.6.2006 tarihinde yürürlüğe giren 32.maddesiyle Kurumlar Vergisi Oranı % 30'dan % 20'ye indirilmiştir.

Kurumlar Vergisi gelirlerine bakıldığında, vergi oranının %30'dan %20'ye indirilmesinden sonra Kurumlar Vergisi gelirlerinde önemli bir artış meydana gelmiştir. 2006 yılında elde edilen Kurumlar Vergisi 13.749.462.000 TL. iken, bu tutar 2007 yılında % 29,1 oranında artarak 17.746.504 TL.'ye ulaşmıştır[1007]. Bu artış 2008 yılında da devam etmiş ve % 19 oranında artarak 21.131.388 TL.'ye ulaşmıştır[1008].

Buna göre, Kurumlar Vergisi oranının düşürülmesiyle Kurumlar Vergisi matrahında ve dolayısıyla Kurumlar Vergisi gelirlerinde ciddi bir artış sağlanmıştır.

2. Otomotiv Sektöründe Uygulanan ÖTV Oranının Düşürülmesi

16.03.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listede yer alan mallardan bazılarının ÖTV oranı indirilmiştir.

Söz konusu ÖTV indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin, Türkiye düzeyindeki sonuçları, bu çalışma hazırlandığı sırada henüz ortaya konulmuş değildir. Ancak, vergi gelirlerinin yaklaşık % 44'ünün tahsil edildiği İstanbul düzeyinde Vergi Denetmenlerince yapılmış olan çalışmaların sonuçları açıklanmıştır[1009]. Otomotiv Distribütörleri Derneği'nin 2009/Mart dönemi istatistiki verilerine göre en çok satış yapan 13 motorlu taşıt markasının, İstanbul'daki 131 yetkili bayisinden bilgi istenilerek yapılan çalışmada, ÖTV indiriminin yürürlüğe girdiği 16 Mart 2009 tarihinden önceki 15 günlük sürede (1 – 15 Mart 2009 dönemi) gerçekleşen otomobil satışlarına ve bu

---

[1007] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, **2006 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2007, s.180.

[1008] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı **2008 Yılı Faaliyet Raporu,** Ankara, 2009, s.180.

[1009] Muhammet Cihan, **Ekonomi Politikalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri Paneli**, İstanbul, 26 Mayıs 2009, http://www.ist-vdd.org.tr/otv-sunum/otv-ind-sunum_dosyalar/frame.htm (11.11.2009), s.4.

satışlar üzerinden hesaplanan vergilere ilişkin bilgiler ile indirimin yürürlüğe girmesini takip eden 16 -31 Mart 2009 ve 1 -15 Nisan 2009 dönemlerine ilişkin otomotiv satışları ve bu satışlar üzerinden hesaplanan vergi gelirleri değerlendirilmiştir.

a. Otomobil Satışları ve Bu Satışlar Üzerinden Hesaplanan Vergiler

ÖTV oranında yapılan indirimin yürürlükte olmadığı 1 – 15 Mart 2009 dönemi ile ÖTV indiriminin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen 16 – 31 Mart 2009 ve 1 – 15 Nisan 2009 dönemlerinde, araç türleri itibariyle satılan araç sayısı ve tutarı ve bu satışlar dolayısıyla elde edilen ÖTV ve KDV gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 22

ÖTV İndiriminden Sonra Otomobil Satışları ve Bu Satışlara İlişkin ÖTV Gelirleri

	ÖTV ORANI	ARAÇ TÜRÜ	SATILAN ARAÇ SAYISI	SATIŞ TUTARI	ÖTV GELİRİ	İNDİRİMSİZ ORANA GÖRE ÖTV GELİRİ	VAZGEÇİLEN ÖTV GELİRİ
ÖTV İNDİRİMİ YAPILMAYAN 1-15 MART DÖNEMİ	0,37	**1600 cc**	1.905	39.308.874	14.544.283	14.544.283	0
	0,60	**1600-2000 cc**	206	9.530.034	5.718.020	5.718.020	0
	0,84	**2000 cc Üzeri**	41	3.195.207	2.683.974	2.683.974	0
	0,10	**Kamyonet**	374	8.463.082	846.308	846.308	0
	0,04	**Midibüs**	309	7.127.764	285.111	285.111	0
	0,09	**Minibüs**	11	437.980	39.418	39.418	0
	TOPLAM		**2.846**	**68.062.941**	**24.117.114**	**24.117.114**	**0**
ÖTV İNDİRİMİ UYGULANAN 16-31 MART DÖNEMİ	0,18	**1600 cc**	9.445	210.691.712	37.924.508	77.955.933	40.031.425
	0,54	**1600-2000 cc**	453	21.735.777	11.737.320	13.041.466	1.304.147
	0,80	**2000 cc Üzeri**	65	5.267.923	4.214.338	4.425.055	210.717
	0,01	**Kamyonet**	56	56.486.421	564.864	5.648.642	5.083.778
	0,02	**Midibüs**	3	102.535	2.051	4.101	2.051
	0,01	**Minibüs**	85	3.093.069	30.931	278.376	247.446
	TOPLAM		**10.107**	**297.377.437**	**54.474.011**	**101.353.574**	**46.879.562**
ÖTV İNDİRİMİ UYGULANAN 1-15 NİSAN DÖNEMİ	0,18	**1600 cc**	4.175	91.851.127	16.533.202	33.984.916	17.451.714
	0,54	**1600-2000 cc**	380	18.857.068	10.182.816	11.314.240	1.131.424
	0,80	**2000 cc Üzeri**	105	7.300.309	5.840.247	6.132.259	292.012
	0,01	**Kamyonet**	1.341	33.849.106	338.491	3.384.910	3.046.419
	0,02	**Midibüs**	13	457.906	9.158	18.316	9.158
	0,01	**Minibüs**	34	1.165.433	11.654	104.888	93.234
	TOPLAM		**6.048**	**153.480.949**	**32.915.570**	**54.939.533**	**22.023.962**

b. ÖTV İndirimi Sonrasında ÖTV ve KDV Gelirlerindeki Artış

ÖTV indiriminin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen 16 – 31 Mart 2009 ve 1 – 15 Nisan 2009 dönemlerinde araç satışlarından sağlanan ÖTV ve KDV gelirlerinde meydana gelen artış, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 23

ÖTV İndirimi Sonrasında Otomobil Satışlarındaki Artıştan Dolayı ÖTV ve KDV Gelirlerindeki Artış

ARAÇ TÜRÜ	1-15 MART DÖNEMİ ÖTV GELİRİ	ÖTV İNDİRİMİ UYGULANAN		1-15 MART DÖNEMİ ÖTV GELİRİ	KDV İNDİRİMİ UYGULANAN	
		16-31 MART DÖNEMİ ÖTV GELİRİ	1-15 NİSAN DÖNEMİ ÖTV GELİRİ		16-31 MART DÖNEMİ KDV GELİRİ	1-15 NİSAN DÖNEMİ KDV GELİRİ
1600 cc	14.346.172	37.982.113	16.519.071	9.650.629	44.761.283	19.427.520
1600-2000	5.729.155	11.740.967	10.203.017	2.746.187	6.025.814	5.230.718
2000 Üzeri	2.683.974	4.216.236	5.838.898	1.058.252	1.707.148	2.365.057
Kamyonet	846.362	572.435	382.706	1.649.195	10.270.594	6.149.273
Midibüs	289.063	1.025	4.584	1.332.495	18.640	83.248
Minibüs	39.531	62.637	34.875	85.952	568.027	215.067
TOPLAM	23.934.260	54.575.414	32.983.194	16.522.710	63.351.506	33.470.883

c. Otomotiv Sektöründe Yapılan ÖTV İndiriminin Sonuçları

ÖTV indirimi, özellikle motor hacmi 1600 cc ve daha küçük olan otomobil satışlarında ciddi artış sağlamıştır. Ancak, ÖTV indiriminden sonra bu tür otomobil satışlarında % 396 oranında artış sağlandığı halde, elde edilen satış tutarında % 436 oranında artış sağlanmıştır. Bu durum, satıcıların, ÖTV indirimi tüketiciye eksik yansıttıklarını göstermektedir. Vergi gelirlerine bakıldığında, indirim yapılmayan KDV gelirleri, hemen hemen satılan araç sayısına paralel artarken, ÖTV gelirlerinde artış sağlanmakla birlikte bu artış, satılan araç sayısındaki artışın çok altında kalmıştır.

Sonuç olarak, ÖTV indirimi dolayısıyla vergi gelirlerinin arttığını söylemek mümkündür ancak ÖTV indiriminin bir kısmının, yapılan zamlar nedeniyle tüketiciye yansımadığı da bir gerçektir. Bu itibarla, bundan böyle yapılan bu tür vergi indirimlerinin tüketiciye tam olarak yansıtılması için gerekli önlemler alınmalıdır.

F. VERGİ YÜKÜNÜN VE DAĞILIMININ ETKİLERİ

Vergi oranlarının yüksekliği kadar vergi yükünün dağılımı da mükellef davranışını etkiler. Belirli kesimler aşırı vergilendirilirken, diğer kesimlerin istisna ve muafiyetlerle desteklenmesi haksız rekabete ve gelir dağılımında adaletsizliğe yol açarak mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir[1010]:

Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Vergi Sisteminde çok yaygın bir götürülük uygulaması söz konusudur. (Mükellef sayısı itibariyle yüzde 31,5'i bulan götürü mükelleflerin toplam gelir vergisi içindeki payı yüzde 1'dir).

Bazı mükellefler vergi sistemi dışında tutulmaktadır. Örneğin çok büyük gelir elde eden sporcular ve sanatçılar yeterince vergilendirilmemekte, milli gelirden aldıkları pay %25'i geçmeyen ücretlilerin toplam gelir vergisinin %55'ini üstlenmeleri, Türk vergi sistemi ve uygulamalarının gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkisini belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır[1011].

Vergi yükünün, dengesiz dağılımı bir yandan ekonomik istikrar üzerinde olumsuz etkiler doğururken diğer yandan ekonomide rekabet ve fırsat eşitliğini bozmakta, bu durum vergisini ödeyen kişi ve kurumlar üzerinde haklı olarak olumsuz tepki ve öfke uyandırmakta, vergi dışı bırakılmış, vergiden kaçınmanın yolunu bulmuş olanların vergi ödemeyerek sağladıkları olanaklar lüks tüketim imkanlarını arttırmış, vergi ödeyenler ise tüketimlerini kısmak durumunda kalmışlardır[1012].

Vergi yükünün yüksekliği ve adaletsiz dağılımı mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirerek vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktayken, düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır. Bu durum, vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki ilişkiyi araştırarak bir çok çalışmada ortaya konulmuştur.

[1010] Arıkan ve Ay, s.86.

[1011] Gökbunar, *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği,*s.118.

[1012] Şinasi Aydemir, s.248.

Konu ile ilgili olarak genel kabul görmüş teorilerin başında Haldun - Laffer teorisi yer almaktadır. Haldun-Laffer teorisinde, vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında esasen ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kayma söz konusu olur[1013].

Vergi oranlarında yapılacak indirim iki biçimde etkisini gösterecektir. İlki, devletin vergi gelirlerinde yarattığı azalmaya bağlı olarak ortaya çıkan gelir etkisidir. İkincisi ise, daha düşük vergi oranlarının çalışmayı, üretmeyi ve yatırımları artıran ekonomik etkidir. Vergi oranlarındaki indirim, eğer çalışmayı ve üretmeyi teşvik edip, vergi matrahında bir artışa neden oluyorsa ve bu artış vergi oranlarının indiriminden kaynaklanan anlık gelir kaybından yüksekse, vergi oranlarının düşürülmesi vergi gelirlerini arttıracaktır[1014]. Örneğin, bir işletme, vergi oranı % 30 iken, elde ettiği 1.000.000 TL. kazanç üzerinden (1.000.000 x % 30 =) 300.000 TL. vergi öderken, vergi oranı % 20'ye indirildiğinde (1.000.000 x % 20 =) 200.000 TL. vergi ödeyecektir. 100.000 YTL.'lik vergi tasarrufu sağlayan işletme, bu kaynağı üretimde kullandığında üretim ve dolayısıyla gelir ve bunun üzerinden ödenen vergi artacaktır.

Öte yandan, vergi indirimi aynı zamanda mükellefi gerçek kazancını beyan etmeye de teşvik etmiş olacaktır. Vergi oranlarının uluslararası düzeyde rekabet edilebilir bir düzeye indirilmesiyle, kısa vadede vergi gelirlerinde bir düşüş olmakla birlikte, orta vadede hem kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması suretiyle, hem teşvik edilen üretimin artışından kaynaklanan bir üretim ve gelir artışının etkisiyle, hem de düzelecek yatırım ortamının çekebileceği yerli-yabancı sermaye yatırımının etkisiyle vergi gelirlerine yansıyacak, toplam vergi gelirlerinde artış yaratacaktır[1015].

[1013] T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **Kayıtdışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı**, Ankara: Genel Yayın No: 116, s.20.

[1014] Ferhatoğlu, s.172.

[1015] Oğuz Satıcı, "İş Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri", **İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları-199, Ekim 2002. s.71.

G. VERGİ YÜKÜ VE DAĞILIMI KONUSUNDA ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarını etkileyen ve dolayısıyla kamu gelirlerini etkileyen en önemli faktörlerden birisi de mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür.

Vergi yükü ne kadar yüksek olursa ve vergi mevzuatındaki düzenlemeler ne kadar fazla olursa vergi yükünden kaçma çabaları da o derece yüksek olacaktır. Düşük vergi oranları ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır.

Vergi oranlarındaki herhangi bir indirim, kısa vadede vergi gelirlerinde bir düşüş yaratabilmekle birlikte, orta vadede hem kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması suretiyle, hem teşvik edilen üretimin artışından kaynaklanan bir üretim ve gelir artışının etkisiyle, hem de düzelecek yatırım ortamının çekebileceği yerli-yabancı sermaye yatırımının etkisiyle vergi gelirlerine yansıyacak, toplam vergi gelirlerinde artış yaratacaktır[1016].

Bu nedenle vergi idaresinin, özellikle ekonomik krizin yaşandığı dönemlerde vergi yükünü düşürerek hem ekonomiyi canlandırmaya katkıda bulunması hem de bu sayede vergi gelirlerini artırmayı denemesi gerekmektedir.

Gerçekten, "sıfırın % 10'u da, % 20'si de, % 100'ü de sıfırdır". Dolayısıyla, vergi oranı ne kadar yüksek belirlenirse belirlensin, eğer mükelleflerin vergiye tabi faaliyetleri durmuşsa veya çok azalmışsa bir başka ifadeyle ekonomik kriz nedeniyle elde edilen gelir yoksa veya çok azalmışsa, vergi oranı ne kadar yüksek olursa olsun, elde edilecek vergi geliri de olmayacaktır. Aksine, vergi oranı düşürüldüğünde mükelleflerin vergiye tabi faaliyetlerinde bir başka ifadeyle vergi matrahında bir artış meydana geliyorsa, düşük oranda da olsa bu gelirin belli bir kısmı vergi geliri olarak hazineye intikal edecektir.

[1016] Satıcı, s.74.

1. Kar Payı Dağıtımında Uygulanan Tevkifat Oranı Düşürülmelidir.

Daha önce de açıklandığı üzere, Kurumlar Vergisinin oranının % 20'ye düşürülmesi, beyan edilen kurum kazançlarında önemli bir artış sağlamıştır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin ortakları için vergi yükümlülüğü, ortağı bulundukları kurumun (şirketin) tarh edilen kurumlar vergisini ödemesiyle sona ermemektedir. Kurum veya şirketin elde ettiği kazancın, kurum veya şirket ortaklarına dağıtılması halinde de tekrar bir vergilendirme gündeme gelmektedir.

Gerçekten, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi gereğince, şirket veya kurumların elde ettikleri kazançların, bu kurum veya şirketin ortaklarına kar payı olarak dağıtılması halinde, kar payı dağıtılan ortakların elde ettikleri bu kar payı dolayısıyla ödemeleri gereken gelir vergisine mahsuben ortalama % 15 gibi yüksek bir oranda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Bu durum, bir taraftan şirket veya kurum ortakların, ortağı bulundukları kurum veya şirketten elde ettikleri kar paylarını gerçek mahiyetinden daha farklı şekilde göstermelerine, diğer taraftan vergiye tabi olmamak için kar payı dağıtımını ertelemelerine, dolayısıyla vergi tevkifatının doğmasını geciktirmelerine yol açmaktadır.

Bu nedenle, kurumların dağıttıkları kar payları üzerinden yapılması gereken tevkifat oranının % 5 gibi bir orana düşürülmesi hem vergi gelirlerini artıracak hem de mükellefi olayın gerçek mahiyetini göstermeye teşvik edecektir.

2. Gelir Vergisi Dilimleri Gözden Geçirilmelidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103.maddesinde yer alan tarifeye göre gelir vergisi oranı %15 gibi mükelleflerin direnç göstermesine yol açmayacak bir oran olsa da vergi oranlarının 19.800 TL. gibi düşük bir tutardan sonra %27'ye, 44.700 TL. gibi düşük sayılabilecek bir tutardan sonra % 35'e yükselmesi vergi yükünün gerçekten çok yüksek algılanmasına yol açmaktadır.

Bu nedenle, gelir vergisi tarifesinde yer alan gelir dilimlerinin tekrar gözden geçirilerek düşük oranlı gelir vergisinin uygulanacağı dilimlerin büyütülmesi, vergiye karşı direnci azaltacaktır.

VIII. DİĞER UNSURLAR

Gelir idaresinin yapısı, vergi denetimi, çok sık af uygulamasına başvurulması, vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma, vergi yargısının işleyişi ve vergi yükü dışında bir çok unsur mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltebilmektedir.

A. BELGE ALMA ALIŞKANLIĞI

Belge düzeninin kurulması ve yaygınlaşması açısından mükelleflerin yaptıkları alış veriş karşılığında belge almaları bir anlamda otokontrol mekanizması oluşturacaktır.

Mükellefleri belge almaya teşvik etmek amacı ile 2978 sayılı "Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun" çıkarılmıştır. Bu kanun ile mükelleflere yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almalarını teşvik etmek amacıyla, vergi iadesi uygulamasına başlanmıştır. Vergi iadesi uygulamasından yararlanacak olan mükelleflerin çerçevesi zaman içerisinde oldukça genişletilmiştir. Vergi iadesi uygulaması ile devlet, fertleri hasılatları karşılığında belge vermeye zorlayarak, belge düzeninin yerleşmesine ve kaçakçılığın önlenmesine çalışmıştır.

Vergi iadesi uygulamasının, bir yandan dar ve sabit gelirli kesimin gelirlerine katkıda bulunmak ve öte yandan ülkemizde faturalı yasamı yaygınlaştırmak suretiyle devletin bütçesine daha fazla gelir sağlamak gibi iki amacı bulunmaktaydı.[1017] Ancak, 4 Nisan 2007 tarihli 5615 sayılı kanunla vergi iadesi sistemi kaldırılmıştır.

Özellikle mükellefiyeti bulunmayan vatandaşların fatura vb. belge isteme ve mükellefi fatura vb. belge vermeye zorlama oranlarında ciddi bir düşme eğiliminin baş gösterdiği iddia edilmektedir. Nitekim, İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından yapılan açıklamalarda "1984 yılından bu yana uygulanan vergi iadesi sisteminin kaldırılması ile Hazinenin, KDV, gelir ve kurumlar vergisi kaybına uğrayacağı"[1018] iddia edilmektedir.

[1017] Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir: Bayrak Matbaacılık, 1989, s.34.

[1018] "Vergi İadesi Kalktı, Hizmet Sektöründe KDV Bildirimi Düştü", **Radikal,** 30.4.2007 s.4.

Bu nedenle, ücretlilere vergi iadesinin kaldırılmasının yol açtığı sakıncaların, başka mekanizmalarla bir an önce giderilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede sadece ücretlilerin değil, tüm vergi mükelleflerinin kredi kartı veya "debit card" olarak adlandırılan banka kartlarını kullanmaları yaygınlaştırılmalıdır. Zira gelir idaresi, kart ile yapılan harcamalar karşılığında mükelleflerin fatura vb. belge düzenleyip düzenlemediklerini tespit edebilmekte ve düzenlenmemişse buna ilişkin tarhiyat önermektedir.

Vatandaşların kart kullanmalarını teşvik etmek için, kart ile yapılan harcamalarda, harcama bedelinin belli bir oranının, harcamayı yapanın kartına bonus olarak yüklenmesi gibi çeşitli yöntemler denenmelidir. Bu durum, bankalar tarafından da talep görecektir. Hatta vatandaşın kart ile yapacakları harcamalar karşısında yüklenmesi gereken bonusların bir kısmının devlet yerine Bankalar tarafından karşılanmasının mümkün olacağı düşünülmektedir.

B. DÜZENLENMESİ ZORUNLU BELGE SAYISI

Mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de belge düzenidir.

Türkiye'de vergi mükellefleri çok sayıda belge (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi, işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler…vb.) kullanmaktadır[1019].

Mükelleflerin bu kadar fazla belge düzenlemek durumunda kalmaları, onları vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmekten kaçınmaya yöneltebilmektedir.

Belge düzeni ile vergi gelirleri arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü düzenlenmesi sağlanan her belge, mükelleflerin beyan ettikleri vergi tutarlarını, beyan etmeleri gereken vergi tutarlarına daha da yaklaştıracaktır.

[1019] Mehmet Emin Merter, İbrahim Attila Acar ve Enver Arslan, "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", **Maliye Dergisi,** Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 10.

Bu nedenle, belge düzeninin yerleşmesi mutlaka sağlanmalıdır. Bunun için bazı düzenlemelerden istifade edilebilir. Örneğin, tüccarlar, sattıkları emtia veya yaptıkları işler için Vergi Usul Kanunu'nun 232.maddesi[1020] uyarınca fatura vermek zorunda iken, serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için aynı Kanunun 236.maddesi[1021] uyarınca serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Serbest meslek erbabının da Tüccarlar gibi fatura düzenlemesine teorik engel bulunduğu iddia edilse de pratikte bir engel bulunmadığı düşünülmektedir. Düzenlenmesi zorunlu olan belge sayısının azaltılması, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmelerine katkı sağlayacaktır.

C. BASİT USULDE VERGİLENDİRME UYGULAMASI

Türk Vergi Sisteminde çok yaygın bir götürülük uygulaması söz konusudur. (Toplam mükellef sayısının % 31,5'ini oluşturan götürü mükelleflerin, toplam gelir vergisi içindeki payı yüzde 1'dir) [1022].

Gelir Vergisi Kanununda yer alan "Götürü usulde vergilendirme" esası, 4369 sayılı Kanunla kaldırılarak yerine "Basit usulde vergilendirme" esası getirilmiştir. Basit usule tabi mükellefler, 4842 sayılı Kanunla KDV kapsamından çıkarılmıştır.[1023]

İstanbul'da faaliyette bulunan ve basit usulde vergiye tabi tutulan mükelleflerin 2008 takvim yılı itibariyle beyan ettikleri gelir vergisi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

[1020]Fatura Kullanma Mecburiyeti

Madde 232 - Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle**(1)** defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler….

[1021] Makbuz Mecburiyeti

Madde 236 – Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

[1022] "Götürülük" usulü, günümüzde basit usulde vergilendirme usulü olarak adlandırılmaktadır.

[1023] Enver Arslan, "Türkiye'de Katma Deger Vergisi Uygulaması ve Etkileri", (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,** Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, 2006), s.63.

Tablo 24

İstanbul'da Basit Usule Tabi Bazı Mükellef Gruplarının 2008 Yılı İtibariyle Tahakkuk Eden Gelir Vergisi Tutarları

MESLEK GRUBU	TOPLAM			MÜKELLEF BAŞINA		
	MÜKELLEF SAYISI	BEYAN EDİLEN GELİR (TL)	ÖDENECEK YILLIK VERGİ (TL)	BEYAN EDİLEN GELİR (TL)	ÖDENECEK YILLIK VERGİ(TL)	ÖDENECEK AYLIK VERGİ (TL)
Terzi (Kadın-Erkek)	1.513	2.363.769	362.005	1.562	239	20
Bot, Ayakkabı vb. Tamiri	289	502.230	75.469	1.738	261	22
Kişisel Ev Eşyası Tamiri	451	805.440	121.124	1.786	269	22
Çay Ocakları (Özel)	1.742	3.550.684	532.512	2.038	306	25
Deri Giyeceklerin Tamiri	234	492.845	74.438	2.106	318	27
Elektrikli Ev Aleti Tamiri	343	763.147	118.951	2.225	347	29
Kara Yoluyla Yapılan Tüm Yük Taşıma	143	331.433	50.171	2.318	351	29
Kahvehaneler	332	806.051	121.509	2.428	366	30
Gezi Amaçlı Motorsuz Araçla Yolcu	148	424.917	63.973	2.871	432	36
Kuaför Ve Berber (Bayan)	783	2.297.083	344.757	2.934	440	37
Kuaför Ve Berber (Erkek)	4.736	14.847.064	2.227.616	3.135	470	39
Diğer Meslek Grupları	3.179	9.761.659	1.526.028	3.071	480	40
Öğrenci Ve Personel Taşımacılığı	583	1.849.068	285.735	3.172	490	41
Diğer Tarifesiz Kara Yolu Yolcu Taşımacılığı	192	619.286	96.498	3.225	503	42
Şehirlerarası Yük Taşıma	236	784.202	123.418	3.323	523	44
Bakkallar	188	677.623	101.921	3.604	542	45
Okul Ve İş Servisleri	1.841	7.534.300	1.169.948	4.093	635	53
Şehir İçi Yük Taşımacılığı	5.100	20.654.299	3.304.200	4.050	648	54
Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı	590	4.749.779	778.036	8.050	1.319	110
Taksi İle Yolcu Taşıma	13.231	118.219.589	18.906.972	8.935	1.429	119
Dolmuş İle Yolcu Taşıma	2.478	23.729.685	3.926.945	9.576	1.585	132
Otobüs İle Yolcu Taşımacılığı (Şehir İçi)	619	5.976.922	992.401	9.656	1.603	134
Şoför (Özel)	565	5.575.398	912.999	9.868	1.616	135
TOPLAM	39.516	227.316.474	36.217.629	5.753	917	76

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Otomasyon Sisteminden alınan dökümler esas alınarak hazırlanmıştır. (20.5.2009)

Tabloya bakıldığında, İstanbul'da faaliyette bulunan ve basit usulde vergilendirilen mükelleflerin beyan ettikleri gelir vergisinin aylık 20 TL. – 25 TL. gibi kabul edilemeyecek kadar düşük tutarda gerçekleştiği görülmektedir.

Gelir Vergisine veya Katma Değer Vergisine tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye tabi tutulanlar, her türlü harcamalarını, fatura veya fatura yerine geçen belge ile belgelendirmek zorundadırlar.

Götürü veya basit usulde vergilendirmeye tabi tutulan mükelleflerin, gider yazabilecekleri veya indirim konusu yapabilecekleri tutar ise, bu tür harcamaları dolayısıyla aldıkları belge tutarına bağlı olmaksızın belirlenmektedir. Mükelleflerin götürü veya basit usul gibi değişik adlarla gerçek usul dışında bir yöntemle vergiye tabi tutulmaları, KDV ve diğer vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir[1024]. Bu nedenle basit usulde vergilendirme yöntemine bir an önce son verilmelidir.

D. HIZLANDIRILMIŞ İADE SİSTEMİ UYGULAMASI

"Altın statü sistemi" olarak da adlandırılan ve belirli bir büyüklüğe ulaşmış, kayıt düzeni diğer mükelleflere göre daha güvenilir durumdaki mükelleflerin KDV iadelerinin daha hızlı yapılmasına yönelik sistem, 11.4.2009 tarihli, 109 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile "Hızlandırılmış KDV İade Sistemi" adı altında Türkiye'de de yürürlüğe konulmuştur. Bu sisteminden yararlanmak için, vergi dairesine verilmiş olan son yılın kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilanço ve gelir tablosunda yer alan aktif toplamının 400.000.000 TL.'den, Maddi duran varlıklar toplamının 100.000.000 TL'den, özsermayenin 200.000.000 TL'den, net satışların 500.000.000 TL'den fazla olması ve başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş olan muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalışan kişi sayısının en az 750 olması gibi çok ağır şartların sağlanması gerekmektedir. Bu ağır şartlar nedeniyle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükelleflerinin büyük bir kısmının dahi Hızlandırılmış İade Sisteminden yararlanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle, Hızlandırılmış İade Sisteminin şartları hafifletilerek bu sistemden yararlanamayan diğer mükelleflerin incelenebilmesi için yeterli zaman ve kaynağın ayrılması sağlanabilmelidir.

[1024] Merter , Acar ve Arslan, s.9.

E. RİSKLİ MÜKELLEFLERİ TAKİP UYGULAMASI

KDV Kanunu'nda iade hakkı doğuran işlemlerin nasıl yerine getirileceğini açıklayan 84 numaralı KDV Genel Tebliği'ne[1025] göre, iadeler genel esaslar ya da özel esaslar çerçevesinde ilgili vergi dairesinden talep edilebilmektedir.

Vergi daireleri, KDV iade sürecinin hızlı, etkin ve doğru bir şekilde yapılabilmesi ve haksız KDV iadesinin engellenmesi amacıyla oluşturulan "özel esaslara tabi mükellefler" veri tabanını kullanmak suretiyle iade işlemini gerçekleştirmektedir. Veri tabanına elektronik ortamda ulaşılabilmesi hem vergi dairesinin iş yükünü azaltmakta hem de mükellefin iade talebinin hızlı şekilde yerine getirilmesini sağlamaktadır. Örneğin; vergi dairesinden iade talebinde bulunan ihracatçı, mal ve hizmet satın aldığı mükelleflere ilişkin listeyi vergi dairesine iletmektedir. Vergi dairesi iade talebi üzerine indirim listesinde yer alan mükelleflerin, "özel esaslara tabi mükellefler" listesinde yer alıp almadığını elektronik ortamda kontrol etmekte ve sözü edilen listede yer alan mükelleflerden satın alındığı belirtilen mal veya hizmetlere ilişkin KDV'nin iadesine müsaade etmemektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı KDV Kanunu ve KDV Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda, özellikle KDV iadeleri konusunda risk odaklı denetim anlayışını ön plana çıkararak, günün teknolojik imkanlarından da faydalanmak suretiyle çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çerçevede Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü bünyesinde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen / kullanan mükellefler veya bunlardan mal alanların takip edilmesi, elektronik ortamda listelenmesi ve ilgili birimlere duyuruların yapılması çalışmalarının eşgüdümünü sağlamak ve bu işlemleri yürütmek amacıyla KDV Takip Birimi kurulmuştur.

Söz konusu birimin hazırladığı veri tabanı, "Mükellefler Hakkında Yapılan Tespit Sonuçları" listesi olarak adlandırılmakta olup, veri tabanındaki mükelleflerin yer aldığı değişik gruplar oluşturulmuştur. Sözü edilen grupların anlamları ile 20/04/2009 tarihi itibariyle veri tabanında yer alan mükelleflerin, gruplar itibariyle dağılımı şöyledir:

[1025] 23 Kasım 2001 tarihli, 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 25

Riskli Mükellef Grupları ve Gruplar İtibariyle Listeye Alınan Mükellef Sayıları

GRUP NO	AÇIKLAMA	MÜKELLEF SAYISI
GRUP-1	Haklarında SMİYB(*) Düzenleme Raporu Bulunan Mükellefler	18.210
GRUP-2	Haklarında SMİYB Kullanma Raporu Bulunan Mükellefler	10.281
GRUP-3	Haklarında SMİYB Düzenleme Raporu Bulunan Mükelleflerin Ortakları ve Kanuni Temsilcileri	7.889
GRUP-4	Bastırdığı Belgeleri Zayii Olduğu veya Çalındığı Bildirilen Mükellefler	20.630
GRUP-5/1	Haklarında SMİYB Düzenleme Tespiti Bulunan Mükellefler	39.515
GRUP-5/2	Haklarında SMİYB Kullanma Tespiti Bulunan Mükellefler	
GRUP-5/3	Adresinde Bulunamayanlar ile Sarih Adresi Tespit Edilemeyen Mükellefler	
GRUP-5/4	Defter, Belge İbraz Etmeyen veya İncelemeye Sevk Edilenler İle Birden Fazla Döneme İlişkin Olarak KDV Beyannamesini (Süresinden Sonra Verilenler Hariç) Vermeyenler	
GRUP-6	Kendisi Hakkında Herhangi Bir Olumsuz Tespit ya da Rapor Bulunmadığı Halde Belgeleri Taklit Edilen Mükellefler	1.403
GRUP-9/1	SMİYB Düzenlediği, SMİYB Düzenlediği ve Kullandığı Konusunda Hakkında Rapor Bulunan ve Bakanlık Makamı Tarafından Oluşturulan Olumsuz Mükellefler Listesinde Yer Alan Mükellefler	39.128
GRUP-9/2	SMİYB Kullandığı konusunda Hakkında Rapor Bulunan ve Bakanlık Makamı Tarafından Oluşturulan Olumsuz Mükellefler Listesinde Yer Alan Mükellefler	
	TOPLAM	**137.056**

(*) SMİYB: "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge"

Dayanağını KDV Kanunu ve 84 Numaralı KDV Genel Tebliği'nden alan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca yıllardır başarıyla yürütülen ve bir nevi risk odaklı iade öncesi denetim olarak tanımlayabileceğimiz bu uygulama sayesinde, KDV iade süreçleri mükellefler lehine daha hızlı tamamlanabilmekte, vergi dairelerinin iş yükü ve işlem maliyeti önemli ölçülerde azaltılmakta, diğer taraftan haksız KDV iadelerinin önüne geçilmektedir.

Islah edilmesi gereken yönleri bulunmakla birlikte İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca sürdürülmekte olan Riskli Mükelleflerin Listelenmesi uygulamasının Türkiye düzeyinde yaygınlaştırılması sağlanarak, özellikle sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin tespit edilmesi, bu suretle sahte fatura organizasyonlarının işlevsiz hale getirilerek vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi yerinde olacaktır.

F. KDV'DE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesine[1026] göre, "Özel esaslara tabi mükellefler"den mal veya hizmet satın almış olanlar, KDV'nin ödenmesinden müteselsilen sorumlu bulunmaktadırlar. Bu durum, daha önce mal veya hizmeti satın alırken KDV ödemiş olan mükelleflerin, ödemiş oldukları KDV'yi, gecikme faizi ve hatta bazen cezasıyla birlikte bir kez daha ödemek durumunda kalmalarına yol açmakta ve mükelleflerin haklı yakınmalarına yol açmaktadır. Bu tür sorunların giderilebilmesi için, bazı eksiklikleri olmakla birlikte başka ülkelerde uygulanan ve KDV'nin alıcı tarafından satıcıya ödenmek yerine, satıcı adına bankada açılmış olan KDV hesabına yatırılmasını öngören modelin[1027] Türkiye'de uygulanabilirliği araştırılmalıdır.

Sözü edilen modele göre, her bir KDV mükellefi bankada bir KDV Hesabı açmak durumundadır. Böylece belirli tutarı aşan alımlarda mal veya hizmet bedeli, satıcının banka hesabına gönderilirken, bu işleme ilişkin KDV, satıcı adına bankada açılmış olan ve herkes tarafından bilinen[1028] KDV hesabına yatırılmaktadır. KDV ödemesi, mal veya hizmetin için ödeme yapıldığında tamamlanmalıdır[1029].

[1026] Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Madde 11 – Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar…..

[1027] Graham Harrison ve Russell Krelove; **Katma Değer Vergisi İadeleri: Ülke Deniyimlerinin Gözden Geçirilmesi,** Mehmet Koç (Çev.), Washington, IMF Working Paper, WP/05/218, Kasım 2005, 12-14.

[1028] İnternet ortamında da ilan edilmektedir.

[1029] Ödeme bilgileri; KDV tutarı, alıcı ve satıcı bilgileri ve işleme ilişkin fatura numarasını kapsamaktadır.

İşlemleri yapan ve KDV'yi satıcının banka hesabına yatıran alıcının indirim hakkı bulunmaktadır. Şekil 4'de KDV banka hesabı sistemlerinin işleyişine ilişkin bir örneğe yer verilmiştir.

Örnekte, A firması B firmasına mal satmakta, B firması da bu malları C firmasına satmaktadır. A firması tarafından satılan mallar için B firması iki ödeme yapmak durumundadır: Malların bedeli (KDV hariç) ve Mallar için ödenecek KDV.

B tarafından yapılan KDV ödemesi, A firmasının KDV banka hesabına yapılmalıdır[1030]. C firması için de prosedür, B'den satın aldığı mallar için aynıdır.

KDV sürecinin sonunda, devlete ödenecek KDV yükümlülükleri için KDV banka hesaplarında yer alan miktarları kullanabilmektedirler.

B firması, A firmasına ödemesi gereken KDV'yi bu firmanın KDV banka hesabına yatırdığını kanıtladığı için ödediği miktara ilişkin KDV indiriminden faydalanabilecektir.

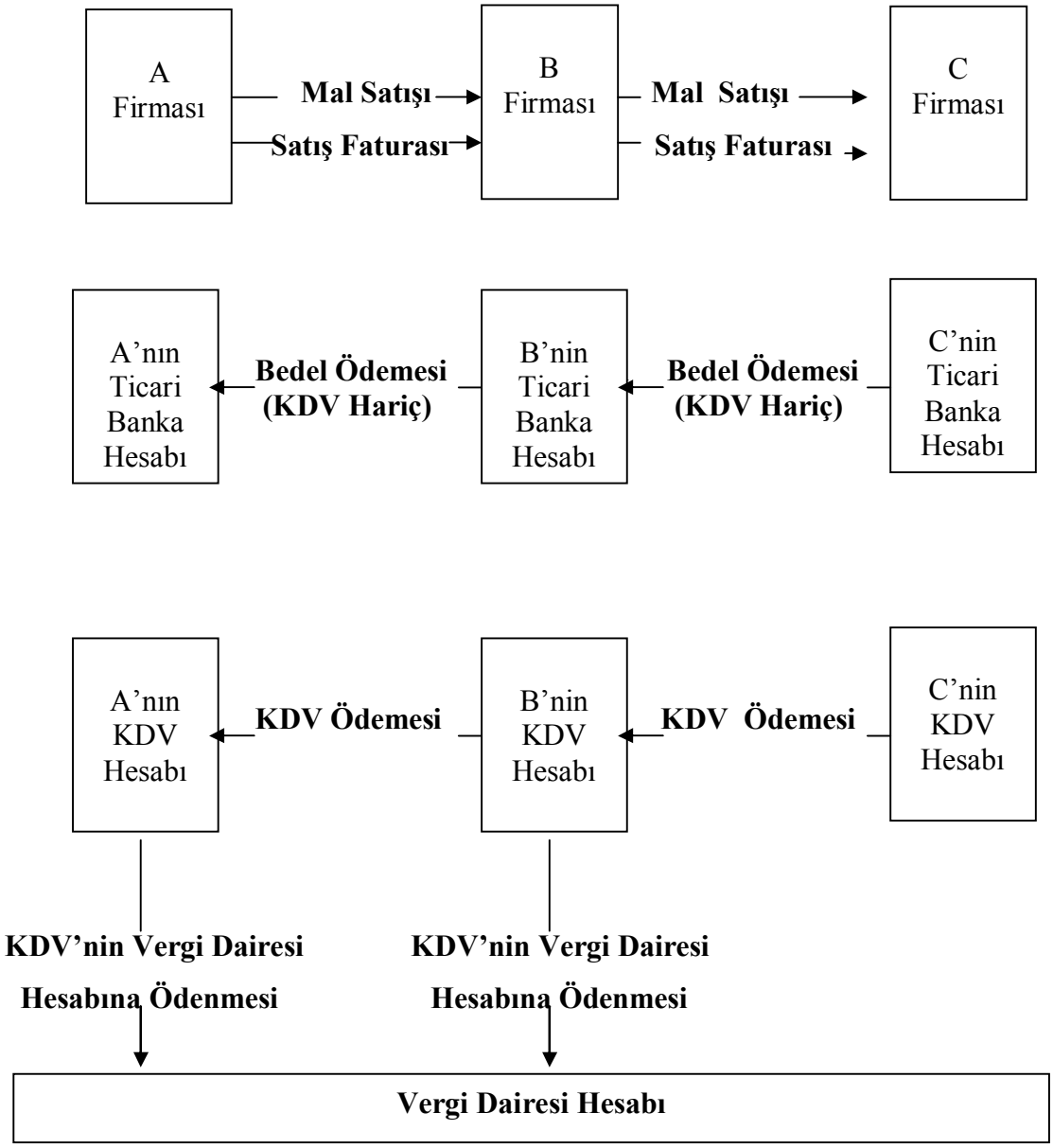
Aynı şekilde C firması da B firmasının KDV banka hesabına yatırdığı ödeme için KDV indiriminden faydalanabilecektir.

Genel bir kural olarak, KDV banka hesaplarında tutulan fonlar sadece iki amaç için kullanılabilir: satıcılara mal ve hizmetlerin fiyatları içinde yer alan KDV'nin ödenmesi ve vergi döneminin sonunda oluşan net KDV yükümlülüklerinin ödenmesi.

Denetimde diğer vergi yükümlülüklerinin de bulunduğu tespit edilirse, fonlar vergi mükellefine iade edilmeyecek ve bu tahakkuk eden yükümlülükleri karşılamak için kullanılacaktır. Bu, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu açısından pratikte KDV banka hesaplarında tutulan fonların dondurulmuş olması ve işletmenin sermayesi açısından zarar olması anlamına gelmektedir. Bulgar KDV mükelleflerinin pek azı KDV banka hesaplarından fon çekilmesi için yetkililere başvurmuş bulunmaktadır.

[1030] Satıcının KDV banka hesabına yapılacak bir ödeme, alıcının KDV banka hesabında yeterli miktar var ise bu hesaptan transfer şeklinde yapılabilir veya doğrudan ödeme yapılabilir. Bu örnekte, B firmasının KDV banka hesabında A firmasına ödeme yapmaya yeterli bakiye olduğu kabul edilmektedir.

Şekil 8 – KDV Banka Hesapları Sistemi



Bulgaristan KDV banka hesapları sisteminin tam olarak değerlendirilmesi henüz mümkün olmamıştır. Bunun nedeni, sistemin KDV gelirleri ve iade gecikmeleri üzerindeki etkisini ortaya koyan verilerin bulunmamasıdır. Ancak, sistemin KDV sahtekarlığı ve uyum maliyetleri üzerindeki potansiyel etkisine ilişkin genel gözlemler yapılabilir.

İlk gözlem, sistemin KDV sahtekarlığına karşı tam bir çözüm olamadığıdır. KDV banka hesaplarının kullanımı ile tespit edilemeyecek pek çok KDV sahtekarlığı şekli mevcuttur. Bu sistem, satışların düşük gösterilmesi, hayali ihracat, KDV hesap sistemi dışında oluşan işlemler, vergi yetkililerine rüşvet verilmesi ve fatura sahtekarlığı gibi hususları ortaya çıkaramamaktadır.

İkinci gözlem, KDV banka hesapları sisteminin uyum maliyetlerinin az sayılmayacak miktarda olmasıdır. Bu maliyetler, aşağıdaki hususları içermektedir:

-İşletme sermayesi kaybı: İşletmeler, bunu en dikkate değer maliyet olarak tanımlamaktadırlar. KDV banka hesaplarında tutulan fonların dondurulmuş olması nedeniyle işletmeler potansiyel olarak ihtiyaç duydukları nakit akışlarını karşılamak için kısa vadeli borçlanmaktadırlar.

-İdari maliyetler: KDV banka hesapları sisteminde, işletmeler mal ve hizmetler için bir yerine iki ödeme yapmak durumunda olduklarından ek maliyetlere maruz kalmaktadırlar. KDV faturalarının, ödeme emirlerinin, banka hesabı ödemelerinin sayısı ikiye katlanmaktadır. Bu sistemde satıcı ve alıcı arasında hesapların karşılıklı dengelenmesi mümkün olmadığından, ekstra işlem maliyetleri doğmaktadır. Ayrıca ek hesap tutma ücretleri ortaya çıkmaktadır.

KDV banka hesapları sisteminin uyum maliyetleri açısından önemli bir nokta da bu maliyetlerin özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından aşırı yüksek olmasıdır. Geçiş sürecindeki az sayıda (Rusya dahil) KDV banka hesapları sistemini uygulamayı düşünmekle birlikte uyum maliyetlerini göz önünde bulundurunca bu sistemden vazgeçmişlerdir.

Bu tür dezavantajlarına ve bazı eksikliklerine rağmen, ülkemizde yaygın olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının azaltılması ve dürüst mükelleflerin daha önce ödemiş oldukları vergileri gecikme faizi ve cezasıyla birlikte bir kez daha ödemekten kurtarılması için, başka ülkelerde uygulanan ve KDV'nin alıcı tarafından satıcıya ödenmek yerine, satıcı adına bankada açılmış olan KDV hesabına yatırılmasını öngören modelin incelenerek Türkiye'de uygulanabilirliği araştırılmalıdır.

Sözü edilen model esas alınarak Türkiye'de uygulanmasında fayda görülen model kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Bilindiği üzere mükellefler; başka mükelleflerden satın aldıkları mal veya hizmetler dolayısıyla kendilerine verilen faturaları Ba formu ile, başka mükelleflere satmış oldukları mal veya hizmetler doalyısıyla düzenlemiş oldukları faturaları ise Bs formu ile vergi dairesine elektronik ortamda bildirmektedirler.

Öte yandan, mükellefler bir vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyannamelerini, elektronik ortamda vergi dairesine göndermektedirler.

Bu durumda, Ba ve Bs formları ile KDV beyannameleri birleştirilebilir. Şöyle ki; mükelleflerin satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin fatura bilgilerinin gösterildiği Ba formunda yer alan bilgiler, KDV beyannamesindeki "İndirilecek KDV" tutarının dayanağını teşkil etmektedir. Bir başka ifadeyle, KDV beyannamesinde yer alan "İndirilecek KDV Tutarı" toplamının detayının, aşağıda belirtildiği şekilde KDV beyannamesinde gösterilmesi mümkündür.

Tablo 26

Ba Formunun İndirilecek KDV Bölümü İle Birleştirilmesi

	Fatura Alınan Mükellefin		**Faturanın**				
	Ad-Soyad (Unvanı)	**Vergi No.**	**Tarihi**	**Numarası**	**Tutarı**	**KDV**	
1	A Ltd. Şti	1234567890	03.1.2010	250	100.000	18.000	
2	B Ltd. Şti	2345678901	07.1.2010	1906	200.000	36.000	
3	C Ltd. Şti	3456789012	12.1.2010	2756	300.000	54.000	
4	D Ltd. Şti	4567890123	17.1.2010	2806	100.000	18.000	
5	E Ltd. Şti	5678901234	23.1.2010	2900	200.000	36.000	
6	F Ltd. Şti	6789012345	30.1.2010	30454	100.000	18.000	
					İndirilecek KDV Tutarı Toplamı		**180.000**

Aynı şekilde, mükelleflerin satmış oldukları mal ve hizmetlere ilişkin olarak düzenledikleri fatura bilgilerinin gösterildiği Bs formunda yer alan bilgiler, KDV beyannamesindeki "hesaplanan KDV" tutarının dayanağını teşkil etmektedir. Bir başka ifadeyle, KDV beyannamesinde yer alan "Hesaplanan KDV Tutarı" toplamının detayının, aşağıda belirtildiği şekilde KDV beyannamesinde gösterilmesi mümkündür.

Tablo 27

Bs Formunun Hesaplanan KDV Bölümü İle Birleştirilmesi

	Faturanın Verildiği Mükellefin		Faturanın				
	Ad-Soyad (Unvanı)	**Vergi No.**	**Tarihi**	**Numarası**	**Tutarı**	**KDV**	
1	G Ltd. Şti	2345678909	03.1.2010	25	150.000	27.000	
2	H Ltd. Şti	3456789018	07.1.2010	26	250.000	45.000	
3	İ Ltd. Şti	4567890127	12.1.2010	27	300.000	54.000	
4	K Ltd. Şti	5678901236	17.1.2010	28	150.000	27.000	
5	L Ltd. Şti	6789012345	23.1.2010	29	200.000	36.000	
6	M Ltd. Şti	7890123454	30.1.2010	30	150.000	27.000	
						Hesaplanan KDV Tutarı Toplamı	**216.000**

X şirketinin mal veya hizmet satmış olduğu L limited Şirketinin satın almış olduğu 200.000 TL. tutarındaki mal veya hizmete ilişkin 36.000 TL. tutarındaki KDV'yi, M Limited Şirketinin de 150.000 TL. tutarındaki mal veya hizmete ilişkin 27.000 TL. tutarındaki KDV'yi, X şirketine ödemek yerine X şirketinin vergi dairesi hesabına ödemeyi tercih ettiğini varsayalım. Bu durumda, X limited Şirketinin KDV Beyannamesinin "Hesaplanan KDV" bölümü, aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 28

KDV Beyannamesi Hesaplanan KDV Bölümünün Görünümü

	Faturanın Verildiği Mükellefin		Faturanın				
	Ad-Soyad (Unvanı)	**Vergi No.**	**Tarihi**	**Numarası**	**Tutarı**	**KDV**	
1	G Ltd. Şti	2345678909	03.1.2010	25	150.000	27.000	
2	H Ltd. Şti	3456789018	07.1.2010	26	250.000	45.000	
3	İ Ltd. Şti	4567890127	12.1.2010	27	300.000	54.000	
4	K Ltd. Şti	5678901236	17.1.2010	28	150.000	27.000	
						Hesaplanan KDV Tutarı	**153.000**
1	L Ltd. Şti	6789012345	23.1.2010	29	200.000	36.000	
2	M Ltd. Şti	7890123454	30.1.2010	30	150.000	27.000	
						Daha Önce Vergi Dairesine Şirketimiz Adına Yatırılan KDV Tutarı	**63.000**
						TOPLAM HESAPLANAN KDV TUTARI	**216.000**

Bu durumda X şirketinin KDV beyannamesinde gösterilen Hesaplanan KDV Tutarı toplamı 216.000 TL., İndirilecek KDV tutarı Toplamı 180.000 TL. ise Ödenmesi Gereken KDV Tutarı 36.000 TL. olacaktır. (İndirilecek KDV Tutarı Toplamı daha fazla olsaydı, aradaki fark "Devreden KDV" olarak beyannamede yer alacaktı.)

Öte yandan, X Limited Şirketinin, KDV beyannamesinde gösterilen "İndirilecek KDV"ye ilişkin bilgilerin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

Tablo 29

KDV Beyannamesinde İndirilecek KDV Bölümünün Görünümü

	Fatura Alınan Mükellefin		**Faturanın**				
	Ad-Soyad (Unvanı)	**Vergi No.**	**Tarihi**	**Numarası**	**Tutarı**	**KDV**	
1	P Ltd. Şti	9234567890	06.1.2010	225	100.000	18.000	
2	R Ltd. Şti	8345678901	19.1.2010	190	200.000	36.000	
3	S Ltd. Şti	7456789012	26.1.2010	275	100.000	18.000	
						İndirilecek KDV Tutarı Toplamı	**72.000**
1	X Ltd. Şti	6789012345	23.1.2010	29	200.000	36.000	
2	Y Ltd. Şti	3456989018	08.1.2010	876	400.000	72.000	
						Daha Önce Vergi Dairesine Şirketimiz Tarafından Yatırılan KDV Tutarı	**108.000**
						TOPLAM İNDİRİLECEK KDV TUTARI	**180.000**

L Limite Şirketinin KDV beyannamesinde yer alan "Hesaplanan KDV"ye ilişkin bilgilerin de aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

Tablo 30

KDV Beyannamesinde Hesaplanan KDV Bölümünün Görünümü

	Faturanın Verildiği Mükellefin		**Faturanın**				
	Ad-Soyad (Unvanı)	**Vergi No.**	**Tarihi**	**Numarası**	**Tutarı**	**KDV**	
1	T Ltd. Şti	2345478909	05.1.2010	112	100.000	18.000	
2	U Ltd. Şti	3456489018	12.1.2010	113	200.000	36.000	
3	V Ltd. Şti	4567490127	18.1.2010	114	200.000	36.000	
						Hesaplanan KDV Tutarı	**90.000**
1	J Ltd. Şti	6789412345	19.1.2010	115	100.000	18.000	
2	Z Ltd. Şti	7894123454	29.1.2010	116	200.000	36.000	
						Daha Önce Vergi Dairesine Şirketimiz Adına Yatırılan KDV Tutarı	**54.000**
						TOPLAM HESAPLANAN KDV TUTARI	**144.000**

Bu durumda, sonraki döneme devreden KDV tutarı (180.000 – 144.000 =) 36.000 TL. olacaktır. Ayrıca, satıcı tarafından verilen faturanın beyannameye dahil edilip edilmediği de "Hesaplanan KDV" tutarının detayından kolayca anlaşılabilecektir. Ayrıca bu modelde, ödenen KDV'nin satıcı tarafından vergi dairesine intikali konusunda tereddüt yaşayan firmalara, istediği takdirde KDV'yi satıcı firma yerine vergi dairesine ödeme hakkı tanınarak mükelleflerin müteselsil sorumluluktan kurtulmaları sağlanmaktadır. Ancak, ortaya çıkması muhtemel sorunlar çok iyi analiz edildikten sonra bu modelin uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmelidir.

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin düzenli ve sürekli olarak yerine getirilebilmesi için, bu hizmetlerin finansmanında kullanılan kamu gelirlerinin de süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Kamu gelirlerinin içinde en sağlam, düzenli ve sürekli olanı ise "vergi gelirleri"dir.

Türk Vergi Sisteminde, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemelerine yol açan pek çok unsur bulunmaktadır. Bunların başında gelir idaresinin yapısı, vergi denetimi, çok sık af uygulamasına başvurulması, vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma, vergi yargısının işleyişi, vergi yükü, belge düzeni gibi unsurlar yer almaktadır.

Gerçekten, Türkiye'de mükellefler, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmekten kaçınmaktadırlar. Çünkü mükellefler, vergi incelemesine tabi tutulma ihtimallerinin çok düşük olduğunu, bu nedenle vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmediklerinin vergi idaresince tespit edilmesinin mümkün olmadığını veya çok zor olduğunu, vergi incelemesine tabi tutulsalar bile uzlaşmaya başvurabileceklerini, tarh edilen vergi cezalarının tamamının veya büyük bir kısmının ve hatta vergi aslının da bir kısmının uzlaşma komisyonunca kaldırılabileceğini, uzlaşma sağlanamasa bile yargı yolunun açık olduğunu, çok uzun süren yargı süreci devam ederken, tarhiyat konusu vergi ve cezaları konusunda af çıkma ihtimalinin yüksek olduğunu, kaldı ki af çıkmasa bile yargı sürecinde davayı kazanma ihtimalinin bulunduğunu dikkate alarak davranmaktadırlar.

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerinin sağlanması için, vergi idaresinin etkin hale getirilmesi, vergi cezalarının etkinliğinin sağlanması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde çok etkili olduğu bilinen vergi yükünün gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresinin etkin hale getirilmesi için alınacak önlemler; Gelir İdaresinin ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının örgütlenmesine ilişkin önlemler ile insan kaynakları sorunlarının giderilmesi için alınacak önlemlerden oluşmaktadır.

Gelir İdaresinin etkinliğinin artırılması için öncelikle vergi politikalarının oluşturulmasıyla görevli Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ile vergi uygulamalarıyla görevli Gelir İdaresi Başkanlığı arasındaki koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Böylece uygulamanın sıkıntılarından bihaber vergi politikaları ve mevzuatı oluşturulması ya da uygulanması imkansız vergi düzenlemelerinin yapılması gibi istenmeyen sorunlar engellenmiş olacaktır.

Öte yandan, daha önce teşkilat yapısında daha az değişiklik yapılmakta ve yapılan değişiklikler daha uzun süre yürürlükte kalmakta iken, son yıllarda idari örgütlenmede yapılan değişiklik sayısı artarken, değişikliklerin yürürlükte kalma süresi kısalmaktadır. Nitekim, 1990'lı yıllarda daha küçük ve daha çok sayıda ve "her mahallede bir vergi dairesi" ilkesiyle hareket edilirken, 2000'li yıllarda bundan vazgeçilerek küçük vergi dairelerini birleştirilmesi suretiyle daha büyük vergi daireleri oluşturulmaya başlanmıştır. Bu nedenle, yeniden yapılanma çalışmalarının çok iyi planlanması ve pilot olarak denendikten sonra uygulamaya konulması, gelir idaresinin etkinliğine katkıda bulunacaktır.

Gelir idaresinin yapılanmasından, sadece merkez teşkilatının yapılanması anlaşılmamalıdır. Taşra teşkilatının yapısı da gözden geçirilmelidir. Bu çerçevede Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ile diğer Vergi Dairesi Başkanlıklarının yapıları gözden geçirilmelidir. Bu çerçevede,

-Eğer Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, sadece İstanbul'daki büyük mükelleflere hizmet vermeye devam edecekse, bu hizmet, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak bir Grup Müdürlüğünce de sunulabilir. Böylece, insan kaynakları daha etkin kullanılmış olur. Ayrıca, merkezi denetim elemanlarının Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak çalıştırılması mümkün olmadığı gibi büyük mükelleflerin incelenmesi vergi denetmenlerine de bırakılmak istenmemektedir. Bu nedenle, denetim fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı inceleme birimi oluşturulmalıdır.

-5345 Sayılı Kanuna göre, Vergi dairesi başkanlıkları kurulmuş olan illerde vergilendirme, muhasebe, ihtilaflı işler gibi muhtelif grup müdürlüklerinden oluşan tek

bir vergi dairesi kurulması ve mevcut vergi dairelerinin muhasebe, vergilendirme, ihtilaflı işler gibi her bir bölümü de ayrı ayrı bu grup müdürlüklerine bağlanması öngörülmektedir. Ancak, bir yandan Kanunda yer alan "yeni düzenlemeler yapılıncaya kadar önceki düzenlemelerin uygulanmaya devam edileceği" hükmünün vermiş olduğu esneklik, diğer taraftan Kanunda öngörülen uygulamaya geçilme güçlüğü, yeni uygulamaya geçilmeyeceği izlenimini artırmaktadır. Bu durumun bir an önce açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Öte yandan, vergi dairelerinde icra memuru, yoklama memuru, tahsildar, veznedar, veri hazırlama kontrol işletmeni gibi çok farklı unvanlar altında çalışmakta olan personelin her biri, bir diğerinin yaptığı görevi yerine getirebilecek durumdadır ve eğitim ve özlük hakları yönünden de aralarında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu unvan kirliliğine son verilip, şeflere bağlı olarak görev yapmakta olan tüm personelin, "gelir memuru" ya da "vergi memuru" gibi tek bir unvan altında birleştirilmesi ve nerede ihtiyaç varsa orada görevlendirilmesi vergi idaresinin etkinliğine katkıda bulunacaktır.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu iyi tetkik edildiğinde, mükellefi ve vergiyi doğuran olayı tespit etmekle ve vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil etmekle görevli olan vergi dairelerinin, Türk Vergi Sisteminin merkezinde olmasının, diğer birimlerin ise vergi dairelerine yardımcı olmalarının öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Buna rağmen ülkemizde zamanla işi fiilen yapan vergi dairesi geri plana atılmıştır. Kaldı ki, uygulamada vergi denetim birimleri, kendilerine gönderilen işleri, iş yükü gerekçesiyle vergi dairelerine yönlendirmektedirler. Bu durumda, ortalama 10-15 bin mükellefe hizmet vermekte olan vergi dairelerini yönetmekle görevli olan vergi dairesi müdürlerinin, ihtiyaç duyduklarında inceleme yapmakla görevlendirebilecekleri denetim birimlerine sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, vergi dairesi müdürlerinin emir ve talimatları doğrultusunda görev yapacak denetim birimlerinin oluşturulması kaçınılmazdır.

Diğer taraftan, Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verildiği, ödemelerin bankalardan yapıldığı dikkate alındığında, vergi dairesi personelinin daire içinde çalışanlar, daire dışı görevleri yürütenler ve inceleme elemanları olarak üçe ayrılması gerekmektedir. Daire içinde çalışan personel, mükelleflere ait bilgilerin arşivlenmesi, gerekli yazışmaların yapılması gibi görevleri yürütürken, daire dışında

çalışan personelin tebligat, yoklama, icra, haciz gibi cebri takibat işlemlerini gerçekleştirmesi, inceleme elemanlarının ise, vergi dairesi müdürünün gerek gördüğü mükellefleri ve konuları inceleme görevini gerçekleştirmeleri, vergi dairesinin etkinliğini artıracaktır.

Öte yandan, vergi dairesi ile mükellefler arasındaki ihtilaflarda, vergi dairelerinin dışarıdan avukatlık veya danışmanlık hizmeti satın almasının yolu açılmalı ve/veya vergi inceleme elemanlarının kendi önerdikleri tarhiyatı kendilerinin yargı mercileri önünde savunabilmeleri sağlanmalıdır.

Gelir idaresinin etkinliğinin sağlanmasının bir diğer yolu personelin sayısının ve niteliklerinin artırılması, ücret politikasının gözden geçirilmesi, atama, terfi ve yer değiştirme esaslarının objektif olması sağlanarak merkezi denetim elemanı dışındaki personelin de vergi idaresinin üst kadrolarında görev alabilmesinin yolunun açılmasıdır. Bu konuda kapatılmış olan Maliye Okullarının tekrar açılması ve Maliye Akademisinin kurulması değerlendirilmelidir. Gerçekten, maliyecilik de en az askerlik ya da polislik gibi erken yaşlarda öğrenilmesi gereken ve uzmanlık gerektiren bir meslektir. Maliye okullarının tekrar ihdas edilmesiyle vergi idaresi, her yıl periyodik olarak eğitimli, genç ve dinamik bir kaynağa kavuşacaktır.

Öte yandan, vergi idaresi personelinin, bakım ve eğitimleri için çocuklarına yeterli zaman ayıramadıkları, bu nedenle nedensiz sevk veya rapor alma yoluna başvurdukları, bu yola başvurmayanların da dikkatlerini işlerine veremedikleri bilinmektedir. İş verimliliğinin artırılması için, isteyen personele, halen almakta olduğu maaşın %65-70'i karşılığında yarım gün çalışma imkanı getirilmeli, isteyen personel yarım gün, isteyen personel tam gün çalışma imkanına kavuşmalıdır. Böylece, daha önce 100 birim maaşa tek personel verimsiz olarak çalıştırılırken, yapılacak bu düzenleme ile 130-140 birime iki ayrı personel verimli olarak çalıştırılmış olacaktır. Ayrıca, özellikle annelerin çocuklarıyla daha yakından ilgilenmelerine ve sağlıklı bir nesil yetişmesine katkıda bulunulmuş olacak, hem de istihdam imkanları artırılmış olacaktır.

Vergi idaresinin etkinliğinin artırılması için alınabilecek bir diğer önlem de, Gelir İdaresi merkez teşkilatının ve taşra teşkilatının merkez birimlerinin, iş gücünün büyük bir kısmını mukteza vermek için harcamalarına son vermektir. Gelir idaresi, mesaisini teşkilatın daha etkin, verimli ve hızlı çalışabilmesi için nasıl bir yapılanmaya gidilmesi gerektiği, merkez ve taşranın sorunlarının neler olduğu ve bunların nasıl çözümlenebileceği, dünya uygulamalarının nasıl olduğu gibi konulara harcadığı takdirde başarılı olabilir. Kaldı ki, müşaviri olmayan mükellef sayısı çok azaldığı ve tüm vergi mevzuatının internet üzerinden herkese aynı anda eksiksiz olarak ulaştığı bir ortamda, mukteza verme uygulamasına ne kadar ihtiyaç kaldığı da ayrıca tartışılmalıdır.

Vergi idaresinin etkinliğinin artırılmasının bir diğer yolu da vergi denetimlerinin etkinliğinin sağlanmasıdır. Türkiye'de vergi inceleme oranı çok düşük ve vergi denetimleri etkin değildir. Nitekim, yapılan incelemeler sonucunda bulunan matrah farklarının, beyan edilen matrahının çok üstünde olması, vergi denetiminin etkinsizliğinin bir göstergesidir.Vergi denetiminin etkinliğinin artırılabilmesi için; vergi inceleme elemanı sayısı artırılarak inceleme oranı yükseltilmesi ve "merkezi denetim elemanı" olarak adlandırılan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörleri arasındaki ilişki yeniden düzenlenmeli, belli şartları taşımaları ve yapılacak sınavlarda başarılı olmaları şartıyla vergi dairesi müdürüne bağlı olarak kurulması düşünülen vergi denetim birimlerinde görev yapacak denetim elemanlarının, vergi dairesi başkanlığına bağı olarak görev yapan vergi denetmenliğine, vergi denetmenleri ile vergi dairesi müdürlerinin ise merkezi denetim elemanı olmalarına imkan sağlanmalıdır. Böylece teşkilata memur olarak giren bir personelin, önce gelir uzmanı, sonra vergi denetmeni sonra da merkezi denetim elemanı olmasına imkan sağlanmış olacaktır.

Öte yandan, özellikle İstanbul gibi büyük şehirlerde yaygın ve yoğun vergi denetimi otomasyona geçirilmelidir. Bunun için, İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezi kurulmalı, merkeze intikal eden her bir ihbar ve şikayet için bilgisayar tarafından otomatik olarak üretilen bir takip numarası kullanılmalıdır. Bu takip numarası, ihbar veya şikayette bulunan vatandaşa ihbar ve şikayetin vergi idaresine ulaştığı ve bundan böyle yapmış olduğu ihbar veya şikayeti bu takip numarasını kullanarak izleyebileceği bilgisi ile birlikte gönderilmelidir. Böylece vatandaşlar, vergi

idaresine iletmiş oldukları ihbar ve şikayetlerinin değerlendirilmesinin hangi aşamada olduğunu elektronik ortamda izleyebileceklerdir. Şehir merkezindeki belirli noktalarda görev yapacak denetim ekipleri, İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezinin elektronik ortamda gönderdiği ihbar ve şikayet konusu işyerine giderek elektronik ortamda denetim tutanağını hazırlamalı ve hazırlanmış olan denetim tutanağının bir örneği, elektronik ortamda İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme ve İzleme Merkezine gönderilmelidir. Böylece, bir taraftan, daha öne verilmiş olan takip numarası kullanarak ihbar ve şikayet sonuçlandırılmalı, diğer taraftan ihbar ve şikayet sahibine işin sonucundan bilgi verilerek vergi idaresine güveni artırılmalıdır.

Türk Vergi Sisteminde mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yönelten unsurlardan birisi de çok sık af çıkarılması, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, ceza indirimi gibi kurumlar nedeniyle vergi cezalarının etkin olamayışıdır.

Vergi cezalarının etkinliğini azaltan ilk faktör, af uygulamasına çok sık başvurulmasıdır. Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk defa 1928 yılında başvurulan vergi afları, günümüze kadar toplam 28 kez uygulanmıştır. Vergi aflarının; vergisel barışı sağlamak, vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle bozulan adaleti yeniden sağlamak, devlete gelir sağlamak gibi nedenlerle çıkarıldığı iddia edilse vergi afları sonucunda, sadece kısa dönemli ve kısmi olarak gelir sağlama amacı gerçekleştirilebilmiş, diğer amaçlar gerçekleştirilememiştir. Türkiye'de özellikle 1980 yılından sonra her 3 yılda bir vergi aflarına başvurulmuş olması, bu amaçların gerçekleştirilemediğini, vergi aflarının sadece gelir sağlamak için bir araç olarak kullanıldığını göstermektedir. Çok sık vergi ve ceza affına başvurulması, öncelikle her aftan sonra başka bir af beklentisine yol açarak mükelleflerin vergiye karşı direncini artırmaktadır. Ayrıca, af nedeniyle vergisel ödevlerini yerine getirmeyenler mükelleflerin cezalandırılmadığını gören diğer mükellefler de vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirme konusunda isteksiz davranmaktadır. Sonuç olarak vergi afları, sadece vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getiren mükellefler ile bu ödevlerini yerine getirmeyip aftan yararlanan mükellefler arasında aftan yararlananlar lehine adaletsizlik yaratmaz, aynı şekilde, vergi cezasını vergi affından önce ödemiş olan mükellefler ile ödemeyerek aftan yararlanan mükellefler arasında da aftan yararlananlar lehine adaletsizliğe yol açar.

Vergi cezalarının etkinliğini azaltan bir diğer etken de “uzlaşma” müessesesidir. Çünkü, incelenme ihtimallerinin çok düşük olduğunu, incelendiklerinde de, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinin en büyük yaptırımı olan vergi cezalarının ortalama % 95-97’sinin uzlaşma komisyonlarınca kaldırılacağı bilen mükelleflerin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak beyan etmeleri için ekonomik bir gerekçe kalmamaktadır.

Vergi cezalarının etkinliğini azaltan bir başka unsur da Vergi Usul Kanununun 376.maddesinde düzenlenen “vergi cezalarında indirim müessesesi”dir. Vergi cezalarında indirim müessesesi, her ne kadar cezaların belli bir süre içinde ödenmesi şartı arandığı için tahsilatı olumlu yönde etkilese de, vergi cezalarının uygulanmasını gerektiren fiillerin tekrar işlenmesi halinde Vergi Usul Kanununun tekerrür hükümleri uygulanmakta iken, vergi cezalarında indirim müessesesinin uygulanması, cezaların etkinliğini azaltarak mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltecektir.

İşledikleri suçun ortaya çıkarılmasında inisiyatif kullanan yükümlülerin cezalarının hafifletilmesini öngören "pişmanlık ve ıslah" kurumu da, mahiyeti gereği vergi cezalarının etkinliğini azalttığı için mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltebilmektedir.

Vergi cezalarının etkinliğinin artırılması için, vergi cezalarında sık sık af yoluna başvurmaktan vazgeçilmeli, af yoluna başvurulması zorunlu ise, vergi ödevlerini kendiliğinden yerine getirmiş olan mükelleflere de kolaylık getirilerek bu mükelleflerin, mükellefiyetlerini yerine getirdikleri veya geciktirmedikleri için pişmanlık duymamaları sağlanmalıdır. Ayrıca, uzlaşmalarda vergi cezalarının büyük ölçüde kaldırılması alışkanlığından vazgeçilmelidir. Öte yandan, cezalarda hem tekerrür hem de indirim uygulaması bulunması bir çelişki olup, bu uygulamalardan birisi kaldırılmalıdır. Ayrıca, vergi ve/veya cezalarda indirim ve kolaylıkların sadece ihtilaflı dosyalara sağlanması, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini ihtilaf yaratmadan yerine getirmiş olan mükelleflerde, konuyu yargıya taşımadıkları için pişmanlık yaratacağından ve mükellefleri haklı – haksız her türlü tarhiyata karşı, dava açmaya yönelteceğinden, bu tür indirim ve kolaylıkların tüm mükelleflere sağlanması gerekmektedir.

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmemeye yönelten etkenlerden birisi yüksek vergi yüküdür. Vergi yükü ne kadar yüksek olursa ve vergi mevzuatındaki düzenlemeler ne kadar fazla olursa vergi yükünden kaçma çabaları da o derece yüksek olacaktır. Düşük vergi oranları ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır.

Türkiye'de vergi indirimi denemelerinin en önemlileri Kurumlar Vergisi oranının % 30'dan % 20'ye düşürülmesi ve 2008 yılının son dönemlerinde başlayan küresel ekonomik kriz nedeniyle diğer bazı sektörlerle birlikte otomotiv sektöründe uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi oranlarının düşürülmesidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunla kurumlar vergisi oranının % 30'dan % 20'ye indirilmesi, kurumlar vergisi gelirlerinde önemli bir artış sağlamıştır. 16.03.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Özel Tüketim Vergisi oranlarında yapılan indirim sonucunda da, İstanbul'da otomotiv sektöründe faaliyet gösteren firmalardan elde edilen vergi gelirlerinde ortalama % 200'lere varan oranlarda artış sağlanmıştır. Gerçekten, "sıfırın % 10'u da, % 20'si de sıfırdır". Dolayısıyla, vergi oranının ne olduğu kadar, vergi oranının uygulanacağı matrah önemlidir. Ekonomik kriz nedeniyle elde edilen gelir yoksa vergi oranı ne kadar yüksek olursa olsun, elde edilecek vergi geliri de olmayacaktır. Vergi oranı düşürüldüğünde mükellefler gelir elde edebiliyorlarsa, düşük oranda da olsa bu gelirin belli bir kısmı vergi geliri olarak hazineye intikal edecektir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi gereğince, şirket veya kurum kazançlarının, bu kurum veya şirketin ortaklarına kar payı olarak dağıtılması halinde % 15 gibi yüksek bir oranda uygulanmakta olan gelir vergisi tevkifatının oranının %3-5 gibi düşük bir orana indirilmesi ve gelir vergisi tarifesinin gözden geçirilerek düşük oranlı gelir vergisinin uygulanacağı dilimlerin büyütülmesinin vergiye karşı direnci azaltarak mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerine katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Vergi idaresinin yapısı, vergi denetimi, çok sık af uygulamasına başvurulması, vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma, vergi yargısının işleyişi ve vergi yükü dışında bir çok unsur mükellefleri vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeye yöneltebilmektedir. Bunlardan ilki, belge düzenidir. Türkiye'de vergi mükellefleri

fatura, irsaliye, tahsil fişi, ödeme fişi, gider pusulası gibi pek çok belge düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. Mükelleflerin bu kadar fazla belge düzenlemek durumunda kalmaları, onları vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmekten kaçınmaya yöneltebilmektedir.

Belge düzenine uyulmamasına yol açan unsurlardan ilki, mükelleflere yapmış oldukları alışverişleri karşılığında belge almalarını teşvik etmek amacıyla uygulanmakta olan vergi iadesi uygulamasının kaldırılması nedeniyle vatandaşların fatura vb. belge isteme konusunda istekli davranmamalarıdır. Bunun için, kredi kartıyla satış yapan mükelleflerin belge düzenleyip düzenlemediklerini tespit edilebildiğinden, kredi kartı ile yapılan harcamalarda, harcama bedelinin belli bir oranının, harcamayı yapanın kredi kartına bonus olarak yüklenmesi suretiyle sadece ücretlilerin değil, tüm vergi mükelleflerinin kredi kartı kullanmaları yaygınlaştırılmalıdır. Bu uygulama, bankaların da lehine olacağından, kredi kartına yüklenmesi gereken bonusların maliyetinin bir kısmının Bankalar tarafından yüklenilebileceği düşünülmektedir.

Belge düzenine uyulmamasına yol açan faktörlerden bir diğeri ise, yaygın olarak uygulanan götürülük veya basit usulde vergilendirme sistemi ile bazı mükelleflerin sadece tevkifat suretiyle vergilendirilmesidir. Gerçekten, gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, her türlü harcamalarını, fatura veya fatura yerine geçen belge ile belgelendirmek zorundayken, götürü veya basit usulde vergilendirmeye tabi tutulanlar ile tevkifat suretiyle vergilendirilen mükelleflerin, gider yazabilecekleri veya indirim konusu yapabilecekleri tutar ise, bu tür harcamaları dolayısıyla aldıkları belge tutarına bağlı olmaksızın belirlenmektedir. Bu nedenle, götürü veya basit usulde veya tevkifat suretiyle vergilendirme kaldırılmalı veya uygulama alanı daraltılmalıdır.

Belge düzeninin yerleşmesine katkıda bulunacak bir diğer yöntem de hızlandırılmış KDV iade sistemidir. Ancak, hızlandırılmış KDV İade Sisteminden yararlanmak için çok ağır şartlar belirlenmiş olması, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerinin büyük bir kısmının dahi Hızlandırılmış İade Sisteminden yararlanamamasına yol açmıştır. Bu sistemden yararlanma şartları hafifletilerek daha çok mükellefin yararlanması, diğer mükelleflerin incelenebilmesi için yeterli zaman ve kaynağın ayrılması imkan sağlayacaktır.

Öte yandan, KDV iade sürecinin hızlı, etkin ve doğru bir şekilde, haksız KDV iade alınmasının da önüne geçilebilmesi amacıyla, özel esaslara tabi (riskli) mükellefler veri tabanında toplanmakta ve mükellefler tarafından alınmış olan faturaların gerçek bir mal veya hizmete alımını yansıtıp yansıtmadığı bu veri tabanından yararlanılarak belirlenmektedir. Ancak, bir mükelleften mal veya hizmet satın almış olan mükelleflerin bu alımları dolayısıyla indirim konusu yaptıkları KDV, mal veya hizmet satın aldıkları mükellef tarafından vergi dairesine intikal ettirilmemişse, kendilerinden yeniden talep edilmekte veya bu mal veya hizmet alımı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin taleplerini vergi dairesince ret edilmektedir. Bu durum, ödemiş oldukları KDV, satıcı tarafından vergi dairesine intikal ettirilmediği için müteselsil sorumluluk çerçevesinde kendilerinden bir kez daha talep edilen mükelleflerin haklı yakınmalarına yol açmaktadır. Bu nedenle, KDV'nin satıcıya ödenmek yerine, satıcı adına bankada açılmış olan KDV hesabına yatırılmasını öngören modelin Türkiye'de uygulanıp uygulanamayacağı araştırılmalıdır. Bu modele göre, belirli tutarı aşan alımlarda mal veya hizmet bedeli, satıcının banka hesabına gönderilirken, bu işleme ilişkin KDV, satıcı adına bankada açılmış olan KDV hesabına yatırılmaktadır. Böylece, KDV'nin Hazineye intikal etmemesi ihtimali ortadan kalkmaktadır. İşte bu modelden de yararlanılarak Ba – Bs formları ile KDV beyannamesi birleştirilmeli, bir başka ifadeyle Ba formu ile beyan edilen alış faturaları "İndirilecek KDV" hesabının, Bs formu ile beyan edilen satış faturaları ise "Hesaplanan KDV" hesabının detayını oluşturmalıdır. Böylece, satıcının vermiş olduğu faturayı beyan edip etmediği beyanname incelenerek kolaylıkla anlaşılabilecektir. Ayrıca alıcılara, satın almış oldukları mal veya hizmet dolayısıyla ödemek durumunda oldukları KDV'yi, satıcıya ödemek yerine vergi dairesine ödeme seçeneği sunularak, ödemek durumunda oldukları KDV'nin, satıcı tarafından vergi dairesine intikal ettirilip ettirilmeyeceği hususunda tereddüde düşen veya tedirgin olan mükelleflere bu durumdan kurtulma imkanı sağlanmış olacaktır.

Sonuç olarak; bahse konu önlemler alındığında, vergi incelemesine tabi tutulma oranı yükseleceğinden vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmediğinin vergi idaresince tespit edilerek cezalandırılacağını ve bu cezanın af veya uzlaşma yoluyla ortadan kaldırılması ihtimalinin düşük olduğunu bilen mükellefler, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmekten kaçınmayacaklardır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Abe Greenbaum, "United States Taxpayer Bills Of Rigbts 1,2 And 3: A Path To The Future Or Old Wine İn New Bootles" **Taxpayers' Rights An International Perspective,** (Editör Duncan Bentley), Adelaide, Hyde Park Press, 1998, Aktaran: Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi,** Anadolu Üniversitesi SBE, 2000).

Adalet Bakanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu,** Ankara, 2009.

Akbay, Mehmet.**Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi",** 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K. Yayın No: 1990/308, 1990.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi.** 7. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi.** Ankara: Ankara Üniversitesi İ.T.İ.A. Yayını, No:127, 1979.

Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 7.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi.** İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi.** 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990.

Aktan, Coşkun Can. Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. **Vergi, Zulüm ve İsyan.** Ankara: Phoenix Yayınevi, 2003.

Arıca, Mehmet Nadir ve Ali İyibil. **İşletmelerde Vergi Denetimi - Defter ve Belgeler.** Ankara: Fon Matbaası,1985.

Arıca, Mehmet Nadir. **Vergi Usul Kanunu,** Mersin, 1989.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi.** 3. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2004.

Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.301

Ataç, Beyhan ve Engin Ataç. **Kamu Maliyesi**. 3.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 949, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 519, 1998.

Aydemir, Şinasi. **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi.** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1995.

Batırel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş.** İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 492, 1996.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku.** Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 5, 1999.

Bentley, Duncan. "Classifying Taxpayers' Rights", **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, (Editor: Duncan Bentley), Adelaide: Hyde Park Press, 1998, Aktaran: Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi,** Anadolu Üniversitesi SBE, 2000).

Berksoy, Taner. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti.** İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:411, 1994.

Brochier, H., P. Llau ve A. Michalet. **Maliye Ekonomisi.** (Çev.). Adnan Erdaş, Ankara: A.İ.T.İ.A.Yayın No.10, 1981.

Bulutoğlu, Kenan. **Anayasanın İşlevi ve Temel Kamu Hizmetleri.** Çağdaş Anayasalarda Ekonomik Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslar arası Sempozyum, İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1982.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma.** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.

Candan Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu.** 3. Bası, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi.** İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çevik, Orhan Nuri. **Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1993.

Develioğlu, Ferit. **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 17.Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, 1997.

Dirk Albregtse ve Henk Van Arendonk. **Taxpayer Protection İn European Union**", Mehmet Koç (çev.), London: Kluwer Law International, 1998.

Dönmez, Recai. **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları.** Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, No:557/92, 1992.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku.** Cilt I, 13.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 1997.

DPT. **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2454 – ÖİK: 510, Temmuz 1996.

DPT. **Sekizinci Bes Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2597-ÖİK:608, 2001.

DPT. **Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2734 – ÖİK: 685, 2007.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi II.** 2.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 1991.

Edizdoğan, Nihat ve Niyazi Özker. **Türk Vergi Sistemi - Gelir Vergisi.** Bursa: Ekin Kitabevi, 2002.

Erdem, Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi.** Eskişehir: Eskişehir İ.T.İ.A.Yayın No:233/154, 1981.

Eriş, Gönen. **Türk Ticaret Kanunu Ticarî İşletme ve Şirketler,** 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.

Eroğlu, Nurettin. **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu.** 2.Baskı, Ankara:Adalet Matbaası, 1995.

Ertürk, Halis. **Maliyet Muhasebesine Giriş.** Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No.3,1982.

Erginay, Akif Erginay. **Kamu Maliyesi.** 17.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003.

Garner, Bryan A. **Black's Law Dictionary.** Deluxe Eighth Edition, New York: Thomson West, 2004.

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu,** Gaziantep, 2009.

Gerçek, Adnan. **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması.** Ankara: HUK Yayın No:13, 2002.

Gökbunar, Ali Rıza. **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği.** Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, 1997.

Gökbunar, Ramazan, Keramettin Tezcan ve Ahmet Utkuseven. **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu.** Ankara: HUK Yayın No:13, 2002.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetim Hukuku.** Ankara: Turhan Kitabevi, 1995.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetsel Yargı.** Ankara: Turhan Yayınevi, 1993.

Güner, Ayşe. **Vergi Afları Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine.** Prof.Dr. Salih Şanver'e Armağan, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi,Yayın No:10,1998.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi.** İstanbul: Alfa Basım-Yayın, 1998.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi.** 3.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınları, 1990.

Güriz, Adnan. **Hukuk Felsefesi.** 2.Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:487, 1987.

Harrison, Graham ve Russell Krelove. **Katma Değer Vergisi İadeleri: Ülke Deneyimlerinin Gözden Geçirilmesi**. Mehmet Koç (Çev.), IMF: WP/05/218, Kasım 2005.

Hız, Yüksel ve Zekeriya Yılmaz. **Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı.** 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. **2008 Yılı Faaliyet Raporu.** İstanbul, 2009.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Destek Hizmetleri Grup Müdürlüğü. **Vergi Dairelerinin Çalışma Ortamlarının İyileştirilmesi Raporu.** İstanbul, Nisan 2007.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. "Anayasa ve Vergi", **İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Mali Platform Raporu,** 15.8.2007.

IRS, **Fiscal Year 2003 Annual Performance Plan**, February 4, 2002.

Kaboğlu, İbrahim. "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", **Hukuk Devleti.** Hayrettin Ökçesiz (drl.) İstanbul: Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

Kanat, Zülküf. **Defter Tutma.** 9.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1989.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1995.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi.** 2.Baskı, İzmir: DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku.** 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah.** 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 76, 1997.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar,** 10.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2003.

Kızılot, Şükrü ve Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 8.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.

Kızılot, Şükrü. Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Kızılyallı, Hüsnü. **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi.** Ankara: A.Ü.S.B.F. Yayını, 1969.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Türk Katma Değer Vergisi.** İstanbul: Temel yayınları, 1989.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları.** 6.Baskı, İstanbul: Temel Yayınları, 1992.

Kumluca, İbrahim. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar**, Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 2003.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **2005 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2006.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **2006 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2007.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **2007 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **2008 Yılı Faaliyet Raporu.** Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2009.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. **Bir Reformun Anatomisi - Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti.** Ankara: 1998.

Maliye Bakanlığı. **Türkiye'de Vergi Yükü.** APK Kurulu Araştırmaları, Cilt XII, Ankara: Maliye Bakanlığı Yayını 1986/275, 1986.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. **Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hakları İdarenin Yükümlülükleri.** Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Kasım 2008.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Klavuzu 2006,** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2007.

Maliye Bakanlığı, Maliye Teftiş Kurulu. **2008 Faaliyet Raporu.** Ankara, 2009.

Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu, **2008 Faaliyet Raporu,** Ankara, 2009.

Martha J. Rutsel Silvestre. **The Juristiction To Tax İn İnternational Law.** Washington: Kluwer Law Publishers, 1989, Aktaran: Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi,** Anadolu Üniversitesi SBE, 2000).

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi.** 11.Baskı, İstanbul: Beta Yayımları, 2000.

Odyakmaz, Zehra. **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları.** İstanbul: Alfa Yayınevi, 1993.

OECD. **Taxpayer' Rights And Obligations: A Survey of The Legal Situation in OECD Countries**, Paris, 1990.

Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, Ankara, Ağustos 2005.

Ökçesiz, Hayrettin. "Hukuk Devleti", **Hukuk Devleti**. Hayrettin Ökçesiz (drl.) İstanbul: Alfa Yayınları, 1998.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku.** 10.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Eylül 2002.

Önder, Ayhan. **Ceza Hukuku.** Cilt 2, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.

Öner, Erdoğan. **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare.** Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayın No:2001/359, 2001.

Öner, Erdoğan. **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku.** Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981.

Öner, Erdoğan. **ABD Federal Vergi İdaresi:IRS.** Ankara: Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ocak 2005.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** Ankara: Oluş Yayıncılık, 2005.

Özer, İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi.** Ankara: Güneş Matbaası, 1971.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** 2.Baskı, Ankara: Acar Matbaacılık, 2005.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslar Arası Hukuk Dersleri 1. Kitap**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985.

Pehlivan. Osman, **Kamu Maliyesine Giriş.** Trabzon: Derya Kitabevi, 1989.

Poroy, Reha ve Hamdi Yasaman. **Ticari İşletme Hukuku.** 9.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2001.

Saban, Nihal. **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu.** İstanbul: TESEV Yayınları, Yayın No: 10, 2000.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması.** İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2003-41, Ocak 2004.

Sayar, Nihad S., **Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri.** 5.Baskı, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1975.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Erol Göker. **Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri.** Ankara: Vergi Yayınları, 1984.

Şahinok, Aynur. **Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler-II.** Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 26, 1978.

Şeker, Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi.** İstanbul: Beta Basım, 1994.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi.** 7.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Hukuku**. Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat.** 2.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997.

Şenyüz, Doğan. **Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,15. Seri, Yıl:1991-1992, İstanbul:1993.

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler.** İstanbul: İTO Yayını 2005.

Taş, Metin. **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme.** Bursa: Ekin Kitabevi, 1992.

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. **Kayıtdışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı.** Ankara: Genel Yayın No: 116.

Tekir, Sabri. **Vergi Teorisi.** İzmir: Aklıselim Ofset, 1990.

Terry, Robert H. **Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde Bilgisayar Tekniğinin Kullanımı, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları.** İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayını, 1978.

Tezel, Şaban. **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu.** İstanbul: TÜSEV Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı Yayını, 1997.

Tosuner, Mehmet.**1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi.** İzmir: Bayrak Matbaacılık,1989.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Yargısı.** İzmir, 2003.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası.** 5.Baskı, İstanbul: Filiz Yayınları,1993.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi.** 2.Baskı Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.

Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük,** Ankara, 2005.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** Ankara: TOBB Yayınları No: 244, 1992.

TÜSİAD-Vergi Konseyi. **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım.** İstanbul: Yayın No.TÜSİAD-T/2003-12/375, Aralık 2003.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi.** 4.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1991.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku.** 5.Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001.

Ulusoy, Yılmaz. **Ticarî Defterler Ticarî Belgeler,** Ankara: Olgaç Matbaası, 1981.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları,** 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2007.

Yaraşlı, Genç Osman. **Türkiye'de Vergi Reformu.** Ankara: Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayın No:2005/367, 2005.

Yarbaş, Fevzi. **Ticari Defterlerin Delil Niteliği,** 2.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 1996.

Yenice, Kazım ve Yüksel Esin. **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü.** Ankara: Arısan Matbaacılık, 1983.

White, Frank. **Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu**. Ankara: 1963.

Süreli Yayınlar

Akdeniz, Kurtuluş. **"**Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:55, Temmuz 1997.

Akmaz, Kemal ve Öznur Akyol. "Türkiye'de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 94, Temmuz 2007.

Aktürk, İsmail. "Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 1988/2, 1988.

Alm, James ve Beck, William."Wiping The State Clean", **Individual Response To State Tax Amnesties**, SEJ VOL 57 No: 4, Nisan 1991.

Alptürk, Ercan. "Internet'te Alışveriş Sitelerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 107, Kasım 2001.

Arabacı, Mehmet. "İngiltere'de Vergi Denetimi", **Maliye Dergisi,** Sayı:91, Eylül-Aralık 1988.

Arıkan, Yahya. "Uluslar Arası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996.

Arıkan, Zeynep. "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:199, Nisan 2005.

Arıkan, Zeynep ve Hakan Ay. "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 83, Ağustos 1995.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 136, Nisan 2004.

Arpacı, Altan Ömer. "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 186, Mart 2004.

Arslan, Murat. "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, Nisan-Haziran 2003.

Aslan, Abdullah. "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:185, Ocak 1997.

Atay, Tezcan. "Defter Tasdiki", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Mayıs 2000.

Ateşli, Erkan. "Mükellefin Ödevleri", **Vergi Sorunları Dergisi,** (Özel Ek), Sayı:168, Eylül 2002.

Aydın, M. Bülent. "Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı – 7", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 15 Mayıs 2006.

Selda Aydın, "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:213, Haziran 2006.

Aytekin, Serdar ve Zübeyir Bakmaz, "Vergi Hukukunda Bildirimler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, Nisan-Haziran 2005.

Bülbül, Duran. "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003.

Bülbül, Duran. "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 132, Aralık 2003.

Can, İsmail. "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Siteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi,** Sayı:145, Ocak-Nisan 2004.

Cansızlar, Doğan. "Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı" **Maliye Dergisi,** Sayı:120, Eylül-Aralık 1995.

Cantürk, İsmet. "Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri", **Danıştay Dergisi**, Sayı:3, 1971.

Cesur, Ahmet. "Yeni Vergi Düzenlemeleri ve Etkin Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 156, Ağustos 1994.

Çağan, Nami. "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, 1972.

Çağan, Nami."Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt XXXVII, Sayı:1, 1980.

Çağlayan, Toper. "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreçleri ve Vergi İncelemesi Sonuçları" **Maliye Dergisi**, Sayı:75, Mayıs-Haziran 1985.

Derdiyok, Türkmen. "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler", **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı: 38, 2003.

Demir, Muzaffer Demir ve Nilgün Demir. "Mükellefin Ödevleri Arasında Yer Alan Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi Mükellefiyeti ve Buna İlişkin Bir Öneri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:134, Kasım 1999.

Doğan, Can ve Kapusuzoğlu, Tuncay, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:283, Mart 2005.

Dönmez, Recai. "Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi", **Yaklaşım**, **Dergisi,** Sayı:136, Nisan 2004, s. 57

Due, John F. "Gelişmekte olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi", (Çev.) Kadri Özen, **Maliye Dergisi**, Mart- Nisan, 1979.

Erol, Ahmet. "Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:104, Ağustos 2001.

Ertaş, Şeref. "Bağımsızlığımızı Sağlayan Kanunlar Ve Bugün", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Sayı:2, 1981.

Ferhatoğlu, Emrah. "Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:298, Haziran 2006.

Gerçek, Adnan. "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:254, Özel Ek, Kasım 2009.

Gerçek, Adnan. "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:209, Şubat 2006.

Gerçek, Adnan. "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 240, Ağustos 2001.

Gökbunar, Ali Rıza ve Ramazan Gökbunar, "Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri". **Verimlilik Dergisi,** Mart 1996.

Güneş, Gülsen ve Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:197, Şubat 2005.

Öcal Gözükara, "İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 129, Mayıs 1992.

Gündüz, Yılmaz. "Gayri Resmi Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma", **Banka Ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı:8, Ağustos 1997.

Güzel, Ahmet. "4783 Sayılı Yasa Çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelirin Tanımının Kuram ve Uygulama Açısından İrdelenmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 65, Ağustos-Eylül 2003.

Kamakgün, Kadir. "Almanya Maliye Teşkilatı ve Denetim" **Maliye Dergisi,** Sayı: 109, Temmuz-Ağustos 1992.

Karadeniz, Salim. "Yabancı Dilde Kayıt Tutma ve Belge Düzenleme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı:9, Temmuz 2005, s.33-37.

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılamasının İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:129, Haziran 1999.

Karyağdı, Nazmi. 'Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Denetimi', **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 300, Ağustos 2006.

Karyağdı, Nazmi. "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:295, Mart 2006.

Kaya, Ömer. "Vergi Uygulamasında Defter Tutmanın Amacı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Mart 2000.

Kelecioğlu, M.Aykut. "Muhasebe işlemlerini 7/A Seçeneğine Göre izleyen Mükelleflerin imalat Defteri Tutma Mecburiyeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998.

Keleş, Yusuf. ''Yine Mi Af Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?'', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002.

Kıldiş, Yusuf. "Mükelleflerin Şekli Ödevleri Ve Bu Ödevleri Yerine Getirmemesinin Ortaya Çıkaracağı Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:193, Ocak 2009.

Kılıçdaroğlu, Kemal. "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:12, Ağustos 1982.

Kılıçdaroğlu, Kemal. "Fransa'da Vergi Sisteminde Önemli Bir Kurum: Vergiler Konseyi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:13, Eylül 1982.

Kınay, Turhan. "Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 4, 1982.

Kırbaş, Sadık. "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:119, Temmuz 1991, s. 53- 62.

Kızılot, Şükrü. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması, **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:74, Şubat 1999.

Kızılot, Şükrü. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:74, Şubat 1999.

Kirazcı, Deniz M. "ABD'de Başkan Reagan Dönemi Vergi Politikasının Ekonomik ve Politik Kökenleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:60, Ağustos 1986.

Korkusuz, Mehmet. "VUK'da Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının Düzenlenmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:270, 15 Nisan 1998.

Kumrulu, Ahmet. "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt XXXVI, Sayı:1-4, 1979.

Kurt, Günseli. "Vergi Yükü ve Ülkemizdeki Durum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 46, Ekim 1996.

Küçük, Metin ve Mustafa Taşkın. "Adli Yargılama İle Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:131, Ağustos 1999.

Merter Mehmet Emin, İbrahim Attila Acar ve Enver Arslan. "Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi", **Maliye Dergisi,** Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007.

Mikesell, L. John, " Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Tax Amnesties", **National Tax Journal,** Sayı:39, Yıl:1986.

Ömür, Turgay, "OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Hakları Sorumlulukları İle Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:32, Ağustos 1995.

Öner, Mustafa Yavuz. "Mükelleflerin Bildirim Ödevleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2005.

Öz, Erdoğdu. " Mükellefin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtla Beyan" , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:213, Mayıs 1999.

Öz, Ersan ve İbrahim Organ, "Vergi Yargısının İşlevlerine Anayasal, Yargısal ve Mali Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi,** Şubat 2008.

Öz, Ersan ve Tekin Aydemir. "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:168,Eylül 2002.

Özden, Murat. "İhtirazi Kayıtla Beyan", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 37, Ocak 1996.

Özgenç, A. Selçuk. "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:305, Ocak 2007.

Özker, A.Niyazi. "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı:4, 2002.

Palamut, Mehmet Emin. "Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Nisan-Mayıs 1992.

Pürsünlerli, Elif. "Ticari Defterlere Kapanış Tasdiki Yaptırılmaması ve Tasdik Yaptırmayanların Karşılaşabileceği Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:85, Ocak 2000.

Saban, Nihal. "Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı Dergisi, cilt 18. http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/anyarg18/SABAN.PDF, (22 Ağustos 2009)

Saraç, Osman. "Vergi İncelemesi", **Maliye Sigorta Dergisi**, Sayı:436, Mart 2005.

Savaşan, Fatih. "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı:12, Şubat 2006.

Sayar, Fikret. " 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Ve Sonuçları", **Vergi Dünyası,** Sayı: 73, Eylül 1987.

Saygılıoğlu, Nevzat. "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 107, Temmuz 1990.

Sayın, Mahmut. "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 95, Ağustos 1996.

Şanlı, Ahmet. "Mükellefin Vergisel İlk Ödevi: Bildirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157, Ekim 2001.

Şeker, Sakıp. "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 66, Mayıs 1993.

Şimşek, Arif. "Vergi İdaresinin Örgütlenme Modellerinde Danimarka Örneğinin Düşündürdükleri", **Vergi Dünyası,** Sayı: 166, Haziran 1995.

Taş, Fatma. "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri", **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak – Haziran 2007.

Tosuner, Mehmet. "Vergi Kayıp ve kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 85, Ekim 1995.

Tunç, Ömer. "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi", **Maliye Yazıları Dergisi,** Sayı:17-18, Mart-Haziran 1989.

OECD, **Draft Double Taxation Convention On İncome and Capital, Report of the OECD Committee,** Paris, 1963, s.9, Aktaran: Billur Yaltı, "Vergi Anlaşmalarında Uluslar arası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri", **Vergi sorunları Dergisi,** Sayı:71, Mart-Nisan 1994.

Ufuk, Mehmet Tahir. "Ülkemizde Vergi Yargısı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:362, Şubat 2002.

Ufuk, Mehmet Tahir. "Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:1, Ocak 1993.

Ünver, Musa Kazım. "Mükelleflerin Ödevleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:158, Şubat 2006.

Ürel, Gürol ve Kenan Şeker, "Tarh Zamanaşımı ve Defter, Belge İbrazında Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:134, Şubat 2004.

Üskül, M. Zafer. "Kamu Yönetimi Personelinin Hizmet İçi Eğitimi", **Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi**, Sayı:1, 1975.

Üzeltürk, Hakan. "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 250, Haziran 2002.

Yalçın, Hasan ve Arif Başer. "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:173, Ocak 1996.

Yaltı, Billur. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36'yı Anlamak", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi,** Sayı:6, Şubat 2005.

Yavaşlar, Funda Başaran. "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXV, Sayı: 2, Yıl 2008.

Yılmaz, Kazım. " Yeniden Mali Af Yeniden Mali Milat", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı; 113, Mayıs 2002.

Yılmaz, Recep. "Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı:32, Ağustos 1995.

Yumuşak, İbrahim. "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan 1997.

Elektronik Yayınlar

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, "Adli İstatistikler", www.adli-sicil.gov.tr (22.11.2009)

ATO, Taxpayers' Charter – in detail, November 2003, http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/25824.htm (1.1.2010)

Aktaş, Ramazan "Vergi Adaleti İle Uzlaşma", http://www.muhasebenet.net/makale_ramazan %20aktas-vergi%20adaleti %20ile%20uzlasma.html (26.8.2009).

Arslan, Cem Barlas. **"**Mükellefin Ödevlerinin Amaç ve Kapsam Açısından Değerlendirilmesi", *E - Mali Kılavuz,* Sayı:42, Ekim - Aralık 2008, http://www.malikilavuz.com/emakale/020/ (20.11.2009)

Bentley, Duncan. "7th International Tax Administration Conference, A Model of Taxpayers Rights", http://www.atax.unsw.edu.au/news/ta2006brochure.pdf (21.08.2009)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin Kuruluş Nedenleri. 2007. http://www.bmvdb.gov.tr/kurulusnedenleri.html (20.05.2009)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. 2007 Yılı Faaliyet Raporu. www.bmvdb.gov.tr/ dosyalar/bmvdb_2007_faaliyet_raporu.pdf (12.12.2009)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. 2008 Yılı Faaliyet Raporu. www.bmvdb.gov.tr/ dosyalar/bmvdb _2008_faaliyet_raporu.pdf (12.12.2009)

Ceylan, Adil. "Büyük Mükellefler Vergi Dairelerinin, Doğuşu Ve Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Gelir Toplama Yöntemlerindeki Rolü", *E-Yaklaşım Dergisi,* Sayı:45, Nisan 2007.

Çavuş, Mehmet. "Vergi Usul Kanunu'nda Tutulması Mecburi Olan Defterler ve Kayıt Disiplini", *E-Yaklaşım Dergisi,* Sayı:22, Mayıs 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005056553.htm(2.1.2010).

Çelikkaya, Ali. "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi,* Temmuz 2000 http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm (20.5.2009).

Çetinkaya Oğuz. "Vergi Hukukunda Uzlaşma", Legalis Platform", http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf (22.8.2009)

Çilingir, Kadir. "Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşleyişi ve Hukuki Niteliği", *Mali Hukukçular Sitesi,* http://ww.malihukuk.net/makale5.html, (20 Mayıs 2009).

DPT. "Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950 - 2006)", http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-06/esg.htm (20 Mayıs 2008)

Gerçek, Adnan. "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", http://www.muhasebetr.com/makaleler/004/ (22.8.2009)

Goranovic, Predrag. "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", www.docstoc.com/docs/2977783/rights-of-taxpayers-and-tax-administration-in-montenegro (8.1.2009).

HM Revenue & Customs, "Understanding Penalties - Agents and Advisers", http://www.hmrc.gov.uk/agents/penalties.htm (22.8.2009)

Internet French Property, "Tax Penalties & Sanctions in France", http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/ (22.8.2009)

IRS, "Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree", Publication 5, 1999, http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf (23.07.2009)

IRS, "Your Rights as a Taxpayer", (Rev. April 2005), http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf (28.10.2009)

IRS, "Background Information on IRS Tax Penalty", www.irstaxattorney.com/penalty.html (22.8.2009)

IRS, "Declaration of Taxpayer Rights, August 2000", http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf (26.07.2009)

IRS, "The IRS Collection Process", Publication 594, February 2004, http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf (22.08.2009)

IRS, "Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund", Publication 556, (Rev. 2004), http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf (22.04.2009)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. Aylık İVDB Bülteni. http://www.ivdb.gov.tr (12.05. 2009)

Karabacak, Orhan. "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerde Muhafaza ve İbraz Ödevleri", *E-Yaklaşım Dergisi,* Sayı:21, Nisan 2005 www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046458.htm (20.11.2009)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. "Mükellef Hakları Bildirgesi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476 (28.10.2009).

Maliye Bakanlığı, "Vergi Daireleri Toplam Kalite Yönetimi El Kitabı", http://www.maliye.gov.tr/kalite/menu/elkitabi/amac.htm (26.04.2009).

Maliye Bakanlığı, "Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Projesi", http://www.maliye.gov.tr/kalite/tky_proje/tkyup.htm (06.04.2009).

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı, Ağustos 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/ mukhiztemtekkatderkit.pdf (7.3.2009)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tarihi Gelişimi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103 (30 Mayıs 2009)

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. "Genel Yönetim Bütçe Uygulama Sonuçları" http://www.muhasebat.gov.tr/mbulten/T7-74.xls (24.11.2009)

Öner, M.Yavuz. "Defter Tutma Ödevi", **E-Yaklaşım Dergisi,** Sayı:9, Nisan 2004 http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20040444 07.htm (26.10.2009)

OECD Stratejik Yönetim – Mali İsler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi Vergi Rehberliği Serileri, Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık Taslak, 2002, http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf (10.08.2009).

OECD, "Taxpayers' Rights and Obligations–Practice Note", Paris, Mayıs 2001, www1.oecd.org/daf/FSM/gap002.html (29.10.2009).

OECD, "Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note", Paris, 2003, http://www.oecd.org/dataoecd/4/16/14990856.pdf (15.10.2009).

OECD, "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series", 2008, www.oecd.org/dataoecd/57/23/ 42012907.pdf (26.11.2009).

Virginia Department of Taxation, **Virginia Taxpayer Bill of Rights**, 2005, http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillOfRights.pdf (22.04.2009)

Diğer Kaynaklar

Aslan, İsmail Özgür, "Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı" **(Yayınlanmamış Doktora Tezi.** Marmara Üniversitesi SBE, 2006.

Arslan, Enver. "Türkiye'de Katma Deger Vergisi Uygulaması ve Etkileri", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, 2006.

Başak Harika M.K. "Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatlatın Verimliliği", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Uludağ Üniversitesi, SBE, 2006.

Bilgin, Sibel. "Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Ankara Gazi Üniversitesi, SBE, 2006.

Cihan, Muhammet. **Ekonomi Politikalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri Paneli,** İstanbul, 26 Mayıs 2009.

Çelik, Fikret. "Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları", **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Ankara Üniversitesi, SBE, 2006.

Çetin, Güneş. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik Ve Adalet Üzerindeki Etkileri", **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Celal Bayar Üniversitesi, SBE, 2005.

Doğrusöz, Bumin. "Varlık Barışı Ne Kadar Güvence Sağlar", **Referans**, 1 Ocak 2009.

Doğrusöz, Bumin. "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yeni Düzenleme", **Referans**, 31 Ocak 2008.

Doğrusöz, Bumin. "Uzlaşmanın Aksaklıkları", **Referans Gazetesi,** 15.01.2009.

Doğrusöz, Bumin. " Vergi Reformu ve Vergi Afları", **Dünya Gazetesi**, 11 Temmuz 2002.

Doğrusöz, Bumin. "Mükellef ve Eksik Hakları II", **Dünya,** 18.07.2005, s.5.

Doğrusöz, Bumin. "İnceleme Elemanlarına İbraz Edilmeyen Defterlerin Mahkemeye İbrazı", **Dünya,** 17.07.2003.

Doğrusöz, Bumin. "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen,** Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000.

Eker, Cemali. "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal Ve Ekonomik Etkileri", **Yayınlanmamış Doktora Tezi.** Uludağ Üniversitesi, SBE, 2006.

Gökbel, Doğan. "Mükellef Hakları", **Yayınlanmamış Doktora Tezi.** Anadolu Üniversitesi, SBE, 2000.

İleri, Yusuf. "Maliye Okulunun Ekonomik ve Toplumsal Yaşantımızda Hissedilen Yokluğu", **Dünya Gazetesi.** 29 Mayıs 2002.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı İnsan Kaynakları Grup Müdürlüğü**. 2008 Yılı Faaliyet Raporu.** İstanbul, 2009.

Karyağdı, Nazmi. **Altan Tufan Anısına Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Paneli**, Vatandasın Vergisini Koruma Derneği, Ankara, 2002.

Kızılot, Şükrü. "Vergi Barışı' ABD'de 'Patronun Oğlu oldu.", **Hürriyet.** 6.16.2004.

Maliye Bakanlığı, 24.3.1994 tarihli, B.07.0.GEL.0.01/2-2130-4-783-19964 Sayılı Özelge.

Maliye Bakanlığı, "Mükellef Hakları Bildirgesi".

Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma", 2.Baskı, [Broşür], 2007.

Milliyet. "Veraset Vergisi Kaldırılıyor", 27 Şubat 2008.

Mutlu, Faruk. "Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu", **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Gazi Üniversitesi, SBE, 1998.

Ocakçıoğlu A. Burak. "Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: "Bağımsız" Türkiye Vergi Kurumu", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli,** İstanbul, 25 Ocak 1991.

Özden, Tevfik M. "Mali Af", **Yayınlanmamış Doktora Tezi.** Gazi Üniversitesi SBE, l992.

Radikal, "Vergi İadesi Kalktı, Hizmet Sektöründe KDV Bildirimi Düştü", 30.4.2007.

Satıcı, Oğuz. "İş Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri", **İstanbul: XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi.** Ankara:TÜRMOB Yayınları-199, 2002.

Serim, Nilgün. "Türk Vergi Yönetiminde Reform Kavramı", **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** İstanbul Üniversitesi, SBE, 1996.

Seviğ, Veysi. "Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ve Vergilendirme İlkeleri", **Referans**, 18.12.2009.

Seviğ, Veysi. "Vergi Hataları ve Düzeltme", **Referans**, 19.10.2007.

Şahiner, Hafize. **Altan Tufan Anısına Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Paneli**, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği, Ankara, 2002.

Şenyüz, Doğan. “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Uludağ Üniversitesi, SBE, 1995.

Tanrıkul Lütfı, Yavuz Gürkan ve Şükrü Dilaver, "Almanya'nın Münster Şehrinde 10.7.1994 - 06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", **Yayımlanmamış Bilim Raporu,** İstanbul: H.U.K. Sayı: 817/281-9, 1994.

Tufan, Altan, “Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli,** İstanbul: 25 Ocak 1991.

Timur, Mehmet, Mustafa Uysal, Zafer Çağlayan, Adnan Gerçek ve İ.Halil Bağdanlı, “Kayıt Dısı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli”, 2005, **www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc** (30.10.2009).

Üyümez, M.Erkan. “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi.** Eskişehir Anadolu Üniversitesi, SBE, 2004.

Yasal Kaynaklar

85 Sayılı Teşkilatı Esasiye Kanunu (1921 Anayasası)

491 Sayılı Teşkilatı Esasiye Kanunu (1924 Anayasası)

334 Sayılı Kanun (1961 Anayasası)

2709 Sayılı Kanun (1982 Anayasası)

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu

7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

205 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

1512 Sayılı Noterlik Kanunu

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun

2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı Ve Vazifeleri Hakkında Kanun

4358 Sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlemesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun

3239 Sayılı 3239 Sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere Ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergisi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması Ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki L Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

3762 Sayılı 4/1/1961 Tarihli Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle 6/12/1984 Tarihli Ve 3100 Sayılı KDV Mükkeleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazarı Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4008 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Ve 6.12.1984 Tarihli Ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun

4108 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Ve 3065 Sayılı KDV Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun

4286 Sayılı Maliye Teşkilatına Dair 2996 Sayılı Kanun İle Devlet Memurları Aylıklarının Tevhit Ve Teadülü Hakkındaki Kanunlara Bağlı Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4369 Sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4444 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

4783 Sayılı 4783 Sayılı Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun Ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

4884 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İş Kanunu Ve Sosyal Sigortalar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4910 Sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş Ve Görevleri Hakkında 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun

4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.

5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5228 Sayılı Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

5432 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5452 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun

5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun

5917 Sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

484 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

246 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

388 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

361 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

224 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri

16 Seri Nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

1998/6 Sıra Nolu Uygulama İç Genelgesi.

2002/3 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi

205 Sayılı Kanunun Gerekçesi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, TBMM ÖTV Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, (1/988), 17.5.2002, **www.gib.gov.tr/__fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf** (24.9.2009)

Noterlik Kanunu Yönetmeliği

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği

Gelir İdaresi Başkanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmeliği

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

Anayasa Mahkemesi, 21.6.1990 tarihli, 10/14 nolu Karar.

Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 tarihli, 9/4 nolu Karar.

Danıştay 9.Dairesi, 20.11.2001 tarih ve E.2000/5192, K.2001/4408 Sayılı Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 07.03.2000 tarih ve E. 1999/41, K. 2000/764 Sayılı Karar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 15.2.2002 tarih ve E.2001/324 K.2002/87 Sayılı Karar.

Danıştay 3.Dairesi, 20.6.1995 tarih ve E.1995/1443, K.1995/1948 Sayılı Karar.

Danıştay 4.Dairesi, 15.11.1977 tarih ve E.1977/697, K.1977/3013 Sayılı Karar.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 5.10.1984 tarih ve E.1982/11-852, K.1984/788 Sayılı Karar.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 25.5.1985 tarih ve E.984/11, K.728/12 sayılı Karar.