



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA RE'SEN VERGİ TARHI

Mustafa GÜNDOĞDU

Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

TOKAT - 2008

ÖZET

Vergilendirme sürecinin bir aşaması olan vergi tarhı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden, ödenip sona ermesine kadar olan sürecin ilk işlemidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesine göre vergi tarhı, "vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir."

Türk vergi sisteminde; verginin tarhında esas olarak beyana dayalı tarhiyat yöntemi benimsenmiştir. Vergi idaresinin yaptığı tarhiyatları, kanundaki yerleri itibariyle ikmalen vergi tarhı, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat olarak sıralamak mümkündür. Kanunda sayılan bu tarhiyat hallerinden her birine, kendi şartlarının varlığı halinde başvurulabilecektir.

Re'sen vergi tarhiyatı, beyan sisteminin eksiklerini tamamlayan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye çalışan bir yöntem olarak, karşımıza çıkmaktadır. VUK.'nun 30. maddesinde re'sen tarhiyat "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni 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." şeklinde tanımlanmıştır.

Re'sen tarhiyat VUK.'nun 30. maddesinde 6 bent halinde sayılan özel nedenlerle sınırlı bulunmaktadır. Re'sen matrah takdirine gidilebilmesi için 6 bent halinde sayılan bu nedenlerden bir ya da birkaçının bulunması gerekmektedir. Bu durumun saptanması da takdir komisyonları ile vergi inceleme elemanlarının yetkisi kapsamındadır. Bu nedenler mevcut değilse, takdir komisyonuna başvurulamayacağı gibi, inceleme raporundaki matrah veya matrah kısmı üzerinden re'sen tarhiyat yapılması da söz konusu değildir.

Danıştay da matrahın re'sen takdirinin özel nedenlerin varlığına bağlı olduğunu kabul etmiş ve uyuşmazlık konusu olaylarda, tarhiyatın kanunda tek tek sayılmış bulunan re'sen takdir nedenleri dışında kalan bir saptamaya dayanması durumunda, re'sen takdir nedeni olmaksızın salınan vergi ve kesilen vergi cezasının bir anlam ifade etmeyeceği yönünde kararlar vermiştir.

ABSTRACT

Tax assessment, a phase of taxation process, is the first process of the duration from the realization of the event that gives rise to tax and until it is paid up and ended. In accordance with 20th article of the Tax Procedure Law no. 213, tax assessment is; “an administrative transaction that is realized by calculation of the tax lien by the tax office on the base and ratios indicated in laws and then determining this lien in terms of amount.”

In the Turkish tax system; in assessment of the tax, a method of assessment, principally based on declaration, has been adopted. Assessments of the tax administration can be listed as; additional tax assessment, arbitrary assessment and assessment by the administration, as regards their positions in the law. Each of these states of assessment, listed in law, can be resorted to in case of existence of their own conditions.

Arbitrary tax assessment is a method that completes deficiencies of the declaration system and that tries to prevent tax losses and evasions. In 30th article of the Tax Procedure Law, arbitrary assessment is described as follows: “it is assessment of tax on the base or part of base evaluated by valuation commissions or indicated in tax inspection reports drawn up by persons authorized to perform tax inspection, in cases where it is not possible to determine the tax base totally or partially based on books, records and documents or legal norms.”

Arbitrary assessment is limited to the special reasons listed in 6 paragraphs in 30th article of the Tax Procedure Law. In order to be eligible to make arbitrary base evaluation, one or more of these reasons listed in 6 paragraphs are required to exist. Determination of this situation is included within the scope of authority of valuation commissions and tax inspection members. If these reasons do not exist, it will not be possible to resort to the valuation commission and it is not possible to make arbitrary assessment on the base or part of base included in the inspection report either.

The Council of State has also accepted that arbitrary assessment of base depends on existence of special reasons and it has decreed that, in events that are subject of conflict, in case the assessment depends on a determination that is beyond the arbitrary assessment reasons, which have been indicated one by one in the law, taxes levied and tax penalty imposed without existence of a reason for arbitrary assessment shall have no effectiveness.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TARHİNİN TEORİK ESASLARI

1.1. TERMİNOLOJİK AÇIDAN TARHİYAT.....	3
1.2. VERGİ TARHİYATI KAVRAMI.....	3
1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİ VE TARHİYAT.....	5
1.3.1. Vergi Kavramı Ve Özellikleri.....	5
a- Vergi Borcunun Doğumu İçin Gerekli Ön Koşullar.....	8
b- Verginin Yasallığı İlkesi.....	11
c- Vergiyi Doğuran Olay.....	12
d- Vergi Yükümlülüğü.....	14
1.3.2. Vergilendirme Aşamaları.....	15
a- Verginin Tarhı.....	15
b- Verginin Tebliği.....	15
c- Verginin Tahakkuku.....	17
d- Verginin Tahsili.....	21
1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi.....	22
1.3.3.1. Tahakkuk ve Kesinleşmenin Ayrı Ayrı Gerçekleştiği Durumlar.....	23
a- Mükellefin Vergi İdaresince Tek Taraflı Olarak Yapılan Tarh İşlemine Karşı Dava Açması Durumunda.....	23
b- Uzlaşmaya Varılması Durumunda.....	24
c- İhtirazi Kayıtlı Beyan Durumunda.....	25
d- Tarh İşleminde Vergi Hatası Bulunması Durumunda.....	25
1.3.3.2. Tahakkuk ve Kesinleşmenin Birlikte Gerçekleştiği	

Durumlar.....	26
a- Beyana Dayalı Tarhiyatta.....	26
b- Uzlaşmaya Varılması Durumunda.....	26
c- Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde.....	26
d- Kendiliğinden Tahakkuk Durumunda.....	27
e- Mükellefin Vergi İdaresince Tek Taraflı Olarak Yapılan Tarh İşlemlerine Karşı Dava Açmaması Durumunda.....	27
f- Diğer Ücretlilerin Vergilendirilmesinde.....	27
1.3.4. Vergi Tarh İşleminin Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri İle İlişkisi.....	28
a- Tarh Ve Tebliğ ilişkisi.....	28
b- Tarh Ve Tahakkuk İlişkisi.....	28
c- Tarh Ve Tahsil İlişkisi.....	29
1.3.5. Vergi Tarh İşleminin Vergi Matrah Ve Oranı İle İlişkisi.....	29
1.3.6. Vergi Tarhiyatında Ön İşlemler.....	30
a- Yoklama.....	31
b- İnceleme.....	31
c- Arama.....	32
d- Bilgi Toplama.....	33
e- Takdir Komisyonlarınca Matrah Saptanması.....	33
1.4. VERGİ TARHİYATI İŞLEMİ.....	34
1.4.1. Vergi Tarh İşleminin Hukuki Niteliği.....	35
1.4.2. Tarh İşleminin Unsurları.....	39
1.4.2.1. Yetki Unsuru Bakımından.....	39
a- Fonksiyon Gasbı.....	40
b- Yetki Gasbı.....	40
c- Yetki Aşımı.....	41
c.a- Tarh Yetkisinin Konu Bakımından Aşılması.....	41
c.b- Tarh Yetkisinin Yer Bakımından Aşılması.....	41
c.c- Tarh Yetkisinin Zaman Bakımından Aşılması.....	42
1.4.2.2. Şekil Unsuru Bakımından.....	42
1.4.2.3. Sebep Unsuru Bakımından.....	43
1.4.2.4. Konu Unsuru Bakımından.....	44

1.4.2.5. Maksat Unsuru Bakımından.....	44
1.4.3. Vergi Tarhına Yetkili Makamlar.....	45
1.5. VERGİ TARH YÖNTEMLERİ.....	46
1.5.1. Beyana Dayanan Tarh.....	46
1.5.2. İkmalen Vergi Tarhı.....	47
1.5.3. Re'sen Vergi Tarhı.....	48
1.5.4. Verginin İdarece Tarhı.....	49
1.6. VERGİ TARHİYATINA KARŞI MÜKELLEFLERİN TAKİP EDEBİLECEĞİ YOLLAR.....	50
1.6.1. Vergi Hatasının Düzeltilmesi Talebi.....	50
1.6.2. Vergi Cezasının İtirazsız Ödenmesi.....	53
1.6.3. Cezalarda İndirim Talep Etme.....	54
1.6.4. Uzlaşma.....	55
a- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	55
b- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	58
1.6.5. Dava Açma.....	61

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA RE'SEN TARHİYAT UYGULAMASI

2.1. GENEL OLARAK RE'SEN TARHİYAT.....	63
2.2. RE'SEN TARHİYATIN TANIMI VE İŞLEYİŞİ.....	63
2.3. RE'SEN TARHİYATIN YAPILMASI.....	67
2.3.1. Nedenlerin Sınırlı Sayıda Ve Somut Olması.....	67
2.3.2. Karşıt İnceleme Ve Teşmil.....	69
2.3.3. Resmi Belgeler.....	72
2.3.4. Özel Hesaplar.....	74
2.3.5. Mücbir Sebep.....	75
2.3.6. Ortaklık Hisseleri Ve Kanuni Temsilcilik.....	76
2.3.7. Konuyla İlgili Danıştay Kararlarından Çıkarılabilecek İlkeler.....	77
2.4. RE'SEN VERGİ TARHİYATINI GEREKTİREN NEDENLER	80
2.4.1. Vergi Beyannamesinin, Kanuni Süresi Geçtiği Halde Verilmemiş	

Olması.....	83
2.4.1.1. Sürenin Uzaması.....	84
a- Ölüm Sebebiyle Sürenin Uzaması.....	84
b- Mücbir Sebep Gecikme.....	84
c- Mühlet Verme.....	85
2.4.1.2. Re'sen Takdir Yapılmasına Engel Durumlar.....	86
a- Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süreler Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi.....	86
b- Vergi Beyannamesinin Vergi Usul Kanununun 371. Maddesi Hükümlerinden Yararlanılarak Verilmesi.....	87
2.4.2. Beynamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Olması.....	89
2.4.3. Defter Tutma, Tasdik Ettirme Ve İbrahim Ödevlerine Aykırı Davranış.....	91
2.4.3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Defterlerin Hepsinin Veya Bir Kısımının Tutulmamış Olması.....	92
a- Defter Tutmak Zorunda Olanlar.....	92
b- Tutulması Zorunlu Defterler.....	93
c- Re'sen Takdir Nedeni Sayılan Defter Tutmama Halleri.....	94
c.a- Defterlerin Hiç Temin Edilmemiş Olması.....	94
c.b- Defterlere Hiç Kayıt Yapılmamış Olması.....	95
c.c- Yanlış Defter Tutulmuş Olması.....	96
2.4.3.2. Vergi Usul Kanununa Göre Tasdik Zorunluluğu Bulunan Defterlerin Tasdik Ettirilmemiş Olması.....	97
a- Tasdiki Zorunlu Defterler.....	97
b- Tasdik Zamanı.....	98
c- Tasdik Makamı.....	99
d- Tasdik Şekli.....	99
e- Tasdik Ettirmeme Sayılan Haller.....	100
e.a- Hiç Tasdik Ettirmeme.....	100
e.b- Zamanı Geçtikten Sonra Tasdik.....	101
e.c- Yetkisiz Makamlarca Yapılan Tasdik Ve Sahte Tasdik.....	102

e.d- Şekle Aykırı Tasdik.....	102
2.4.3.3. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Edilmemesi.....	103
a- İbraz Ödevine Aykırı Davranışın Vergi Matrahının Re'sen Takdiri İçin Neden Oluşturabilmesi İçin, Defterlerin İbrazının, Vergi İncelemesi Yapmak Amacıyla İstenilmiş Olması Gerekir.....	104
b- İbraz Ödevine Aykırı Davranışın Vergi Matrahının Re'sen Takdiri İçin Neden Oluşturabilmesi İçin, Defterlerin İbrazının, Vergi İncelemesi Yapmak Amacıyla İstenilmiş Olması Gerekir.....	105
c- İbraz İsteğinin, Vergi Usul Kanununun 139'uncu Maddesine Göre Vergi İncelemesinin Gerçekleştiği Yerde Yapılmış Olması Gereklidir.....	106
d- İbraz Ödevine Aykırı Davranışın Re'sen Takdir Sebebi Sayılabilmesi İçin Bir Başka Koşul da, Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlarca İstenilen Defterlerin Vergi Usul Kanununa Göre Mükellefçe Tutulması zorunlu Defterlerden Olmasıdır.....	107
e- Vergi İnceleme Elamanlarınca tutulması Zorunlu Defterlerin, Muhafaza Müddeti İçerisinde İstenilmiş Bulunması, İbraz Edilmemeleri Durumunda, Vergi Matrahının Re'sen Takdirine Gidilebilmesi İçin Zorunludur.....	107
f- İncelemenin Dairede Yapılması Durumunda; Defterler Usulüne Uygun Tebligatla ve Süre Verilerek İstenilmelidir.....	108
2.4.4. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların İhticaca Salih Bulunmaması.....	111
2.4.4.1. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Noksan Olması.....	113
2.4.4.2. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Usulsüz	

Olması.....	114
2.4.4.3. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Karışık Olması.....	117
2.4.5. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin veya Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadıklarına Dair Delil Bulunması.....	117
2.4.5.1. Gerçeğe Aykırılığın Tutulması Zorunlu Defterlerde veya Beyannamelerde Olması.....	119
2.4.5.2. Tutulması Zorunlu Defterlerin veya Verilerin Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadıklarının Delillerle Kanıtlanması.....	120
2.4.6. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'inci Maddesi Uyarınca 3568 Sayılı Kanuna Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalattırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname Ve Eklerinin İmzalattırılmaması Veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Zamanında İbraz Edilmemesi.....	124
2.4.7. Konuyla İlgili Danıştay Kararlarından Çıkarılabilecek İlkeler.....	125
2.5. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN RE'SEN VERGİ TARHİYATI NEDENLERİ.....	130
2.6. RE'SEN VERGİ TARHİYATININ MUHATABI.....	130
2.6.1. Gerçek Kişiler.....	131
2.6.2. Tüzel Kişiler.....	132
2.6.3. Mirasçılar.....	134
2.6.4. Adi Ortaklıklar.....	135
2.6.5. Dar Mükellefler.....	137
2.7. RE'SEN VERGİ TARHİNA YETKİLİ OLANLAR.....	138
2.7.1. Takdir Komisyonları.....	138
2.7.2. Vergi İnceleme Elemanları.....	140

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RE'SEN VERGİLENDİRMEDE ÖZEL DURUMLAR VE SORUNLAR

3.1. FON PAYI VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI.....	145
3.1.1. Fonlara ilişkin Yasal Düzenlemeler.....	145

3.1.2. Fonların Birleştirilmesi.....	147
3.1.3. Fon Payına İlişkin Uyuşmazlıkların Çıkış Nedeni.....	148
3.1.4. Re'sen Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Fon Payı Hesaplanması.....	149
3.2. RANDIMAN FARKLARI VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI.....	151
3.3. DÜŞÜK BEDELLE YAPILAN SATIŞLAR VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI.....	155
3.3.1. GVK. Madde 41/1 ve KVK. Madde 17/1 Kapsamında Mal ve Hizmet Satışları.....	156
a- Gelir vergisi Açısından Değerlendirme.....	156
b- Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme.....	156
3.3.2. GVK. 41/1 ve KVK. 17. Maddelerinde Sayılmayan Kişi ve Kurumlarca Yapılan Satışlar.....	157
3.3.3. Konuyla İlgili Danıştay Kararları.....	160
3.4. RE'SEN VERGİLENDİRME VE YAŞANAN SORUNLAR.....	163
3.4.1. Kamu Borçlusu Açısından Sorunlar.....	163
3.4.2. Kamu Alacaklısı Açısından Sorunlar.....	168
3.5. RE'SEN TARHİYAT YÖNTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTIRICI ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	172
SONUÇ.....	180
KAYNAKLAR.....	184
ÖZGEÇMİŞ.....	191

KISALTMALAR

- D. : Daire
- Dan. : Danıştay
- E. : Esas
- K. : Karar
- md. : Madde
- vb. : Ve Benzeri
- VUK. : Vergi Usul Kanunu
- İYUK. : İdari Yargılama Usulü Kanunu
- MTVK. : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- EVK. : Emlak Vergisi Kanunu
- GVK. : Gelir Vergisi Kanunu
- KVK. : Kurumlar Vergisi Kanunu
- AATUHK. : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

GİRİŞ

Çağdaş devletlerin, mali sistemlerini oluşturan çeşitli kaynakların en önemlisi vergilerdir. Vergi alınmasının amacı kamu gereksinimlerinin karşılamak olurken, dayanmış olduğu temel ilke ise devletin egemenlik hakkıdır.

Devlet açısından vergi alacağının, fert açısından ise vergi borcunun doğumu için bir takım hukuki şartların varlığına ihtiyaç vardır. Bunlar sırasıyla; vergiyi koyan bir yasanın olması, vergi yasalarının uygulanmasıyla bütçe kanununda izin ve yetki veren bir maddenin olması, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve vergi idaresince verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmasıdır.

Vergi tarhı, vergi hukuku ve maliye teorisi bakımından oldukça önemli bir inceleme konusudur. Vergilendirme işlemleri arasında en önemli yeri, hukuki bakımdan tarh işlemi almaktadır. Çeşitli yöntem ve tekniklere göre saptanan matraha yasaların öngördüğü vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun hesaplanması olarak tanımlanan tarh işlemi, vergi borcunu yaratmaz yalnızca borcun varlığını saptar.

Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyat halleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi idaresinin yaptığı tarhiyatlarda üç yöntem benimsenmiştir. Her bir yöntemin hangi hallerde ve nasıl yapılması gerektiği yasa ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler sırası ile ikmalen, re'sen, idarece tarhiyat yöntemleridir.

Vergi idaresinin, bu yöntemler arasında sıklıkla başvurmak durumunda kaldığı yöntem re'sen tarhiyat yöntemidir. Kanunda altı ayrı bent halinde düzenlenen re'sen tarhiyat hallerinden her biri, kanunda aranan şartların varlığı halinde ve kanunda sayılan birimlerce yapılacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergi tarhının teorik esasları açıklanmıştır. Bu bölümde; terminolojik açıdan tarhiyatın ne anlama geldiği, vergi tarhiyatı kavramı, tarhiyat işleminin vergilendirme süreciyle ilişkisini, verginin tanımı, alınma sebepleri, hukuki süreci diğer teorik bilgilerle birlikte, tarh işleminin unsurları ve mükellefin vergi tarhiyatına karşı takip edebileceği yollar, teoride yer alan vergi tarh yöntemleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde, Türk Vergi Mevzuatı'nda re'sen tarhiyat uygulaması Danıştay kararlarıyla birlikte tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde; re'sen tarhiyatın tanımı ve işleyiş şekli, re'sen vergi tarhiyatının yapılmasını gerektiren sebepler üzerinde ayrıntılı olarak durulmuş, re'sen vergi tarhiyatının muhatabı, re'sen vergi tarhiyatını yapmaya kimlerin yetkili olduğu gibi konular ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, re'sen vergilendirme yönteminde tartışmalı olan fon payı, randıman farkları, düşük bedelli satışlar gibi konular açıklanmış, ayrıca bu bölümde re'sen vergi tarhiyatı yönteminin uygulanması sırasında yaşanan zorluklar, kamu borçlusu ve kamu alacaklısı açısından değerlendirilmiş ve son olarak re'sen tarhiyat yönteminin etkinliğini artırıcı çözüm önerileri sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TARHİNİN TEORİK ESASLARI

1.1. TERMİNOLOJİK AÇIDAN TARHİYAT

Türkçede kullanılan “Vergi Tarhı” veya tarhiyat kelimelerinin aslı Arapçadır.

Dilimize gayet iyi yerleşen bu kelimeler yerine “vergi salma” veya “salma” gibi yeni terimler kullanılmak istenilmişse de bunlar hiçbir zaman tarhiyatın yerini tutamamıştır. Bu bakımdan, eskiden vergi kanunlarında kullanılmış olan “verginin tarhı”, “Tarh” veya “Tarhiyat” gibi kelimeler V.U.K’ na da aynen alınarak Türk Vergi Hukuku’na tamamen yerleşmiştir. Bu bakımdan, eskiden vergi kanunlarında kullanılmış olan “verginin tarhı” , “Tarh” veya “Tarhiyat” gibi kelimeler V.U.K’na da aynen alınarak Türk Vergi Hukuku’na tamamen yerleşmiştir.

Vergi tarhına İngilizce’ de “Assesment”, Fransızca’ da “Assiette de l’impôt” veya sadece “Assiette”, Almanca’ da ise “steuerveranlagung” denilmektedir (Tuncer ve Silan, 1995: 77-78). Matematik dilinde “Çıkarma” anlamını taşıyan “tarh” sözcüğü edebi dilde “kurma, kurulma” anlamlarını ihtiva etmektedir (Özün, 1965: 717).

1.2. VERGİ TARHİYATI KAVRAMI

Vergi tarhiyatıyla ilgili, pek çok kaynakta farklı tanımlara rastlamaktayız. “Verginin tarhı veya tarhiyat vergilendirme sürecinin bir aşması olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden, ödenip sona ermesine kadar olan sürecin ilk işlemidir” (Arıkan ve Öz, 2003: 181).

Kaneti (1986-1987: 96)'ye göre, "Verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya dayalı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine edilmesine ilişkin bir idari işlemidir."

Aksoy (1991: 67)' ya göre "Verginin tarhı demek, kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi borcunun tespit edilmesi demektir."

Öncel, Kumrulu ve Çağan (1995: 88)' a göre "Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi adı verilir."

Erginay (1990: 71)' a göre "Vergiye tabi kazanç ve iradın safi tutarını bulmak matrahı tespit etmek, tespit bu matraha kanunda yazılı oranları uygulayarak alınacak vergi miktarını hesaplamak vergiyi tarh etmektir. Tarh işlemi vergi memurları tarafından yapılır, bu idari bir işlemdir"

Türk (1992: 181)' e göre "Verginin tarhı vergi yükümlüsünün vergi borcuna bağlı bulunduğu vergi dairesince miktar itibariyle tespit eden, idari bir işlemdir."

Kırbaş (1995: 92)'a göre "Vergi idaresi mükelleften vergi alacağını, onu miktar olarak kesin biçimde hesaplamadıkça alamaz. Mükellef doğal olarak ne kadar ödeyeceğini bilmek isteyecektir. Bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir."

V.U.K' nun 20. maddesine göre de "verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlamaktadır.

1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİ VE TARHİYAT

1.3.1. Vergi Kavramı ve Özellikleri

Devlet faaliyetlerini yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri çeşitli şekillerde temin edebilir. Daha önceleri mal ve hizmet şeklinde aynı olarak ödenen mali yükümlerin sık sık görülmüş olmasına karşılık, günümüzde maddi olarak tahsil edilen kamu gelir vasıtalarının başlıca kaynakları, bir yandan devletin vergilendirme yetkisi dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler (gümrükler dâhil), harçlar, şerefîyeler, resimler, diğer yandan özel iktisadi faaliyetler, borçlanma emisyon vb. yollarla sağlanan gelirlerdir. Çağdaş devletin mali sistemini oluşturan bu çeşitli kaynakların en önemlisi vergilerdir (Turhan, 1987: 23).

Kamu maliyesi literatüründe verginin çeşitli tanımları yapılmıştır. Bu tanımların çoğunda, verginin hukuki özellikleri belirtilmeye çalışılmıştır. Bu özelliklerden en önemlileri, verginin “zorunlu (cebri)” ve “karşılıksız” oluşudur.

Vergi devletin milli gelirden cebir yolu ile aldığı parasal bir pay olarak tanımlanabilir. David Ricardo henüz XIX. yüzyılın başlarında, “Vergi bir ülkenin sanayisinden ve toprağından sağlanan hâsılatın devlet emrine verilen kısmıdır. Bu kısım sonunda daima ulusun sermayesinden veya gelirinden ödenir.”

Vergiyi, karakteristiklerini belirtmek suretiyle tanımlayanların başında Gaston Feze gelmektedir. Bu yazara göre, “vergi belirli hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla fertlerden cebir yolu ile alınan bir paradır.” (Uyanık, 2005: 14)

Vergi günümüzde sadece gerçek kişiler tarafından ödenmemektedir, özel hukuk tüzel kişileri, hatta bazı hallerde kamu tüzel kişileri de vergi ödemektedir. Luclen Mehl, bütün bu ayrıntıları da göz önünde tutarak vergiyi şöyle tanımlamaktadır: “Vergi, devletin, mahalli idarelerin ya da kamu idarelerinin kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otoriter yoluyla, kesin bir şekilde ve belli karşılığı bulunmaksızın aldıkları bir paradır”. Günümüzde vergi sadece kamu harcamalarını karşılamak için alınmamakta, iktisadi ve sosyal bazı hedeflere ulaşabilmek içinde tahsil edilmektedir (Uyanık, 2005: 16).

Vergi konusunda birbirinden farklı pek çok tanıma rastlamak mümkündür. Bunun en büyük sebebi ise zaman içerisinde verginin fonksiyonlarının artmasıdır. Başlangıçta vergi sadece halktan, devletin genel giderlerine katılması ve devlet harcamalarını karşılaması fonksiyonu söz konusu idi. Oysa günümüzde değişen zaman ve koşullar vergiye pek çok siyasal, ekonomik ve sosyal fonksiyonlar yüklemiştir.

Vergiyi en iyi şekilde açıklayan birkaç tanıma bakacak olursak, “Vergi Devlet veya vergilendirme yetkisine haiz kamu kuruluşları tarafından fert ve kurumlardan hukuki cebir altında muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir” (Aksoy, 1991: 3).

Başka bir tanımada vergi, “Kamu yönetiminin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralar” (Herekman, 1989: 5).

Vergi “Toplumunu meydana getiren kişilerin devlete yaptıkları karşılıksız ve zorunlu bir ödemedir” (Pehlivan, 2004: 22).

Verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapanın kişisel yargılarına göre değişmektedir. Vergiyi günümüzün anlayışına uygun düşecek bir tarzda şu şekilde tanımlamak mümkündür: “Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında gerçek ve tüzel kişilerden alınan para tutarıdır.” (Uyanık, 2005: 16).

Vergi kavramı başlıca iki temel öğeye dayanmaktadır. Bunlar, Verginin hangi amaçla tahsil edildiği ve neye dayalı olarak alındığıdır. Verginin tahsil amacı kamu gereksinimlerini karşılamak ve dayanmış olduğu temel dayanak ise devletin egemenlik hakkıdır

Türk Vergi Mevzuatı’nda ve özellikle Vergi Usul Kanunu’nda doğrudan vergi tanımı yapılmamıştır. 1982 Anayasa’sının 73. Maddesinde de verginin tanımı yapılmamış “vergi ödevi” tanımlanmıştır. Buna göre “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü yer almıştır (Herekman, 1989: 5).

Gaston Feze’e göre modern verginin vazgeçilmesi mümkün olmayan şu altı özelliği vardır (Uyanık, 2005: 15).

1. Vergi parasal bir yükümlülüktür.

2. Vergi karşılıksızdır.
3. Vergi zorunlu bir ödemedir ve hukuki bir cebire dayanmaktadır.
4. Vergi önceden saptanmış belirli kurallara göre alınır.
5. Verginin amacı, kamu yararı için yapılan harcamaları karşılamaktır.
6. Fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının nedeni, siyasal yönden teşkilatlanmış bir toplumun üyesi bulunmaları veya üye olmasalar da o an için böyle bir toplumun sınırları içinde yaşamalarıdır. Bu özellik, verginin sadece milli sınırlar içerisindeki vatandaşlarından değil, toplum içerisinde yer alan yabancılardan da alınmasının nedenini açıklamaktadır.

a) Vergi borcunun Doğumu İçin Gerekli Ön Koşullar

Vergi hukukunun asli kaynakları, başta Anayasa olmak üzere, Kanun, usulüne uygun olarak yürürlüğe giren Uluslararası Anlaşmalar, Kanun Hükmünde Kararnameler, yürütme organının özel ve diğer düzenleyici işlemleri ile İçtihadı Birleştirme Kararlarıdır; yardımcı kaynakları ise, genel olarak, Tüzük, Yönetmelik, Tebliğ ve Muktezalardır (Ağar, 2005: 25).

Verginin tarh edebilmesi ve vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için gerekli yasal şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Herhangi bir vergi borcunun doğması için ön koşul, yasallık ilkesinin gereği olarak bir vergi yasası hükmünün bulunmasıdır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 87).

Vergi Borcunun Doğabilmesi, öncelikle bir vergi yasasının varlığını, aynı zamanda söz konusu yasa ile vergi tarh olunmasına bütçe yasasının öz izin vermesini gerektirir ki ancak anılan ön koşulların saptanması ile birlikte vergi yasasına

dayanılarak yükümlü ile devler arasında somut bir vergi ilişkisi ortaya çıkabilir (Ağar, 2005: 27). Vergi kanunları, bir vergi yükümlülüğünün doğmasını; verginin konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olaya bağlamaktadır; vergi yükümlülüğü ise, bir kişiyi, kanunlara göre vergi olarak belirlenen bir parayı devlete ödemeye zorlayan hukuksal bir ilişkidir (Erginay, 1976: 69).

Hukuken meşru bir otorite olan devletin çıkardığı ve Anayasanın mali hükümlerine uygun bir vergi kanununun bulunması, verginin hukuki meşrutiyetini kanıtlamaktadır. Verginin kanunililiği prensibi verginin alınması için ilk şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir verginin alınması için, o vergiyi koyan bir kanunun bulunması yeterli değildir, aynı zamanda bütçe kanunu ile o konunun uygulanmasına izin ve yetkinin verilmiş olması gerekir. Buna verginin senelik olması prensibi denilmektedir. Eğer bir vergi kanuna dayandığı halde, bütçe kanununda bir madde ile uygulanmasına izin verilmemiş ise, o verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline imkân yoktur (Aksoy, 1991: 54-56).

Bütçe Kanunu, gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına izin ve onay veren bir kanun niteliğini taşımaktadır; bu nedenle Bütçe Kanunu ile örneğin Medeni Hukuka ya da Ticaret Hukukuna ilişkin düzenlemeler getirilemez (Ağar, 2005: 27). İşte bu özelliği nedeni ile bütçe kanunu, “şekli anlamda kanun” sayılmaktadır. Bütçe kanunu, vergi kanunlarının uygulanmasına mezuniyet veren şekli anlamda bir kanun olmasına karşın, Vergi Hukuku’nun kaynakları arasında sayılmamaktadır (Bulutoğlu, 1976: 9). Bütçe Kanunu, Vergi Hukuku bakımından bir kaynak olmamakla birlikte her mali yıl için vergi kanunlarının uygulanmasına izin vermesi bakımından önem arz eder; hem yürütme organına gelirleri toplaması ve giderleri yapmasına izin vermesi, hem de

vergi hukuku disiplininde vergi kanunlarına izin vermesi yönleri ile şekli anlamda bir kanun olup vergi kanunlarının içerisinde bir değişiklik ya da düzenleme gücüne sahip değildir.

Bütçe Kanunu, genel olarak bütçe kanunu metni, gider bütçesi ve gelir bütçesi olmak üzere üç kısımdan oluşur. Sayılanların dışında yıllık bütçeye, “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile özel kanunlar gereği eklenen bir çok cetvel de bulunmaktadır; bunlar harcama ödeneklerine ilişkin A cetveli, genel bütçenin gelirlerine ilişkin B cetveli, devlet gelirlerinin dayandığı temel hükümleri gösteren C cetveli ve diğer cetvellerdir (Ağar, 2005: 27).

Bütçe Kanunu, bir bütçe metni ile ekli cetvellerden oluşur ve eklenmesi öngörülen cetveller ilgili bütçe kanunlarının metinlerinde gösterilir. Bütçe Kanunu, Vergi Hukukunun kaynaklarından olmamakla birlikte, vergi kanunlarının ilgili mali yıl içinde uygulanabilmesi için bütçenin C cetvelinde gösterilmesi gerekir. Devlet gelirlerinin dayandığı temel hükümler, C cetvelinde bir tablo halinde düzenlenir ve bütçe metninde yer alır. Bütçe Kanunu’nun C cetvelinde yer alan gelir getirici kanunlara yer verilerek vergi ve benzeri gelirlerin tahsil edilmesine izin verilmektedir (Tekeli, 1961: 13). Buna göre, vergi ve benzeri gelirlerin daha önce kabul edilmiş özel kanunların varlığı, söz konusu vergi ve benzeri gelirlerin toplanması için yeterli olmamakta, ayrıca her yıl çıkartılan Bütçe Kanunu ile bu kanunların uygulanmasına izin verilmesi gerekir (Bilici, 2001: 8).

Vergi yasası hükmünün uygulanabilmesi için, bütçe ile ön izin verilmiş olması başka bir anlatımla o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe

yasasında hüküm bulunmuş “c” cetvelinde yer verilmesi zorunludur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 87).

Ülkemizde bütçe kanunu ile tahsiline izin verilen gelirler, bütçe kanununun “B” cetvelinde görülen gelirlerdir. Bütün devlet gelirlerinin yasal dayanağı ise bütçe kanununun “C” cetvelinde gösterilmektedir (Çoşkun, 1996: 183).

b) Verginin Yasallığı İlkesi

1982 Anayasası'nın ikinci kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan 73/1. maddesinde; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Denilmek suretiyle “vergi ödevi” düzenlenmiştir. 1982 Anayasası md.73/3'te yer alan; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” biçimindeki düzenleme ile “verginin yasallığı ilkesi” kabul edilmiştir (Ağar, 2005: 28).

“Verginin yasallığı ilkesi”, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca söz konusu ilke, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek ilkelerin kanunlarda yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını korumada ve verginin dayanağını kamu hukukunda bulup etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel hayatlarında hissettirmesinde önem kazanmaktadır (Yılmaz, 2003: 196). Belli bir vergi yasasına dayanılarak tesisi edilen genel düzenleyici işlemler ve özel vergilendirme işlemlerinin yasaya uygun olması, “yasal idare ilkesi” ile beraber, verginin yasallığı ilkesinin sonucudur (Kumrulu, 1989: 40). Bir başka bakış açısı ile vergilerin yasallığı ilkesi, yasal idare ilkesi ile birlikte düşünüldüğünde, yasa ile getirilen objektif düzenlemeler

çerçevesinde tesisi edilen sübjektif işlemlerin de yasaya uygun olması gerektiği sonucuna ulaşılır (Ağar, 2005: 28).

Verginin yasallığı ilkesi devlet açısından, vergini alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda da birey yararına “temsilsiz ve kanunsuz vergi olmaz”, “verginin belirgin olması” ve “mali yükümde eşitlik, adaletli ve dengeli dağıtım” gibi ilkeler temin etmektir (Güneş, 1998: 15-20). Bu nedenle kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir mali mükellefiyetin alınmasına izin vermesi “verginin yasallığı ilkesi” gereği yeterli değildir; bunun yanında ilgili kanunun mükellefiyet, matrah ve oran, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideler, istisna, muafiyet ve zaman aşımı gibi konuları da idarenin takdirine yer bırakmayacak biçimde düzenlenmesi gerekir (Ayaz ve Sönmez, 1999: 66).

c) Vergiyi Doğuran Olay

Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olayla başlar. V.U.K'nun 19. Maddesine göre, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” Mükellef bakımından vergi borcunun, devlet bakımından vergi alacağının doğması için verginin konusu ile mükellef arasında kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin doğmuş olması gerekir. Anacak ondan sonra mükellef için vergi borcundan söz edilebilir. Devlet açısından da vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra doğacaktır (Kocahanoğlu, 1994: 430).

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ya da hukuksal durumun gerçekleşip tamamlanması, kapsamı daha önceden vergi yasaları ile belirlenmiş olduğundan, devletin vergi alacağı ve yükümlünün de vergi borcunun sebebinin oluşturmakta ve söz konusu alacağın / borcun ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin içinde yer aldığı süreci başlatmaktadır (Özay, 1996: 461).

Vergi borcunun doğumunda soyut unsur olarak dar ve geniş anlamda iki ayrı vergiyi doğuran olay bulunmaktadır; “dar anlamda vergiyi doğuran olay”, yasa koyucunun gerçekleşmesi durumunda vergilendirilmesini öngördüğü olay ya da olgulara ilişkin tasavvurunu, “geniş anlamda vergiyi doğuran olay” ise, vergi borcu ilişkisinin bir bütün olarak ortaya çıkmasını sağlayan soyut unsurların tümünü belirtmektedir; öğretisi ve uygulama vergiyi doğuran olayı dar anlamı ile kabul etmektedir (Akkaya, 2002: 14).

213 sayılı VUK. madde 19/1’ de ifade edilen vergiyi doğuran olay, tipik bir idari işlem olan vergilendirme işleminin “neden” unsurunu oluşturması bakımından önem arz eder. İşte bu hali ile vergiyi doğuran olay terimi, “vergi yasasındaki soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi”, yani “somut, maddi olayı” belirtmekle; ancak özel vergi yasalarında bu terimin daha çok normun soyut boyutuna işaret ettiği görülmektedir (Ağar, 2005: 29). Örneğin gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, kurumlar vergisinde vergi yükümlüsü kurumların kazanç elde etmesi, emlak vergisinde Türkiye sınırları içinde bir bina ya da araziye malik veya intifa hakkı sahibi olarak, her iki durumda söz konusu değilse malik gibi tasarruf edilmesi, motorlu taşıtlar vergisinde kanundaki tarifelerde yer alan motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescili vb. ile vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır.

d) Vergi Yükümlülüğü

“Vergi yükümlüsü”, kısaca vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşen ve bu şekilde ortaya çıkan vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda olan kişi olarak tanımlanabilir; bir başka deyişle vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi yükümlüsü, belirli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2003: 71). Vergi yükümlüsü 213 sayılı VUK. md. 8’ de: “Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” biçiminde tanımlanmıştır.

Vergi yükümlüsünün vergiyi ödemek olarak belirlenen maddi görevinin yanında, yasalarca zorunlu kılınan defterleri tutmak, bunları notere onaylatmak, beyanname vermek, çeşitli bildirimlerde bulunmak ve bunları belirli bir süre saklamak gibi şekli ödevleri de vardır. Vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşen vergi yükümlülüğü, değinilen maddi ve şekli görevleri hayli geniş bir kavramdır.

Vergiyi doğuran olayın yasalarla yasaklanmış olması, 213 sayılı VUK. md. 9/2 vergi yükümlülüğünün doğumunu etkilemez. Vergi yükümlülüğü vergi yasalarından kaynaklanan hukuksal bir durumdur; bu nedenle yasalara aykırı olarak sözleşme ile değiştirilmesi olanaklı değildir.

Vergi yasaları gereğince adına vergi tarh olunan kişiye “yasal yükümlü” adı verilir; ancak kimi durumlarda verginin yasal yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı farklı kişiler olabilir. Anılan durumlarda vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevler

bakımından vergi dairelerine muhatap verginin yasal yükümlüsü olduğu halde, verginin ekonomik anlamda yükü farklı kişiler üzerindedir (Ağar, 2005: 31).

1.3.2. Vergilendirme Aşamaları

Kamu alacaklarının, özellikle vergi alacaklarının alacaklı idarenin eline geçebilmesi için tamamlanması gereken uzun bir süreç gerekmektedir. Vergisel yönden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan süreç tarh, tebliğ ve tahakkuk ve tarhiyat aşamalarının işlemesiyle devam eder (Arıkan ve Öz, 2003: 180).

Vergi alacağını devletin tahsil edebilmesi için tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması gerekir. Diğer bir ifade ile, maliye idaresi tarafından kanunda sayılmış şartların verginin mükellefinde toplanması halinde, bir irade beyanı ile devletin vergi alacağını tespit edilmesi gerekmektedir. Bu yapılmadan verginin tahsil edilmesi mümkün olmayacaktır. İşte vergi alacağını, alacaklı kamu idaresi tarafından tahsil edilebilmesi için, vergi kanunlarında belirtilmiş olan hüküm ve kurallara uygu olarak bazı işlemlerin yapılması gerekir. Bu işlemler sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Vergi alacağını doğması, gelişmesi ve sona ermesi ile ilgili bu dört kavram birbirine çok yakın ve bağlı bulunmaktadır (Aksoy, 1991: 60-61).

a) Verginin Tarhı

213 sayılı VUK. md. 20'de verginin tarhı şu şekilde tanımlanmıştır; “ Vergi alacağını kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir ”. Bu konular ilgili bölümlerde ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

b) Verginin Tebliği

VUK.' nun 21. maddesinde “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”. Kısaca vergi tarhından mükellef veya sorumlunun haberdar edilmesidir. Tebliğ, vergi yükümlüsünün vergi ödemeye çağrılması olarak tanımlanabilir (Erginay, 1976: 77).

Vergi mükellefinin adına tarh olunan vergiden haberdar olabilmesi ve tarh işleminin böylece hüküm ve sonuç doğurabilmesi ancak bu işlemin tebliği (mükellef açısından tebellüğü) ile gerçekleşeceğinden, vergilendirme sürecinde tebliğ aşaması, tarh işlemi kadar önemli bir resmi bildirimdir. Uygulamaya ilişkin bir işlem türü olan tebliğ, verginin tarhı ile tahakkuku arasında köprü vazifesi gördüğünden ayrıca bir öneme sahiptir; bunun yanı sıra idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlaması da tebliğ sayesinde gerçekleşmektedir.

Ülkemizde tebliğ işlemini düzenleyen genel bir kanun (7201 sayılı Tebligat Kanunu) bulunmasına karşılık 213 sayılı VUK.'da vergilendirme süreci ile ilgili tebligat işlemleri bakımından özel düzenlemeler öngörmüştür; vergilendirme sürecinin tüm aşamaların da söz konusu tebligat hükümleri geçerlidir; örneğin tüm vergi veya ceza ihbarnamelerini, vergi dairesince belli ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin olarak yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri inceleme raporları ve uzlaşmaya ilişkin tutanaklar 213 sayılı VUK.'da düzenlenen tebligat hükümleri kapsamına dahildir (Ağar, 2005: 32).

213 sayılı VUK.' da beş değişik tebliğ usulü öngörülmüştür:

- i. Vergi dairesinde ya da komisyonda tebliğ** (İlgilinin kabul etmesi şarttır; 213 sayılı VUK. md. 93/2).
- ii. Adreste tebliğ** (posta yolu ile, VUK. m .99-100; memur vasıtasıyla md. 107).
- iii. İlan yoluyla tebliğ** (adres bilinemiyor ya da muhataba ulaşılamıyorsa VUK. md. 103-106).
- iv. Vasıtalı tebliğ** (özel bir düzenlemedir; kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı ya da müessese amiri gibi en yakın üst vasıtası ile yapılır, VUK. md. 96).
- v. Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ** (yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtası ile yapılır, VUK. md. 97).

Tebliğ işleminde “yazılı şekil” esastır; tebligat vergi mükellefine, bunların kanuni temsilcilerine ya da umumi vekillerine vergi cezası kesilene, tüzel kişilerde başkan, müdür ya da kanuni temsilcilerine, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda idareci ya da temsilcilerine, kamu idare ve müesseselerinde en büyük amirlere, bunların yardımcılarına ya da yetkili memurlara yapılabilir. Sayılan muhataplar bulunmadığı takdirde tebliğ, ikametgah adresinde bulunanlardan birine ya da iş yerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılır.

Vergi uyuşmazlıkları bakımından kural olarak, tebliğ yapılan hallerde ya da tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliği izleyen günden itibaren başlayan dava açma süresi, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilât tarihini, tevkif yoluyla alınan vergilerde tescil tarihini, idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci ya da komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlayacaktır (Ağar, 2005: 33).

c) Verginin Tahakkuku

213 sayılı VUK. md. 22’de verginin tahakkuku; “tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” biçiminde tanımlanmıştır. 213 sayılı VUK.’ da yer alan söz konusu tanımdan anlaşılacağı üzere tahakkuk, karşımıza vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemlerden biri olarak değil, aksine vergi borcunun ödenecek duruma gelmesi aşamasını ifade eden bir saptama olarak çıkmaktadır. Anılan aşama, ya süresinde vergi davası açılmaması ile kendiliğinden ya da vergi mahkemesinin/ Danıştay’ın açılan davayı reddetmesi üzerine gerçekleşir; işte tahakkuk aşamasının başkaca hiçbir idari muamele ya da tasarrufa gereksinim duymaksızın kendiliğinden gerçekleşme özelliği; bu aşmayı vergilendirme sürecinin diğer aşamalarından farklılaştıran bir niteliktir.

Vergi İdaresinin tarh işlemi ile hesaplanıp ham bir şekilde ortaya çıkan vergi borcu tahakkuk aşamasında vergi mükellefinin yargı yoluna başvurmaması ya da yargı organının ret kararına göre somut bir nitelik kazanmaktadır; vergi mükellefinin ya da yargı organının idarenin işlemine katılması suretiyle işlem, taşıdığı istem hakkı bakımından daha sağlam bir nitelik kazandığından tahakkuk ile birlikte vergi borcunun ödenmesi gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2003: 106).

Yasada yer alan tahakkuk kavramı hukuki açıdan niteleyebilmek için yeterli açılımı sağlamaktan uzaktır. Yasal tanımın uyandırdığı önemli yanlış izlenimlerden başta geleni şudur: Yasada yer alan tanım, ilk okunduğunda verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile birlikte tahakkukun gerçekleştiği yani “verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği” izlenimi doğmaktadır. Oysa kimi durumlarda yükümlünün belirli bir süre hareketsiz kalmasına ya da yine yükümlünün benimseyeceği tutuma veya bazen de

yargının vereceği karara göre mümkün olabilmektedir. Buna göre tanımın gözden geçirilmesi ve kapsamlı olarak yeniden formüle edilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme sürecini oluşturan teknik aşamalardan biri olan tahakkukun tarh işleminden bağımsız bir idari işlem olmadığı düşüncesi yaygın olarak dile getirilmektedir.

Tahakkuku bir idari işlem olarak nitelendirmek mümkün değildir. Her şeyden önce tahakkuk, idari işlemlere ilişkin genel tanıma uymamaktadır. İdari işlem kavramı, “idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik, kamu gücü ayrıcalığına dayanan irade açıklamaları” olarak tanımlanırsa, tahakkukun bu tanımda değinilen öğeleri içermediği kolaylıkla görülebilir. Tahakkukun gerçekleşmesi idarenin bir irade açıklaması olarak görülemeyeceği gibi, bazı durumlarda tümüyle yükümlünün tutumuna bağlı olarak ortaya çıkan bir sonuç özelliğini de taşımaktadır. Öte yandan tahakkukta tanımın bir başka önemli ögesi olan “kamu gücü ayrıcalığına dayanma” dan da söz edilemez (Taşkan, 2005: 158-159)

Tahakkukun sonuçlarını şu şekilde belirlemek mümkündür (Taşkan, 2005: 160):

I. Kanunda tahakkuk, “...vergi borcunun ödenmesi gereken safhaya gelmesi “ biçiminde tanımlandığına göre, idare yönünden tahakkuk eden verginin tahsil edilebilir hale geldiği yani tahsil işlemlerine başlanabileceği anlaşılır. Ancak hemen ifade edelim ki, tahakkuk ile başlayabileceğini gördüğümüz tahsil sürecinin çeşitli yollarla durdurulması olanağı vardır. Aşağıdaki durumlarda tahakkuk ile başlayan tahsil işlemlerinin durduğu görülmektedir:

- a. Yasal süre içinde vergi davası açılması “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümlerinin tahsil işlemlerini durdurur.” (İYUK md. 26/3).
 - b. Vergi mahkemesi kararı üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin olarak itiraz ya da temyiz yollarına başvurulması durumunda Danıştay ya da bölge idare mahkemesinden yürütmeyi durdurma isteminde bulunulması ve bu istemlerin kabul edilmesi halinde de tahsil işlemleri duracaktır (İYUK md. 52/1).
 - c. Vergi mahkemesi kararının üst yargı yerleri (Danıştay veya bölge idare mahkemesi) tarafından bozulması durumunda da kararın yürütülmesi kendiliğinden duracak yani tahsil işlemi henüz yapılmamışsa gerçekleştirilemeyecektir (İYUK md. 52/4).
- II.** Tahakkukun bir idari işlem olmaması nedeniyle idari davaya konu edilmesi mümkün görünmemektedir. Zira idari Yargılama Usulü Kanununa göre, dava dilekçeleri üzerinde yapılacak ilk incelemede “idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığının” incelenmesi ve “davanın reddine” karar verilmesi gereklidir (İYUK md. 14/3-c ve md. 15/1-b). Belirtmek gerekir ki Türk idari yargı düzeninde “tespit davası” ayrı bir kategori olarak yer alsaydı tahakkukun gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik bir dava olanağı düşünülebilirdi. Ancak mevcut durum karşısında yargı denetiminin vergilendirme sürecinin bir önceki aşamasını oluşturan ve idari işlem olduğu açık bulunan tarh işleminin hukuka uygunluğu ile sınırlı olduğunu belirtmek gerekir.

III. Bazı durumlarda verginin tahakkuku ile birlikte vergi borcunun kesinleşmesi de söz konusu olabilmektedir. Beyana dayalı tarhiyat, mükellef ve idarenin uzlaşmaya varması gibi durumlarda tahakkukla birlikte kesinleşme sonucu görülebilmektedir.

d) Verginin Tahsili

213 sayılı VUK. md. 23 verginin tahsilini; “Verginin kanuna uygun suretle ödenmesi” biçiminde ifade etmiştir; ancak bu tanımlama, tahsil aşamasının idari bir işlem mi ya da idari bir eylemi olduğu konusunda, tarh işleminin tanımında olduğu kadar açık bir ifade taşımamaktadır. Her şeyden önce, vergilendirme sürecinde tahsil aşaması kamu borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğundan bir idari işlemdir. Bu idari işlemin özünü oluşturan maddi/teknik faaliyet ise tahsilin eylem yönüne ilişkin kimi genel ilkelere (VUK. md. 110-112) bağlamıştır.

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsil aşaması ile son bulur. Tıpkı tarh işlemi gibi tahsil de vergilendirme sürecinde ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem-sonuç işlem bağıntısı bulunur.

Tahsil, tarh işlemi gibi, birel işlemlerden öznel işlem kategorisine dâhil olmasının yanı sıra yükümlendirici ve yapıcı (inşai) nitelik taşıyan bir idari işlemdir. Tahsil aşamasında miktarı tarh işlemi ile belirlenmiş olan vergi borcu, her vergi mükellefi bakımından sona ermektedir. Bu çerçevede, tarh işlemine yetkili olan vergi dairesi tahsil işlemi bakımından da yetkilidir.

Türk vergi sisteminde tahsil aşamasını düzenleyen temel kanun, “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” dur. Bir diğer deyişle, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları 213 sayılı VUK.’da düzenlenmişken; tahsil aşaması 6183 sayılı AATUHK.’da hükme bağlanmıştır; ancak 6183 sayılı AATUHK sadece vergilerin değil, tüm kamu alacaklarının tahsil usullerini düzenlemesi nedeni ile özellik arz etmektedir. (Ağar, 2005: 35).

1.3.3. Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi

Vergi uygulamasında verginin tahakkuku ve verginin kesinleşmesi, sonuçları itibariyle farklılık arz eden iki önemli kavramdır. Vergi kanunlarımızda verginin tahakkuku kavramı açık olarak tanımlanırken, vergi ve cezanın kesinleşmesine dair bir hükme yer verilmemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 22. maddesinde hüküm altına alındığı üzere “verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” madde hükmünden de anlaşılacağı üzere tahakkuku işlemi ile birlikte vergi borcu doğmuş, devletin alacağı belirli ve tahsili gereken bir duruma gelmiştir. Yasal düzenlemenin tahakkuku, verginin “ödenmesi gereken safhaya gelmesi” koşuluna bağlaması bilimsel açıdan noksan ve hatalıdır (Tuncer, 2003: 148). Çünkü verginin tahakkuku hukuksal açıdan kesinleşme anlamını taşıırken, Türk Vergi Siteminde verginin tahakkuku her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmemektedir. Verginin tahakkuku ve kesinleşme zamanlarının paralellik arz etmesi halinde tahakkuk ve kesinleşmenin doğurduğu sonuçlar değişmemekle birlikte; bu iki kavramın farklı zamanlarda gerçekleştiği durumlarda tahakkukun ve kesinleşmenin zamanlarının saptanması, doğurduğu sonuçlar bakımından önem arz etmektedir (Kumluca, 2007: 65).

Esasen bir usul hukuku kavramı olan kesinleşme, bu hukuk dalı açısından maddi ve şekli anlamda kesinleşme olmak üzere ikiye ayrılmakta, şekli anlamda kesinleşme, “bir mahkeme kararına karşı artık normal kanun yollarına başvurulamayacağı”; maddi anlamda kesinleşme ise “yargısal kararlara tanınan kanuni hakikat vasfı” olarak tanımlanmaktadır.

Bu iki terimi vergi hukuku açısından değerlendirdiğimizde vergi borcunun tahakkuku, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durum, bir saptama; vergi borcunun kesinleşmesi ise, vergi borcuna karşı başvurulabilecek tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi biçiminde tanımlanabilir (Taşkan, 2005: 157- 158).

Vergi hukukunda verginin tahakkuk ve kesinleşme zamanları genellikle çakışmakla birlikte, bu iki kavramın farklı zamanlarda gerçekleştiği durumlar da söz konusu olmaktadır (Ufuk, 2003: 7).

1.3.3.1. Tahakkuk ve Kesinleşmenin Ayrı Ayrı Gerçekleştiği Durumlar

Aşağıdaki durumlarda vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi ayrı ayrı zamanlarda gerçekleşmektedir: (Taşkan, 2005: 161-163).

a) Mükellefin Vergi İdaresince Tek Tarafhı Olarak Yapılan Tarh

İşlemlerine Karşı Dava Açması Durumunda

Burada kastedilen uygulamalar Vergi Usul Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen re’sen, ikmalen ve idarece tarh işlemleridir. Özellikle re’sen tarh ve ikmalen tarhta idare tamamen mükellefin bilgisi ve etkisi dışında ödenecek verginin miktarını belirlediğinden, mükellefe dava açma ve yapılan işlemi yargı denetimine sunma hakkının tanınması gereklidir.

Daha açık bir anlatımla bu durum da dava açılması idarenin ve mükellefin somut vergilendirme işlemine ilişkin farklı değerlendirmelerinin yargı organının takdirine sunulması anlamını taşımaktadır. Yargının ulaşacağı sonuca göre ya mükellef haklı bulunacak ve tarhiyat işleminden vazgeçilmesi gerekir ya da vergi idaresinin haklı bulunması sonucunda, yargı kararı ile de desteklenen idari işlemin sonuçlanması yani verginin tahsili gerekli hale gelecektir.

İYUK md. 27/3 gereğince vergi davasının açılması birlikte dava sonuna kadar ertelenen tahakkuk aşaması yargı kararının idare lehine tecelli etmesi ile birlikte tahakkuk evresine ulaşmış olmakla birlikte, bu aşamada vergi borcunun kesinleştiğinden söz etmek mümkün değildir. Zira henüz mükellefin elinde üst yargı organlarına başvurma seçeneği mevcuttur. Öyleyse bu aşamada verginin kesinleşmesi mükellefin tutumuna göre iki olasılıkla incelenebilir

- i. Mükellef süresi içinde kanun yollarına başvurmadığı takdirde artık başkaca başvurulabilecek bir imkan kalamadığından vergi ihbarnamesinin kendisine tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük temyiz (ya da duruma göre itiraz) süresinin bitimi ile birlikte vergi borcu kesinleşmiş olur.
- ii. Mükellefin üst yargı organlarına başvurması durumunda ise temyiz ya da itiraz incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesi kararının üst yargı organlarınca uygun bulunması (Bölge idare mahkemesinde aynı yönde karar/Danıştay'sa onama) durumunda vergi borcu kesinleşmiş olur.

b) Uzlaşmaya Varılmaması Durumunda

Uzlaşmaya varılmaması durumunda vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi yine mükellefin tercih edeceği tutuma göre gerçekleşmektedir. Bu durumda VUK. ek madde 7/IV'e göre mükellefin kalan süre ya da 15 gün içinde tarh işlemine karşı dava açma imkanı bulunmaktadır. Mükellef süresi içinde dava açma hakkını kullandığı takdirde vergi borcunun tahakkuku ilk derece mahkemesi kararının sonucuna kadar ertelenmiş olacak, bu kararın mükellef aleyhine olması durumunda da yine mükellefin tutumuna göre, vergi borcunun kesinleşmesi üst yargı organını kararına kadar kalabilecektir.

c) İhtirazi Kayıtlı Beyan Durumunda

İlke olarak mükellefin kendi beyanına dayanan tarh işlemlerine karşı dava açması düşünülemez. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. Maddesi mükelleflere dolaylı olarak ihtirazi kayıtlı beyanda bulunma olanağını vermektedir. İhtirazi kayıtlı beyan, mükellefin zorunda olarak beyanda bulunurken, tarh işlemine karşı dava açma hakkını saklı tutması anlamını taşıdığından, bu durumda da tahakkuk ve kesinleşmenin ayrı ayrı gerçekleşmesi beklenir. Zira bu tip beyanın doğal sonucu mükellefin işleme karşı yargı yoluna başvurması ve açtığı davayı kaybettiği takdirde kanun yollarını denemesidir.

d) Tarh İşleminde Vergi Hatası Bulunması Durumunda

Mükellefin kendi beyanına dayanan tarh işlemlerine karşı dava açabilmesi ikinci olasılık, işlemde bir veri hatası bulunması durumudur. Öyleyse bu durumda da mükellefin vergi hatası ile malul olduğunu ileri sürdüğü işleme karşı dava açması durumunda tahakkuk ve kesinleşmenin mükellefin tutumu ve yargı organlarının kararları doğrultusunda ayrı ayrı gerçekleşeceği söylenebilir.

1.3.3.2. Tahakkuk ve Kesinleşmenin Birlikte Gerçekleştiği Durumlar

a) Beyana Dayalı Tarhiyatta

Beyana dayalı tarhiyatta vergi hatası ve ihtirazi kayıtla yapılan beyanlar bir kenara bırakılırsa yükümlünün kendi beyanına dayanan işlemlere karşı yargı yoluna başvurma olanağı bulunmadığından tahakkuk fişinin ilgiliye verilmesi ile birlikte vergi borcunun hem tahakkuk ettiği hem de kesinleştiği görülmektedir.

b) Uzlaşmaya Varılması Durumunda

Yükümlünün idare ile uzlaşmaya vararak uzlaşma tutanağını imzalaması durumunda da vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi birlikte gerçekleşir. Zira bu durumda da mükellef açısından başvurulabilecek herhangi bir yol kalmamaktadır (VUK Ek madde 6/2).

Aynı sonucun tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından da geçerli olduğunu belirtmek gerekir (VUK Ek madde 11/2).

c) Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde

Tahakkuku tahsile bağlı vergiler (damga vergisi gibi) bakımından da aynı sonuç gözlenmektedir. Bu tip vergilerde tahsil işlemi tahakkuku da kapsamakta olduğundan (VUK. md. 24) kesinleşmenin ayrı bir sürecin sonucunda oluşması düşünülemez.

Ancak tahakkuku tahsile bağlı vergiler, vadesinde ödenmediği veya tahsil edilmediği takdirde bu niteliğini kaybeder ve söz konusu verginin önce ihbarname ile istenmesi, sonuç alınamaması halinde ise ödeme emri düzenlenmesi gerekir.

d) Kendiliğinden Tahakkuk Durumunda

Bazı vergiler yasa gereği kendiliğinden tahakkuk etmektedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisinde durum böyledir (MTVK md. 9 / EVK md. 11). Bu tip vergiler bakımından ayrı bir tahakkuk/ kesinleşme sürecinden söz etmek mümkün olmadığından, her iki durumun birlikte gerçekleştiği görülmektedir.

e) Mükellefin Vergi İdaresince Tek Taraflı Olarak Yapılan Tarh İşlemlerine Karşı Dava Açmaması Durumunda

Mükellefin vergi idaresince tek taraflı olarak yapılan tarh işlemlerine karşı dava açma hakkına sahip bulunduğu ve bu yolu tercih ettiği takdirde, vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşmesine ilişkin gelişmelerin, yargı kararlarına göre şekilleneceği hususuna yukarıda değinilmiştir.

Eğer mükellef kendisine tanınan yasal süre içinde idarenin tek taraflı olarak gerçekleştirdiği tarh işlemine karşı dava açmazsa, artık yasal olarak başvurabileceği herhangi bir yol kalmayacağından, vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmiş olur.

f) Diğer Ücretlilerin Vergilendirilmesinde

Diğer ücretlilerde verginin tahakkuku, bu mükelleflerin vergi karneleri ile birlikte vergi dairesine başvurmaları üzerine, ödeyecekleri vergi tutarının bu karneye yazılması suretiyle gerçekleşmektedir.

Buradaki tarhiyat işleminde asgari ücrete bağlı ve yasaca kapsamı belirlenmiş bir tarh işleminin gerçekleştirilmesi söz konusu olduğundan anılan yazım işleminin

yapılması ile birlikte vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşmesinin de tamamlandığını kabul etmek gerekir.

1.3.4. Vergi Tarh İşleminin Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri İle İlişkisi

a) Tarh ve Tebliğ İlişkisi

Tarh işlemi idari bir işlem olduğu için başlı başına bir hüküm ifade etmez. Tarhiyatın mükellef bakımından bir hüküm ifade edebilmesi için mükellefe veya vergi ödeyicisine duyurulması gerekmektedir. Hukuki bakımdan bir iç idare işlemi olan vergi tarhı ancak mükellefe yapılacak tebliğ ile tamamlanmış olur.

Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için modern vergi hukukunda bunun yazılı olması gerekir. Sözle tebliğ olmaz ve olsa bile hüküm ifade etmez. Türk Vergi Usul Kanunu'nda bunun yazılı olması gerekir. Sözle tebliğ olmaz ve olsa bile hüküm ifade etmez. Türk Vergi Usul Kanunu'nda da bu hüküm açıkça yer almıştır.

b) Tarh ve Tahakkuk İlişkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 22ç maddesi “verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Tahakkuk, kelime anlamı olarak “katiyet kazanmak, nihai hale gelmek” demek olduğuna göre, VUK.'nun 22. Maddesindeki “ödenmesi gereken bir safhaya gelme “ amaca uygun düşmemektedir.

Tahakkuk kavramı hakkında iki farklı görüş vardır. Birinci görüş, tahakkuk tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenebilir bir hale gelmesidir. İkinci görüş, verginin çeşitli mercilerden geçerek nihai şekilde kati'leşmesini ifade eder. Yani tahakkuk; vergiye süresi içerisinde itiraz edilmeyerek bunun kesinleşmesi, şayet itiraz edilmiş ise, çeşitli

mercilerden geçmek suretiyle son şeklini alması ile vergi hukuken gerçekleşir ki bu son safhada vergi tahakkuk etmiş sayılır.

Tahakkuk tarhı da içine alan daha geniş bir kavram olmakta, diğer taraftan tarh ile başlayan süreç tamamlanmaktadır. Tahakkuk muamelesi daha ziyade tarhiyatta bir hata olduğu ve buna ilgili merciler nezdinde itiraz edildiği zaman önem kazanır. Halbuki itiraz yapılmaz veya beyan edilen matraha göre tarhiyat gerçekleşir ise tarh edilen vergi derhal tahakkuk eder. Bu takdirde tarh ile tahakkuk işlemleri tamamen birleşir.

c) Tarh ve Tahsil İlişkisi

Tahsil verginin son safhasıdır. VUK.'nun 24. Maddesi “verginin tahsili, kanuna uygun suretle ödenmesidir” diye bir tarif vermektedir. Bu şekilde vergi tarhı ile başlayan verginin oluş seyri çeşitli safhalardan geçtikten sonra normal şekilde son bulur. Vergi tahsili, vergi borcunun tasfiyesi demektir. Tarhla başlayan idari işlem; tebliğ, itiraz, tahakkuk gibi bir seyir takip ettikten sonra mükellef bakımından ödeme ile de sonuçlanmaktadır (Tuncer, 1989: 84-86)

1.3.5. Vergi Tarh İşleminin vergi Matrahı ve Oranı İle İlişkisi

Verginin tarhı, kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapılmaktadır. Vergi tarhı, işlemin yapılabilmesi için, vergi matrahının önceden belirlenmesine ve bu matraha kanunda belirtilen nispetin uygulanmasına ihtiyaç vardır. Vergi tarhının bu özelliği nedeniyle, vergi tarh işleminin matrah ve nispet ile yakın ilişkisi vardır.

Vergi matrahı; vergi mevzularının, verginin hesaplanması için saptanan değer ve miktarlarına denir. Alınacak vergi miktarını hesaplamak için vergi kanunlarında gösterilen oran veya miktarların belirli değer veya miktarlara uygulanması gerekir.

Vergi matrahları başlıca iki grupta toplanır. Birincisi, matrahların ağırlık, sayı, hacim veya uzunluk gibi miktarlar ve ikincisi değer, fiyat veya bedel gibi iktisadi miktarlardır. Bunlardan birinci gruptakilere “spesifik” (miktar esas) ve diğerine “ad valorem” (değer esas) denir (Erginay, 1983: 30)

Vergi tarifesi, vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçülerdir. Vergi tarifeleri, ortalama vergi oranının seyrine göre, tek oranlı (eş oranlı, düz oranlı), artan oranlı ve tersine artan oranlı diye nitelendirilen tiplere ayrılır (Turhan, 1987: 60-61).

Vergi oranı ise, vergiyi hesaplamak için vergi matrahına uygulanan miktarın yüzde ile belirtilmesidir. Vergi matrahı teknik bir miktar olan spesifik vergilerde ise matraha vergi oranı yerine vergi miktarı uygulanır. Vergiyi hesaplamak için tek bir oran veya vergi miktarı olabileceği gibi birden fazla oranlar veya miktarlarda olabilir (Herekman, 1989: 19-20)

1.3.6. Vergi Tarhiyatında Ön İşlemler

Verginin idarece tarh edildiği işlem türlerinde (re’sen, ikmalen, idarece tarh gibi), beyana dayalı tarhiyatın aksine, matrah vergi dairesince saptanır. Matrahın idare tarafından saptanması, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Matrah saptaması içinde bir kısım ön işlemlere, ön incelemeye ve çalışmaya gerek vardır. Bunlar arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama gibi vergi dairesinin vergi

kaçağını yakalamasına yönelik araştırma, eylem ve işlemlerdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 99-102).

a) Yoklama

Vergi Usul Kanununa göre yoklama, vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırma işlemleridir (VUK. md.127). Örneğin veraset vergisinde beyan konusu bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının iş yerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması yoklama işleminin konusunu oluşturur. Yoklama ile araştırılacak diğer konular arasında ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, defterlere usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığı, faturasız mal bulunup bulunmadığı gibi hususlar da yer almaktadır. Yoklamanın nez aman yapılacağı ilgiliye bildirilmez; yoklama her zaman yapılabilir (VUK. md. 130). Yoklama sonucu tutanak niteliğindeki yoklama fişine geçirilir; bu fiş ilgili kişiye imzalatılıp bir nüshası da ona verilir (VUK. md. 131, 132). Toplu yoklama için yasada ayrıca hüküm getirilmiştir (VUK. md. 133).

b) İnceleme

Bu işlem, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Vergi usul kanuna göre incelemeye tabi olanlar, yasa ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir (VUK. md.137). Kanun inceleme yapmaya yetkili denetim elemanları olarak hesap uzmanları ve yardımcılarını, maliye

müfettişlerini ve yardımcılarını, gelirler kontrolörlerini, stajyer gelirler kontrollerini, ilin en büyük mal memurunu, vergi denetmeni ve yardımcılarını ile vergi dairesi müdürlerini saymıştır (VUK. md. 135) İnceleme zamanının önceden haber verilmesi zorunlu değildir; ancak yükümlünün hazırlık yapması gerekli ise haber verilir. Kanun, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tahakkuk zaman aşımı süresi içinde inceleme yapma olanağı tanımaktadır.

İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla saptanır; varsa ilgililerin itirazları da bu tutanağa geçirilir (VUK. md. 141) Vergi Usul Kanununun 30. Maddesine göre, inceleme elemanının raporunda belirtilen matrah farkı üzerinden ayrıca takdir komisyonuna sevk etmeden, re'sen vergi tarh edilebilmektedir.

c) Arama

Vergi Usul Kanununun 142-147. maddelerinde düzenlenen arama, bir ihbar yâda inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişinin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Arama için inceleme elemanının sulh yargıcından karar alması zorunludur. Aramanın ilgili kişilerin nezdinde ve üzerinde yapılabileceği hükmünden, kişinin üzeri olduğu gibi, konuta ve iş yerinin de arama kararı ve uyumla kapsamına girdiği anlaşılmaktadır. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler en geç üç ay içinde incelenip, inceleme ve arama sırasında denetim elemanınca belli vergi suçlarını oluşturan maddi unsurlar bulunduğu takdirde durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir.

d) Bilgi Toplama

Vergi Usul Kanunu vergi dairesine, yükümlü ile ilgili araştırmalarını yürütürken yükümlüden, yükümlü ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi almak yetkisini tanımaktadır. 148. Maddeye göre “ Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelmesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”.

Bilgi vermekten çekinme hakkına sahip olanlar yasada ayrıca belirtilmiştir. Buna göre haberleşmenin gizliliği ilkesi gereği posta, telgraf ve telefon idaresi, mesleklerinin icrası nedeniyle öğrenip açıklamama yükümü altında buldukları meslek sırrı dolayısıyla doktor, avukat gibi bir kısım serbest meslek erbabı vb. yasanın çekinme olanağı tanımadığı durumlarda bilgi verme yükümünü yerine getirmeyenlere uygulanacak yaptırım olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. Maddesinde özel usulsüzlük cezası hükme bağlanmıştır.

e) Takdir Komisyonlarınca Matrah Saptanması

Takdir komisyonları yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve yükümlü kesimin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır. Komisyonların matrah saptama konusundaki görevleri, “genel/objektif” ya da “bireysel/sübjektif” nitelikteki matrah saptamaları olmak üzere iki noktada toplanabilir.

Takdir komisyonları, idarenin üç, yükümlü kesiminin ise iki temsilcisinden oluşan karma nitelikli ve aynı zamanda merkez idare teşkilatı dışında yer alan

kuruluşlardır. Vergi idaresinin takdir komisyonunun kararlarını değiştirme yetkisi bulunmamaktadır; ancak vergi idaresi, bunlara karşı yargı yoluna başvurabilir. Vergi yükümlüsünün takdir komisyonunun kararına karşı dava hakkını kullanabilmesi için, bu karara göre vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi gerekir (Ağar, 2005: 38).

1.4. VERGİ TARİYATI İŞLEMİ

Vergi tarhı dar anlamda verginin hesaplanması olarak ifade edilebilir. Bu uygulama hukuki bir işlem olup, bununla; idare alacaklı, mükellef ise, vergiden borçlu konumuna girmektedir. Mükellefin şu veya bu belge üzerinde ne kadar vergi borcu olduğunu hesaplaması ya da hesap yaptığı belgeyi vergi idaresine vermesi, verginin tarhı bakımından yeterli değildir. Söz konusu hukuki işlemin gerçekleşmesi idare tarafından işlemin tamamlanmasına bağlıdır (Akdoğan, 2003: 16).

Tarh işlemi, vergi borcunu doğurmaz yalnızca borcun varlığını saptar. VUK.'nun 19. maddesinde; vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağının belirtilmesi vergi borcunun doğuşunda asıl yaratıcı unsurun tarh değil, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı olduğunu gösterir. Bu husus, belli bir durumda uygulanacak vergi kanunu belirleme, zaman aşımının başlangıcını saptama vs. açısından büyük önem taşır (Uluatam ve Methibay, 2001: 112).

Tarh edilen bir verginin hüküm ifade edebilmesi için; mükellefe tebliğ edilmesi, ardından tahakkuk etmesi ve nihayet tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu yönüyle tarh işlemi; tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile yakın ilişki içinde bulunmaktadır (Küçük, 1997: 133). Türk vergi sisteminde asıl olan, tarh işleminin gerçek matrahlar üzerinden

yapılmasıdır. Diğer bir deyişle her vergi mükellefi ya da sorumlusu, vergiyi doğuran olay kendisi için ne kadar matrah ortaya koymuşsa onun üzerinden vergi tarifesiyle belirlenen vergiyi ödeyecektir. Gerçek matrahlar üzerinden vergi alınmasının çeşitli örnekleri arasında en bilineni beyan esasına göre alınan vergilerdir. Ancak gerçek matrahın belirlenmesi ve vergilenmesinin çeşitli nedenlerle sakıncalı ya da imkânsız bulunduğu durumlarda vergi kanunlarının tarh işlemini gerçek matrahlar yerine götürü matrahlar üzerine oturtabilmesi mümkündür (Uluatam ve Methibay, 2001: 112)

1.4.1. Tarh İşleminin Hukuki Niteliği

Vergi usul kanunun verdiği tanıma göre “Verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir”. Bu tanıma dikkat edildiğinde, yasanın tarh aşamasını bir idari işlem olarak hükme bağladığı anlaşılır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 89)

Vergilendirme sürecinde birden fazla işlem yer aldığı gibi bunların her birinin idari işlem kategorilerine göre konumu farklılık arz etmektedir; vergi alanındaki yasal düzenlemeler “genel düzenleyici/kural işlem”, vergiyi doğuran olay nedeni ile bir kimsenin yükümlü durumuna girmesi sonucunu doğuran işlemler “koşul/durum işlem”, buna karşılık bir matrahın belirlenmesi “iç işlem/hazırlık işlemi”, ardından yapılan tarh işlemi ise “öznel” nitelikli idari işlemdir (Özay, 1996: 461).

İdari işlem kavranın ne anlam ifade ettiğine bakacak olursak; “İdari işlemler, idari makam ve mercilerin, idare işlevleriyle ilgili olarak kamu hukuku kuralları

çerçevesinde tesis ettikleri tek yanlı ve doğrudan uygulanabilir hukuki tasarruflardır” (Yenice ve Esin, 1983: 386).

Bir başka tanımda; “İdari işlem, idarenin tek taraflı ve idari görevleriyle ilgili olarak tesisi ettikleri, uygulanabilir nitelikte tasarruflardır” (Alver, 1993: 51).

İdari işlemler, hem özellik yönünden, hem de öğeleri yönünden özel hukuk işlemlerinden farklıdır (Gözübüyük ve Tan, 1998: 318).

- i. İdari işlemlerin, özelliklerinden biri tek yanlı olmasıdır. İşlemin tek yanlılığı nedeni ile özel hukuktakinin tersine taraflar arasında iradelerin eşitliği değil, kamusal iradelerin üstünlüğü esastır. İdari işlemlerin, tek yanlı irade açıklaması ile ilgililerin isteyip istemediğine bakılmaksızın, hukuksal sonuç doğurması idare hukukunun özel hukuktan en önemli farklardan biridir.
- ii. İdari işlemler, ancak kamu yararı ile yapılır. Bir idari işlem yapılırken, kamu yararı dışında başka amaç örneğin birine çıkar sağlama amacı güdülmez.
- iii. İdari işlemin yapılması, hem yapanlar hem de içerik yönünden önceden düzenlenmiş kurallara bağlanmıştır. Özel hukuk alanında olduğu gibi, taraflar idari işlemin içeriğini saptamada serbest değildirler.
- iv. Her idari işlemin yasal dayanağının bulunması ve yasalara uygun olarak yapılması gerekir. Bu nedenle idari işlemlerin yasal olduğu var sayılır. Bunun sonucu olarak da, idari işlemler yargı yerlerince ya da idari üstlerce bozulmadığı sürece, geçerli sayılırlar.
- v. İdari işlemler uygulanabilir işlemlerdir. Bir idari işlemin uygulanabilir olması için, herhangi bir yargı kararına gerek yoktur. Başka bir deyişle, idari işlemlerin uygulanabilir, eski deyimini ile “icrai” olma ayrıcalığı vardır.

vi. İdare, bazı işlemleri başka bir aracıya gerek kalmadan kendisi uygulayabilir.

Bu idarenin “resen icra” yetkisi denir. Kural olarak idari işlemlerin bozulması için dava açılmış olması, onların yürütülmesini durdurmaz; ayrıca yargı yerinden yürütmenin durdurulması kararı almak gerekir.

Tarh işleminin bireysel (sübjektif) bir işlem olduğu söylenmektedir. Genel-düzenleyici (objektif) bir işlemde vergilendirme yetkisinin kullanılmasında farklı olarak tarh işlemi tek bir yükümlü hakkında tesis edilen bir işlem niteliği taşır. Tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası hükmü ise objektif, kişisellikten uzak bir niteliktedir. Tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası hükmü ise objektif kişisellikten uzak bir niteliktedir. Tarh işlemi yükümlüğü genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp özel, kişisel bir duruma sokar. Aynı işlem ile yükümlü ve vergi dairesi arasında sübjektif bir ilişki kurulmaktadır. Her yükümlünün vergi borcu miktarı farklı olduğundan vergi tarhı ile özel, kişisel durum ortaya çıkarılmış olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 89)

Tek bir organın (vergi idaresi) irade açıklaması ile ortaya çıktığından yalın (basit) işlemlere örnek teşkil eden tarh işlemi, tek bir yükümlü hakkında tesis edildiğinden ve bu şekilde yükümlüyü genel, kişilik dışı bir hukuksal durumdan öznel, kişisel bir duruma soktuğundan birel işlemlerden “öznel (sübjektif) işlemler” kategorisinde yer alır. Tarh işleminin dayanağı olan vergi yasası ile ortaya çıkan vergi yükümlülüğü bir şart (koşu) işlemken, belli hesaplamalardan sonra vergi borcunun somutlaşarak vergi tarh edilmesi bir öznel (sübjektif) işlemdir; ancak vergilendirme sürecinde kişinin yükümlü statüsünü kazanması için idarenin ayrıca bir işlem tesis etmesi gerekmez; bir şart işlemin yarattığı etki vergilendirme ilişkisinde vergiyi

doğuran olay ile kendiliğinden doğduğundan kişi bu olay ile yükümlü statüsüne girmektedir.

Vergilendirme sürecinde ilk idari işlem olarak ortaya çıkan “tarh”, vergi borcunu belirlemesi nedeni ile hem vergilendirmenin “konu” unsurunu oluşturmakta hem de çerçevesi yasal düzenlemeler ile çizilmiş bulunan bir alanda vergi yükümlüsünün borcunu herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve oranlar yoluyla belirlediğinden “özel” nitelikli bir işlemdir (Ağar, 2005: 44).

Tarh işlemini yapan makam, idari bir makamdır. Mali kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla yetkili vergi dairesinin tek yanlı irade beyanıyla tesis edilmektedir. Herhangi bir idari ve yargısal makamın onayına gereksinimi yoktur yani kesindir. Ayrıca tebliğ edilmekle, muhatabına içerdiği (konusu olan) vergi miktarını ödeme yükümlülüğü getirir. Kanunlarda belli edilen süre içerisinde verginin ödenmemesi durumunda, cebri tahsil yöntemlerinin vergi borçlusu hakkında uygulanmasına yol açar. Bu niteliği de, tarh işleminin icrai olduğunu gösterir. İdari dava açma süresi içerisinde idari davaya konu edilmesi sonucu tahsilâtın kendiliğinden durması, tarh işleminin bu niteliğine olumsuz etki yapmaz.

Tarh işlemi, kesinlik niteliği bakımından bir asli işlemdir. Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, tespit edici (belirleyici-saptayıcı) işlemlerdendir. Kişiseldir; vergi mükellefinin subjektif durumları değerlendirilerek yalnızca ona etkili biçimde tesis edilmiştir. Yararlandırıcı değildir; aksine borçlandırıcı (yükümlendirici) işlemlerdendir (Candan, 2006: 10)

Verginin tarhı kişilere belli yükümlülükler getirdiğinden “yükümlendirici idari işlemler” kategorisinde yer alır; vergi muafiyeti tanınması ya da teşvik gibi işlemler “yararlandırıcı işlemler” dendir. Bu bakımdan vergi tarhı, kural olarak yükümlendirici, istisna en yaralandırıcıdır.

Vergi borcunun doğup doğmadığının ya da doğdu ise miktarının ne olduğuna ilişkin bir vergisel sonucun meydana gelmesi, yasada tipleştirilen soyut vergiyi doğuran olayın unsurlarının örtüşüp örtüşmemesine göre bir karar verilmesini gerektirir. İşte bu noktada ortaya çıkan tarh işleminin, yapıcı (inşai) ya da belirleyici idari işlem kategorilerinden hangisinin özelliklerini taşıdığı tartışmalıdır; ancak söz konusu tarh işlemi, Türk Vergi Sistemi bakımından, bu karardan önce ortaya çıkmış bulunan hukuksal durumun deklare edilmesi olduğundan belirleyici niteliktedir (Akkaya, 2002: 21). Ayrıca 213 sayılı VUK. md. 19/1 hükmü dikkate alındığında tarh işleminin yapıcı (inşai) olmaktan ziyade belirleyici bir nitelik taşıdığı ortaya çıkar. Tipik bir idari işlem olan tarh işlemi özetle, yalın (basit), öznel (subjektif), yükümlendirici (istisnaen yaralandırıcı) ve belirleyici idari işlemlerin özelliklerini taşır (Ağar, 2005: 46).

1.4.2. Tarh İşleminin Unsurları

İdari bir işlemin unsurları; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları olarak ortaya çıkmaktadır.

1.4.2.1. Yetki Unsuru Bakımından

Yetki kavramı, genel olarak, “görevle verilen, belli şartlarda şu veya bu biçimde davranma karar verme imkânı sağlayan kanuni hak” olarak tanımlanabilir. İdare hukuku açısından yetki ise kişileri, eşitlik kuralını temel hak ve hürriyetleri kamusal para ve

malları doğrudan ilgilendiren ve kamu gücü kullanımının aracı olan idari işlemi idari teşkilat içindeki herkes tarafından değil, yalnızca kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılabilmesi yeteneğini ifade eder. O halde yetki, kişiye değil göreve bağlı olup; kamu hizmetini ifa eden kişiye değil makama verilir. Yine yetki, hak değil, bir yükümlülüktür (Akyılmaz, 2000: 102).

İdare adına irade açıklamaya kim yetkilidir? Bunun basit bir cevabı vardır: Hukuk kurallarıyla kendisine bu konuda yetki verilmiş kişi veya kişiler idare adına irade açıklayabilirler. Dolayısıyla yetkili kişiler, anayasa ve kanunla belirlenir diğer bir ifade ile idare adına irade açıklamaya yetkili kişiler bu yetkilerini anayasa ve kanunlardan alırlar. (Gözler, 2003: 102)

Tarih işleminin yetki unsurunda, üç önemli hukuka aykırılık hali söz konusu olabilir: Fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı (Candan, 2001: 32-35).

a) Fonksiyon Gaspı

İdari hiyerarşi dışında yer alması veya idari kararlar alma yetkisi vermeyen görevleri yapıyor olması yahut emekli olması, görev süresinin sona ermesi gibi nedenlerle yetkisiz kişilerce idari bir karar alınmasıdır. Vergi tarhi bakımından ise fonksiyon gaspı, yasama ve yargı organlarına yada özel hukuk kişi ve kuruluşlarına vergi salınmasıdır.

b) Yetki Gaspı

Fonksiyon gaspından farklı olarak, idari işlem yapan makam idari hiyerarşiye dâhildir; ancak, o işlemi yapmakta yetkili kılınan idari makam değildir. Bu bakımdan;

yetki gaspı, idari işlemin, o idari işlemi tesise yetkili olmayan idareler tarafından yapılması olarak tanımlanabilir.

c) Yetki Aşımı

Tarh işlemi yapma konusunda yetkili olan bir kamu idaresi, bu yetkisini üç durumda aşmış; dolayısıyla, yetki unsuru bakımından hukuka aykırı tarh işlemi yapmış sayılır. Bu üç hal; tarh yetkisinin, konu yer ve zaman bakımından aşılarak kullanılmasıdır.

Vergilendirme işlemlerinin yapılmasında genel olarak yetki kuralı, Vergi Usul Kanunu'nun 4. Maddesinde yer almıştır. Anılan madde birinci fıkrasında vergilendirme işlemleri yapma yetkisini "vergi dairesinin" tekeline aldıktan sonra, ikinci fıkrasında tarha yetkili vergi dairesi belirlemesinin ilgili vergi kanununa bırakmıştır. Anılan fıkrada ayrıca, Maliye Bakanlığı'na da sınırları belirtilerek belirlemede bulunma yetkisini de tanımıştır.

c.a- Tarh Yetkisinin Konu Bakımından Aşılması:

Bir vergi dairesinin, tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tarh işlemi yapmış bulunması durumunda, tarh yetkisinin konu bakımından aşılması söz konusu olur. Örneğin, gelir vergisi tarhına yetkili olan bir vergi dairesinin emlak vergisi tarh etmesi veya tersi böyledir.

c.b- Tarh Yetkisinin Yer Bakımından Aşılması:

Vergi dairelerinin, kendilerine ayrılan yetki alanları (coğrafi bakımından yetki sınırları) dışındaki vergi dairelerine bağlı bulunan vergi mükellefleri hakkında tarh işlemi yapmaları durumunda, tarh yetkileri yer bakımından aşılarak kullanılmış; dolayısıyla, yetki unsuru bakımından hukuka aykırı tarh işlemi tesis etmiş olur.

c.c- Tarh Yetkisinin Zaman Bakımından Aşılması:

Belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilen idari işlem tesisi yetkisinin bu süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması halidir. Yetkinin kullanılmasında, yetkinin zaman bakımından yetkin olması ise, önem taşıyan bir başka konudur. Örneğin vergi dairesi müdürünün pek çok yetkisi olmasına karşılık, yıllık izinde olduğu esnada, bu yetkileri kullanması söz konusu olamaz.

Tarh yetkisinin, konu, yer ve zaman bakımından aşılarak kullanılması durumunda, tarh işleminin yetki unsurunda oluşan hukuka aykırılık, fonksiyon ve yetki gaspı hallerinden farklı olarak, işlemin yok sayılmasını gerektirecek derecede ağır değildir. Bu nedenlerin yarattığı hukuka aykırılık hali, tarh işleminin iptalini gerektirir.

1.4.2.2. Şekil Unsuru Bakımından

İdari işlemlerin, kendileri için öngörülen biçimsel formalite ve kurallara uyulmadan tesis edilebilmeleri halinde, meydana gelen sakatlık, bazen işlemi yok hükmünde kılar, bazen de işlemin iptal sebebi olur (Topuz ve Özkaya, 2002: 16-17).

Vergi Usul Kanunu'nun 25. Maddesinde; vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilecekleri öngörülmüştür. Bu düzenleme biçimine göre; beyan üzerinden alınan vergilerde tarh

işleminin, tahakkuk fişiyle yapılması zorunlu görülmektedir. Başka bir anlatımla; aynı kanunun 26. Maddesinde biçimi gösterilen, tahakkuk fişi, bu tür vergi tarihinde tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır. Beyan üzerinden alınan vergilerin tarhiyatıyla ilgili bu düzenlemeye karşılık; ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarla ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu'nun "İhbarname Esası" başlıklı 34. Maddesi, bu iki yöntemle tarh edilen vergilerin "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağını söylemektedir. 34. Maddenin bu düzenleme biçimi tahakkuk fişinin aksine, ihbarnamenin ikmalen ve re'sen yapılan tarh işlemlerinin şekil unsurunu oluşturmadığını, tarh işleminin ilgisine tebliğ aracı olduğunu göstermektedir. İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olarak kabulü durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 35. Maddesinde yazılı şekle aykırı davranılması, aykırılığın derecesine göre, tarh işleminin yok hükmünde sayılması veya iptalini gerektiren bir sakatlıkla malul olması sonucunu doğuracaktır. Buna karşılık tebliğ aracı kabul edilmesi durumunda, hukuka aykırılık tarh işleminin, yalnızca ilgisine tebliğini hükümsüz kılacağından, tarhiyatı hukuk düzeninden kaldırmaz. Tarh işlemi mevcuttur; ancak bu işleme karşı idari ve yargısal başvuru yolları için kanunlarda gösterilen süreler tebliğe karşın işlemez (Candan, 2001: 38-39)

1.4.2.3. Sebep Unsuru Bakımından

Sebep Unsuru bir idari işlemin yapılmasını gerektiren hukuki işlem veya olaydır. (Yayla, 1985: 92). İdari işlemler dayandıkları sebepler açısından üç kısma ayrılırlar (Topuz ve Özkaya 2002: 17).

i. Sebebi mevzuatta açıkça belirlenmiş işlemler: İdare için bağlı yetki vardır.

İdari işlem mevzuatta öngörülen nedenin varlığı halinde tesis edilebilir.

- ii. Mevzuatın açıkça nedenini göstermemekle birlikte, işlemin mutlaka bir nedene dayanması gerektiğini vurguladığı işlemler:** Bu gibi durumlarda, idarenin gösterdiği sebeple işlemin sonucu açısından tutarlılık olmalıdır.
- iii. Mevzuatın neden göstermeyi öngördüğü işlemler:** Bunlar, idareye oldukça geniş takdir hakkı tanıyan işlemlerdir. Ancak buradaki takdir hakkı, mutlak ve sınırsız değildir. Kamu yararı ve hizmet gereği ölçütü vardır.

Vergiyi doğuran olay belli hukuki kategoriler içinde gerçekleştirilebileceği gibi (sözleşme yapılması, mülkiyet hakkının temliki gibi) tümüyle fiili olaylar (olgular) şeklinde de belirebilir (bir maddi olay olarak tüketim ya da üretim yapılması). Başka bir anlatımla vergiyi doğuran olay hukuki ya da fiili olarak ortaya çıkabilir. İşte tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlık bulunmaması için somut olayın (maddi olay) soyut norma (yasa hükmü) uygun olması gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 92)

1.4.2.4. Konu Unsuru Bakımından

Bir tasarrufun konusu (mevzuu) doğurması lazım gelen hukuki netice, hükümdür. Her hukuki tasarrufun mevcut olabilmesi için meşru ve mümkün bir mevzuun bulunması lazımdır (Onar, 1966: 311-312).

Gelir elde edilen kişiden gelir vergisi yerine, örneğin servet vergisi alınması işlemi konu unsuru bakımından sakat kılar. Aynı şekilde gelir elde eden A'dan vergi almak yerine gelir elde etmemiş B'nin vergi yükümlüsü sayılmasında işlem yine konu unsuru açısından sakat olur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 92)

1.4.2.5. Maksat Unsuru Bakımından

Maksat, idari işlemlerden elde edilmek istenen asıl sonuçtur. Bu da, kamu yararadır. (Topuz ve Özkaya, 2002: 18). Kamu yararı dışında, özel bir yarar için vergi tarh edilmesi durumunda yetki saptırması söz konusu olur. Sebebi yasada açıkça belirtilmiş bir işlemin kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığı araştırılmaz; sebep varsa işlem yapılır. Yani verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergi borcu doğarsa vergi alınır. Böylece tarh işleminde ilke olarak maksat denetimi gerekmeyecektir. Ancak idarenin değerlendirme ve takdir hakkına sahip olduğu müesseseler için aynı şeyi söylemek zordur. Örneğin; İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi müesseseler veyahut takdir komisyonlarınca takdir belirlemesi gibi işlemler büyük ölçüde takdir ve değerlendirmeyi gerektirmektedir. Bu takdir ve değerlendirmelerin, siyasi mülahazalarla veya husumet gibi kişisel düşüncelerle, işlemi maksat unsuru yönünden sakatlayacak şekilde yapılması mümkündür. Burada, işlemde kamu yararı olup olmadığının bir başka deyişle işlemin maksat unsuru yönünden hukuka aykırı olup olmadığının denetim ve takdiri, hiç şüphesiz yargı organlarına aittir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002: 92).

1.4.3. Vergi Tarhına Yetkili Makamlar

Vergi tarhı, devletin egemenliğine dayanan mutlak bir haktır. Bu bakımdan vergi tarhı devlete aittir. Ancak devletin bu hakkı bizzat kullanmasına imkan yoktur. Devlete ait vergi tarh hakkını maliye idareleri yani uygulamayı vergi dairesi yerine getirir. Vergi Usul Kanununun 4. Maddesi gereğince “Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir”. Bu madde hükmü ile vergi tarhiyatında asıl yetkinin vergi dairesine ait olduğu açıkça ortaya konulmaktadır. Vergi, ister bir inceleme elemanının inceleme raporuna istinaden olsun, ister bir takdir komisyonu raporuna istinaden bulunan tarhiyat vergi dairesince yerine getirilecektir (Feyzioğlu, 1993: 10). Devlet bazen vergi alma hakkını diğer kamu hükmü şahıslarına

özellikle mahalli idarelere (köy, belediye vb.) devredebilir. Bu takdirde mahalli idarelerin de vergi tarh etme hakkı doğmaktadır. Her verginin hangi vergi tarh makamı tarafından tarh edileceğini ilgili vergi kanunları açıkça tayin eder. Ayrıca verginin mevzuna göre vergi tarh makamları değişmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler vergi daireleri tarafından, gümrük vergileri gümrük idareleri tarafından tarh edilir. Bu konuda, her ülkenin idari bünyesine ve teşkilatına göre iş bölümü yapılmaktadır. Ayrıca vergi tarh makamlarına yardımcı mahiyette olmak üzere yardımcı organlar verginin açık ve kesin şekilde tesbit ve tayinine yardım ederler. Yardımcı organlara örnek olarak; nüfus ve tapu idareleri, takdir komisyonları, ticaret adaları, polis teşkilatı gösterilebilir. Bazen bu gibi idarelerden alınacak bilgiler, vergi tarhında kolaylıklar sağlamaktadır (Tuncer, 1989: 87-88).

1.5. VERGİ TARH YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanununun birinci kitabının ikinci kısmının başlığı “Tarh ve Tahakkuk Usulüdür” Bu kısımda beş ayrı tarh yöntemi sayılmıştır. Bunlar:

- a) Beyannameye dayanan tarh
- b) İkmalen vergi tarhı
- c) Re’sen vergi tarhı
- d) Verginin idarece tarhı

Kimi eserlerde vergi hatalarının düzeltilmesi dolayısıyla yapılan tarhlar başka bir tarh yöntemi çeşidi olarak “Düzeltilme yoluyla tarhiyat”, başlığı altında gösterilmektedir. Vergi usul kanununun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine dayanılarak tesis edilen düzeltme işlemi yukarıda saydığımız yöntemlerden ayrı yeni bir tarh yöntemi kullanılarak yapılmış değildir. Düzeltme işlemine konu vergi, ya vergi hatası içeren vergiye ait tarh yöntemine ya da düzeltme yapılmasını gerektiren matrahın

belirlenmiş şekline göre ikmalen veya re'sen vergi tarhına konu olabilir (Candan, 2006: 32)

1.5.1. Beyana Dayanan Tarh

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak niteleyebileceğimiz beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı yükümlüce saptanıp bildirilir. Bu bildirim bir itiraf niteliği taşımakla birlikte ayrıca vergi dairesi tarafından denetlenir.

Yükümlüler ilke olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açamazlar. İşleminde vergi hatası bulunması ve ihtirazi kayıtla beyan durumları bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır.

Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergileri gibi belli başlı vergilerde beyan usulü asıldır. Beyan usulünde vergi yükümlünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine tarh edilir. Aslolan yazılı beyandır; istisnai olarak sözlü beyan uygulamasına da pozitif hukukumuz yer verir. Bunun bir örneğini Emlak Vergisi Kanunu'nun köylerde sözlü beyana olanak tanıyan 25. maddesinde görebiliriz.

Beyan usulünde tarh işlemi ile tahakkuk aşması birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlüce saptanmış bulunduğu için, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazın bulunmayacağı gerekçesiyle bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılır; beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece vergilendirme sürecinin ayrı birer tenkil aşaması olarak düşünülen tarh,tebliğ,tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır.

Matrahın eksik bildirilmesi ya da tümüyle gizlenmesi durumlarında vergi idaresi yükümlünün yerine geçerek matrahı saptayacaktır. İdarenin yasal koşullara göre

saptayacağı matrah bütünü ya da matrah farkı üzerinden tarhiyata gidildiğinde ikmalen ve re'sen vergi tarh yöntemleri işletilmiş olur.

1.5.2. İkmalen Vergi Tarhı

Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. Vergi Usul Kanununa göre “İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” (V.U.K. md. 29). Buna göre ikmalen vergi tarhına gidilebilmesi için a) daha önceden bir vergi tarh edilmiş olması b) ek tarhiyatta matrah ya da matrah farkının defter kayıt ve belgeler gibi maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre saptanması gerekir.

İkmal tarhiyatı ihbarname ile yükümlüye bildirilir (V.U.K. md. 34). Yükümlünün dava hakkını kullanıp kullanmamasına ya da açılan davanın sonucuna göre tarh işlemi tahakkuk eder, kesinleşir, ya da iptal edilir. Yükümlünün beyanına dayanan tarhiyattan farklı olarak ikmalen vergi tarhında verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı bir aşama biçiminde karşımıza çıkıyor. Bunun nedeni ikmal tarhiyatında matrahın saptanması konusunda inisiyatifin vergi dairesinde bulunmasıdır.

1.5.3. Re'sen Vergi Tarhı

Matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idarece saptanım re'sen vergi

tarhı yoluna gidilir. Vergi Usul Kanunu bu tarh işlemini şöyle tanımlıyor: “Re’sen vergi tarhı vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır” (V.U.K. md.30/1). Vergi Usul Kanunu yukarıda verilen tanımın yanı sıra hangi durumlarda re’sen tarh için gerekli koşulların varsayıldığını 30. maddesinde halen 6 bentte saymaktadır.

Re’sen vergi tarhını gerektiren yasal koşullar bulunduğu takdirde matrah ya takdir komisyonunca saptanır; ya da vergi inceleme elemanının raporunda gösterdiği miktar re’sen takdir olunmuş matrah sayılır. Re’sen vergi tarhının yanı sıra ilgili hükümler çerçevesinde ayrıca ceza da kesilir. İkmalen tarhiyatta olduğu gibi re’sen tarh işleminde de vergi idaresi inisiyatif kullandığından, tarh işleminin kendiliğinden tahakkuku esası geçerli değildir. Re’sen tarhiyat, yükümlünün dava hakkını kullanabilmesi için ihbarname ile tebliğ edilir.

Re’sen vergi tarhı çalışmamızın ana konusu olması sebebiyle ilerdeki bölümlerde ayrıntıları ile açıklanacaktır.

1.5.4. Verginin İdarece Tarhı

Yükümlünün vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve Vergi Usul Kanununa göre re’sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrah yine idare tarafından saptanır. Bu tarh işlemi türünü idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır. Vergi Usul Kanununun verdiği

tanıma göre, “Verginin idarece tarhı, 29. ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir” (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 96-99)

1.6. VERGİ TARHİYATINA KARŞI MÜKELLEFLERİN TAKİP

EDEBİLECEĞİ YOLLAR

İkmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur. Nev’i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhteviyatı Vergi Usul Kanunu’nun 35 ve 366. Maddelerinde belirtilmiştir. Vergi ihbarnamelerinde takdir komisyonun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir. Ceza ihbarnamelerinde ise; cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır (Arpacı, 2005: 77).

1.6.1. Vergi Hatasının Düzeltilmesi Talebi

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Düzeltme işlemi ancak bir vergi hatasının tespit edilmesi durumunda gerçekleştirilebilecektir. “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” Vergi Usul Kanunu’nun Birinci Kitap, Altıncı Kısım, Üçüncü

Bölümü'nde 116-126. maddeleri arasında tanzim edilmiştir. “vergi hatası” tanımı söz konusu Kanun'un 116. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre;

Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere, ikiye ayrılır.

Hesap hataları şunlardır:

- i. Matrah Hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- ii. Vergi Miktarında Hatalar:** Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- iii. Verginin Mükerrer olması:** Aynı vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

- i. Mükellefin Şahsında Hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

- ii. Mükellefiyette Hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
- iii. Mevzuda Hata:** Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
- iv. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata:** Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkartılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzetmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri dahilinde düzeltilebilir. Şu kadarki düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde yazılı zamanaşımı süresi, dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi;

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b) İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler.

1.6.2. Vergi Cezasının İtirazsız Ödenmesi

İhbarnamelelerde vergi mahkemesinde dava açma süresi ve vergi mahkemesinde dava açma şekli belirtilir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde mükellefler tarhiyata karşı dava açmadıkları takdirde, tarhiyat kesinleşir. Bu durumda tarh olunan vergiler Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca taksit zamanlarından evvel tahakkuku etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 368. Maddesi uyarınca cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmaması halinde ceza, dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içerisinde ödenir. Mükellefler 30 günlük, 376. Madde ve uzlaşma süresi ile dava açma süresi içerisinde bu eylemlerden hiçbirini gerçekleştiremezlerse vergi ve ceza tahakkuk eder. Bu tahakkuktan ancak vergi hatası mevcut ise kurtulunabilir. Aksi halde vergi cezalarında hiç indirim olmaz. Tamamı ödenmek durumundadır.

1.6.3. Cezalarda İndirim Talep Etme

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, tarhiyata ve cezaya muhatap olanlar (mükellef veya vergi sorumlusu) VUK.'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim yapılmasını talep edebilir. “Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme” başlıklı söz konusu madde aşağıdaki şekildedir.

“İkmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türde teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren Üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- 1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,*
- 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri, indirilir.*

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içerisinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Söz konusu hüküm dikkate alındığında ihbarnamenin tebliğini takip eden 30. Günden itibaren 4 ay içerisinde ödeme imkanı vardır. Yine madde hükmünden anlaşılacağı üzere 376. madde talebi dava açma hakkını ortadan kaldıramadığı için, mükellefler bu talep dilekçesini verdikten sonra dava açabilirler (Arpacı, 2005: 80).

1.6.4. Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler, VUK.'na 205 sayılı Kanunla, 1963 yılında eklenmiştir. Zaman içinde, uygulamada, bazı değişiklikler de yapılmıştır.

1985 yılında, uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 3239 sayılı Kanunla, önemli bir değişiklik yapılmış ve o güne kadar sadece tarh edilmiş vergi ve cezalar için de yapılabilen uzlaşmanın, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar için de yapılabilmesi imkanı getirilmiştir. Halen, vergi mevzuatımızda, “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak iki farklı uzlaşma türü mevcuttur. Uzlaşma müessesesi ile ilgili hükümler VUK.'nun ek 1-12. Maddelerinde yer almaktadır.

a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ile kesilecek cezalar için müessese getirilmiş (VUK ek md. 11) ve 1 Mart 1987 tarihinde yürürlüğe getiren “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile bu müessese işlerlik kazanmıştır. Ancak VUK.'nun 344. Maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Söz konusu Ek 11. Madde hükmü şu şekildedir.

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (34. Maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilecek

tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanun'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir.”

Vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalar için mükellefler veya cezaya muhatap olanlar incelemenin başladığı tarihten, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlediği tarihe kadar geçen süre içinde her zaman uzlaşma talebinde bulunulabilirler. Mükellefin bu talebi inceleme elemanınca tutanağa geçirilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellefler, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanılabirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı Yönetmeliğin 2. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir. “Bu yönetmeliğin kapsamına vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanun’un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.”

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları merkezi ve mahalli denetim elemanları itibariyle ayrı ayrı oluşmaktadır. Merkez denetim elemanınca yapılacak incelemeler

dolayısıyla oluşturulan üç kişilik komisyonlar Maliye müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri tarafından ayrı ayrı kendi elemanlarından oluşturulmaktadır. Merkez denetim elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkasının başkanlığında incelemeyi yapmanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyon üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkez denetim elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli denetim elemanı, komisyon başkanı olur. İncelemeyi yapanlar teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler. Gerektiğinde, ekip başkanı bakanlıktan komisyon katılmak üzere merkez denetim elemanı talep edebilir.

Mahalli denetim elemanlarınca yapılan incelemelerle ilgili komisyonlar ise; bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmenlerince yapılan incelemeler de uzlaşma komisyonu, bölge müdürlüğünün kurulduğu il merkezinde gelirler bölge müdürü veya tevkil edeceği yardımcısının başkanlığında iki vergi denetmeninden, diğer iller iler ile ilçelerde biri başkan olmak üzere üç vergi denetmeninden oluşur. Komisyon başkan ve üyelerini bölge müdürü belirler. Komisyon teşkilinde güçlük bulunduğu takdirde vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya gelir müdürü komisyona üye olarak katılabilir.

Bölge müdürlüğüne bağlı olmayan illerdeki vergi denetmenlerince il merkezlerinde veya il merkezi dışında (ilçelerde) yapılan incelemelerde komisyon, defterdarın başkanlığı altında, defterdarın belirleyeceği bir vergi denetmeni ve ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üye; gelir müdürü, vergi dairesi müdürü veya bunların yardımcılarının iştiraki ile tamamlanır.

Defterdar, herhangi bir nedenle komisyon toplantılarına başkanlık edememesi halinde yerine başkan olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder.

İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde, defterdar ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde (uzlaşılamazsa) inceleme elemanınca düzenlenen rapora göre işlem yapılacaktır. Vergi dairesi raporun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenleyerek mükellefe tebliğ edecektir. Bu aşamada mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda mükellef, vergi ve cezayı itirazsız ödeyebilir veya cezadan indirim (VUK. md. 376) talep edebilir yahut veri mahkemesinde dava konusu yapabilir.

b) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

1963 yılından beri vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesesi tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurulmadan mükellefle vergi idaresinin anlaşmasını öngörmektedir. Uzlaşmanın konusu, kapsamı ve şekli Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. Maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir.

“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344. md. üçüncü fıkra uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116,117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilmemesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde,

bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar maliye bakanlığınca çıkartılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanır.”

“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. “

Uzlaşma ile vergi mahkemelerinde dava açma ilişkisi Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. Maddesinde düzenlenmiştir.

“Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya caza muhatabı aynı vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için, uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ver cezaya (bunların birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.”

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

1.6.5. Dava Açma

Vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için mükellef veya vergi sorumluları isterlerse yargı yoluna giderek tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

“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”.

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhataba tebliği tarihinden itibaren 30 içerisinde mükellef veya vergi sorumlusu uyuşmazlık konusu vergi ve cezaları tarh ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde doğrudan dava açabilir. Ancak mükellef daha önce uzlaşma yoluna gitmiş ve uzlaşma vaki olmamış ise ve bu arada dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise dava açma süresi; uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar (Vergi Usul Kanunu Ek md. 7).

Davalar, vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dilekçelerin muhteva etmesi gereken hususlar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesinde açıklanmıştır.

Dava açılması tarh edilen vergi ve cezaların dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durdurur.

Dava mükellef lehine sonuçlanırsa, vergi dairesi, vergi mahkemesinin kararına göre gecikmeksizin işlem tesis etmeye mecburdur. Bu süre kararın vergi dairesine tebliğinden itibaren 30 günü geçemez.

Vergi Uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu vergi aslı ve cezalarını kararın kendisine tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödemek zorundadır.

Vergi mahkemesi kararlarına karşı tarafların itiraz veya temyiz hakları mevcuttur (Arpacı, 2005: 91-95).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA RE'SEN TARHİYAT UYGULAMASI

2.1. GENEL OLARAK RE'SEN TARHİYAT

Re'sen vergi tarhı Vergi Usul Kanununun da düzenlenmiştir. Özellikle vergi alacaklarının alacaklı idarenin eline geçebilmesi için tamamlanması gereken uzun bir süreç vardır. Vergisel yönden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan süreç tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının işlemesiyle devam eder. Bu sürecin işlemesi sırasında re'sen tarhiyat önemli bir tarh yöntemi olarak karşımıza çıkar (Arıkan ve Öz, 2003: 180).

Beyana dayanan vergilerde asıl olan verginin mükellef tarafından belli dönemlerde beyan edilen matrah üzerinden hesaplanmasıdır. Bu beyan yasalarda öngörülen kimi biçim koşullarına uygun olmak kaydıyla vergilendirmede doğru kabul edilir. Bu tür doğruluk karinesi olan bu durumun aksini kanıtlama külfeti bunu iddia edene yani vergi idaresine düşmektedir. Vergi idaresi bu kanıtlamayı Vergi Usul Kanununun “B” fıkrasında öngörülen kanıt serbestisi çerçevesinde yapma olanağına sahiptir. Mükellefin beyanının doğru olmadığını gerçeği yansıtmadığını kanıtlayan vergi idaresi, Vergi Usul Kanununun da öngörülen tarh yöntemlerinden birini noksan vergiyi tamamlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda bu iş için ön görülen tarh yöntemlerinden biride, “re'sen vergi tarh yöntemi” yöntemidir (Candan, 2006: 54).

2.2. RE'SEN TARHİYATIN TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Re'sen kelimesi Arapça'da “kendi başına “ ilgiliye danışmaksızın anlamına gelir. Diğer bir ifade ile “kendiliğinden hak etme” demektir (İnal, 1995: 40).

Re'sen vergi tarhı “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine olanak bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır”(VUK., md.30).

Bu genel bir tanımdır. Bu tanımdaki koşullar gerçekleştiği zaman re'sen tarhiyat da gerçekleşir. Yani “herhangi bir nedenle” vergi matrahı kısmen ya da tamamen kayıt ve belgelere ve kanuni ölçülere göre belirlenemiyorsa re'sen tarhiyat gerçekleşir. Bu durumun saptanması da takdir komisyonları ile vergi inceleme elemanlarının yetkisi kapsamındadır (Arıkan ve Öz, 2003: 181).

Re'sen tarhiyatın tanımının ikinci cümlesinde inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkının re'sen takdir olunmuş sayılacağı belirtildiğinden; re'sen vergi tarhını, kısaca “vergi alacağının yetkililerce re'sen takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi nispeti uygulamak suretiyle hesaplanması” olarak tanımlamak mümkündür (Candan, 1983: 67).

Tanımlarda da görüldüğü gibi, vergi idaresince re'sen vergi tarh edilebilmesi için, özellikle re'sen takdir edilmiş bir matrah ve matrah farkının varlığı gereklidir.

Re'sen takdir niceldir, yalnız miktarlar takdir edilir. Olayın veya verginin takdiri olmaz, sadece re'sen matrah takdir edilir ve bunun üzerinden vergi oranları tatbik edilerek vergi hesaplanır (Şanver, 1983: 22).

İçerik yönünden, re'sen takdir, miktarları emarelerle (fiili karinelerle) saptar. Re'sen takdirde iç veya dış emsale dayanılır. Re'sen tarh ve vergi incelemesi usullerinde amaç, vergiye konu olabilecek matrahın gerçek veya gerçeğe en yakın tutarının saptanmasıdır¹ (Kızılot, 2000: 727).

Re'sen takdir yetkisi ilke olarak takdir komisyonuna aittir. Ancak vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerde “vergi incelemesine konu olan olaylar” hakkında re'sen takdir yetisine sahiptirler. (Eroğlu, 1995: 73)

01.01.1983 tarihine kadar, yalnızca takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarhiyatı yapılabiliyordu. 01.01.1983 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 2791 sayılı kanunun birinci maddesi ile Vergi Usul Kanununun birinci maddesi ve 30. maddesinde yapılan değişiklikle, “...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş, vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya kısmı” re'sen takdir edilmiş matrah veya matrah farkı hükmünde sayılmış ve bunun üzerinden re'sen vergi tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Böylece, vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah veya matrah kısımları; defter, kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere dayanmadığı durumlarda da, ayrıca takdir komisyonundan geçirilmeden, tarhiyata konu yapılabilecektir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilen bu yetki ile, vergi incelemesi sonucu tespit edilen vergi ve cezaların salınmasında çabukluk sağlanmış, takdir komisyonunun iş yükü azaltılmış, bu alandaki önemli bir kırtasiyecilik de giderilmiştir (Kızılot, 1991: 653-654).

¹ Dan.11.D.nin 19.03.1998 tarih ve E:1997/4439, K:1998/1115 sayılı kararı

Re'sen tarhiyat beyan esasına dayanan mükellefiyetlerle ilgilidir. Karneli mükelleflerin götürü usulde vergilendirilen kazançları için re'sen tarhiyata gidilmez (Özdemir, 1990: 77)

İdare re'sen tarh işlemini yapmadan önce vergi incelemesi yapmak zorundadır. Verginin re'sen tarhı takdir komisyonu kararı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş inceleme raporlarına dayanır (V.U.K. md.30/1). Yoklama fişi ise bir takdir kararı veya bir inceleme raporu değildir. Bu nedenle bu fişe dayanılarak re'sen vergi tarh edilmesi doğru değildir² (Kızılot, 1993: 1061).

Bununla birlikte yoklama fişleri inceleme raporu ve takdir kararı gibi tutanak niteliğinde olduğundan vergi incelemelerinde re'sen takdire başvurmada bir belge olarak kullanılabilir. Ancak yoklama fişleri ile tespit edilen hususların aksini yargı önünde kanıtlamak olanaklı olduğundan yoklama fişi tamamen itibar edilecek bir belge olma özelliğini genelde kaybeder³ (Kızılot, 1994: 2244).

Yoklamanın Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ilkeler doğrultusunda yapılması çok önemlidir. Aksi durumda yargı usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama fişlerine dayanarak re'sen takdir yoluyla vergi salınması yargı birimlerince bozulmaktadır⁴. Zira yoklamada önemli olan, var olan ancak vergi dairesince bilinmeyen olayların saptanmasıdır. Örneğin, işyerinde işçi çalıştırılıyorsa bu durum yoklamanın yapıldığı anda görülecektir. Yasa, görülen bu durumun saptanmasına ilişkin yoklama tutanağının iki nüsha tanzim olunarak bulunursa nezdinde yoklama yapılana (mükellef) ya da yetkili adamına imzalatılabilmesini öngörmektedir. Bu kişilerin

² Dan. 3. D.nin 01.04.1987 tarih ve E:1986/3715, K:1987/877 sayılı kararı.

³ Dan .4. D.nin 29.03.1985 tarih ve E:1984/717, K:1985/527 sayılı kararı.

⁴ Dan. 4. D.nin 29.11.1979 tarih ve E:1979/3145, K:1979/3145 sayılı kararı

imzasını taşımayan tutanak geçerli olmayacaktır. Yoklama sırasında bunların bulunmaması ya da bulunmalarına karşın imzada çekinmeleri halinde, bulunmama ve çekinme keyfiyeti tutanağa yazıldıktan sonra tutanağın polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması yeterli olacaktır (Ergün, 1978: 112).

Yoklama fişinin belirtilen kişiler dışındaki üçüncü bir kişiye imzalatılması ya da yalnızca yoklama memuru tarafından imza edilmiş olması durumunda yoklama fişinin hiçbir değeri yoktur. Yani yoklama fişi geçerli değildir (Baydemir, 1999: 62).

Re'sen takdir kararının alınmasında bir belge olarak kullanılan yoklama fişlerinin tam ve eksiksiz olması, düzenlendikleri tarih itibariyle hüküm ifade etmeleri önemlidir. Danıştay da muhteviyatı itibariyle eksik ve hatalı yoklama fişine dayanarak yoklama tarihinden önceki dönemlere dayandırılmak suretiyle eksik işçi ve kira bedelinin noksan gösterildiği gerekçesiyle matrah takdir edilemeyeceği⁵ ve yoklama fişlerinin düzenlendikleri tarih itibariyle hüküm ifade edecek, tarhiyat için geleceğe uygulanamayacağı yönünde destekleyici karar vermiştir⁶ (Kızılot, 1998: 734).

2.3. RE'SEN TARHİYATIN YAPILMASI

2.3.1. Nedenlerin Sınırlı Sayıda ve Somut Olması

Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasında, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı haller gösterilmiştir. Her ne kadar farklı görüşlerin varlığı söz konusu ise de, doktrinde hakim olan görüş bu hallerin "sınırlı sayıda" oldukları, başka bir ifade ile bu haller dışında vergi matrahı tamamen veya kısmen defter kayıtları ve belgeler veya

⁵ Dan. 4. D.nin 23.11.1996 tarih ve E: 1995/5891, K: 1996/4444 sayılı kararı

⁶ Dan. 4. D.nin 22.11.1996 tarih ve E: 1995/4405, K: 1996/4444 sayılı kararı

kanuni ölçülere göre tespit edilemiyor olsa dahi re'sen tarhiyatın yapılamayacağı yönündedir. Danıştay dördüncü dairesinin konu ile ilgili kararları; “Kanunda öngörülen şartların mevcut olduğu açık ve somut bir biçimde ortaya konulmadıkça, re'sen tarh yoluna gidilmesinde imkan yoktur⁷.”, “Asgari kazanç ölçülerine göre düşük beyanda bulunulması, re'sen takdir nedeni sayılmaz⁸.” şeklindedir (Kızılot, 1998: 1837).

Hakim olan görüşe göre; “Vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmının re'sen takdir edilmiş matrah hükmünde sayılması, Vergi Usul kanununun 30. maddesinde yer alan re'sen takdir sebeplerinin birinin bulunması şartına bağlıdır. Bu sebeplerden hiçbiri yoksa, takdir komisyonuna başvurulamayacağı gibi, inceleme raporlarındaki matrah veya matrah kısmı üzerinden re'sen tarhiyatın yapılması da söz konusu olamaz (Özbalcı, 1995: 205).

Kanunda, re'sen tarhiyatın nasıl yapılması gerektiği konusunda bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak yargıya intikal etmiş olaylar sonucu içtihatlarla dayalı bir yöntemin yerleştiği söylenebilir. Takdir komisyonları ve inceleme elemanları re'sen tarhiyatı yaparken, her ne kadar defter kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülerden yararlanamıyor kabul edilseler de, kanunda sınırlı sayılı maddelere dayanarak ve bu maddelerin varlığını kanıtlamak zorunda oldukları gibi, re'sen tarhiyat nedenlerinin varlığında da keyfi bir tutum sergilemek sureti ile matrah takdir edemeyeceklerdir. Zira vergi incelemelerinin amacı mükellefleri mağdur durumda bırakmak değil, gerçeği araştırmak ve bulmaktır. Bu sebeple de yapılacak tarhiyat varsayımlara değil somut delillere dayalı olmalıdır. Öncelikle tespit edilmesi gereken vergiyi doğuran olayın gerçekten oluşup oluşmadığıdır. Konu ile ilgili bazı Danıştay kararları; “Yükümlü

⁷ Dan. 4. D.nin 30.05.1991 tarih ve E: 1990/2748, K: 1991/2053 sayılı kararı

⁸ Dan. 4. D.nin 15.10.1984 tarih ve E: 1982/1745, K: 1984/3804 sayılı kararı

şirketin herhangi bir faaliyet ve kazancı olmadığı için beyanname vermesi durumunda re'sen takdire gidildiğinde, takdir matrahının somut delillere dayandırılması gerekir⁹.”, “Geçmiş yıllarda giderek artan biçimde zarar beyanda bulunan şirketin faaliyette bulunduğu usule uygun olarak tesbit edilmeden dönem matrahı re'sen takdir olunamaz¹⁰.”, “Varsayımlara dayanarak matrah tarhi yapılmaz¹¹.” şeklindedir (Kızılot, 1998: 1857,1915,1917).

Mükelleflerin gerçekten bu faaliyetlerde bulduklarının tesbiti halinde yapılacak olan, emsal mükellef durumlarını, varsa resmi belgeleri tetkik ve karşıt inceleme yapmak sureti ile gelirin yanında muhtemel giderleri de nazara almak suretiyle gerçeğe en yakın tarhiyatı yapmaktır. Konuyla ilgili bazı Danıştay kararları; “Bazı aylar düşük bazı aylar da yüksek satış yapılması halinde, tam senenin satış ortalamasının alınması yoluyla matrah farkı bulunamaz ancak ortalama kar nispeti esas alınabilir¹².”, “Beyanname vermeyen mükellef hakkında emsali işletmeler, iş yerinin durumu gibi faktörler dikkate alınmak sureti ile takdir edilen matrahın fazla olduğunun isbatı mükellefe düşer¹³.” şeklindedir (Kızılot, 1998: 2015).

2.3.2. Karşıt İnceleme ve Teşmil

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin “B” bendinin 2. fıkrasının son cümlesinde yer alan karşıt anlama göre; vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılabilir.

⁹ Dan. 3. D.nin 07.10.1986 tarih ve E: 1986/944 ve K: 1986/1911 sayılı kararı

¹⁰ Dan. 3. D.nin 04.06.1986 tarih ve E: 1986/257 ve K: 1986/1491 sayılı kararı

¹¹ Dan. 3. D.nin 17.10.1990 tarih ve E: 1988/2179 ve K: 1990/2865 sayılı kararı

¹² Dan. 4. D.nin 24.01.1978 tarih ve E: 1976/2054 ve K: 1978/187 sayılı kararı

¹³ Dan. 4. D.nin 28.12.1982 tarih ve E: 1982/4258 ve K:1982/4805 sayılı kararı

Danıştay Yedinci Daire'nin kararında “Çek ve senet defterlerinde kayıtlı çek ve senetlerin bir kısmının ticari faaliyetle ilgili olmadığı iddia edildiğinden bunları veren firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılarak hangisinin ticari faaliyetle ilgili olduğu tespit edilmeden tüm çek ve senetlerin mal satışı karşılığı oldukları kabul edilerek tarhiyat yapılamaz¹⁴” (Kızılot, 1998: 1825). Denilmek sureti ile mükelleflerin kendi defterlerindeki kayıtlarının aksini iddia etmeleri halinde dahi re'sen tarhiyatın sağlıklı olabilmesi açısından karşıt incelemenin gerekli olduğu kabul edilmiştir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin kararında ise “Yükümlünün alacak senetlerinin bir bölümünü reeskonta tabi tutulması sebebi ile tarhiyat yapılamayacağı, müşteri defterlerinden alış fiyatlarının tespiti mümkünken, bu yapılmadan mücerret müşteri beyanlarına itibar ederek bir kısım gelirlerin vergi dışı bırakıldığı kabulünde isabet yoktur¹⁵” (Kızılot, 1998: 1918). Denilmek suretiyle karşıt incelemenin defter ve belgeleri üzerinde yapılması gerektiği ve soyut iddialara dayanmak suretiyle karşıt inceleme yapılamayacağı kabul edilmiştir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin kararı ile “Mükellefle aralarında niza bulunmayana daire alıcılarının ifadelerinin delili olarak kullanılabilir¹⁶.” (Kızılot, 1998: 1990) hükmü ile karşıt incelemede taraflar arasında çekişme bulunmasının gereği üzerinde durmuştur. Yine aynı dairenin kararında “Müteahhitle bir kısım alıcılar arasında mahkemeye intikal eden bir uyuşmazlığın bulunması halinde, bu alıcıların ifadesi alınmak suretiyle re'sen tarhiyat yapılamaz¹⁷” denilmiştir.

¹⁴ Dan. 7. D.nin 27.05.1992 tarih ve E: 1988/432 ve K: 1992/1834 sayılı kararı

¹⁵ Dan. 4. D.nin 28.04.1986 tarih ve E: 1985/5201 ve K: 1986/1684 sayılı kararı

¹⁶ Dan. 4. D.nin 23.02.1979 tarih ve E: 1978/1693 ve K: 1979/460 sayılı kararı

¹⁷ Dan. 4. D.nin 26.01.1978 tarih ve E: 1977/2700 ve K: 1978/230 sayılı kararı

Çoğu kez karşıt incelemelerin mükellefle iş yapan diğer kişilerin hangileri nezdinde olması gerektiği kadar, kaç nezdinde de olması gerektiği de inceleme yapan açısından bir zorluk ve mükellefler açısından bir risk teşkil etmektedir. İnceleme elemanları genellikle gerek zaman, gerekse fiili imkânsızlıklar nedeniyle karşıt incelemenin sınırlarını oldukça dar tutmakta ve sadece seçtikleri kişiler nezdinde araştırma yapmaktadırlar.

Danıştay Dördüncü Daire'nin kararı ile “İfadesi alınan alıcıların, toplam alıcılara kıyaslandığında, çok azınlıkta kalmaları durumunda, azınlıkta kalan bu alıcı ifadelerinin tüm alıcılara kıyas yoluyla uygulanması suretiyle re'sen matrah takdiri yoluna gidilemez¹⁸” (Kızılot, 1998: 1932). Denilmek suretiyle bir anlamda karşıt incelemelerin sayılarının çoğunlukta kalmaları halinde diğer kişilere de teşmiline cevap vermiştir. Aynı dairenin daha önce aldığı kararlarında “ kırkyedi alıcıdan onbeşinin verdiği ifade kıyaslama yolu ile diğer alıcılara da yaygınlaştırılabilir¹⁹.” ve diğer bir kararında “ alıcı ifadelerinin kıyaslama yoluyla başka alıcılara yaygınlaştırılması için aynı apartmandan daire satın alan birçok alıcının bilgisine başvurulmasının gerekli olmadığı²⁰...” sonucuna varılmıştır. (Kızılot, 1998: 1972)

Oysa Dördüncü Dairenin kararı ile “bazı alıcıların beyanları karşısında matrahın takdiren saptanmasının zorunluluğu olduğu; ancak bu alıcı beyanlarının tüm dairelere teşmili sureti ile matrah hesaplanmasın da isabet bulunmadığı²¹” ve yine diğer bir kararında “ inceleme elemanınca ifadelerine başvuru beş daire alıcısından ikisinin kayıtlarda gösterilen miktarın üzerinde bedel ödediklerini belirtmeleri ve diğer üç

¹⁸ Dan. 4. D.nin 19.12.1984 tarih ve E: 1984/1487 ve K: 1984/4594 sayılı kararı

¹⁹ Dan. 4. D.nin 16.03.1982 tarih ve E: 1982/787 ve K: 1982/646 sayılı kararı

²⁰ Dan. 4. D.nin 26.06.1980 tarih ve E: 1979/902 ve K: 1980/1880 sayılı kararı

²¹ Dan. 4. D.nin 27.09.1979 tarih ve E: 1979/158 ve K: 1979/2382 sayılı kararı

alıcının ise kayıtları doğrulamaları halinde, aleyhteki iki ifadeye istinaden tüm daire satışları için matrah farkı bulunmayacağı, aleyhteki iki ifade de belirtilen miktarlara göre re'sen takdire gidilmesi gerektiği²²” sonucuna varılmıştır. (Kızılot, 1998: 1982)

Bu kararlar çerçevesinde Danıştay’ın karşıt inceleme de teşmile izin verdiği, yapılacak tespitin çoğunluğu kapsamının yeterli görüldüğü, ancak inceleme sırasında olumlu yanıtların alınması halinde yapılan incelemenin bunlara teşmil edilmeyeceği şeklinde bir anlayış içine olduğu söylenebilir

2.3.3. Resmi Belgeler

Varsayıma dayalı tarhiyatta yolu kapatmakla yetinmeyen yargı, varsayımları aşan mahiyette delillerin neler olduğu konusunda yol da göstermiştir. Gösterdiği yollardan biride resmi kurum ve kuruluşlardan bilgi ve belgelerdir. Danıştay Yedinci dairenin almış olduğu kararında; “Takdir Komisyonu’nun satışa konu olan aracın cari satış bedelini tespit edenler, ticaret odası ve şoförler derneği gibi kuruluşlardan alınacak bilgiye göre saptama yapması gerekir²³.” (Kızılot, 1998: 1827) ve Danıştay Dördüncü Daire’nin kararında; “Vergi uygulaması bakımından, meslek komitesi kararları, odaların görüşünü yansıtmadığından, yapılacak tarhiyatlara dayanak olamaz²⁴.” (Kızılot, 1998: 1828) denilmekle kuruluş ve odalarda alınan kararların tarhiyata delil teşkil edebileceğine ve etmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.

Bununla beraber Danıştay Yedinci Daire’nin almış olduğu kararında; “Vasıtanın arızalı ve hasarlı olduğu konusunda herhangi bir tespit bulunmaması durumunda, ticaret odasınca yapılan değer tespiti, odanın aracın tüm özelliklerini bilemeyeceğinden

²² Dan. 4. D.nin 27.09.1979 tarih ve E: 1978/4179 ve K: 1979/1970 sayılı kararı

²³ Dan. 7. D.nin 02.04.1992 tarih ve E: 1988/528 ve K: 1992/1006 sayılı kararı

²⁴ Dan. 4. D.nin 08.03.1982 tarih ve E: 1982/3033 ve K: 1982/ 439 sayılı kararı

bahisle yerinde satılmaz²⁵” denilmekle oda tespiti başlı başına yeterli görülmemiştir. Danıştay Dördüncü Daire’nin de kararında; “Faturalı olarak satışı yapılan emtiaların kar oranı göz önüne alınmadan ve karşıt inceleme yapılmadan sırf Ticaret ve Sanayi Odası’nca bildirilen kar oranından hareket edilerek bir kısım hâsılatın beyan dışı bırakıldığının kabul edilmesi mümkün değildir²⁶.” (Kızılot, 1998: 1851) denilmekle aynı görüş benimsenmiştir.

Yapılan incelemeler sırasında inceleme elemanının zaman zaman noterce düzenlenmiş belgelere de rastlanmakta ve bu belgelerin gerçeği yansıtmadığı konusunda şüpheye düşülebilmektedir.

Noterlerce düzenlenmiş veya onanmış belgelerin gerçeğe uygun oldukları her zaman için bir karine teşkil etmektedir. Danıştay Yedinci Daire’nin kararında da “ Noter senedi ile yapılan satışlardan bu senedin aksi eş değer bir belge ile kanıtlanmadan, re’sen tarhiyat yapılamaz²⁷” denilmek suretiyle yapılan tarhiyatı terkin etmiştir. (Kızılot, 1998: 1828). Danıştay Dördüncü Dairesi de kararında; “Noter satış vaadi sözleşmelerinin sahteliği ve geçersizliği yolunda bir tespit bulunmadan satıcı ifadeleri, maddi delil ve kanuni ölçü olarak kabul edilemez²⁸” denilmek suretiyle yukarıdaki karara paralel bir karar verilmiştir. (Kızılot, 1998: 1659)

Danıştay Üçüncü Daire ise kararında, “satış sırasında, aracın hasarlı olduğu yönünde bir not düşülmediği sürece, noter harçlarına esas alınacak (kasko sigortası esas değer) ölçü alınmak sureti ile gelir ya da kurumlar ve KDV yönünden re’sen vergi tarhi

²⁵ Dan. 7. D.nin 01.04.1992 tarih ve E: 1881/1575 ve K: 1992/959 sayılı kararı

²⁶ Dan. 4. D.nin 18.03.1991 tarih ve E: 1990/1548 ve K: 1991/1092 sayılı kararı

²⁷ Dan. 7. D.nin 30.03.1992 tarih ve E: 1988/1592 ve K: 1992/922 sayılı kararı

²⁸ Dan. +. D.nin 13.02.1985 tarih ve E: 1984/3807 ve K: 1985/374 sayılı kararı

yoluna gidilebilir²⁹.” denilmek sureti ile noter senetlerinin bağlayıcılığı üzerinde durmuştur. (Kızılot, 1998: 1821)

Kuşkusuz bu senetlerin gerçeği yansıttıkları her zaman söz konusu değildir. Bu senetlerinde aksi kanıtlanabilir. Bu durumda noterde düzenlenmiş sözleşmelerin gerçeğe aykırı olduğu mahkemeden alınan bir iptal kararına bağlıdır.

2.3.4. Özel Hesaplar

Uygulama da mükelleflerin kendilerine ait veya tüzel kişi olmaları halinde ortaklarına veya müdürlerine ait banka hesaplarının incelemeye tabi tutulması ve re’sen tarhiyatta da bu farkların söz konusu olduğu örnekler vardır.

Danıştay Dördüncü Daire kararında “Mükellefin banka hesaplarının incelenmesi sonucu bulunan matrah farkının, somut olaylara değil de, varsayımlara dayandırılması halinde bulunan matrah farkına itibar edilmez³⁰” denilmek suretiyle varsayımlara dayalı tarhi reddetmiştir (Kızılot, 1998: 1889). Aynı daire daha sonraki “Şirket müdürünün şahsi vadesiz hesabının şirketle ilgisi ve şirket hâsılatını gizlemek amacıyla kullandığı hususu somut delillerle kanıtlanmadan şirket kayıtlarının doğru olmaması nedeni ile dönem matrahı re’sen takdir olunamaz³¹” kararına varmıştır (Kızılot, 1998: 1865).

Danıştay Yedinci Daire de kararında bu görüşe paralel olarak “Şirket sorumlu müdürüne ait kişisel banka hesabının, gerçekte şirkete ait olduğu hususu hesap sahibinin ve şirket yetkililerinin beyanları ile veya bu yönde yapılacak başka bir tesbitle kanıtlanmadıkça bu kişinin mali durumunun yeterli olmadığından ve şirketin hesabına

²⁹ Dan. 3. D.nin 11.02.1993 tarih ve E: 1992/1221 ve K: 1993/708 sayılı kararı

³⁰ Dan. 4. D.nin 08.06.1988 tarih ve E: 1988/746 ve K: 1988/2296 sayılı kararı

³¹ Dan. 4. D.nin 09.01.1990 tarih ve E: 1998/178 ve K: 1990/15 sayılı kararı

yapılmış işlem olmamasından hareketle, anılan hesabın şirkete ait olduğu kabul edilerek re'sen tarhiyat yapılamaz³²,” sonucuna varmıştır (Kızılot, 1998: 1872) ve Danıştay Dördüncü Daire de kararında “Kanuni defterleri tutmayan mükellefin banka hesaplarındaki bilgiler ve kendi beyan ve ifadeleri esas alınarak yapılacak re'sen tarhiyatta yasaya aykırılıktan bahsedilemez³³” (Kızılot, 1998: 1892) denemek sureti ile yapılan tarhiyatları onamıştır.

2.3.5. Mücbir Sebep

Vergi Usul Kanununun 13. maddesi gereğince mücbir sebep;

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 su basması gibi afetler.
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Vergi Usul Kanununun 15. maddesi gereğince ise ; “13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreçler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya teşvik edilmesi lazımdır.”

³² Dan. 7. D.nin 18.04.1989 tarih ve E: 1987/4889 ve K: 1989/959 sayılı kararı

³³ Dan. 4. D.nin 06.04.1988 tarih ve E: 1987/4509 ve K: 1988/1356 sayılı kararı

Re'sen tarhiyatın yapılması konusunda mücbir sebebin bir engel teşkil etmeyeceği yargı kararları ile yerleşmiştir. Danıştay Dördüncü Dairenin “Mücbir sebep olsa dahi matrahın takdiren tayini zorunludur.³⁴” (Kızılot, 1998: 1983) ve aynı dairenin “Mücbir sebebe maruz kalan mükelleflerin de vergi incelemesine tabi tutulması gerekir³⁵.” gerekçeli kararları bu doğrultudadır (Kızılot, 1998: 1984).

2.3.6. Ortaklık Hisseleri ve Kanuni Temsilcilik

Tüzel kişiliklerin vergi mükellefi olduğu durumlarda tüzel kişiliklerden alınamayan vergi alacağı ortaklardan istenebilmektedir. Ortaklardan vergi alacağının talep edilebilmesi için verginin öncelikle şirketten alınamıyor olması gerekmektedir. Yani şirket ortaklarının şirketin vergi borcundan doğan sorumluluğu ikinci derecedendir.

Sermaye şirketlerinde eğer ortak sermaye taahhüdünü yerine getirmişse bu durumda şirketinden tahsil edilemeyen vergi alacağı için ortağa başvurulamayacaktır. Ödenmemiş sermayenin varlığı halinde ise ortağın sorumluluğu taahhüt ettiği sermaye borcu ile sınırlı kalacaktır. Danıştay Dördüncü Daire “ Re'sen takdir matrahının mükellef hissesi dikkate alınarak tayin ve tespit olunması gerekir³⁶.” (Kızılot, 1998: 1924) ve yine aynı daire, “Faaliyetinin ortaklık şeklinde yapılması halinde matrah takdirinin mükellefin ortaklıktaki hissesi göz önüne alınmak sureti ile yapılması gerekir³⁷.” Demek sureti ile şahıs şirketlerindeki sınırsız sorumluluk halinde de ortakların hisseleri oranında sorumluluğu olabileceği ilkesini kabul etmiştir (Kızılot, 1998: 2009).

³⁴ Dan. 4. D.nin 18.06.1979 tarih ve E: 1978/3876 ve K: 1979/876 sayılı kararı

³⁵ Dan. 4. D.nin 17.05.1979 tarih ve E: 1978/4027 ve K: 1979/1377 sayılı kararı

³⁶ Dan. 4. D.nin 31.05.1985 tarih ve E: 1984/3063 ve K: 1985/1613 sayılı kararı

³⁷ Dan. 4. D.nin 11.04.1978 tarih ve E: 1977/2856 ve K: 1978/891 sayılı kararı

Komandit şirketlerdeki komanditer ortağın sorumluluğu ise aynen sermaye şirketlerinde olduğu gibi koyduğu ve koymayı taahhüt ettiği sermaye payı ile sınırlıdır.

Kanuni temsilciler sermaye şirketlerin de dahi koydukları veya taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olmaksızın her biri vergi alacağıının tamamı üzerinde sorumludurlar. Bu sebeple de vergi idaresi mükellef şirketten tahsil edemediği vergi alacağı için öncelikle şirket temsilcilerine başvurmak ve eğer ödenmemiş sermaye taahhütleri var ise bu durumda üçüncü aşamada ortaklara gitmektedir.

2.3.7. Konuyla İlgili Danıştay Kararlarından Çıkarılabilecek İlkeler

Yukarıda açıklamış olduğumuz re'sen tarhiyatın yapılması konusunda alakalı, Danıştayın vermiş olduğu kararlardan şu ilkeleri çıkarmak mümkündür.

1. Re'sen tarhiyatı gerektiren nedenlerin sınırlı sayıda olduğu, yani vergi matrahı tamamen veya kısmen defter kayıtları ve belgeler veya kanuni ölçülere göre tespit edilemiyor olsa dahi re'sen tarhiyat yapılamayacaktır.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 30.05.1991 tarih, E: 1990/2748 ve K: 1991/2053 sayılı kararı: “ Kanunda öngörülen şartların mevcut olduğu açık ve somut bir biçimde ortaya konulmadıkça, re'sen tarh yoluna gidilmesinde isabet yoktur.” Danıştay Üçüncü Daire'nin 03.07.1991 tarih, E: 1989/4100 ve K: 1991/228 sayılı kararı: “ Geçerli bir re'sen takdir nedeni bulunmadan, salt taahhüt işinden dolayı elde edilen istihkak tutarının %20'sinden daha az kazanç beyan edildiğinden dolayı re'sen tarhiyat yapılamaz.” Danıştay Dördüncü Daire'nin 15.10.1984 tarih, E: 1982/1745 ve K: 1984/3604 sayılı kararı: “Asgari kazanç ölçülerine göre düşük beyanda bulunulması, re'sen takdir nedeni sayılmaz.”

2. Re'sen tarhiyat varsayımlara değil somut delillere dayalı olmalıdır.

Danıştay Üçüncü Daire'nin almış olduğu kararlar, 07.10.1986 tarih E: 1986/944 ve K: 1986/1911 sayılı kararı: "Yükümlü şirketin herhangi bir faaliyet ve kazancı olmadığı için beyanname vermesi durumunda re'sen takdire gidildiğinde, takdir matrahının somut delillere dayandırılması gerekir.", 04.06.1986 tarih E: 1986/258 ve K: 1986/1491 sayılı kararı: "Geçmiş yıllarda giderek artan biçimde zarar beyanında bulunan şirketin, faaliyette bulunduğu usulüne uygun olarak tespit edilmeden dönem matrahı re'sen takdir olunamaz.", 17.10.1990 tarih, E: 1988/2179 ve K: 1990/2865 sayılı kararı: "Varsayıma dayanılarak matrah takdiri yapılamaz"

3. Danıştay re'sen tarhiyatın sağlıklı olabilmesi açısından karşıt incelemenin gerekli olduğunu kabul etmiştir.

Danıştay Yedinci Daire'nin 27.05.1992 tarih, E: 1988/432 ve K: 1992/1834 sayılı kararı: "Çek ve senet defterlerinde kayıtlı çek ve senetlerin bir kısmının ticari faaliyetle ilgili olmadığı iddia edildiğinden, bunları veren firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılarak hangisinin ticari faaliyetle ilgili olduğu tespit edilmeden tüm çek ve senetlerin mal satışı karşılığı oldukları kabul edilerek tarhiyat yapılamaz."

4. Danıştay karşıt incelemenin defter ve belgeler üzerinden yapılması gerektiği, soyut iddialara dayanmak suretiyle karşıt inceleme yapılamayacağını kabul etmiştir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 28.04.1986 tarih E: 1985/5206 ve K: 1986/1684 sayılı kararı: "Yükümlünün, alacak senetlerinin bir bölümünü reeskonta tabi tutması sebebi ile tarhiyat yapılamayacağı, müşteri defterlerinden alış fiyatlarının tespiti

mümkünken bu yapılmadan, mücerret müşteri beyanlarına itibar ederek bir kısım gelirlerinin vergi dışı bırakıldığıının kabulünde isabet yoktur.”,

5. Danıştay karşıt incelemede teşmile izin vermektedir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin almış olduğu kararlar, 27.09.1979 tarih, E: 1979/158 ve K: 1979/2382 sayılı kararı: “Bazı alıcıların beyanları karşısında, matrahın takdire saptanmasının zorunluluğu olduğu; ancak bu alıcı beyanlarının tüm dairelere teşmili sureti ile matrah hesaplanmasın da isabet bulunmadığı”, 27.09.1979 tarih, E: 1978/417 ve K: 1979/1970 sayılı kararı: “İnceleme elemanlarınca ifadelerine başvuru olan beş daire alıcısından ikisinin kayıtlarda gösterilen miktarın üzerinde bedel ödediklerini belirtmeleri ve diğer üç alıcının ise kayıtları doğrulamaları halinde, aleyhteki iki ifadeye istinaden tüm daire satışları için matrah farkı bulunmayacağı, aleyhteki iki ifade de belirtilen miktarlara göre re'sen takdire gidilmesi gerektiği”

6. Resmi kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler, re'sen tarhiyat için delil teşkil etmektedir.

Danıştay Yedinci Daire'nin, 02.0.1992 tarih, E: 1988/528 ve K: 1992/1006 sayılı kararı: “Takdir komisyonunun satışa konu olan aracın cari satış bedelini tesbit ederken, Ticaret Odası ve Şoförler Derneği gibi kuruluşlardan alınacak bilgiye göre saptama yapması gerekir.”

7. Noterce düzenlenmiş veya onanmış belgelerin gerçeğe uygun oldukları her zaman için bir karine teşkil etmektedir.

Danıştay Yedinci Daire'nin 30.03.1992 tarih, E: 1988/1592 ve K: 1992/922 sayılı kararı "Noter senedi ile yapılan satışlardan, bu senedin aksi eş değer bir belge ile kanıtlanamadan, re'sen tarhiyat yapılamaz."

8. Danıştay vermiş olduğu kararlarda noter senetlerinin bağlayıcılığı üzerinde durmuştur.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 11.02.1993 tarih, E: 1992/1221 ve K: 1993/708 sayılı kararında: "Satış sırasında, aracın hasarlı olduğu yönünde bir not düşülmediği sürece, noter borçlarına esas alınacak kasko sigortası esas değer ölçü alınmak sureti ile gelir ya da kurumlar ve KDV. yönünden re'sen vergi tarhi yoluna gidilebilir."

9. Re'sen tarhiyatın yapılması konusunda mücbir sebebin bir engel teşkil etmeyeceği yargı kararları ile yerleşmiştir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 18.06 1979 tarih, E: 1978/3876 ve K: 1979/1876 sayılı kararı: "Mücbir sebep olsa dahi matrahın takdire tayini zorunludur." aynı dairenin 17.05.1979 tarih, E: 1978/4027 ve K: 1979/1373 sayılı kararı: "Mücbir sebebe maruz kalan mükelleflerin de vergi incelemesine tabi tutulması gerekir."

2.4. RE'SEN VERGİ TARHİYATINI GEREKTİREN NEDENLER

Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesi ilk fıkrasında, re'sen vergi tarhını, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, yetkililerce takdir olunan matrah veya matrah farkı (kısmı) üzerinden verginin tarh olunması olarak tanımlandıktan sonra; ikinci fıkrasında da, aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda verginin matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni

ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığını kabul edileceğini söyleyerek, bu halleri; yani re'sen takdir nedenlerini saymıştır. Bu nedenlerin sayısı, evvelce altı iken; 24.06.1994 gün ve 4008 sayılı kanunla iki, 25.05.1995 gün ve 4108 sayılı kanunla da, bir olmak üzere, üç yeni re'sen takdir nedeni öngörmekte, re'sen takdir nedenlerinin sayısı dokuzaya yükselmiştir. Bu dokuz re'sen takdir nedeninin ikisi; yani 4 ve 9 nolu bentlerde yer alanlar, 4369 sayılı kanunun 82'nci maddesinin 1'inci fıkrasının "a" bendi ile 29.07.1998 tarihinden, 7 nolu bentte düzenlenen de, 4783 sayılı kanunun 4'üncü maddesiyle, 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunduğu; bugün, hâlihazırda, bu nedenlerin sayısı altıdır (Candan, 2006: 56).

Vergi matrah veya matrah farkının re'sen takdirini gerektiren nedenler yönünden iki ayrı görüş ortaya atılmaktadır. Görüşlerden ilkinde göre; 30'uncu madde, ilk fıkrasında genel bir re'sen vergi tarhi nedenine yer vermiştir. O da; vergi matrahı veya matrah farkının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbit edilememesidir. İkinci fıkrada yedi bent halinde sayılan nedenler, bu genel nedene uysun uymasın, yasal düzenleme gereği vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitini olanaklı bulunmadığının gösterdikleri kabul edilen durumlara ilişkindir. Bu yüzden; vergi matrah veya matrah farkının tesbit edilememesi sebebi olarak ortaya konulan durum, bu yedi bende sayılanlardan herhangi birine tip olarak uygun bulunmasa dahi genel sebebe uygun olmak koşuluyla, matrah veya matrah farkının yetkililerce takdir yoluyla saptanması ve bu şekilde saptanan (takdir olunan) miktar üzerinden re'sen vergi tarhına gidilmesi olanaklıdır (Kaneti, 1986: 103).

Uyulmada kabul gören ikinci görüş, matrah veya matrah farkının re'sen takdirini gerektiren nedenleri; 30'uncu maddenin ikinci fıkrasında yedi bent halinde belirlenen

durumlarda sınırlamaktadır. Bu görüşe göre, vergi idaresinin vergi matrahının re'sen takdirine gidebilmesi için, söz konusu bentlerde yazılı durumlardan en az birisinin gerçekleşmiş bulunması ve bunun da usulüne uygun olarak tespiti gereklidir. Durum böyle olunca da; vergi matrah veya matrah farkının re'sen takdiri işleminin, yedi bent halinde sayılan durumlardan olmayan herhangi bir nedene dayandırılması olanaklı görülmemektedir (Candan, 2006: 57).

Danıştay dördüncü Dairesinin vermiş olduğu kararlar da bu doğrultudadır; “Nitekim, re'sen takdir nedenlerinin sayıldığı 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının³⁸...”, “213 sayılı kanunun sözü edilen 30'uncu maddesine göre re'sen tarhiyat yapılabilmesi için, öncelikle bu maddede sayılan re'sen takdir sebeplerinden en az birinin olması³⁹...”, “Re'sen vergi tarhına gidilebilmesi için, yasada öngörülen nedenlerin varlığının açık somut olarak ortaya konulmasının zorunlu olduğu⁴⁰”, “Uyuşmazlık konusu olayda, tarhiyatın kanunda tek tek sayılmış bulunan re'sen takdir nedenleri dışında kalan saptamaya dayanıldığı anlaşıldığından, re'sen takdir sebebi olmaksızın salınan vergi ve kesilen vergi cezasında isabet olmadığı⁴¹.”

Matrah veya matrah farkının re'sen takdirini gerektiren nedenleri sırasıyla incelemeye çalışalım.

³⁸ Dan. 4. D.nin 13.10.1987 tarih ve E: 1987/424 ve K: 1987/2870 sayılı kararı

³⁹ Dan. 7. D.nin 04.04.1988 tarih ve E: 1986/2741 ve K: 1988/960 sayılı kararı

⁴⁰ Dan. 4. D.nin 30.05.1991 tarih ve E: 1990 ve K: 1991/2053 sayılı kararı

⁴¹ Dan. 4. D.nin 22.02.1993 tarih ve E: 1992/1163 K: 1993/836 sayılı kararı

2.4.1. Vergi Beyannamesinin, Kanuni Süresi Geçtiği Halde Verilmemiş Olması

Vergi matrahının re'sen takdiri için ikinci fıkrada gösterilen ilk neden, vergi beyannamesinin, kanuni sürenin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş olmasıdır.

Beyan üzerinden tarh olunan vergilerle ilgili olarak, beyanname verme süreleri ilgili maddi vergi kanunlarında gösterilmiştir. Örneğin, gelir vergisi beyannamesinin verilmesi süresi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 92'nci maddesinde yer almıştır. Düzenlemeye göre bir takvim yılına ait beyanname ertesi yılın mart ayı içinde verilir. Kurumlar vergisinininki, Kurumlar Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde verilir. Katma değer vergisinin ki ise, Katma Değer Vergisi Kanununun 41'inci maddesinde gösterilmiştir. Vergilendirme dönemini takip eden ayın 25'inci akşamına kadar vergi dairesince ödenmesi gerekmektedir. Vergi beyannamesinin, kanunlarda gösterilen bu süreler içinde yetkili vergi dairesine verilmesi veya taahhütlü olarak posta ile ya da yetki verilmiş olması koşuluyla, elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir. Beyannameler, bizzat mükellef veya vergi sorumlusu, bunların vekil ve kanuni temsilcileri tarafından ya da Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'inci maddesinin, 5228 sayılı kanunun 31.07.2004 günün de yürürlüğe giren 8'inci maddesiyle değişik 4 numaralı bendin de verilen yetkisini kullanarak maliye bakanlığının yetkili kılması halinde aralarında özel sözleşme yapmış olmaları koşuluyla, aracı gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla verebilir veya gönderebilir.

2.4.1.1. Sürenin Uzaması

a) Ölüm Sebebiyle Sürenin Uzaması

Vergi Usul Kanununun 16'ncı maddesinde vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmesi öngörülmüştür.

Burada ölüm sebebiyle üç ay uzaması söz konusu olan süre, ölenin mükellefiyeti ile ilgili olup, sağlığında işlemeye başlayan ve ölüm tarihinde henüz sona ermemiş olan bildirme ve beyanname verme süresidir. Süre, ölüm tarihinden önce sona ermişse, bu hükme göre üç ay uzaması olanaklı değildir.

Buna göre; maddi vergi konusunda belli edilen beyanname verme süresi sona ermeden ölen mükelleflerin beyanname verme ödevlerinin, maddi vergi kanununda aksine hüküm mevcut değilse, mirasçıları tarafından, en geniş beyanname verme süresinin sona ermesinden itibaren işlemeye başlayacak ek üç aylık süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu sürelerin geçmesine karşın beyanname verilmemesi halinde, ölenin vergi matrahı re'sen takdir olunur (Candan, 2006: 62).

b) Mücbir Sebep Gecikme

Vergi Usul Kanununun 15'inci maddesine göre; 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde, kanuni beyanname verme süreleri, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemez. Bununla ilgili Danıştay kararı şöyledir; "Tutukluluk halinin, Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep olarak sayılmış bulunması nedeniyle kanuni ve ek beyanname verme süresi içerisinde tutuklu olduğu

anlaşılan davacı hakkında re'sen tarhiyat yapılmasında isabet olmadığı⁴².” Ancak bunun için mücbir sebebin biliniyor olması veya iddia eden tarafından ispat veya tevsik edilmiş bulunması gerekir. Bununla birlikte maddeye, 4731 sayılı kanunla eklenen ve, yürürlük tarihi 31.07.2004 günü olan, 5228 sayılı kanunla değiştirilen son fıkra hükmü ile Maliye Bakanlığına verilen yetki kullanılarak, bu bakanlıkça mücbir sebep hali ilan edilen ve vergi ödevlerini yerine getiremeyecek oldukları tespit olunanlar için, bu koşul aranmaz (Candan, 2006: 62).

c) Mühlet Verme

Vergi Usul Kanununun, 5228 sayılı kanunun yürürlük tarihi 31.07.2004 günü olan 2'nci maddesiyle değişik, 17'nci maddesinde, zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevlerini süresi içinde yerine getirmeyecek olanlara, kanuni sürenini bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca, münasip (uygun) bir mühlet verilebileceği hükme bağlanmıştır.

Mükellefe münasip mühlet verilmesi halinde, beyanname vermeme eyleminin oluşabilmesi ve dönem matrahının re'sen takdir edilebilmesi için, Maliye Bakanlığınca verilecek ek sürenin geçmesi gerekmektedir. Bu süre geçmesine karşın beyannamesini vermeyen mükellefin ilgili dönem matrahı re'sen takdir olunur.

Madde, Maliye Bakanlığınca münasip mühlet verilmesini; mühlet isteyen, sürecin bitmesinden önce yazı ile işlemde bulunması, istemde gösterilen mazeretin, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmesi, ve mühlet verilmesini halinde, verginin alınmasının tehlikeye girmemesi gibi koşullara bağlamıştır.

⁴² Dan. 3. D.nin 02.12.1986 tarih ve E: 1986/870 ve K: 1986/2424 sayılı kararı

Söz konusu koşulların gerçekleşmesi halinde dahi, Maliye Bakanlığı mühlet vermek zorunda değildir. Madde, bu konuda, adı geçen bakanlığa mühlet verme zorunda değildir. Madde bu konuda, adı geçen bakanlığa takdir yetkisi tanımıştır. Bu takdir yetkisi, "...mühlet verebilir." İbareleriyle ifade edilmiştir. Ancak bir defa mühlet verilirse, re'sen takdire gidilebilmesi için, bu mühletinde geçmesinin beklenilmesi ve mühletin geçmesine karşın beyannamenin verilmemiş olması gereklidir.

Maddenin, 5228 sayılı kanunun yukarı da sözü edilen 2'inci maddesiyle değişik son fıkrasında, Maliye Bakanlığına mühlet verme yetkisini, tamamen veya kısmen mahalline devretme ve bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef gurupları itibariyle yazılı başvuru şartı aramaksızın kullanma yetkisi tanınmıştır. Adı geçen bakanlığın söz konusu yetkisini kullanması halinde mühlet verilmesi için, mükelleflerin yukarıda sözü edilen şekilde yazılı başvuruda bulunmalarına gerek bulunmamaktadır (Candan, 2006: 64).

2.4.1.2. Re'sen Takdir Yapılmasına Engel Durumlar

a) Vergi Beyannamelerinin Kanuni Süreler Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi

Vergi beyannamesinin, kanuni süre geçtikten sonra, fakat vergi idaresinin herhangi bir işlem yapmasından, örneğin, olayın takdir komisyonuna sevkinde veya vergi incelemesine başlanılmasından önce verilmesi, re'sen vergi tarihine engel olmaz. Ancak, bu durumda; re'sen tarhiyat, Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 4008 sayılı Kanununun 2'inci maddesiyle değişik 4'üncü fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca, beyannamede gösterilen matrah üzerinden yapılır; ayrıca, beyanname re'sen takdir için, takdir komisyonuna sevk edilmez yapılan tarhiyatla yetinilir.

Buna karşılık; kanuni süresi geçen beyanname vergi incelemesine başlatılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilirse, tarhiyat için, vergi incelemesinin sonucu veya takdir komisyonunun kararı beklenir. Tarhiyat, inceleme raporunda önerilen veya takdir komisyonu kararında takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen yapılır (Candan, 2006: 64).

b) Vergi Beyannamesinin Vergi Usul Kanununun 371' inci Maddesi Hükümlerinden Yararlanılarak Verilmesi

Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamesinin takdire sevkini engelleyen ikinci durum, beyannamenin pişmanlık dilekçesi ekinde verilmiş ve pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde aranan koşullara uyulmuş olmasıdır. Beyannamesini kanuni süre geçtikten sonra veren vergi mükellefine, Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinin uygulanabilmesi için;

1. Beyannamenin (Pişmanlık takibinin) mükellef tarafından, kendiliğinden yani, herhangi bir uyarı, hatırlatma tehdit ve baskı olmadan, serbest iradesi ile verilmiş (yapılmış) olması. Danıştay kararı; “Beyannamesini, beyana davet, yazısı üzerine pişmanlık dilekçesi ekinde veren vergi mükellefinin kanuna aykırı davranışını kendiliğinden haber vermiş sayılamayacağı; dolayısıyla Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde öngörülen pişmanlık müessesinden yararlanamayacağı⁴³.”
2. Dilekçenin verildiği veya şifahi beyanı üzerine tutanağın düzenlendiği tarih itibariyle, vergi incelemesine başlanılmamış, olay takdir komisyonuna sevk

⁴³ Dan. 3. D.nin 26.09.1989 tarih ve E: 1989/698 ve K: 1989/1965 sayılı kararı

edilmemiş ve pişmanlık bildirilen husus hakkında herhangi bir ihbarın yapılmamış bulunması. Danıştay kararı; “Vergi incelemesine başladıktan veya olay takdir komisyonuna intikal ettirildikten sonra, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağına dair karar⁴⁴.”

3. Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51’inci maddesinde belirtilen nispetle uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi şarttır.

Bu koşullara uyulması durumunda; vergi dairesinin, vergi matrahının re’sen takdiri cihetine gidilemeyeceği; tarhiyatı, bu şekilde verilen beyannamede bildirilen matrah üzerinden ve Vergi Usul Kanununun 371’inci maddesine biçimde pişmanlık talebinde bulunulması, beyannamenin kanuni süresi geçmiş bulunmasına karşın verilmemiş olması sebebiyle, aynı kanunun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının ilk bendi uyarınca doğmuş bulunan re’sen takdir sebebinin ortadan kaldırmaktadır. Danıştay kararı; “Beyannamenin kanuni ve ek süreden sonra, fakat pişmanlıkla verilmesi durumunda re’sen takdire gidilemeyeceği⁴⁵.”

Danıştay’ın yerleşik içtihadına göre; pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için, verilen beyannamede bir matrahın gösterilmiş olması da, şart değildir. Gerekliyse, daha doğrusu beyan edilecek bir matrah yoksa, mükellef herhangi bir matrah göstermeksizin de, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir hatta, zarar beyanında dahi bulunabilir. Salt bu durum, mükellefin pişmanlık hükümlerinden

⁴⁴ Dan.3. D.nin 14.01.1986 tarih ve E: 1984/2683 ve K: 1986/94 sayılı kararı

⁴⁵ Dan. 7. D.nin 13.06.1998 tarih ve E: 1987/3559 ve K: 1996/2006

yararlanmasına engel olamaz. Vergi dairesi başka bir neden saptamadan bu duruma dayanak, vergi matrahının re'sen takdirine gidemez. Danıştay kararı; “Davanın pişmanlık dilekçesi ekinde vermiş olduğu beyannamesinde zarar bildirmesinin, pişmanlık hükümlerinden yaralanmasına engel olmadığı⁴⁶.”

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin takdire sevkini engelleyen bu iki durum arasındaki fark, ikincisinin ilkinden daha ağır koşullara tabi kılınmış ve bu koşullara uyulduğunda beynamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergi için vergi cezası kesilmeyecek olmasıdır. Oysa; ilk durumda, beyannamenin, kanuni süresi geçtikten sonra, fakat vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce kendiliğinden verilmesi, sadece, beyannamenin takdirine sevkini engellemektedir. Yoksa, beyanname üzerinden hesaplanan vergiye bağlı olarak Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca yüzde elli oranında vergi zıya cezası kesilmesine engel olamaz. Bu halde söz konusu ceza kesilerek, muhatabına tebliğ olunur.

2.4.2. Beynamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Olması

Vergi Matrahının re'sen takdirini gerektiren nedenlerden ikincisi; Vergi beyannamesinin kanuni süresi içinde verilmiş olmasına karşı, beynamede, verginin matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş bulunmasıdır.

Bu re'sen takdir nedeninde, vergi beyannamesi, vergi kanunlarında belli edilen beyanname verme süresi içerisinde verilmiştir; ancak beynamede, bildirilen vergi matrahı ile ilgili bilgiler mevcut değildir. Gerekli bilgiler verilmek kaydıyla, beynamede matrah gösterilmemesi tek başına, vergi matrahının re'sen takdiri için

⁴⁶ Dan. 3. D.nin 30.05.1991 tarih ve E: 1989/2254 ve K: 1991/1968

neden oluşturamaz. Danıştay kararları; “Beyannameye bildirilen kazançtan, kanuni indirimler düşüldükten sonra vergi matrahı kalmamış olması yasaca geçerli başka sebepler bulunmadıkça, tek başına vergi matrahının re’sen takdirini gerektirmeyeceği⁴⁷.”, “Faaliyette bulunulmadığı bildirilerek boş beyanname verilmesi durumunda, salt bu nedenle re’sen takdire gidilemeyeceği⁴⁸”

Bu maddedeki re’sen takdir nedeni, beyannameye matrah gösterilmemesi değil; matraha ilişkin bilgilerin yer almamasıdır. Vergi matrahına ilişkin bilgiler; bir verginin hesaplanmasına olumlu yada olumsuz yönde etki eden ve şekli her vergi türü için yetkili makamca belirlenen vergi beyannamesinin ilgili sütunlarında aranan her çeşit bilgidir. Bu bilgiler; kuşkusuz, beyannameyi alan vergi dairesi yetkilisinin, beyan olunan matrahın hesaplanma biçimi konusunda, ilk bakışta, bilgi sahibi olması için geçerlidir.

Sebebi ne olursa olsun, matraha ilişkin bilgilerin beyannameye yer almamış olması, tek başına vergi matrahının re’sen takdirini gerektiren nedendir.

Vergi Usul Kanununun 30’uncu maddesinin 3’üncü fıkrası, bu re’sen takdir nedeni dolayısıyla matrah takdirinde izlenecek yöntemi düzenlemektedir. Fıkra “Yukarıdaki 2’inci bentte yazılı halin vukuunda mükellef takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilecek, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet eder. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca Salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.” hükmünü içermektedir. Böyle bir düzenlemenin gereği, vergi

⁴⁷ Dan. 3. D.nin 08.10.1996 tarih ve E: 1986/546 ve K: 1986/488 sayılı kararı

⁴⁸ Dan. 3. D.nin 30.12.1993 tarih ve E: 1993/1718 ve K: 1993/4001 sayılı kararı

beyannamesinde yer almayan bilgilerin, mükelleflerce tutulması, düzenlenmesi ve alınıp verilmesi zorunlu defter ve belgelerden edinilmesinin olanaklı bulunmasından kaynaklanmaktadır.

Kanun koyucu, vergi mükelleflerine tutmak zorunda oldukları defterleri ve bu defterlerin dayanağı olan belgeleri istediğinde, yetkililerce ibraz ödevi getirmiştir (Candan, 2006: 68).

2.4.3. Defter Tutma, Tasdik Ettirme ve İbraz Ödevlerine Aykırı Davranış

Vergi Usul Kanunu'nun "re'sen vergi tarhı" başlığını taşıyan 30' uncu maddesinin 2' nci fıkrasının 3' üncü bendi gereğince, bu kanuna göre tutulması zorunlu defterlerin kısmen ya da tamamen tutulmaması, tasdik ettirilmemesi, vergi inceleme yetkisine haiz elemanların talebi üzerine herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi re'sen takdir sebeplerinden sayılmıştır (Özbalcı, 1995: 208).

Bu üçüncü re'sen takdir nedeni, vergi ödevlerinden salt defter tutma, tasdik ettirme, ve inceleme yapmaya yetkili olanlara ibraz etme ödevleri ile ilgilidir. Bu yüzden; diğer vergi ödevlerine aykırı aynı hareketler, örneğin; belge düzenlememe, tasdik ettirmeme ve ibraz etmeme eylemleri, bu bent hükmüne göre re'sen takdir nedeni oluşturabilecek kanuna aykırı davranışlar değildir.

Bente, re'sen takdir nedeni olarak, birbirinden farklı üç eylem sayılmış bulunmaktadır. Bu üç eylem aynı vergi ödeviyle ilgili olmamalarına karşın birbirinden tamamen ayrı ve bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır (Candan, 2006: 71). Bu eylemler:

- a) Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmaması

- b) Tutulan bu defterlerin tasdik ettirilmemiş olması
- c) Tutulan defterlerin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesidir.

2.4.3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Zorunlu Defterlerin Hepsinin veya Bir Kısımının Tutulmamış Olması

a) Defter Tutmak Zorunda Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi gereğince adı geçen gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar. Bu kişiler;

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

Bu sayılanlardan, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler, muaf oldukları veya basit usule tabi buldukları vergi türü ile sınırlı olmak üzere defter tutmak zorunda değildirler.

Bu son sayılanlardan ticari kazançları basit usulde tespit olunan gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturma konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir (Candan, 2006: 72).

b) Tutulması Zorunlu Defterler

Vergi Usul Kanunu'nda gerçek ve tüzel kişilere tutma zorunluluğu getirilen defter Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde sayılan kazanç ve irat türlerine göre belirtilmiştir. Bunun dışında ticari kazanç sahiplerinin sınıfları ile kimi müessese ve işletmelerin özellikleri dikkate alınarak tutulması zorunlu farklı defter türleri getirilmiştir (Candan, 1993: 47).

1. Ticari kazanç sahiplerinden birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, günlük kasa defteri ve kambiyo senetleri defteri; (V.U.K. md. 182,196)
2. İkinci sınıf tüccarlar işletme esasına göre, işletme hesabı defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ve kambiyo senetleri defteri; (V.U.K. md. 193,196)
3. Birinci sınıf tüccarlardan devamlı imalat işi ile uğraşanlar imalat defteri; (V.U.K. md. 197).
4. Banka, banker ve sigorta şirketleri, banka ve sigorta muamelelerine giren işlemlerin ayrıntısı ile kendi muhasebe defterlerinde göstermedikleri sürece banka ve sigorta muamelesi defteri; (V.U.K. md. 204)
5. Yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri: (V.U.K. md. 207)
6. Menkul ve gayrı-menkul sermaye iratları sahipleri kendi muhasebe kayıtları içinde bu tutarlara yer vermedikleri takdirde bu gelirleri tesbit amacıyla yönelik ayrı bir defter (V.U.K. md. 208).
7. Depo işletenlerle nakliye ambarları bir ambar defteri; (V.U.K. md. 209)

8. Serbest meslek erbapları serbest meslek defteri ve kambiyo senetleri defteri: noterler ve noterlik görevini ifa edenler ile borsa acenteleri kazanç defteri. (V.U.K. md. 210,198).
9. Basit usule tabi olan çiftçiler hariç ile küçük çiftçi muafiyetinden yararlananlar hariç, çiftçiler çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar (V.U.K. md. 213).

Mükelleflerin bu defterler dışında hesap ve kayıtlarını izlemek için tuttıkları defterler, yukarıda sayılan defterlerin tutulma zorunluluklarını ortadan kaldırmaz. Tali nitelikteki bu defterleri, farklı tasdik makamlarına onaylatmak sureti ile mükerrer tutulan resmi defterlerden ayırt etmek gerekir. Zira V.U.K. anlamında kaçakçılık suçu doğuran mükerrer tutma hali herhangi bir tasdike tabi olmaksızın keyfi olarak tutulan el defterlerinden ayrılmaktadır. Danıştay kararı; “Re’sen takdir yoluyla vergileme için V.U.K. madde 30’da belirtilen koşulların gerçekleşmediğinin açık ve kesin olarka ortaya konulması gerekir. Bu madde de sözü edilen defterler V.U.Y’ na göre tutulması zorunlu olan defterlerdir⁴⁹” (Kızılot, 1998: 2761).

c) Re’sen Takdir Nedeni Sayılan Defter Tutmama Halleri

c.a- Defterlerin Hiç Temin Edilmemiş Olması

Defter tutmama hadisesi, her şeyden önce Vergi Usul Kanununun da tutulması konusunda mecburiyet getirilen defterlerden birinin birkaçının veya tamamının hiç temin edilmemiş olmasıdır. Danıştay kararı; “İmalat işi yapan davacı kurumun imlat

⁴⁹ Dan. 4. D.nin 04.11.1986 tarih ve E: 1986/3201 ve K: 1986/3270 sayılı kararı.

defteri tutmamasının Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendi uyarınca re'sen takdir sebebi olduğu⁵⁰.”

c.b- Defterlere Hiç Kayıt Yapılmamış Olması

Tutulması zorunlu defterlerin temin edilmelerine hatta, tasdik de ettirilmelerine karşın, vergilendirme döneminde yapılan vergi ile ilgili muamelelerin hiçbirinin, bu defterlerden birine, birkaçına veya tamamına kaydedilmemiş olması da defter tutmama hadisesidir.

Vergi ile ilgili muamelelerin yalnızca bir kısmının defterlerden birine, birkaçına veya tamamına işlenmemiş olması defter tutmama eylemi değildir. Bu durum söz konusu defterlere kanıt olarak güvenilmeyeceğini gösterir ve bir sonraki bent hükmüne göre re'sen takdir nedeni oluşturur (Candan, 2006: 74).

c.c- Yanlış Defter Tutulmuş Olması

Defter tutmama eyleminin re'sen takdir nedeni sayılabilmesi için, mükellefin faaliyet türüne veya sınıfına göre tutmak zorunda olduğu defterlerin tümünün tutulmamış olması gerekli değildir. Bu defterlerden yalnızca birinin veya birkaçının tutulmamış olması, vergi matrahının re'sen takdiri için yeterlidir. Danıştay kararı; “Kasa defterinin tutulmamış olmasının re'sen takdir nedeni olduğu⁵¹”.

Vergi Usul Kanununda belirtilen defterleri tutma zorunluluğu, kanunda izin verilen durumlar dışında isteklerine göre değiştirme yetkisi mükelleflere tanınmıştır. Bunun sonucu olarak; örneğin bilanço esasına göre defter tutması gereken vergi

⁵⁰ Dan. V.D.D.G.K. 28.01.2000 tarih ve E: 1999/283 ve K: 2000/39 sayılı kararı

⁵¹ Dan. 3. D.nin 13.01.1988 tarih ve E: 1987/643 ve K: 1988/37 sayılı kararı.

mükelleflerinin serbest meslek kazancı defteri tutuyor olması, kanunun amacına uygun defter tutma hadisesi sayılmaz. Bu şekilde defter tutan vergi mükellefinin defter tutmadığı kabul edileceğinden, ilgili döneme ait vergi matrahının re'sen takdirine gidilir. Danıştay kararı; “Bir önceki yılda bilanço esasına göre defter tutmasını gerektiren hadleri aşmış bulunmasına karşın, işletme esasına göre defter tutmaya devam eden mükellefin dönem matrahının re'sen takdirinin gerektiği⁵².” (Candan, 2006: 75)

Vergi Usul Yasası bazı hükümlerinde bir takım defterlerin tutulmasının ihtiyari olduğuna değinilmiştir ki bu hallerde re'sen tarhiyat sebeplerinin varlığından da bahsedilemeyecektir. Örneğin menkul ve gayri-menkul sermaye iratları mevcut muhasebe sisteminde açıkça yer alıyorsa ayrı bir defter üzerinde gösterilmesi gerekmeyecektir. Aynı şekilde “Vergi Usul Kanunu'nun 195'inci maddesine göre, işletme hesabı esasında defter tutanlar, dönem sonu ve dönem başı emtia mevcutlarını işletme defterinin ayrı bir sayfasına veya envanter defterine kaydederler. Danıştay kararı; “ İşletme defteri tutan mükelleflerin emtia envanterlerini liste halinde tanzim etmesi takdir nedenidir⁵³.”

İkinci sınıf tüccarların, emtia mevcutlarını işletme defterinde göstermeleri halinde, envanter defteri tutmak zorunlulukları yoktur. Ancak envanter defteri tuttuklarında, bu defteri tasdik ettirmeleri mecburidir. Aksi halde, tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik ettirilmemiş olması nedeni ile dönem kazancı re'sen takdir sureti ile tayin olunur. (Özbalcı, 1995: 214-215)

⁵² Dan. 4. D.nin 13.10.1987 tarih ve E: 1987/1424 ve K: 1987/2870 sayılı kararı

⁵³ Dan. 4. D.nin 09.11.1977 tarih ve E: 1977/814 ve K: 1977/ sayılı kararı.

Defter tutmama eyleminin nedeni, mükellefin bilgisizliği olabileceği gibi, bilinçli bir davranış, örneğin; vergi kaçırma amacı da olabilir. Bu sübjektif durum, re'sen takdire gidilmesine engel değildir.

2.4.3.2. Vergi Usul Kanununa Göre Tasdik Zorunluluğu Bulunan Defterlerin Tasdik Ettirilmemiş Olması

a) Tasdiki Zorunlu Defterler

Vergi Usul Kanununun 220'inci maddesinde tasdiki zorunlu defterler gösterilmiştir.

Bu defterler;

1. Yevmiye defteri ve envanter defteri
2. İşletme defteri
3. Çiftçi işletme defteri
4. İmalat defteri
5. Nakliyat vergisi defteri
6. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
7. Serbest meslek kazanç defteri ile bu defterlerin yerine kullanılacakları konusunda Vergi Usul Kanunu'nda izin verilen diğer defterdir.

Kanun, mükelleflerce tutulması konusunda zorunluluk getirdiği kimi defterlerin tasdikini zorunlu kılmamıştır. Örneğin; yevmiye defterinde kayıtlı muamelelerin, buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterikebir gibi esasen tasdikli başka defterlerdeki kayıtları toplayan kimi defterler, tasdiki zorunlu olarak gösterilmemiştir.

Tasdik zorunluluğunun noksansız yerine getirildiğinin kabulü için, mükelleflerin faaliyet türü ve sınıflarına göre tutmak zorunda buldukları defterlerden tasdiki gerekenlerin tümü tasdik ettirilmiş olmalıdır. Bu defterlerden, yalnızca birinin tasdik ettirilmemiş olması veya tasdikinin geçersiz bulunması, vergi matrahının re'sen takdirine gidilmesi için yeterlidir.(Candan, 2006: 77).

b) Tasdik Zamanı

Vergi Usul Kanununun 221'inci maddesine göre, tasdikin;

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar için, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, yani Aralık ayında;
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler için, defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; örneğin, 1.8.2007-31.7.2008 özel hesap döneminde kullanılarak defterlerin, Temmuz 2007 ayında;
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler için, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden; örneğin, 15.11.2007 gününde işe başlayanlar için bu tarihten önce;
4. Vergi muafiyeti kalkanlar için, muaflıkta çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; örneğin 31 Aralık tarihi itibariyle muaflıktan çıkan vergi mükellefi için bu tarihi izleyen 1 Ocak günü ile 10 Ocak günü arasında;
5. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar için, bunları kullanmaya başlamadan önce yapılması gerekmektedir.

6. Evvelce belli bir vergilendirme dönemi için tasdik ettirdikleri defterleri, sonraki vergilendirme döneminde de kullanmak isteyenler, bu defterlerini, aynı kanunun 222'inci maddesi uyarınca kullanmaya devam etmek istedikleri takvim yılının ocak ayında; hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit olunanların ise, bu dönemin ilk ayında tasdik ettirmeleri zorunludur.

Bu zorunluluğa uymayan vergi mükellefleri defterlerini, evvelki vergilendirme dönemi için yaptırmış oldukları tasdike karşın, tasdik ettirmemiş sayılırlar.

c) Tasdik Makamı

Tasdik makamı, 273'üncü madde de gösterilmiştir. Buna göre; iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar; menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için ise, borsa komiserliği tasdik makamıdır.

Aynı maddeye, 4884 sayılı kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen ve 17.06.2003 gününde yürürlüğe giren son fıkra hükmüne göre de, anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, defterlerin tasdikinin, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil memuru veya notere yaptırılması gerekmektedir.

d) Tasdik Şekli

Tasdik, 224'üncü maddesinin 4884 sayılı kanunun 8'inci maddesiyle değişik cümlesine göre, bu maddede yazılı bilgileri içeren şerhler defterinin ilk sahifesine konulmak ve 225'inci maddede yazılı şekle uyulmak suretiyle yapılır (Candan, 2006: 79).

Yetkili makamlarca süresinde yapılan tasdik işleminde, defterin güvenilirliğini etkilemeyen şekle aykırılıklar, re'sen takdir nedeni oluşturmazlar. Bunlar sonradan giderilmeleri olanaklı basit şekil noksanlıklarıdır. Örneğin; arada kimi sahifelerin mühürlenmesinin unutulmuş olması, bu tür şekil noksanlığıdır. Buna karşılık defterlerin mühürlenmeden bırakılan son sahifelerinin, bu şekilde kullanılması, defterlerin güvenilirliğini dolayısıyla kanıt değerini yitirmesi sonucunu doğuracağından, re'sen takdir nedeni yaratır (Candan, 1994: 59)

Deftere tasdike ilişkin tasdik makamının yapacağı hatalar defterleri tümüyle geçersiz kılmayacak; ancak esasa etkili ise bu durumda re'sen tarhiyat nedeni olacaktır. Danıştay kararları; “Adi ortaklıkta defterlerin ortaklarda biri adına tasdik ettirilmesi şekil noksanlığı olup takdir nedeni olamaz⁵⁴”, “ Kanuni süresi içinde tasdik ettirildiği ihtilafsız olan defterlerin, tasdik tarihinin beyannameye yanlış yazılması hali re'sen takdir gerektirmez⁵⁵” (Kızılot, 1998: 2761).

e) Tasdik Ettirmeme Sayılan Haller

e.a- Hiç Tasdik Ettirmeme

Tasdik ettirmeme eylemi, her şeyden önce tasdiki zorunlu defterlerin kanunda gösterilen zamanda ve vergilendirme dönemi boyunca tasdik ettirilmemiş olmalarıdır. Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerin, yalnızca birinin veya bir kaçının bu halde bulunması, dönem matrahının re'sen takdirine gidilmesi için yeterlidir. Danıştay kararı; “Günlük perakende satış ve hâsılat defterinin tasdiksiz olmasının, re'sen takdir nedeni olduğu⁵⁶.”

⁵⁴ Dan. 4. D.nin 19.11.1979 tarih ve E: 1979/77 ve K: 1979/2998 sayılı kararı

⁵⁵ Dan. 4. D.nin 11.05.1984 tarih ve E: 1984/384 ve K: 1984/2042 sayılı kararı

⁵⁶ Dan. 3. D.nin 13.01.1988 tarih ve E: 1987/560 ve K: 1988/31 sayılı kararı

e.b- Zamanı Geçtikten Sonra Tasdik

Süresinde yapılmayan tasdikler hususunda doktrinde farklı görüşler yer almaktadır.

Vergi Usul Yasası'nın 352. maddesinin 1. fıkrasının 8. bendinde defter tasdiklerinin süresinde yaptırılmamış olmasının birinci dereceden usulsüzlük ve 2. fıkrasının 6. bendin de tasdik süresini geçtikten sonra 1 ay içinde defter tasdiklerinin yaptırılmış olmasının ikinci dereceden usulsüzlük hadleri olarak ayrı ayrı düzenlemiş olması farklı değerlendirmelere yol açabilmektedir.

Doktrinde hakim olan görüşe göre “eğer defterler kanuni süresi içinde veya en geç kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik ettirilmemiş ise, hiç tasdik ettirilmemiş sayılırlar” (Eroğlu, 1965: 83). Kanuni Tasdik işlemi tasdik süresini izleyen bir ay içinde de yerine getirilebilecektir. “Ancak bu süre içinde usulsüzlük cezasının uygulanması kaçınılmaz olmakla birlikte re’sen takdire gidilmeyecektir.” (Arıca, 1989: 228).

Defterlerin, tasdik zamanı hatta 352’nci maddede öngörülen bir aylık süre geçtikten sonra da olsa, tasdik ettirmeleri durumunda, dönem matrahının re’sen takdirine gidilemeyecektir.

Kanun koyucu, tasdik zamanının sonundan başlayarak bir ay içinde de tasdik ettirilmeyen defterleri, sonradan tasdik ettirilmiş olsalar dahi, hukuki kıymetleri bakımından hiç tasdik ettirilmemiş olanlarla eş tutulmaktadır. Bir başka anlatımla; bu şekilde yapılan tasdik işlemlerini yok saymaktadır.

Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesinin söz konusu düzenlemelerine koşut olarak, tasdik zamanının sonundan başlayarak, bir aylık sürede geçtikten sonra tasdik ettirilen defterlerin, hiç tasdik ettirilmediklerinin kabulü ve bu durumun, vergi matrahının re'sen takdiri için neden sayılması; söz konusu bir aylık süre içinde yaptırılan tasdik in ise, geçerli kabulü uygundur.

e.c- Yetkisiz Makamlarca Yapılan Tasdik ve Sahte Tasdik

Kanunda, defter tasdikine yetkili oldukları belirtilenler dışındaki kişi ve makamlarca yapılan tasdik işlemi, ve sahte tasdik geçersizdir. Bununla birlikte; Danıştay, defterlerin iş yerinin bulunduğu yer dışındaki noterce tasdikini geçerli saymıştır.

e.d- Şekle Aykırı Tasdik

Yetkili makamlarca süresinde yapılan tasdik işleminde, defterin güvenilirliğini etkilemeyen şekle aykırılıklar, re'sen takdir nedeni oluşturmazlar. Bunlar, sonradan giderilmesi olanaklı basit şekil noksanlıklarıdır. Örneğ in; arada kimi sahifelerin mühürlenmesinin unutulmuş olması, bu tür şekil noksanlığıdır. Buna karşılık; defterin mühürlenmeden bırakılan son sahifelerinin, bu şekilde kullanılması, defterin güvenilirliğini, dolayısıyla kanıt değerini yitirmesi sonucunu doğuracağından, re'sen takdir nedeni yaratır. (Candan, 2006: 81)

2.4.3.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Edilmemesi

Defter tutma ödevi ile ilgili olup, vergi matrahının re'sen takdirini gerektiren üçüncü eylem, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesidir.

Defterlerin yetkililere ibrazı konusunda vergi mükellefleri için öngörülen ödev, Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının "Muhafaza ve İbraz Ödevleri" başlıklı Altıncı kısmında yer alan 256'ncı maddede düzenlenmiştir.

Mükellefler için öngörülen ibraz ödevi, bunlar tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Bu ödev, tutulması zorunlu her türlü defter, vesika ve karneyi kapsamaktadır. Ancak vergi matrahının 3'üncü bent uyarınca re'sen takdirini gerektiren ibraz etmeme eylemi, yalnızca tutulması zorunlu defterlerle ilgilidir.

Vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler, vergi denetimini kolaylaştırmak amacıyla, tuttıkları defter, vesika ve karneyi istediğinde yetkili makam ve memurlara ibrazla yükümlüdürler.

Bu ödevde aykırı davranışlar için Vergi Usul Kanununun da iki hukuki sonuç öngörülmüştür. Bunlardan ilki; 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili fıkrasının 4'üncü bendi uyarınca, eylemin usulsüzlük suçu kabul edilerek cezalandırılmasıdır. İkinci hukuki sonuç ise; 30'uncu maddenin ikinci fıkrasının 3'üncü bendi uyarınca, ibraz ödevine aykırı davranışın re'sen takdir nedeni sayılmasıdır. Kanun koyucu, ilk hukuki sonucu, ibraz ödevine aykırı her türlü eyleme tanımış olmasına

karşın; ikinci hukuki sonucu, salt tutulması zorunlu defterlerin, incelemeye yetkili olanlara ibraz olunmaması eylemi için öngörülmüştür. Dolayısıyla; defter kayıtlarının dayanağı olan vesikaların ve vergi karnesinin ibrazından kaçınılması durumunda 3'ncü bent hükmüne dayanılarak vergi matrahının re'sen takdir edilmediği doğrudur. Bununla birlikte; Danıştayın kimi kararlarında, kanunen tutulması zorunlu defterlerin ibraz edilmelerine karşın, bu defterlerdeki kayıtların dayanağı olan belgelerin ibraz edilmemiş olması da, bu bende göre, re'sen takdir sebebi sayılmaktadır.

İstenilen defterlerin ibraz edilmemesi eyleminin vergi matrahının re'sen takdir için neden oluşturabilmesinin, kimi koşulların birlikte var olmasına bağlı olduğu görülmektedir; (Candan, 2006: 83).

a) İbraz etmeme eyleminin re'sen takdir nedeni oluşturabilmesi için, her şeyden önce, defter veya defterlerin ibrazını isteyen vergi idaresi görevlisinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olması gereklidir

Vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi idaresi elemanlarının kimler olduğu, Vergi Usul Kanununun 135'nci maddesinde gösterilmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları 135'nci maddede belirtilenler dışındaki vergi idaresi görevlileri tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni değildir. Örneğin; Vergi Usul Kanununun 127'nci maddesine göre, yoklama memurlarının da, mükelleflerce tutulması zorunlu defterlerin, yoklamanın maksadına uygun şekilde incelemeleri için, ibrazını isteme yetkileri vardır. Ancak; yoklama memurları 135'nci maddede vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmadıklarından bunlar tarafından istenilen defterlerin birinin birkaçının veya tümünün ibraz olunmaması re'sen takdir nedeni oluşturmaz. Bu eylemi için, vergi mükellefine birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmesiyle yetinilir. Danıştay kararı; "Bir kısım faturaların iptal edilmek üzere,

inceleme yapmaya yetkili olmayan vergi dairesi görevlilerince istenilen belgelerin ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olmadığı⁵⁷” (Candan, 2006: 84).

b) İbraz Ödevine Aykırı Davranışın Vergi Matrahının Re'sen Takdiri İçin Neden Oluşturabilmesi İçin, Defterlerin İbrazının, Vergi İncelemesi Yapmak Amacıyla İstenilmiş Olması Gerekir.

Bu koşul kanunda açıkça aranmış değildir; ikibinli yıllardan önceki Danıştay içtihadı tarafından aranmıştır. Danıştay kararları; “Hesap dönemi içinde kayıt nizamı yönünden tetkik edilmek üzere istenilen defterlerin ibraz olunmamasının, re'sen takdir nedeni olmadığı⁵⁸”, “Tecil istemi dolayısıyla istenilen defterlerin ibraz olunmamasının tek başına, re'sen takdir nedeni olmadığı⁵⁹”.

Danıştay içtihadı, “...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara... ibraz edilmezse” ibaresini, inceleme yapmak amacıyla (vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca) istenilen defterlerin ibraz edilmemesi şeklinde anlamaktadır. Danıştay'ın bu anlayışına göre; vergi incelemesinden başka bir amaçla istenilen değerlerin ibraz edilmemesi, isteyen vergi idaresi görevlisi Vergi Usul Kanununun 135'nci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunsa dahi, vergi matrahının re'sen takdirini gerektiren bir neden oluşturmamaktadır.

Oysa; maddede aranan koşul, defterlerin ibrazını isteyen vergi idaresi yetkilisinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olmasıdır. Defterlerin vergi incelemesi yapmak üzere istenilmiş olması koşulu yoktur. Nitekim son Danıştay kararlarında bu koşul aranmamaktadır. Danıştay kararları; “Defterlerin ibraz edilmemesinin re'sen

⁵⁷ Dan. 4. D.nin 02.06.2004 tarih ve E: 2004/374 ve K: 2004/1347 sayılı kararı

⁵⁸ Dan. 4. D.nin 22.12.1975 tarih ve E: 1975/1549 ve K: 1975/3385 sayılı kararı

⁵⁹ Dan. 4. D.nin 02.06.1990 tarih ve E: 1987/4156 ve K: 1990/1074 sayılı kararı

takdir sebebi sayılabilmesi için, ibrazını isteyen vergi dairesi görevlisinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olmasının yeterli olduğu; ayrıca, incelemeye başlanılmasının ve incelenmesinin iş yerinde yapılmasının ve defterlerin işyerinde istenilmesinin gerekli olmadığı⁶⁰.” (Candan, 2006: 85)

c) İbraz İsteğinin, Vergi Usul Kanununun 139’uncu Maddesine Göre Vergi İncelemesinin Gerçekleştirileceği Yerde Yapılmış Olması Gereklidir

Vergi Usul Kanununun anılan maddesinde; vergi incelemelerinin, esas itibariyle, incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı; iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terki gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız bulunması veya mükellef ve vergi sorumlularınca istenilmesi durumlarında, dairede de yapılabileceğini öngörülmüştür.

İncelemenin Vergi Usul Kanununun söz konusu maddesine göre belirlenen yerde yapılması ve tutulması zorunlu defterlerin ibrazının da bu yerde istenilmesi durumunda, ibraz ödevine aykırı davranış, re’sen takdir nedeni oluşturabilecek niteliktedir. 139’uncu maddede de vergi incelemesinin dairede yapılmasına izin vereceği belirtilen hallerden birinin varlığı kanıtlanmadıkça, daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemiş olunması sebep gösterilerek, vergi matrahının re’sen takdirine gidilmesi olanaklı değildir. Danıştay kararı; “İşyerinin vergi incelemesi içi müsait olmadığına dair bir tespit olmaksızın daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re’sen takdir sebebi sayılmayacağı⁶¹”.

⁶⁰ Dan. V.D.D.G.K. 18.02.2005 tarih ve E: 2004/186 ve K: 2005/27 sayılı kararı

⁶¹ Dan. 3. D.nin 15.12.1989 tarih ve E: 1989/1119 ve K: 1989/2831 sayılı kararı

d) İbraz Ödevine Aykırı Davranışın Re'sen Takdir Sebebi Sayılabilmesi İçin Bir Başka Koşul da, Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlarca İstenilen Defterlerin, Vergi Usul Kanununa Göre Mükelleflerce Tutulması zorunlu Defterlerden Olmasıdır.

Mükellefler çoğu kez işlemlerinde kolaylık sağlamak amacıyla, tutulması zorunlu defterlerin yanında uygulamada el defteri de denilen, özel defter tutmaktadırlar. Bu defterlerin, sırf tutulması zorunlu defterlerdeki kayıtların doğruluklarının araştırılması maksadıyla vergi incelemesini yapmakta olanlar tarafından istenilmesi mümkündür.

Ancak; bu defterler, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerden olmadıklarından, ibraz edilmemeleri halinde, 3'üncü bent hükmüne dayanılarak vergi matrahının re'sen takdirine gidilmesi olanaklı değildir (Candan, 2006: 87).

e) Vergi İnceleme Elamanlarınca tutulması Zorunlu Defterlerin, Muhafaza Müddeti İçerisinde İstenilmiş Bulunması, İbraz Edilmemeleri Durumunda, Vergi Matrahının Re'sen Takdirine Gidilebilmesi İçin Zorunludur.

Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde; defter, vesika ve karnelerin yetkili makam ve memurlarca, "muhafaza süresi içinde" istenilmeleri halinde, ibraz ve incelemeye arz olunmasının zorunlu bulunduğu söylenilmektedir. Defterlerin muhafaza süreleri, aynı kısımda yer alan, "Defter ve Vesikaları Muhafaza" başlıklı 253'ncü maddede gösterilmiştir. Maddeye göre; Vergi Usul Kanununda defter tutmak zorunda oldukları belirtilenler, tuttıkları defterlerde üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza

etmeye mecburdurlar. Danıştay kararı; “Beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re’sen takdir nedeni olmadığı⁶²”.

Muhafaza süresinin, defter ve belgelerden yararlanılan en son dönemi izleyen takvim yılından başlatılması, kanun koyucunun amacına uygun düşer. Aksi halde; kullanılan belgelerin gerçek mahiyette uygunluğunun araştırılması olanaksızlaşabilir. Danıştay kararı; “Koruma süresi olan beş yıllık süre geçmesine rağmen, ilgili olduğu dönemden sonraki yıl içinde KDV indiriminde kullanılan defter ve belgeleri koruma yükümlüğüne ilişkin sürenin, bu yılı izleyen yıldan itibaren başlayacağı⁶³” (Candan, 2006: 88).

f) İncelemenin Dairede Yapılması Durumunda; Defterler, Usulüne Uygun Tebligatla ve Süre Verilerek İstenilmelidir

Vergi Usul Kanununun 139’ncü maddesinde vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılması söylenildikten sonra, kimi koşullarla vergi incelemesinin dairede yapılmasına da izin verilmiştir. İncelemenin dairede yapılabilmesi için aranan koşulların bulunması halinde, maddeye göre lüzumlu defter ve vesikaların daireye getirilmesi incelemeye tabi olandan yazı ile istenebilir. Yazı ile istenilme zorunluluğuna uyulmaması, örneğin, şifahi olarak defterlerin daireye getirilmesinin mükellefe duyurulması veya yazı ile istenilmiş olmasına karşın, yazının Vergi Usul Kanununun tebliğleri düzenleyen maddelerinde yer alan esaslara aykırı olarak tebliğ edilmiş bulunması durumunda; incelemeye tabi olanın isteği yerine getirmemesi, kanunun tanımladığı anlamda ibraz ödevine aykırı davranış oluşturmaz.

⁶² Dan.11.D.nin 07.01.1997 tarih ve E: 1995/5333 ve K: 1997/54 sayılı kararı

⁶³ Dan.7. D.nin 29.01.2004 tarih ve E: 2003/1520 ve K: 2004/171 sayılı kararı

Dolayısıyla, bu hallerde vergi matrahının re'sen takdir edilmesi yapılacak tarhiyatı hukuka aykırı kılar. Uyuşmazlık halinde, defterlerin yazı ile istenildiğini ve yazının usulüne uygun olarak incelemeye tabi olana tebliğ olduğunu kanıtlama yükü, vergi dairesine aittir. Danıştay kararı; “Defter ve belgelerin ibrazına dair yazının mükellefe tebliği olduğunun, vergi dairesince kanıtlanması gerektiği, bu konudaki yazı, mahkemeye gönderilmediğine göre, böyle bir yazının tebliğ olmadığının kabulü gerekeceği⁶⁴.”

Bununla birlikte; defterlerin esasen olmadığı sabit ise, bu bent hükmüne göre re'sen takdir sebebinin varlığı için, defterlerin ibrazının usulüne uygun olarak istenilmesine gerek yoktur. Örneğin; defter ve belgelerin kaybolduğunun bir yazıyla vergi dairesine önceden bildirilmiş olması hali böyledir. Kaybolduğu bilinen bir şeyin ibrazı da olmayacağından salt bu durum, dönem matrahının re'sen takdiri için yeterlidir.

Dairede yapılan incelemelerde; ibraz ödevine aykırı davranıştan söz edilebilmesi için, defterlerin yazı ile istenilmiş olması, tek başına yeterli değildir. Ayrıca; mükellefe bu ödevi yerine getirebilmesi için süre verilmiş ve bu sürenin geçmiş bulunmasına karşın, istenilen defterlerin daireye getirilmemiş olması da gereklidir.

Mükellefe, defterlerinin ibrazı için verilecek süre, Vergi Usul Kanununun 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca tespit olunur. Bu düzenlemeye göre; kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla, süre, tebliği yapacak olan idarece belirlenir ve ilgiliye tebliğ olunur. Dolayısıyla; istek yazısında mükellefe verilecek sürenin, 15 günden az olmaması gerekmektedir. Danıştay

⁶⁴ Dan. 3. D.nin 26.11.1986 tarih ve E: 1986/2011 ve K: 1986/2359 sayılı kararı

kararı; “Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için verilecek sürenin, 15 günden az olmayacağı⁶⁵.”

Mükellef haklı mazeret sebebiyle bu süreye uymayabilir. Bu durumda; 139’ncu maddenin 4’ncü fıkrası devamlı, mükellefe defter ve belgelerinin daireye getirilmesi için münasip bir mühlet verileceğini söylemektedir.

Mükellef tarafından gösterilen mazeretin haklılığının takdiri, inceleme elemanına aittir, Ancak; inceleme elemanı, bu konuda keyfiliğe varan bir serbestiye de sahip değildir. Uyuşmazlık halinde, gösterilen mazeretin haklı olup olmadığına, re’sen yapılacak tarhiyata karşı açılacak davada, idari yargı yeri karar verir.

İnceleme elemanı, mükellef tarafından gösterilen mazeretin niteliğine ve ibraz ödevinin yerine getirilmesinde neden olabileceği gecikmeye bakarak, bir süre tayin eder.

Makul mazeret gösterilmemesi veya gösterilen mazeretin makul görülmemesi durumunda; istenilen defterler, ibraz edilmemiş sayılır. Gösterilen mazeretin makul kabul edilerek ikinci bir süre verilmesine ve bu sürenin de geçirilmiş bulunmasına karşın, ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde de sonuç aynıdır.

Vergi matrahının re’sen takdirine gidilmesinden önce, verilen sürenin dolmasının beklenilmesi uygun olur. Sürenin geçmiş bulunmasına karşın defterlerin gösterilen yere getirilmemesi, ibrazdan kaçınma sayılır. Vergi Usul Kanununun 30’ncu maddesinin ikinci fıkrasının 3’ncü bendinde re’sen takdir sebebi olarak herhangi bir sebeple defterlerin ibraz edilmemesi hali gösterildiğinden; bu noktadan sonra, ibraz

⁶⁵ Dan. 9. D.nin 29.12.1993 tarih ve E: 1992/5672 ve K: 1993/5499 sayılı kararı

etmeme veya edememe durumunun bir haklı nedene; örneğin, yanma veya kaybolma vs. gibi mücbir sebeplere dayandırılması, vergi matrahının re'sen takdirine gidilmesine engel olmaz. Danıştay kararı; “Yangın nedeniyle de olsa defter ve belgelerin ibraz olunmamasının, re'sen takdir nedeni olduğu⁶⁶.”

Vergi matrahının re'sen takdiri için, tutulması zorunlu defterlerin tümünün ibraz edilmemiş olması şart değildir. Bu defterlerden, yalnızca birinin ibraz edilmemiş olması da, yeterlidir.

Kanuna göre; ibrazın vergi incelemesine yetkili olanlara yapılması asıldır. Bu yüzden; inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerin re'sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen vergi cezasına karşı açılan idari davada, mahkemeye ibraz edilmesi, re'sen takdir sebebini ortadan kaldırmaz. Ancak; mahkemece ibraz olunan defterlerin ihticaca salih olması koşuluyla, re'sen takdir olunan matrahın gerçeğe uygunluğunun araştırılmasında, bu defterlerden yararlanılması ve varılacak sonuca göre karar verilmesi Danıştay tarafından kabul edilmektedir. Danıştay kararı; “İncelemeye ibraz edilmeyen defterlerin, daha sonra, re'sen takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye karşı açılan dava dolayısıyla mahkemeye ibraz edilmeleri durumunda, re'sen takdir olunan matrahın gerçekliğinin tespiti amacıyla, bu defterler incelenmeksizin karar verilemeyeceği⁶⁷.” (Candan, 2006: 92).

2.4.4. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların İhticaca Salih Bulunmaması

⁶⁶ Dan. 3. D.nin 28.11.1984 tarih ve E: 1984/1697 ve K: 1984/3260 sayılı kararı

⁶⁷ Dan. 4. D.nin 16.11.1992 tarih ve E: 1990/2553 ve K: 1992/4981 sayılı kararı

“Mükelleflerin işlemlerinin ve kayıtlarının dayanağını teşkil eden belgelerin sihatli bir vergi incelemesi yapılmasına imkân verebilir nitelikte bulunması gerekir (Arıca, 1989: 233). Bu defter kayıt ve belgelerdeki, noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık re’sen tarhiyat nedenleri arasında sayılmıştır.

Danıştay Kararları; “Faturalar üzerinde karalama, silinti ve düzeltmeler yapıldığının tespiti halinde V.U.Y’nın 30/4 maddesi uyarınca re’sen matrah takdirine yoluna gidilir⁶⁸”, “Fatura tutarından ayrılarak süresinde vergi dairesine ödenen sanayi savunma destekleme fonunun faturada mal bedelinden ayrı olarak gösterilmemiş olması dönem matrahının re’sen takdirini gerektirmez⁶⁹” (Kızılot, 1998: 2761).

Bu re’sen takdir nedeni ile ilgili düzenleme, “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca Salih bulunmazsa” şeklindedir.

Kanun koyucu, defter kayıtlarında ve bu kayıtlarla ilgili vesikalardaki her ayrılık ve noksanlığı, bu defter kayıtları ile vesikaların ihticaca salih sayılmayacak hale getirecek nitelikte kabul etmemektedir. Defter kayıtları ve vesikalardaki ayrılık ve noksanlığın, bu kayıt ve vesikaları kanıt olma bakımından değersiz kılabilmesi için, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede ağır olması gerekmektedir. Bu yüzden; vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olmayan basit aykırılık ve noksanlıklar, defter kayıtları ve vesikaların ihticaca Salih sayılma (kanıt olarak alınmaya elverişli olma) niteliklerine hanel getirmez. Danıştay kararı; “Bazı makbuzların farklı tarih ve sayı ile defter kayıtlarına geçirilmesi

⁶⁸ Dan. 3. D.nin 20.06.1990 tarih ve E: 1990/2068 ve K: 1988/2620 sayılı kararı

⁶⁹ Dan. 4. D.nin 24.01.1990 tarih ve E: 1989/1025 ve K: 1990/82 sayılı kararı

ve düzeltilmesi olanaklı hesap hatalarından kaynaklanan gider ve hasılat tutarındaki farklılığın, veri matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek şekilde noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık sayılarak, vergi matrahının re'sen takdir olunamayacağı⁷⁰”(Candan, 2006: 96-98).

2.4.4.1. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Noksan Olması

Vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine olanaksız kılacak derecede ağır olmaları durumunda: defter kayıtları ile bu kayıtlarla ilgili vesikaların ihticaca salih sayılmamalarını gerektiren noksanlıkları, satırbaşları halinde şu şekilde sıralamak olanaklıdır

- a) Vergi ile ilgili kimi muameleler usulüne uygun olarak belgelendirilmiş bulunmalarına karşın, tutulması zorunlu defterlere kayıt edilmemişlerdir. Yalnızca defter kayıtlarında var olan bu noksanlık, mükellefin defterlerinde karışıklığa yol açmadıkça vergi matrahının re'sen takdirini gerektirmez. Bu durumda, ikmalen vergi tarh olunmasıyla yetinilir.
- b) Tutulması zorunlu defterlerdeki kimi kayıtların dayanağı olan belgeler mevcut değildir. Mükelleflerin defterlerinde yer alan matrah azaltıcı kayıtların dayanağı olan vesikalarla ilgili bulunan bu noksanlık da, ilki gibi vesikalarda karşılığa yol açmadığı sürece, yalnızca ikmal tarhiyatına neden olabilecek niteliktedir.
- c) Mükellefin defterlerinde girişi kayıtlı bulunan kimi emtianın çıkış kaydı yoktur; emtia, dönem sonu stoğunda da yer almamıştır. Danıştay kararı; “Kaydı envanter onucu satış noksanı ve fazlalıkların ortaya çıkması

⁷⁰ Dan. 3. D.nin 16.12.1986 tarih ve E: 1984/4089 ve K: 1986/376 sayılı kararı

durumunda, mükellefin defter kayıtları ile belgelerinin ihticaca salih kabul edilemeyeceği⁷¹.”

- d) Veya tersine giriş kaydı olmayan kimi emtianın satış hasılatı defterlere kaydedilmemiştir. Bu son durumda, vergi kaybı söz konusu olmayabilir. Ancak; girişi olmayan bir emtianın satış hâsılatının defterlere kaydedilmiş olması, mükellefin kayıt dışı alış ve satışlarının varlığına göstergedir. Dolayısıyla bu tür kayıtların yer aldığı defterlerin ihticaca salih kabul edilmeleri mümkün değildir.
- e) Varlığı, örneğin, muamelenin diğer tarafının nezdinde yapılan karşıt inceleme veya başka bir suretle sabit bulunan kimi muamelelerin, ne belgeleri, ne de defter kayıtları mevcuttur. Danıştay kararı; “ Kayıt dışı kazanç, alıcının ifadesiyle sabit bulunduğundan, mükellefin defter kayıtları ile belgelerinin ihticaca salih bulunmadığı⁷².”

Tüm bu hallerde, vergi ile ilgili muamele, ya tevsik edilememiştir; ya defterlere kaydedilmemiştir ya da ne tevsik edilmiş, ne de defterlere kaydedilmiştir. Ortak nokta, tevsik veya defterlere kayıt işlemlerinden birinin veya her ikisinin noksan olmasıdır.

2.4.4.2. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Usulsüz Olması

Usule uygunluk; vergi ile ilgili muamelelerin, Vergi Usul Kanunu’nda veya bu kanununun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari metinlerde öngörülen usul kurallarında belirlenen şekilde belgelendirilmeleri ve tutulması zorunlu defterlere yine bu usul kurallarında gösterilen şekilde, kaydedilmelidir.

⁷¹ Dan. 3. D.nin 01.10.1992 tarih ve E: 1990/1828 ve K: 1992/2876 sayılı kararı

⁷² Dan. 3. D.nin 05.03.1986 tarih ve E: 1984/1955 ve K: 1986/718 sayılı kararı

Vergi ile ilgili muamelelerin belgelendirme biçimine dair usul kuralları Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının üçüncü kısmında; kayıt düzeni ile ilgili usul kuralları da, aynı kanunun ikinci kitabının ikinci kısmının çeşitli bölümlerinde düzenlenmiştir.

Yasal ve idari düzenlemelerde öngörülen her usul kuralına aykırı davranış yani her usulsüzlük ilgili defter kaydının veya vesikanın ihticaca salih sayılmaması sonucu yaratmaz. Mükelleflerin işlemlerinde, salt birlik ve düzen sağlamak amacına yönelik bulunan usul kurallarına aykırı davranışlar, bu nitelikteki usulsüzlüklerdir. Bu usule aykırılıklar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olmayan basit usulsüzlüklerdir. Bu usulsüzlüklere karşın, mükellef veya vergi incelemesini yapan görevli matrahın doğru ve kesin miktarını defter kayıtlarına dayanarak hesaplayabilme olanağına sahiptir. İlgili buldukları belge veya defter kaydını geçersiz kılmayan, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine de engellemeyen bu usule aykırılıklar nedeniyle mükellefe, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen genel usulsüzlük cezası uygulanmakla yetinilir. Vergi matrahının re'sen takdirine gidilmez. Danıştay kararları; "Kimi makbuzların doğru miktarlarda, ancak farklı tarih ve sayı ile defterlere kaydının, defter ve vesikaların ihticaca Salih olmadıklarını göstermeyeceği, düzeltilebilir hesap hatalarının da bu nitelikte olduğu"⁷³, " Adres kodlaması henüz yapılmamış olan yerlerdeki müşterilere yapılan satışlarda, faturada, yalnızca, müşteri adının yazılı olmasının, re'sen takdir nedeni sayılmayacağı"⁷⁴.

Yasal ve idari düzenlemelerde, hangi usul kurallarına aykırılığın vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olacağı, tek tek, gösterilmiş değildir. Bu belirlemenin usul kurallarının getiriliş amacına bakılarak, yapılması gerekir.

⁷³ Dan. 3. D.nin 06.02.1986 tarih ve E: 1984/4809 ve K: 1986/376 sayılı kararı

⁷⁴ Dan. V.D.D.G.K.nun 03.05.1991 tarih ve E: 1990/31 ve K: 1991/67 sayılı kararı

Mükellef tarafından, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerde yapılan usulsüzlük nedeniyle mükellefin vergi ile ilgili muamelelerinin tespit, denetim ve tevsiki imkansız hale gelmiş ise, söz konusu kayıt ve belgelerin kayıt olarak alınmaya elverişli olmadıkları; dolayısıyla, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitinin imkansız bulunduğu sonucuna varılır. Danıştay kararı; “Doktor olan mükellefin protokol defterine hastaların adreslerini yazmamış olması sebebiyle, tahsil ettiği muayene ücretinin gerçekliğinin incelenmesi olanaksızlaştığından, dönem matrahının re’sen takdirinin yerinde olduğu⁷⁵.”

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların ihticaca salih bulunmaması hükmü, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıktan söz etmektedir. Bu nedenle defter kayıtları ve dayanağı belgelerde yapılan usulsüzlüğün, söz konusu tespit, denetim ve tevsiki zorlaştırması, bu kayıt ve belgelerin ihticaca salih sayılmaları için yeterli değildir. Zor da olsa, mükellefin vergi ile ilgili muamelelerinin tespiti, denetimi ve tevsiki, sonuçta mümkün olabiliyorsa, defter kayıtları ile belgelerin ihticaca salih olmadıklarından söz edilemez. Bu halde vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespiti olanaklıdır. Danıştay kararı; “VUK’nun 197’nci maddesine göre, imalat defteri kayıtlarında emtianın giriş ve çıkış hareketlerinin cins ve miktar itibarıyla ve tarih sırasıyla gösterilmesinin gerektiği; emtianın yıllık tutarları nazara alınarak düzenlenen imalat defterinin emtia birim fiyatının tespitini imkânsız kıldığından, re’sen takdir nedeni olduğu⁷⁶.” (Candan, 2006: 103-105).

⁷⁵ Dan. 4. D.nin 24.05.1977 tarih ve E: 1976/2967 ve K: 1977/1370 sayılı kararı

⁷⁶ Dan. 4. D.nin 18.02.1975 tarih ve E: 1974/1393 ve K: 1975/627 sayılı kararı

2.4.4.3. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Karışık Olması

Karışıklık, defter kayıtlarında ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerde düzeni sağlayan usul kurallarının ihlali sonucu ortaya çıkan durumdur. Bu bakımdan; defter kayıtları ve belgelerde vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini imkansız kılacak derecedeki karışıklık, aynı zamanda, aynı nitelikteki bir usulsüzlükten başka bir şey değildir. Bu yüzden; defter kayıtları ve belgelerdeki karışıklık halini, usulsüzlük hali ile birlikte mütalaa etmek yerinde olur (Candan, 2006: 106).

2.4.5. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin veya Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadıklarına Dair Delil Bulunması

Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine 2365 sayılı kanunla getirilmiş bir diğer takdir nedenidir. Bu takdir nedeni gene 2365 sayılı kanunla getirilmiş olan ekonomik delil sisteminin normal gereğidir.

Belirli hallerde, ekonomik ve teknik icaplar içinde yapılacak genel bir değerlendirme, mükellefin şeklen düzenli olan defterleri veya beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığını gösterirse, matrahın re'sen takdiri istenilebilecektir. Vergi Usul Kanununun 2365 sayılı kanunla değişik 3'ncü maddesine göre, bu suretle takdir edilen matrahın doğru olmadığını ispat külfeti mükellefe ait olacaktır (Özbalcı, 1995: 224).

Mükellefler, defter ve belgelerini usulüne uygun olarak düzenlemiş olmakla beraber daha ziyade bilinçli olarak vergi kastına yönelik; ancak kayıtlarla herhangi bir ilişkisi olmayan durumlara sebebiyet verebilirler. Az da olsa, mevcut kayıtlar üzerinden tespiti mümkün olmayan durumların idarece re'sen ve dolaylı olarak tespit edilmesi

halinde; re'sen vergi tarhiyatı yapılabilecek ve bu alandaki vergi kaybı, asgariye indirilebilecektir (Arıca, 1989: 237).

Mal ve hizmet alımlarının kayıtlara intikal ettirmemesinin amacı, karı düşük göstermektir. Bir yandan bu kayıt dışı maliyetlere isabet edecek karın gizlenmesi amaçlanırken diğer yandan da, idarenin belirli müesseselere (örneğin, kanuni ölçülere) göre uygulanacağı kar marjı bazının düşük tutulması amaçlanmaktadır. Bunun örneğini, ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esaslarının uygulanmasında görmek mümkündür.

Bazı işlemlerin kayıt dışı bırakılması durumunu, değişik gelir ve kazanç unsurları yönünden de görmek mümkündür. Örneğin, ticari kazancın yanı sıra serbest meslek veya sair kazanç unsurları kayıtlara intikal ettirilmeyebilir. Yine örneğin, amortisman süresini tamamlamış iktisadi kıymetin satış karı, defterlere hasılat olarak intikal ettirilmeyebilir (Arıca, 1993: 34).

Bu son re'sen takdir nedenin de, mükellefin tutulması zorunlu defterleri ne noksan, ne usulsüz, ne de karışıktır. Bu defterlerdeki kayıtların dayanağı olan vesikalarda, tam ve usulüne uygun bulunmaktadır. Kısacası her şey, tam ve usulüne uygundur. Vergi beyannamesi de, zamanında şekline uygun olarak ve istenilen bilgileri içerecek biçimde düzenlenmiştir. Ancak; tutulması zorunlu defterlerin veya düzenlenen beyannamelerin görünüşteki bu uygunluğu, mükellefin vergi ile ilgili muamelelerinin gerçek durumları ile uymamaktadır. Daha açık olarak; tutulması zorunlu defterlerin biçimselliği ile bu defterlerde kayıtlı muamelelerin gerçek mahiyeti, bizi ayrı sonuçlara götürmektedir. Bu durum re'sen takdir nedeni olarak gösterilmiştir (Candan, 2006: 107).

2.4.5.1. Gerçeğe Aykırılığın Tutulması Zorunlu Defterlerde veya Beyannamelerde Olması

Bent gerçek duruma aykırılığın re'sen takdir nedeni sayılmasını, öncelikle bu aykırılığın tutulması zorunlu defterlerde veya verilen beyannamelerde olması koşuluna bağlamıştır. Bu düzenleme biçiminden, defter ve beyannameler dışında kalan belge ve kayıtların gerçek durumu yansıtmamalarının, vergi matrahının re'sen takdiri için neden sayılmadığı gibi bir anlam çıkmaktadır.

Ancak vergi mükellefinin vergi ile ilgili muamelelerinin tevsiki amacıyla düzenlenen (Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi) vesikaların gerçek mahiyetinin görünüşteki biçimleriyle uyumsuzluk gösterdiğinin tespiti durumunda, altıncı bent uyarınca vergi matrahının re'sen takdirine gidilmesine herhangi bir engel bulunmamaktadır. Danıştay kararı; “Davacı zarar vermek amacıyla davrandığı veya menfaat sağlamak amacı güttüğü kanıtlanamayan kişinin düzenleyip davacıya vermiş olduğu faturanın içeriği itibariyle yanıltıcı (naylon) olduğu yolundaki ifadesine itibar edilmesi gerektiği; bu nedenle, davacı adına re'sen gelir (stopaj) vergisi salınmasında isabetsizlik bulunmadığı⁷⁷.”

Kanunda, gerçek durumu yansıtmamaları halinde, vergi matrahının re'sen takdirini gerektirecek olan beyannamelerin hangileri olduğu konusunda bir açıklama mevcut değildir. Mükellef tarafından hesaplanan veya mükellefin vermiş olduğu bilgilere dayanan matrahlarla ilişkin her türlü beyanname için, bu durum söz konusu olabilir.

⁷⁷ Dan.3. D.nin 22.02.1989 tarih ve E: 1988/1357 ve K: 1989/873 sayılı kararı

2.4.1.1. Tutulması Zorunlu Defterlerin veya Verilerin Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadıklarının Delillerle Kanıtlanması

Tutulması zorunlu defterlerin veya beyannamelerin gerçeğe aykırılıklarının yalnızca iddia olunması, vergi matrahının re'sen takdiri için yeterli değildir. Doğal olarak bu madde bu durumun gerçekliğinin bir delille kanıtlanması koşulunu aramaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin "B" fıkrasında, kural olarak, delil (kanıt) serbestîsini kabul etmiştir. Fıkranın bu konudaki anlatımı; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit (tanık) ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağıdır. Danıştay kararı; "Davacı ile aralarında ihtilaf bulunmayan, 10 alıcının, vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunduğundan, ifadelerinin maddi delil olacağı"⁷⁸.

Kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile bu kayıtların dayanağı olan belgelerin ve bu belge ve kayıtlara dayanılarak düzenlenen vergi beyannamelerinin gerçek durumu yansıtmadıklarının kanıtlanması vergi idaresine ait bir külfettir. Danıştay kararı "Kamyon satışlarının tamamının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usulüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunan davacı şirketin belgelerinin gerçeği yansıtmadığının, VUK.'nda öngörülen biçimde yapılan karşıt inceleme ile veya o değerde diğer belgelerle kanıtlanabileceği; kanıt külfetinin, bunu iddia eden tarafa, yani vergi dairesine ait olduğu"⁷⁹.

⁷⁸ Dan. VDDK., 22.04.2005 tarih ve E: 2005/31, ve K: 2005/95 sayılı kararı

⁷⁹ Dan. 3. D.nin 24.09.1986 tarih ve E: 1986/364 ve K: 1986/1749 sayılı kararı

Vergi idaresi, bu kanıtlama sırasında yemin hariç her türlü delili kullanabilir. Hatta vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmak kaydı ile Medeni Yargılama Usulü Hukukunda takdiri delil olarak kabul edilen tanık ifadesinden de yararlanılabilir.

Bulunabilecek delillere, uygulamadan aşağıdaki örnekler verilebilir; (Arıca, 1993: 36).

- a) Faturasız alış ve bunlara ilişkin faturasız satışların tespiti;
- b) Kayıt ve beyan dışı kaynaklardan gelir ve kazanç elde edildiğinin tespiti;
- c) Defter kayıtlarına göre tespit edilen gelir ve kazançlar ile bunlara ilişkin olarak beyan edilenlerin miktar ve nevi olarak birbirini tutmaması
- d) Mükelleflerin çift değer kullandığının tespiti
- e) Mükellefin yurt dışına gelir kaçırdığının veya kaçırmasının muhtemel olduğunun tespiti
- f) Hizmet işletmelerinde, çift adisyon düzenlemek suretiyle gerçek hasılat gizlenebilir.
- g) Satış faturaları, gerçek alıcılar yerine mefhum adlara düzenlenerek gerçek satış faturaları gizlenebilir.
- h) Emtia muvazenesini tutturmak veya maliyetleri yüksek göstermek için, gerçek olmayan alış faturaları ve gider belgeleri düzenlenmiş veya dışarıdan temin edilerek kullanılmış olabilir.
- i) Dönem sonu indirimli satışlar neden gösterilerek; yılın diğer aylarında son derece düşük, indirimli satış dönemlerinde oldukça fazla ve hatta zararına satış gösterilmek sureti ile gerçek hasılat gizlenebilir.

- j) Topta ve perakende emtia ticaretini bir arada yürüten işlemlerde, perakende satışlar toptan satışlar içerisinde gizlenmek sureti ile kar yüzdesi kasten düşük gösterilebilir
- k) Randıman hesaplanması suretiyle tespit edilen matrah veya matrah farkları

Yukarıda verilen örneklerden, inceleme raporlarında en sık rastlanılan tespit randıman hesapları ve envanter sayımları sonucu tespit edilen matrah farklarıdır.

Defter kayıtlarının birbirini tutmaması veya karşıt incelemeden elde edilen sonuçların defter kayıtlarını doğrulması halinde defter kayıtlarında olan ile, olması gereken arasındaki farka “randıman farkı” denilmekte ve bu fark üzerinden de cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır (Arıca, 1989: 237).

Yargıya intikal eden olaylarda randıman farklarının re’sen tarhiyata konu olmasında daireler arasında farklı kararlar alınabildiği gibi aynı dairenin birbiri ile çelişir kararları da mevcuttur.

Danıştay Dördüncü Daire kararında; “Şirket yetkililerinden alınan bilgilerle yapılan randıman incelemesi sonucunda matrah farkı bulunması defter ve belgelerin delil olma niteliğini kaybettirmez⁸⁰ ” (Kızılot, 1998: 1836) denilmekle karşıt inceleme bir yana ikrar niteliğindeki şirket yetkili beyanlarının dahi defter ve belgelerin sıhhatini çürütemeyeceğini kabul etmiştir.

Aynı daire diğer bir kararında “Randıman hesaplanması sonucunda beyana nazaran üretimde fark bulunması, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadıklarının kanıtı

⁸⁰ Dan. 4. D.nin 14.10.1991 tarih ve E: 1989/1052 ve K: 1991/32 sayılı kararı

sayılmayacağından re'sen matrah takdiri yapılamaz⁸¹” (Kızılot, 1998: 1820) denilmek suretiyle V.U.Y'nın 30'ncu maddesinin 6 numaralı bendinin “randıman fark ve hesaplarını” kapsar nitelikte olmadığı sonucuna varmıştır.

Danıştay Dokuzuncu Daire ise kararında; “Randıman farkı bulunması, başlıca nedenler bulunmaksızın yükümlünün defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermez⁸²” denilmek sureti ile aynı maddenin 4 numaralı bendine giden yolu da kapatmıştır. Aynı dairenin başka bir kararında “Ortalama randıman sağlamamış olması re'sen takdiri gerektirmez⁸³” ifadesi ile ise, ortalama randıman sağlanamamış olması da re'sen tarh nedeni olarak görülmemiştir (Kızılot, 1998: 1822, 1938).

Danıştay Dördüncü Daire'nin kararında, yukarıdaki kararın ve daha sonraki tarihlerde verdiği “ randıman farkının re'sen tarh nedeni olarak görmeyen mahiyetteki” kendi kararlarının aksine, “randıman düşüklüğünün re'sen takdire neden olarak kabul edilmesi için, kayıt ve belgelerden çıkarılan randımanla ortalama randıman arasında önemli bir fark bulunması gerekir⁸⁴” denilerek ortalama randıman ile önemli fark yaratan randıman hesaplarının re'sen tarhiyata konu olabilmesinin yolu açılmıştır. (Kızılot, 1998: 1839).

Aynı dairenin almış olduğu diğer bir kararda ise, “kasaplık faaliyetinde kayıt dışı alım ve satımın varlığı, kesimi yapan Et ve Balık Kurumu'ndan alınan bilgiler ve karşıt inceleme ile doğrulanmadan salt randıman farkından hareketle re'sen tarhiyat

⁸¹ Dan. 4. D.nin 22.02.1993 tarih ve E: 1992/163 ve K: 1993/836 sayılı kararı

⁸² Dan. 9. D.nin 27.01.1993 tarih ve E: 1992/2662 ve K: 1993/357 sayılı kararı

⁸³ Dan. 9. D.nin 09.03.1984 tarih ve E: 1983/1267 ve K: 1984/997 sayılı kararı

⁸⁴ Dan. 4. D.nin 31.12.1982 tarih ve E: 1982/3831 ve K: 1982/4851 sayılı kararı

yapılamaz⁸⁵.” Randıman farklarının hesaplanmasında resmi kurumlardan bilgi alınması ve karşıt inceleme yapılmasının gereği üzerinde durulmuştur (Kızılot, 1998: 1951).

2.4.6. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’inci Maddesi Uyarınca 3568 Sayılı Kanuna Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalattırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Eklerinin İmzalattırılmaması veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Zamanında İbraz Edilmemesi.

Bu bent, 30’ncu maddenin 2’nci fıkrasına 4008 sayılı kanunun 2’nci maddesiyle eklenmiş ve 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bentte öngörülen re’sen takdir nedeni, Vergi Usul Kanunu’na 4008 sayılı kanunun 6’ncı maddesiyle eklenen ve 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227’nci maddenin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelere aykırı davranılmasıdır.

Mükerrer 227’nci maddenin ilk fıkrasında, Maliye Bakanlığınca, iki konuda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir:

- a) Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir tarafından da imzalanması zorunluluğu getirmek ve bu zorunluluğu, beyanname çeşitleri, mükellef gurupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamak;
- b) Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını, Maliye Bakanlığınca

⁸⁵ Dan. 4. D.nin 20.02.1992 tarih ve E: 1989/1562 ve K: 1992/557 sayılı kararı

belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaktır.

Mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu düzenlemelere aykırı olarak; beyanname ve eklerini, 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavire imzalatmamaları ve tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunu, belirlenen zamanda, ibraz etmemeleri dönem matrahının re'sen takdirini gerektirmektedir (Candan, 2006: 146).

2.4.7. Konuyla İlgili Danıştay Kararlarından Çıkarılabilecek İlkeler

Yukarda açıklamış olduğumuz, re'sen vergi tarhiyatı yapılmasını gerektiren nedenlerle alakalı Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan şu ilkeleri çıkarmak mümkündür;

1. Vergi İdaresi'nin, vergi matrahının re'sen takdirine gidilebilmesi için VUK.'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasında altı bent halinde sayılan nedenlerden en az birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Danıştay Yedinci Daire'nin 04.04.1988 tarih, E: 1986/2741 ve K: 1988/960 sayılı kararı: "213 sayılı kanunun sözü edilen 30. maddesine göre, re'sen tarhiyat yapılabilmesi için öncelikle bu maddede sayılan re'sen takdir sebeplerinden en az birinin olması...", Danıştay Dördüncü Daire'nin 30.05.1991 tarih, E: 1990/ ve K: 1991/2053 sayılı kararı: "Re'sen vergi tarhına gidilebilmesi için, yasada öngörülen nedenlerin varlığının açık, somut olarak ortaya konulmasının zorunlu olduğu", aynı

dairenin 22.02.1993 tarih, E: 1992/1163 ve K: 1993/836 sayılı kararı “Uyuşmazlık konusu olayda, kanunda tek tek sayılmış bulunan re’sen takdir nedenlerinin dışında kalan saptamaya dayanıldığı anlaşıldığından, re’sen takdir sebebi olmaksızın salınan vergi ve kesilen vergi cezasında isabet olmadığı”

2. Mükellefin, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermesi durumunda, eğer pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için aranan koşullara uyulmuş ise re’sen takdir yoluna başvurulamayacağı;

Danıştay Yedinci Daire’nin 13.06.1998 tarih, E: 1987/3559 ve K: 1996/2006 sayılı kararı: “Beyannamenin kanuni ve ek süreden sonra, fakat pişmanlıkla verilmesi durumunda re’sen takdire gidilemeyeceği”

3. Mükellef, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için beyannamede bir matrah göstermeksizin, hatta zarar beyanında bulunsa dahi bu hükümlerden yararlanabilir. Vergi Dairesi, başka bir neden saptamadan bu duruma dayanarak vergi matrahının re’sen takdirine gidemez.

Danıştay Üçüncü Daire’nin 30.05.1991 tarih, E: 1989/2254 ve K: 1991/1968 sayılı kararı: “Davanın pişmanlık dilekçesi ekinde vermiş olduğu beyannamesinde zarar bildirmesinin, pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına engel olmadığı”

4. Verginin matrahına ilişkin gerekli bilgiler verilmek kaydıyla, beyannamede matrah gösterilmemesi tek başına vergi matrahının re’sen takdiri için neden oluşturamaz.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 08.10.1996 tarih, E: 1986/541 ve K: 1986/488 sayılı kararı: "Beyannameye bildirilen kazançların, kanuni indirimler düşüldükten sonra vergi matrahı kalmamış olması yasaca geçerli başka sebepler bulunmadıkça, tek başına vergi matrahının re'sen takdirini gerektirmeyeceği", aynı dairenin 30.12.1993 tarih, E: 1993/1718 ve K: 1993/4001 sayılı kararı: "Faaliyette bulunulmadığı bildirilerek, boş beyanname verilmesi durumunda salt bu nedenle re'sen takdire gidilemeyeceği"

5. Sebebi ne olursa olsun, matraha ilişkin bilgilerin beyannameye yer almamış olması tek başına vergi matrahının re'sen takdirini gerektiren nedendir.

6. VUK.' da tutulması konusunda mecburiyet getirilen defterler birinin, birkaçının veya tamamının hiç temin edilmemiş olması durumunda re'sen takdire başvurulacağı.

Danıştay VDDGK.' nun 28.01.2000 tarih E: 1999/283 ve K: 2000/39 sayılı kararı: "İmalat işi yapan davacı kurumun, imalat defteri tutmasının Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendi uyarınca re'sen takdir sebebi olduğu."

7. Defter tutmama eyleminin re'sen takdir nedeni sayılabilmesi için, mükellefin faaliyet türüne veya sınıfına göre tutmak zorunda olduğu defterlerden yalnızca birinin veya birkaçının tutulmamış olması vergi matrahının re'sen takdiri için yeterlidir. Defterlerden tümünün tutulmamış olması gerekli değildir.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 13.01.1988 tarih, E: 1987/643 ve K: 1987/2870 sayılı kararı: "Kasa defterinin tutulmamış olmasının re'sen takdir nedeni olduğu."

8. Yetkili makamlarca süresinde yapılan tasdik işleminde, defterlerin güvenilirliğini etkilemeyen şekle aykırılıklar takdir nedeni oluşturmazlar.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 19.11.1979 tarih, E: 1979/77 ve K: 1979/2998 sayılı kararı: "Adi Ortaklıklarda, defterlerin ortaklardan biri adına tasdik ettirilmesi şekil noksanlığı olup takdir nedeni olamaz.", Danıştay Üçüncü Daire'nin 13.01.1988 tarih, E: 1987/560 ve K: 1988/31 sayılı kararı: "Kanuni süresi içinde tasdik ettirildiği ihtilafsız olan defterlerin, tasdik tarihinin beyannameye yanlış yazılması hali re'sen takdir gerektirmez."

9. Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi idaresi elemanlarının dışındaki vergi idaresi görevlileri tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni değildir.

Danıştay Dördüncü Daire'nin 02.06.2004 tarih, E: 2004/374 ve K: 2004/1347 sayılı kararı: "Bir kısım faturaların, iptal edilmek üzere inceleme yapmaya yetkisi olmayan vergi dairesi görevlilerince istenilen belgelerin ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olmadığı."

10) Vergi Usul Kanunu'na göre, defter tutmak zorunda olanlar bu defterleri muhafaza etmeye mecburdurlar. Defterlerin muhafaza müddeti içerisinde istenilmiş bulunması ve ibraz edilmemeleri durumunda re'sen takdire gidilmektedir.

Danıştay Onbirinci Daire'nin 07.01.1997 tarih, E: 1995/5333 ve K: 1997/54 sayılı kararı: "Beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir nedeni olmadığı."

11. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması durumunda re'sen tarhiyat yoluna gidilecektir.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 20.06.1990 tarih, E: 1990/2068 ve K: 1988/2620 sayılı kararı: "Faturalar üzerinde karalama, silinti ve düzeltmeler yapıldığının tespiti halinde re'sen matrah takdiri yoluna gidilir.", Danıştay Dördüncü Daire'nin 24.05.1977 tarih, E: 1976/2967 ve K: 1977/1370 sayılı kararı: "Doktor olan mükellefin, protokol defterine hastaların adreslerini yazmamış olması sebebiyle, tahsil ettiği muayene ücretinin gerçekliğinin incelenmesi olanaksızlaştığından dönem matrahının re'sen takdirinin yerinde olduğu.", yine aynı dairenin 18.02.1975 tarih, E: 1974/1393 ve K: 1975/627 sayılı kararı: "VUK.'nun 197. maddesine göre imalat defteri kayıtlarında, emtianın giriş ve çıkış hareketlerinin cins ve miktar itibariyle ve tarih sırasıyla gösterilmesinin gerektiği; emtianın yıllık tutarları nazara alınarak düzenlenen imalat defterlerinin emtianın birim fiyatının tespitini imkânsız kıldığından re'sen takdir nedeni olduğu."

12. Vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine engel olmayan, basit aykırılık noksanlık ve usulsüzlükler re'sen takdiri gerektirmemektedir.

Danıştay Üçüncü Daire'nin 16.12.1986 tarih, E: 1984/4089 ve K: 1936/376 sayılı kararı: "Bazı makbuzların, farklı tarih ve sayı ile defter kayıtlarına geçirilmesi, düzeltilmesi olanaklı hesap hatalarından kaynaklanan gider ve hâsılat tutarındaki farklılığın, veri matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde, noksanlık usulsüzlük ve karışıklık sayılarak vergi matrahının re'sen takdir olunamayacağı.", Danıştay VDDGK.'nun 03.05.1991 tarih, E: 1990/31 ve K: 1991/67

sayılı kararı: “Adres kodlaması henüz yapılmamış olan yerlerdeki müşterilere yapılan satışlarda, faturada yalnızca müşteri adının yazılı olmasının, re’sen takdir nedeni sayılamayacağı.”

2.5. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN RE’SEN VERGİ TARHİYATI

NEDENLERİ

“Vergi matrahları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 54’üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tespit edilen mükellefler tarafından, vergi incelemesi sırasında giderlerin tevsik edilmemesi” ve “V.U.K.’nun 175’inci maddesindeki kurallara uyulmaması halleridir. Kanunda sayılan bu hallerde ya takdir komisyonu kararları ve inceleme raporunda takdir komisyonu ya da inceleme elemanlarınca yapılan tarhiyat nedenleri yanlış ta gösterilmiş olsa, bu hallerden birinin varlığı halinde dahi yapılan tarhiyat yargıca onanacaktır.” Bu bentler, 4369 sayılı kanunun 82’nci maddesinin birinci fıkrasının “a” bendi ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

“Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükelleflerin her türlü harcaması ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamamalar ” bu nedenin söz konusu olduğu bent hükmü ise, 4783 sayılı kanunun 09.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren, 9’ uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

2.6. RE’SEN VERGİ TARHİYATININ MUHATABI

Re’sen tarhiyatın muhatabı gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişilerde olabilir. Ölüm halinde ise mirası reddetmemiş kanuni ve mensup mirasçılar. Tarhiyatın muhatabı

olabilirler. Adi ortaklıklarda hükmi şahsiyet olmadığından ortakların her birini verginin muhatabı olarak kabul etmek gerekir. Dar mükelleflerde ise bunların kanuni temsilcilerinin bulunup bulunmamasına göre durum değişmektedir (Arıkan ve Öz, 2003: 181).

2.6.1. Gerçek Kişiler

Re'sen tarhiyatın muhatabı gerçek kişiler olabilir. Bir gerçek kişi fiil ehliyetine sahip olmadığında da vergi mükellefi olabilir. Bu durumda fiil ehliyetine sahip olmayanların vergisel ödevlerini veli, vasi, kayyım denilen kanuni temsilciler yerine getirir.

Bu kavramları açıklayacak olursak; *Veli*, velayet hakkına sahip olanlardan her birine denir. *Velayet* ise, reşit çocukların şahısları ve malları üzerinde ana ve babanın haiz olduğu hak ve görevlerin tümüdür. Velayet hakkını elinde bulunduran temsilciye veli denir.

Vasi, korunan velayet altında olmayan küçükler ile, hacir altına alınmış (kısıtlanmış) reşitlerin şahıslarını korumak, kendilerini ve mallarını temsil ve idare etmek üzere kabul etmiş bir (kanuni temsilcilik) müessesedir. Velayet altına alınanlara tayin edilen kanuni temsilciye vasi denir.

Kayyım, veraset organı olan kayyımlık belirli bir işin görülmesi ya da belirli bir malın idaresi için mahkemece tayin edilen kanuni temsilcilerdir.

Vergi küçükler ya da kısıtlılar adına tarh edilirken, vergi cezasının muhatabı kanuni temsilciler olurlar ve mükellefe rucu edemezler. Verginin aslına bağlı olarak hesap edilecek gecikme zammı ve faizi de kanuni temsilcinin sorumluluğundadır.

Küçük ve kısıtlıların cezaya muhatap olmayacağı yargıtayca da destek görmüştür. Velayet altındaki bir kişi cezaya muhatap tutulamaz. Yani velayet ve vesayet altındaki bulunanlar ya da işlerin idaresi bir kayyımına bırakılanlar veli, vasi ve kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap olmamaktadırlar. Mükellefler faaliyetlerinin yürütülmesi için üçüncü bir şahsa velayet vermiş olsalar bile hukuki sonuçları itibariyle re'sen tarhiyatın muhatabı yine kendileridir.

2.6.2. Tüzel Kişiler

Tüzel kişilerde tüzel kişiliğe ait vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ile ilgili salınan vergi, vergi aslına bağlı alacaklar ve vergi cezaları, tüzel kişiliğin varlığından alınır. Kanuni temsilcinin varlığına, ancak tüzel kişinin varlığının yeterli olmaması halinde başvurulur.

Tüzel bir kişilik olarak anonim şirketi ele aldığımızda anonim şirketin kanuni temsilcisi durumundaki yönetim kurulu üyelerinin şirket borçlarından doğan sorumluluğu Vergi Usul Kanunu' nun 10' ncu maddesinde düzenlenmiştir.

“ Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir..., bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ya da kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır...

Temsilciler bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler, tüzel kişilerin tavsiye haline girmiş veya tavsiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tavsiyeye giriş tarihinden önceki zamana ait sorumluluklarını da kaldırmaz”.

Vergi kanunlarında aykırı işlemler sonucu öngörülen parasal cezalar öncelikle şirket tüzel kişiliği adına kesilen, ancak şirketin mal varlığından alınamıyorsa kanuni temsilcilerden alınır. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilcileri olduklarından bunlardan alınır. Hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki hapis cezaları ise, fiili işleyen adına kesilir çünkü bu tür bir cezaya tüzel kişiliğin katılmaması olanaklı değildir (Arıkan ve Öz, 2003: 182).

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının hangi döneme kadar devam edeceği konusu uygulamada sık sık uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Bazı durumlarda vergi yönetiminin görevden ayrılmış anonim şirket yönetim kurulu üyeleri (kanuni temsilcileri) hakkında kanuni işlem yaptıkları ve şirket borçlarını söz konusu kişilerden tahsil etme yoluna gittikleri gözlenmektedir oysa ki, vergi borcunun bir anonim şirkette kanuni temsilci konumundaki yönetim kurulu üyesinden istenebilmesi için, vergi borcunun anonim şirketten tahsil edilmemiş olması ve şirketten tahsil edilmeyen borcun ödenmesi istenen kişinin kanuni temsilci konumunda olması gerekmektedir (Taşkan, 2000: 145).

Re’sen takdir işlemi yapılırken bazı ayrımcı özellikler ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kolektif şirketlerde şirket olarak ne gelir vergisi nede kurumlar vergisi mükellefidir. Şirket ortakları elde ettikleri kar payları üzerinden gelir vergisi mükellefi olurlar. Yani herkes kendi gelirinden ve bu gelirin cezasından sorumludurlar.

Kollektif şirketlerde gelir vergisi mükellefiyeti ortakların olduğundan, şirket tüzel kişiliği adına kazanç takdir edilemeyeceği ve kolektif şirketi ortağının şahsi beyannamesindeki hata nedeniyle, vergi zıyaından bahisle şirket adına ceza kesilemeyeceği ilgili Danıştay kararları ile desteklenmiştir (Kızılot, 1994: 1988).

Kollektif şirketlerde ortaklar adına matrah takdiri yapılırken, kolektif şirketin mi yoksa ortağın bulunduğu yerdeki takdir komisyonun mu matrah takdirine gideceği konusu önemlidir. Bu konuda Danıştay, kolektif şirket işletmesinin değil, ortağının bulunduğu yerdeki takdir komisyonunun matrah takdirine yetkili olduğunu kabul eder (Kızılot, 1983: 506).

29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun ile Limited şirket ortakları, şirketten tahsil alacağı bulunmayan kamu alacağından dolayı sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır. Ortakların kamu borçlarından sorumluluğu, şirket sermayesindeki payı oranındadır.

Limited şirket ortaklarına başvurulabilmesi için gereken koşullardan bir tanesi kamu alacağının tahsil edilmeme olasılığının ortaya çıktığı zamanda bu kişilerin ortak statüsüne sahip olmaları gerektiğidir. Diğerleri ise kamu alacağının şirketten tahsil olanağının bulunmadığının belirlenmesi tamamen alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine bağlıdır.

Limited şirketlerde alacağın tahsil edilebilmesi amacıyla öncelikli olarak tüzel kişiliğe gidilir, ancak daha sonra kanuni temsilciye gidilmesi kuralı kaldırılarak ortaklara gidilmesi sağlanmaktadır. Yani vergi idaresi tüzel kişilikten tahsil edemediği

alacağı için kanuni temsilciye değil, ortaklara başvurarak onları muhatap alacaktır. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır (Saban, 1996: 146).

2.6.3. Mirasçılar

Ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer, ancak mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseselleri nispetinde sorumlu olur. Mirasçılar ölen mükellefin vergi borçlarından ancak mirası reddetmeleri halinde kurtulabilmektedirler. Mirası reddeden mirasçılar mirasın vergi borçlarından sorumlu değildir (Diler, Yağmurlu ve Çelikel, 1974: 27).

Mirasın reddi için üç aylık süre mevcuttur. Bu hak düşürücü bir süredir. Süresi içinde mirası reddetmeyen mirasçı, onu kesin olarak kabul etmiş sayılır. Kanuni mirasçılar için süre mirasçı olduğunu sonradan öğrendiğini kanıtlayamadığı takdirde miras bırakanın ölümünden haberdar olduğu günden; atanmış mirasçılar için ise kendi yararına yapılan tasarrufun kendine resmen bildirildiği tarihte itibaren işlemeye başlar. Haklı bir nedenin varlığı halinde 3 aylık süre uzatılabilir.

2.6.4. Adi Ortaklıklar

Adi Ortaklıkta her ortak tacir olduğundan, her ortak vergi mükellefi konumundadır ve ortaklar kendi gelirinden, kendi gelirinin vergi cezasından sorumlu olmaktadır. Üstelik her bir ortak vergi dairesine ayrı ayrı müracaat edip beyanname veririler.

Gelir vergisinde adi ortaklıkların sorumlulukları kendi kar payları ile belirlenir. Adi ortaklıkta her ortak ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi vermesine karşın, KDV

beyannamesi ve muhtasar beyannameler tek olarak ortaklık adına verilir ancak gene ortaklar ortaklık hisseleri ile sorumlu olurlar.

Defter ve belgeler ortaklık adına ibraz edilir. Defter ve belgelerin herhangi bir ortaktan ibrazı istenebilir.

Danıştay kararı; “Bir ortak tarafından ibraz edilmeyen defter ve belgelerin diğer ortaktan istenmesi yoluna gidilmediğinde ve 1987 yılı için yapılan matrah takdirinin 1986 yılı için yapılan incelemedeki verilerden hareketle ve varsayımla hesaplandığının anlaşılması üzerine yapılan tarhiyatın kaldırılması yerindedir⁸⁶” (Kızılot, 1998: 767).

Adi ortaklıkta defter tasdikinin ortaklık adına yapılması gerekir. Defterlerin ortaklardan biri tarafından sürekli tasdik ettirilmesi sadece bir şekil noksanlığı olduğundan re’sen takdire gidilmez (Esen, 1996: 238).

Adi ortaklıklarda pişmanlık ve re’sen vergi tarhı konusu önem arz eder. Ortaklardan biri pişmanlık hükümlerine göre vergi dairesine başvurduğunda bu ortak için pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekir. Durum diğer ortaklar açısından önemlidir. Pişmanlık dilekçeleri bütün ortaklara aynı tarihte verilirse, bütün ortaklar için pişmanlık işlemi yapılır. Eğer diğer ortaklar dilekçe vermezse bu haktan yararlanamaz çünkü ortaklardan birinin başvurması, diğerlerinin başvurmaması durumunda vergi dairesi vergi zıyaından haberdar olmuş olur ve diğer ortaklar pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Çünkü pişmanlıktan yararlanabilmek için olayın dairesinin hiç bilgisi olmadan bildirilmesi gerekir (Esen, 1996: 12).

⁸⁶ Dan. 4. D.nin 04.06.1996 tarih ve E: 1995/992 ve K: 1996/2286 sayılı kararı

Dilekçe vermeyen ortaklar vergi zıyanına neden olmuşlardır. Her ortak ayrı bir mükellef olduğundan, vergi matrahı, ortaklık ilişkisi olsa bile, takdir yoluyla belirlenip vergi salınmalıdır.

Pişmanlığa göre tarhiyat yaptıran mükellefe, ek tarhiyat yapmaya gerek kalmaz. Vergi dairesinin yapacağı takdir ayrı ayrı mükellef olan ortakların matrah takdiri olup pişmanlıkla tarhiyat yaptıran ortak, bu işlemin dışında kalacak ve bu mükellefe ek tarhiyat yapılmayacaktır.

Adi ortaklıkta prensip olarak her ortağın idare ve temsil yetkisi vardır. Dolayısıyla tüm ortakların ayrı ayrı cezai sorumlulukları bulunur (Arıkan ve Öz: 2003: 189).

2.6.5. Dar Mükellefler

Dar mükellefler de dar mükellefin kanuni temsilcisinin bulunup bulunmamasına göre konuyu değerlendirmek gerekmektedir.

Dar mükellefin kanuni temsilcisinin bulunmaması durumunda; Gelir Vergisi Kanunu'nda dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere yapılacak tarhiyatın muhatabı bunların Türkiye'de ki kanuni temsilcileridir. Kurumlar vergisi de benzer bir yaklaşım göstermiş dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisinin bunlar hesabına Türkiye' deki müdür ve temsilcileri adına tarh edileceğini kabul etmiştir.

Temsilcilerin birden fazla dar mükellefi temsil etmesi onun temsilcilik vasfını değiştirmez. Ancak bir dar mükellefin birden çok daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde, tarhiyat mükellefin tayin edeceği temsilciye tarhiyat tarihine kadar böyle bir temsilci tayin edememişse, tarhiyat temsilcilerden herhangi birisi adına yapılmaktadır.

Dar mükellefin kanuni temsilcisinin bulunmaması durumunda; Türkiye’ de daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle ilgili tarhiyat, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayan kişiler (gerçek veya tüzel) adına yapılır. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri, mevcut değilse kazanç ve iradı yabancı kuruma sağlayan kişiler (gerçek veya tüzel) adına tarh olunur.

2.7. RE’SEN VERGİ TARHINA YETKİLİ OLANLAR

Re’sen tarhiyat yapmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu’nun 30’ncu maddesinin 1’nci fıkrasında belirtilmiştir. Re’sen tarhiyat ya takdir komisyonu kararına dayalı olarak ya da vergi inceleme yetkisi tanınmış kişilerce yapılmış inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkına dayanılarak yapılacaktır.

2.7.1. Takdir Komisyonları

Vergi Usul Kanunu’nun 72’nci maddesine göre; “Takdir komisyonu, illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün veya bunların teşvik edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.”

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köy muhtarlarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; Valinin başkanlığı altında Defterdar ve Tarım ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. Daimi komisyonların nerede kurulacağını Maliye Bakanlığı karar verir.. Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyon tarafından görülür. Üyelerin seçilmesiyle ilgili düzenleme kanununun 73'ncü maddesinde yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 74'ncü maddesi belirtilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında takdir komisyonları, kanunla vergi idaresine verilen kimi yetkileri kullanma olanağına sahiptirler. Örneğin; takdir komisyonları vergi incelemesi yapabilirler, gerektiğinde bilirkişiye başvurabilirler, keşif yapabilirler, mükelleften, kiracıdan, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi ya da yarı resmi kuruluşlar ile özel kişi ve kuruluşlardan bilgi isteyebilirler.

Bu yetkilerden vergi incelemesi yapma yetkisi, 75'nci maddede, yalnızca 72'nci maddenin ilk fıkrasına göre kurulan genel görevli takdir komisyonlarına verilmiştir. İdare edenlerin sahip olmadıkları bu yetkilerin her biri bir kamu gücü oluşturmaktadır.

Takdir komisyonları, kanunla kendilerine verilen görevleri kararlar olarak yerine getirirler. Takdir komisyonlarının toplanma ve karar yeter sayısı, Vergi Usul Kanununun 89. maddesinde düzenlenmiştir. Komisyonlar, üye tam sayısının çoğunluğuyla toplanır, çoğunlukla karar verirler. Oyların eşitliği durumunda, başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayılır (Candan, 2006: 151-152).

Takdir komisyonunun kanunla kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla aldıkları kararlar, özellikleri nedeniyle, teoride ve uygulamada, bir kamu hizmetinin yürütülmesi için idarenin tek yanlı ifadesi ile kamu hukuku esaslarına dayanarak aldığı, ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen kararlar olarak tanımlanan

tipik birer idari işlemdirler. Bu kararlar, her idari işlemde olduğu gibi, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından oluşurlar ve bu unsurların herhangi biri ile hukuka aykırı olabilirler.

Bu kararlara karşı açılacak idari davada, yargıç takdir komisyonu kararının anılan unsurlarında bir sakatlık olup olmadığını araştırarak, yapacağı saptamaya göre, hukuka uygunluğu hakkında karar vereceğinden; davanın konusu, kararın bizzat kendisi olacaktır (Candan, 2006: 155-156).

Sonuç olarak; takdir komisyonlarının, kanunla kendilerine kamu görevi verilen ve bu görevin yürütümü sırasında kamu gücü kullanılarak tek yanlı kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler yapabilen ve geniş anlamda idare tanımına giren kamu kuruluşları olarak tanımlayabiliriz (Candan, 2006: 106).

2.7.2. Vergi İnceleme Elemanları

Takdir komisyonu dışında re'sen tarhiyat yetkisi inceleme elemanlarına da tanınmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi idaresi görevlilerinin kimler olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 135'nci maddesinde gösterilmiştir. Bunlar hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi idaresi müdürleri maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'ncü maddesinde vergi incelemesinin hangi amaçla yapılacağı gösterilmiştir. "Vergi incelemelerinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzumlu görüldüğü takdir inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili

envanterinin yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gereken hususların tetkikine de teşmil edilebilir fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir”.

Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesine göre bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan tüzel kişiler, vergi incelemesine tabidirler.

Vergi incelemesinin yapılacağı zaman nezdinde inceleme yapılana önceden zorunlu değildir. Herhangi bir duyuru yapılmadan da inceleme yapılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 138'nci maddesine göre, vergi incelemesi, tarh zaman aşımının sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Tarh zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını veya yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım ve işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıldır. Bu beş yıl içinde tarh ve mükellefine tebliğ edilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun 114'ncü maddesi uyarınca zamanaşımına uğrayacağından, bu süre geçtikten sonra vergi incelemesi de yapılmaz. Zamanaşımı süresi, ancak matrah takdiri için vergi dairesince, takdir komisyonuna başvurulması halinde durur.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'ncü maddesi, vergi incelemesinin yapılacağı yeri ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Vergi incelemesinin, maddede gösterilen yerlerde yapılması, hukuka uygun kabul edilmesi için zorunludur.

Maddeye göre; kural, vergi incelemesinin, incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmasıdır. Bu konuda, 139'ncü maddenin ilk fıkrasının kullandığı cümle, “vergi

incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır” şeklindedir. Bununla birlikte, kural mutlak değildir kimi istisnaları vardır. Bu istisnalar; (Candan, 2006: 164).

- a) İşyerinin inceleme yapılmasına müsait olmaması
- b) Ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılmasının olanaksız hale gelmesi
- c) Nezdinde inceleme yapılacak mükellef veya vergi sorumlusunun istenmesi

Bu durumlarda inceleme, dairede yapılır.

Vergi incelemesi sonunda hesaplanan matrah veya matrah farkının, re’sen takdir edilmiş sayılarak re’sen yapılacak vergi tarhına esas alınabilmesi, vergi incelemesi yapan inceleme elemanı veya elemanları tarafından düzenlenecek bir vergi inceleme raporunda gösterilmiş olmasına bağlıdır.

Hukuki niteliği bakımından vergi inceleme raporu, vergi idaresinin re’sen veya ikmalen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir. Vergi idaresinin bir iç işlemi olan inceleme raporunun bu niteliği sebebiyle, tarh işleminden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi mümkün değildir.

Başka anlatımla; vergi inceleme raporları, kesin nitelikli idari işlemlerden değildirler. Oysa idari yargılama hukukuna göre, idari davaya konu edilebilecek idari işlemin her şeyden önce, kesin nitelikte olması gereklidir. Bu yüzden idari davaya konu edilemezler (Candan, 2006: 170).

Danıştay’ın konuyla ilgili vermiş olduğu kararlara bakacak olursak;

Vergi Usul Kanunu'nun 138'nci maddesinin son fıkrası gereği "Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir". Burada geçen "ikmal" sözcüğü Danıştay tarafından ikmalen tarhiyat olarak anlaşılmaktadır. Çünkü Danıştay Dördüncü Daire 22.06.1977 tarih ve E: 1976/3419 sayılı kararı ve K: 19977/1793 sayılı dosyada aynı konuyla ilgili olarak iki defa "re'sen matrah takdiri yapılamaz" kararına varmıştır (Kızılot, 1998: 2024).

Vergi incelemesinin sadece kanunda sayılan kişi ve makamlara tanındığı kuşkusuzdur. Danıştay'ın vermiş olduğu "vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayan iş müfettişlerinin iş kanunu çerçevesinde yaptıkları tespitlere dayanılarak re'sen tarhiyat yapılamaz"⁸⁷ şeklindeki kararıyla (Kızılot, 1998: 1869) Danıştay inceleme yetkisinin inceleme yetkisi tanımış kişilere ve takdir komisyonlarına ait olduğunu kabul etmiştir.

Yine Danıştay almış olduğu karar ile "sosyal sigorta müfettişlerince yapılan denetimde elde edilen veriler esas alınarak vergi kontrol memurunca düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarhiyat yapılabilir"⁸⁸ (Kızılot, 1998: 1869), "mükellefin yanında çalıştırdığı işçilerin, işe giriş ve çıkış tarihleri sigorta primi bordrolarından saptanabilir"⁸⁹ hükümlerinde bulunmuştur (Kızılot, 1998: 2003).

Vergi Dairesi'nin görevlisi olamamalarına karşın Bankalar Kanunu ile, bankalar yeminli murakıplarına, görevleri ile ilgili alanla sınırlı olmak üzere, vergi incelemesi yapma yetkisini vermiştir. Bunların, bu sınırlı alanda yapmış oldukları vergi

⁸⁷ Dan. 3. D.nin 13.11.1989 tarih ve E: 1989/1028 ve K: 1989/2553 sayılı kararı

⁸⁸ Dan. 4. D.nin 07.12.1988 tarih ve E: 1988/2042 ve K: 1988/4360 sayılı kararı

⁸⁹ Dan. 4. D.nin 13.06.1978 tarih ve E: 1976/3269 ve K: 1978/2068 sayılı kararı

incelemeleri sonucunda düzenlemiş buldukları raporlarında, vergi tarhiyatına esas alınması olanaklıdır.

Danıştay bu yönde kararı mevcuttur; “4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’nci fıkrasında bankalar yeminli murakıplarına görevleri ile ilgili alanda vergi incelemesi yapma yetkisinin verildiği; bu nedenle, bankalar yeminli murakıp raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatta bu yönden hukuka aykırılık olmadığı⁹⁰” (Candan, 2006: 162).

⁹⁰ Dan. 7. D.nin 26.10.2005 tarih ve E: 2002/1255 ve K: 2005/2559 sayılı kararı

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RE'SEN VERGİLENDİRMEDE ÖZEL DURUMLAR VE SORUNLAR

3.1. FON PAYI VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI

Gelir ve kurumlar vergileri esas alınarak hesaplanacak olan fonlar mevzuatımıza ilk kez 07.01.1985 tarihinde yayımlanan 3238 sayılı Savunma Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'nın Kurulması Hakkında Kanun "Savunma Sanayi Destekleme Fonu" başlıklı 12. maddesiyle girmiştir. Bu konuda çıkarılan yasalarla gelir ve kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacak yei fonlar ihdas edilmiş, daha sonra söz konusu fonların tek bir yasa altında birleştirilmesi yoluna gidilmiştir (Sönmez ve Korucu, 2001: 125).

3824 sayılı kanun uyarınca beyan edilen gelir ve kurumlar vergileri üzerinden fon payı hesaplanması gerekmektedir. Ancak 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun' da re'sen ve ikmalen tarh edilen gelir ve kurular vergileri üzerinden fon payı hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler üzerinden fon payı hesaplanıp hesaplanamayacağı, hatta fon payının da re'sen ve ikmalen tarh edilip edilmeyeceği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (Ay ve Çakıcı, 2002: 77).

3.1.1. Fonlara İlişkin Yasal Düzenlemeler

Fonun kaynakları bentler halinde sıralanmış 3238 sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığı Kurulması Hakkındaki Kanun'un 12. maddesinin "h" bendinde; gelir ve

kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumlularının ödeyeceği meblağda fonun kaynakları arasında sayılmıştır.

Aynı kanunun 1315. Maddesinde ise, gelir ve kurumlar vergisi olarak hesaplanan verginin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek oranda vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların kanunda belirtilen esaslara göre hesaplayacakları fona ait miktarı bağlı oldukları vergi dairesine ödeyecekleri yıllık, münferit ve özel beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, fona ait bu meblağı beyannamelerinde dahil ederek gelir ve kurumlar vergisi ile birlikte ödeyecekleri, beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce hesaplanmış fona ait miktar mevcut ise bu miktarın beyanname üzerinden hesaplanan fona ait miktardan mahsup edileceği, fona ait meblağın tarh, tahakkuk ve ödenmemesine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

14.06.1986 tarihinde yayımlanan 3294 Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik fonunun gelirleri açıklanmış, “e” bendinde de gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumluları tarafından hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi üzerinden ayrıca fon payı hasılatından Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranda ayrılacak pay sayılmıştır.

19.06.1986 tarihinde yayımlanan 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu’nun 32. maddesinde, maddede belirtilen amaçların yürütülmesini sağlamak için Bakanlık (Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı) emrinde, Merkez Bankası nezdinde “Çıraklık Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu” kurulduğu, “e” bendinde yıllık beyanname veren gelir ve Kurumlar vergisi Mükellefinin hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine ilave olarak fon ödeyecekleri, “J” bendinin

ikinci paragrafında ise f,g,h,i ve j bentlerinde sorumlu tutulanlar tarafından hesaplanarak ödenmesi gereken fona ait meblağ hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir

3.1.2. Fonların Birleştirilmesi

Mükelleflerin üç değişik fon için ödeme yapmaları uygulamada hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından bazı güçlükler yaratmış bu konuda basitlik sağlamak amacıyla, 11.07.1992 günlü resmi gazetede yayımlanan, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki 3824 sayılı kanunla gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ödenen fonların birleştirilmesi yoluna gidilmiştir (Sönmez ve Korucu, 2001: 125-126).

3824 sayılı kanunun 18. maddesinde, gerçek kişi ve kurumların, gelir veya kurumlar vergilerininin %10'u oranında fon payı ödeyecekleri hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda;

- a.** Kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri
- b.** GVK.'nun 101. maddesi uyarınca kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan eden dar mükellef gerçek kişileri
- c.** KVK'nun 22. maddesi uyarınca vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile beyan eden dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar
- d.** GVK.'nun 94. maddesinde sayılan ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular ile KVK.'nun 24. maddesi gereğince vergi tevki fatı yapmak zorunda olan sorumlular (ücret ödemelerinde yapılan stopaj hariç)

bu vergiler üzerinden %10 oranında fon payı hesaplayacaklardır.

Aynı kanunun 20. maddesinde de; mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi Usul Kanunu'nun vergini tarhına ilişkin hükümleri, 3824 sayılı yasa uyarınca hesaplanan fon payı hakkında da uygulanacaktır (Ay ve Çakıcı, 2002: 77).

3.1.3. Fon Payına İlişkin Uyuşmazlıkların Çıkış Nedeni

Vergi idaresince beyanname üzerinden mükellefin hesapladıkları fon payının yanısıra ikmalen ve re'sen salınan gelir ve kurumlar vergisi üzerinden de fon payı hesaplanıp istenmesi yoluna gidilmesi çeşitli uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Bu uyuşmazlıklar ise, gelir ve kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan fon payına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kanunlarda, yıllık, münferit, özel ve muhtasar beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını ödeyecekleri yolundaki hükümden hareketle, fonun ancak yükümlü tarafından beyanname ile beyan edilen vergiler üzerinden hesaplanabileceği, dolayısıyla ikmalen ve re'sen salınan gelir ve kurumlar vergileri üzerinden fon hesaplanmasına olanak bulunmadığı noktasından çıkmaktadır.

Beyannamelerde fon payı hesaplanmasına ilişkin herhangi bir terettüd olamamasına karşın ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ayrıca fon payı hesaplanıp hesaplanmayacağı konusu uzun süre tartışılmış uyuşmazlık konusu olmuş,yargıda bu konuda farklı kararlar vermiştir (Sönmez ve Korucu, 2001: 26).

3.1.4. Re'sen Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Fon Payı Hesaplanması

Re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler üzerinden fon payı hesaplanıp hesaplanmayacağı, temyiz yoluyla Danıştay'a intikal etmiş, Danıştay'ın iki farklı dairesinin bu konuda farklı karar vermesi üzerinde konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na intikal etmiştir.

Konuyla ilgili Danıştay Üçüncü Daire'nin 24.09.1998 tarih ve E: 1997/4058, K: 1998/3152 sayılı kararı "re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler üzerinden fon payı hesaplanması gerektiği" belirtilirken; Danıştay Dördüncü Daire'nin 05.12.1997 tarih ve E: 1996/2937, K: 1997/4604 sayılı kararı, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler üzerinden fon payı hesaplanmaması gerektiği" şeklindedir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun konuya ilişkin verdiği, 16.01.2001 tarih ve E: 1999/3, K: 2001/3 sayılı kararında " 3824 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, gelir ve kurumlar vergileri üzerinden alınan fonların birleştirilmesine ilişkin hükümler başlığını taşıyan 6. bölümünde yer alan 18. maddenin (a) bendinde, kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir veya kurumlar vergilerinin %10' u oranında ayrıca fon payı ödeyeceklerinin, 20. maddesinde ise mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nun ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinin uygulanacağı belirtildiği, verginin tarhi tahakkuku ve beyanı ile ilgili yasal düzenlemelerde, fon payının üzerinden hesaplandığı Gelir veya Kurumlar vergilerinin noksan beyan edilmesi gibi bir esas geçerli olmayacağından, vergiye tabi gerçek gelirini

tam olarak beyan eden mükelleften sonradan istenemeyeceği yolundaki görüşün vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkeleri ile bağdaşmayacağı, buna göre, fon payının eksik tarh ve tahakkuk ettirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun ikmalen ve re'sen tarhiyatı düzenleyen hükümlerin uygulanmasına engel bulunmadığı... yolundaki, Danıştay 3. Dairesi'nin kararı doğrultusunda birleştirildiğini" belirtmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesinde, içtihatları Birleştirme Kurulu'nun, dava dairelerinin genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanı'nın havalesi üzerine, Başsavcı'nın düşüncesi alındıktan sonra işin inceleneceği ve lüzumlu görülmesi durumunda, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verileceği belirtilmiştir. Bu kanunun 40. maddesinin 4. Fıkrasında ise, bu kararlara, Danıştay daire kuralları ile idari mahkemelerin ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

3824 sayılı kanunun 18. ve 20. maddeleri doğrultusunda verilen Danıştay İçtihatları Birleştirme kararı doğrultusunda, VUK.'nun 29. ve 30. maddeleri doğrultusunda ikmalen ve re'sen tarh edilen gelir ve kurumlar vergileri üzerinden fon payı hesaplanması zorunludur (Ay ve Çakıcı, 2002: 78).

Vergi hukukunda geçerli olan mali güce göre vergilendirme, vergide eşitlik, mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin fon payı içinde geçerli olduğu düşünüldüğünde, gelirini tam olarak beyan edip, fon payını da hesaplayanlar ile gelirini eksik beyan edip ikmalen ya da re'sen tarhiyata muhatap olan yükümlüler için fon payı hesaplanmaması durumunda ortaya çıkan eşitsizlik, Danıştayın bu kararıyla ortadan kalkmıştır (Sönmez ve Korucu, 2001: 23).

3.2. RANDIMAN FARKLARI VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI

Defter kayıtlarının birbirini tutmaması veya karşıt incelemeden elde edilen sonuçların defter kayıtlarını doğrulaması halinde defter kayıtlarında olan ile, olması gereken arasındaki farka “randıman farkı” denilmekte ve bu fark üzerinden de cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır (Arıca, 1989: 227).

Her randıman incelemesinde, standart randıman oranları, fireler vb. faktörler nazara alınır. Bu hesaplama yönteminde mükellef ifadesi, meslek odalarından ve meslek komitelerinden alınan bilgiler daima ön planda tutulur. Bu şekilde yapılmış olan bir incelemede bulunan fark (fark miktarı) ne olacaktır. Bunu yok farz etmek mümkün olmadığına göre, bunun değerlendirilmesi yapılacak ve bir vergi salınacaktır. Şüphe yok ki, buradaki hesaplamalarda bazı verilerden faydalanılacaktır. Bu veriler mükelleflerin defter, belge ve ifadeleri ile resmi kuruluşların belgelerinden çıkarılmaktadır (Kurt, 1997: 13).

Danıştay Dördüncü Dairesi 22.02.1993 tarih, E: 1992/1163 ve K: 1993/836 sayılı kararında Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde de öngörülen re'sen takdir sebebinin (defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların ihticaca salih bulunmaması) karinelere dayanılmaksızın açıkça ortaya konulması zorunluluğundan söz ettikten sonra, aynen, “Uyuşmazlık konusu olayda ise, davacı şirketin kepek ve razmol üretiminden hareketle yapılan randıman hesaplaması sonucunda, beyana göre fark bulunduğu kabul edilerek bu durumun defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının delili sayılmak suretiyle re'sen vergileme yoluna gidilmiş, bu suretle de tarhiyat, kanununda tek tek sayılmış olan re'sen takdir nedenleri dışında kalan saptamaya dayandırılmıştır.

Her imalat kolunda olduğu gibi un imalatında da, işletmenin genel durumu ve üretim özelliklerinin yanı sıra pazarlama yöntem ve ortamı itibariyle üretilmesi gereken emtianın vasıf ve çeşitlerinin rol oynadığı, bu hususun işletmelere göre farklılık arzettiği bir gerçektir. Gerek bu durum, gerekse inceleme elemanınca defter ve belgelerin usule aykırılığı yolunda bir tespit yapılmadığı göz önüne alındığında, belirlenen bazı kıstaslardan hareketle bütün bir faaliyet döneminde aynı randımanla üretim yapılacağı yaklaşımıyla varılan sonucun, defter kayıtlarıyla belgelerin incelenmesi için yeterli olmadığını kesin ve açık olarak ortaya koyduğunu kabule imkan vermez. Nitekim randıman farkı bulunmadığı hususu bilirkişi raporuyla teyit edilmiştir. Bu bakımdan re'sen takdir nedeni olmaksızın salınan vergi ve kesilen cezada isabet bulunmamaktadır.” denilmektedir. Aynı Dairenin 30.05.1991 gün ve E: 1990/2748, K: 1991/2058 sayılı daha eski bir kararında da, “... çünkü gelir vergisi kanununda randıman hesabından hareketle matrah tespitine olanak tanıyan bir hüküm yer almadığından, usulüne ve kanuna uygun olarak re'sen takdir nedenlerinin varlığı açık ve kesin olarak saptanmadıkça yalnızca imalde kullanılan hammadde randımanından hareketle bir matrah tespitine imkan yoktur.” gerekçesine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, Danıştay Dördüncü Dairesinin içtihadı, esas itibariyle;

- a) Kanunda re'sen takdir nedenlerinin tek tek sayıldığı,
- b) Randıman hesaplanması sonucunda bulunan rakamla beyan olunan arasında fark bulunduğu yolundaki saptamanın, bu re'sen takdir nedenleri haricinde kaldığı,
- c) Defter ve belgelerin usule aykırı oldukları yolunda yapılmış bir tespit bulunmadan, randıman yöntemiyle varılan sonucun, defter kayıtlarıyla

belgelerin imceleme için yeterli olmadıklarını göstermeyeceği gerekçelerine dayanılmaktadır.

Her ne kadar, bu gerekçeler yanında, olayda uygulanan randıman yönetiminin isabetsizliğine ve randıman farkının bulunmadığına dair bilirkişi tarafından düzenlenen rapora göndermede bulunan gereçleler de varsa da; bu ikinci gerekçeler, asıl gerekçelerin desteklenmesi amacıyla kararda yer almış görünmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasında, re'sen takdir sebepleri tek tek, sayılmıştır. Kanunda, bu sayılanlar dışında genel bir re'sen takdir nedeni de, öngörülmüş değildir. Ayrıca; randıman yöntemiyle yapılan hesaplama sonucunda tespit edilen üretim farkı, defter kayıtları ile bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu, dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını göstermez. Başka anlatımla; randıman yöntemiyle hesaplanan fark, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendinde tanımı yapılan (defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların ihticaca salih bulunmaması) re'sen takdir nedeni değildir.

Ancak; bilindiği gibi, randıman veya verimlilik esası adı verilen yöntem, belli miktar ve kalitedeki hammaddeden, belli üretim vasıta ve koşullarıyla belli miktarda mamul madde ve yardımcı madde üretileceği seçeneğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkartılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli teknik bir icattır. Dolayısıyla; mükellefin iş yerinin veya imalathanesinin koşulları da dikkate alınarak yapılacak verimlilik incelemesi sonucunda, tutulması zorunlu defterlerde; örneğin imalat defterinde yazılı olana nazaran fark tespit edilmesi, bu defter kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığını gösterir. Bu

ise, 30. maddenin 2. fıkrasının 4. bendine göre değil 6. bendine göre (tutulması zorunlu olan defterlerin veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadıklarına dair delil bulunması) vergi matrahının re'sen takdirini gerektiren nedendir. Danıştayın Dördüncü Daire dışında kalan vergi dava dairelerinin görüşü de, bu yoldadır. Danıştay Dokuzuncu Dairenin 27.03.1997 tarih, E: 1995/3224 ve K: 1997/1006 sayılı kararı: “Randıman incelemesi ile matrah farkı bulunmasının, tutulması zorunlu defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını göstereceği ve dönem matrahının re'sen takdir olunacağı”, Danıştay VDDGK.’nun 14.05.1999 tarih, E: 1998/315 ve K: 1999/280 ile Danıştay Yedinci Daire’nin 16.03.2004 tarih, E: 2001/1487 ve K: 2004/683 sayılı aynı yolda vermiş olduğu kararlar.

İnceleme elemanlarınca uygulanan yöntemin yanlışlığı, noksanlığı veya yetersizliği, kuşkusuz, olayda olduğu gibi, bu yöntemle bulunan matrah farkı üzerinden re'sen yapılan tarh işleminin iptali sonucunu yaratır. Danıştay VDDGK.’nun 15.02.2002 tarih, E: 2001/1489 ve K: 2002/50 sayılı kararı: “Lokantada tüketilen ekmekten hareketle, diğer girdilerin incelenmesine gerek görülmezsizin, yapılan randıman incelenmesi sonucu bulunan matrah farkının, olayda, defter ve beyannamelerin gerçeği yansıtmadığının söylenemeyeceği”, Danıştay VDDGK.’nun 25.06.2004 tarih E: 2004/59 ve K: 2004/63 sayılı kararı: “Elektrik tüketiminden hareketle randıman incelemesi yapılamayacağı”, ancak, inceleme elemanlarınca uygulanan randıman yönteminin yanlış, noksan veya yetersiz olduğundan bahisle re'sen takdir nedeninin bulunmadığının söylenmesi farklı, randıman yöntemiyle matrah farkı tespit edilmesinin, kanunda sayılan re'sen takdir nedenlerinden olmadığının söylenmesi farklıdır. İdari Yargılama Hukuku bakımından; ilkinin, olayına özgü bir hukuka aykırılık hali oluşturmasına karşın,

ikincisi, olayın özelliğinin araştırılmasına ve irdelenmesine gerek olmaksızın yapılan tarhiyatın iptalini gerektiren bir hukuka aykırılık halidir (Candan, 2006: 115-118).

3.3. DÜŞÜK BEDELLERLE YAPILAN SATIŞLAR VE RE'SEN VERGİ TARHİYATI

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içerisinde yaptıkları mal ve hizmet satışlarına uygulamış oldukları fiyatlar, aynı işletme içerisinde farklı müşterilere göre veya aynı sektördeki diğer işletmelerin uygulamış oldukları satış fiyatlarına göre düşüklük arz edebilmektedir. Bu mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda, emsaline nazaran düşük bedellerle satış yapıldığı gerekçesiyle re'sen vergi tarhiyatları yapılmaktadır.

Emsaline göre düşük bedellerle yapılan mal ve hizmet satışlarını Gelir ve Kurumlar vergisi Kanunları açısından değerlendirdiğimizde karşımıza iki hüküm çıkmaktadır. Bunlardan birincisi GVK.'nun 41/1. maddesi, bir diğeri ise KVK:'nun 17. maddesidir.

Düşük fiyattan yapılan emtia ve hizmet satışlarının vergisel sonucunu, vergi kanunlarındaki düzenleniş biçimi nedeniyle, GVK. madde 41/1 ve KVK. madde 17/1 kapsamına giren kişi ve kurumlara yapılmış olması hallerine göre ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir (Kıcalı, 2002: 66).

3.3.1. GVK. Madde 41/1 ve KVK. Madde 17/1 Kapsamında Mal ve Hizmet Satışları

a) Gelir Vergisi Açısından Değerlendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41. maddesinin 1. bendinde teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. İşletmeler aynen alınan değerler işletme sahibinin, eşinin ve çocuklarının kişisel kullanımına tahsisi halinde VUK.'nun 267. maddesi uyarınca emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılat yazılacaktır. Bu hükmün amacı ise alımı satımı yapılan veya gayrisafi kazancın oluşumunu etkileyen kıymetlerin işletme sahibi veya aile fertleri tarafından bedelsiz olarak işletmeden çekilmelerini önlemek ve bunların normal satışlar gibi değerlendirilerek, oluşacak karı matraha dahil etmektir.

b) Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu Örtülü Kazanç başlıklı 17. maddesinde; şirketlerin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emseline göre göze çaracak derecede, yüksek veya düşük fiyat ve bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak, alımı satımı, imalat, inşaat, muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa, kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa veya yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Emsal bedel tespitinde ise öncelikle işletme içi emsaller esas alınacak, işletme içi emsal bulunmadığı takdirde benzer işletmelerin uyguladıkları fiyatlar emsal alınacaktır.

3.3.2. GVK. 41/1 ve KVK. 17. Maddelerinde Sayılmayan Kişi ve Kurumlarca Yapılan Satışlar

Düşük bedelli mal ve hizmet satışları GVK.'nun 41/1 ve KVK.'nun 17/1. Maddelerinde tanımlandığı şekliyle işletmeden çekilen iktisadi kıymet veya örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebildiği hallerde, salt bu nedenden dolayı eleştiri konusu yapılabilecektir. Bunun dışında yapılacak tarhiyatlar ise satış bedelinin gerçeği yansıtmadığı hususunda kesin delillerin olması ve muamelenin gerçek mahiyetinin tam ve eksiksiz olarak ortaya konması halinde mümkün olacaktır. Bu durumda yapılan tarhiyatların gerekçesi de mal ve hizmet satışlarına uygulanan fiyatların düşük olması değil, satışla ilgili düzenlenen belgelerde satış fiyatını yansıtmaması ve dolayısıyla bu belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunun çeşitli delillerle ispatlanması olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat başlıklı 3. maddesinin B fıkrasında vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır. Bu hüküm vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın görüldüğü şekilde değil, gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiğini belirtmektedir. Bir diğer ifadeyle bu madde ile gerçek muamelelerin muvazaalı işlemlerle gizlenmesi önlenmeye çalışılmıştır.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle, ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit

olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir.

Hukukta genel olarak uyumsuzluklarda iddia eden taraf iddiasını ispatlamakla mükelleftir. Genel yaklaşım bu olmakla beraber bu fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir.

Bu fıkra hükmü ile ispat külfeti karşı tarafa yani iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan bir durumu iddia eden tarafa geçmektedir. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı inceleme elemanlarınca öne sürülen bir durumun, iktisadi ve teknik icaplara uygun olduğu mükellefler tarafından ispat edilmelidir. Bu durumda, mükellefler, yine aynı maddede yer alan delil serbestisi gereği her türlü açıklama ile bu uygunluğu ispat edebilirler. Örneğin; maliyetinin çok altında bir fiyatla emtia satılması durumu, inceleme elemanları tarafından iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayan bir durum olarak tespit edilebilir. Bu tespit, yasal olmayan veya başlı başına eleştiri konusu yapılması gereken bir durum değildir. Tespit edilen konunun iktisadi ve teknik icaplara uygun olmaması, sadece ispat külfetini mükelleflere yüklemektedir. Mükelleflerin, örnekte verilen durumda niçin düşük fiyatla emtia sattıklarını açıklamak ve ya başka bir ifadeyle bu satışın gerçek olduğunu ve kendileri açısından iktisadi veya teknik icaplara uygun olduğunu ispat etme zorunluluğu bulunmaktadır. Mükelleflerde delil serbestisi gereği her türlü açıklama ile örneğin nakit sıkışıklığı, müşteri ilişkileri, ciro arttırma zorunluluğu, stok bulundurma imkansızlığı ve benzeri durumları neden göstererek düşük fiyatla mal satmalarının gerekçelerini izah edebilir. İnceleme elamanı bu açıklamaları göz önünde bulundurmak ve değerlendirmek zorundadır. Bu

değerlendirmenin sonucunda, açıklamalar gerçekçi veya yeterli, görülmez ise, niçin gerçekçi veya yeterli olmadığı inceleme elemanları tarafından delillendirilerek, tespit edilen durumun, iktisadi, ticari, veya teknik icaplara uygun olmaması nedeniyle eleştiri konusu yapılabilecektir.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmaması dayanak alınarak yapılan tarhiyatlar sağlam ve kesin delillerin varlığı halinde Danıştay tarafından kabul görmektedir. Nitelik olarak iktisadi, ticari teknik icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun kesin deliller olmadan ortaya koymak mümkün değildir.

Dolayısıyla düşük fiyatlarla hatta maliyetlerinin altında fiyatlarla yapılmış olan emtia satışlarının, kesin ve sağlam delillere dayandırılmadan sadece iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymaması nedeniyle eleştiri konusu yapılması yasal dayanağı sağlam olmayan ve ticari amaçların konjektürel değişimini kavramayan bir yaklaşımdır. Çünkü muvazaa tespit edilmeyen durumlarda, mükelleflerin düşük fiyatla mal satmak için sayısız gerekçeleri olabilir. Ticari işletmenin her zaman için ilk amacı daha çok kar elde etmek olmayabilir. Bazı dönemlerde işletmenin acil nakit ihtiyacının olması, ekonomik durgunluk, işletmenin düşük rekabet gücü, müşterilerle olan ticari ilişkinin devamı gibi benzeri durum ve nedenlerle maliyetinde altında satışlar yapılmış olabilir. İşletme sahipleri de düşük fiyatlı satışlar için her zaman bu tür nedenleri, hatta kendi subjektif anlayışlarını gerekçe olarak gösterebilirler. Çünkü aksi kanunlar tarafından yasaklanmadığı sürece işletmeler alım, satımını yaptıkları emtia için diledikleri satış fiyatını tespit edebilirler. Bu fiyatlar sonucunda işletmelerin kar veya zarar etmesi ticari kararlarının veya bazı zorunlu hallerin bir sonucu olacaktır. Vergi kanunlarında şu an

için işletmelerin kar oranlarını düzenleyen veya her zaman karlı olmalarını öngören bir düzenleme mevcut değildir.

VUK.'nun 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Bu durumda çok düşük fiyatla hatta zararına satış yapılmış olduğu belirlenen bir işletmenin bu satışların vergisel açıdan eleştirilmesi ancak ve ancak bu fiyatların gerçeği yansıtmadığının ve dolayısıyla bu satışlar sonucunda düzenlenen belgelerin VUK.'na göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu olacaktır. Bu tespitlerde soyut bir takım değerlendirmelere ve kıyaslamalara göre değil, maddi delillere örneğin emtia satın alanlar nezdinde yapılan karşıt incelemelere veya gizlenen satış hasılatını ortaya çıkaran nakit hareketlerine dayanılarak yapılmaktadır (Kıcalı, 2002: 67-68).

3.3.3. Konuyla İlgili Danıştay Kararları

Aşağıda yer alan karar özetlerinde iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyulmaması dayanak alınarak eleştiri konusu yapılan mal ve hizmet satışlarında, satışın gerçeği yansıtmadığı yönünde kesin deliller ortaya konulmadan tarhiyat yapılması Danıştay tarafından da kabul görmemektedir

Danıştayın 24.11.1994 tarih, E: 1993/954 ve K: 1994/5590 sayılı kararı: “Defter ve belgelerin doğru vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, karışık ve usulsüz olduğuna hiçbir maddi tespit yapılmadan mükellefin kendi beyanı bile olsa genel bir karlılık oranı dikkate alınarak re’sen vergi salınamaz

Danıştayın 05.10.1995 tarih, E: 1995/1816 ve K: 1995/2390 sayılı kararı: “Türk vergi sistemine göre hiçbir somut delile ve hukuken geçerli belgeye dayandırılmadan kıyas yoluyla re’sen vergi salınması mümkün değildir”

Danıştayın 13.04.2000 tarih E: 1999/1679 ve K: 2000/1395 sayılı kararı: “İthal edilen tv yayınlarını alan alıcı cihazların zararına satıldığı durumlarda karşıt inceleme yapılarak bu cihazlara ilişkin satış faturasında yer alan bedellerden daha yüksek bir bedel alındığı ve faturaya gerçek bedelin altında bir bedel yazıldığı ortaya konulmadan, inceleme elemanı tarafından fatura bedellerinin düşük kesildiği iddiasıyla maliyet bedeline %5 kar marjı ilave edilerek yapılan tarhiyata yasal isabet yoktur.

Danıştayın 09.11.1996 tarih, E: 1995/3279 ve K: 1996/57 sayılı kararı: “Emsal bedel uygulamasına gidilebilmesi için emsal bedeli belirlenecek olan malın beyan edilen satış bedelinin emsaline nazaran açık bir şekilde düşük olduğunun ve bu düşüklüğün yükümlülere haklı nedenlerle açıklanamadığının hukuken geçerli olduğu, kesin ve inandırıcı delillerle saptanması gerekir”

Danıştayın 11.10.1995 tarih, E: 1995/2452 ve K: 1995/2473 sayılı kararı: “Oto satışlarında, faturalarda yazılan bedelin gerçek satış bedeli olmadığının kanıtlanması idareye düşer. Faturaların karşıt incelemeye elverişli bulunmadığı veya faturalarda yazılanlardan, fazla paranın açıktan alındığı, faturaların gerçeği yansıtmadığı konusunda bir tespit bulunmadan liste fiyatları baz alınarak tarhiyat yapılamaz

Danıştayın 24.09.1986 tarih E: 1986/364 ve K: 1986/1749 sayılı kararı: “Her ne kadar piyasada sabit fiyatı bulunan bir emtianın bu fiyatın altında satılması, satışın gerçeği yansıtmadığında kuşku yaratabilir ise de; ticari hayatta çeşitli sebeplerle piyasa fiyatının altında çok düşük karla hatta zararlı satış yapılması mümkün bulunduğundan

idarenin bu kuşkunun doğruluğunu daha açık anlatımla, faturalarda yazılı satış bedelinin gerçeği yansıtmadığı Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçlar kullanarak usulüne uygun olarak kanıtlamadan yalnızca bu kuşkuya dayanarak bir takım varsayımlarla matrah farkı hesaplayıp tarh işlemi yapması Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin verginin gerçek ve safi kazanç ve iratlar üzerinden alınacağı yolundaki hükmü ve hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşmaz.”

Sonuç olarak vergi incelemeleri sırasında çok sık rastlanılan ve genellikle re'sen vergi tarhiyatlarına gerekçe olan konulardan birisi, işletmelerin emsaline nazaran düşük fiyatlarla mal ve hizmet satması durumudur. Düşük fiyatla veya bedellerle yapılan satışların vergisel sonucunun belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken en önemli konu, bu satışların kimlere yapılmış olduğudur.

a) Düşük bedelli mal ve hizmet satışları GVK.'nun 41/1 ve KVK.'nun 17/1. maddelerinde sayılan kişi ve kurumlara yapılmış olması halinde, sadece fiyatların emsaline nazaran düşük olduğu iddia edilerek ve başka bir tespite gerek kalmaksızın, gelir vergisi mükellefleri için işletmeden çekilen iktisadi kıymet, kurumlar vergisi mükellefleri için ise örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilerek eleştiri konusu yapılabilecektir.

b) GVK.'nun 41/1 ve KVK.'nun 17/1. maddelerinde sayılmayan kişi ve kurumlara yapılan düşük bedelli mal ve hizmet satışlarının eleştiri konusu yapılması ise, satış bedelinin gerçeği yansıtmadığı hususunda kesin delillerin olması ve muamelenin gerçek mahiyetinin tam ve eksiksiz olarak ortaya konması halinde mümkün olacaktır. Bu durumda yapılacak re'sen vergi tarhiyatlarının gerekçesi de mal ve hizmet satışlarına uygulanan fiyatların emsaline nazaran düşük olması değil, satışla ilgili düzenlenen

belgelerde satış fiyatının gerçek satış fiyatının altında gösterilmesi ve dolayısıyla bu belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunun çeşitli delillerle ispatlanmasına bağlı olacaktır (Kıcalı, 2002: 68).

3.4. RE'SEN VERGİLENDİRME VE YAŞANAN SORUNLAR

Vergi gelirlerinin kendinden beklenen fonksiyonları en iyi şekilde yerine getirmesi için tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi vergilendirme sürecinin aşamalarının etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Ülkemizde aksine bir hüküm olmadıkça vergi, mükelleflerinin beyanı üzerine tarh edilir. Ancak mükelleflerin genel eğilimi eksik veya hatalı beyanda bulunmak ya da hiç beyanda bulunmamak suretiyle vergi kaçırmaları yönündedir. Bu nedenle beyan sisteminin eksikliklerini tamamlayan bir yöntem olarak re'sen tarhiyatın önemi ortaya çıkmaktadır.

Kamu borçlusu ve alacaklısı açısından uygulama aşamasında farklı farklı sorunların ortaya çıkmasına neden olan re'sen vergilendirme devlet hazinesine daha fazla gelir girmesini sağlayan bir yöntemdir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 63).

3.4.1. Kamu Borçlusu Açısından Sorunlar

Re'sen tarhiyat mükellefi borçlu duruma sokan bir durumdur. Mükellef gelirini beyan etmeyip vergisini zamanında ödemediğinde yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen matrah farkı nedeniyle re'sen tarh işlemine, tabi olup, vergi borcunu ödemek yükümlülüğü altında kalabilmektedir. Bu durumda re'sen tarhiyat açısından incelemelerin önemi ortaya çıkmaktadır.

İncelemeler yeterli miktarda olmadığı gibi sağlıklı bir şekilde de gerçekleştirilmemektedir. İnceleme elemanı inceleme raporunu düzenledikten sonra

tarhiyatı, kesinleşinceye kadar sağlıklı bir şekilde takip etmeli ve olayın gerçeklere uygun bir şekilde sonuçlanmasına kadar yanında olmalıdır (Ergün, 1997: 72).

Mükellefin gelirinin beyanından marta farkının tespiti aşamasına kadar ki süreçteki işlemleri mükellefin kısmi karar ağacından genel olarak izleyebiliriz.

Ülke genelinde mükelleflerin sayıları, iş nevelerinin çok ve çeşitli oluşu, muhasebe usullerinde bir yeknesaklık olmaması, muhasebecilikte asgari bir eğitim düzeyinin geliştirilmemiş olması zaten sayıları sınırlı olan inceleme elemanlarının işini daha da zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla genel mükellef sayısına oranla, incelenen mükellef sayısı çok daha düşük nispetlerde kalmaktadır. Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun incelemeye tabi olmaması, vergi kaçırarak mükelleflerin yakalanma olasılığını azaltacaktır. İncelemeye tabi olan ve kanuni olmayan yollara başvuran mükellefler ise VUK.'nun 30. maddesindeki nedenlerden dolayı vergi ziyana yol açmaları nedeniyle re'sen tarhiyata tabi olacaklardır. Mükellef re'sen tarhiyata tabi olması nedeniyle bir nakit kaybına uğrayacaktır. Mükellefin uğrayacağı nakit kaybı yakalanma tarihine bağlı olarak (gecikme faizi nedeniyle) farklı olacaktır. Re'sen tarhiyat vergi cezasını da getirecektir.

Re'sen tarhiyat yapılırken dikkat edilmesi gereken önemli bir husus haksız tarhiyata meydan vermemektir. Çünkü tarh işlemine bağlı olarak vergi ve ceza oluşacaktır. Haksız bir tarh işlemi haksız bir vergi cezasının oluşumuna neden olacaktır. Haksız olan bir tarhiyatla vergi salmak, vergi mükellefini kesin olarak kaybetmek demektir. Zira şahsi kin ve garaz, politik nedenler, sağlıksız incelemeler re'sen tarhiyatın kamu borçlusu bakımından amacından sapmasına neden olmaktadır. Vergi ihbarnamesini alan bir mükellef inceleme sonucu tarh edilecek vergi ve cezayı

ödeyebilmelidir. Abartılı incelemeler sonucu şişirilmiş tarh ve ceza tutarları mükellefler için yıkıcı ve yıldırıcı olacaktır.

Re'sen tarhiyatın kamu borçlusunu için sonuçlardan biri "güven sorunu"dur. Kamu borçlusunu açısından bu güveni sağlayacak "takdir komisyonları", "inceleme elemanları" ve "vergi daireleri"dir. Matrahın tarh edilmesinden vergi dairelerince verginin salınmasına kadar ki aşamalarda, yani incelemelere, takdir edilen matrahlarla ve salınan vergilere güven duyulması gerekir. Bu güvenin sarsılması yargı birimlerine intikal eden uyuşmazlıkların önemli bir bölümünün re'sen tarhlı işlemler olmasına yol açacaktır.

Re'sen tarh işlemleri sırasında bir ödev olarak tanımladığımız vergi çoğu zaman bu niteliğini kamu borçlusunu açısından kaybetmektedir. Çünkü verginin ana unsurlarından olan "mali güç ölçüsünde vergilendirme" ilkesi, re'sen vergilendirmede, beyan ve ikmalen tarh yöntemlerine göre çok daha fazla önem arz etmektedir. Re'sen tarhda mali gücün saptanması güçtür. Bu güçlüğü karşı istenen, gerçeğe en yakın şekilde mali gücün tespitidir. Ödeme gücünün çok üstünde bir miktar üzerinden vergilendirme yoluna gitmek ise "mali güç" prensibine tamamen aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumda re'sen takdir yoluyla yapılan tarh işlemlerinde bu prensibe uymayacak bir matrah miktarı üzerinden vergi ödemekle karşı karşıya kalan mükellefler, bu şekilde cezalandırılmış olacaklar ve verginin bir ödev olma niteliği kaybolacaktır. Böyle mali güç esasına aykırı bir uygulamayı devletin kabul etmesi tabii ki olanaklı değildir. Zira "herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi Anayasa'da hükme bağlanmıştır. Ayrıca matrah takdirinde görevli olan takdir komisyonlarının oluşumunda kamu görevlilerinin bulunması, mükelleflerin takdir edilen matrahlarla güvenlerini artırmak, idare ve mükellef arasındaki anlaşmazlıkları en

aza indirmek amacını taşıyan bir kanuni düzenleme olmasına karşılık, bu kanuni amaçlara ulaşıldığı pek de söylenemez. Vergi sistemimizde yanlış ve haksız tarhiyata gidilmesinin örnekleri mevcuttur. Örneğin bir şirket, KDV iadesi talebinde bulunmuş ve bir inceleme elemanı bu iş için görevlendirilmiştir. İnceleme elemanı şirketin sadece imalat defterinin geç tasdik ettirilmesi nedeniyle tasdiksiz sayılmasını gerekçe göstererek; iade talebini reddetmiş ve bu nedenle olay yargıya intikal etmiştir. Bu yaklaşım ve işlem kesinlikle yanlıştır. Zira KDV iadesi hakkı mutlak bir hak olup hiçbir nedenle reddedilemez. Ancak yapılan inceleme sonucunda iade hakkı olmadığı veya eksik olduğu söylenebilir.

Bu durum, mükellefiyeti yokuşa sürmekten başka bir şey değildir ve incelenmeye olan güveni sarsacak niteliktedir. Nitekim vergi mahkemesi bu kararı iptal etmiş ve iade talebini yerinde bulmuştur. Bu arada hem mükellef, hem vergi dairesi bir sürü para ve zaman kaybına uğramış; ayıca vergi yargı birimleri boşuna işgal edilmiştir. Bu nedenle “haksız tarhiyat yapılırsa, mükellef yargıya gitsin” düşüncesi ve yaklaşımı kesinlikle yanlış olup bu yanlışlık vergiciliğe önemli ölçüde zarar verecek boyuttadır. Yapılan tarhiyatların büyük bir kısmının terkin edilmesi de bunu göstermektedir.

Çünkü incelemeye dayalı tarhiyatların, yargı yerlerinde oldukça yüksek bir oranda terkin edilmesi, mükellefle inceleme elemanı arasındaki iletişim bozukluğundan kaynaklanmaktadır. Ancak inceleme elemanı matrah farkı bulduğu hususları açık açık mükellefe anlatır ve onun görüşünü de tutanağa geçerse; hata yapma olasılığı büyük ölçüde ortadan kalkacaktır. Çünkü böylece mükellef, inceleme sonucunda yapılan tarhiyatı kendi beyanına göre yapılmış bir tarhiyat gibi kabul edecek ve itiraz etmeden ödeyebilecektir. İtiraz etse bile davayı kaybedecektir. Burada, amaçlanan, inceleme

sonuçlarına göre yapılan tarhiyatı, mükellefe kendi beyanına göre yapılan tarhiyat gibi kabul ettirmektedir.

Mükellefin güvenini kaybettiren önemli bir durumda tarh şekillerinde ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, bir şekil olayı olmasına karşılık, tarhiyatın çeşidinin doğru tespit edilmemesi veya bir usul hatası sonucu verginin tarh edilmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu tarhiyatlar gene vergi yargı yerlerince terkin edilmektedir (Arpaç, 1987: 18). Zira teknik bakımdan Kanun'un ikmalen yapılmasını öngördüğü bir tarhiyatın, re'sen takdir yoluyla yapılması olanaklı değildir. Danıştay da iki tarh yönteminin birbirinin yerine kullanılmayacağını destekleyici yönde karar vermiştir.

Ülke kalkınmasında önemi büyük boyutlara varan vergilendirmede vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi bir zorunluluktur. Bunun için büyük yollar denenmelidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri etkin bir yoldur. Dikkatli ve duyarlı davranıldığında bu yol yarar sağlar. Ancak yeterli değildir. Bu yolun diğer önlemlerle desteklenmesi gerekmektedir. Hepsinden de önemlisi vergi borçlusu açısından vergi verme bilincinin yerleşmesi gerekmektedir. Zira bilinçli vergi mükelleflerinden oluşan bir toplumda zaten kamu alacaklısının re'sen tarh işlemine girmesine gerek kalmadan sağlıklı vergi toplanabilmektedir. Bu açıdan mükellefe güvenmek gerekmektedir.

Mükellefe güvenmek, vergiyi gönüllü olarak ödemesini sağlayacak önlemlerin alınmasını gerekli kılar. Aksi takdirde mükelleflere inisiyatif bırakmayan beyan dışındaki esaslara vergilendirme yapılır. Bu nedenle vergi toplayabilmek için verginin gerekliliğine ve adilliğine inanmaları gerekmektedir. Verginin gerekliliğine inanç, kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesidir. Kişi ödediği verginin

ülkenin ve bu arada kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıyor demektir.

Verginin adil olmasının ölçüsü ise herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesidir. Bu husus 73. madde ile Anayasa’da yerini bulmuştur. Vergi ödevlerinin yaptırımını olarak çok ağır cezaları getirmek de verginin adilliğine olan inancı azaltır. Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması devlet otoritesi için zor değildir. Yalnızca bunun istenmesi gerekir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 64-68).

3.4.2. Kamu Alacaklısı Açısından Sorunlar

Re’sen tarhiyata gidilebilmesi için kamu alacaklısı açısından ortaya bir vergi ziyamının varlığı gereklidir. Vergi ziyayı verginin eksik tahakkuk etmesi ya da geç tahakkuk etmesine neden olmaktadır. Vergi kaybı sadece eksik tahakkuk ettirme veya zamanında tahakkuk ettirmeme şeklinde doğmaz. Vergi usulüne göre tahakkuk ettirilmekle beraber, haksız yere geri alınmasına neden olma da bir vergi kaybıdır. Örneğin, ihraç edilen malların fiyatı içerisinde yer alan KDV.’nin iadesinde olduğu gibi. İhraç edilen malın fiyatı içerisinde yer alan KDV.’yi fazla göstererek iade alınması da vergi kaybıdır ve re’sen tarhiyatı gerekli kılar.

Vergi ziyayı VUK.’nda tanımlanmıştır. Buna göre “vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Vergi ziyayı kamu borçlusunun alacaklıya karşı hareket yapma fiili şeklinde olabilir. Örneğin matrah bildirmemesi, beyanname vermeme gibi

Vergi ziyamının oluşumunda iki unsur vardır. Bunlar;

a) Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi.

Her verginin tarh ve tahakkuk zamanı kendi kanununda gösterilir. Vergi ziyanında ana unsur, verginin kanunda gösterilen sürede tahakkuk etmemesidir. Tahakkukun sonradan yapılması, vergi ziyanını ortadan kaldırmaz. Vergi zamanında tahakkuk etmiş olmak kaydıyla, ödemenin vadesinde yapılmamış olması halinde, vergi ziyaından bahsedilemez. Vadesinde ödenmeyen vergi için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, gecikme zammı uygulanır. Bu esasın istisnası tahakkuku tahsile bağlı vergiler için söz konusudur.

b) Geç veya eksik tahakkuk, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden meydana gelmektedir. Verginin geç tahakkuku vergi idaresinin ihmalden ileri gelmişse, mükellefe izafe edilecek kusur olmadığından, vergi ziyaından bahsedilemez.

Kamu alacaklısının uğramış olduğu vergi ziyanını ikiye ayırmak gerekir. Bunlar;

a) Miktar itibariyle vergi ziyanı

b) Zaman itibariyle vergi ziyanı

Bir mükellefin yapamadığı giderleri yapmış gibi göstererek defterlere kaydetmesi, defterlerinde yer alan matrah azaltıcı ve karışıklığa yol açıcı kayıtların dayanağı olan belgelerdeki noksanlıklar, satış faturalarının hasılat kaydedilmemesi “miktar itibariyle vergi ziyanına” neden olan durumlardır.

Verginin normal vade tarihinden daha geç bir tarihte tahakkuk ettirilmesi “zaman bakımından vergi ziyanı”dır. Örneğin bir mükellef çok vergi vermemek için, yıl sonu stoğuyla oynayabilir. Yıl sonu stoğu fiziki miktar olarak düşük gösterilir ya da

değerlenirse, o yılın karı azalır ve az vergi ödenir. Ancak, yıl sonu stoğu, izleyen yılın yılbaşı stoğu olduğundan, o yıl için zarar unsurudur. Yıl sonu stoğunun düşük gösterildiği yılı izleyen yılda, zarar unsuru da azalmış olduğundan, o yılın karı yüksek çıkar. Böylece bir yıl önce az ödenmiş veya ödenmemiş olan vergi, bir yıl sonra telafi edilmiş olur. Bu olayda vergi bir yıl geç tahakkuk etmiş ve bir yıllık vergi ziyayı söz konusu olmuş olur.

Gerek miktar ve gerekse zaman itibariyle re'sen tarhiyata neden olan vergi ziyayı kamu alacaklısı açısından bir gelir kaybıdır. Üstelik söz konusu bu kayıp daha çok kanuni olmayan yollarla ortaya çıkan bir kayıptır. Vergi ziyasına mükellefler bilerek ya da bilmeyerek neden olmaktadır. Kasden yapılmış olması gerekli değildir. Kasıtlı olsun ya da olmasın vergi ziyasına neden olunması re'sen takdiri gerekli kılar.

Örtülü kazanç dağıtılması suretiyle vergi kaybına neden olunması, kasden vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak kabul edilir. Ancak vergi ziyasına kasden ya da gayri iradi nedenlerle yol açılması önemli değildir, gene re'sen tarhiyata gidilir. Yani kasıt unsurunun varlığı gerekli değildir.

Mükellefler ödemeleri gereken vergiyi tam, eksiksiz olarak ödemişlerse re'sen tarhiyata gitmeye gerek yoktur. Re'sen tarhiyat kanuni olmayan yollarla vergi kaçırma eylemi içine giren mükelleflere uygulanır.

Vergi ziya uğratıldığı durumlar da, vergi ziyayı cezası kesilecek ve tahsil dairesi, vergiyi ziya uğratan kişiden teminat isteyebilecektir. Vergi ziyasına neden olan mükellef için tahsil dairesinin teminat isteme yetkisinin doğabilmesi için, bir kamu alacağı ile ilgili tarh işlemlerine bağlanmış olması yanında, vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi incelemesinin yapılmış olması gerekmektedir. İncelemesiz salt takdire

gidilerek, bunun üzerine tarhiyat istenmesi 6183 sayılı Kanun'un özüne ve sözüne aykırıdır.

Temiz bir toplum için “toplumdan çalmak” olaylarının engellenmesi gerekir. Vergi kayıtlarında hiç görmeyenler, çeşitli hilelerle vergi matrahını aşındıranlar, kayıt dışı işlemler yapanlar hep toplumdan birşeyler çalmaktadırlar. Temiz toplum ortamının güçlenmesi için adil ve çok geniş kapsamlı bir vergi sistemi ve onu icra edecek etkin bir vergi örgütünün varlığı önemlidir.

Son dönemlerde vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerde vergi toplama konusunda kanuni dayanaklar önemli ölçüde oluşturulmaya çalışılmıştır. Ancak önemli olan sadece kanuni dayanağı oluşturmak değil, mevcut kanuni düzenlemelerle vergiyi en iyi şekilde toplamaktır. VUK.'nun 30. maddesi son kanuni düzenlemelerle sağlam bir temele oturtulmaya çalışılmıştır. Ancak bu düzenlemelere karşın gene de re'sen tarh yoluyla vergi toplamak vergi incelemelerinin çok sağlıklı ve yeterli olmaması nedeniyle zor olmaktadır. Böylece vergilendirmenin başta mali amaç olmak üzere mali olmayan fonksiyonlarını gerçekleştirmek güçleştirmektedir. Vergi uygulamalarında etkinlik ve verimlilik ancak sağlıklı inceleme ve bu incelemelerin gereklerini yerine getirmekle olur.

Vergi inceleme sonuçları değerlendirildiğinde, denetimin, hem sayısal ve hem de oransal olarak yetersiz olduğu, mevcut kanunların gizlenen matrahın ortaya çıkartılması açısından bazı zaaflarının olduğu, kalifiye eleman sayısının artması gerekirken, aksine azaldığı gözlemlenmektedir. Denetim elemanlarının gelirlerinin düşük olması “büyük bir özveri” göstermek suretiyle çalıştıklarını göstermektedir. Denetimin etkin olmayışı doğal olarak vergi kayıp ve kaçığının da artması sonucunu doğurmaktadır.

Yetersiz incelemeler sonucu vergi kaçakları ye tespit edilememekte ya da eksik tespit edilmektedir. Bu durumda VUK.’nun 30. maddesi verimli işleyememektedir. Diğer taraftan sağlıksız vergi incelemeleri ise VUK.’nun 30. maddesinin mükellefler üzerinde yıpratıcı bir etki oluşturmasına yol açabilmektedir.

Bir mükellef enine ve boyuna inceleyerek, onu ödeyemeyeceği bir vergi ve ceza ile karşı karşıya bırakmak vergi toplama açısından olumlu bir yaklaşım değildir. İdarenin ödenebilir vergi ve ceza salması ve bunu daha çok mükellefe uygulaması daha etkin ve vergi toplama açısından daha verimli olacaktır. İdare mükellefi “öldürmek” yerine yaşatmayı esas almalıdır. Böylece mükelleflerin idareye güvenleri sağlanmış olacaktır. İdareye güvenen mükellefler ise daha çok vergi ödeyeceklerdir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 68-71).

3.5. RE’SEN TARHIYAT YÖNTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTIRICI ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Re’sen tarhiyatın kamu alacaklısı ve borçlusu açısından kendinden beklenen sonuçları vermesi için VUK.’nun 30. maddesindeki amacı ve kapsamına uygun olarak işletmesi gerekmektedir. Bu işlerliği aşağıdaki çözüm önerileri sağlayabilecektir (Arıkan, 2001: 259-269).

a) Re’sen tarh yönteminde anayasamızdaki “mali güç” esasına ulaşmada takdirin ne denli önemli olduğu göz önünde bulundurularak gerçeği yansıtıcı şekilde yapılmasının gereği yerine getirilmelidir. Re’sen tarh ve tahsil yetkisi kullanılırken anayasal yetki sınırını aşmamak gerekir. Ancak anayasal çerçevede vergi salınabilir ve alınabilir.

b) Bir vergilendirme döneminde aynı matrah konusunda birden çok re'sen tarhiyat yapılmamasına dikkat edilmelidir. Aksi takdirde “mükerrer vergilendirme” olayı ortaya çıkar ve hukuk devletine olan güven sarsılır.

c) Re'sen tarhiyat mükelleflerin vergi konularında doğan yükümlülüklerini ihmal etmeleri halinde ortaya çıkan bir tarh yöntemidir. Mükelleflerin beyan ettikleri matrah gerçeği yansıtmıyorsa, re'sen tarhiyata gidilir. Ülkemizde beyan yönteminin geçerli olması mükelleflerin yaptıkları beyanlar üzerinden re'sen tarhiyata gidilmesini zorunlu kılar. Ancak re'sen tarhiyatın nedensel yönünün “sınırlı sayıda” olması ve “somut” olarak uygulayıcılar tarafından dikkate alınması gerekliliği dikkat edilmesi gereken çok önemli bir konudur. VUK. 30. maddede sayılı re'sen takdir halleri “tadadi” yani örnekleme yoluyla sayılan haller değildir. Bu nedenler “tahdidi” yani sınırlayıcı durumlardır. Bu sınırlayıcı 8 (şuanda 6) bendin dışına çıkılarak uygulama yapılması hukuki dayanağın yok olması demektir.

30. maddedeki 8 (şuanda 6) bendin uygulanmasında bent kapsamında kalan konuların çerçevesini iyi çizmek gerekmektedir. Bent kapsamı dışında kalan bir konuyu kapsama sokmak ya da bent kapsamına giren bir konuyu kapsam dışı bırakmak maddenin uygulama aksaklığını neden olmaktadır. Ayrıca 30. maddenin uygulanması yoruma oldukça açıktır. Bir inceleme elemanı tarafından herhangi bir kapsamına giren bir husus başka bir inceleme elemanı tarafından, bir başka bent kapsamına sokulabilmektedir. Re'sen tarh yetkisi ilgili rapor ve tutanaklarda doğru bende atıf yapılarak kullanılmasa bile, VUK.'nun 30. maddesindeki tarhiyat nedenlerinden birinin bulunması dahi tarhiyatın onanması ve verginin salınması için yeterli olabilmektedir. Gerçi her iki durumda da işlem re'sen tarhiyata tabi olmakta ancak uygulama birliği

bozulmaktadır. Bu yüzden yetki kapsamının sınırlarını belirlemede uygulamacılar uygulama örneklerinin sonuçlarını tartışmalı ve böylelikle uygulamada birlik sağlanmalıdır.

ç) Mükelleflerin re'sen tarhiyat yoluyla vergilendirilmeleri sağlıklı vergi incelemeleri ile tespit edilmelerine bağlıdır. Ancak vergi incelemelerinin oranı oldukça düşüktür. Bu nedenle vergi ziyanına neden olan mükelleflerin yakalanma olasılıkları da oldukça düşüktür yakalanmayan bu mükelleflerin, vergi ziyanına neden olup da yakalanan mükelleflere kıyasla kaçırdıkları parayı farklı şekillerde değerlendirme yani nakit kullanma olasılıkları çok daha fazladır. Bu durum mükellefler arasındaki eşitlik ilkesini zedelemektedir. Vergi kaçırın ve yakalanan mükellefler için re'sen takdir edilecek verginin matrahını gerçekçi tespit etmek gerekir. Vergi ziyanına engel olmak için vergisel incelemeleri artırmalı ve mükelleflerde vergi bilincini yerleştirmek gerekmektedir.

d) Vergi ziyanına neden olan mükelleflerin beş yıllık zamanaşımı süresi içinde incelenmeleri önemlidir. Zira bu süre içinde mükelleflerin yakalanması gerekir. Vergi alacağının doğduğu yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilemeyen alacaklar zamanaşımına uğrayacağından mükellef her türlü vergisel yükümlülüklerinden ve bunların cezai yaptırımlarından kurtulacağına bilincindedir. Bu nedenle zamanaşımı süresi içerisinde vergi alacağının takibi yönünden idareye önemli görevler düşmektedir. Çünkü zamanaşımı vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran süreçtir. Bu süreç içinde idari yetkinin kullanılması gerekir

e) Vergisel ödevini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerden re'sen vergi tarh edilmesi gerekirken, vergisel aflar ile bunlar ödüllendirilmektedir. Sonuçta af

beklentisi ve vergi yoluyla toplanan paraların nereye gittiğinin belli olmaması mükellefin sürekli vergi ziyana neden olma yolunda eylemlere yöneltmektedir. Mükellefleri bu beklentilere yönelten uygulamalara gitmemek gerekmektedir.

f) Takdir komisyonları gibi inceleme elemanlarının da matrah takdiri yapılırken yetki sınırlarının dışına taşmamaları gerekmektedir. Ayrıca yetkinin hatalı ve yanlış kullanılmaması da önem arz etmektedir. Örneğin vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra veren mükellefler için bu beyannamelerde gösterdikleri matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılması ve bu beyannamelerin re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiği halde, vergi dairelerince bu tür konular devamlı bir şekilde takdire sevk edilmektedir.

g) Takdir komisyonları ve inceleme elemanları re'sen matrah takdirine yetkilidir. Ancak re'sen vergi salmaya ise vergi dairesi yetkilidir. Böylece mükellefin re'sen takdir edilen ve salınan vergiyi ödemesinin kanuni ödevi olduğu bilinci yerleştirilmelidir. Tarafların kendilerine düşen görevleri etkin bir şekilde yerine getirdiklerinde 30. madde tam anlamıyla işlerlik kazanacaktır.

h) Re'sen tarh işlemi gerçekleştirilirken, tarh edilen vergiler mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilir. İhbarnamelerin gereken bilgileri taşıması ve ilgililere usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde istenmeyen olumsuzluklarla karşılaşılacaktır.

ı) Takdir komisyonlarının etkin çalışma sistemine kavuşturulması re'sen tarh kararının alınması açısından büyük önem arz etmektedir. Ancak takdir komisyonlarının matrah takdir yetkilerini kullanırken kanuni çerçevede yetki kullanımında bazı eksiklikler dikkati çekmektedir. VUK.'nun 74. maddesinde takdir komisyonlarının

“Matrah ve Kıymet Takdir Etmek” görevi bulunmaktadır. VUK.’nun 75. maddesinde ise inceleme yetkilerinin bulunduğu belirtilmiştir. Ancak VUK.’nun 135. maddesini incelediğimizde incelemeye yetkili olanlar arasında takdir komisyonu üyelerinden sadece “Takdir Komisyonu Başkanı” ve komisyona üye sıfatıyla katılan “Vergi Dairesi Müdürü” bulunmaktadır. Diğer takdir komisyonu üyeleri incelemeye yetkili olanlar arasında sayılmamıştır. Böyle olunca diğer takdir komisyonu üyelerinin matrah takdirinde kullandıkları yetkinin kanuni olmadığını söyleyebiliriz. Bu nedenle diğer takdir komisyonu üyelerinin bu yetkiyi kullanmamaları ya da bu konuda kanuni düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

i) Matrah takdiri konusunda takdir komisyonlarına sevk edilen dosyaların sayıca hayli yüksek boyutlara ulaşması, dosyaların büyük bir kısmının incelenmesine ve incelenenlerde matrah takdirinin etkin bir şekilde yapılamamasına neden olmaktadır. Kaldı ki takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlarda çeşitli gerekçelerle terkin edilmektedir. Bu durum takdir komisyonlarınca yapılan matrah takdirinin saha sağlam temeller üzerine oturtulması gerektiğini göstermektedir. Takdir komisyonlarının iş yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Bu nedenle komisyonların görev alanları daraltılabilir. Örneğin sadece komisyonlar ücret, rayiç, bedel, veraset, senet ve gayrimenkul sermaye iratları takdir işlemi yaparlarsa, alınan kararların terkin olasılığı azalır. Çünkü bu tür matrah takdirleri daha somut verilere dayanılarak yapılmaktadır.

j) Re’sen vergi tarhını etkin bir şekilde gerçekleştirmek yanında, tarh edilen vergiyi en iyi ve çabuk bir şekilde tahsil etmek, bir an önce devlet hazinesine girmesini sağlamaya çalışmak gerekmektedir. Vergi daireleri tahsil işlemini yaparken sağlıklı olmayan mekanlarda çalışmakta ve yetki alanlarına girenden çok daha fazla mükellefle

ilgilenmekte, beyannamesini hiç vermeyen ya da vergisini geç ödeyen mükelleflerle ise ilgilenmemektedirler. Vergi dairelerimiz alınması gereken vergilerin tahsilatını etkin bir şekilde yapamamaktadır. Bu da söz konusu birimlerin sağlıklı çalışmasını olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaşmasına neden olmaktadır. Vergi dairesi personelinin iş yükünü azaltmak, inceleme, yoklama faaliyetlerini artırmak, personelin özlük haklarını iyileştirmek yararlı sonuçlar verecektir. Ayrıca esas görevler dışında ufak tefek işler için vergi dairesine gitme işlemleri azaltılırsa mevcut personel, mükelleflerin işlerine daha özenli eğilecek ve vergi dairesi personeli daha etkin istihdam edilebilecektir.

k) Vergi tahsilat işlemi vergi daireleri dışındaki birimler, örneğin bankalar ya da özel finans kurumları gibi birimler aracılığıyla yapılırsa vergilendirme sürecinin diğer aşamaları vergi dairelerince daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecek ve vergi mükellefleri büyük ölçüde işlemlerini kolaylaştırabilecektir.

l) Verginin verimini arttırabilmek için gelir idaresi ile diğer kamu kurumları arasındaki iletişimi sağlayacak teknolojik altyapının oluşturulması gerekmektedir. Bilgisayar ağı genişletilmeli ve vergisel tüm işlemler bilgisayarla yapılmalıdır.

m) Re'sen tarh kararını alan ve uygulayacak olan kişilerdir. Uygulayıcıların uygulama performansı re'sen tarh yönteminin başarı durumunu belirleyecektir. Bu nedenle uygulayıcıların performansının yüksek olması için re'sen tarh kararının alınmasından uygulanmasına kadarki dönemde kişisel eğitime önem verilmeli ve uygulayıcı gözüyle yöntem etkin işliyor mu yoksa sadece göstermelik olarak mı sistemde yer alıyor diye kritik edilmelidir. Bu açıdan uygulayıcıların işlemlere karşı duyarlılıkları daha çok önemlidir. Sistem re'sen tarh yönteminden beklenen faydayı

alamıyorsa ya gerekli değişiklikler yapılmalı ya da kaldırılmalıdır. Ancak re'sen tarh yöntemine çok sık başvurmak, istenen bir durum olmamaktadır. Aksine sisteme başvurmayı gerektiren nedenleri ortadan kaldırmak çok daha iyi olacaktır.

n) Re'sen matrah tespitinde takdir komisyonları somut gerçeklerle matrah tespit etmeye özen göstermelidirler. Çünkü takdir komisyonlarının takdir ettikleri matrahlar, çoğu zaman mükelleflerin ilgili dönemlerde faaliyette bulduklarının idarece kanıtlanmaması nedeniyle terkin edilmektedir. Yargı organlarına açılan davalarda üzerinde en fazla durulan husus mükelleflerin ilgili dönemde faaliyette bulduklarının kanıtlanması hususudur. Bu yapılmadığından çoğu zaman komisyonlarca takdir edilen matrahlar terkin edilmektedir. Buna meydan vermemek için takdir komisyonlarının sağlıklı bir incelemeye yönelik takdir esasına uymaları gerekmektedir. Ayrıca re'sen tarhiyatın uygulanması gereken durumlarda yanlışlıkla ikmalen tarhiyat uygulanmasına çok sık gidilmektedir. Bu durum takdir edilen matrahların terkin edilmesine neden olmakta, mükelleflerin idareye güvenlerini sarsmak yanında, maddi kayıplara neden olmaktadır. Bu nedenle matrah tespitinde ikmalen ve re'sen tarhiyatın yapılacağı durumları iyi belirlemek, ikisi arasındaki sınırı iyi çizmek, hangi tarh yöntemini uygulamak gerekiyorsa onu uygulamak gerekmektedir.

o) Re'sen tarhiyatın VUK.'nda belirtilen ilkeler çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Oysa ki vergisel incelemeler usulsüz yapılabilmekte ve amacından sapabilmektedir. Böyle incelemeler karşısında belli bir kısmı bilgisiz olan mükellef kitlesinin tepkisiz kalması, işlemler karşısında söz konusu mükelleflerin haksızlıklara uğramasına ve uygulama farklılıklarına neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi inceleme raporlarına yaptıkları itirazlar ise daha çok defter ve belgelerin yazı ile istenmediği ve

incelemenin iş yeri müsait olmasına karşılık iş yerinde yapılmadığı yani VUK.'nun 139 maddesindeki esaslara bağlı kalınmadığı iddiasına dayanmaktadır. İncelemenin usulsüz olması tarhiyatlara bilinçli mükelleflerce itiraz edilmesine neden olmaktadır. Örneğin, defter ve belgelerin yazıyla istenmemesi, incelemenin işyeri müsait olmasına karşılık işyerinde yapılmaması gibi nedenler tarhiyatlara bilinçli mükelleflerce itiraz edilmesine yol açmaktadır. İncelemelerin iş yerinde yapılmasının gerekçeleriyle gösterilmesi

ö) Yargı aşamasında bilirkişilik müessesesinden yararlanırken çok fazla bilirkişiye başvurulması, bilirkişilerin konusunun uzmanı olmayan kişilerden seçilmesi ve bilirkişilerin yargıçların yerine geçmesi re'sen tarhiyat yönteminin etkin bir şekilde işleyememesine neden olmaktadır. Bu nedenle yetkinin sınırını iyi çizmek gerekmektedir

p) Re'sen tarh yönteminin uygulanması sağlıklı idari ve hukuksal yapının oluşması ve işlemesi için örgütsel, idari ve yargısal nitelikteki sorunların çözümlenmesi yanında VUK.'nun re'sen tarhiyatla ilgili hükümlerinden esnek bir şekilde yoruma açık olanların uygulamaya yönelik etkin bir şekilde yorumlanabilmesi için daha açık ve net hale getirilmesi gerekmektedir. Oysaki sistemde re'sen tarhiyatın nedenlerinin yorumlanmasında yorum farklılıkları mevcuttur. VUK.'nun 3. maddesindeki ifadeyle "lafzın önceliği, lafzın açık olmadığı yerde amaçsal yorum yapılması gerektiği" şeklindeki kanuni düzenleme bazen aynen kullanılmakta, bazen de amaçsal yoruma öncelik verilmektedir. Bazı durumlarda önceliğin lafzi yoruma bazılarında ise amaçsal yoruma verilmesi gerek uygulama ve gerekse yargı aşamasında vergi idaresi ve vergi yargısının kanunların yorumlanması bakımından farklı uygulamalara gitmelerine neden olmaktadır. Uygulama birliği bozulmaktadır.

SONUÇ

Verginin tarhı; devlet açısından vergi alacağının, fert açısından ise vergi borcunun kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden bir idari işlemdir.

Bu tanım analiz edildiğinde; vergi tarhının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapıldığı, vergi tarh işleminin vergi dairesi tarafından gerçekleştirildiği, tarh işlemi sonucu vergi alacağının veya borcunun miktar olarak tespit edildiği, tarh işlemi sonucu vergi yükümlüsü kişi ve kurumların miktar itibariyle verginin borçlusu durumuna geldikleri ve bu işlemin idari bir işlem olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tarh edilen bir verginin, bir hüküm ifade edebilmesi için; mükellefe tebliğ edilmesi, ardından tahakkuk etmesi ve nihayet tahsil edilmesi gerekmektedir.

Hukukumuzda, tarh işleminin mükellefin beyanı üzerine gerçekleşmesinin esas olmasına karşılık, bu yöntemde mükellefe duyulan itimat sonsuz değildir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde vergi idaresinin yapacağı re'sen, ikmalen ve idarece tarh halleri düzenlenmiş bulunmaktadır.

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere dayanarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonu tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Re'sen vergi tarhi sadece kanunda sayılan hallerden birinin varlığı halinde yapılabilir. Danıştay da matrahın re'sen takdirinin VUK.'nun 30. maddesinde 6 bent olarak sayılan özel nedenlerin varlığına bağlı olduğunu kabul etmiş ve uyuşmazlık konusu olaylarda, tarhiyatın, kanunda tek tek sayılmış bulunan re'sen takdir nedenleri dışında kalan saptamaya dayanması durumunda, re'sen takdir nedeni olmaksızın salınan vergi ve kesilen vergi cezasının bir anlam ifade etmeyeceği yönünde kararlar vermiştir.

Vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmemiş olması re'sen tarhiyat nedenlerinin başında sayılmıştır. Kanuni süresinde verilmemiş beyannameler sebebi ile re'sen tarhiyata gidilecektir. Bu süreler vergiye ait esas kanunlarda düzenlenmiştir. Vergi beyannamelerinin posta yolu ile gönderilmesi halinde, taahhütlü olarak postaya verilmesi ve zarfın üzerine beyannamenin mahiyeti ve kime ait olduğu açıkça yazılmalıdır. Aksi halde beyanname hiç verilmemiş olma sonucunu doğurabilir. Beyanname verilmemiş olmakla beraber, verginin ödenmiş olması veya mücbir sebep nedeni ile beyanname verilmemiş olması re'sen tarhiyata engel değildir.

Vergi beyannamelerinin, süresinde verilmiş olmasına rağmen matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması hali de, re'sen tarhiyat halleri arasında sayılmıştır. Ancak zarar beyanlı beyannameler veya matraha vergi isabet etmemesi nedenleri ile vergi beyanında bulunulmayan beyannameler, bu kapsamada değerlendirilmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin tutulmamış, tasdikletilmemiş veya vergi incelmesi yapanlara ibraz edilmemiş olması halleri de, re'sen tarhiyat nedenleri arasında sayılmıştır. Re'sen tarhiyata gidebilmek için, bu defterlerin tasdik usullerinde de yine Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere

uyulmamış olunması gerekmektedir. Belgelerin ibrazı ise inceleme yapmaya yetkili olanlarca istenmelidir.

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış, tasdik ettirilmemiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemiş olması, hali de re'sen tarhiyat nedenleri arasında sayılmıştır. Aynı şekilde defter ve beyannamelerin, gerçeği yansıtmadıklarına dair delil bulunması da re'sen tarhiyat nedenlerindedir.

3568 sayılı kanun (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir kanunu) kapsamında sayılan meslek mensuplarına, imzalatılma mecburiyeti getirilen beyannamelerin imzalatılmamış olması ve tasdik raporuna bağlanmış konularda, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemiş olması re'sen tarhiyat nedenleri arasında yer almıştır.

Re'sen tarhiyat kanunda sayılan birim ve bireylerce yapılacak, kanunda sayılan şartların varlığı ise varsayımlara dayandırılmayacaktır.

Re'sen tarhiyat yönteminde Anayasamızdaki "mali güç" esasına ulaşmada takdirin yeri gerçeği yansıttığı ölçüde önemlidir. Re'sen tarh ve tahsil yetkisini kullanırken Anayasal yetki sınırını aşmamak gerekir.

Re'sen tarhiyatın etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mükelleflerin vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmeleri, bunun yanında idarenin de vergi inceleme ve salma yetkisinin kapsamının çok iyi ayarlanması gerekmektedir. Re'sen tarh kararının alınmasında ve uygulanmasında inceleme elemanları, takdir komisyonları ve vergi

daireleri idari işlemin uygulayıcısı olarak önemli fonksiyonlara sahiptirler bu nedenle en iyi şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir

Danıştay re'sen tarhiyat yöntemiyle alakalı uyumsuzluk konusu olaylarda, vermiş olduğu kararların bazılarında tutarlılık olmadığını görmekteyiz. Benzer konularda Danıştayın farklı daireleri farklı kararlar verebilmekte ve bu durumda mükellef açısından sıkıntı yaratmaktadır.

KAYNAKLAR

- AĞAR, S. “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, 14 Şubat 2008
(<http://www.idare.gen.tr/tarh.htm/> 25.06.2008).
- AKDOĞAN, A. (2003), *Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması*, 4. Baskı, Ankara.
- AKKAYA, M. (2002), *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara.
- AKSOY, Ş. (1991), *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Filiz
Kitabevi, İstanbul.
- AKYILMAZ, B. (2000), *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara.
- ALVER, C. (1993), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara.
- ARICA, N. M., (1983), *Vergi Usul Kanunu*, Yeni Cenup Matbaası, Ankara.
- ARICA, N. M., (1991), “Vergilendirmede Tarhiyat İşlemleri-9”, Maliye Ve
Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 100.
- ARIKAN, Z. (2001). *Re’sen Vergi Tarhı*, Yayınlanmamış Doçentlik Çalışması,
İzmir.
- ARIKAN, Z. ve E. ÖZ (2003), "Re’sen Tarhiyatın Muhatabı", Vergi Sorunları
Dergisi, Sayı: 176, Mayıs.
- ARIKAN, Z. ve E. ÖZ (2003), “Re’sen Tarhiyat Şekilleri Ve Hukuksal Boyutu”
Yaklaşım Dergisi, Sayı: 128, Ağustos.
- ARPAÇ, S. (1987), “Verginin Tarhı ve Usulleri”, Mali Sorunları Çözüm Dergisi
Sayı: 35, Kasım.

- ARPACI, A., Ö. (2005), “Vergi Tarhiyatına Karşı Mükellefin Takip Edebileceği Yollar I-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 150-151, Haziran-Temmuz.
- AY, H. ve Ö. ÇAKICI (2002), “Re’sen ve İkmalen Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Fon Payı Hesaplanabilir mi?” *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:157, Kasım.
- AYAZ, G. ve E. SÖNMEZ (1999), *Vergi Yargısı*, Ankara.
- BAYDEMİR, M. (1999), “Vergi Hukukunda Yoklama”, *Vergi Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 138, Ekim.
- BİLİCİ, N. (2001), *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara.
- BULUTOĞLU, K. (1976), *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul.
- CANDAN, T. (1993), “İkmalen, Re’sen Ve İdarece Vergi Tarhi-XI”, *Maliye Postası Dergisi*, Aralık.
- CANDAN, T. (2006), *Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Temmuz.
- ÇOŞKUN, G. (1996), *Devlet Bütçesi*, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- DİLER, İ., T. YAĞMURLU, ve H. ÇELİKOL (1974), *Danıştay Dördüncü Daire Kararları*, Ankara.
- ERGİNAY, A. (1983), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ERGİNAY, A. (1990), *Vergi Hukuku İlkeleri, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınları, Ankara.

- ERGÜN, R. (1978), “Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi”,
Maliye Dergisi, Sayı: 36, Kasım-Aralık.
- ERGÜN, R. (1997), “Gelir Vergisi Açısından Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, Maliye Dergisi, Sayı: 29, Eylül-Ekim.
- EROĞLU, N. (1995), *Açıklamalı Ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, 2. Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara.
- ESEN, A. (1996), “Adi Ortaklıklarda Ortakların İlişkileri Ve Vergiler Karşısındaki Durumları”, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 238, Ağustos.
- FEYZİOĞLU, B., N. (1993), “Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi”, Maliye Yazıları Dergisi, Sayı: 41, Aralık.
- GÜNEŞ, G. (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul.
- GÖZLER, K. (2003), *İdare Hukuku*, Cilt: I, Bursa.
- GÖZÜBÜYÜK, A., Ş. ve T. TAN (1998), *İdare Hukuku Genel Esaslar*, Cilt: I, Ankara.
- HERAKMAN, A. (1983), *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kavramı)*, Cilt: II Sevinç Matbaası, Ankara.
- İNAL, A., M. (1995), *Vergi Hukuku I (Vergi Usul Hukuku)*, Manisa.
- KANATI, S. (1986-1987), *Vergi Hukuku*, Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- KICALI, İ. (2002), “Düşük Bedellerle Yapılan Satışlar ve Re’sen Vergi Tarhiyatı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 249, Mayıs.

- KIRBAŞ, S. (1995), *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri Ve Kavramları*, 7. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1983-1988), *Vergi Uyuşmazlıkları Ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar Ve Danıştay Kararları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1991), *Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması*, Cilt: I, Savaş Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1993), *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler-I*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1994), *Danıştay Kararları Ve Özelgeler-II*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (1998), *Danıştay Kararları Ve Özelgeler-IV*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (2000), *Danıştay Kararları Ve Özelgeler-V*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KOCAHANOĞLU, O., S. (1994), *Gerekçeli Türk Vergi Kanunları*, 9. Baskı, İstanbul.
- KUMLUCA, İ. (2007), "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 223, Nisan.
- KUMRULU, A., G. (1989), *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*, Ankara.

KURT, H. (1997). “Randıman Farları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılacak mı?”

Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 194, Ekim.

KÜÇÜK, L. (1997), “Vergi Tarhı Kavramı Ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, Vergi

Dünyası Dergisi, Ağustos.

ONAR, S., S. (1966), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, 3. Baskı, Cilt: 1,

İstanbul.

ÖNCEL, M., A. KUMRULU ve N. ÇAĞAN (2005), *Vergi Hukuku*, 12. Baskı,

Turhan Kitabevi, Ankara. Ayrıca 1995,2002 ve 2003 Baskısı.

ÖZAY, İ., H. (1996), *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul.

ÖZBALCI, Y. (1995), *Vergi Usul Kanunu yorum Ve Açıklamaları*, Ankara.

ÖZDEMİR, A. (1990), “Re’sen Tarhiyat-I”, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 228

Yıl: 11, Mart.

ÖZÜN, M., N. (1965), *Osmanlı Türkçe Sözlük*, İnkılap ve Aka Kitabevleri,

İstanbul

PEHLİVAN, O. (2001), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.

SABAN, N. (1996), “A.A.T.U.H.K, 35 ve Mükerrer 35. Madde”, Vergi

Sorunları Dergisi, Sayı: 90.

SÖNMEZ, M. ve H. KORUCU (2001), “İkmalen ve Re’sen Yapılan

Tarhiyatlarda Hesaplanan Fon Payında Son Durum”, Vergi Dünyası

Sayı: 237, Mayıs.

- ŞANVER S. (1983), “Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 21
- TAŞKAN, Y., Z. (2000), “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin İstifası ve Vergisel sorumluluk”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 145, Ekim.
- TAŞKAN, Y., Z. (2005), “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 200, Mayıs.
- TEKELİ, E. (1961), *Vergi Hukukuna Giriş*, İstanbul.
- TOSUNER, M. ve Z. ARIKAN (2003), “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177, Haziran.
- TOPUZ, İ. ve K. ÖZKAYA (2002), *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara.
- TUNCER, S. (1959), “Vergi Tarhı”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: VI, Sayı: 2
- TUNCER, S. ve C. H. SİLAN (1996), “Vergi Tarhı”, Maliye ve İktisat Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2.
- TUNCER, S. (2003), *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınevi, 3. Baskı, Ankara.
- TURHAN, S. (1987), “Vergi Teorisi Ve Politikası”, Der Yayınları, İstanbul.
- TÜRK, İ. (1992), “Kamu Maliyesi”, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.
- UFUK, M., T. (2003), “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 259, Mart.
- ULUATAM, Ö. ve Y. METHİBAY (2001), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara.

UYANIK, A. “Vergi Teorisi Hukuku ve Tekniği”, 12 Aralık 2005.

(http://www.tsrb.org.tr/005_012.pdf/26.06.2008).

YAYLA, Y. (1985), *İdare Hukuku*, İstanbul.

YENİCE, K. ve Y. ESİN (1983), *İdari Yargılama Usulü*, Ankara.

YILMAZ, G. (2003), “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi

Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*,

Sayı: 177, Haziran.

ÖZGEÇMİŞ

30.09.1981 tarihinde Tokat'ta doğan Mustafa GÜNDOĞDU, 1992'de Alparslan İlköğretim Okulu'ndan, 1995'de Plevne Ortaokulu'ndan, 1999'da Tokat Anadolu Öğretmen Lisesi'nden ve 2004 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden "Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi" teziyle mezun olmuştur.

Kamu görevine 04.01.2007 yılında başlayan Mustafa GÜNDOĞDU, halen Ankara İl Emniyet Müdürlüğü'ne bağlı olarak görev yapmaktadır.

