

121963-7

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
VERGİ TARH YÖNTEMLERİ**

Levent KÜÇÜK

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Eskişehir - 1997

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ TARH YÖNTEMLERİ

Levent KÜÇÜK

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışmanı: Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir - 1997

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

ÖZET

Vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işleme "Vergi Tarhı" denilmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde; verginin tarhında esas olarak beyana dayalı tarhiyat yöntemi benimsenmiş olmakla birlikte, beyan esasını tamamlayıcı olarak ikmalen ve re'sen tarhiyat yöntemleri de yaygın olarak uygulanmaktadır. Diğer tarhiyat yöntemleri (götürü marahlar üzerinden tarh, idarece tarh, düzeltme yoluyla tarh ve tahrir dayalı tarh) ise, bu yöntemlere nazaran daha az uygulanmaktadır.

Araştırmada, vergi tarhının Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulama biçimleri incelenmiştir. Bu amaçla, vergi tarhının teorik esasları ile vergi sistemimizdeki uygulama biçimleri ayrı ayrı açıklanmıştır.

Konunun genel bir değerlendirmesi yapılarak, özellikle beyana dayalı tarhiyat yönteminin Türkiye'de yaygınlaşması için görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

ABSTRACT

An administrative operation which makes up the amount calculated by the tax department using the amounts and proportions pointed out by the laws is defined as "imposition of taxes".

In Turkish Tax System, although a "declaration based imposition method" has been used in principle, the other imposition methods such as "completion" and "directly" have been applied widely as complementaries of the declaration based imposition method. The other imposition methods (imposition on lump-sum amounts, administrative imposition, correcting based imposition and written based imposition) have been applied less than these above mentioned methods.

In the study, applications of the imposition of taxes in Turkish Tax System have been investigated. For this reason, theoretical fundamentals and applications in our tax system have been explained in detail.

Finally, the subject has been evaluated generally, and specially some suggestions have been made in order to make more common the "declaration based imposition method" in Turkey.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TARHİNİN TEORİK ESASLARI

I - VERGİ NEDİR? NİÇİN ALINIR?.....	2
II- VERGİNİN HUKUKİ SEBEPLERİ.....	3
A. Vergiyi Koyan Bir Kanunun Olması.....	3
B.Çeşitli Vergi Kanunlarının Uygulanmasına İzin ve Yetki Veren Bütçe Kanununda Bir Maddenin Olması	4
C. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi.....	5
D. Vergi İdaresince Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve	5
Tahsil İşlemlerinin Yapılması	5
1. Verginin Tarhı	6
2. Verginin Tebliği.....	6
3. Verginin Tahakkuku.....	6
4. Verginin Tahsili.....	6
III. VERGİ TARH İŞLEMİNİN TANIMI.....	7
IV. VERGİ TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	10
V. VERGİ TARH İŞLEMİNİN VERGİ HUKUKU İÇİNDEKİ YERİ	12
VI. VERGİ TARH İŞLEMİNİN VERGİ MATRAHI VE ORANI İLE İLİŞKİSİ	12
VII. VERGİ TARH İŞLEMİNİN TEBLİĞ, TAHAKKUK VE TAHSİL İŞLEMLERİ İLE İLİŞKİSİ.....	14
A- Tarh İle Tebliğ İlişkisi	14
B- Tarh İle Tahakkuk İlişkisi	15
C- Tarh İle Tahsil İlişkisi	16
VIII. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE VERGİ TARHI	16
A. Vasıtasız (Dolaysız) Vergilerde Vergi Tarhı	16
B. Vasıtalı (Dolaylı) Vergilerde Vergi Tarhı.....	17
IX. VERGİ TARHINA YETKİLİ MAKAMLAR.....	18

X. TEORİDE VERGİ TARH YÖNTEMLERİ	19
A. Karine Veya Dış Belirtiler Yöntemi	20
B. Götürü Veya Kesim Yöntemi	21
C. Vergi Yönetimince Takdir Yöntemi	22
1. Resmi Makamların Beyanı Üzerine Tarh Yöntemi	22
2. Vergi Yönetiminin Doğrudan Doğruya Kendi Takdirine Dayalı Tarh Yöntemi	23
D. Yükümlünün Beyanı Veya Beyanname Yöntemi	24
XI. TARH ZAMANAŞIMI	26
A. Genel Açıklama	26
B. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri	27
C. Tarh Zamanaşımı Süresi	27
1. Özel Durumlar	28
2. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı	30
D. Tarh Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi	31
E. Tarh Zamanaşımının Sonuçları	31

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ TARHI

I. VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN TARHİYAT ŞEKİLLERİ	33
A. Beyana Dayanan Tarh	34
1. Tahakkuk Fişi Kuralı	35
2. Tahakkuk Fişinin Düzenlenmesi	36
3. Özellik Taşıyan Bazı Durumlar	36
a. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Beyan ve Tahakkuk Fişi Esası	36
b. Emlak Vergisinde Tarh ve Tahakkuk	37
c. Geçici Vergi ve Fonlarla İlgili Tarh ve Tahakkuk	38
4. Beyan Üzerine Salınan Vergilerde Tahakkuk ve Kesinleşme	38
a. İhtirazi Kayıt İle Beyan	39
b. Vergi Hataları	39
c. Pişmanlıkla Beyan	40
5. Tarhedilmesi Beyana Dayalı Vergiler	41
a. Gelir Vergisi	41

b. Kurumlar Vergisi	41
c. Katma Değer Vergisi.....	41
d. Veraset ve İntikal Vergisi	41
e. Emlak Vergisi.....	41
f. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	41
g. Taşıt Alım Vergisi.....	42
h. Akaryakıt Tüketim Vergisi	42
6. Beyana Dayalı Tarhiyat İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri.....	42
7. Beyana Dayalı Tarhiyat Yönteminin Ülkemizdeki Uygulaması Sırasında Karşılaşılan Sorunlar	43
a- Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler	43
b. Mükelleflerden Kaynaklanan Nedenler	45
8. Beyana Dayalı Tarhiyat Yönetiminin Ülkemizde Daha Etkin Uygulanabilmesi İçin Öneriler	45
9. Diğer Ülkelerde Beyana Dayalı Tarhiyat Yöntemi.....	47
a. Avrupa Birliği Ülkelerinde.....	47
b. OECD Ülkelerinde	47
B. İdarece Vergi Tarhı	49
1. Genel Açıklama	50
2. Çeşitli Vergi Kanunlarında İdarece Tarha Yol Açan Durumlar.....	51
a. Gelir Vergisinde	51
b. Emlak Vergisinde.....	51
c. Damga Vergisinde	52
3. İdarece Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk ve Kesinleşme	52
C. Götürü Matrahlar Üzerinden Tarh.....	52
1. Vergi Kanunlarında Götürü Matrahlar Üzerinden Vergi Tarhı	53
D. Tahrire Dayanan Tarh	54
E. Düzeltme Yoluyla Tarh.....	55
1. Vergi Hatalarının Türleri.....	56
a. Hesap Hataları.....	56
b. Vergilendirme Hataları	56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İKMALEN VE RE'SEN TARHİYAT

I. İKMALEN VERGİ TARHI	58
A. Genel Açıklama	58
B. İkmalen Tarhiyatın Şartları	59
1. Daha Önce Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması Gerekir	59
2. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgelere Veya Kanuni Ölçülere Dayanılarak Tespit Edilmesi Gerekir	61
a. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgelerden Tespit Edilmesi Hali	61
b. Matrah Farkının Kanuni Ölçülere Göre Tespit Edilmesi Hali	64
C. Özellik Arzeden Durumlar	66
1. Beynamede Zarar Gösterilmesi Halinde	66
İkmalen Tarhiyat	66
2. Çift Defter Kayıtları	66
3. Özel Kanunlara Göre Tutulan Defter Kayıtları	67
D. İkmalen Vergi Tarhı İle Beyana Dayanan Tarh Arasındaki Farklar	68
1. Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk İşlemleri Yönünden	68
2. Dava Açma Yönünden	68
3. Dava Açmanın Tahsilatı Durdurması Yönünden	68
4. Ceza Uygulaması Yönünden	69
5. Uzlaşma ve Cezada İndirim Yönünden	69
E. İkmalen Vergi Tarhı İle İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri	69
F. İkmalen Tarh Edilen Vergilerde Kesinleşme	71
II. RE'SEN VERGİ TARHI	71
A. Genel Açıklama	73
B. Re'sen Takdir Sebepleri	75
1. Vergi Beyannamesinin Kanuni Süre Geçtiği Halde Verilmemiş Olması	76
a. Genel Olarak	76
b. Beyannamenin Kanuni Süre Geçtiği Halde Hiç Verilmemiş Olması	76
c. Beyannamenin Kanuni Süre Geçtikten Sonra	

Verilmesi Hali.....	77
(1) Beyannamenin Pişmanlık Talebi Olmaksızın Kendiliğinden Verilmesi.....	77
(2) Beyannamenin Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanmak İsteği İle Verilmesi.....	77
d. Özellik Gösteren Durumlar	78
(1) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Sürede Verilmesi.....	78
(2) Beyannamenin İmza Edilmeden Verilmiş Olması	78
(3) Vergi Matrahı Bulunmasa Bile Beyannamenin Süresinde Verilmesi Gerekir	79
2. Vergi Beyannamesi Kanuni Ve Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber, Beynamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Bulunması	79
3. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsi Veya Bir Kısımının Tutulmamış Veya Tasdik Ettirilmemiş Veya İbraz Edilmemiş Olması	80
4. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Sıhhatli Bir Vergi İncelemesi Yapılması İçin Yeterli Bulunmaması.....	83
5. Vergi Matrahları G.V.K.'nun 54/2. Maddesi Hükümüne Göre Tespit Edilen Zirai Kazanç Erbabının Giderlerinin Tevsik Edilememesi	84
6. Tutulması Zorunlu Olan Defter Veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına İlişkin Delil Bulunması.....	85
7. Yapılan İnceleme Sırasında, Mükelleflerin, Her Türlü Harcama ve Tasarruflarının Vergisi Ödenmiş Veya Vergiye Tabi Olmayan Kazançlardan Sağlandığının Kanıtlanamaması.....	85
8. 3568 Sayılı Kanuna Göre İmzalatılması Gerekli Belgelerin İmzalatılmaması Veya Zamanında İbraz Edilmemesi	87
9. İkmalen ve Re'sen Vergi Tarh Edilmesini Gerektiren Durumların Birarada Bulunması	87
C. Özellik Arzeden Durumlar.....	88
D. Re'sen Takdir Sırasında Uyulması Gerekli Esaslar	90

E. Re'sen Vergi Tarhı İle İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri.....	91
F. İkmalen ve Re'sen Tarh Edilen Vergilerde Fon Payı Kesintisi.....	92
SONUÇ.....	95
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	i

KISALTMALAR

A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
A.T.V.K.	: Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu
B.S.M.V.	: Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
D	: Daire
Dnş	: Danıştay
E.V.K.	: Emlak Vergisi Kanunu
E	: Esas
Gnl	: Genel
İ.Y.U.K.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
İ.K.V.	: İktisadi Kalkınma Vakfı
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
K	: Karar
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
Md	: Madde
O.E.C.D.	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
Ön. ver.	: Önceki Verilen
Tb	: Tebliğ
T.D.K.	: Türk Dil Kurumu
vb	: Ve Benzeri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

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

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

Araştırmada, vergi alacağıının doğumu için gerekli bulunan bu aşamalardan "Vergi Tarh" işleminin Türk Vergi Sistemindeki uygulama biçimleri incelenmiştir. Amacım; tarh işleminin teorik esaslarını, mevcut uygulama biçimlerini ortaya koyarak, bu işlemin vergilendirmede etkenlik ve verimliliğin sağlanması amacıyla nasıl gerçekleştirilebileceğini ortaya koymaktır.

Araştırmamızın birinci bölümünde, vergi tarhının teorik esasları açıklanmıştır. Bu bölümde; verginin tanımı, alınma sebepleri ve hukuki sebepleri kısaca açıklanmış, vergi tarhının ayrıntılı olarak tanımı yapılarak, diğer teorik bilgiler ile birlikte teoride yer alan vergi tarh yöntemleri ve tarh işleminin hangi süre içerisinde yapılmasını belirleyen tarh zamanaşımı konusu açıklanmıştır.

İkinci bölümde, Türk Vergi Mevzuatında vergi tarhının nasıl gerçekleştiği açıklanmıştır. Bu bölümde; Türk vergi mevzuatında yer alan, ikmalen ve re'sen tarhiyat dışındaki tarh yöntemleri izah edilmiştir.

Üçüncü bölümde, Türk Vergi Mevzuatında ikmalen ve re'sen tarhiyat konusu açıklanmıştır. İkmalen ve re'sen tarhiyata neden olan fiiller ortaya konularak, Danıştay kararları ile birlikte konu etraflıca izah edilmeye çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde; konunun tamamı özetlenerek, başta beyana dayalı tarhiyat yöntemi olmak üzere konuya ilişkin görüş ve önerilerimiz ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TARHİNİN TEORİK ESASLARI

I - VERGİ NEDİR? NİÇİN ALINIR?

Vergi tarhına ilişkin teorik esasları açıklamadan önce; verginin ne anlama geldiğinin, niçin alındığının ve vergi dolayısıyla devletin alacaklı, fert ve kurumların ise borçlu olması için gerekli şartların (Verginin hukuki sebepleri) neler olduğunun kısaca ortaya konulması gerekmektedir. Araştırmamızın aşağıdaki bölümlerinde bu hususlar kısaca açıklanacaktır.

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 nakdi olarak tahsil edilen kamu gelir vasıtalarının başlıca kaynakları, bir yandan devletin vergileme yetkisi⁽¹⁾ dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler (Gümrükler dahil), harçlar, şerefiyeler, resimler vb. diğer yandan özel iktisadi faaliyetler, borçlanma, emisyon vb. yollardan sağlanan gelirlerdir. Çağdaş devletin "Mali Sistemi"ni oluşturan bu çeşitli kaynakların en önemlisi vergilerdir⁽²⁾.

Verginin, kamu yönetiminin kamu gereksinmelerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralar biçimindeki tanımını günümüzde vergi kavramını açık olarak ortaya koyabilen en iyi tanımlardan birisidir. Bu tanımda görüldüğü üzere vergi kavramı belli başlı iki temel ögeye dayanmaktadır. Bunlardan birisi, verginin hangi amaçlarla tahsil edildiği, diğeri ise neye dayalı olarak salındığıdır. Tanıma göre verginin tahsil amacı

⁽¹⁾ Vergileme Yetkisi: Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. (Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3)

⁽²⁾ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Der Yayınları, 1987, s. 23.

kamu gereksinmelerini karşılamak, dayanmış olduğu temel ise devletin egemenlik hakkıdır⁽³⁾ .

Günümüzde kamu gereksinmeleri; mali, ekonomik ve sosyal amaç olarak ortaya çıkmakta, vergiler de bu amaçlar için tahsil edilebilmektedir. Mali amaç ile güdülen optimum gelir sağlamak olurken, ekonomik ve sosyal amaç ile güdülen, hem ekonomik hayatın gelişmesini sağlamak hem de sosyal yapının oluşumu üzerinde yapıcı tesirlerde bulunmaktır.

Türk Vergi Mevduatında ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan verginin tanımı yapılmamıştır. 1982 Anayasa'sının 73. maddesinde de verginin tanımı yapılmamış, "Vergi ödevi" tanımlanarak, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konular, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almıştır. Anayasamızın bu hükmüne göre verginin başlıca özellikleri; kamu giderlerini karşılamak, yükümlülerin ödeme gücü ile orantılı olmak ve bir kanun ile alınmaktır.

II- VERGİNİN HUKUKİ SEBEPLERİ

Verginin hukuki sebepleri, fertle devlet arasında vergi borcu dolayısıyla ortaya çıkan ilişkinin hukuki prensipleri demektir. Daha açık bir ifadeyle, verginin tarh edilebilmesi ve böylece vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için gerekli yasal şartların neler olduğudur.

Verginin hukuki şartlarını dört grupta toplayabiliriz. Bunlar sırasıyla şunlardan ibarettir.

A. Vergiyi Koyan Bir Kanunun Olması

Vergi ancak Kanunla salınır ve alınır. Nitekim 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de daha önce bahsedildiği üzere "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" denilmektedir. Buna göre, mükelleflerle devlet arasındaki vergi ilişkisini tanzim eden hüküm ve kurallar vergi kanunlarında yer almaktadır. Örnek olarak; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi

(3) Aykut Herekman, Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), C. II, Ankara, Sevinç Matbaası, 1989, s. 5.

kanunlar. Vergilerin kanunla konulması ve alınmasına vergilerin kanuniliği prensibi denilmektedir. Vergi olayında devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan hukuki ilişkilerin kaynağı Anayasalar ve vergi kanunları olmaktadır.

Hukuken meşru bir otorite olan devletin çıkardığı ve Anayasa'nın mali hükümlerine uygun bir vergi kanununun bulunması, verginin hukuki meşruiyetini kanıtlamaktadır. Verginin kanuniliği prensibi verginin alınması için ilk şart olarak karşımıza çıkmaktadır⁽⁴⁾.

B.Çeşitli Vergi Kanunlarının Uygulanmasına İzin ve Yetki Veren Bütçe Kanununda Bir Maddenin Olması

Bir verginin alınması için, o vergiyi koyan bir kanunun bulunması yeterli değildir. Aynı zamanda, bütçe kanunu ile o kanunun uygulanmasına izin ve yetkinin verilmiş olması gerekir. Buna vergilerin senelik olması prensibi denilmektedir. Eğer bir vergi kanuna dayandığı halde, bütçe kanunda bir madde ile uygulanmasına izin verilmemiş ise, o verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline imkân yoktur. Yani, bir verginin tarh, tahakkuk ve tahsil edilebilmesi için vergi kanununa dayandığı gibi, bütçe kanunu ile de o kanunun uygulanmasına izin verilmesi icab eder. Bu, vergilerin senelik olması prensibinin bir neticesidir. Bütün vergi kanunlarının tatbikine bütçe kanununun bir maddesiyle izin ve yetki verilmektedir⁽⁵⁾.

Ülkemizde bütçe kanunu ile tahsiline izin ve yetki verilen gelirler (bütçe gelirleri), bütçe kanununun "B" cetvelinde görülen gelirlerdir. Bütün devlet gelirlerinin yasal dayanağı ise bütçe kanununun "C" cetvelinde gösterilmektedir⁽⁶⁾. Vergi kanunlarının da tarih, numara ve isimleri yıllar itibariyle bütçenin "C" cetvelinde yer almaktadır. Vergiler, bu yetkiye dayanılarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İşte bir verginin konması ve alınması konusunda ikinci ve önemli prensip vergilerin senelik olması prensibidir.

(4) Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 54-55.

(5) Aynı, s. 55-56.

(6) Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 183.

C. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

Her verginin bir konusu ve mükellefi vardır. Ancak; vergi kanunlarında verginin konusunun ve mükellefinin belirtilmesi, vergi borcunun doğması için yeterli değildir. Mükellef bakımından vergi borcunun (devlet bakımından vergi alacağının) doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve hukuki ilişkinin doğmuş olması gerekir. Ancak, ondan sonra mükellef için bir vergi borcundan söz edilebilir. Devlet açısından da vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra doğacaktır.

Vergiyi doğuran olay, vergi borcunun doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin meydana gelmesidir. Vergi borcunun doğması için konu ile mükellef arasında meydana gelmesi gereken şartlar ve ilişki; bir sözleşme, bir hukuki durum, bir üretim, bir tüketim olabileceği gibi, genellikle maddi bir olay olmaktadır.

V.U.K.'nın 19. maddesinde de "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" denilmektedir. Bu hüküm gereğince, vergi borcu kanunda sayılmış veya açıklanmış olan olayın meydana gelmesi ve tekemmülü halinde doğacaktır. Her vergi kanununda, vergiyi doğuran olay ayrı ayrı ifade edilmiş bulunmaktadır⁽⁷⁾.

D. Vergi İdaresince Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil İşlemlerinin Yapılması

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 beyanıyla devletin vergi alacağının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu yapılmadan verginin tahsil edilmesi mümkün olmayacaktır. İşte vergi alacağının, alacaklı kamu idaresi tarafından tahsil edilebilmesi için, vergi kanunlarında belirtilmiş olan hüküm ve kurullara uygun olarak bazı işlemlerin yapılması gerekir. Bu işlemler sırasıyla, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Vergi alacağının doğması, gelişmesi ve sona ermesi ile ilgili bu dört kavram birbirine çok yakın ve bağlı bulunmaktadır⁽⁸⁾.

(7) Aksoy, Ön. ver., s. 56 - 57.

(8) Aynı, s. 60-61.

Bu dört kavram aşağıda kısaca tanımlanmıştır.

1. Verginin Tarhı

Vergi tarhını, fert ve kurumların vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesince tesbit eden idari bir muameledir diye tarif edebiliriz⁽⁹⁾ . Vergi tarhı kavramı araştırma konumuzu oluşturduğundan ileriki bölümlerde daha ayrıntılı açıklamalarda bulunulacaktır.

2. Verginin Tebliği

Vergi tarhından mükellef veya sorumlunun haberdar edilmesine verginin tebliği denir. V.U.K.'nun 21. maddesinde "Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir" denilmektedir.

3. Verginin Tahakkuku

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesine, verginin tahakkuku denir. V.U.K.'nun 22. maddesinde "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" denilmektedir.

4. Verginin Tahsili

Tahakkuk eden, yani ödenmesi gereken aşamaya gelen verginin, mükellef veya onun namına üçüncü şahıslar tarafından ödenmesine verginin tahsili denir. V.U.K.'nun 13. maddesinde de "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir" şeklinde tanımlanmaktadır.

Verginin hukuki sebepleri buraya kadar kısaca açıklandıktan sonra, araştırma konumuzu oluşturan "Vergi Tarhı" kavramı aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

⁽⁹⁾ Aynı, s. 61.

III. VERGİ TARH İŞLEMİNİN TANIMI

Vergi tarhının tanımını yapmadan önce, vergi tarhına ilişkin terminolojik bazı hususların açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

Türkçe'de 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 hiç bir zaman tarhiyatın yerini tutamamıştır. Bu bakımdan, eskiden vergi kanunlarında kullanılmış olan "Verginin tarhı", "Tarh" ve "Tarhiyat" gibi kelimeler V.U.K.'na da aynen alınarak Türk vergi hukukuna tamamen yerleşmiştir.

Vergi tarhına İngilizce'de "Assessment", Fransızca'da "Assiette de l'impôt" veya sadece "Assiette", Almanca'da ise "Steuerveranlagung" denilmektedir⁽¹⁰⁾.

Maliye ilmi ile uğraşan bilim adamları eserlerinde vergi tarhının tanımını yapmışlardır. Aşağıda bu bilim adamlarından bazılarının tanımlarına yer verilerek, vergi tarhı tarif edilecektir.

Büyük Fransız hukukçusu ve maliyecisi Gaston Jeze "Tarh, verginin tarhı, mükellefin iktidarının tayinidir" şeklinde bir tanım vermektedir. Bu maliyeci, verginin tarhı, yani mükellefin iktidarının tayini için idari takdir, harici alâmetler, mükellefin beyanı ve üçüncü şahısların beyanı (kaynakta tevkif) olmak üzere dört usul teklif etmektedir.

Prof. Dr. F. Neumark "Vergi tarhından maksat, mükellefin veya vergi ödeyicisinin borçlu olduğu vergi meblağını hesaplamak ve tesbit etmek suretiyle Hazine'ye bir vergi alacağı ihdas etmektir" şeklinde bir tanım vermektedir.

Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur, "Tarh muamelesi; vergiyi hesaplamak, devlet lehine bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan idari bir muameledir" şeklinde bir tanım vermektedir.

(10) Selahattin Tuncer, "Vergi Tarhı", İktisat ve Maliye Mecmuası, C. VI, Sayı: 2, s. 77.

Prof. Dr. Fazıl Pelin, verginin tarihini "Finans tekniği bakımından tarih bir mükellefin ödeyeceği vergi miktarını hesaplamak, hazineye bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan idari bir muameledir" şeklinde tanımlamıştır .

Prof. Dr. M. Orhan Dikmen "Verginin tarihi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı, miktar itibariyle tespit eden idari muameledir" şeklinde bir tanım vermektedir.

Prof. Dr. E. Blumenstein "Bir âmme müessesesine ait vergi alacağının muteber addedilebilmesi için, vergi alacağının gerek mevzuu, gerekse tutarının tayin ve tesbit edilmiş olması lazım gelir. Bu tayin ve tesbit ameliyesi, muayyen vergi kanunlarında peşinen derpiş edilen muamelelerin icrası suretiyle cereyan eder ki, buna vergi tarihi denir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹¹⁾ .

Prof. Dr. Aykut Herekman, "Vergicilikte tarih, vergi alacağının bir kişi veya kuruma karşı doğması diğer bir deyişle o kişi veya kurumun belirli bir para tutarının borçlusu durumuna gelmesi için yönetimce verginin, yasada gösterilen biçimde hesaplanması işlemidir" şeklinde tarif etmiştir⁽¹²⁾ .

Prof. Dr. İsmail Türk, "Verginin tarihi vergi yükümlüsünün vergi borcunu bağlı bulunduğu vergi dairesince miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir" şeklinde tarif etmiştir⁽¹³⁾ .

Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu, Prof. Dr. Nami Çağan, "Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarih işlemi adı verilir" şeklinde tarif etmişlerdir⁽¹⁴⁾ .

Prof. Dr. Sadık Kırbaş, "Vergi idaresi mükelleften vergi alacağını, onu miktar olarak kesin biçimde hesaplamadıkça alamaz. Mükellef doğal olarak

(11) Aynı, s. 78-79.

(12) Herekman, Ön. ver., s. 20.

(13) İsmail Türk, Kamu Maliyesi, 1. Baskı, Ankara, Turhan Titapevi, 1992, s. 181.

(14) Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s. 88.

ne kadar ödeyeceğini bilmek isteyecektir. Bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹⁵⁾ .

Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, "Verginin tarhı demek, kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi borcunun tespit edilmesi demektir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹⁶⁾ .

Prof. Dr. Salih Turhan, "Münferit yükümlülere ait vergi borcunun ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesince hesaplanarak miktar itibariyle saptanması işlemine vergi tarhı denir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹⁷⁾ .

Prof. Dr. Selim Kaneti, "Verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya dayalı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağıının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹⁸⁾ .

Prof. Dr. Akif Erginay, "Vergiye tâbi kazanç ve iradın safi tutarını bulmak, matrahı tespit etmek, tespit edilen bu matraha kanunda yazılı oranları uygulayarak alınacak vergi miktarını hesaplamak vergiyi tarh etmektir. Tarh işlemi vergi memurları tarafından yapılır; bu idari bir işlemdir" şeklinde tanımlamıştır⁽¹⁹⁾ .

V.U.K.'nın 20. maddesine göre de "Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanımlar sonucunda;

Vergi tarhının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapıldığı,

Vergi tarh işleminin mali idare (Vergi dairesi) tarafından yapıldığı,

(15) Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Temel Kurumlar İlkeler ve Kavramlar, 7. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabesi, 1995, s. 92.

(16) Aksoy, Ön. ver., s. 67.

(17) Turhan, Ön. ver., s. 82.

(18) Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul, Özdem Kardeşler Mabaası, 1986-1987, s. 96.

(19) Akif Erginay, Vergi Hukuku İlkeler - Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s. 71.

Vergi tarh işlemi sonucu verginin miktar olarak belirlendiği,

Vergi tarh işlemi sonucu vergi yükümlüsü kişi ve kurumların verginin borçlusu durumuna geldikleri (diğer aşamaların tamamlanması ile),

Vergi tarh işleminin idari bir işlem olduğu, ortaya çıkmaktadır.

IV. VERGİ TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi tarhına ilişkin olarak yukarıda verilen tanımlar ile V.U.K.'nun 20. maddesindeki tanımına dikkat edildiğinde, tarhın bir idari işlem olduğu ortaya çıkmaktadır. Tarh işlemi idari işlem olarak nitelendirilince idare hukukunda idari işlemler ile ilgili olarak yapılan analizlerin tümü bu vergilendirme işlemi için de geçerli olacaktır.

Bilindiği gibi idare hukukunda işlemler, genel - düzenleyici (objektif), bireysel (sübjektif) işlemler; şart işlemler; yararlandırıcı, yükümlendirici işlemler; asli, hazırlayıcı, uygulama ile ilgili işlemler; sarıh, zımnî işlemler, yapıcı (inşai), belirtici (tespit edici) işlemler gibi bir kısım kategorilere ayrılmaktadır. Bu ayrımlardan bizi ilgilendirenleri tarh işlemleri açısından irdeleyelim.

İlk olarak, tarh işleminin bireysel (sübjektif) bir işlem olduğu söylenebilir. Genel - düzenleyici (objektif) bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanılmasından 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 işlemi yükümlüyü genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp özel, kişisel 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.

Kişileri belli bir statüye sokan işlemler için kullanılan şart işlem ayırımı tarh işlemi için geçerli değildir. Şart işlemin yarattığı etki vergi ilişkisinde vergiyi doğuran olay ile kendiliğinden doğmakta, kişi bu olay ile yükümlü statüsüne girmektedir. Öte yandan vergi tarhı bireylere belli yükümler getirici özelliğinden dolayı yararlandırıcı değil, yükümlendirici idari işlemler

kategorisine girmektedir. Tarh işlemi taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğiyle asli bir işlem görünümündedir. Buna karşılık matrah saptanması, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler asli olmayıp, nihai işlemi oluşturan tarh açısından hazırlayıcı işlemler niteliğindedir. Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarındaki tebliğ işlemleri ise uygulama ile ilgili işlemler kategorisine girer.

Çeşitli idari işlem kategorileri içinde tarh işleminin yeri saptanırken vergi hukuku bakımından önem taşıyan, tartışılması gereken konu, bu işlemin yapıcı (inşai) - belirtici (tespit edici) işlemler ayırımında hangi kategoride yer aldığıdır. Eğer işlem yeni bir hukuki durum yaratıyorsa yapıcı nitelik taşır; buna karşılık yeni bir durum yaratmayıp varolan durumu saptamakta ise işlem belirticidir. Tarh işleminin bu ölçüte göre irdelenmesinde sorunu çözümleyici unsur olarak karşımıza vergi borcunun doğumu zamanı çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile birlikte borcun doğumu da kabul edildiği takdirde tarh işlemi, varolan durumu tespit eden, belirtici bir işlem niteliği taşır. Böyle değil de vergi borcu tarh işlemi ile birlikte oluşuyor ise, bu durumda tarh işlemi yapıcı (inşai) kabul edilecektir. Bu konu vergi hukuku doktrininde tartışmalıdır; tartışmalar tarh işleminin niteliğinde değil, vergi borcunun doğuşu, oluşumu zamanına yöneliktir. V.U.K.'nın vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19. maddesinin "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmü bu açıdan incelendiğinde Türk hukuk sisteminde tarh işlemine belirtici nitelik tanındığı sonucuna varılır⁽²⁰⁾.

Prof. Dr. Ahmet Kumru; I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi'nde, Vergi Davalarının Kurumsal Niteliği Üzerine Düşüncelerini dile getirir iken, davaları vergilendirme işlemleri sürecine paralel olarak dört gruba ayırarak, 1) Tarh işlemine karşı açılan davalar iptal davasıdır, dolayısıyla inşai etki yaratır; yeni hukuki durumu iptal kararı yaratır. 2) Tahsil aşamasında, henüz tahsil gerçekleştirilmeden açılan davalar yine iptal davasıdır. 3) Tahsilden sonraki davalar (İade, istirdat, tazmin davaları), tam yargı davasıdır, dolayısıyla edim davasıdır. 4) Vergi yargıcının, vergi mahkemesinin davanın esasına ilişkin karar verdiği durumlarda da, bu kategorideki davaları hem iptal hem de tam yargı davası olarak kabul etmiştir⁽²¹⁾.

(20) Öncel, Kumru, Çağan, Ön. ver., s. 89-90.

(21) Danıştay, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Ankara, Danıştay Matbaası, 1992, s. 972.

V. VERGİ TARH İŞLEMİNİN VERGİ HUKUKU İÇİNDEKİ YERİ

Vergi Hukuku, vergi mükellefleri ile devlet arasında vergi olayından dolayı ortaya çıkan ilişkileri düzenleyen kuralları ve kanunları inceleyen bir hukuk dalı ve Kamu Hukuku'nun da bir koludur⁽²²⁾ .

Vergi Hukuku, maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku veya vergi tekniği diye ikiye ayrılır. Maddi vergi hukukunu; verginin alacaklısı, borçlusu ve konusu ile vergi kanunlarının tefsiri, geçmişe yürütülememesi, vergi ceza ve vergi usul hukukunun bazı kısımları, vergi ehliyeti ve vergi borcunun intikali vb. girer. Şekli vergi hukukuna ise; verginin tarh, tebliğ ve tahakkuku ile vergi yargısı ve verginin tahsili vb. gibi konular girer⁽²³⁾ .

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi tarhı, vergi hukuku içerisinde şekli vergi hukukunun veya vergi tekniğinin konusunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununa ve vergi Kanunlarına baktığımız zaman, vergi tarhına daima verginin tayin ve tespiti başlığı altında temas edildiği görülmektedir. Türk Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Bölümü de "Vergi alacağının tayini" başlığını taşımakta olup, vergi tarhına burada temas edilmiştir.

VI. VERGİ TARH İŞLEMİNİN VERGİ MATRAHI VE ORANI İLE İLİŞKİSİ

Vergi tarhının, "Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir işlem olarak" tanımlandığını araştırmamızın önceki bölümlerinde açıklamıştık. Tanımdan da anlaşılacağı üzere verginin tarhı, kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapılmaktadır. Vergi tarh işleminin yapılabilmesi için, vergi marahının 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. Bir başka ifadeyle, verginin matrah ve nispeti

(22) Aksoy, Ön. ver., s. 4.

(23) Aynı, s. 5.

tarh işlemleri gerçekleştirilemez. Aşağıda vergi matrahı ve oranı hakkında kısa açıklamada bulunulmuştur.

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. Örneğin: Gelir Vergisi'nin mevzuu gelirdir, matrahı ise gelirin elde edilmesi için yapılan giderler ve indirimler düşüldükten sonra kalan safi tutardır. Yine bina vergisinin konusu, binanın kendisi, matrahı ise ülkemizdeki binanın değeridir.

Vergi matrahları başlıca iki grupta toplanır. Birincisi, matrahların ağırlık, sayı, hacim veya uzunluk gibi kemmi miktarlar ve ikincisi değer, fiyat veya bedel gibi iktisadi miktarlardır. Bunlardan birinci gruptakilere maliyede yerleşmiş bir terimle "spesifik" (miktar esaslı) ve diğerine "ad valorem" (değer esaslı) denir⁽²⁴⁾.

Vergi tarifesi, vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçülerdir. Vergi tarifeleri, ortalama vergi oranının seyrine göre, tek oranlı (veya eş oranlı, düz oranlı, mütenasip), artan oranlı (veya müterakki) ve tersine artan oranlı (veya ric'i) diye nitelendirilen tiplere ayrılır. Ayrıca, teori ve uygulamada bu tarife tiplerinin karma şekillerine de rastlamak mümkündür⁽²⁵⁾.

Vergi oranı ise, vergiyi hesaplamak için vergi matrahına uygulanan miktarın yüzde ile belirtilmez. 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 vergi miktarları da olabilir⁽²⁶⁾.

Verginin hesaplanmasına, tarh edilmesine bir örnek verecek olursak; 200 milyon lira matrahlı gelir vergisi mükellefinin vergisi (200 milyon x %25) = 50 milyon lira olarak hesaplanacaktır.

(24) Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Ankara, turhan Kitabevi, 1983, s. 30.

(25) Turhan, Ön. ver., s. 60-61.

(26) Herakman, Ön. ver., s. 19-20.

VII. VERGİ TARH İŞLEMİNİN TEBLİĞ, TAHAKKUK VE TAHSİL İŞLEMLERİ İLE İLİŞKİSİ

Araştırmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere; vergi borcunun doğumu ve ortadan kalkması, vergi tarhını takip eden tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin tamamlanması ile gerçekleşecektir. Tarh işleminin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla; bu işlemin tebliğ, tahakkuk ve tahsil ilemleri ile olan ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

A- Tarh İle Tebliğ İlişkisi

Daha öncede açıklandığı üzere vergi tarhı, vergi alacağının (veya vergi borcunun) kanunda yazılı matrah ve nispet üzerinden idarece hesaplanmasıdır. Hukuki bakımdan bir iç idari işlem olan vergi tarhı, ancak mükellefe yapılacak tebliğ ile tamamlanmış olur. Vergi Usul Kanunumuzun 21. maddesinde tarhtan hemen sonra "Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir" şeklinde tebliğ tarif edilmiştir. Tarh işlemi bir idari işlem olduğu için başlı başına bir hüküm ifade etmez. Tarhiyatın bir hüküm ifade edebilmesi için (mükellef bakımından) mükellefe veya vergi ödeyicisine bildirilmesi lazımdır.

Tebliğ safhasına gelinceye kadar geçen işlemler idarenin kendi bünyesi içinde gerçekleşir. Mükellef henüz bundan haberdar olmamıştır. Ancak, beyana dayanan vergilerde mükellefin beyanı tarhiyata esas teşkil ettiğinden idare - mükellef işbirliğinden bahsedilebilir. Bu takdirde mükellef, tarhiyatın konusu hakkında daha önce bir bilgiye sahip demektir.

Modern vergi hukukunda tebliğin hüküm ifade edebilmesi için bunun yazılı olması gerekir. Türk Vergi Usul Kanununda da bu hüküm açıkça yer almıştır. Sözle tebliğ olamaz ve olsa bile hüküm ifade etmez. Yukarıda açıkladığımız gibi tebliğ ile verginin oluş seyri bitmiş değildir. Şimdi de tarhın tahakkuk ile olan ilişkisi açıklanacaktır.

B- Tarh İle Tahakkuk İlişkisi

Tahakkuk, tarhı da içine alan daha geniş bir kavramdır. Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesi "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" şeklinde bir tarif vermektedir. Tahakkuk, kelime anlamı olarak "Kat'iyet kazanmak, nihai hale gelmek" demek olduğuna göre, V.U.K.'nun 22. maddesindeki "Ödenmesi gereken bir safhaya gelme" şeklindeki tanımı ilmi bakımdan noksanlık taşımaktadır.

Bu husus, tahakkuk kavramı hakkında iki farklı görüşü ortaya çıkarmıştır. Birinci görüş tarzı, V.U.K.'nun 22. maddesinde ifadesini bulmaktadır. Buna göre tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenebilir bir hale gelmesidir. İkinci görüş tarzı, verginin çeşitli mercilerden geçerek nihai şekilde kat'ileşmesini 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. Bu görüş tarzı, ilmi bakımdan yerinde ve tatminkâr bir görüşün ifadesi olmaktadır.

Yukarıdaki iki ayrı görüşten anlaşılıyor ki, verginin kesinleşmesi ile ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi farklı şeylerdir. Tahakkuk, ancak verginin son şekilde kesinlik kazanması ile gerçekleşir. Burada, teori ile pratik tezat halindedir. Vergi tahsilinin teorik dayanağı verginin kesinleşmesi, yani tahakkukudur. Pratiği ise ödenebilir hale gelmesidir.

Bu açıklamalardan sonra tarh ile tahakkuk arasındaki ilişki daha iyi belirlenmektedir. Buna göre; tahakkuk tarhı da içine alan daha geniş bir kavram olmakta, diğer taraftan tarh ile başlayan oluş aşaması son bulmaktadır. 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 İle Tahsil İlişkisi

Bilindiği gibi tahsil, verginin son safhasıdır. V.U.K.'nın 24. maddesi "Verginin tahsili, kanuna uygun surette 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. Görülüyor ki, tarhla başlayan idari işlem; tebliğ, itiraz (dava, düzeltme vb.) tahakkuk gibi bir seyir takip ettikten sonra mükellef bakımından ödeme ile son bulmaktadır. Bu itibarla tarh bir başlangıç, tahsil de son olmaktadır⁽²⁷⁾.

VIII. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE VERGİ TARHI

Vergileri; objektif vergiler - subjektif vergiler, dolaylı (vasıtalı) vergiler - dolaysız (vasıtasız) vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırıp türlere ayırabiliriz.

Tarh işleminin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla vergi türleri itibariyle tarhiyat işleminin nasıl gerçekleştiği ortaya konulacaktır. Ayrıca konuyu sınırlamak amacıyla sadece vasıtalı (dolaylı) ve vasıtasız (dolaysız) vergilerde tarh işleminin nasıl gerçekleştiği açıklanacaktır.

A. Vasıtasız (Dolaysız) Vergilerde Vergi Tarhı

Vasıtasız vergilerde vergi tarh işleminin nasıl gerçekleştiğini açıklamadan önce, vasıtasız vergilerin özelliklerine kısaca değinmekte yarar olduğunu düşünmekteyiz. Buna göre vasıtasız vergilerin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- Dolaysız vergiler yönetimlerince tahsil edilen vergiler dolaysızdır. Veya, adı yazılı vergi cetvellerince tahsil edilen vergiler dolaysızdır (İdari Kistas).

- Dolaysız vergiler kişilerle ilgili olup servet ve gelirlerden alınır ve sürekli durumları yükümlülük altına alır (Süreklilik Kistası).

(27) Tuncer, s. 84-86.

- Verginin konusu sürekli bilgi verme yeteneğini gerektiriyorsa vergi dolaysızdır (Vergi Verme Yeteneği Kistası).

- Yasal vergi yükümlüsü ile vergi yüklenicisi aynı kişi ise vergi dolaysızdır (Yansıma Kistası).

- Yasal yükümlü, yasal olarak bir üçüncü kişiden tahsil edip kendi nam ve hesabına vergi yönetimine yatırmıyor veya yasal yükümlü yasal olarak ödediği vergiyi üçüncü kişilere yansıtamıyor ise bu tür vergiler dolaysızdır (Yasal Kistas)⁽²⁸⁾.

Vasıtasız vergilere, Türk Vergi Sisteminde yer alan Gelir ve Kurumlar Vergilerini örnek olarak gösterebiliriz.

Vasıtasız vergi dediğimiz grupta vergi tarhı kesinlik arzeder. Bu tip vergilerde belirli bir matrah, bir de nispet vardır. Bazen idare, bazen idare ile mükellefin işbirliği sonunda yapılan bir işlem ile vergi miktarı tespit edilir, bulunan miktar mükellefe tebliğ edilerek vergi tarhının birinci safhası tamamlanır. Vasıtasız vergiler genellikle her yıl tekrar eder, tarh işlemi de buna bağlı olarak her yıl tekrar eder⁽²⁹⁾.

B. Vasıtalı (Dolaylı) Vergilerde Vergi Tarhı

Dolaylı vergilerin özelliklerini de yukarıda dolaysız vergiler için verdiğimiz şekilde sıralayacak olursak;

- Dolaylı vergiler yönetimi tarafından tahsil edilen vergiler dolaylıdır (İdari Kistas).

- Dolaylı vergiler işler ve değişimler üzerinden alınır, sürekli değildir (Süreklilik Kistası).

- Verginin konusu geçici bir vergi verme yeteneğini gösteriyorsa vergi dolaylıdır. (Vergi Verme Yeteneği Kistası).

(28) Herekman,Ön. ver., s. 85-86.

(29) Tuncer, Ön. ver., s. 86.

- Yasal vergi yükümlüsü vergiyi bir başkasına ekonomik veya yasal olarak yansıtmış ve dolayısıyla vergi yüklenicisi bir başka kişi ise vergi dolaylıdır (Yansıma Kistası).

- Yasal yükümlü, yasal olarak bir üçüncü kişiden tahsil edip kendi nam ve hesabına vergi yönetimine yatırıyor veya yasal yükümlü yasal olarak ödediği vergiyi üçüncü kişilere yansıtabiliyorsa bu tür vergiler dolaylıdır (Yasal Kistas)⁽³⁰⁾.

Vasıtalı vergilere, Türk vergi sisteminde yer alan K.D.V. ile B.S.M. Vergisi'ni örnek olarak gösterebiliriz.

Vasıtalı vergiler her sene tekrar etmezler. Vergiye konu işlem meydana geldikçe, yani alım ve satım yapıldıkça, gümrükten mal çekildikçe vergi hemen tarh ve ardından tahsil olunur. Unutmamak gerekir ki, vasıtalı vergilerde vergiyi ödeyen aracı mükelleftir. Bu kimse ödediği vergiyi asıl vergi mükelleflerine rücu ederek tahsil edecektir. Aracı mükellefin ödemesi bir nevi peşin ödeme şeklindedir. Vasıtalı vergiler grubunda vergi tarhı ile tahsili birbirine çok yaklaşmıştır. Bunun içindir ki bu tip vergilere "Tahakkuku tahsile bağlı vergiler" denilmektedir. Bu tip vergilerde, verginin oluş seyrinde bir çabukluk mevcuttur ve tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil safhalarını ayrı ayrı görmeye imkân yoktur. Bu aşamalar aynı anda meydana gelmektedir⁽³¹⁾.

IX. VERGİ TARHINA YETKİLİ MAKAMLAR

Bilindiği üzere vergi tarhı, devletin egemenliğine dayanan mutlak bir hak olmaktadır. Bu bakımdan vergi tarhı devlete aittir. Fakat devletin bu hakkı bizzat kullanmasına imkân yoktur. Bu sebeple devlet vergi tarhını diğer organlara terk eder. Devlete ait vergi tarh hakkını maliye idareleri, yani uygulamada vergi daireleri yerine getirir. Vergi Usul Kanunu'nun 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

⁽³⁰⁾ Herakman, Ön. ver., s. 85-86.

⁽³¹⁾ Tuncer, Ön. ver., s. 86.

komisyonu raporuna istinaden bulunsun, tarhiyat vergi dairesince yerine getirilecektir⁽³²⁾.

Devlet bazen vergi alma hakkını diğer kamu hükmi şahıslarına özellikle mahalli idarelere (Köy, belediye gibi) 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 mevzuuna 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 bir işbölümü yapılmaktadır. Ayrıca vergi tarh makamlarına yardımcı mahiyette olmak üzere yardımcı organlar verginin açık ve kesin şekilde tespit ve tayinine yardım ederler. Yardımcı organlara örnek olarak; nüfus ve tapu idareleri, takdir komisyonları, ticaret odaları, polis teşkilatı gösterilebilir. Bazen bu gibi idarelerden alınacak bilgiler, vergi tarhında kolaylıklar sağlamaktadır⁽³³⁾.

X. TEORİDE VERGİ TARH YÖNTEMLERİ

Vergi tarhının, vergi alacağıının vergi yasalarında gösterilen biçimde yönetimce hesaplanması işlemine denildiğini ve yönetimin vergi tarhiyatında bulunabilmesi için de; vergiyi koyan bir yasa, bütçe yasası ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi şeklinde üç ögeye gerek olduğunu araştırmamızın önceki bölümlerinde açıklamıştık. Açıklayacağımız tarh yöntemleri ise, yönetimin vergiyi tarh edebilmesi için başvuracağı teknik veya ekonomik miktarların ne biçimde saptanabileceği konusudur.

Teoride yer alan vergi tarh yöntemlerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- A. Karine veya Dış Belirtiler Yöntemi
- B. Götürü veya Kesim Yöntemi
- C. Vergi Yönetimince Takdir Yöntemi
- D. Yükümlünün Beyanı veya Beyanname Yöntemi

(32) Bedi N. Feyzioğlu, "Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi", Maliye Yazıları Dergisi, Sayı: 41, Aralık - 1993. s. 10.

(33) Tuncer, Ön. ver., s. 87-88.

Aşağıda bu tarh yöntemleri ayrı ayrı açıklanacaktır.

A. Karine Veya Dış Belirtiler Yöntemi

Karine, bilinen bir şeyden bilinmeyen bir şeyin çıkartılmasıdır. Vergi tarhiyatında karine veya dış belirtiler yöntemi eski olmakla beraber halen sınırlı da olsa kullanılmaktadır. Yönetimce vergi miktarının hesaplanmasında belirli ve objektif ölçüler bulunamıyor ve kullanılmıyorsa karine veya dış belirtilerden yararlanılmak suretiyle vergi alacağı saptanmaya yani vergi tarh edilmeye çalışılır. Burada hemen şunu belirtelim ki dış belirtiler verginin saptanmasında bir veri olarak ele alınmayıp, doğrudan doğruya asıl vergi matrahını temsil ettiği varsayılır ve bunlar üzerinden vergi tarh edilir. Örneğin, kişinin geliri üzerinden hesaplanmak istenen bir vergide şayet kişinin geliri gerçek olarak saptanamıyorsa, kişinin gelirini ortaya koyduğu kabul edilen bir dış belirti vergi matrahı olarak kabul olunur ve vergi bunun üzerinden tarh edilir.

Türkiye'de gelir vergisinden önce uygulanan 22.3.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Yasası'nın 17. maddesinde: "Altıncı ve yedinci maddede sayılan şirket ve müesseseler ile ticari ve sınai teşebbüs erbabı dışında kalan ticaret ve sanat ve hizmet sahiplerine ait vergi matrahı, bu mükelleflerin işgal ettikleri mağaza, dükkân, yazıhane, idarehane gibi, mahallerin gayri safi iradıdır", biçiminde yer alan bu hüküm bize, söz konusu yasa ile bazı yükümlülerin kazançlarının saptanmasında dış belirtiler yönteminin kabul edildiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Karine yönteminin en yaygın olarak kullanılmış olduğu bir vergi türü de emlak vergileridir. Örneğin: Eskiden Fransa'da uygulanan bina vergisinde, vergi miktarı binanın kapı ve pencere adedine göre saptanırdı. Bu yüzden bu vergiye kapı ve pencere vergisi de denilmekteydi.

Karine veya dış belirtiler yöntemi kolay ve sade olması yönünden elverişli bir vergi tarh yöntemidir. Bundan başka da söz konusu yöntemin iyiliğinden ve yararlarından söz edilemez. Sakıncalarına gelince ilk önce ödeme gücü ile hesaplanan vergi arasında hiç bir ilgi yoktur. Bir takım dış belirtiler vergi miktarına veya matrahına esas alındığından bunların geçerlilik ölçüsü bir yerde sisteminin amaca uygunluğunu geçerli kılmaktadır. Örneğin: Kazanç Vergisinde yükümlünün işyerinin gayri safi iradının, onun kazancının

bir dış belirtisi olarak kabul edilmesiyle şöyle bir durumla karşılaşılacaktır. Aynı iş hanında aynı kirayı ödeyen ünlü bir avukat, doktor, dişçi ve daha henüz müşteri dahi tutamamış genç meslekdaşlarıyla kazanç vergisi adı altında aynı miktar vergi ödeyeceklerdir Görüldüğü üzere kazancın vergilendirilmesi esasına dayalı bir vergi sisteminde, böyle bir durumun yaratılması herhalde hiç bir mantığa uygun düşmez. İkinci bir sakıncası vergi tarhiyatı bir takım dış belirtilere dayandığından bu belirtilerin yükümlülerce ortadan kaldırılmasıyla vergiden kaçınma olayı kolayca gerçekleşebilecektir. Örneğin, Fransa'da kapı pencere vergisinin uygulandığı devirlerde pek çok vergi yükümlüsünün binasının kapı ve penceresini ördürerek kapatmak suretiyle vergiden kaçındığı söylenir. Karine yöntemine dayanan vergilerin üçüncü bir sakıncası da gerçekten bir takım varsayımlara dayalı olduğu için esnek olmamasıdır. Bu nedenle piyasadaki fiyat hareketlerini izleyemezler ve özellikle enflasyon dönemlerinde hazine aleyhine olurlar⁽³⁴⁾.

B. Götürü Veya Kesim Yöntemi

Götürü veya kesim yöntemi, yükümlünün matrahlarını veya doğrudan doğruya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır. Diğer bir deyiş ile, yönetimin bazı vergi matrahlarını veya vergi tutarlarını genel ve objektif bir biçimde, yükümlüler ile ilgili vergiye esas olabilecek bazı verilerden hareketle saptamasıdır. Karine yönteminden farklı olarak görüldüğü üzere bu yöntemde veriler (bir yerde dış belirtiler olarak da deyimlendirebiliriz), verginin matrahını oluşturmuyor bu verilerden hareketle verginin miktarı veya matrahı saptanıyor.

Günümüz vergiciliğinde, yaygın bir tarh yöntemi olarak kabul edilen beyan yönteminin boşluklarını doldurmak amacıyla, daha doğrusu beyan yönteminin uygulanamadığı durumlarda, genellikle götürü yöntem uygulanmaktadır. Vergileme tekniği yönünden veya siyasal nedenlerden, genellikle beyan yöntemi belirli bir vergi sisteminin tümüne uygulanamamakta, aynı sistemin içerisinde götürü yöntem de yer verilmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz beyan yöntemini tamamlaması dışında, günümüz modern vergiciliğinde götürü yöntemi, olduğu gibi tüm bir vergi

⁽³⁴⁾ Herekman, Ön. ver., s. 66-67.

sisteminde tarh yöntemi olarak kullanılmamaktadır. Hatta beyan esasını tamamlayıcı bir yöntem olma durumuna da giderek şiddetli eleştiriler yöneltilmektedir. Çünkü beyan yönteminin uygulandığı bir vergi sisteminde götürü yöntemin sınırları ne kadar geniş tutulursa o ölçüde vergi sisteminden beklenen etkinlik kaybolmaktadır. Özellikle bu durum, sistem içi oto kontrolün yitilmesiyle ortaya çıkmakta, sonucunda da vergi kaçakçılığına, dolayısıyla da büyük ölçüde hazine yönünden vergi kaybına yol açılmaktadır. Örneğin, gelir vergisinde götürü yöntemine tabi olanlar giderleri için fatura talep etmeyeceklerdir. Böylece bu kişilere mal ve hizmet satan beyan esasına tabi kişiler de fatura vermeyecekler ve elde ettikleri kazançları defterlerinde göstermeyeceklerdir. Yani sistem aralanmak suretiyle beyana tabi kişilerin vergi kaçırmalarına ortam hazırlanmış, böylece hazinenin aleyhine geniş bir yol açılmıştır⁽³⁵⁾.

C. Vergi Yönetimince Takdir Yöntemi

Vergi yönetimince takdir yöntemi, götürü yöntemden farklı olarak, vergi yönetimince belirli grup yükümlüler için değil teker teker her yükümlü için ayrı ayrı vergi matrahının takdiridir. Vergi yönetimi resmi makamların beyanı üzerine veya kendisi, doğrudan doğruya takdir hakkını kullanmak suretiyle, her yükümlü için ayrı ayrı olmak üzere vergi matrahını veya miktarını saptar.

Vergi yönetimince, resmi makamların beyanı üzerine ve vergi yönetiminin doğrudan doğruya kendi takdirine dayalı olarak iki ayrı yöntemle tarhiyat yapılır.

1. Resmi Makamların Beyanı Üzerine Tarh Yöntemi

Vergi yönetimi, verginin hesaplanması ile ilgili bilgileri başka bir resmi daireden alıyor ve bu bilgilere göre vergiyi tarh ediyorsa, bu durumda resmi makamların beyanı üzerine tarh yöntemi sözkonusudur. Genellikle baş vergileri olarak adlandırılan vergilerde bu yöntem uygulanıyordu. Türkiye'de uzun yıllar uygulanan Yol Vergisi, nüfus yönetimlerinden elde edilen bilgilere göre tarh edilmiştir. Eski Bina ve Arazi Vergileri de, tapu yönetimlerinden alınan bilgilere göre kadastro tahrirlerine dayanılarak tarh edilirdi. Daha yakın tarihlere kadar Türkiye'de uygulanan bu yöntem 1970 tarihli Emlak Vergisi Yasası ile 1.3.1971 tarihinde bırakılarak beyan yöntemine geçilmiştir.

⁽³⁵⁾ Aynı, s. 68-69.

2. Vergi Yönetiminin Doğrudan Doğruya Kendi Takdirine Dayalı Tarh Yöntemi

Bu yöntemde vergi matrahı veya miktarı her yükümlü için ayrı ayrı olmak üzere doğrudan doğruya vergi yönetimince takdir edilerek vergi tarh edilmektedir. Kısaca yönetimce tarhiyat da denilen bu yöntemde vergi yönetimi, vergi yasalarınınca ya aslen verginin matrahını ve miktarını takdir ile görevlendirilmiş veya tamamlayıcı (Fer-i) olarak kendisine bu görev bırakılmıştır.

(A) Aslen vergi idaresinin verginin matrahını veya miktarını takdirine örnek olarak 1942 yılında Türkiye'de bir defaya mahsus olmak üzere uygulanmış bulunan Varlık Vergisini gösterebiliriz.

Bu yöntem kolay ve basit olması dışında çok sakıncalı görülmektedir. Vergi yönetimine çok geniş yetki vermesi, vergi matrahlarının veya miktarlarının bunları saptamakla görevlendirilen komisyonların her yükümlü için ayrı olmak üzere tamamen keyfi ve subjektif takdirlerine bırakılması, kötü sonuçların doğmasına ve yükümlü ile yönetimin arasının açılmasına neden olmaktadır. Nitekim Türkiye'de Varlık Vergisi de aynı biçimde sonuçlanmış, hatta o tarihlerdeki iktidarın yıpranmasında en büyük nedenlerden biri durumuna dahi gelmiştir.

(B) Tamamlayıcı olarak vergi yönetiminin vergi tarhiyatı, beyan yöntemini tamamlayıcı bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Vergi yönetimi, Türk vergi yasalarına göre:

- i - Re'sen tarhiyat
- ii - İkmalen tarhiyat
- iii - İdarece tarhiyat

olmak üzere üç biçimde beyan esasını tamamlayıcı nitelikte tarhiyatta bulunabilir⁽³⁶⁾. Bu usuller ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

⁽³⁶⁾ Aynı, s. 69-70.

D. Yüklünün Beyanı Veya Beyanname Yöntemi

Yükünün verginin tarh edilmesi için gerekli tüm bilgileri yazılı olarak yönetime vermesi ve bu bilgiler üzerine yönetimce verginin tarh edilmesi yöntemine beyan yöntemi denilmektedir. Günümüz vergiciliğinin temel tarh yöntemi olarak kabul edilen beyan yönteminde, yükümlü vergi matrahı ile ilgili tüm bilgileri toplayıp sadece matrahını beyan edebileceği gibi daha ileri olarak, bu matraha vergi tarifesini de uygulamak suretiyle kendi vergisini kendisi de hesaplamaktadır.

Türk Vergi Yasalarında yer alan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinde yükümlü vergi matrahı ile ilgili tüm bilgileri bir beyanname ile vergi yönetimine bildirmekte, vergi yönetimi bu bilgilere göre vergiyi tarh edip yükümlüye tebliğ etmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nda ise yükümlü hem matrahını hem de bu matrah üzerinde hesapladığı vergiyi vergi yönetimine bir beyanname ile bildirmekte, böylece yönetimce yapılması gerekli tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri yükünün beyanı ile aynı anda başlayıp sona ermektedir. Günümüz vergiciliğinde beyan yöntemi geniş bir kabul görmekte ve tüm vergi sistemlerinde tarh yöntemi olarak kullanılmak istenmektedir. Yalnız burada hemen, söz konusu yöntemin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için en az aşağıdaki koşulların varolması gerektiğine değinmek isteriz.

(A) Beyan yönteminin uygulanabilmesi için toplumda en az düzeyde bir vergi ahlâkının mevcut olması lazımdır. Vergi ahlâkı bireyden bireye farklı olduğu gibi bir toplumda da, genel vergi ahlâkına o toplumun ırkı, siyasi yapısı, ekonomik düzeyi etki etmektedir.

(B) Beyan yönteminin uygulanabilmesi için ikinci olarak toplumun kültür düzeyi söz konusudur. Kültür düzeyinden çıkartılması gerekli anlam hiç olmazsa okur yazarlık oranının çok yüksek olması biçiminde kabul edilmelidir.

(C) Üçüncü olarak beyan esasının başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için verginin kendi sistemi içerisinde ve diğer vergi sistemleri ile karşılıklı bir oto kontrol mekanizmasının kurulması gerekir.

(D) Son olarak, beyan yönteminin başarısı sağlıklı bir vergi yönetimine bağlıdır. Buraya kadar saydığımız tüm koşulların var olduğunu kabul etsek dahi, kişinin ne olursa olsun vergiye karşı bir tepkisi vardır ve verginin matrah ve miktarının hesabı da kendisine bırakıldığında, elinden geldiğince az vergi ödeme yollarına sapacaktır. Bu yüzden yükümlünün beyanı doğru yapmasını zorlayacak etkin bir araç gereklidir. Bu da zaman zaman yükümlülerin beyanlarının yönetimce kontrolüdür. Vergi yönetimlerinin bu kontrolleri yürütebilmeleri ise ancak geniş ve etkin bir kadroyla mümkündür. İşte beyan esasında, vergi yönetiminin sağlıklı olması bu yönden gerekli bir koşul olmaktadır.

Beyan yönteminin geniş kabul görmesinin nedenlerini ise şu biçimde sıralayabiliriz:

(A) Beyan yönteminde vergi matrahı veya miktarı subjektif ve türlü varsayımlara dayalı olarak yönetimce tek taraflı olarak tarh edilmediğinden, bir takım haksızlıkların önüne geçilecek, dolayısıyla bu yönden yükümlü ile vergi yönetimi arasındaki uyuşmazlıklar ortadan kalkacaktır.

(B) Beyan esasında matrah veya vergi miktarının yükümlüce bildirilmesi (doğru olarak bildirildiği kabul edilmek koşuluyla) vergi gelirlerinde artış meydana getirecektir.

(C) Beyan esasının giderek yayılmasının bir diğer nedeni de günümüzde gerek vergi türünün gerekse yükümlü sayısının çoğalması ve yönetimin her yükümlü veya yükümlü gruplarının vergi matrahlarını ve miktarlarını saptamaya gücünün yetmemesidir.

Bu kadar yararlarından söz ettiğimiz beyan yönteminin acaba hiç bir sakıncası yok mu? Doğal olarak bu yöntemin de pek çok sakıncaları vardır. Ancak diğer yöntemlere oranla en az sakıncası olan bir yöntem olması nedeniyle günümüzde yeni bir yöntem bulunana kadar uygulanması sürdürülecektir.

Yöntemin sakıncalarını şu biçimde özetleyebiliriz: İlk önce, yükümlü beyan esasında bir takım biçimsel yükümlülükler altında bırakılmakta ve bu da zaten mevcut olan vergiye karşı tepkinin olumsuz etkisini daha da arttırmaktadır. Fatura almak ve vermek, defter tutmak, beyanname

düzenlemek çok yükümlünün becerisi dışında kalmaktadır. Yükümlünün bütün bunları gördürmek için bir takım masraflara katlanması, ayrıca işi ile ilgili bilgileri başkasına vermek zorunda kalması, beyan yönteminden en çok yakındığı hususlar oluyor. Beyan yönteminin ikinci sakıncası ise, yönetim yönünden ortaya çıkmaktadır. Yaygın ve etkili bir kontrol sistemi kurulmaması sonucunda verginin etkenliği kaybolmakta, vergi adaleti ortadan kalkmakta vergi ahlakı tamamen bozulmaktadır. Nitekim, gelir vergilerinin beyan esasına dayalı olması nedeniyle kaçakçılığa yol açtığı ve bu nedenle iktidar kuralına uygun bir vergi türü olmaktan uzak olduğu dahi ileri sürülmektedir⁽³⁷⁾.

XI. TARH ZAMANAŞIMI

A. Genel Açıklama

Devlete, belli süreler geçtikten sonra alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Ödeme dışında vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri zamanaşımıdır. Bu nedenle alacaklı kamu idaresi yasaların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma olanağını kaybeder. Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi, kamu yararadır; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak amacı yoktur. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler, çünkü vergi idaresi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olmak zorunluluğu duyar. Böylece kamu yararı kadar, tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur.

Zamanaşımının kamu yararı bakımından doğurduğu sonuçlardan biri yargı organlarının yükünü azaltıcı etkisidir. Bu etki vergi hukukunda özel hukuka oranla daha açık görülür. Çünkü Vergi Usul Kanunu zamanaşımının yükümlünün bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın (re'sen) hüküm ifade edeceğini öngörmektedir (Md. 113/2). Borçlar hukukunda ise zamanaşımı borçlu tarafından ileri sürülmesi gereken bir defa olduğu gibi, yalnız ispat yükünü kolaylaştırması açısından yargı organlarının yükünü hafifletmektedir. Gerektireceği giderler yönünden de devletin takip ve tahsili

⁽³⁷⁾ Aynı, s. 71 - 74.

uzun süre gecikmiş vergileri izlemesi uygun değildir. Vergi hukukunda zamanaşımına yer vermek tek tek yükümlülerin çıkarlarına da hizmet eder. Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalıdır. Defter ve belgeler uzun zaman içinde yitirilmiş olabileceğinden ispat zorlukları doğabilir, zamanaşımı bu güçlükleri ortadan kaldırır.

Belirtilen yararlarına karşılık zamanaşımı, borcunu düzenli biçimde ödeyen yükümlüler aleyhine adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler. Ayrıca yükümlüleri kaçakçılığa da yöneltebilir ve vergi gelirlerinde kayıplara yol açabilir. Ancak kamu yararı düşüncesiyle bütün hukuk sistemleri zamanaşımına yer vermektedir⁽³⁸⁾.

B. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri

Vergi hukuku alanında iki tür zamanaşımı vardır: tarh zamanaşımı, tahsil zamanaşımı. Tarh zamanaşımı, öğretide tahakkuk zamanaşımı olarak da adlandırılmaktadır. Tarh zamanaşımı, V.U.K.'da düzenlenmiştir. Buna karşılık tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Tahsil zamanaşımı ödeme vadesine ulaşılmış bulunan verginin tahsil edilebilirlik süresi ile ilgilidir.

Tarh zamanaşımı, verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilebilmesiyle ilgilidir. Tarh zamanaşımı süresi içinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğrar⁽³⁹⁾.

C. Tarh Zamanaşımı Süresi

V.U.K. Md. 114 uyarınca, tarh zamanaşımı süresi beş yıldır. Bu beş yıllık süre içinde, verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Bu beş yıllık süre içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımını uğramış olur.

Tarh zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının birinci günüdür. Örneğin, vergi alacağı 25 Mart

⁽³⁸⁾ Öncel, Kumrulu, Çağan, Ön. ver., s. 134 - 135.

⁽³⁹⁾ Kaneti, Ön. ver., s. 124.

1991'de doğmuşsa, zamanaşımı 1 Ocak 1992'de işlemeye başlar ve 31 Aralık 1996'da sona erer.

1. Özel Durumlar

Yukarıda açıklanan genel kuralın yanında, vergi yasalarında tarh zamanaşımı sürelerine ilişkin özel kurallara da yer verilmiştir. Vergi yasalarındaki başlıca özel hükümler şunlardır:

a) Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde, ilgili takvim yılını takip eden takvim yılının içinde, gelir vergisi için mart ayında, kurumlar vergisi için nisan ayında beyanname verilir. Bu iki yasanın uygulanmasında zamanaşımı beyannamenin verilmesinin gerekli olduğu yılın sonunda başlamaz. Vergi alacağının ilgili olduğu takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlar. Örneğin 1991 yılına ait gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri 1992 yılının mart ve nisan ayı içinde verilmesi gerekir. Zamanaşımı, 1.1.1993'den değil 1.1.1992'den başlar ve 31.12.1996'da sona erer.

b) Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde söz konusu olan yatırım indirimi uygulamasında, zamanaşımı, yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, yatırım indirimi nedeniyle eksik tarhedilen vergiler için, bu şartların ihlal edildiği yılı izleyen takvim yılının başından itibaren işler (V.U.K. 114/III).

c) Veraset ve intikal vergisinde göze çarpan bir özellik vardır. Veraset ve intikal vergisinde, yükümlülük beyanname tarihinden başlar (V.İ.V.K. 20, a); beyannamede gösterilen mallar için tarh zamanaşımı, genel kurallara göre belirlenir. Ancak beyanname verilmemişse ya da bir bölüm mallar beyannamede gösterilmemişse, yükümlülük vergiye konu olan bu malların vergi dairesi tarafından tesbit edildiği tarihte başlar. Zamanaşımı bu idari tesbitin yapıldığı takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak hesap edilir. (V.İ.V.K. 20, b). Burada özellik şudur: Her ne kadar vergiyi doğuran olay ölüm ya da ivazsız intikal ise de, beyannamenin verilmemesi ya da eksik verilmesi halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi zamanaşımı bakımından yeterli görülmemekte, idarenin bilgisi dışında bırakılan vergi konusu malların vergi idaresi tarafından öğrenilmesi zamanaşımının işlemesi bakımından esas tutulmaktadır.

Tereke defter tutma veya resmi tasfiye işlemlerine tabi tutulmuşsa, veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü bu işlemlerin ikmal edildiği tarihte başlar (V.İ.V.K. 20, c). Bu durumda zamanaşımı bu işlemlerin ikmal edildiği takvim yılını izleyen takvim yılı başından başlayarak işler.

d) Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, damga vergisine bağlı kağıdın düzenlenmesidir; zamanaşımı bu esasa göre belli edilir. Ancak damga vergisi yükümlülüğü tarh zamanaşımına uğramış bir belgeden sonradan yararlanılırsa, vergi alacağı yeniden doğar ve vergi alacağının yeniden doğduğu takvim yılını izleyen ertesi takvim yılının başından başlayarak, beş yıllık zamanaşımı tekrar işlemeye başlar (V.U.K. 114, IV).

e) Emlak vergisinde de bir özellik vardır. Bu vergide de, beyan dışı kalan taşınmazlarda zamanaşımı vergi idaresinin bu taşınmazların beyan dışı bırakıldığını öğrendiği takvim yılını izleyen takvim yılının başından itibaren işlemeye başlar (E.V.K. Md. 40)⁽⁴⁰⁾.

f) Kurumlar vergisinde bir yıldan uzun süren tasfiye dönemine giren kurumlar bakımından zamanaşımı süresi, tasfeyinin son bulunduğu dönemi izleyen yıldan itibaren işlemeğe başlar (K.V.K. Md. 30/5).

g) Vergi cezalarında tarh zamanaşımı süresi; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın birinci gününden, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlar. Bu farklılığın nedeni kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kayba uğratılan vergi miktarı ile ilgili olmasına karşın usulsüzlük cezasının bununla ilgili olmayışındır.

h) Vergilendirme bakımından özel hesap dönemi kabul edilen durumlarda da (V.U.K. Md. 174/3) zamanaşımı süresi, özel hesap döneminin kapandığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren işlemeye başlayacaktır⁽⁴¹⁾.

⁽⁴⁰⁾ Aynı, s. 125 - 126.

⁽⁴¹⁾ Öncel, Kumrulu, Çağan, Ön. ver., s. 137 - 138.

2. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı süresi, vergi hatalarının düzeltilmesine de uygulanır (V.U.K. 126).

Burada da genel kural, düzeltme zamanaşımının vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıl olmasıdır. Biçimsel yönden belirli bir özellik aranmayan düzeltme dilekçelerinin, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde verilmesi mümkündür. Düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra, düzeltme isteminde bulunan mükellefin, bu talebi yerine getirilmez⁽⁴²⁾.

Bu konuda Danıştay'a intikal eden uyuşmazlık ile ilgili bir olayda; "Mükellefin müracaatı vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğuna ve vergileme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinden itibaren başlar" şeklinde karar verilmiştir⁽⁴³⁾.

Vergi Usul Kanunu 126. madde bazı özel durumları öngörmüştür. Bunlar;

a) Eğer vergi zamanaşımı süresinin son yılında tarh ve tebliğ edilmişse, düzeltme zamanaşımı vergi hatasının yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldır (V.U.K. 126, a).

b) Vergi ilan yolu ile tebliğ edilerek dava konusu yapılmaksızın kesinleşmişse, düzeltme zamanaşımı bu şekilde tahakkuk eden vergi ile ilgili ödeme emrinin tebliğinden başlayarak bir yıldan daha aşağı olamaz.

c) Verginin gerek ihbarnamesi gerek ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilmişse, düzeltme zamanaşımı, 6183 Sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

(42) Maliye Bakanlığı Müktezası, 30.7.1984 tarih ve I. 24424-126-119 sayılı.

(43) Dnş. 4. D., 17.1.1978 Tarih, E: 1977/2974, K: 1978/79.

D. Tarh Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi

Tarh zamanaşımı, vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ile birlikte durur. İşlem takdir komisyonunda matrah takdiri için kaldığı sürece tarh zamanaşımı işlemez. Komisyon kararının vergi dairesine tevdi edildiği tarihte, zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye başlar. Takdir komisyonunda geçen süre, zamanaşımının hesabında gözönünde tutulmaz (VUK. Md. 114, II).

Tarh zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş olan zamanaşımının bütün sonuçları ile birlikte ortadan kalkması sonucunu yaratır. Tarh zamanaşımının kesilmesi verginin tarh edilip tebliğ edilmesiyle gerçekleşmiş olur. Eğer tarh ve tebliğ, zamanaşımı süresi dolmadan gerçekleşirse, verginin tarh zamanaşımına uğraması engellenmiş olur (VUK. Md. 114, I).

Tarh zamanaşımının kesilmesi zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlaması gibi bir sonuç yaratmaz. Çünkü tarh zamanaşımının kesilmesinden sonra, vergi tahakkuk aşamasına girer. Tarh edilen vergiye karşı yasal yollara başvurulursa tahakkuk önlenmiş olmaktadır. Bundan sonra, vergi yargı organlarının kararlarıyla belirlenip tahsil aşamasına girecektir. Yargı yoluna başvurulmamışsa, vergi tahakkuk etmiş olacak ve yine tahsil aşamasına girecektir. Her iki durumda da, tarh zamanaşımının yeniden işlemeye başlaması söz konusu değildir; her iki durumda da, vergi tahsil aşamasına gireceğinden, artık tarh değil tahsil zamanaşımının uygulanması sözkonusu olacaktır⁽⁴⁴⁾.

E. Tarh Zamanaşımının Sonuçları

Zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer. Artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Danıştay kararları, zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın hüküm ifade etmeyeceğini belirtmektedir. Ancak, yükümlünün rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir. Vergi gerçek miktarından düşük tarh edilmişse ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Tarh zamanaşımı

⁽⁴⁴⁾ Kaneti, Ön. ver., s. 127.

süresinin geçmesinden sonra artık vergi incelemesi de yapılamaz (V.U.K. Md. 139/2).

Vergi hukukunda sorumlular için ayrı bir zamanaşımı süresi kabul edilmediğinden, ilke olarak yükümlü için zamanaşımı süresinin dolması vergi sorumluları için de geçerlidir⁽⁴⁵⁾.

⁽⁴⁵⁾ Öncel, Kumrulu, Çağan, Ön. ver., s. 138.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ TARHI

I. VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN TARHIYAT ŞEKİLLERİ

Türk Vergi Mevzuatında tarhiyata ait ana hükümler ve prensipler Vergi Usul Kanunu içinde yer almıştır. Vergi Usul Kanunu Birinci Kısım Dördüncü Bölümü'nde "Vergi alacağı'nın tayini" başlığı altında 20. maddesinde vergi tarihini, 21. maddede tebliği, 22. maddede tahakkuku ve vasıtalı vergilerin tarhiyatında önemli bir yer tutan tahakkuku tahsile bağlı vergilerin tarihini da 24. maddede ele almıştır. Sonra İkinci Kısımın Birinci Bölümü'nde 25-28. maddeler arasında "Beyannameye dayanan tarh", İkinci Bölümde de 29. maddede ikmalen vergi tarhi ve 30. maddede re'sen vergi tarhi tanzim edilmiş ve ara maddelerde de vergi tarhiyatında kullanılacak belgelerin nevi ve mahiyeti açıklanmış; bazı tarhiyat şekillerinde önemli bir rol oynayan takdir komisyonlarının kuruluş ve görevleri hakkında geniş hükümler yer almıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de tarhiyat şekillerine ilişkin hükümler yer almıştır.

Buna göre, Türk Vergi Kanunlarında yer alan tarh yöntemlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- A) Beyana Dayanan Tarh
- B) İkmalen Vergi Tarhi
- C) Re'sen Vergi Tarhi
- D) İdarece Vergi Tarhi
- E) Götürü Matrahlar Üzerinden Tarh
- F) Tahrire Dayanan Tarh
- G) Düzeltme Yoluyla Tarh

Araştırmamızın bu bölümünde ikmalen ve re'sen vergi tarhı dışındaki tarh yöntemleri açıklanacak olup, ikmalen ve re'sen vergi tarhına ilişkin açıklamalar araştırmamızın Üçüncü Bölümü'nde yapılacaktır.

A. Beyana Dayanan Tarh

Beyan esası; vergiye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilinebileceği varsayımı altında, vergiye tabi unsurların değer ya da miktarlarının mükelleflerce vergi dairesine bildirilmesini öngörmektedir.

Beyannameye dayanan tarh işlemi, faaliyet sonuçları beyanname ile bildirilen mükellefiyetlerde, beyannamedeki bilgiler esas alınarak yapılan tarhiyatı ifade eder. Tarhiyatın dayanağı, mükellefin kendi beyanıdır⁽¹⁾.

Türk Vergi Sistemi, genel olarak beyan esasına dayalı bir vergi sistemidir. Bu sistemde, mükellefin beyan ettiği matrah esas alınmak suretiyle, vergi tahakkuk ettirilmektedir. Bu usulde; mükellefe itimat etmenin bir sonucu olarak, devletle fert ilişkileri daha düzenli hale gelmekle kalmayıp, mükellefin vatandaşlık görevini yapması hususunda, kendi vicdanı ile karşı karşıya bırakılması suretiyle, ödeyeceği vergiye matrah olacak miktarı, beyannameinde serbestçe göstermesi sağlanmaktadır ki, bunun psikolojik bakımdan büyük önemi vardır⁽²⁾.

Beyan esası, bir taraftan mükelleflerin dürüstlüğüne, vergi bilincine ve eğitim düzeyine, diğer taraftan da mali yönetimin etkinliğine bağlıdır. Beyan esası, matrahın belirlenebilmesi ve üzerinden tarhiyat yapılması bakımından, çağdaş vergi sistemlerinde benimsenmiş bir usuldür.

Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde yapılan düzenleme ile, beyan üzerinden alınan vergilerin "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilmesi öngörülmüştür.

(1) Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. I, Ankara, Savaş Yayınları, 1991, s. 587.

(2) Aynı, s. 632.

Madde metni aşağıdaki gibidir.

Madde 25 - Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilaniyle yapılır.

1. Tahakkuk Fişi Kuralı

Yukarıda açıklandığı üzere, beyan üzerinden alınan vergilerde tarh ve tahakkuk işlemi, tahakkuk fişi ile yapılır.

Beyannamenin alınması üzerine vergi dairesince tahakkuk fişi düzenlenir ve bir örneğı mükellefe veya mükellef namına beyannameyi tevdi eden kimseye (muhasibeci, personelden biri ve diğerleri) verilir. Bu örnek aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 109., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 29. maddelerine göre, tahakkuk fişinin, beyannamenin vergi dairesine verildiğı günde düzenlenmesi mecburidir. Diğer vergilerde de, aynı esasa göre, beyannamenin verildiğı günde tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tahakkuk etmiş sayılır.

Mükellef veya mükellef yerine beyannameyi tevdi eden kimsenin tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarh edilen verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek örneğı posta ile kendisine gönderilir⁽³⁾.

(3) Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1988, s. 183-184.

2. Tahakkuk Fişinin Düzenlenmesi

Tahakkuk fişi, tarh pusulası kesilen hallerde bu pusulaya, diğer hallerde beyannamedeki bilgilere dayanılarak düzenlenir.

Tahakkuk fişi;

a- Elden verilen beyannameler ile pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen beyannamelerde, anında (Veraset ve intikal vergisi beyannameleri 15 gün içinde),

b- Posta ile gönderilen beyannamelede, vergi dairesi kayıtlarına girdiği günden itibaren kanunlarında yazılı süreler içinde (Kanunlarında süre belirtilmemiş ise 7 gün içinde),

c- Posta ile pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre gönderilen beyannamelerde, vergi dairesince alındığı günde,

d- Kanuni süreden sonra (Gerek elden gerekse posta ile gönderilen) verilen beyannamelerde, beyannamenin alındığı günde, düzenlenir⁽⁴⁾.

3. Özellik Taşıyan Bazı Durumlar

a. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Beyan ve Tahakkuk Fişi Esası

Veraset ve intikal vergisi de, beyan esasına dayanan bir vergidir. Mükellef tarafından beyan edilen matraha isabet eden vergi tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Ancak veraset ve intikal vergisinde tahakkuk, beyanname elden verilmiş olsa bile, 15 gün içinde yapılır (VİVK. md. 10). Verginin ödeme vadesi tahakkukun, bu 15 günlük sürenin hemen başında veya daha sonraki tarihlerde yapılmasına göre değişebilir (VİVK. md. 19). Bu nedenle 15 günlük sürenin dolmasından önce tahakkukun yapılmış sayılabilmesi için, tahakkuk fişinin bir örneğinin, ya beyannamenin alındığı sırada mükellef veya yerine beyannameyi verene tevdi edilmesi, yahut da mükellefin adresine taaahhütlü

(4) Kızılot, Ön. ver., s. 588.

ilmühaberli olarak gönderilmesi gerekir. 15 günün sonunda ise, tahakkuk her hal ve takdirde, yapılmış sayılır.

Veraset ve İntikal Vergisi'ne ait tahakku fişinde, ayrıca ilk takside ait ödeme vadesinin belirtilmesi gerekir (19 nolu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği).

Ön tarhiyattan sonra, beyan edilen servet unsurlarının vergi dairesince değerlendirilmesi sonucu doğacak matrah farkına ait vergi ikmalen tarhedilir. Beyannamenin, ikinci süreye rağmen verilmemesi halinde ise re'sen tarhiyat yoluna gidilir⁽⁵⁾.

b. Emlak Vergisinde Tarh ve Tahakkuk

Bilindiği üzere, emlak vergisi beyanı genel olarak dört yılda bir yapılmaktadır. Bu vergiye ilişkin normal beyanname; genel beyan döneminde ve bir defaya mahsus olmak üzere verilir. Yani vergi, birinci yıl, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Sonraki üç yılda, tahakkuk, bütçe yılının girmesi ile otomatik olarak olur. Her yıl yeniden tarh ve tahakkuk işlemi yapılmaz. Yalnızca izleyen yıllarda vergi dairesi (belediye gelir şefliği) tahakkuk pusulası ile vergiyi tahsil için ilgili servise intikal ettirir.

Beyannamenin yapıldığı yılı izleyen üç yıl içinde, mükellefin emlakından bir kısmını satması veya yeni emlak alması halinde, ödeyeceği verginin tutarı değişir. Bu nedenle değişikliğin ilk yılında da, tahakkuk fişi kullanılır.

Mükellefin beyan ettiği emlakın, vergi idaresince değerlendirilmesi sonucu bulunan farka ait vergi ikmalen salınır (E.V.K. Md. 31). Ek süreye rağmen beyannamesini vermeyen mükelleflerin vergisi ise, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre idarece tarh olunur (E.V.K. Md. 32)⁽⁶⁾.

(5) Özbacı, Ön. ver., s. 184 - 185.

(6) Kızılot, Ön. ver., s. 594.

c. Geçici Vergi ve Fonlarla İlgili Tarh ve Tahakkuk

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 40. maddeleri gereğince ödenecek geçici vergi ile fonlar için yapılacak kesintiler; ilgili vergilendirme dönemine ilişkin beyanname üzerinden tahakkuk ettirilir ve tahakkuk işlemi aynı tahakkuk fişi ile gerçekleştirilir.

Bu nedenle, yukarıdaki gibi vergi aslına bağlı, fon ve benzeri kesintiler için, ayrıca tahakkuk fişi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Dönem vergisinin tahakkuku ile bunlarda tahakkuk etmiş olmaktadır⁽⁷⁾.

4. Beyan Üzerine Salınan Vergilerde Tahakkuk ve Kesinleşme

Bilindiği gibi, verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesidir (V.U.K. Md. 22).

Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir (V.U.K. Md. 25).

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (V.U.K. Md. 378). Bu durumda tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tahakkuk etmiş ve aynı zamanda kesinleşmiştir.

Mükellefin ya da mükellef adına beyannameyi vergi dairesine verenlerin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyanname yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna (ve kesinleşmesine) engel olmamaktadır.

Bu konuda üzerinde durulması gereken bazı hususlar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

⁽⁷⁾ Aynı, s. 595.

a. İhtirazi Kayıt İle Beyan

Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyanemeler de uygulamada tahakkuk fişii ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

İhtirazi kayıt ile verilen beyannamelerde mükellef vergi idaresine belli bir matrah beyan etmekte, ancak bunun tamamının veya bir kısmının vergilenip vergilenmeyeceği konusunda tereddütlü olduğunu, ihtirazi kayıtla beyan ettiği bu miktarın vergilenmesi halinde dava yoluna gideceğini ifade etmiş olmaktadır.

Vergi idaresi uygulamada bu şekilde verilen beyannamede yer alan ve ihtirazi kayıt taşıyan matrah ve matrah kısmına ait vergiyi de hesaplar ve tahakkuk ettirir.

Buna göre, mükellefin beyanında ihtirazi kayıt taşıyan matrah veya matrah kısmı üzerinden hesaplanan vergi, beyannamenin verilmesiyle tahakkuk ettirilmekte ve ayrıca bu verginin normal vade tarihlerinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda ihtirazi kayıt taşıyan matrah veya matrah kısmına ait verginin tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle tahakkuk ettiği açıktır. Yani vergi ödenmesi gereken aşamaya gelmiştir. Ancak mükellefin tahakkuk fişinin düzenlendiği tarih dikate alınarak, vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi vardır. Mükellef 30 günlük dava açma süresi içinde, ihtirazi kayıtla beyan ettiği matrah kısmını dava konusu yapmadığı takdirde, bu kısma ait olarak hesaplanan vergi, dava açma süresinin dolmasıyla kesinleşir.

b. Vergi Hataları

Mükelleflere kendi beyanlarına karşı dava açma hakkı veren bir husus da vergi hatalarıdır. VUK.'nun 378. maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağı hükmü getirilmiş, fakat vergi hatalarının bu genel hükmün dışında olduğu açıkça belirtilmiştir.

Vergi hataları, vergi tarifelerinin yanlış uygulanmasından vergilendirme döneminin yanlışlığına kadar çok çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmekle birlikte burada verginin tahakkuk ve kesinleşme zamanlarının belirlenmesi

açısından, mükellefin beyanı üzerine verginin fazla hesaplanması ve fazla hesaplanan bu verginin tahakkuk fişine de geçirilmiş olması hali örnek alınmış ve açıklamalar bu yönde yapılmıştır.

Buna göre vergi, tahakkuk fişinde fazla olarak gösterilmekte, ancak tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle de tahakkuk etmiş olmaktadır.

Bu durumda gerek vergi idaresi gerekse mükellefler sözkonusu hatanın düzeltilmesi için yasal haklara sahiptir. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir (V.U.K. Md. 121).

Mükellefin ise V.U.K.'un 378. maddesine göre dava açma, zamanaşımı süresi içinde V.U.K.un 122. maddesine göre düzeltme talebinde bulunma, 124. maddesine göre şikayet yolu ile başvuru ve bu talebin reddi halinde Danıştay'a başvurma hakkı vardır.

Bu durumda, vergi hatası taşıyan bu tür tarhiyatların mükellefin lehine ya da aleyhine olsun, zamanaşımı süresi içinde kesinleşmediğini kabulü gerekmektedir.

c. Pişmanlıkla Beyan

V.U.K.'un 371. maddesine göre, beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber verenlere, belirli koşulların sağlanması halinde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmak gerekmektedir. Beyanname, kanunda haber verme dilekçesi olarak anılan bu dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilir (V.U.K. Md. 371). Pişmanlık hiç verilmemiş olan beyannamelerle ilgili olabileceği gibi, eksik beyanın tamamlanması şeklinde de olabilir. Her iki durumda da vergi tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi, mükellefçe beyannamenin vergi dairesine verilmesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ile tahakkuk eder ve kesinleşir⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ Aynı, s. 617 - 619.

5. Tarhedilmesi Beyana Dayalı Vergiler

Daha önce açıkladığımız üzere, Türk vergi sisteminde ilke olarak verginin tarhı yükümlünün beyanına dayalı bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan tarhı beyana dayalı bellibaşlı vergiler şunlardır.

a. Gelir Vergisi

G.V.K. Md. 83 uyarınca, ilke olarak, gelir vergisi yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

b. Kurumlar Vergisi

K.V.K. Md. 20 uyarınca, ilke olarak, kurumlar vergisi yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

c. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, ilke olarak yükümlülerin yazılı beyanları üzerine tarh olur (K.D.V.K. Md. 40).

d. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi, ilke olarak, yükümlünün beyanı üzerine tarh edilir (V.İ.V.K. Md. 7).

e. Emlak Vergisi

Emlak Vergisi yükümlülerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir (E.V.K. Md. 10, 20).

f. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, yükümlünün beyanına dayalı olarak tarh edilir (Gider Vergisi Kanunu md. 45).

g. Taşıt Alım Vergisi

Taşıt Alım vergisi, yükümlünün onaylanmış beyannamesi üzerine tarh edilir. (Finansman Kanunu Md. 7).

h. Akaryakıt Tüketim Vergisi

Akaryakıt Tüketim Vergisi, yükümlünün beyanı üzerine tarh edilir (A.T.V.K. Md. 5).

6. Beyana Dayalı Tarhiyat İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri

Okuyucuya fikir vermek amacıyla, beyana dayalı tarh ile ilgili örnek Danıştay Kararları özet şeklinde aşağıda sunulmuştur.

Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilerek ödenecek safhaya gelen verginin, vadesinde ödenmesi gerekir. (Dnş. 4. D., 7.5.1982 Tarih, E: 1982/458, K: 1982/1988).

Tahakkuk fişinde vergi borcunun ödenmesine ilişkin bir vade tarihinin gösterilmesi halinde, ödeme süresi haber verme tarihinden itibaren 15 günlük sürede değil tahakkuk fişinde gösterilen sürede sona erecektir. (Dnş. 4. D., 22.11.1978 Tarih, E: 1978/820, K: 1978/3519).

Pişmanlık ile yapılan beyan üzerine tahakkuk fişinin mükellefe verilmemesi ve sonradan posta ile de gönderilmemesi halinde kamu alacağıının ödenmesi söz konusu olamaz. (Dnş. 4. D., 18.10.1977 Tarih, E: 1977/2171, K: 1977/2678).

Mükellefin muhasebecisi tarafından Mart ayının son günü taahhütlü olarak posta ile gönderilen beyanname süresinde verilmiş sayılır. (Dnş. 3. D., 11.12.1990 Tarih, E: 1989/178, K: 1990/3400).

Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin mükellefe tebliği şart olmaz, ödeme için tahakkuk fişinin düzenlenmesi yeterlidir. (Dnş. 7. D., 1.2.1988 Tarih, E: 1986/1012, K: 1988/223).

7. Beyana Dayalı Tarhiyat Yönteminin Ülkemizdeki Uygulaması Sırasında Karşılaşılan Sorunlar

Araştırmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, vergi sistemimizde esas olarak beyan yöntemi benimsenmiştir. Beyan yönteminin ülkemizdeki uygulaması sırasında karşılaşılan sorunlar vardır. Bu sorunların en önemlisi, ülkemizdeki beyannameli mükellef sayısının diğer ülkelere nazaran oldukça az olmasıdır. Ülkemizde, mevcut mükelleflerin %25'inin nüfusun ise ancak %4'ünün beyanname verdiği bilinmektedir. Oysaki Avrupa Birliği ülkelerinde mükelleflerin tamamına yakını nüfusun ise ortalama %45'i beyanname vermektedir⁽⁹⁾. Ülkemizde karşılaşılan bir başka sorun; beyannameli mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun, beyannamesiz mükelleflerin ise beyanname verip vermemeleri gerektiğinin takip ve kontrolünün vergi idaresi tarafından gerektiği şekilde yapılamamasıdır. Ülkemizde vergi inceleme oranlarının %5 seviyesinin altında olduğu herkesce bilinmektedir. Mükellefler ile vergi idaresi arasında karşılıklı güven ve işbirliğinin sağlanamamış olması veya bunun gün geçtikçe azalıyor olması karşılaşılan bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysa ki, beyan yönteminin uygulanabilirliği idare ile mükellef arasında karşılıklı güven ve işbirliğine bağlı olmaktadır. Vergi sistemimizde yer alan hayat standardı esaslı, geçici vergi gibi vergi güvenlik önlemlerinin yaygınlaşması beyan esasının özüne aykırı uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu da beyan esasının ülkemizdeki uygulamasında karşılaşılan sorunlardan biridir.

Beyan yönteminin ülkemizdeki uygulaması sırasında karşılaşılan sorunların nedenlerini "Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler" ve "Mükellefleden Kaynaklanan Nedenler" olarak iki ayrı başlık altında incelemek mümkündür.

a- Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Beyana dayalı tarhiyat yönteminin ülkemizdeki uygulaması sırasında karşılaşılan sorunların, vergi idaresinden kaynaklanan nedenleri aşağıda ana hatları ile sıralanmıştır. Bunlar;

- Vergi Kanunlarının açık ve basit olmaması, karmaşık olması,

⁽⁹⁾ Sabahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğine Uyumu, İ.T.O. Yayınları, 1995-36, İstanbul, 1995, s. 12.

- Vergi Kanunlarının istikrarlı olmaması, yasaların ve diğer mevzuat hükümlerinin çok sık değişmesi, ödevlilerin vergi mevzuatını takip edemez hale gelmesi,

- Vergi beyannameleinin biçimsel açıdan karmaşık olması. Beyanname doldurmanın özel bilgi gerektirmesi,

- Vergi beyannamelerinin çok sayıda eklerden oluşması. Örneğin, yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi gereken bir mükellef durumuna göre şu belgeleri beyannameye eklemek zorundadır: Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim. Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler. Geçici vergiye ait bildirim. Hayat standartı esaslı bildirim. Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler. Zirai kazançlara ait bildirim gibi. Bu belgeler bir kurumlar vergisi beyannameyi ekinde daha da artmaktadır.

- Özellikle büyük şehirlerde; ulaşım problemi ve vergi dairelerinin iş yoğunluğu nedeniyle, beyanname vermenin ek bir külfet oluşturması. Mükelleflerin iş ve ikametgah adresleri ile bağlı oldukları vergi daireleri arasında coğrafi açıdan uzak mesafelerin olması;

- Ödevlilerin her vergi türü için, aylık dönemlerde veya yıl sonunda değişik türde çok sayıda beyanname vermesi. Örneğin: K.D.V. için 1 ve 2 nolu K.D.V. beyannameyi, gelir vergisi için yıllık gelir vergisi beyannameyi ve muhtasar beyanname, gider vergisi için banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannameyi verilmesi gibi.

- Vergi inceleme oranlarının düşük olması, cezaların caydırıcılık özelliklerinin kaybolması,

- Vergi idaresinin örgü yapısının ve teknik donanımının ekonomik faaliyetleri kavrayacak ve takip edecek nitelikte bulunmamasıdır.

b. Mükelleflerden Kaynaklanan Nedenler

Beyana dayalı tarhiyat yönteminin ülkemizdeki uygulaması sırasında karşılaşılan sorunların, mükelleflerden kaynaklanan nedenleri, aşağıda ana başlıklar halinde sıralanmıştır. Bunlar;

- Tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergiye karşı toplumda direnç olması,
- Mükelleflerin eğitim seviyelerinin düşük olması,
- Vergi ahlakının ve toplum bilincinin yeterli seviyede gelişmemiş olması,
- Mükelleflerin vergi idaresine karşı güvensizlik duygusu içinde bulunmasıdır.

8. Beyana Dayalı Tarhiyat Yönteminin Ülkemizde Daha Etkin Uygulanabilmesi İçin Öneriler

Araştırmamızın aşağıdaki bölümünde, beyana dayalı tarhiyat yönteminin ülkemizde daha etkin uygulanabilmesi için görüş ve önerilerde bulunulmuştur. Bunlar;

- Vergisi kaynakta kesilenler dahil olmak üzere vergi ödeyicisi herkesin beyanname vermesi sağlanmalıdır,
- Vergi yasalarının ve bunlarla ilgili tebliğ ve genelgelerin açık, basit ve herkesce kolay anlaşılabilir bir hale getirilmesi sağlanmalıdır,
- "...Yasalar istikrarlı olmalı, yasalar ve prensipler çok sık değiştirilmemelidir"⁽¹⁰⁾.
- Vergi beyannamelerinin, mükellefler tarafından kolayca doldurulabilir biçimsel özelliklere sahip olması ve beyanname eklerinin mümkün olduğu kadar az sayıda belgelerden oluşması sağlanmalıdır. Ayrıca özellikle büyük

⁽¹⁰⁾ O. Necdet Orhun, "Vergilemede Beyan Esasında Sistem'den Sistemsizliğe mi?", Mükellefin Dergisi, Sayı: 50, Şubat 1997, s. 24.

şehirlerde mükellefler tarafından beyannamelerin daha kolay verilebilmesi amacıyla, şehrin muhtelif yerlerinde "Beyanname Kabul Yerleri" oluşturulmalıdır.

- Beyanların doğruluğunu kontrol amacıyla vergi incelemelerinin ve cezaların uygulanabilirliğinin artırılması gerekmektedir. "Özellikle verilen beyannamelerin taranması ve muhtemel yanlış beyanların tespiti için vergi dairelerinde, bir beyanname ön inceleme birimi kurulmalıdır. Bu ön inceleme birimi verilen beyanname ve eklerini gözden geçirerek beyanların sağlıklı bir biçimde yapılmasını sağlamaya yönelik çalışmalıdır"⁽¹¹⁾.

- Nüfus ve tapu idareleri, ticaret odaları, posta idaresi, polis idaresi ve bankalar gibi vergi idaresine yardımcı organlarla işbirliği artırılarak, teknik bilgi sistem ağı kurulmalıdır.

- Vergi eğitim ve bilincinin toplumda oluşturulması amacıyla, eğitim ve rehberlik hizmetleri artırılmalıdır. Vergiyi toplayan taraf ile vergiyi ödeyen taraf arasında karşılıklı güven ve işbirliğini sağlayan uzlaşmanın toplumda yerleştirilmesi gerekmektedir.

- Küçük işletmelerin kayıtlarını daha kolay takip etmelerini sağlamak amacıyla daha basit usullerle defter ve belge kullanmaları ve muhasebe usulü seçmeleri sağlanmalıdır.

- Mükelleflerin mali müşavir ve muhasebecilerine müteselsil sorumluluk uygulaması getirilerek mükelleflere ait bilgi ve bildirimlerin mali müşavirler ve muhasebeciler aracılığıyla vergi dairesine aktarılması (bilgi işlem yoluyla) sağlanmalıdır.

- Hepsinden de önemlisi etkin bir vergi idaresi oluşturulmalıdır.

⁽¹¹⁾ Şinasi Aydemir, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1995, s. 233.

9. Diğer Ülkelerde Beyana Dayalı Tarhiyat Yöntemi

Araştırmamızın aşağıdaki bölümünde ülkemiz ile mukayesesi açısından diğer ülkelerde beyan yönteminin nasıl uygulandığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla; entegrasyona hazırlandığımız Avrupa Birliği ülkelerinde ve üyesi bulunduğumuz OECD ülkelerinde beyan yönteminin özellikleri hakkında temel açıklamalar yapılacaktır.

a. Avrupa Birliği Ülkelerinde

Avrupa Birliği ülkelerinde vergilendirmede genellikle beyan usulü uygulanmaktadır. Modern vergileme yöntemi olan beyan usulünde, vergi kapsamına dahil matrah unsurlarıyla denetim için gereken diğer bilgiler mükellefe beyan ettirilir. İdare sadece bu beyanların doğruluğunu denetlemeyi üstlenir.

Avrupa ülkelerinde beyannameler, genellikle mükelleflerin adresine gönderilmekte, bunlar tarafından doldurularak iade edilmektedir. Almanya, Belçika, İngiltere, Danimarka, Fransa, Hollanda ve Yunanistan'da durum böyledir. Sadece İspanya ve Portekiz'de formlar gönderilmemektedir⁽¹²⁾. İstatistiklere göre; Almanya'da nüfusun %46'sı, Belçika ve Lüksemburg'da vergi mükelleflerinin %75'i nüfusun %50'si, Danimarka'da mükelleflerin hepsi nüfusun %84'ü, Fransa'da nüfusun %50'si, Hollanda'da nüfusun 1/3'ü, İngiltere'de vergi mükelleflerinin %33'ü nüfusun %17'si, İrlanda'da nüfusun %20'si, İspanya'da nüfusun %30'u, İtalya'da nüfusun %55'i ve Yunanistan'da nüfusun 1/3'ü vergi beyanında bulunmaktadır⁽¹³⁾.

b. OECD Ülkelerinde

OECD ülkelerinde de mükelleflerin çoğunluğu her yıl gelir beyanamesi düzenlemektedir. OECD ülkelerinde mükelleflerin yıllık beyanname düzenleme yükümlülüklerine aşağıda örnek olarak seçilen bazı OECD ülkelerinde değinilmiştir.

(12) Benlikol, Müftüoğlu, Ön. ver., s. 11.

(13) İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, İ.K.V. - 129, İkinci Baskı, İstanbul, Kasım - 1994, s. 34.

Avustralya: Vergi yetkilisi (Vergi Komiseri) tarafından imzalanmış bir uyarı doğrultusunda bütün mükellefler beyanname düzenlemek zorundadırlar.

Kanada: Vergilendirilebilir geliri olan bütün işletmeler (yardım cemiyetleri hariç) ve bütün gerçek kişiler beyanname düzenlemek zorundadırlar.

Hollanda: Sadece vergi dairelerinden beyanname alanlar. Bazı durumlarda, kişiler beyanname istemek zorunda kalabilmektedir.

Norveç: Emekli maaşı olan belirli bir grup dışında Norveç'te vergilendirilebilir gelir veya sermayeye sahip herkes veya her işletme.

İngiltere: Sadece vergi müfettişinden beyanname kılavuzu alan mükellefler. Her yeni gelir kaynağı beyan edilmek zorundadır.

ABD: Kural olarak bütün mükellefler beyanname düzenlemek zorundadırlar (brüt geliri belirli bir eşiğin altında olan bazı kişiler dışında). Mükellefler bazı özel durumlarda beyanname vermek zorundadırlar. (Örneğin, yabancı bir şirketten veya bir yabancı hesaptan faiz elde eden ABD'deki mükellefler). Dar mükellef olan yabancı mal sahipleri, yabancı şirketler ve yabancı ortaklar tarafından elde edilen bazı gelirler beyan edilmek zorundadır ve vergileri kaynaktan kesilir.

Japonya: Verginin saptanması gene beyanname düzenlemek zorunda olan mükellefe düşmektedir. Kaynaktan kesme sistemine tabi olan ücretlilerin birçoğu beyanname düzenlemek zorunda değildirler⁽¹⁴⁾. Japonya'da beyana dayalı tarhiyat yönteminin temeli konumunda "Mavi Beyanname Sistemi" uygulanmaktadır. Mavi beyanname sistemi, ticari faaliyette bulunan ferdi teşebbüs veya kurumun, yetkili vergi dairesinin müdüründen elde edilecek bir resmi izin sonucunda, diğer yükümlülere farklılaştırılması ve mavi renkli beyanname doldurulmasına izin verilmesi esasına dayanmaktadır. Bu tip vergi mükelleflerine, diğer mükelleflere kıyasla, matrahlarının tespiti sırasında çeşitli vergi kolaylıkları ve elverişli uygulamalar garanti edildiği için muhasebelerini ve defterlerini belirli

(14) Nevzat Saygılıoğlu, OECD Ülkelerinde Vergileme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım - 1993. s. 173.

standartlarda, sistematik olarak tutmaları ve devam ettirmeleri zorunluluğu getirilmiştir⁽¹⁵⁾.

B. İdarece Vergi Tarhı

Verginin tarh yöntemlerinden biri de "Verginin idarece tarh" edilmesi olup, V.U.K.'nun mükerrer 30. maddesi ile düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir.

Mükerrer Madde 30 - (205 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle eklenen madde) Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Bu takdirde vergi, 131'inci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tesbit olunur.

(2686 sayılı Kanunun 6'ıncı maddesiyle değişen fıkra) Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi

(15) Emin Taylan, "Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 70, İstanbul, 1987. s. 36.

mahkemesinde dava açma süresi, mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

1. Genel Açıklama

Verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun ikmalen tarh ile ilgili 29. maddesi ile re'sen tarh ile ilgili 30. maddesinde belirtilen haller dışında, zamanında tarh edilmeyen verginin, kanunen belirlenmiş matrahlar üzerinden tarh edilmesi ile ilgilidir. Mükelleflerin verginin tarhı için, vergi kanunları ile belirlenmiş zamanlarda başvuramaları veya kendilerine yüklenilen zorunlulukları yerine getirmemeleri nedeniyle, vergi zamanında tarh edilmemiş ise, bu verginin kanun ile belirlenmiş matrahlar üzerinden idarece tarhı yoluna gidilmektedir⁽¹⁶⁾.

İdarece tarh re'sen ve ikmalen tarhın uygulandığı durumlar dışında söz konusudur. İdarece tarhiyat yapılması gereken mükellef adına, re'sen tarhiyat yapılamaz.

İdarece tarh da mükellefler kanunun öngördüğü bazı görevleri yerine getirmemek suretiyle tarhiyatın zamanında yapılmamasına neden olmaktadır. Vergi dairesine belirli zamanlarda gitmeleri gerekirken gitmemektedirler. Beyannamelerini belirli sürelerde vermeleri gerekirken vermemektedirler. Bu durumda idare ile hukuksal ilişki kurulamamaktadır. Bunun sonucu olarak da idare tek taraflı olarak tarha gitme durumunda kalmaktadır.

İdarece tarhda, Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi gereğince düzenlenen yoklama fişine dayanılmaktadır.

Verginin idarece tarhında vergi ve buna ilişkin ceza mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir⁽¹⁷⁾.

(16) Kızılot, Ön. ver., s. 736 - 737.

(17) Kırbaş, Ön. ver., s. 99-100

2. Çeşitli Vergi Kanunlarında İdarece Tarha Yol Açan Durumlar

a. Gelir Vergisinde

Gelir Vergisi'nde götürü usulde vergilendirilen ticaret, serbest meslek ve hizmet erbabına bazı görevler verilmiştir: Bunlar kanunda belirtilen süreler içinde vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine göstererek vergilerini tarh ettirmek zorundadırlar (G.V.K. Md. 109). Bu zorunluluğu yerine getirmedikleri takdirde vergi, kanunda belirtilen matrahlar üzerinden idarece tarh olunur.

Gelir vergisinde idarece tarhiyata yol açan diğer bir durum da karnesiz hizmet erbabı çalıştırmadır. Kazançları götürü usulde vergilendirilen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının, kanunun belirttiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini sağlamak zorundadır. Bu zorunluluklara uymadıkları takdirde hizmet erbabının vergisi işveren adına idarece tarh olunur ve ceza da aynı kişi adınakesilir (V.U.K. Md. 251)⁽¹⁸⁾.

b. Emlak Vergisinde

Emlak Vergisi, beyanname kanuni ve ek süreler içinde verildiği takdirde, bu beyan üzerinden tarh edilir.

Mükellef kanuni ve ek süreler içinde beyanname vermemişse, emlak vergisi inceleme elemanları tarafından takdir edilecek vergi değerleri üzerinden idarece tarh edilir. (Mükellefçe beyan edilen değer in idarece yükseltildiği hallerde aradaki farka ait vergi ikmalen salınır).

Emlak vergisi ile ilgili idarece tarh, Emlak Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi ile düzenlenmiştir. Anılan maddede, mükelleflerin ek sürede de beyanname vermemeleri halinde, verginin ilgili kanun hükümlerine göre idarece tarh edileceği hükme bağlanmıştır⁽¹⁹⁾.

(18) Aynı, s. 99.

(19) Kızılot, Ön. ver., s. 739.

c. Damga Vergisinde

Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesine göre resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine sunulan kağıtların damga vergisini aramak ve vergisi hiç ödenmemiş ya da noksan ödenmiş olanları bir tutanakla saptamak ya da bunları tutanağı düzenlemek üzere vergi dairesine göndermek zorundadırlar. Vergi dairesi bu tutanak uyarınca gerekli tarhiyatı tek taraflı olarak idarece yapacaktır⁽²⁰⁾.

3. İdarece Tarh Edilen Vergilerde Tahakkuk ve Kesinleşme

İdarece yapılan tarhiyat mükelleflere tahakkuk fişi esası dışında ihbarname ile tebliğ edilir. İdarece tarh edilen vergiye ait ihbarname bir taraftan mükellefin adresine posta ile yollanırken bir taraftan da ihbarnamede yer alan bilgileri içeren bir ilan, vergi dairesinin ilan koymaya özgü yerine asılır ve ilanın asılma tarihi tutanakla tespit olunur (V.U.K. Mük. Md. 30).

Bu durumda verginin tahakkuku için geçmesi gereken dava açma süresi mükellefin adresine tebligat yapılabilmişse bu tarihten, aksi halde ilanın asıldığı tarihten itibaren hesaplanır.

Mükellef, dava açma süresi içinde dava yoluna gitmezse dava açma süresinin dolmasıyla vergi tahakkuk eder ve kesinleşir⁽²¹⁾.

C. Götürü Matrahlar Üzerinden Tarh

Bilindiği üzere, Türk Vergi Hukuku'nda beyana dayalı tarh sistemi egemendir. Bu egemen sistemin doğrultusunda, Türk Vergi Hukuku'nda aslolan gerçek matrah üzerinden vergi tarhidir. Gerçek matrah ilkesi, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi konusunun vergi yasalarının hükümlerine göre tam olarak hesaplanmasını içerir. Her vergi yükümlüsü ya da sorumlusu, vergiyi doğuran olay kendisi için tam olarak ne kadar matrah yaratmışsa, onun üzerinden vergilendirilecektir. Yükümlünün vergiyi doğuran olay ile ne tutarda bir matrah üzerinden vergilendirileceğini her olayda tam

(20) Kırbaş, Ön. ver., s. 100.

(21) Kızılot, Ön. ver., s. 620.

olarak hesaplanmasına dayalı gerçek matrah üzerinden vergi tarihi, daha önce açıklandığı üzere Türk Vergi Sisteminde temel kuraldır.

Gerçek matraha göre vergi tarihi egemen olmakla birlikte, bazı durumlarda, vergi yasaları uyarınca, vergi idaresinin bu yola gitmediği ve vergi tutarını götürü olarak tespit ettiği gözlenmektedir. Şöyle ki gerçek matrahın belirlenmesi imkânsız ise veya yükümlü ya da vergi idaresi yönünden çok külfetli ise veya fazla gideri gerektiriyorsa, vergi yasası gerçek matrah üzerinden verginin tarihi yerine götürü matrah üzerinden vergi tarihini öngörmektedir. Götürü vergi tarihinde, vergi idaresi belirli yükümlü kümeleri için ortalama bir usulle ve kümedeki bütün vergi yükümlülerine etkili olmak üzere, bir vergi matrahı belirlemekte ve o kümedeki bütün yükümlülere bu götürü matrah üzerinden vergi tarih etmektedir. Götürü matrah üzerine vergilendirmede yükümlünün artık gerçek matrahının daha yüksek ya da daha düşük olması önem taşımaz. Şartları var ise vergilendirilmesi bu usule göre yapılır⁽²²⁾.

1. Vergi Kanunlarında Götürü Matrahlar Üzerinden Vergi Tarihi

Gelir Vergisi Kanunu'nda bir kısım ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücret gelirleri sahipleri götürü olarak vergilendirilmiş bulunmaktadır. Götürü olarak vergilendirilen ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri, genellikle iş hacmi dar olan ve defter tutmakla ödevli sayılmaları kendileri için, durumlarına göre çok büyük bir külfet getirecek olan yükümlülerdir. Götürü olarak vergilendirilen ücret gelirleri sahipleri ise, defter ve belge tutma yükümü altında bulunmayan yükümlülerde çalışan kimselerdir. Ücreti ödeyen defter ve belge tutmadığı için, onun yanında çalışanların gerçek gelirlerini belirlemek zor olacağından götürü olarak vergilendirilmeleri daha uygun görülmüştür⁽²³⁾.

Götürü usule tabi mükellefler beyanname vermezler. Bu mükelleflerin vergi matrahı idarece saptanır. Bu mükellefler Vergi karnesi almak zorundadırlar (V.U.K. Md. 247).

(22) Kaneti, Ön. ver., s. 110 - 111.

(23) Aynı, s. 111.

Götürü usulde vergilendirilen ticaret, serbest meslek ve hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh olunur (V.U.K. Md. 109).

Götürü usulde vergilendirmede tarh zamanı da özellik göstermektedir. Götürü usulde saptanan ücretlerde, hizmetin ifa olduğu bütçe yılının ikinci ayında, bütçe yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden başlayarak bir ay içinde, ticari ve serbest meslek kazançlarında ise faaliyetin icra olduğu takvim yılının Nisan ayında, takvim yılı içinde işe başlanmış ise, işe başlama tarihinden başlayarak bir ay içinde tarh olunur. Mükelleflerin bu süreler içinde karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeleri gerekmektedir. (G.V.K. Md. 109)⁽²⁴⁾.

Götürülüğü ayrı bir tah yöntemi olarak belirleyen V.U.K.'un 40 ve 41. maddeleri 3460 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldığından, yukarıda açıklandığı üzere, götürü usulde tarhiyatın çerçevesi, halen Gelir Vergisi Kanunu'ndaki hükümlerle çizilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 38. madesi gereğince de, kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbabı götürü usulde vergilendirilmektedir.

D. Tahrire Dayanan Tarh

Tahrire (yazıma) göre vergi tarihi V.U.K.'un 36. maddesinde hüküm altına alınmıştır. V.U.K.'un 36. maddesine göre "Tahrire göre vergi tarihi, verginin tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanmasıdır". Aynı kanunun 37. maddesi gereğince de, tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar, vergi dairesi tarafından "Tahrir ihbarnamesi" ile mükelleflere tebliğ olunmaktadır. Tahrire dayanan tarhda yıllık vergiler, vergi dairesince mahalle ve köy itibarıyla doldurulan tekalif cetvellerinde gösterilir. (V.U.K. Md. 39).

Tekalif cetveli, tahrire dayalı vergilerde, vergilerin genel durumları için düzenlenen ve mükelleflerin adı, soyadı, adresleri, binaların kesinleşen gayrisafi iradiyle tahakkuk eden vergiyi gösteren bir cetveldir. Tahakkuk eden

⁽²⁴⁾ Kırbaş, Ön. ver., s. 94.

verginin tekalif cetvelinin ilanı suretiyle tebliği, yalnızca bina ve arazi vergilerinin tahrir yoluyla tarhında sözkonusu olmaktadır.

Tahrire dayanan mükellefiyet 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndan önceki yıllarda (1970 öncesinde) bina ve arazi vergileri için geçerli bir tarhiyat yöntemi idi. Bugün vergi sistemimizdeki herhangi bir vergide uygulanmadığından güncelliğini kaybetmiş sayılabilir⁽²⁵⁾.

E. Düzeltme Yoluyla Tarh

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş ya da alınmış olabilir. Bu durumları Vergi Usul Kanunu vergi hatası olarak nitelendirmekte ve idarece yapılacak yeniden tarhiyat üzerine eksik kısmın alınmasına, fazla kısmın da terkinine olanak vermektedir⁽²⁶⁾. Bu yolla yapılan tarhiyatlara düzeltme yoluyla tarh adı verilmektedir.

Vergi hukuku açısından vergi işlemlerinde hata ve düzeltme, vergi alacağının kalkması nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Başka bir yönü ile de konu vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri niteliğini taşımaktadır. Vergilendirme işlemlerinin idari denetim ile düzeltilmesini sağladığı ölçüde hataların giderilmesi, idari aşamada uyuşmazlıkların çözülmesini sağlamakta, bunun ötesinde ise, uyuşmazlığın idari aşamadan yargı alanına geçmesinde de bir köprü oluşturmaktadır⁽²⁷⁾.

V.U.K.'da ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat usullerinden söz edilmiş, düzeltme yoluyla tarhiyat usulüne yer verilmemiştir. Düzeltme yoluyla tarhiyat Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin tarhiyat usulleri bölümünde hüküm altına alınmıştır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 75. maddesi; ikmalen, re'sen, idarece veya beyan esasına göre tarh yahut tahakkuk ettirilerek, mükellefe duyurulmuş olan vergilerle ilgili olarak sonradan meydana çıkartılan ve hazine zararına olan vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilmiş

(25) Özhan Uluatam, Vergi Hukuku - Genel Esaslar, C.I, Ankara, Adım Yayıncılık, 1994, s. 118.

(26) Kırbaş, Ö.n. ver., s. 100.

(27) Şenay Oto, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 97, Ekim - 1996, s. 60

bulunan vergilerin düzeltme fişine dayanılarak tarh edilmesi gerektiği belirtilerek tarhiyatın şeklini belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu 116. ile 126. maddeleri arasında düzeltme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hataları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hataları, V.U.K. Md. 117 uyarınca, "Hesap hataları" olarak adlandırılan ve genel çizgileriyle vergi miktarına ilişkin olan maddi hatalar ve V.U.K. Md. 118 uyarınca, vergi yükümlülüğüne ilişkin saptama ve değerlendirme hataları şeklinde nitelendirilebilecek "Vergilendirme hataları"dır.

a. Hesap Hataları

Hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Hesap hatalarını üç alt başlık altında incelemek mümkündür.

Verginin Matrahında Hata: Tarife ve oranların üzerine uygulanacağı matrahın hesaplanmasında hata yapılabilir. Bu hata, vergi tarh ve tahakkuku ile ilgili belgelerde olabileceği gibi tarh ve tahakkuk işleminin dayanağı olan beyannamelerde de meydana gelebilir.

Vergi Miktarında Hata: Alınacak vergi miktarında yanlışlığa yol açan hatalar vergi tutarındaki hatalardır. Örneğin, vergi miktarını hesaplamak için gözönünde tutulan vergi oranları ve tarifeleri yanlış uygulanmış olabilir.

Mükerrer Vergilendirme: Aynı döneme ilişkin aynı matrah üzerinden aynı verginin bir defadan fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi durumunda mükerrer vergilendirmeden sözedilir. Bu durumda yersiz olan ikinci vergilendirme bir hesap hatası olarak düzeltme yoluyla kaldırılır.

b. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hatalarını dört alt başlık altında incelemek mümkündür.

Mükellefin Şahsında Hata: Mükellefin şahsında hata, verginin asıl yükümlü olan kişi yerine başka bir kişiden istenmesi ve alınmasıdır. Burada vergi idaresi vergilendirme işlemi asıl yükümlü yerine bir başkası hakkında yapmaktadır.

Mükellefiyette Hata: Mükellefiyette hata, açıkça vergi yükümünün kapsamına girmeyen ya da vergiden bağışık olan kimseden vergi istenmesi ya da alınması veya verginin uygulama alanı dışında kalan kimselere vergilendirme işlemlerinin uygulanmasıdır.

Verginin Konusunda (Mevzuunda) Hata: Verginin konusunda hata, açıkça vergi konusunun kapsamına girmeyen ya da vergiden istisna edilmiş gelir, varlık, madde, değer, belge veya işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Burada vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanlış ürünü olan bir işlemi söz konusudur.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Burada vergilendirmenin ilgili olduğu dönem bakımından bir yanlışlık vardır. Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesap edilmiş olması bu hata türünü gerçekleştirir. Örneğin elde edilmiş bir gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi vergilendirme dönemi bakımından hata olur⁽²⁸⁾.

Hata çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. V.U.K.'un 119. maddesi gereğince hatalar, ilgili memurun hatayı bulmasıyla, üst memurun inceleme sırasında hatayı görmesiyle, teftiş sırasında, vergi incelemesi sırasında ve mükelleflerin vergi dairesine müracaatı üzerine meydana çıkarılabilir.

Hatalar, vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilebileceği gibi, mükelleflerin zamanaşımı süresi içinde vergi dairesine yapacakları yazılı başvuru sonucunda, düzeltme talepleri yerinde görülürse de düzeltilebilir. Düzeltme işlemi, düzeltme fişi ile mükellefe tebliğ edilir.

(28) Kaneti, Ön. ver., s. 131 - 132.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İKMALEN VE RE'SEN TARHİYAT

I. İKMALEN VERGİ TARHI

İkmalen vergi tarihine ilişkin düzenlemeler V.U.K.'un 29. maddesinde yer almıştır. Madde metni aşağıdaki gibidir.

İkmalen Vergi Tarhi:

Madde 29 - (2365 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen madde) İkmalen vergi tarhi, 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 tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.

A. Genel Açıklama

Verginin tarh usullerinden birisi de "İkmalen Vergi Tarhi"dır. İkmalen vergi tarhi beyan usulünü tamamlayan ferî usullerden birisidir⁽¹⁾.

Sözcük anlamı itibariyle ikmal, "Bütünleme, tümleme" anlamına gelir iken, ikmal etmek, "Bütünlemek, tamamlamak" anlamına gelmektedir⁽²⁾. İkmalen vergi tarihinde da, daha önce tarh edilen verginin eksik görülmesi sonucu, gerçek miktarına (olması gereken miktara, bütüne) tamamlanması sözkonusudur.

(1) Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995, s. 62.

(2) Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, T.D.K. Yayınları, Ankara, 1974, s. 405.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, ikmalen vergi tarh edilebilmesi için iki ana unsurun birlikte bulunması gerekir.

Bu usurlar:

1) Her ne şekilde olursa olsun daha önce bir verginin tarh edilmiş olması lazımdır.

2) Daha önce tarh edilmiş olan vergiye, ilave olarak bir verginin salınmasını gerektiren matrah veya matrah farkının defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması gereklidir⁽³⁾.

Yukarıda belirtilen unsurlardan yalnızca birinin varlığı halinde, tespit edilen matrah ya da matrah farklarından dolayı ikmalen vergi tarhiyatı yapılması sözkonusu olamaz. Başka bir ifade ile, önceden tarh edilmiş bir verginin bulunması ve tespit edilen matrah farkının bu vergiye ilişkin olması, ikmalen tarhiyat yapılabilmesinin ana koşuludur. Defter, belge ve kayıtlar ile kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olma hali, yukarıdaki koşulun tamamlayıcı niteliğindedir⁽⁴⁾.

B. İkmalen Tarhiyatın Şartları

1. Daha Önce Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması Gerekir

İkmalen vergi tarh edilebilmesi için gerekli olan şartlardan birisi, her ne şekilde olursa olsun daha önce bir verginin tarh edilmiş olması lazımdır. Eğer, daha önce tarh edilmiş bir vergi mevcut değilse, ikmalen vergi tarh edilmesi de sözkonusu değildir.

Örnek: (A) şahsı, 1995 takvim yılında konut olarak kiraya vermiş bulunduğu apartman dairesinden 80 milyon lira gayrimenkul sermaye iradi elde etmiştir.

(A) şahsı, 1995 takvim yılında elde etmiş olduğu 80 milyon lira geliri, 1996 takvim yılının Mart ayında ilgili vergi dairesine beyan etmemiştir. Bu durum daha sonra vergi idaresince kira kontratı, tahsilat makbuzu, bankadaki

⁽³⁾ Eroğlu, Ön. ver., s. 63.

⁽⁴⁾ Kızılot, Ön. ver., s. 635.

hesabı ve kendisi tarafından verilen ifade ile kesin olarak tespit edilmiştir. Anılan şahsın vergiye tabi olan başka bir geliri yoktur.

Bu duruma göre; (A) şahsının, 1995 takvim yılında elde etmiş olduğu geliri, vergi idaresince belgelere dayanılarak tespit edilmiştir. Ancak, (A) şahsı adına ikmalen vergi tarh edilemeyecektir. Çünkü, (A) şahsı adına daha önce yapılmış bir vergi tarhiyatı yoktur. Bu nedenle (A) şahsının, beyan dışı bırakılmış olduğu geliri re'sen tarhiyat konusu olacaktır.

Her ne şekilde olursa olsun, daha önce yapılmış bir tarhiyatın mevcut olması halinde daha sonra defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere göre tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyat yapılacaktır.

Gelir vergisi uygulamasında, bir şahsın birden fazla gelir unsurunun bulunması ve bu unsurlardan elde edilen gelirin bir kısmının beyan edilerek, bir kısmında beyan dışı bırakılmış olması durumunda beyan dışı bırakılan matrah farkı için ikmalen vergi tarh edilebilir. Çünkü mükellef adına daha önce tarh edilmiş bir vergi mevcuttur. Ancak, bu şekilde ikmalen vergi tarh edilebilmesi için, beyan dışı bırakılmış olan matrah farkının defter, belge ve kayıtlara dayanılarak veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması lazımdır.

Örnek: Üç apartman dairesi bulunan (B) şahsı: 1995 takvim yılında dairelerini konut olarak kiraya vermiş ve 90 milyon lira gayrimenkul sermaye iradı elde etmiştir. (B) şahsı ayrıca, 1995 takvim yılı içerisinde bir müddet de ticari faaliyette bulunmuştur.

(B) şahsı: 1995 takvim yılına ilişkin olarak vermiş bulunduğu yıllık gelir vergisi beyannamesine ticari faaliyetini dahil etmemiş ve sadece gayrimenkul sermaye iradını beyan etmiştir. Daha sonra vergi idaresince yapılan incelemede ise 1995 takvim yılındaki ticari faaliyetten 160 milyon lira ticari kazanç sağlanmış olduğu defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmiştir.

Bu duruma göre, mükellef (B)'nin 1995 takvim yılına ait vermiş olduğu yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari faaliyetle ilgili hiç bir gelir mevcut olmamasına rağmen, 160 milyon lira tutarındaki ticari kazancın (matrah farkının) gelir vergisi ikmalen tarh edilecektir. Zira, mükellef (A) adına daha

önce bir vergi tarh edilmiştir. Yani daha önceden mükellef adına yapılmış bir vergi tarhiyatı mevcuttur. Ayrıca tespit edilen matrah farkı da defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere dayanılarak bulunmuştur.

Yani, bir gelir unsuru ile ilgili olan ve beyan dışı bırakılmış olan farkın tespit edilmesi halinde, başka bir gelir unsuru dolayısıyla daha önce yapılmış bir beyan yok ise, bulunan fark için ikmalen değil, mutlaka re'sen tarhiyat yapılması gerekir⁽⁵⁾.

2. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgelere Veya Kanuni Ölçülere Dayanılarak Tespit Edilmesi Gerekir

V.U.K.'un 29. madde hükmüne göre, ikmalen vergi tarh edilebilmesi için gerekli olan şartlardan birisi de matrah farkının, defter, kayıt ve belgelere dayanılarak veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş bulunmasıdır. Yani ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için matrah farkının defter, kayıt ve belgelere dayanılarak veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması şarttır. Bunun dışındaki bir tespite dayanılarak ikmalen vergi salınması sözkonusu değildir.

a) Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgelerden Tespit Edilmesi Hali

İkmalen vergi tarh edilebilmesi için yani ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için matrah farkının defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş olması gerekir.

Defter, kayıt ve belgeler; Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri ile özel olarak düzenlemeye tabi tutulmuş bulunan ve matrahın kesin olarak tayin ve tespitine ilişkin delillerdir.

Bunlar;

Kanunen tutulması zorunlu bulunan defterler,

Düzenlenmesi, verilmesi ve alınması zorunlu bulunan belgeler,

⁽⁵⁾ Eroğlu, Ön. ver., s. 63 - 64.

Vergiye doğuran olaya taraf olan kişilerin beyan ve ifadelerini içeren belgelerdir⁽⁶⁾ .

Tarhiyatın ikmalen yapılmasını gerektiren, defter, kayıt ve belgelerden tespit edilecek matrah veya matrah farklarına örnek olarak;

Bir satış faturasının deftere kaydedilmemesi,

Mal satışının emtianın alacağına yazılması gerekir iken, borcuna yazılması,

Yıl sonunda mevcut emtianın stokta gösterilmemesi,

Envanter defterine yazılan emtia envanterinin tutarının eksik toplanması,

Bir gider unsurunun kayıtlara iki defa geçirilmiş olması,

Kasa açığının kar-zarar hesabına atılması,

Geçmiş yıl zararlarının yanlış veya fazla mahsup edilmesi,

Beyannamedeki gelir unsurlarının, beyannamenin toplam sütununa eksik aktarılması,

gibi durumlar verilebilir.

Örnek Olaylar

Kayıt Hataları: Rakamların esas deftere yanlış kaydedilmesi.

Örnek - 1: Bir işletmede, muhasebe kayıt işlemleri sırasında, 19.250.000.- tutarında bir satış faturasının yevmiye defterine 9.250.000.- TL. olarak kaydedildiği, yapılan vergi incelemesi sonucu tespit olunmuştur.

⁽⁶⁾ Kızılot, Ön. ver., s. 637.

Bu durumda, defter kayıt ve belgelere göre tespit edilen 10.000.000.- TL. matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarh edilecektir.

Örnek - 2: Mükellef (A) 500.000.000.- TL'ye bir makina satın almış ve bunu makinalar ya da demirbaşlar hesabına kaydedeceği yerde, genel giderler hesabına kaydetmiştir. Bu durum yapılan vergi incelemesi sonucu tespit olunmuştur.

Bu durumda; 500.000.000.- TL üzerinden amortisman ayrıldıktan sonra, kalan miktar üzerinden ikmalen vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Nakil Hataları: Sayfadan sayfaya yapılan nakillerin yanlış ya da eksik yazılması.

Örnek - 1: Mükellef (B), işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Defterin 12. sahifesinin gelir toplamı olan 286.672.000.- TL'yi 13. sahifenin üst kısmındaki aktarılan toplam sütununa yanlışlıkla 186.672.000.- TL olarak kaydetmiştir. Bu durum yapılan vergi incelemesi sonucu tespit edilmiştir.

Bulunan 100.000.000.- TL matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarhi yapılacaktır.

Örnek - 2: Mükellef (C), gerçek usulde gelir vergisi mükellefidir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinin ilgili tablolarında beyan ettiği gelir unsurları aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	: 262.800.000.-
Zirai Kazanç	: 196.300.000.-
Gayrimenkul Sermaye İradı	: 148.000.000.-
Ücret	: 176.200.000.-

TOPLAM : 783.300.000.-

Mükellef, yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği yukarıdaki gelirlerini, beyannamenin matrahla ilgili toplam kısmına yazarken, ücret gelirini dahil etmeyi unutmuş ve 607.100.000.- TL. olarak beyan etmiştir. Bu durum, vergi incelemesi sırasında tespit olunmuştur.

Bu durumda, 176.200.000.- TL matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarh edilecektir.

Toplama Hataları: Bu hatalar, genellikle kasıtlı olarak yapılan, vergi matrahını olması gerekenin altına çekmeye yönelik bilinçli hatalardır.

Örnek: Mükellef (D), avukatlık yapmaktadır.Serbest meslek kazanç defterinin hasılat kısmını 146.200.000.- TL. eksik toplamıştır.

Bu durumda, bir vergi incelemesi sırasında hatalı toplama farkedildiğinde 146.200.000.- TL. matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarh edilecektir.

b. Matrah Farkının Kanuni Ölçülere Göre Tespit Edilmesi Hali

Kanuni ölçü; matrahın tespiti ile ilgili olarak, vergi kanunları ile belirlenmiş olan ölçü ve esasları ifade etmektedir.

Vergi kanunları ile belirlenmiş olan bu ölçü ve esaslar konusunda, idare ve mükelleflere herhangi bir takdir hakkı tanınmamaktadır. Bu gibi ölçülerin esas olduğu vergilendirme işlemlerinde, mükelleflerin düşük kazanç beyanları ya da zarar beyan etmeleri kabul edilmemektedir⁽⁷⁾.

Vergi sistemimizde kanuni ölçü olarak kabul edilen ve dolayısıyla ikmalen tarhiyata dayanak olan başlıca müesseseler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

(1) Değerleme Ölçüleri

V.U.K.'un 258. maddesinde değerlendirme, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ticari işletmelere dahil iktisadi kıymetler kanunda tespit edilen ölçülere göre değerlendirilir.

V.U.K.un 261. maddesinde değerlendirme ölçüleri; Maliyet Bedeli, Borsa Rayici, Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer, İtibari Değer, Vergi Değeri, Rayiç

⁽⁷⁾ Aynı, s. 643.

Bedel ve Emsal Bedeli ve Ücreti şeklinde sıralanmış, izleyen maddelerde de bu ölçüler tek tek ele alınarak açıklanmıştır.

Örneğin, emtianın değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Mükelleflerin, emtia değerlemesinde maliyet bedeli yerine başka ölçüyü esas alması veya maliyeti eksik hesaplaması halinde, gerçek maliyet bedeli ile değerlendirme sonucu bulunacak matrah farkı, kanuni ölçüye göre tespit edilmiş sayılır ve ikmalen vergi tarh edilir.

V.U.K.'nun 267. maddesinde yer alan emsal bedeli de, kanuni değerlendirme ölçüsüdür. Emsal bedelin yanlış hesaplanmasından doğan matrah farkları ile ilgili tarhiyat da ikmalen yapılır⁽⁸⁾.

(2) Amortisman Farkları

V.U.K.'nun 313'üncü ve müteakip maddelerinde amortisman ayrılmasına ilişkin esaslar açıklanmıştır. Bu esaslara uyulmaması veya yanlışlıkla fazla amortisman ayrılmış olması halinde, ayrılan veya fazla amortisman ayrılmasından doğan matrah farkı, kanuni ölçüye göre bulunmuş sayılır ve ikmalen vergi tarh edilir.

(3) Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari Zirai Kazanç Esası, G.V.K.'nun 112. maddesinde hüküm altına alınan, vergi güvenlik önlemidir. Zirai kazanç esasına göre bulunan vergiler, ikmalen tarh edilir.

(4) Hayat Standardı Esası

Hayat standardı esasına göre yapılan uygulamada, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, zarar beyan etmesi ya da hayat standardı göstergelerine göre düşük kazanç beyan etmeleri kabul edilmemekte ve hayat standardı esasına göre tespit edilen matrah üzerinden vergi alınması yoluna gidilmektedir. Bu uygulamada, hayat standardı göstergeleri ve temel göstergeler, kanuni ölçü olarak kabul edilmektedir.

⁽⁸⁾ Aynı, s. 643 - 644.

(5) Emsal Kira Bedeli Uygulamasından Doğan Farklar

G.V.K'nun 73. madesi gereğince, gayrimenkullerin bedelsiz ya da dūşük bedelle, belli kimseler dışındakilerin intifaina bırakılması nedeniyle, emsal kira bedeli esasına göre bulunan farklar, kanuni ölçüye göre bulunmuş sayılır ve ikmalen tarhiyat yapılır.

C. Özellik Arzeden Durumlar

1. Beyannamede Zarar Gösterilmesi Halinde İkmalen Tarhiyat

Beyannamede zarar gösterilmesi ya da indirimler nedeniyle beyan edilen matraha vergi isabet etmemesi, ikmalen tarhiyat yapılmasına engel değildir.

V.U.K.'un 29. maddesinde belirtilen "Daha önce bir tarhiyat yapılmış olması" koşulu, mutlaka bir verginin alınmış olmasını ifade etmemektedir. V.U.K.'un 20. maddesinde verginin tarhi; vergi miktarının matrah ve nispet üzerinden hesaplanması şeklinde tanımlanmıştır. Matrahın menfi (zarar) olması halinde de, menfi anlamda bir tarh yapılmış olur. Bu nedenle, beyannamede zarar bildirilmiş olması ya da indirimler nedeniyle vergi isabet etmemesi durumunda da ikmalen tarhiyat yapılması mümkündür⁽⁹⁾.

2. Çift Defter Kayıtları

V.U.K.'nun 29'uncu maddesinde bahsedilen defter, kayıt ve belgeler kanuni defter ve belgelerle sınırlıdır. Yani ikmalen vergi tarh edilebilmesi için bulunan matrah veya matrah farkının kanuni defter, kayıt ve belgelerden tespit edilmiş olması gereklidir. Zira ikmalen vergi tarhi, yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere, belli ve geçerli olan beyanın bulunduğu bir durumda, bu beyandaki maddi hata niteliğinde sayılabilecek olan hataların düzeltilmesi yani ikmalidir. Böyle bir durumda mükellefin beyanı esas itibarıyla geçerliliğini korumaktadır. Yapılan ilave tarhiyat ise bu beyanın tashihi yani düzeltilmesi anlamını taşımaktadır. Halbuki, re'sen vergi tarh

⁽⁹⁾Aynı, s. 637.

edilmesinde yani re'sen tarhiyatta mükellefin beyanı ile defter ve belgelerin geçerliliği esas itibariyle ortadan kalkmaktadır.

Çift defter tutulması halinde, mükellefin beyanı ve bunun dayanağı olan defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan ve geçerliliğinden bahsedilemez. Bu nedenle çift defter kayıtlarından tespit edilen matrah farkı re'sen tarhiyat konusu olacaktır. Çünkü, böyle bir durumda mükellef tarafından beyan edilmiş olan ve temelde geçerliliğini koruyan bir beyanın düzeltilmesi söz konusu değildir. Böyle bir durumda tarhiyatın tamamıyla re'sen yapılması gerekir.

3. Özel Kanunlara Göre Tutulan Defter Kayıtları

Bilindiği üzere bazı meslek ve iş kollarında, kendi özel kanunlarındaki hüküm veya mevzuatları gereğince bazı kayıt ve defterlerin tutulması zorunludur. Yani bu defterler vergi kanunları uyarınca tutulması gereken defterler olmayıp, kendi mevzuatları gereğince tutulan defter ve kayıtlardır.

Örnek: Doktorların serbest meslek kazanç defteri dışında, kendi meslekleri gereğince tuttıkları protokol defteri.

Veya otel işletmelerince tutulan polis kayıt defteri veya özel klinikler tarafından tutulan özel klinik defteri gibi defterler bu niteliktedir.

Kendi mevzuatları gereğince özel bir defter tutmak zorunda olan kişilerin, vergi kanunları uyarınca tutmak mecburiyetinde oldukları defterlerde kayıtlı olmayan bir kısım kazançlarının, bu özel defterlerde kayıtlı olması durumunda, tespit edilen matrah farkı için re'sen vergi tarh edilmesi gerekir. Ancak, ilk anda ikmalen vergi tarh edilmeside düşünülebilir. Fakat ikmalen vergi tarh edilmesi bizce yanlış olur. Çünkü bu konuda belirgin bir hal almış yargı içtihatları yoktur. Yargı organlarının konu ile ilgili olarak farklı düşünmeleride mümkündür⁽¹⁰⁾.

(10) Eroğlu, Ön. ver., s. 67-68.

D. İkmalen Vergi Tarihi İle Beyana Dayanan Tarh Arasındaki Farklar

1. Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk İşlemleri Yönünden

a) Beyana dayanan tarh işleminde vergi, tahakkuk fişi ile tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilmiş olur. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını birarada içerir.

b) İkmalen vergi tarihi olayında vergi; vergi ihbarnamesi ile tarh edilerek mükellef ya da vergi sorumlusuna tebliğ olunur. Verginin tahakkuk edebilmesi için, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin dava açmaması ya da dava açma süresinde ödemeyi kabullenmesi gerekmektedir. Aksi halde, verginin tahakkuku (yani ödenecek aşamaya gelmesi) davanın sonuçlanmasına bağlı olacaktır.

2. Dava Açma Yönünden

a) Beyana dayanan tarh işleminde, beyan edilen matraha ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere (ihtirazı kayıtlı beyanname verme hali hariç), itiraz edilemez yani dava açılmaz.

b) İkmalen vergi tarihi olayında, tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı mükellefin itiraz etme (dava açma) hakkı vardır.

3. Dava Açmanın Tahsilatı Durdurması Yönünden

a) Yukarıda da belirtildiği gibi, beyana dayanan tarh işleminde, beyan edilen matraha ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere dava açılmamaktadır. Bunun tek istisnası, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerdir. İhtirazi kayıtlı verilen beyannamelerde de verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu yapılması, verginin tahsilini durdurmaz.

b) İkmalen vergi tarihi olayında, tarh ve tebliğ edilen vergilerin dava konusu yapılması, dava sonuçlanıncaya kadar verginin tahsilini durdurmaktadır.

4. Ceza Uygulaması Yönünden

a) Beyana dayanan tarh işleminde, beyan edilen vergi üzerinden tarh edilen vergi tahakkuk ettirilirken, ayrıca ceza da (kaçakçılık, ağır kusur ya da kusur) uygulanmaz.

b) İkmalen vergi tarhı olayında, tarh edilen vergiye ayrıca kaçakçılık, ağır kusur ya da kusur cezalarından biri uygulanır.

5. Uzlaşma ve Cezada İndirim Yönünden

a) Beyana dayanan tarh işleminde, mükellef ya da vergi sorumlusu, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin miktarı konusunda, uzlaşma isteminde bulunamaz.

b) İkmalen vergi tarhı olayında, mükellef ya da vergi sorumlusu; tarh edilen vergi ile kesilen cezanın miktarı konusunda, uzlaşma isteminde bulunabileceği gibi, V.U.K.'nun 376. madesine göre, cezada indirim de talep edebilir⁽¹¹⁾.

E. İkmalen Vergi Tarhı İle İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri

Okuyucuya fikir vermek amacıyla, ikmalen vergi tarhı ile ilgili örnek Danıştay kararları aşağıda özet şeklinde sunulmuştur.

Tapu harcı nedeniyle, bina yerine arsa beyannamesi verilmesinin ikmalen tarhiyatı gerektirdiği, (Dnş. 9. D., 25.3.1987 Tarih, E: 1985/693, K: 1987/970).

Alıcı ifadeleri esas alınmak suretiyle ikmalen tarhiyat yapılabileceği, (Dnş. 4. D., 7.6.1985 Tarih, E: 1984/1536, K: 1985/1658).

Alıcılara yöneltilen soruların, vergi matrahının tayin ve tespitine imkân verir nitelikte bulunması gerektiği, (Dnş. 4. D., 26.2.1982 Tarih, E: 1982/321, K: 1982/276).

(11) Kızılot, Ön. ver., s. 634 - 635.

Veresiye satışlarla ilgili özel defterdeki kayıtlar esas alınmak suretiyle, ikmalen tarhiyat yapılamayacağı, (Dnş. 4. D., 5.6.1973 Tarih, E: 1971/2620, K: 1973/1837).

Gelir kaydedilmeyen faturanın, iptal edildiğinin kanıtlanması halinde, ikmalen tarhiyat yapılamayacağı, (Dnş. 4. D.,31.3.1981 Tarih, E: 1980/209, K: 1981/708).

Oto satışlarının noter senedi ve faturaya dayanması halinde, alıcı ifadelerine göre ikmalen tarhiyat yapılamayacağı, (Dnş. 4. D.,25.11.1974 Tarih, E: 1973/4481, K: 1974/4014).

Özel defterler, maddi delil olarak kabul edilmeyeceğinden, özel defterlere göre ikmalen vergi salınamayacağı, (Dnş. 4. D.,16.3.1976 Tarih, E: 1974/3657, K: 1976/844).

Yıl sonu stokunun noksan hesaplanmasının, ikmalen tarhiyatı gerektirdiği,(Dnş. 4. D., 4,8.1971 Tarih, E: 1970/3489, K: 1971/2814)⁽¹²⁾ .

İşletmenin aktifinde kayıtlı binek otomobilin, işletme dışı şahsi işlerde de kullanılması halinde, ikmalen tarhiyat yapılır. Ancak, bu konuda somut bir tespit yapılması gerekir. Varsayım ve kanaate dayalı bir yorumla bu sonuca ulaşılamaz. (Dnş. 4. D., 13.2.1996 Tarih, E: 1995/4040, K: 1996/254).

Mal satış faturalarından ikisini işletme defterine gelir kaydetmediği ve beyan dışı bıraktığı tespit edilen davacı adına fatura tutarlarının toplamı üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesine göre ikmalen yapılan tarhiyat yerindedir. (Dnş. 4. D., 8.6.1995 Tarih, E: 1994/2638, K: 1995/1845).

İnceleme raporunda eleştirisi yapılan konularda gerekli araştırmaların yapılmaması ve yüzeysel olarak konuların irdelenmesi halinde ikmalen yapılan tarhiyatın terkinin gerekir. (Dnş. 4. D., 24.1.1995 Tarih, E: 1994/1243, K: 1995/216).

(12) Aynı, s. 646 - 648.

Gider kaydedilmeyen faturada yazılı K.D.V.'nin, aynı dönemde kanunsuz olarak gider yazılan K.D.V.'den fazla olması halinde, K.D.V. yönünde ikmalen tarhiyat yapılamaz. (Dnş. 9. D., 26.10.1994 Tarih, E: 1993/3885, K: 1994/4129) ⁽¹³⁾ .

F. İkmalen Tarh Edilen Vergilerde Kesinleşme

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesine göre, ikmalen tarh edilen vergiler ilgililere ihbarname ile tebliğ edilir. İ.Y.U.K.'nun 7. maddesine göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere otuz gündür. Mükellefler sözkonusu sürede, dava yoluna gitmediği takdirde, dava açma süresinin dolmasıyla ikmalen salınan vergi tahakkuk eder ve kesinleşir.

II. RE'SEN VERGİ TARHI

Re'sen vergi tarihine ilişkin düzenlemeler V.U.K.'un 30. maddesinde yer almıştır. Madde metni aşağıdaki gibidir.

Re'sen vergi tarhi

Madde 30 - (2791 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkra) "Re'sen vergi tarhi, 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. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."

(2365 sayılı Kanununun 4'üncü maddesiyle değişen fıkra) Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

⁽¹³⁾ Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 3, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1996, s. 684 - 687.

1. (4008 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değişen bent) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,

5. (205 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle eklenen bent) Vergi matrahları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 54'üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tesbit edilen mükellefler tarafından vergi incelemeleri sırasında, giderleri tevsik edilemezse,

6. (2365 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen bent) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (4008 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen bent) Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa,

Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.

8. (4108 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen bent) Bu Kanunun mükerrer 227'nci madesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getiren beyanname ve ekleri

imzalatılmırsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9. (4108 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen bent) Bu Kanunun mükerrer 175'inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa,

Yukarıdaki 2'nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. 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 tesbit olunacak miktardan fazla olamaz.

(4008 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değişen fıkrada) Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sev edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

(485 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkrada) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

A. Genel Açıklama

Re'sen vergi tarh edilmesi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak veya kanuni ölçülere göre tespit edilmesine 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).

Re'sen vergi tarh edilebilmesi için, ilk önce matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere dayanılarak veya kanuni ölçülere göre tespit edilememiş olması gerekir. Ayrıca, matrah veya marah farkının takdir edilmiş olması lazımdır. Matrah veya matrah kısmının re'sen takdir edilebilmesi içinde, V.U.K.'nun 30'uncu maddesinde belirtilmiş olan re'sen takdir sebeplerinden birinin bulunması gereklidir. Yani matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilebilmesi, mutlak surette re'sen takdir sebeplerinden birinin bulunmasına bağlıdır. Yoksa matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilemez.

Re'sen takdir yetkisi ise ilke olarak takdir komisyonuna aittir. Ancak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerde "vergi incelemesine konu olan olaylar" hakkında re'sen takdir yetkisine sahiptirler⁽¹⁴⁾.

1.1.1983 tarihine kadar, yalnızca takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarhiyatı yapılabiliyordu. 1.1.1983 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 2791 sayılı Kanunun birinci maddesi ile, V.U.K.'un 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⁽¹⁵⁾.

Re'sen tarhiyata konu olacak matrah veya matrah farkları, takdir komisyonu tarafından takdir kararı ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından da inceleme raporunda belirtilmek sureti ile takdir edilir. Matrah veya matrah kısmı re'sen takdir edildikten sonra, vergi dairesince bu miktar üzerinden re'sen vergi tarh edilir.

(14) Eroğlu, Ön. ver., s. 73.

(15) Kızılot, 1991, Ön. ver., s. 653 - 654.

Üzerinde durulması gereken önemli hususlardan birisi de, matrah veya matrah farkının, takdir komisyonu veya inceleme elemanlarınca takdir edilebilmesi için, V.U.K.'nun 30'uncu maddesinde belirtilen re'sen takdir sebeplerinden birinin bulunması gerektiğidir. Eğer re'sen takdir sebeplerinden hiç biri mevcut değilse yani yoksa, takdir komisyonuna başvurulamaz. İnceleme elemanlarınca da inceleme raporlarında bir matrah veya matrah kısmı belirtilip, bu matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarh edilmesi istenilemez⁽¹⁶⁾.

B. Re'sen Takdir Sebepleri

V.U.K.'nun 30'ncu maddesinde; "re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde..." denilmek suretiyle re'sen takdir konusu geniş bir esasa bağlanmıştır. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrasında re'sen takdir sebepleri 9 bent halinde sayılarak re'sen takdir esası biraz kısıtlanmıştır. Yani V.U.K.'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasında dokuz bent halinde açıklanan takdir sebeplerinden herhangi birinin bulunmaması durumunda re'sen takdire başvurulamaz.

V.U.K.'nun 30'uncu maddesinde açıklanan takdir sebeplerinden birinin mevcut olması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen kanuni defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilecektir. Yani kesin olarak takdir yoluna gidilecektir. Halbuki vergi beyanlarının kanuni süre içerisinde yapılmamış olması gibi bazı durumlarda vergi matrahının defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmesi mümkündür. Fakat takdir sebeplerinden birinin bulunması halinde, kanun koyucu bunları yokmuş gibi kabul etmekte ve matrah veya matrah farkının muhakkak surette re'sen takdir suretiyle belirlenmesini öngörmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'ncu maddesinde belirtilen re'sen takdir sebepleri aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır:

(16) Eroğlu, Ön. ver., s. 73.

1. Vergi Beyannamesinin Kanuni Süre Geçtiği Halde Verilmemiş Olması

a. Genel Olarak

Bilindiği üzere beyan esasına dayanan vergi sisteminde, vergi matrahı bir beyanname ile mükellef tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilir. Beyan esasına dayanan vergilerde, vergi beyannamesinin hangi vergi dairesine ve ne zaman verileceği ise ilgili vergi kanununda belirtilir. Vergi beyannamesinin kanunda belirtilen süre içerisinde vergi dairesine elden verilmesi veya posta ile gönderilmesi gerekir.

Vergi beyannamesinin kanuni süre geçtiği halde hiç verilmemiş olması ile kanuni süre geçtikten sonra verilmiş olması durumlarında aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılması gerekir.

b. Beyannamenin Kanuni Süre Geçtiği Halde Hiç Verilmemiş Olması

Vergi beyannamesinin kanuni süre geçtiği halde hiç verilmemiş olması ve bu durumun da vergi dairesi tarafından tespit edilerek, dönem matrahının belirlenmesi için takdir komisyonuna sevk edilmesi veya vergi incelemesine başlanılmış olması hallerinde; beyannamenin kanuni süre içinde verilmemiş olması fiili, V.U.K.'nun 30/1 ve aynı maddenin 4'ncü fıkrası hükmü uyarınca re'sen takdir sebebi sayılır.

Bu durumun sonucu olarakta; takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından belli edilen vergi matrahı üzerinden re'sen vergi tarh edilir. Bu şekilde yapılan re'sen tarhiyatta ise, V.U.K.'nun 341 ve mükerrer 347/5'nci maddeleri uyarınca ağır kusur cezası kesilir.

Takdir komisyonuna başvuru veya vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen beyannameler üzerine, beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen vergi tarh edilir ve ağır kusur cezası kesilir. Daha sonra takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından belirlenen vergi matrahı, beyannamede gösterilmiş olan matrahtan fazla ise, ayrıca aradaki fark üzerinden re'sen vergi tarh edilir ve ağır kusur cezası ikmal edilir.

c. Beyannamenin Kanuni Süre Geçtikten Sonra Verilmesi Hali

(1) Beyannamenin Pişmanlık Talebi Olmaksızın Kendiliğinden Verilmesi

Vergi beyannamesinin kanuni süre geçtikten sonra, mükellef tarafından pişmanlık talebi olmaksızın kendiliğinden verilmesi durumunda; beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen vergi tarh edilir ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez.

Yani kanuni süre içinde verilmemiş olan vergi beyannamelerinin; vergi incelemesine başlanılmadan veya vergi dairesi tarafından takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, mükellef tarafından kendiliğinden pişmanlık talebi olmaksızın verilmesi durumunda; matrahın takdir komisyonunca takdiri yoluna gidilmeksizin, verilen beyanname üzerinden re'sen gerekli tarhiyatın yapılması lazımdır. Bu şekilde yapılan re'sen tarhiyata ise, V.U.K.'nun 350'nci maddesi uyarınca kusur cezası kesilmesi gerekir. Kusur cezasının kesilmesinde; V.U.K.'nun mükerrer 347/1'nci maddesinde yer alan hadlerin aşılmış aşılmadığına bakılmaz. (V.U.K. Gnl. Tb 229).

(2) Beyannamenin Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanmak İsteği İle Verilmesi

Vergi beyannamesini kanuni veya ek süre içinde verilmemiş olmasına rağmen, beyannamenin verilmemiş olduğu vergi idaresince tespit edilmeden önce, mükellef bu beyannamesini V.U.K.'nun 371'nci maddesinde belirtilen pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteği ile verirse, beyanname vergi dairesince kabul edilir. Vergi, cezasız olarak tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Beyannamenin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteği ile verilmesi ve pişmanlık hükümlerine de uyulmuş olması halinde, beyanname süresinde verilmiş sayılır ve ayrıca re'sen takdire başvurulmaz. Yani pişmanlıkla beyanname verilen hallerde, V.U.K.'nun 371'nci maddesinde belirtilen şartlara uyulmuş ise, mükellefin vergi matrahı re'sen takdir edilemez ve dolayısıyla da re'sen tarh edilmesi söz konusu olamaz.

Kanuni süresinde verilmemiş olan beyannamenin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteği ile verilmiş olması, tek başına yeterli değildir. Ayrıca, V.U.K.'nun 371'nci maddesinde belirtilen pişmanlık şartlarının mevcut olması ve bu şartlara uyulmuş olması gereklidir. Yoksa pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Pişmanlık hükümlerinden yararlanılmaması halinde ise, beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen vergi tarh edilir ve kusur cezası kesilir. Matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmez. Çünkü kanuni süresi içinde verilmeyen beyanname, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk işleminden önce, mükellef tarafından kendiliğinden verilmiştir. (V.U.K. Md. 30, fıkra 4).

d. Özellik Gösteren Durumlar

(1) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Sürede Verilmesi

V.U.K.'nun 342'nci maddesinde; veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde, beyanname verme süresinin bitiminden sonra 15 günlük ek bir süre verilmiştir. Ayrıca aynı maddede mükelleflere tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük ikinci bir ek süre hakkı tanınmıştır.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanuni süre bittikten sonra, bir veya ikinci ek süre içerisinde verilmiş olması halinde vergi ziyaının meydana gelmemiş sayılacağı, V.U.K.'nun 342'nci maddesinde belirtilmiştir. Bu duruma göre, beyanname bir veya ikinci ek süre içerisinde verilmiş ise re'sen takdire başvurulamaz. Eğer, beyanname ikinci ek süre içerisinde de verilmemiş ise re'sen takdire başvurulur.

Ancak, beyannamenin mükellef tarafından, takdir komisyonuna sevk edilmesinden veya vergi incelemesine başlanılmadan önce kendiliğinden verilmesi halinde, bundan önceki bölümlerde belirtilen şekilde işlem yapılır. (V.U.K. Md. 30/1 ve 4'ncü fıkra).

(2) Beyannamenin İmza Edilmeden Verilmiş Olması

Vergi beyannamesinin imza edilmeden verilmiş olması halinde, vergi dairesince bu beyannamenin kabul edilmemesi gerekir. Fakat, bu durumun

ilgili memurun gözünden kaçmış olması veya beyannamenin posta ile gönderilmiş olması gibi bazı durumlarda, beyannamenin vergi dairesince alınmış olduğu durumlar da vardır.

Vergi dairesince kabul edilmiş olan bu beyanname, ister elden verilmiş olsun isterse posta ile gönderilmiş bulunsun, beyannamenin imza edilmeden verilmiş olması hali beyannamenin hiç verilmemiş sayılmasını gerektirir. Yani beyannamenin imza edilmeden verilmiş olması hiç verilmemiş hükmündedir. Bu durum ise dönem matrahının re'sen takdir edilmesini gerektirir.

Ancak, vergi idaresinin bu konudaki uygulamaları ile Danıştay içtihatları konuyu biraz daha yumuşatmıştır. Şöyle ki; vergi idaresi imza edilmeden verilmiş beyannameler üzerinde hiçbir işlem yapmadan, imza noksanlığını beyannameyi imza ettirmek sureti ile tamamlamakta ve re'sen takdire başvurmamaktadır.

Danıştay içtihatlarına göre ise; imzasız verilmiş olan beyannamenin her nasılsa vergi idaresince kabul edilip, bu beyanname üzerine verginin de normal bir şekilde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmiş olduğu durumlarda, ayrıca bir vergi ziyayı yoksa re'sen takdir yoluna başvurulamayacağı şeklindedir. (Dnş. 4. D: 29.4.1969 T, E. 1967/155, K. 1969/1945).

(3) Vergi Matrahı Bulunmasa Bile Beyannamenin Süresinde Verilmesi Gerekir

Gelir, kurumlar ve katma değer vergileri gibi sürekli mükellefiyetlerde, mükellefiyetin devam ettiği süre içinde vergi beyannameleri, vergi matrahı olması bile mutlak surette süresinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir. Eğer beyanname verilmemiş ise, vergi matrahının belirlenmesi için re'sen takdire başvurulur.

2. Vergi Beyannamesi Kanuni Ve Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber, Beyannamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Bulunması

Vergi beyannamesi kanuni veya ek süre içinde verilmekle beraber, eğer beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse, bu durum

re'sen takdir sebebi sayılır. Bunun sonucu olarak da maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilir ve vergi matrahı re'sen takdir yolu ile belirlenir.

Beynamede, vergi matrahına ait bilgilerin gösterilmemiş olması durumu daha ziyade gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde sözkonusu olur. Vergi beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olmasından ise bizce, matraha ilişkin hiçbir bilginin mevcut olmamasını anlamak gerekir. Yani beynamede isim, ünvan, adres ve imzadan başka bir bilginin olmaması lazımdır.

Vergi beyannamesinde vergi matrahına ait bilgileri göstermemiş bulunan mükellefin, vergi matrahının takdir yolu ile belli edilmesinden önce; takdir komisyonu mükellefe 15 günden az olmamak üzere bir süre vererek, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye, kanuni defter ve belgelerini ibraz etmeye davet etmesi gereklidir. (V.U.K. Md. 15). Eğer, takdir komisyonu bu zorunluluğa uymazsa yani mükellefi bilgi vermeye davet etmezse, verilen kararın hukuki geçerliliği olmayacaktır.

Mükellef; takdir komisyonu tarafından istenilen bilgileri verir, kanuni defter ve belgelerini ibraz ederse, defter ve belgeler ihticaca salih bulunması şartıyla; mükellefe takdir edilecek matrah, defter ve belgelere göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz. Fakat defter ve belgeler mükellefçe takdir komisyonuna ibraz edilmemiş ise, takdir komisyonu vergi matrahını re'sen takdir eder.

3. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsisi Veya Bir Kısımının Tutulmamış Veya Tasdik Ettirilmemiş Veya İbraz Edilmemiş Olması

V.U.K.'nuna göre tutulması mecburi olan defterlerin tamamı veya bir kısmının tutulmamış olması veya bu defterlerin tasdik ettirilmemiş bulunulması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması halleri, re'sen takdir sebebi sayılır. (V.U.K. Md. 30/3).

Bu nedenle; re'sen takdire başvurulabilmesi için, defterlerden sadece birinin tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya ibraz edilmemiş olması yeterlidir. Bu durumlar aşağıdaki bölümlerde kısaca açıklanmıştır.

a- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması zorunlu olan defterlerin neler olduğu V.U.K.'nun "Defter Tutma" ile ilgili ikinci kısmında açıklanmıştır. Bu defterlerin tamamı veya bir kısmı ya da bir tanesinin tutulmamış olması re'sen takdir sebebi olarak belirtilmiştir.

Ayrıca; birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına, ikinci sınıf tüccarlarda işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorundadırlar. İşte birinci sınıf bir tüccarın bilanço esasına yerine, işletme hesabı esasına göre defter tutmuş olması halinde, kanunen tutulması gereken defterler tutulmamış sayılır ve bu durum re'sen takdir sebebidir. Dolayısıyla mükellefin vergi matrahı re'sen takdir yolu ile belli edilir. Yani re'sen takdir edilir. (V.U.K. Md. 30/3, 176, 177, 178).

Birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat işi ile uğraşanların, imalat defteri tutmaları zorunludur. Birinci sınıf tüccarların imalat defteri tutmamış olmaları da re'sen takdir sebebi sayılır. Çünkü tutulması zorunlu olan defterlerden birisi tutulmamıştır. (V.U.K. Md. 30/3, 197).

b- Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin V.U.K.'nun 221, 222 ve 352'nci maddelerinde belirtilen esaslar çerçevesinde tasdik ettirilmesi gerekir. Eğer kanunen tutulması gereken defterler süresi içinde veya kanuni süreden sonra bir ay içinde tasdik ettirilmemiş ise veya hiç tasdik ettirilmemiş olursa, bu durum re'sen takdir sebebi sayılır.

Yani, V.U.K.'nuna göre tutulması gereken defterlerin, aynı kanunun 221 ve 222'nci maddelerinde belirtilen esaslara göre tasdik ettirilmesi lazımdır. Eğer defterler kanuni süre içinde veya en geç kanuni sürenin sonundan başlayarak bir aylık süre içerisinde tasdik ettirilmemiş ise, hiç tasdik ettirilmemiş sayılır. Bu durum ise V.U.K.'nun 30/3'ncü maddesine göre re'sen takdir sebebidir.

c- Kanuni defterlerin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere, herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması durumu da re'sen takdir sebebidir.

Bilindiği üzere vergi incelemesi iş yerinde veya dairede olmak üzere iki yerde yapılabilir. Vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılması halinde, defterlerin anında ibraz edilmesi esastır. Ancak, mükellefe bu konuda bir iki

gün gibi çok kısa bir süre verilebilir. Eğer, kanuni defterler anında veya süre verilen hallerde, bu sürenin sonunda ibraz edilmezse, bu konuda bir tutanak düzenlenir ve defterlerin ibraz edilmemesi hali re'sen takdir sebebi sayılır.

Vergi incelemesinin dairede yapıldığı hallerde mükelleften, defter ve belgelerini daireye getirmesi yazı ile istenir ve ibraz içinde münasip bir süre verilir. (V.U.K. Md. 139).

Mükellefe, defter ve belgelerini daireye getirmesi yani ibraz etmesi için verilecek süre 15 günden az olamaz. Zira, V.U.K.'nın sürelerle ilgili genel esasları düzenleyen 14'ncü maddesi hükmünde, idarece verilecek sürenin 15 günden az olmayacağı belirtilmiştir. Eğer; süre 15 günden az verilirse, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, re'sen takdir yoluna başvurulamaz. Ya da ikinci bir yazı yazılarak yeniden 15 günden az olmamak üzere tekrar bir süre tayin edilerek defter ve belgelerin ibraz edilmesi istenir. Bu süre içerisinde defter ve belgeler ibraz edilmezse re'sen takdire başvurulabilir. Bu nedenle mükellefe defter ve belgelerinin ibrazı için verilecek sürenin 15 günden az olmaması gerekir. (V.U.K. Md. 14, 30/3 ve 139).

Mücbir sebeplerin bulunması halinde, defter ve belgelerin ibrazı için verilen süre durur. Mücbir sebebin ortadan kalkması ile de süre tekrar işlemeye başlar. Sürenin sonunda ise defterlerin ibraz edilmesi gerekir. Ancak, defter ve belgelerin mücbir sebepler nedeniyle zayi edilmiş olması durumunda ibraz edilmesi sözkonusu değildir.

Defter ve belgeler; ibraz edilmesi için verilen sürede veya mücbir sebepler dolayısıyla zayi edilmiş olmaları nedeniyle ibraz edilmemiş olması halinde, dönem matrahının belirlenmesi için re'sen takdir yoluna başvurulur.

Danıştay Onbirinci Dairesi'nin 13.11.1995 tarih E: 1995/3521, K: 1995/3074 sayılı kararında özetle "Vergi Mahkemesi'nce ara kararı ile getirilen defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda düzenlenen bilirkişi raporunun, yasal defterlerin süresi içerisinde tasdik ettirildiği, herhangi bir silinti ve kazıntı bulunmadığı, katma değer vergilerinin de geçerli faturalara dayalı olarak yasal defterlere kaydedildiği ve verilen beyannamelerin de kayıtlara uygun olduğunun görülmesi halinde, inceleme elemanınca, defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re'sen salınan vergi ve kesilen cezaların tamamı kaldırılır" demek suretiyle, defter ve

beyannamelerin de kayıtlara uygun olduğunun görülmesi halinde, inceleme elemanınca, defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re'sen salınan vergi ve kesilen cezaların tamamı kaldırılır" demek suretiyle, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesini re'sen takdir için tek başına yeter şart olarak kabul etmemiştir.

Benzer konuda, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin verdiği 11.10.1995 tarih E: 1994/4550, K: 1995/2960 sayılı kararda ise, "İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgeler idari yargı yerinde ispatlama vasıtası olma vasfını yitirir" demek suretiyle, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesini re'sen takdir için tek başına yeter şart olarak kabul etmiştir. Danıştay'ın benzer konudaki iki farklı kararı birbiri ile çelişki içerisindedir.

4. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Sıhhatli Bir Vergi İncelemesi Yapılması İçin Yeterli Bulunmaması

V.U.K.'nun 30/4'ncü maddesi hükmünde belirtilen başka bir takdir sebebi de; defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamış olması halidir.

V.U.K.'nun 30/4'ncü maddesine göre; defter ve vesikaların noksan, usulsüz ve karışık olması durumu tek başına re'sen takdir sebebi sayılmaz. Bunların sıhhatli bir vergi incelemesi yapılmasına engel olacak nitelikte ihticaca salih bulunmamış olması da gerekir⁽¹⁷⁾ .

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerle, verilmesi ve alınması mecburi olan belgelerin, dönem matrahının kesin olarak tespitine olanak vermemesi hali, ihticaca salih olmama olarak tanımlanmaktadır. İhticaca salih olmama kavramının, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir yasal tanımlaması yapılmamıştır. Bununla birlikte, ihticaca salih olmamanın ölçüsünü, defter ve belgeler üzerinden matrahın kesin miktarıyla tespit edilememesi durumuna bağlamak uygun olacaktır⁽¹⁸⁾ .

(17) Aynı, s. 74 - 83.

(18) M. Nadir Arıca, "Vergilendirmede Tarhiyat İşlemleri - 9", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 100, s. 59.

Çift defter kullanmak,

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlemek ya da bunları bilerek kullanmak,

Defter kayıtlarını tahrif etmek,

Bilinmeyen adlara hesaplar açmak,

Defter sahifelerini yok etmek,

Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi,

Bazı gelirlerin ya da giderlerin kayıtlara geçirilmemiş olması,

Vadeli satışlar için peşin satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi,

Alıcı ifadeleri ile kayıtların birbirini tutmaması gibi haller.

5. Vergi Matrahları G.V.K.'nun 54/2. Maddesi Hükmüne Göre Tespit Edilen Zirai Kazanç Erbabının Giderlerinin Tevsik Edilememesi

G.V.K.'nu hükümlerine göre, zirai kazancın tespiti götürü gider usulü ve gerçek usulde olmak üzere iki esasa göre yapılır. Götürü gider usulüne göre zirai kazancın safi miktarının tespiti ise; zirai hasıllata, götürü gider emsalinin uygulanması veya zirai hasıllattan, yapılan gerçek giderlerin tenzil edilmesi suretiyle bulunur.

Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespit edilmesinde, zirai hasıllattan tenzil edilen gerçek giderlere ilişkin belgelerin, zirai kazanç erbabı (çiftçiler) tarafından muhafaza edilmesi ve inceleme için istenildiğinde yetkililere ibraz edilmesi gerekir. Aksi halde, bu durum re'sen takdir sebebi sayılır ve vergi matrahı re'sen takdir suretiyle belirlenir. (V.U.K. Md. 30/5, 254, 256).

6. Tutulması Zorunlu Olan Defter Veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına İlişkin Delil Bulunması

V.U.K.'nun 30/6'ncı maddesi hükmüne göre; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halî, re'sen takdir sebebi sayılır.

Mükellefçe tutulmuş olan defter kayıtları ve belgeler son derece muntazam, usul ve şekil hükümlerine uygun olarak tutulmuş olabilir. Hatta V.U.K.'nun 30'uncu maddesinde belirtilmiş olan re'sen takdir sebeplerinden hiç biride bulunmayabilir. Buna rağmen mükellef vergiye tabi bir çok muamelelerini, defter kayıtlarına intikal ettirmeden veya belgeye bağlamadan yürütmüş ve bu durumun doğal sonucu olarakta kârın bir kısmını gizlemiş olabilir. Bu şekilde gizlenmiş olan kâr da her zaman defter ve belgelere dayanılarak tespit edilememiş olabilir.

İşte böyle bir durumda; V.U.K.'nun 3'üncü maddesinde belirtilen iktisadi, ticari ve teknik icaplara göre yapılan değerlendirme sonucu mükellefin defter kayıtları ve belgelerinin gerçek durumu yansıtmadığını gösterirse, bu durum re'sen takdir sebebi sayılır ve vergi matrahı re'sen takdir yolu ile belli edilir.

7. Yapılan İnceleme Sırasında, Mükelleflerin, Her Türlü Harcama ve Tasarruflarının Vergisi Ödenmiş Veya Vergiye Tabi Olmayan Kazançlardan Sağlandığının Kanıtlanamaması

V.U.K.'nun 30/7'ncü maddesi hükmünde belirtilen başka bir takdir sebebi de; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri tarafından yapılan incelemeler sırasında; mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş kazanç veya iratlardan ya da vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlamaları gerekir.

Mükelleflerin; harcama ve tasarruflarının vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığının kanıtlanamayan kısmı,

harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak, dönem matrahının takdirinde dikkate alınır⁽¹⁹⁾.

7. bentte öngörülen re'sen takdir nedeni, inceleme elemanlarından kimilerine dolaylı olarak verilen, mükelleflerin harcama ve tasarrufları ile bu harcama ve tasarrufların vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan karşılanıp karşılanmadıklarını araştırma - inceleme yetkisinin bunlar tarafından kullanılmasının sonucudur. Söz konusu yetki, inceleme elemanları yönünden, şimdiye kadar - Gelir Vergisi Kanunu'nun servet beyanı ve gider eseslerini düzenleyen maddelerinin yürürlükten kaldırıldıkları tarihlerden bu yana - olmayan bir yetkidir ve mükelleflerin vergilendirilmiş kazançları ile harcamalarının ve tasarruflarının mukayese edilmesine ve bu mukayeseden vergilendirme (vergiyi doğuran olay ve vergi matrahı) bakımından sonuçlar çıkarılmasına olanak sağlamaktadır⁽²⁰⁾.

Kişilerin harcama ve tasarruflarından hareketle vergi matrahlarının resen takdirine gidilebilmesi ve sonuçta, re'sen vergi tarh edilebilmesi için, 7. bentte iki koşul öngörülmüştür. Bu koşullardan birincisi, mükelleflerin harcamalarda ve/veya tasarruflarda bulunmuş olması ve bu harcama ve tasarrufların tespit edilmesidir. Diğer ise, harcama ve tasarrufların kaynağının kanıtlanmamış olmasıdır.

7. bente öngörülen kanıtlamanın mükellefler tarafından yapılamamasının, harcama ve tasarruflar yönünden, iki sonucu vardır:

Bu sonuçlardan ilki, kaynağı bentte yazılı kazançlarla kısmen veya tamamen açıklanamayan harcama ve/veya tasarrufun, yapıldığı dönemde elde edildiği halde vergisi ödenmemiş kazanç sayılmasıdır. İkinci sonuç, kaynağı kısmen veya tamamen kanıtlanamayan harcama ve/veya tasarrufun, mükellefin bunların yapıldığı vergilendirme döneminin matrahının takdirinde dikkate alınmasıdır⁽²¹⁾.

4008 sayılı Kanununun 2. maddesiyle eklenen bu bent hükmü, uygulamada henüz pek uygulanmayan ve bu yönüyle de kapalı bir kutu

(19) Eroğlu, Ön. ver., s. 85 - 86.

(20) Turgut Candan, "Harcama ve Tasarruflar Yoluyla Re'sen Takdir-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 44, Ağustos - 1996, s. 20

(21) Turgut Candan, "Harcama ve Tasarruflar Yoluyla Re'sen Takdir-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 45, Eylül - 1996, s. 23.

niteliğinde olan bir re'sen takdir sebebidir. 7. bent hükmü ile Kanun koyucunun kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma iradesinin var olduğunu söylemek mümkündür. Ancak; resen takdir hakkının maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerine verilip, aynı inceleme yetkisine V.U.K.'nun 135. maddesi ile sahip olan vergi denetmenlerine ve vergi dairesi müdürlerine verilmemiş olması bir eksiklik ve çelişkidir. Çünkü, ülkemizde denetlemeye tabi tutulan mükelleflerin beyannameli mükelleflere oranı, başka bir ifade ile vergi kaçırıcıların yakalanma ihtimali %5'in altındadır⁽²²⁾. Bu oran, 7. bent hükmünün uygulanmasında vergi denetmenlerine ve vergi dairesi müdürlerine de yetki verilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

8. 3568 Sayılı Kanuna Göre İmzalatılması Gerekli Belgelerin İmzalatılmaması Veya Zamanında İbraz Edilmemesi

Re'sen takdir sebebinden birisi de; V.U.K.'nun mükerrer 227'nci maddesi hükmü uyarınca; 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilememesidir.

9. İkmalen ve Re'sen Vergi Tarh Edilmesini Gerektiren Durumların Birarada Bulunması

Vergi Usul Kanununun 30'ncü maddesinin son fıkrası hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"...Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarihini gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarihini da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına menset olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhi sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir" denilmiştir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, resen vergi tarihini gerektiren bir sebep yanında (yani re'sen takdir sebeplerinden birinin bulunduğu

(22) Ahmet Fazıl Özsoylu, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, 1. Basım, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1996, s. 70.

durumlarda), ayrıca ikmalen vergi tarihini gerekli kılan bir durum varsa, re'sen takdir sonucu beklenilmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Daha sonra takdir komisyonu kararı veya inceleme elemanlarının raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarh edilir. Ancak ikmalen tarhiyata konu olan matrah farkı, re'sen takdir edilen matrahın içine dahil edilerek takdir yapılmış ise, bu matrah üzerinden re'sen tarh edilen vergiden, daha önce ikmalen tarhiyata konu olan kısma ait vergi indirilir.

Hem ikmalen, hemde re'sen vergi tarh edilmesini gerekli kılan durumların birlikte bulunması hali, V.U.K.'nun 30/1'ncü maddesi dışındaki takdir sebeplerinin bulunması durumunda sözkonusu olabilecektir. Yani önce ikmalen, sonrada re'sen vergi tarh edilmesi durumu, daha önce bir beyanname verilen ve bu beyan üzerinden bir verginin tarh edilmiş olduğu bir durumda geçerlidir. Eğer, daha önce bir vergi tarh edilmemişse, ikmalen vergi tarh edilmeside sözkonusu değildir. Bu nedenle beyanname verilmeyen hallerde, daha önce bir vergi tarh edilmesi sözkonusu olmayacağından tespit edilen matrahın bir kısmı defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş olsa bile re'sen vergi tarh edilir. Yani matrahın tamamı üzerinden re'sen tarhiyat yapılır.

C. Özellik Arzeden Durumlar

a- Re'sen tarh edilmesi gereken verginin ikmalen tarh edilmesi halinde, bu durum için mükellefçe vergi davası açılabilir. Yargı organlarıncada ikmalen yapılmış olan tarhiyat usul yönünden bozulabilir. Eğer, yargı organınca bozma kararının verildiği yılda tarh zamanaşımı süresi dolmuşsa, yeniden tarhiyat yapılması ve bu durumun ıslah edilmesi de mümkün olamaz.

Bu durumun tersine ikmalen tarh edilmesi gereken verginin re'sen tarh edilmesi durumunda ise, yine yargı organlarıncada bozma kararı verilen haller vardır. Ancak ikmalen tarh edilmesi gereken bir verginin, re'sen tarh edilmiş olması halinde, ayrıca mükellef aleyhine bir durum yaratmamış olması durumunda geçerli sayılacağına ilişkin yargı kararları da mevcuttur.

Tarhiyatın nevindeki tereddüt bazen vergi dairesinden kaynaklandığı halde, bazı durumlarda da yargı organlarındaki görüş farklılıklarından da

kaynaklanmaktadır. Hal böyle oluncada kesin ölçüleri belirlenemeyen bir konudaki tarhiyatın şeklindeki farklılık nedeniyle verilen bozma kararları, kamu alacağı bakımından olumsuz etkiler yaratmaktadır.

Bize göre, re'sen tarh edilmesi gereken bir verginin ikmalen tarh edilmiş olması durumu mükellef yönünden belki biraz haklı görülebilirdi, ikmalen salınması gereken bir verginin re'sen tarh edilmesini haklı gösterecek bir durum söz konusu değildir. Ayrıca V.U.K.'nın 30'ncu maddesinde 2791 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra bu konu önemini iyice yitirmiştir.

b- Zarar beyan edilen bir yılla ilgili olarak sonradan vergi incelemesi yapılması ve bunun neticesinde de bir matrah farkı bulunmuş olması halinde, bu zararın mahsup edilmiş olduğu daha sonraki yıllar için bir tarhiyat yapılması gerekir. İşte bu tarhiyatın nevi ne olacaktır. Bu hususlar aşağıdaki bölümlerde kısaca açıklanmıştır.

Eğer, zarar beyan edilen yıl ile ilgili olarak yapılan incelemede bulunan matrah farkı; defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmişse, zararın mahsup edildiği yıllar için ikmalen tarhiyat yapılır. Bulunan matrah farkı o dönemdeki zarar miktarından fazla ise, bu fazlalık üzerinden ilgili yıl için yıl içinde ikmalen vergi tarh edilir.

Vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkı, o yıldaki zarar miktarını aşarsa, aşan kısım için vergi tarh edilir. Yapılacak tarhiyatın nevi ise matrah farkının tespitine göre olacaktır. Bulunan matrah farkı tümüyle re'sen tarhiyatı gerekli kılan bir fark ise, bulunduğu yıl için re'sen vergi tarh edilir. Zararın mahsup edilmiş olduğu yıllar içinde mahsup edilen zarar miktarı üzerinden ikmalen vergi tarh edilir. Çünkü vergi inceleme elemanının raporunda belirtmiş olduğu fark, daha sonraki yıllarda yapılacak tarhiyat açısından kanuni ölçü sayılır. Ayrıca zararın mahsup edilme hakkı ortadan kalkmış olacağından, ilgili dönem için bulunan fark belgelere dayanılarak bulunmuş bir fark olarakta kabul edilebilir.

Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah farkı, hem ikmalen hem de re'sen vergi tarh edilmesini gerektiriyorsa, yapılacak tarhiyatın nevi şu şekilde olacaktır. Eğer; bulunan matrah farkı, zarar miktarını aşmışsa ve aşan kısım içinde ikmalen tarhiyat yapılmasını gerekli kılan matrah farkı

varsa, bu fark üzerinden ikmalen ve diğer kısım içinde re'sen vergi tarh edilir. Yani ikmalen tarhiyata konu olacak kısım, zarar miktarını aşmışsa, aşan kısım ikmalen, re'sen vergi tarhını gerektiren kısım içinde re'sen vergi tarh edilir. Eğer, bulunan matrah farkı içindeki ikmalen tarhiyata konu olacak kısım, zarar miktarını aşmıyorsa, zarar miktarını aşan kısım için re'sen vergi tarh edilir. Zararın mahsup edilmiş olduğu yıllarla ilgili olarak yapılacak tarhiyat ise yine ikmalen tarhiyat olacaktır.

c- Re'sen takdir olunan matrah mükellef tarafından beyan edilen matrahtan fazla değilse, re'sen vergi tarh edilmesi sözkonusu değildir. Eğer takdir edilen matrah, beyan edilen matrahtan fazla ise, sadece aradaki fark üzerinden re'sen vergi tarh olunur.

Ancak, yapılacak kıyaslamada mükellef tarafından beyan edilen matrahla birlikte, daha önce ikmalen veya re'sen tarhiyata konu olan matrah farklarının da nazara alınması gerekir⁽²³⁾.

D. Re'sen Takdir Sırasında Uyulması Gerekli Esaslar

Re'sen takdir sırasında uyulması gerekli esaslar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

1- Re'sen takdiri gerektiren durumun varsayıma ve karineye dayanılarak değil, açık ve kesin olarak ortaya konması gerekir.

2- Yapılan vergi incelemelerinde, re'sen takdir nedenlerinin bulunması halinde, inceleme elemanlarınca, matrah veya matrah farkı belirlenirken; V.U.K.'nın 3. maddesindeki hükümlere paralel olarak, inceleme elemanları tarafından iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan, ekonomik gerçeklerle ve ticari teamüllerle bağdaşan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olan her türlü delille tespit edilebileceği, belirlenen bu çerçevede dışında dayanaktan yoksun, genel ve soyut ifadeler kullanılmak suretiyle, matrah ve matrah farkı tesis edilemeyeceği⁽²⁴⁾.

(23) Eroğlu, Ön. ver., s. 87 - 89.

(24) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 26.10.1987 Tarih ve V.U.K. - 1 - 24407 - 30 Sayılı Oluru.

3- Re'sen takdir yoluyla matrah belirlenirken fire vb. durumların gözönüne alınması gerekir.

4- Re'sen takdir nedeninin bulunmasının, re'sen matrah ya da matrah farkı için yeterli bir sebep olmadığı.

5- Azınlıkta kalan alıcı ifadeleri esas alınarak çoğunluğu oluşturan alıcılara satış nedeniyle re'sen matrah takdir edilemeyeceği.

6- Faturasız satış hasılatının tespit edildiği durumlarda, satılan malın alış bedeli de gözönüne alınarak matrah takdirinin yapılmasının gerektiği.

E. Re'sen Vergi Tarhı İle İlgili Bazı Danıştay Kararlarının Özetleri

Okuyucuya fikir vermek amacıyla re'sen vergi tarhı ile ilgili örnek Danıştay kararları özet şeklinde aşağıda sunulmuştur.

Kurulduğundan beri hiçbir ticari faaliyeti bulunmayan şirketin idarece ilgili dönemlerde gelir elde ettiğine dair bir tespit yapılmadan soyut ifadelerle matrah takdiri yapılamaz. (Dnş. 4.D., 5.2.1996 Tarih, E: 1995/4115, K: 1996/412).

Mükellefin ticari plakalı bir kamyonete sahip olması, bu aracın ticari amaçla çalıştırıldığına delil teşkil etmez. Bu gerekçe ile matrah takdir olunması yerinde değildir. (Dnş. 11. D., 10.1.1996 Tarih, E. 1995/3529, K: 1996/101).

Re'sen tarhiyat usulüne göre inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına istinaden tarhiyat yapılması gerekirken, düzeltme yolu ile tarhiyat yapılması mümkün değildir. (Dnş. 4. D., 15.12.1995 Tarih, E: 1995/2362, K: 1995/5615).

İstisna hadleri içinde kalan gelir nedeniyle beyanname verilmez. Vergi idaresi, bunun aksini tespit etmeden re'sen takdire gidemez. (Dnş. 4. D., 4.12.1995 Tarih, E: 1994/5719, K: 1995/4936).

Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin bir önceki yıl faaliyeti gözönünde bulundurularak bulunan re'sen tarhiyat yerindedir. (Dnş. 4. D., 30.11.1995 Tarih, E: 1994/5236, K: 1995/4919).

Yıl sonu itibariyle faaliyetine son vererek, tasfiyeye giren şirketin, tasfiye döneminde faaliyette bulunmadığının anlaşılması halinde, bu dönem için re'sen takdir yoluyla cezalı tarhiyat yapılamaz. (Dnş. 11. D., 20.11.1995 Tarih, E: 1995-1712, K:1995/3179).

Vefat eden mükellefin varislerinin incelemeye istenen belgelerini ibraz etmemesi üzerine, aynı işi yapan üç mükellefin beyanları emsal alınarak matrah farkı bulunması yasaldir. (Dnş. 4.D., 14.11.1991 Tarih, E: 1994/5240, K: 1995/4678).

Türk vergi sistemine göre, hiçbir somut delil ve hukuken geçerli belgeye dayandırılmadan, kıyas yolu ile re'sen vergi salınması mümkün değildir. (Dnş. 11.D., 5.10.1995 Tarih, E: 1995/1816, K: 1995/2390).

Boş olan sevk irsaliyesinin kaybedilmesi tek başına re'sen takdir nedeni olamaz. (Dnş. 7. D., 25.9.1995 Tarih, E: 1993/3885, K: 1995/3362).

KDV beyannamesinin verilmemesi re'sen takdiri gerektirir. Ancak, KDV indirimleri gözönüne alınmadan mevcut defter ve belgelere göre bulunan miktarlar üzerinden herhangi bir araştırma yapılmadan matrah takdir edilmesinde ve cezalı tarhiyat yapılmasında isabet yoktur. (Dnş. 7. D., 12.10.1995 Tarih, E: 1993/4562, K: 1995/3826)⁽²⁵⁾.

F. İkmalen ve Re'sen Tarh Edilen Vergilerde Fon Payı Kesintisi

Gelir, kurumlar ve muhtasar beyanname ile beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden ilgili vergiler salındıktan sonra, bu vergiler matrah alınmak suretiyle ek bir mükellefiyet daha hesaplanmaktadır. Bu mükellefiyetin adı "Fon payı"dır. Değişik kanunlarla ve değişik oranlarda alınan fon payları 3824 sayılı yasa ile 25.6.1992 tarihinde birleştirilmiştir. Bu kanunla fonlar tek oran altında toplanmıştır. (Bu oran %10 olarak uygulanmaktadır). Beyanı, tarhı ve

(25) Kızılot, 1996, Ön. ver., s. 690-716.

tahsiline bu yasa ile belli esaslar getirilmiş ve idareye düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi hesapları üzerinde yapılan inceleme sonucunda, ikmalen ve re'sen vergi salınması halinde, salınan bu vergiler üzerinden, ek fon payı da hesaplanıp ayrıca istenecek midir? Diğer bir anlatımla, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyata fon payı olarak bir tutar da eklenecek midir?

Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin 6.10.194 tarih E: 1993/150, K: 1994/1838 sayılı, Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 31.5.1994 tarih E: 1993/621 K: 1994/877 sayılı ve Danıştay 4. Dairesi'nin 27.2.1996 tarih E: 1995/93, K: 1996/658 sayılı kararlarında fonun hesaplanması "Beyanname verme" ve fonun hesaplanacağı gelirin beyannamede gösterilmiş olması esasına dayandırılmıştır. Kararlara göre fon payı, beyanname ile beyan edilen kazanç ve iratlara göre tarh edilen vergiler üzerinden hesaplanmaktadır. Halbuki, ikmalen ve re'sen yapılacak olan vergi tarhiyatlarında, beyanname olmadığına göre, ayrıca fon payının hesaplanmasına da olanak yoktur, denilmek istenilmiştir.

Yargının mantığını anlamak zordur. Fon payının hesabında matrah hesaplanan vergidir. Bu husus yasa ile getirilmiş bir zorunluktur. Beyanname üzerindeki vergiden yola çıkarak fonun hesaplanması bir tahsil yöntemidir. Her şeyden evvel, fonun matrahı vergidir. Verginin hesaplanacağı kaynak ise beyannamedeki gelirdir. Fonun, gelir ile birlikte aynı beyanname üzerinden hesaplanması işin kolaylık yönüdür.

Fon payının hesabı için ayrı bir beyanname istenilse ve bu beyanname üzerinden fon payı hesaplanırsa idi, bu durumda da acaba ikmalen ve re'sen fon payının hesabı mümkün olmayacak mı idi? Matrah gelir olduğuna göre, ikmalen ve re'sen tarhiyatta da fon payının alınmasında, yasal hiçbir sakıncanın bulunmaması gerekir.

Aksi durumda yani ilk beyanname ile fon payının ödenmesi, fakat ikmalen ve re'sen salınan vergi ile irtibatlı olarak fon payının ödenmemesi durumunda, eşitsizliğin doğacağına şüphe yoktur. Konuyu bir örnekle açıklayabiliriz. Hiç beyanname vermeyen ve beyanda bulunmayan mükellef için re'sen takdir ve tarhiyatın yapılması halini düşünelim. Burada

beyanname verilmemiştir. Ayrıca, yargının yorumuna göre fon payı da alınmayacaktır. Bu durumda, beyanda bulunmaya ve hiç vergi ödememiş olan kişi korunmuş olacaktır. Bu da eşitsizlik doğuracaktır.

"Mevcut yasalar düzenlemeler çok açık ve net olup, bundan önce olduğu gibi bundan sonra da ikmalen ve re'sen yapılacak vergi tarhiyatlarına, fon payının eklenmesine hiçbir yasal engel bulunmamaktadır...."⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Hasan Kurt, "İkmalen ve Re'sen Tarhiyata İlişkin Fon Payı Kesintilerine Yargı Engeli", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 180, Ağustos - 1996, s. 7-10.

SONUÇ

Verginin tarhi; devlet açısından vergi alacağıının, fert açısından ise vergi borcunun kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir. Bu tanım analiz edildiğinde; vergi tarhının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapıldığı, vergi tarh işleminin mali idare (vergi dairesi) tarafından gerçekleştirildiği, tarh işlemi sonucu vergi alacağıının 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.

İdari bir işlem olarak idare hukuku içinde irdelendiğinde, bireysel bir işlem olduğu, bireylere belli yükümler getirici özelliğinden dolayı yükümlendirici idari işlemler kategorisine girdiği, taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğiyle asli bir işlem olduğu ve varolan durumu tespit eden niteliği nedeniyle de belirtici bir işlem olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi hukuku içerisinde de şekli vergi hukukunun veya diğer adıyla vergi tekniğinin konusunu oluşturmaktadır.

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.

Tarhiyatın hüküm ifade edebilmesi için gerekli bir diğer şart bu işlemin, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere ilgili vergi kanunlarında belirtilen süreler içerisinde gerçekleştirilmesidir. Tarh zamanaşımı, verginin süresinde tarhedilerek yükümlüye tebliğ edilmesi ile ilgilidir. Tarh zamanaşımı süresi içerisinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkar. Bu nedenle, tarhiyat işlemi ile zamanaşımı süresi arasında da yakın ilişki bulunmaktadır.

Teoride; karine veya dış belirtiler yöntemi, götürü veya kesim yöntemi, vergi yönetimince takdir yöntemi ve yükümlünün beyanı veya beyanname yöntemi olmak üzere dört ayrı tarh yönteminin yer aldığı görülmektedir. Mükelleflerin verginin tarh edilmesi için gerekli tüm bilgileri yazılı olarak yönetime vermesi ve bu bilgiler üzerine yönetimce verginin tarh edilmesi işlemine beyan yöntemi denilmektedir. Çağdaş mali sistemlere sahip tüm ülkelerde beyan yönteminin uygulandığı görülmektedir.

Ülkemiz mali mevzuatında; beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı, götürü matrahlar üzerinden tarh, tahrir dayanan tarh ve düzeltme yoluyla tarh olmak üzere değişik türde tarh yöntemleri olduğu görülmektedir. Ülkemizde 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlayan, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve Vergi Usul Kanunu ile birlikte esas olarak beyan usulü benimsenmiş olup, bu usulü tamamlayıcı usuller olarak ikmalen ve re'sen tarhiyat usullerinin de yaygın olarak uygulandığı görülmektedir. Diğer tarhiyat şekilleri bu yöntemlere nazaran daha az kullanılır iken, tahrir yöntemi günümüzde uygulama esasını yitirmiştir. İdarece tarhiyata ilişkin hükümler ise, V.U.K.'nda yer almayıp, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer almıştır.

Vergi mevzuatımızda yer alan tarhiyat şekilleri incelendiğinde, bu tarh şekillerinin, tarhiyat için gerekli matrahların tespit edilebilme şekline göre adlandırıldıklarını görmekteyiz. Örneğin; matrah yükümlü tarafından belirlenip beyan ediliyor ise beyan yöntemi denilmekte, matrah idarece belirleniyor ise idarece tarhiyat denilmekte, matrah inceleme elemanlarınca veya takdir komisyonu tarafından belirleniyor ise ikmalen veya re'sen tarhiyat olarak adlandırılmaktadır. Bu özellikleri nedeniyle tarh yöntemleri, öğretilerde "Matrah Tespitleri" olarak da adlandırılmaktadır.

Beyan esasının tamamlayıcısı olarak uygulamada karşımıza çıkan ikmalen ve re'sen tarhiyat, genellikle vergi inceleme elemanlarınca veya takdir komisyonunca takdir edilen matrahlar üzerinden yapılmaktadır. İkmalen ve re'sen tarhiyata konu olan matrahlar dava konusu olduğunda, matrahların tespiti ve takdiri konusunda idare ile yargı kararlarının birbiri ile çeliştiği görülmektedir. Danıştay'ca verilen kararlarda, matrahların, objektif olarak, sağlam bilgi ve delil araştırması yapılarak tespit edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Re'sen vergi tarhını düzenleyen V.U.K.nun 30. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 7. bent hükmü ile, kişilerin harcama ve

tasarruflarından hareketle vergi matrahlarının re'sen takdirine gidilme imkânı getirilmiştir. 7. bent hükmü ile Kanun koyucunun kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma arzusunun var olduğunu söyleyebiliriz. Ancak; 7. bent hükmüne ilişkin re'sen takdir hakkının maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerine verilip, aynı inceleme yetkisine V.U.K.'nın 135. maddesi ile sahip olan vergi denetmenlerine ve vergi dairesi müdürlerine verilmemesi bir eksiklik ve çelişkidir. 7. bent hükmünün mevcut haliyle bir vergi dairesi müdürü, başında bulunduğu dairenin mükellefini harcama ve tasarrufları esas alınarak inceleyememektedir. Bu çelişki ve eksikliğin giderilerek, aynı yetkinin vergi denetmenlerine ve vergi dairesi müdürlerine de verilmesi sağlanmalıdır.

Diğer ülkelerden Avrupa Birliği ülkelerinde ve OECD ülkelerinde vergilendirmede genellikle beyan usulü uygulanmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde vergi mükelleflerinin tamamına yakını beyanname verirken, beyanname verenlerin genel nüfusa oranı ise ortalama %45'dir. Avrupa ülkelerinde beyannameler, genellikle mükelleflerin adreslerine gönderilmekte, bunlar tarafından doldurularak iade edilmektedir. Almanya, Belçika, İngiltere, Danimarka, Fransa, Hollanda ve Yunanistan'da durum böyledir. Sadece İspanya ve Portekiz'de formlar gönderilmemektedir.

Ülkemizde beyan yönteminin uygulaması sırasında karşılaşılan bir takım sorunlar vardır. Bu sorunların başlıcaları;

1. Ülkemizdeki beyannameli mükellef sayısının gelişmiş ülkelere nazaran oldukça az olmasıdır. Ülkemizde, mevcut mükelleflerin %25'inin nüfusun ise ancak %4'ünün beyanname verdiği bilinmektedir.

2. Beyannameli mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun, beyannamesiz mükelleflerin ise beyanname verip - vermemeleri gerektiğinin takip ve kontrolünün vergi idaresi tarafından gerektiği şekilde yapılamamasıdır. Ülkemizdeki vergi inceleme oranı %5 seviyesinin altındadır.

3. Mükellefler ile vergi idaresi arasında karşılıklı güven ve işbirliğinin sağlanamamış olmasıdır. Oysa ki, beyan yönteminin uygulanabilirliği idare ile mükellef arasındaki karşılıklı güven ve işbirliğine dayanmaktadır.

4. Vergi sistemimizde yer alan hayat standardı esaslı, geçici vergi gibi vergi güvenlik önlemlerinin yaygınlaşması, beyan esasının özüne aykırı uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde beyan yönteminin uygulaması sırasında karşılaşılan sorunların nedenlerini "Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler" ve "Mükelleflerden Kaynaklanan Nedenler" olarak iki başlık altında değerlendirmek mümkündür.

Devlet ile mükellef işbirliğinin ve karşılıklı güvenin en gelişmiş biçimi olan beyan yöntemi ülkemizde yaygınlaştırılmalıdır. Ülkemizde %4 nispetinde olan "Beyanname verenlerin genel nüfusa oranı"nın, entegrasyona hazırlandığımız Avrupa Birliği ülkelerindeki %45'lik orana yaklaştırılması gerekmektedir. Bunun için beyannameli mükellef sayısında artış sağlanmalıdır.

Beyana dayalı tarhiyat yönteminde etkinliğin sağlanması için;

1- Vergi Kanunlarının ve bunlarla ilgili tebliğ ve genelgelerin, açık, herkesce kolay anlaşılabilir bir halde olması ve sık değişmemesi gerekmektedir.

2- Vergi beyannamelerinin, mükellefler tarafından kolayca doldurulabilir biçimsel özelliklere sahip olması ve beyanname eklerinin mümkün olduğu kadar az sayıda belgelerden oluşması gerekmektedir. Ayrıca özellikle büyük şehirlerde mükellefler tarafından beyannamelerin daha kolay verilebilmesi amacıyla, şehrin muhtelif yerlerinde "Beyanname Kabul Yerleri" oluşturulmalıdır. Böylece beyanname verme alışkanlığında kolaylık ve artış sağlanmış olabilecektir.

3- Avrupa Birliği ülkelerinin bir çoğunda olduğu gibi ülkemizde de beyannameler mükelleflerin işyeri veya ikametgah adreslerine gönderilmelidir. Vergisi kaynakta kesilen ücretliler dahil olmak üzere vergi ödeyicisi olan herkesin beyanname vermesi sağlanmalıdır.

4- Götürü usulde vergilendirme daraltılarak veya ortadan kaldırılarak, bu mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Bu mükelleflerden eğitim seviyeleri düşük veya yetersiz olanların, daha basit

usullerle muhasebe kayıtlarını takip etmeleri ve belirli bir süre ile özel olarak hazırlanmış beyannameler ile beyanda bulunmaları sağlanmalıdır.

5- Beyanların doğruluğunu kontrol amacıyla vergi inceleme oranlarının ve cezaların uygulanabilirliğinin artırılması gerekmektedir. Bunun için, maliye idaresinin nitelik ve teknik açıdan güçlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle, "Mükellefi tespit eden, vergiyi tarh ve tahsil eden" vergi dairelerinin personel açısından güçlendirilmesi mutlaka sağlanmalıdır. Günümüzde vergi dairesi personeli sadece "Makbuz Keser" hale gelmiştir.

6- Nüfus ve tapu idareleri, ticaret odaları, polis teşkilatı, posta idaresi, bankalar gibi vergi idaresine yardımcı organlardan alınacak bilgiler vergi tarhında kolaylıklar sağlamaktadır. Bu hizmet birimleri ile işbirliği artırılarak, teknik bilgi sistem ağı kurulmalıdır.

7- Vergi eğitim ve bilincinin toplumda oluşturulması amacıyla, eğitim ve rehberlik hizmetleri artırılmalıdır. Ayrıca, vergiyi toplayan taraf ile vergiyi ödeyen taraf arasında karşılıklı güven ve işbirliğini sağlayan uzlaşmanın toplumda yerleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için; gelirlerin denetim ve kontrolü kadar, toplanan vergilerin de verimli bir şekilde harcandığı konusunda toplumda inanç sağlanmalıdır.

Vergi sistemimizde yer alan beyana dayalı tarhiyat dışındaki diğer tarh yöntemleri (İkmalen, re'sen, idarece, götürü tarh gibi) kaldırılarak veya azaltılarak, matrahın nasıl tespit edildiğine bakılmaksızın, idare tarafından sonradan yapılan tüm tarhiyatlar "İdarece Tarh" olarak adlandırılmalıdır. V.U.K.'nın 29. ve 30. maddelerinde yer alan ikmalen ve re'sen tarhiyata ilişkin düzenlemeler tarhiyat olarak değil "İkmalen Matrah Takdiri" veya "Re'sen Matrah Takdiri" olarak adlandırılmalıdır. Bu yollarla sonradan takdir edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlar "İdarece Tarh" olarak adlandırılmalıdır. Böylece vergi sistemimizde, "Beyana Dayalı Tarh" ve "İdarece Tarh" olarak adlandırılan sadece iki ayrı tarh yöntemi yer alacaktır. Bu da uygulamada kolaylık ve sadelik sağlayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKSOY Şerafettin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- ARICA M. Nadir : "Vergilendirmede Tarhiyat İşlemleri-9", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 100, 1991.
- AYDEMİR Şinasi : Türkiyede Kayıtdışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1995.
- BENLİKOL Sabahattin
MÜFTÜOĞLU Hilal : Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumunu, İTO Yayınları, Yayın No: 1995 - 36, İstanbul, 1995.
- CANDAN Turgut : "Harcama ve Tasarruflar Yoluyla Re'sen Takdir-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 44, Ağustos - 1996.
- CANDAN Turgut : "Harcama ve Tasarruflar Yoluyla Re'sen Takdir-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 45, Eylül - 1996.
- ÇAĞAN Nami : Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ÇOŞKUN Gülay : Devlet Bütçesi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi.
- ERGİNAY Akif : Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1983.
- ERGİNAY Akif : Vergi Hukuku - İlkeler - Vergi Tekniği - Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.

- ERİMEZ Rüştü : Türk Vergi Hukukunda İkmalen ve Re'sen Vergi Tarhi, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul, 1977.
- EROĞLU Nurettin : Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995.
- FEYZİOĞLU Bedi N.: "Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi", Maliye Yazıları Dergisi, Sayı: 41, Aralık - 1993.
- HEREKMAN Aykut : Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), C. II, Ankara, Sevinç Matbaası, 1983.
- KANETİ Selim : Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986-1987.
- KIRBAŞ Sadık : Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 7. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1995.
- KIZILOT Şükrü : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.I, Ankara. Savaş Yayınları, 1991.
- KIZILOT Şükrü : Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. III, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1996.
- KURT Hasan : "İkmalen ve Re'sen Tarhiyata İlişkin Fon Payı Kesintilerine Yargı Engeli", Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 180, Ağustos - 1996.
- ORHUN O. Necdet : "Vergilemede Beyan Esasında Sistem'den Sistemsizliğe mi?", Mükellefin Dergisi, Sayı: 50, Şubat - 1997.
- OTO Şenay : "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 97, Ekim - 1996.

- ÖNCEL Mualla
KUMRULU Ahmet
ÇAĞAN Nami : Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı,
Ankara, Savaş Yayınları, 1995.
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,
Ankara, 1988.
- ÖZSOYLU Ahmet
Fazıl : Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, 1. Basım, İstanbul,
Bağlam Yayınları, 1996.
- SAYGILIOĞLU Nevzat : OECD Ülkelerinde Vergileme, Yaklaşım
Yayınları, Ankara, 1993.
- TAYLAN Emin : "Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü", Vergi
Dünyası Dergisi, Sayı: 70, 1987.
- TUNCER Selahattin: "Vergi Tarihi", İktisat ve Maliye Mecmuası,
C. VI, Sayı: 2, 1959.
- TURHAN Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Der Yayınları.
1987.
- TÜRK İsmail : Kamu Maliyesi, 1. Baskı, Ankara,
Turhan Kitapevi, 1992.
- ULUATAM Özhan : Vergi Hukuku - Genel Esaslar, C.I.,
Ankara, Adım Yayıncılık, 1994.
- Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Danıştay Yayınları,
Ankara, Danıştay Matbaası, 1992
- Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi
Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, İktisadi
Kalkınma Vakfı Yayınları, 2. Baskı,
İstanbul, 1994.
- Türkçe Sözlük, T.D.K. Yayınları, Ankara, 1974.