

• MALÎ HUKUK

• Tezsiz / Yüksek Lisans Dersi

• DERS NOTLARI

• 2024

• Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

• vergimaliyedersleri@gmail.com

- Bu notlar sadece **ÖZET** niteliğinde olup tek başına yeterli değildir!
- **MUTLAKA** Bir ders kitabı ve Mevzuat ile takip edilmelidir.

1

MALÎ HUKUK

DERS NOTLARI

Bu notlar sadece **ÖZET** niteliğinde olup tek başına yeterli değildir!

MUTLAKA Bir ders kitabı takip edilmelidir.

MEVZUAT kullanmanız da tavsiye edilir.

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

2

1

2

- NOT: Bu notlar tarafımdan sisteme yüklenmiştir.
- Bu yüzden kesinlikle başka biriyle ya da başka ortamlarda (internet vb. diğer elektronik ortamlar) bu notları **kesinlikle paylaşmayınız!!!**
- Bu notların paylaşılmasına rızam yoktur.
- © Ü.S.ÜSTÜN –

3

3

4

- Bu notlar; tavsiye edilen ders kitapları (Vergi Hukuku) ile YÖK'ün sitesine koymuş olduğu **Anadolu Üniversitesi AÖF-İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Atatürk Üniversitesi AÖF** tarafından hazırlanan Vergi Hukuku, Vergi Usul Hukuku, Türk Vergi Sistemi kitaplarından yararlanılarak hazırlanmıştır.
(<https://yokdersleri.yok.gov.tr/>)

• Bu notlar; özellikle

(<https://yokdersleri.yok.gov.tr/>) adresinde yer alan kitaplardan

- <https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/HUK214U/ebook/HUK214U-17V1S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf>
- ****Vergi Usul Hukuku kitabı** ile
- ****Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK-Vergi Hukuku kitabı**
- ve ****diğer tavsiye edilen** Vergi Hukuku, Vergi Usul Hukuku, Türk Vergi Sistemi kitaplarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

5

Bu notlar derste tavsiye edilen kitaplardan, kendi kitap ve makalelerimden ve diğer çeşitli kaynaklardan (internet vb) hazırlanmıştır.

Bunların bazıları şöyle belirtilebilir: (Tercihen **Son Baskıları**)

- Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK-Vergi Hukuku
- Osman PEHLİVAN-Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi
- Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN-Vergi Hukuku
- Nurettin BİLİCİ-Vergi Hukuku
- Nurettin BİLİCİ-Türk Vergi Sistemi
- Nurettin BİLİCİ-Ümit Süleyman ÜSTÜN-Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi

6

6

- Yusuf KARAKOÇ-Vergi Hukuku
- Erdoğan ÖNER-Vergi Hukuku
- Osman PEHLİVAN-Kamu Maliyesi
- Abdurrahman AKDOĞAN-Kamu Maliyesi
- Hilmi ÜNSAL-Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi
- Ümit Süleyman ÜSTÜN-Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara 2019.
- Ümit Süleyman ÜSTÜN-Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ocak 2013.
- Ümit Süleyman ÜSTÜN-Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

7



8

GENEL GİRİŞ

*

Maliye ya da kamu maliyesi olarak adlandırılan bilim dalı; kamunun (devletin) harcama yapması, gelir elde etmesi, bu harcama ve gelirler arasında denge oluşturup plan yapması (bütçe), borçlanması, kamusal malvarlığı ve yönetilmesi, maliye politikası gibi konuları inceleyen kapsamlı bir bilim dalıdır.

Maliye sadece hukuk yönü olan değil, aynı zamanda iktisat, siyaset, kamu yönetimi, muhasebe gibi farklı boyutları olan bir bilim dalıdır.

9

- **1837 yılında Maliye Nezareti**
- Mal, insan ihtiyaçlarını karşılayan, gelir ve gidere konu olan her türlü eşya anlamına gelmektedir
- Devlet ve kamu hizmeti sunan kurum ve kuruluşlar kamu kavramının kapsamı içinde yer almaktadır
- Kamu maliyesi, genel olarak toplum hizmetleri için vergi ve gelirler ve bunların gerektirdiği giderlerin karşılanması ile ilgilidir.
- Geniş anlamda finans, para ödenmesini, para alınmasını, alınan paranın iyi korunmasını ve kullanılmasını ifade eder.
- Finans kavramı Türkçe'de, özel kesimin (işletmelerin) para ve benzeri kaynak kullanımını ifade etmede kullanılmaktadır.

10

9

10

- Kamu Maliyesi, insanların kalp sistemine benzetilmektedir.
- 1929-1930 ekonomik krizinden itibaren kamu harcamaların genişlemesi, vergilemenin artması ve devlet borçlarının büyümesi kamu maliyesine olan ilgiyi arttırmıştır.
- Kamu yararı düşüncesiyle devletin özellikle ekonomik konulara daha fazla karışmaya başlaması ve devletin yeni bir takım görevler üstlenmesi sonucunda, maliyenin inceleme ve uğraş alanında da önemli değişiklikler olmuştur.

11

11

- Ekonomik ve sosyal gelişmeler devletin *fiskal* görevler yanında *ekstra fiskal* nitelikte görevler yüklenmelerine neden olmuştur.
- **Fiskal (mali) görevler:** Adalet, eğitim, savunma, asayiş gibi hizmetler.
- **Ekstra fiskal (mali olmayan) görevler:** ekonomide dengenin sağlanması, ekonomik kalkınmasının ve tam istihdamın gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesinde olduğu gibi sosyal açıdan görevler vb. gibi.
- Devlet kamu harcamaları ve kamu gelirlerini kullanarak bütün bu ekstra fiskal görevleri de üstlenmektedir. Bu konular kamu maliyesinin alt dalı olan **maliye politikası**nın inceleme konularını oluşturmaktadır.

12

12

- **Maliye** > -> bir taraftan fon temini ile ilgilenmekte
- -> bir taraftan sosyo-ekonomik amaçları gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Kamu hizmetlerini bu amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusunda yapmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla hem teorik hem de uygulaması çok güçlü bir bilim dalı niteliğindedir.
- **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** madde 4: "*Kamu maliyesi; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar*".
- Doktrindeki bir tanım: "*Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla vergi ve benzeri kamu gelirlerini toplaması, toplanan kamu gelirlerini çeşitli kamu hizmetlerine tahsis etmek için bütçe hazırlaması; kamu hizmetleri için harcama yapması ve kamu mallarının yönetimine ilişkin olaylardır*".

13

- Kamu Maliyesinin inceleme konuları şu şekilde belirtilebilir:
- -Kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamalarının yapılması
- -Kamu harcamalarının finansmanı için kamu gelirlerinin toplanması
- -Kamu gelir ve harcamalarının tahmini ile yetkilendirmeyi içeren bütçe yapılması
- -Devlet borçları
- -Kamu malvarlığı ve yönetilmesi
- -Maliye politikası.
- **Maliye, çok boyutlu bir bilim dalıdır.** (hukuk-ekonomi-siyaset-muhasebe-işletme...) Buna göre, kamu maliyesi, "*Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için yaptığı çeşitli faaliyetleri, ekonomik, sosyal ve hukuki açılardan inceleyen bir bilim dalıdır*".

14

Maliyenin inceleme konularının salt hukuk boyutu ile ele alınmasıyla ortaya çıkan hukuk bilim dalı ise "**Malî Hukuk**" olarak adlandırılmaktadır

Maliyenin hukuk boyutunu oluşturan hukuk bilim dalı ise "**Malî Hukuk**"tur.

Malî hukuk, devletin gelir toplaması ve bunları harcaması, bütçe oluşturma gibi konuları salt hukuk boyutuyla ele alan bir hukuk dalıdır.

Malî hukukun bu inceleme konuları doğrultusunda çeşitli alt dalları bulunmaktadır:

Harcama (gider) Hukuku: Kamu İhale Kanunu...
Bütçe Hukuku :Bütçe kanunları, 5018 sayılı kanun...
Kamu Gelirleri hukuku (VERGİ HUKUKU)

15

- Kamu harcamaları ile ilgili kısmı 'Kamu Harcama (Gider) Hukuku' olarak ele alınmaktadır. Kamu İhale Kanunu ve ilgili mevzuat bu kapsam içinde yer almaktadır.
- Bütçe ile ilgili kısım 'Bütçe Hukuku'nu oluşturmaktadır. Bütçe kanunları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu hukuk dalının kaynakları içindedir.
- Kamu gelirleri ile ilgili kısım ise 'Kamu Gelirleri Hukuku'nu (=Vergi Hukuku) oluşturmaktadır. Buradaki kamu gelirlerinden kasıt, devletin egemenliğine dayanan kamu hukuku kuralları çerçevesinde elde ettiği kamu gelirleridir.

16

15

16

- **MALÎ HUKUKUN 3 ANA BÖLÜMÜ**
- 'Kamu Harcama (Gider) Hukuku'
- 'Bütçe Hukuku'
- 'Kamu Gelirleri Hukuku'nu (=Vergi Hukuku)

17

Devletlerin ayakta kalıp varlıklarını devam ettirebilmeleri için gelirlere ihtiyaçları vardır. Devlet sahip olduğu egemenlik gücüne dayanarak bu gelirleri (cebrî gelirleri) toplamakta ve varlığını sürdürmektedir.

- ➔ **İşte**, vergi hukuku, temel itibarıyla, devletin zorla aldığı kamu gelirlerinin (özellikle vergilerin) alınması ile ilgili kural ve esasları inceleyen bir hukuk dalıdır.
- Vergi hukuku, geniş anlamda, devletin cebren aldığı kamu gelirlerine ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır.
- **Vergi hukuku kamu hukukunda içinde malî hukukun bir alt dalını oluşturmaktadır.**

18

17

18

- kamu gelirlerinin en önemli kısmını ise vergiler oluşturmaktadır. Bu yüzden kamu gelirleri hukuku tabiri yerine **Vergi hukuku** tabiri kullanılmaktadır. Bu bakımdan **vergi hukuku**, dar anlamda sadece vergilerle ilgili bir hukuk dalı iken; geniş anlamda ise, vergilerin yanı sıra devletin cebren (zorla, kamu gücüne dayanarak) aldığı tüm kamu gelirlerine ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır.
- **Vergi hukuku kamu hukukunda içinde malî hukukun bir alt dalını oluşturmaktadır.**

19

19

- Devletle kişiler arasında dikey hukukî ilişkiler söz konusudur. Taraflar eşit değildir. Devlet üstün emredici pozisyonundadır. Devlet egemenlik gücünü kullanmakta; vergi hakkına dayanarak vergi koymakta ve tahsil etmektedir.
- **Vergilerin Alınması Zorunluluğu/Önemi**
- *Bir ülkede esas itibarıyla iki ekonomi bulunmaktadır:
- →Kamu ekonomisi ve Özel ekonomi.

20

20

- Özel ekonominin bazı ilkeleri kamu ekonomisi için de aynı olmakla birlikte **ekonomik sürecin organizasyonu ve karar alma** kamu ekonomisinde farklılık gösterir.
- kamu ekonomisi ve özel ekonomi kesiminin en önemli farkı, karar alma birimlerinin ayrı oluşudur.

21

21

- -Hangi mal/hizmet üretilmelidir?
- -Bu mallar/hizmetler nasıl üretilmelidir?
- -Ne miktarda üretilmelidir?
- -Kimler için üretilmelidir?

• KIT KAYNAKLAR

- **Kamu yararı** **Bireysel yarar (KÂR)**
- Siyasî karar Serbest Piyasa
- Bütçe Süreci Fiyat Mekanizması
- Kamusal İhtiyaç. Kişisel (Özel) İhtiyaç.
- İnsan İhtiyaçları

22

22

- **KAMU SEKTÖRÜ**
- **-Kamu kesimi-**
- **-Kamu ekonomik kesimi-**

23

23

Kamu nedir?

- **Dar anlamda kamu sektörü:** merkezî yönetim kuruluşlarını ifade eder.
- **Geniş anlamda kamu sektörü:** merkezî yönetim ve yerel yönetim kuruluşlarını, parafiskal kuruluşlar ile kamu girişimlerini kapsamaktadır
- Görev ve fonksiyonlarının artması sonucu devlet, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının katkı ve fonksiyonlarından yararlanmaktadır.

24

24

- **Kamu sektörü** 4 bölümden oluşmaktadır:

- 1. Merkezî Yönetim
- 2. Yerinden Yönetim
- 3. Parafiskal Kurumlar (Sadece Sosyal Güvenlik Kurumları 5018 sayılı Kanun kapsamında)
- 4. Kamu Teşebbüsleri (5018 dışında)

25

25

• 1- MERKEZİ YÖNETİM:

- Merkezî yönetim, yasama organının direkt kontrolü altında ve yürütme organının organizasyonu içinde geniş bir faaliyet alanında fonksiyon görmektedir.
- Merkezi yönetimin faaliyetleri ile ilgili harcamalar ve finansmanı (gelirleri)> genel bütçe sistemi içerisinde gerçekleştirilmektedir.

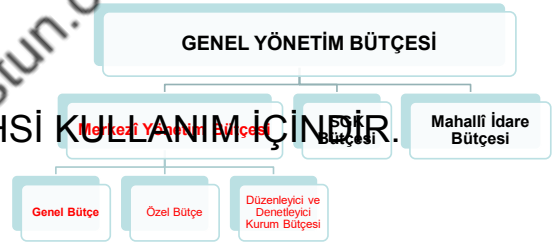
26

26

- 5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 12. maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmektedir: "**Genel yönetim** kapsamındaki idarelerin bütçeleri;
- *merkezî yönetim bütçesi,
- *sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve
- *mahallî idareler bütçeleri
- olarak hazırlanır ve uygulanır...

27

27



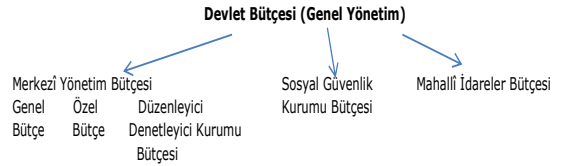
28

28

- **Merkezî yönetim bütçesi**, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.
- **Genel bütçe**, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.
- **Özel bütçe**, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.
- **Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi**, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir".

29

29



****Genel nitelik arz eden ve merkezî yönetimce** tespiti ve gerçekleştirilmesi yararlı görülen işlem ve hizmetler, bu yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. AMAÇ, topluma sunulacak hizmetler ve sağlanacak faydanın mümkün olduğunca yükseltilmesidir. Zaten devlet, sınırları içinde yaşayan toplumun ORTAK İHTİYAÇLARINI karşılamakta, GENEL ÇIKARLARINI korumaktadır.

30

- **Merkezî idare** kapsamındaki idarelerin bünyesi içinde veya kontrolü altında olan “**döner sermayeler**” ve “**fonlar**” da bu kapsamda değerlendirilebilir. (BİLİCİ: 23) ANCAK; bunlar aynen KİT’ler gibi 5018 sayılı Kanun kapsamı dışında kalan kamu sektörünü teşkil ederler. (KARAASLAN Erhan, Kamu Harcama Hukuku: 117)
- **Genel bütçeli idarelerin** içinde TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıkların yanı sıra yüksek yargı organları ve çeşitli genel müdürlükler yer almaktadır. Genel bütçeli idareler “Devlet” diye adlandırılan yasama, yürütme ve yargı organlarının temsilcilerinden oluşmaktadır.
- Merkez ve taşra birimleri

31

- 5018 sayılı Kanun
- **(I) SAYILI CETVEL**
- **(Değişik:RG-16/10/2020-7254/5 md.)**
- **GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ**
-
- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- **2) Cumhurbaşkanlığı**
- 3) Anayasa Mahkemesi
- 4) Yargıtay
- 5) Danıştay
- 6) Hâkimler ve Savcılar Kurulu
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı

32

31

32

- 9) (Değişik:20/5/2021-7319/10 md.) Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı
- 10) (Ek:20/5/2021-7319/10 md.)(1) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 11) (Değişik:4/11/2021-7341/18 md.) Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı
- 12) Dışişleri Bakanlığı
- 13) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 14) Gençlik ve Spor Bakanlığı
- 15) Hazine ve Maliye Bakanlığı**
- 16) İçişleri Bakanlığı
- 17) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 18) Millî Eğitim Bakanlığı
- 19) Millî Savunma Bakanlığı
- 20) Sağlık Bakanlığı
- 21) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- 22) Tarım ve Orman Bakanlığı
- 23) Ticaret Bakanlığı
- 24) Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı
- 25) Devlet Arşivleri Başkanlığı
- 26) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 27) İletişim Başkanlığı

33

- 28) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 29) Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı
- 30) Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı
- 31) Strateji ve Bütçe Başkanlığı
- 32) Jandarma Genel Komutanlığı
- 33) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 34) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 35) (Mülga:18/7/2021-7333/14 md.) Türkiye İstatistik Kurumu
- 36) İçişleri Bakanlığı İçişleri Genel Müdürlüğü
- **37) Gelir İdaresi Başkanlığı**
- 38) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 39) Meteoroloji Genel Müdürlüğü
- 40) (Değişik:4/11/2021-7341/18 md.) Göç İdaresi Başkanlığı Müdürlüğü
- 41) Avrupa Birliği Başkanlığı
- 42) (Ek:4/11/2021-7341/18 md.) İklim Değişikliği Başkanlığı

34

33

34

- →**Kamu gelirlerinin önemli kısmı, genel bütçeli idareler tarafından toplanmakta ve harcanmaktadır.** Bu kaynaktan, gelirleri yetersiz kalan diğer kamu idarelerine yardım yapılır. (HAZİNE YARDIMI)
- Genel bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşlar, genellikle **tam kamusal mal ve hizmet** üretirler.
- Bunların ayrı tüzel kişilikleri bulunmayıp, devlet tüzel kişiliğinin içinde yer almaktadırlar. →Ayrı tüzel kişilikleri olmadığı için → ayrıca gelir toplama yetkileri de bulunmamaktadır. Tüm taşınmazları Hazine adına kayıtlıdır. **Hepsinin bütçeleri Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır.** Muhasebe ve nakit işlemleri de Maliye Bakanlığı’na yerine getirilir.

35

- **Bağlı kuruluşlar**, genel itibariyle bir bakanlığın ana hizmet faaliyetlerini yürütmekle birlikte ayrı bir kanunla kurulan ve genel müdürlük ya da başkanlık şeklinde teşkilatlanan kuruluşlardır. (Bkz. 1 no.lu CB Kararnamesi)→Genel bütçeli idareler içinde bakanlıklar dışında yer alan> genel müdürlükler, başkanlıklar gibi kurumlar, hizmet alanları ile ilgili bulunan bakanlığın vesayeti altında ona bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Bunlara **bağlı kuruluş** denilmektedir

36

35

36

• Özel bütçeli idareler,

- belli bir alanda nitelikli mal ve/veya hizmet üretmek amacıyla kurulmuşlardır. Özel nitelikli kamu hizmetleri sunmaktadırlar.
- Üniversiteler+Türk Tarih Kurumu, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, TÜBİTAK, ÖSYM, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, TSE, Gençlik ve Spor Gn Md gibi çeşitli kurumlar yer almaktadır.

37

37

- (II) SAYILI CETVEL
- (Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)
- ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

- A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ
- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) (Değişik: 17/2/2011-6114/11 md.) Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) (Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.) Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi

38

38

- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) (Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.) Bursa Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) (Değişik: 18/6/2017-7033/81 md.) Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) (Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.) Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) (Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.) Aydın Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) (Değişik: 20/8/2016-6745/22 md.) Manisa Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

39

39

- Genellikle **yarı kamusal** nitelikli hizmet üretirler. Her birinin ayrı tüzel kişiliği vardır. → Kendi gelirleri ve malvarlıkları olup nakit varlıklarını bizzat kendileri yönetmektedirler. Gelir toplama yetkileri vardır > harç, ücret, bedel gibi... Öz gelirleri, giderlerini karşılamak üzere bütçeden bütçeden hazine yardımı.

40

40

• Düzenleyici ve denetleyici kurumlar

- ise bazı alanlarda yapılması gereken düzenleme ve denetleme fonksiyonunu yerine getiren kamu kurumlarıdır. Radyo ve televizyon Üst Kurulu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Devlet bu kurumlar aracılığıyla ekonomik yapının düzenli ve sağlıklı çalışmasını denetlemekte ve düzene sokmaktadır. Bu faaliyet **regülasyon** (düzenleme) olarak adlandırılmaktadır. Devlet, bu kurumlar vasıtasıyla ülke ekonomisi içindeki üretim ve dağıtımın etkin bir düzeye çıkarılmasını sağlamaya...

41

41

- **İlişkili kuruluşlar**, ayrı bir tüzel kişiliği olan ve bakanlıkla hiyerarşik bir bağlantısı olmayan; aynı zamanda bakanlığın idari vesayet denetimine de tabi olmayan özerk kuruluşlardır. → Bunların bakanlıklarla ilişkilendirilmesi, idarenin bütünlüğü ve koordinasyonu açısından değildir. *Örneğin* Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile ilişkili Rekabet Kurumu. → KVKK>Adalet Bakanlığının ilişkili kuruluşudur
- DDK'ların Özel bütçeli idarelere göre daha özerk bir yapılarının olması hedeflenmiştir. İştigal alanları ile alakalı bakanlığın **ilişkili kuruluşu** olarak adlandırılmaktadırlar

42

42

- III) SAYILI CETVEL
- (Değişik:RG-16/10/2020-7254/5 md.)
- DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- 9) Kişisel Verileri Koruma Kurumu
- 10) Nükleer Düzenleme Kurumu
- 11) Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu

43

43

• Döner sermayeler & Fonlar

- Genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idareler bünyesi içinde veya kontrolü altında bulunan
- Döner sermayeler
- ve
- Fonlar
- da merkezî yönetim başlığı altında incelenebilir. ANCAK bunlar; 5018 sayılı KMYKK kapsamı dışında kalan kamu sektörü olarak belirtilebilir.

44

44

- **Fonlar**, belirli amacı gerçekleştirmek üzere ayrılmış veya belli bir hesapta toplanmış para anlamına gelmektedir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için gelir toplanması ve bu gelirlerin aynı amaç için harcanması söz konusudur.
- Fon, Batı dünyasında da çok yaygın olarak kullanılan bir tabir olup sözlükte, belirli bir iş ya da faaliyet için gerektiğinde harcanmak üzere ayrılan para veya kaynak anlamına gelir. (Pehlivan: 213)

45

45

- **Bütçe içi fonlarda** fonun geliri bütçeye yazılır, harcaması da bütçeden fon hesabına aktarılacak suretiyle gerçekleştirilir. Bütçe içi fonlar, bütçe içinde yer alan fakat ödeneği toplu olarak ayrılan, başka bir deyişle harcama çeşitli harcama kalemlerine ayrılmışlardır.
- Bu çeşit fonlarda yer alan ödeneğin bütçe uygulamalarında harcama kalemlerine dağıtılma yetkisi ilgili bakanlığa verilmiştir.
- Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, bütçe içi fondur.

46

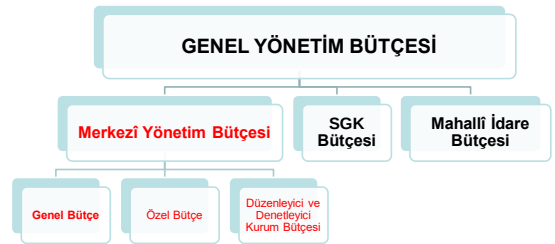
46

- **Bütçe dışı fonların** ise ayrı kanunları bulunmakta olup, kendi gelirleri ve bütçeleri bulunmaktadır. Kendine ait özel gelirleri olan ve bütçe dışında yönetilen fonlardır. Bu tür fonların gerek gelirleri gerekse harcamaları için özel mevzuat düzenlemeleri vardır.
- Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, İşsizlik Sigortası Fonu, Özelleştirme Fonu, Sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı Destekleme Fonu (Fakfukfon), Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Varlık Fonu bu grupta yer almaktadır

• 2. MAHALLÎ İDARELER →

47

47



48

48

• 2. MAHALLÎ İDARELER (YEREL YÖNETİMLER)

- itfaiye, asayiş, çöp ve atık toplama, şehir içi ulaşım, aydınlatma, park, bahçe, yol *gibi*
- Avrupa Birliği'nde kabul edilen **subsidiarite (yerellik) ilkesi**, kamu hizmetlerinin görülmesinde belli bir hizmetin, hizmetin sunulduğu yere en yakın birim tarafından gerçekleştirilmesini ifade etmektedir
- Kamu hizmetlerinin toplumun genelini ilgilendirenleri, **merkezi yönetim** tarafından yerine getirilmektedir. Kamu hizmetlerinin yerel nitelikte olanları ise yerel yönetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir

49

49

- Mahallî (yerel) idareler, görev ve yetkileri belirli bir alan ve hizmetlerle sınırlı olan ve yerinden yönetim esasına göre yönetilen kamu idareleridir. Ülkemizdeki mahallî idare birimleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere dir.
- Buna göre, mahallî idare bütçesi; **il özel idaresi, belediye ve köy** adı altındaki mahallî idareler ile bunların kurdukları veya üye oldukları **mahallî idare birliklerinin** bütçelerini ifade eder.

50

50

- il özel idareleri, belediyeler ve köyler
- kamu hukuku tüzel kişisi
- Kendi gelirleri
- Yetmezse> genel bütçeden yardım
- 5018 sayılı Kanun'un 3/e maddesi: mahallî idareler, "yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı, bütçeleri ayrı ve bütçe dışı gösteren belediye, il özel idaresi ile **bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri**"... İller Bankası, belediyelerin bağlı idareleri, mahallî idare birlikleri, kalkınma ajansları da bu grupta değerlendirilir

51

51

- ...
- **Kamu sektörü 4 bölümden oluşmaktadır:**

- 1. **Merkezî Yönetim**
- 2. **Yerinden Yönetim**

- 3. **Parafiskal Kurumlar** (Sadece Sosyal Güvenlik Kurumları 5018 sayılı Kanun kapsamında)
- 4. **Kamu Teşebbüsleri** (5018 dışında)

- ...

52

52

• 3- PARAFİSKAL KURUMLAR

- Malî benzeri
- Topluma sunulması gereken-devletin anayasal görevleri arasında yer alan bazı hizmetler, - devlet bütçesi içerisinde gerçekleştirilmesinin olumsuzlukları sebebiyle-, özel finansman yöntemlerinden yararlanılarak (kendi gelirlerini toplama yetkisi verilmek suretiyle) gerçekleştirilmektedir.
- Devlet bütçesinden / vergilerle finansmanı> olumsuzluk
- *kendi faaliyetlerini kendi gelirleri ile karşılayan*
- genel anlamda kamu yararı fonksiyonu
- kendi üye ve mensuplarına yönelik fayda

53

53

- **1) SOSYAL PARAFİSKAL KURUMLAR:**

- 5018-3/d: 1- Sosyal Güvenlik Kurumu 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü.
- Sosyal güvenlik kurumları bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanuna ekli (IV) listede yer alan Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu bütçeleridir.
 - **Sosyal Güvenlik Kurumu**
- Sosyal Güvenlik Kurumunun temel amacı; sosyal sigortacılık ilkeleri doğrultusunda aktüeryal hesaplara dayalı (ölüm, hastalık, sakatlık, emeklilik gibi olayların finansal etkilerini analiz ederek olasılıklarını tahmin etmek) sosyal güvenlik sistemini yürütmektir (5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu Md. 3).

54

54

- Sosyal Güvenlik Kurumu toplumsal hayatta çok önemli iki temel görev yapmaktadır. Birisi çalışanlara sosyal güvence sağlamak, yani sosyal yardım ve tazminat ödemeleri ile emeklilik döneminde aylık ödemek. Diğeri ise, toplumun büyük bir bölümünü kapsayan genel sağlık sigortası kapsamında harcamaları finanse etmektir.

• Türkiye İş Kurumu

- Kısa adı İŞKUR olan bu kurum, Türkiye'de sosyal güvenlikle ilgili diğer bir kurumdur. Kurumun görevi, işgücü piyasası ihtiyaçları doğrultusunda iş ve işçi bulmaya aracılık etmek, işgücünün istihdam edilebilirliğini artırmaya yönelik programlarla istihdamı korumak, geliştirmek ve işini kaybedenlere geçici bir süre gelir desteği sağlamaktır.

55

- Ticaret ve Sanayi Odaları-Borsaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)
- Türk Tabipler Birliği
- Türk Veteriner Hekimleri Birliği
- Türk Eczacıları Birliği
- Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği
- Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği
- Esnaf ve Sanatkarlar Odaları, Oda Birlikleri, Federasyonları ve Konfederasyonu
- **Barolar-Türkiye Barolar Birliği:** 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun, baroların düzenlenmesine ilişkin bazı hükümleri vardır. En az 30 avukatın bulunduğu her il merkezinde baro kurulabilir. Türkiye Barolar Birliği ise bütün baroların katılımı ile oluşan kamu kurumu niteliği olan tüzel kişiliğe sahip bir üst meslek kuruluşudur. Barolar tüzel kişiliğe sahip olup üyelerinden aldıkları aidatlar ...
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

56

55

56

• 4- KAMU TEŞEBBÜSLERİ

- Kamu girişimleri, millîleştirilmiş sınaî ve ticarî mal ve hizmet alanları ile ilgili olabileceği gibi ekonomik, sosyal, malî vb. nedenlerle devletin özel mal ve hizmetlerin üretiminde rol alması sonucu da ortaya çıkabilmektedir
- **Kamu yararı veya üstünde bulunma** amaçları ile faaliyet gösterebilirler.
- ***→Kamu kesiminin özel mal ve hizmet üretimi ...
- Devlet bazı kuruluşları aracılığıyla *bir özel sektör kuruluşu gibi* ekonomide faaliyet göstermektedir.

57

- Çeşitli sebeplerle kurulmaktadır.
- KİT diye anılan kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş amaçları şu şekilde ortaya konulmuştur:
- *Ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak,
- *Tekelleri devlet eliyle işletmek,
- *Özel sektörün başaramayacağı işleri yapmak,
- *Büyük atılan tesislerin büyük sermaye gerektiren sanayi kuruluşlarının kurulması gerekliliği,
- *Özel sektöre öncülük etmek,
- *Yüksek maliyet veya düşük kârlılık gibi sebeplerle özel sektörün soğuk baktığı veya başaramayacağı alanlar

58

57

58

- *İstenen seviyeye çıkarılamayan toplam yatırımlar
- *Bir türlü sağlanamayan ve sağlandığı zaman da uzun süre muhafaza edilemeyen tam istihdam halindeki ekonomik denge → ekonomik istikrarı, kalkınma ve büyümeyi sağlamak,
- *İşletilemeyen doğal kaynaklar, yetersiz kalan sermaye yatırımları
- *Az gelişmiş ülkelerdeki tasarruf yetersizliği/müştebbis eksikliği,
- *Ekonomiyi düzene sokmak,
- ***Gelir dağılımını düzenlemek.
- ...

59

- Bu sebeplere istinaden; esas itibarıyla özel kesim tarafından da gerçekleştirilebilecek bazı faaliyetler; özel sektör kuruluşu gibi örgütler kurularak...
- Tüzel kişilikleri → Ayrı bütçeleri → Ancak faaliyetlerinin sonuçları (kâr/zarar) genel bütçeye yansır. → Dolayısıyla KİT'lerin performansı tüm toplumu ilgilendirir.
- Özel firmalarla KİT'ler arasında rekabet eşitliği korunmaya çalışılmaktadır
- 18.06.1984 tarih ve 233 sayılı KHK: **Kamu İktisadi Teşebbüsü**, iktisadî devlet teşekkülü ile kamu iktisadî kuruluşlarının ortak adıdır

60

59

60

- **233 sayılı KHK---RG. 18.06.1984**
- **Madde 1/ 2:** Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin Amacı; **a)** iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşlarının ve bunların müesseselerinin, bağlı ortaklıklarının kurulmasını, iştiraklerinin teşkilini, özerk bir tarzda ve ekonominin kurallarına uygun olarak yönetilmelerini,
- **b)** İktisadi devlet teşekküllerinin ekonomik gereklere uygun olarak verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmelerini ve bu suretle daha fazla yatırım kaynağı yaratmalarını,

61

61

- **c)** Kamu iktisadi kuruluşlarının kendilerine verilen görev ve kamu hizmetlerini ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmelerini,
- **d)** İktisadi devlet teşekküllerinde ve kamu iktisadi kuruluşlarında ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıklarında 17/4/1984 tarih ve 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun'un uygulanması ile ilgili işbirliği ve koordinasyon esaslarını,
- **e)** İktisadi devlet teşekküllerinin, kamu iktisadi kuruluşlarının ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıklarının amaçlarına ulaşabilmelerini sağlamak için denetlenmelerini,
- Düzenlemektir.

62

62

- **Madde 2: 1.** Kamu iktisadi teşebbüsü "Teşebbüs"; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır.
- **Teşebbüslerin nitelikleri: Madde 4 –**
- 1. Teşebbüsler tüzelkişiliğe sahiptir.
- 2. Teşebbüsler, bu Kanun Hükmünde Kararname ile saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabidir.
- 3. Teşebbüsler, Genel Müdareseli Kanunu ile Devlet İhale Kanunu hükümlerine ...*tabi değildir.
- 4. Teşebbüslerin sorumlulukları sermayeleri ile sınırlıdır
- **(19 Aralık 2010 tarihinde personeli, taşınır ve taşınmazları ile birlikte Sayıştay'a devredilerek tüzel kişiliğine son verilen Yüksek Denetleme Kurulu...) Sayıştay Kanunu 4/3. 43. maddeler*

63

63

- **İktisadi devlet teşekkülü;** sermayesinin tamamı devlet ait, iktisadî alanda ticarî esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadî teşebbüsüdür. ...

Kamu iktisadi kuruluşu; sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadî teşebbüsüdür. ...

64

64

- **Müessese:** Sermayesinin **tamamı** iktisadî devlet teşekkülü veya kamu iktisadî kuruluşuna ait olan tüzel kişiliğe sahip işletmelerdir.
- **Bağlı ortaklık:** Sermayesinin %50'den fazlası iktisadî devlet teşekkülü veya kamu iktisadî kuruluşuna ait olan anonim şirketlerdir.
- **İştirak:** Sermayesinin en az % 15'i en çok % 50'si kamu iktisadî teşebbüslerine veya bağlı ortaklıklara ait olan anonim şirketlerdir.
- **İşletme:** Bağlı ortaklıklara ve müesseselere mal ve hizmet üretmek amacıyla kurulur. Fabrika ve benzeri birimlerden oluşur.

65

65

- **KAMU İŞLETMELERİ 2019 RAPORU**

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/10/kamu_rapor_web.pdf

Kamu İşletmeleri	Nominal Sermaye	Ödenmiş Sermaye	Ödenmiş Sermaye Oran (%)	Hizmet Payı (%)
NOTAŞ	1.625,0	4.075,0	251,4	100,0
ÇAYIRCI	2.945,0	2.443,4	83,0	100,0
DMR	6.250,0	3.067,0	49,1	100,0
EMO	135,0	82,9	61,4	100,0
ETEK	1.304,0	1.304,0	100,0	100,0
ETİ MADEN	1.900,0	800,0	42,1	100,0
ELİAŞ	14.000,0	14.000,0	100,0	100,0
KİTAŞ	31,1	31,1	100,0	100,0
MKEK	1.000,0	675,0	67,5	100,0
TEKEF	88.000,0	76.389,7	86,8	100,0
TEİAŞ	3.000,0	3.000,0	100,0	100,0
TEİEŞ	2.775,0	2.570,7	92,6	100,0
TEİİ	1.000,0	1.000,0	100,0	100,0
TEİİD	2.550,0	2.550,0	100,0	100,0
TEİİO	3.200,0	3.217,8	100,6	100,0
TEİİS	13.000,0	11.399,0	87,7	100,0
TEİİS	22.000,0	20.564,6	93,5	100,0
TEİİSAR	285,0	275,0	96,5	100,0
TOPLAM	173.875,0	197.777,2	113,8	
TEİİE AK KATILIM BANKASI	750,0	749,0	100,0	100,0

66

- https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Kamu-İşletmeleri-Listesi_22.01.2020.pdf

233 SAYILI KHK KAPSAMINDAKİ KAMU İŞLETMELERİ (KUT'LER)	
A	İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ
	Kamu Payı
1	AKOR (Maden ve Kömür Endüstrisi Kurumu)
2	ENR (Devlet Mülkemeleri Genel Müdürlüğü)
3	TTK (Türkiye Tappetmaları Kurumu)
4	TRT (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğü)
5	İB Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü
6	EDİAŞ (Elektrik Üretim Anonim Şirketi)
7	TEİAŞ (Türkiye Elektrik Şebekesi A.Ş.)
8	TEİİAŞ (Türkiye Elektrik Şebekesi A.Ş.)
9	TEİİAŞ (Türkiye Elektrik Şebekesi A.Ş.)
10	TPAŞ (Türkiye Petrol ve Petrol Ürünleri A.Ş.)
11	BİTAK (Boru Hatları ve Petrol Tesisleri A.Ş.)
12	TMD (Türkiye Madenleri Genel Müdürlüğü)
13	TİOM (Türkiye İşletmeleri Genel Müdürlüğü)
14	AKB (Akıllı ve Güç Kurumu Genel Müdürlüğü)
15	ÇAYKUR (Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü)
16	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
17	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
18	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
19	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
20	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
21	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
22	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
23	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
24	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
25	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
26	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
27	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
28	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
29	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
30	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
31	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
32	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
33	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
34	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
35	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
36	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
37	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
38	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
39	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
40	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
41	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
42	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
43	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
44	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
45	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
46	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
47	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
48	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
49	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
50	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
51	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
52	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
53	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
54	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
55	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
56	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
57	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
58	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
59	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
60	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
61	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
62	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
63	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
64	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
65	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
66	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
67	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
68	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
69	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
70	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
71	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
72	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
73	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
74	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
75	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
76	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
77	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
78	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
79	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
80	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
81	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
82	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
83	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
84	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
85	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
86	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
87	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
88	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
89	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
90	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
91	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
92	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
93	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
94	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
95	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
96	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
97	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
98	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
99	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
100	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)

67

233 SAYILI KHK KAPSAMI DIŞINDAKİ KAMU İŞLETMELERİ	
C	ÖZELLEŞTİRME KAPSAM VE PROGRAMINDAKİ KURULUŞLAR
	Kamu Payı
1	Sümer Holding A.Ş.
2	Doğuşan Borsası Sanayi ve Ticaret A.Ş.
3	ADGAS (Arslanlar Doğal Gaz Elektrik Üretim ve Ticaret A.Ş.)
4	TŞFAŞ (Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.)
5	TDİ (Türkiye Demirlik İşletmesi A.Ş.)
6	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
7	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
8	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
9	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
10	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
11	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
12	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
13	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
14	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
15	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
16	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
17	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
18	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
19	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
20	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
21	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
22	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
23	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
24	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
25	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
26	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
27	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
28	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
29	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
30	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
31	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
32	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
33	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
34	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
35	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
36	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
37	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
38	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
39	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
40	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
41	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
42	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
43	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
44	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
45	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
46	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
47	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
48	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
49	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
50	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
51	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
52	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
53	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
54	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
55	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
56	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
57	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
58	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
59	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
60	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
61	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
62	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
63	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
64	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
65	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
66	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
67	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
68	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
69	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
70	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
71	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
72	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
73	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
74	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
75	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
76	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
77	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
78	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
79	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
80	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
81	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
82	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
83	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
84	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
85	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
86	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
87	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
88	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
89	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
90	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
91	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
92	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
93	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
94	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
95	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
96	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
97	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
98	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
99	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
100	TCDD (T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü)

69

- *233 sayılı KHK'ye tabi olmayan işletmeler (TÜRKİSAT, TÜRK TELEKOM, TRT, AA, PTT, AOÇ ve BİST),
- *Özelleştirme kapsam ve programında olan ve pay sahipliğini ÖİB'nin yürüttüğü kuruluşlar (TŞFAŞ (şeker fab), Sümer Holding, TDİ, ADÜAŞ)
- *Çocukluk sermayesi devlete ait olmamakla birlikte, yönetim kurulunun yarısından fazlasının atama hakkı kamu kuruluşlarında olan şirketler (THY),
- *Toplu Konut İdaresi (TOKİ) ve iştirakleri,
- *Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) iştirakleri,
- *Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı (TSKGV) iştirakleri.
- **Bu kapsamda, her ne kadar pay sahibi kamu olsa da, kamu sermayeli bankalar, özelleştirme portföyündeki kuruluşlar, mahallî idare işletmeleri ve TMSF iştirakleri 233 sayılı KHK kapsamında olmayıp, bu KHK'de yer alan KİT tanımına girmemektedir. Geniş anlamda kamu içinde sayılabilirler.**

71

71

KAMU İKTİSADİ KURULUŞLARI	
B	Kamu Payı
1	DİM (Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü)
2	KEOM (Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü)

Daha önce bir kamu iktisadi kuruluşu olan **TCDD**, 24.04.2013 tarih ve 6461 sayılı Kanun ile **iktisadi devlet teşekkülüne** dönüştürülmüştür.

Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii A.Ş., **Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii A.Ş.**, **Türkiye Vagon Sanayi A.Ş.**, **TCDD Taşımacılık A.Ş.**, **TCDD'nin bağlı ortaklığıdır.**

TCDD'nin bağlı ortaklıklarının yanı sıra 17/01/2018 tarihli ve 2018/11226 sayılı BKK ile TİGEM'in %80 oranında hissedar olduğu Türk Sudan Uluslararası Tarım ve Hayvancılık A.Ş. adındaki bağlı ortaklığı kurulmuştur. Ancak söz konusu bağlı ortaklık henüz tam anlamıyla faaliyete başlamamıştır.

68

68

DİĞER İŞLETMELER	
D	Kamu Payı
1	TRT (Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu)
2	AOÇ (Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğü)
3	TÜRKİSAT (TÜRKİSAT Uydur Haberleşme Kablo TV ve İşletme A.Ş.)
4	PTT (Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.)
5	AOÇ (Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğü)
6	ASFAT A.Ş. (Askeri Fabrika ve Tersane İşletme Anonim Şirketi)
7	USFAŞ (Ulaştırma Sağlık Hizmetleri Anonim Şirketi)
8	NÜTED A.Ş. (Nükleer Teknik Destek Anonim Şirketi)
9	Türk Rosinane A.Ş.

70

70

KAMU SEKTÖRÜNÜN EKONOMİK FAALİYETLERİ

- Kamu sektörü esas itibarıyla kamusal (toplumsal) nitelikli mal ve hizmet üretiminde bulunarak, kişilerin kamusal ihtiyaçlarını karşılama yönünde faaliyette bulunur. Ancak kamu teşebbüslerinde olduğu gibi, kamunun özel mal ve hizmet üretiminde bulunması da söz konusu olabilmektedir.
- Devletin ekonomik faaliyette bulunmasını zorunlu kılan temel sebepler:

72

72

• KAMU SUNDUĞU/FAALİYET GÖSTERDİĞİ MAL/HİZMET ALANLARININ AYRIMI

- -Tam (saf) kamusal (toplumsal) hizmetler;
- -yarı kamusal (yarı toplumsal) hizmetler;
- -kamu sektörü tarafından sunulan özel mal ve hizmetler
- - erdemli mal ve hizmetler
- BUNLARIN DIŞINDA
- -toplum için zararlı /erdemsiz (demerit) mal hizmetler,
- -kulüp malları
- -küresel kamusal mallar da ayrıca incelenebilir.

73

• 2. YARI KAMUSAL (YARI KOLLEKTİF – YARI TOPLUMSAL – YARI SOSYAL - KARMA) MAL VE HİZMETLER

- Bu mal ve hizmetlerin faydasının bir kısmı bölünebilir ve fiyatlandırılabilir; bir kısmı da bölünemez niteliktedir.
- ****Yararlanana doğrudan fayda
- ****Topluma bir fayda (dış fayda / dışsallık)
- --Hem içsel / hem dışsal fayda var
- Tüketimlerinde rekabet var.
- Üretilip sunulmaları halinde toplumun dolaylı fayda sağlayacağı, yeterince üretilmemeleri halinde ise tam tersine toplum için önemli maliyetlere (zarara) yol açacak olan mal ve hizmetler grubudur.

75

75

- Eğitim ve sağlık hizmetlerinin tamamının piyasaya bırakılması halinde→ firmalar üretimlerini talep miktarıyla sınırlı tutacaklardır. Dolayısıyla geliri yeterli olmadığı için bu hizmetlere talepte bulunamayanlar, söz konusu hizmetlerden mahrum kalacaklardır.
- →Dolayısıyla, bu tür mal ve hizmetlerin özel sektör tarafından üretilebilir nitelikte olmalarına rağmen, özel sektöre bırakılmayıp, devlet tarafından üretilmelerinde bu gibi sosyo-ekonomik faktörler etkili olmaktadır→Aksi halde→ bedel ödemeyenler bu hizmetlerin faydasından mahrum bırakılmış olacaktır

77

77

• 1. TAM KAMUSAL (KOLLEKTİF) (TOPLUMSAL) MAL VE HİZMETLER

- (Tam (mutlak) kamusal veya saf (pür) kamusal mal ve hizmetler)
- Tam veya başka bir ifadeyle saf kamusal mal ve hizmet kavramı ilk defa, 1954 yılında Paul Samuelson tarafından ele alınmıştır.
- Tam kamusal mal ve hizmetler; birimlere bölünemeyen bu yüzden fiyatlandırılıp pazarlanamayan, faydasından hiçbir kimse dışlanamayan, bazılarının tüketimi başkalarının tüketiminde azalmaya neden olmayan, tüketiminde rekabet olmayan mal ve hizmetlerdir.

74

74

- Yarı kamusal mal ve hizmetler öyle mal ve hizmetlerdir ki; tüketiminde rekabet vardır, bedelini ödemeyenleri faydasından dışlamak mümkündür. Ancak bu tür mal ve hizmetler, sunulduğu kişilere doğrudan bir fayda (iç/kişisel fayda) sağlarken, toplumun diğer kesimine de dolaylı bir fayda (dış/toplumsal fayda & dışsallık) sağlar. Bunun nedeni, yarı kamusal mal ve hizmetler, hem kamusal hem de özel nitelikleri olan mal ve hizmetlerdir.
- Yarı toplumsal mal ve hizmetlerin en tipik örneğini eğitim ve sağlık hizmetleri oluşturur. Bu çeşit mal ve hizmetlerin serbest piyasada arz ve talep kurallarına göre de üretilmesi mümkündür.

76

76

- Yarı kamusal nitelikteki mal ve hizmetler sadece eğitim ve sağlık hizmetlerinden ibaret değildir. **ÖZETLE;** Tam kamusal mal ve hizmetler ile özel mal ve hizmetler arasında kalan, diğer bir ifade ile sunulduğu kimseye sağladığı doğrudan faydanın yanı sıra topluma da dolaylı olarak fayda (dış fayda) sağlayan her türlü mal ve hizmetler, **yarı kamusal mal ve hizmetler** grubuna girer
- Bu yüzden, eğitim ve sağlık hizmetlerinin yanında, ulaştırma, sosyal güvenlik, sosyal yardımlar ve benzeri daha pek çok hizmetler yarı kamusal mal ve hizmetlerden sayılır.

78

78

• 3. KAMU SEKTÖRÜNÜN ÜRETTİĞİ ÖZEL MAL VE HİZMETLER

- **ÖZEL MAL VE HİZMETLERİN** → Faydaları toplum bireyleri arasında tam olarak *bölünebilir* nitelikte → fiyatlandırılabilir → bedel ödenmeli → DIŞLAMA
- Faydası bireysel (içsel) nitelik taşımaktadır. → kural olarak topluma dış fayda yaymaz
- Özel mallar tüketimle sona erer.
- Bu yüzden *tüketimlerinde rekabet* vardır.
- Özel mal ve hizmetlerin üretimi, tüketici talebine; arzı ise, üretici kararlarına ve piyasa şartlarına bağlıdır.

79

79

• KAMU KESİMİNİN ÖZEL MAL VE HİZMET ÜRETİMİ (Pehlivan: 64 vd.)

- Kamu kesiminin esas amacı, kamusal ihtiyaçları karşılamaktır.
- *Tam kamusal mal ve hizmetlerin (savunma ve adalet hizmetlerinin) piyasa ekonomisi kurallarına göre üretilmesi mümkün değildir.
- *Ayrıca, yarı kamusal mal ve hizmetlerin de piyasaya bırakılması halinde, istenilen düzeyde üretilmesi mümkün olmaz. Örneğin; eğitim ve sağlık hizmetlerinin tamamının piyasaya bırakılması durumunda, yeterli düzeyde geliri olmayanlar bu hizmetlerden mahrum kalır.

80

80

- Sosyal refah devleti anlayışında, toplumun ihtiyaçlarının karşılanması için, *devletin piyasada üretim faaliyetlerinde bulunması ve bu amaçla işletmeler kurup işletmesi söz konusudur.* **Kamu iktisadi teşebbüsleri** esas itibarıyla bu amaçla kurulmuştur.

Ü.S.ÜSTÜN (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.

81

81

- Doğal tek elde → ekonomik etkinlik bakımından tek bir firmanın üretimde bulunmasını gerektiren doğal şartların geçerli olmasını ifade etmektedir. ****Buna göre, "**üretimin azalan maliyetlere tabi olması**", yani üretim ölçeği genişledikçe marjinal (son birim) maliyetler azalır. Bu durumun ortalama maliyetlerinin düşmesi, doğal tekeli gerektirmektedir.
- ****üretimi yapılan mala olan talep miktarının, üretimi yapan firmanın optimum kapasitesinin altında olması da ilgili alanda tek bir firmanın üretimde bulunmasını gerektirmektedir.

82

82

- Doğal tekeli gerektiren bir piyasada, piyasaya ikinci bir firmanın girmesi halinde,>>> sadece tek bir firmaya yetecek olan talep, iki firma arasında paylaşılacak, bu durumda >>>hiçbir firma optimum kapasiteye ulaşamayacaktır. → Bunun sonucunda hiçbir firma, maliyetini tek firmanın üretim yapması halindeki minimum seviyeye indiremeyecektir.

83

83

- Doğal tekellere *örnek* olarak demir yolu taşımacılığı, metro, telefon, su, elektrik, doğal gaz üretim ve dağıtım hizmetleri ve internet servisi hizmetleri gösterilebilir. **Örneğin**, demiryolu büyük bir alt yapı yatırımını gerektirir ve büyük ölçüde yük ve yolcu taşımacılığı imkânı sağlar. Demir yolu işletmelerinin taşıma hacmi arttıkça maliyetler düşer.
- ***demiryolu işletmeciliği, su, elektrik ve telefon şebekeleri büyük bir alt yapı yatırımını gerektirir. Bu çeşit alt yapı tesisleri geniş bir talebe cevap verir. Demiryolu ile taşımacılık faaliyetleri arttıkça; telefon şebekesinden yararlananların sayısı çoğaldıkça, bu hizmetlere ilişkin birim maliyetler düşer.

84

84

• 4. ERDEMLİ (MERİT) MAL VE HİZMETLER

- Gerek toplumsal ve gerekse bireysel açıdan; özellikli, öncelikli ya da üstünlüğü olan, vazgeçilemez nitelikteki mal ve hizmetlerdir
- Toplum için *yararlı özel mallar*
- Bu mallar bölünebilen, dışlama ilkesinin uygulanabildiği ANCAK bir bedel karşılığında sunulması arzulanmayan mallardır.
- Bunların bedelsiz veya düşük fiyatla sunulması hedeflenmektedir

85

85

- →Bu kapsamda öğrencilere burs verilmesi, sağlık hizmetlerinde yeşil kart uygulaması, çiftçilere yönelik ucuz akaryakıt verilmesinde olduğu gibi çeşitli sübvansiyonlar, gelir düzeyi zayıf ailelere gıda-yakacak yardımı yapılması, sosyal konut yapılarak ucuza satılması, ucuza ekmek satılması da örnek olarak gösterilebilir...

86

86

• 5. TOPLUM İÇİN ZARARLI (ERDEMSİZ – DEMERİT) ÖZEL MALLAR

- Bu malların tüketimi ve üretimi toplum için zararlı kabul edildiğinden sunumu ve tüketimi devlet tarafından kontrol edilir. Topluma olumsuz dış etkilere (negatif dışsallık) yol açarlar.
- Bu malların üretiminde devlet düzenleyici rol üstlenebilir.
- Devlet erdemsiz malların üretimini de üstlenebilir
→ fiyat→ dolaylı vergiler

87

87

Devlet bu malların üretimi kendisi üstlenmese bile: tüketimini kısıtlamaya çalışır:

Örneğin, devlet uyuşturucu kullanımını yasaklarken; alkol, sigara ve benzeri sağlığa zararlı maddelerin tüketimini vergi ve benzeri araçlarla kısıtlamaya çalışır. Bu tür malların tüketim ve kullanımını kısıtlamak için konulan vergilere “günah vergileri” denilmektedir.

Bu müdahale, bireylerini menfaatlerini devletin daha iyi koruduğu varsayımına dayanır.

88

88

- Devlet bu mal ve hizmetleri üretmek/kontrol etmek zorundadır.
- Bu hususta tarih içinde ileri sürülen görüşlere de şu şekilde değinmek mümkündür:

89

89

• KAMU MALİYESİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

• KAMU EKONOMİK FAALİYETLERİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞ ve YAKLAŞIMLAR

90

90

• Merkantilist Görüş (1450-1750):

- Mercator, Latince, tüccar
- Tamamen **devletçi** bir anlayış hâkimdir. Coğrafi keşiflere bağlı olarak artan ticaret imkânlarına bağlı olarak altın ve gümüş rezervleri çoğalan devletler her şeye hâkim pozisyonundadır.
- Devlet piyasaya istediği müdahaleyi yapabilir. Vatandaşlardan da her istediğini alabilir. Bu anlayışa göre güçlü bir millî ekonomi kurmak için bu gereklidir.

91

91

- İngiltere'de merkantilizm Cromwell ile yakından ilgidir. Cromwell'in çıkardığı Navigation Act (Denizcilik Kanunu)'nda (1651) İngiltere'nin sömürgeleri ile yaptığı ticaret sınırlandırılmaktaydı. İcarenin bütün faydasını kendi imparatorluğu içinde tutmayı ve dışarıya altın ve gümüş kaybını asgariye indirmeyi amaçlamaktaydı. Yabancı gemilerin İngiltere veya sömürgelerine mal taşıması yasaklanmaktaydı

• Fizyokrat Görüş:

- Zamanla merkantilizmin sadece ihracat ve ithalata önem veren, diğer ekonomik dalları yeteri kadar ilerlemeden mahrum bırakan tek taraflı bir sistem olduğu ortaya çıktı. Üstelik merkantilizm adaletsiz ve çok ağır bir vergi sistemine de ihtiyaç göstermekteydi.

92

92

- Fizyokratlar, zenginliğin dış ticarete olmadığını, çiftçilik ve balıkçılıktan oluşan **tarımın** önemli olduğunu, artı değerın sadece topraktan sağlanabileceğini dolayısıyla **sadece toprağın vergilendirilmesi gerektiği** yönünde bir anlayışa sahiptirler

• Klasik Doktrin

- Merkantilizmin sadece dış ticarete, fizyokratların ise sadece tarıma önem veren anlayışına karşılık **Adam Smith (1723-1790)**, bir memleketin refah ve zenginliğini endüstri tarım ve ticaret sektörlerinin hepsinde aramak gerektiğini ileri sürmüştür.
- 1776 yılında yayımladığı "**Milletlerin Zenginliği**"

93

93

- Adam Smith, insanların ekonomik çalışmalarını sekteye uğratmayacak serbest bir ortam kurulmasının önemine vurgu yapmaktadır. Buna göre, iktisadî hayatta arz ve talep kurallarına göre işleyen **tabii bir düzen** vardır.

Ü. S. ÜSTÜN (G) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.

- Serbest ekonomide karşılıklı rekabet arz ve talebi birbirine orantılı olarak düzenleyecek ve adil bir fiyat oluşumu sağlayacaktır. Ekonomik dengelerin kendiliğinden ve otomatik olarak oluştuğu bu tabii düzenin işleyişine devlet müdahale edip onun işleyişini bozmamalıdır.

94

94

- **Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler** "**laissez faire, laissez passer**" sözü bunların görüşünü yansıtan bir slogandır.
- ekonomide kendiliğinden işleyen doğal bir düzen vardır ve adeta **gizli bir el** hem bireylerin hem de devletin menfaatlerini azamî seviyede dengeye getirir.
- Ekonomik hayat, dışarıdan müdahaleye gerek olmaksızın **görünmez el** diye nitelendirilen fiyat mekanizması aracılığıyla otomatik olarak düzene girmektedir → devlet bu fiyat mekanizmasına müdahale etmemelidir. Piyasada arz ve talep kurallarına göre oluşan fiyatın hem üreticileri hem de tüketicileri tatmin edici düzeyde gerçekleştiği kabul edilir

95

95

- **kamu harcamaları da az tutulmalıdır.** Kamu harcamalarının az olması, **vergilerin de az oranda alınmasını** sağlar. Devlet sadece sınırlı ihtiyaçlarını karşılayacak kadar vergi toplamalıdır.
- devlete müsrif olduğu gerekçesiyle güvenmezler. Bunlara göre devlet ekonomik faaliyetlerinde çoğunlukla başarısızdır.
- →devlet borçlanması da karşı çıkıp, denk bütçeyi savunurlar
- Ekonomik faaliyetlerin güçlendirilmesi için vergiler mutlaka düşük tutulmalıdır. Alınan yüksek vergiler özel tasarrufların dolayısıyla yatırımların azalmasına yol açar

96

96

- **KLASİK SONRASI**
- **Modern (Keynesyen) Görüş**

- **John Maynard Keynes (1883-1946)**
- Klasik görüşün aksine devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiği ileri sürülür.
- Yeniden **millî himayeciliğe veya devletçiliğe** dönüş.
- **Müdahaleci devlet anlayışı**
- 1929 ekonomik bunalımı, klasik maliye görüşü açıklamakta yetersiz kalmıştır. Klasik görüşe olan güven sarsılmıştır.
- Ekonomide ortaya çıkan eksik istihdam, tekelleşmeler, arz fazlalığı gibi durumların önlenmesi için devletin ekonomiye aktif şekilde müdahale etmesinin kaçınılmaz olduğu ortaya çıkmıştır.

97

97

- Devletin ekonomiye müdahalesinin gerekçesi olarak "**piyasa ekonomisinin başarısızlığı**" ileri sürülmüştür.
- 1929 büyük Ekonomik Buhran ile birlikte, gerçek hayatta klasiklerin dediği gibi **tam rekabet ortamının bulunmadığı** ortaya çıkmıştır. Buhranın ana sebebi, **toplam talepteki yetersizlik**ti.
- Talebin düşmesi> üretimin düşmesine> işsizliğin artmasına yol açmıştır.
- Keynes'e göre, millî gelir ve istihdam düzeyini belirleyen **toplam harcamalardır**. Ekonomideki toplam harcamalar **efektif talep** olarak da nitelendirilir.
- Tüketim harcamaları, yatırım harcamaları ve kamu harcamalarından ibaret olan toplam harcamalardaki yetersizlik, talebin düşmesine ve buna bağlı olarak da üretim ve istihdamın gerilemesine yol açar

98

98

- Keynesyen görüşe göre **sorun** arzda değil, **taleptedir**.
- Klasikler "her arz kendi talebini oluşturur" tezine karşın, Keynes → talebin arza yön verdiği. Talebin düzene sokulması için de özellikle harcama ve vergi politikasının etkili olması gerekir.
- Devlet bu dönemde izlenen politikalarla, özellikle kamu harcamaları yoluyla **eksik istihdamın giderilmesi** ve ekonominin **taraf istihdamında yeniden dengeye** gelmesinde etkili olmuştur.
- Keynes> durgunluk sebebiyle üretimin düşmesi, vergilendirilebilir kaynakların azalmasına da yol açar. Bu yüzden **kamu harcamaları**, vergilerin artırılması yoluyla karşılanamadığında; **borçlanma ve para basma yoluyla karşılanmalıdır**

99

99

ARAÇLAR	KLASİK MALİYE	MODERN MALİYE (KEYNES)
KAMU GİDERLERİ	Devlet sadece savunma, güvenlik Adalet gibi tam kamusal hizmetlere para harcamalı. Harcamaları vergi geliri ile finanse etmeli.	İlave harcamalar da yapılabilir. Harcama yoluyla ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunabilir. Vergi yanında borçlanma yoluyla da harcamalar finanse edilebilir.
BORÇLANMA	Borçlanmaya sadece olağanüstü durumlarda ve özel sektörün gücünün yetmediği büyük yatırımlar için başvurulmalıdır.	Devlet ekonomik ve sosyal şartlar gerekli kılıyorsa her zaman borçlanmaya gidebilir
BÜTÇE	Küçük ve denk bütçe	Ekonomik şartlar gerekli kılıyorsa açık bütçe yapılabilir. Örneğin durgunluk döneminde açık bütçe yapılmalı; enflasyon döneminde ise bütçe fazlası verilmelidir
KAMU GELİRLERİ	Savunma, güvenlik, adalet hizmetlerinin karşılamaya yetecek kadar gelir toplanmalı	Vergi kamu giderlerini karşılamaya yetecek kadar toplanmalıdır. Ancak vergi aracı, aynı zamanda ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek

100

- **KLASİK GÖRÜŞE DÖNÜŞ EĞİLİMİ**

- Sosyal devlet anlayışının güçlenmesi, kamu maliyesinin ekonomi içindeki ağırlığını artırmış, devletin büyümesini yol açmıştır. Gittikçe büyüyen kamu maliyesine karşı 1970'li yıllardan itibaren tepkiler doğmaya başlamıştır.
- **Arz yanlı İktisat Görüşü**
- Arz yönlü iktisat görüşü, 1974 yılında petrol fiyatlarındaki aşırı yükselmeden kaynaklanan enflasyonla birlikte ortaya çıkan ekonomik durgunluğa çözüm arayışları sonucu ortaya çıkmıştır.

101

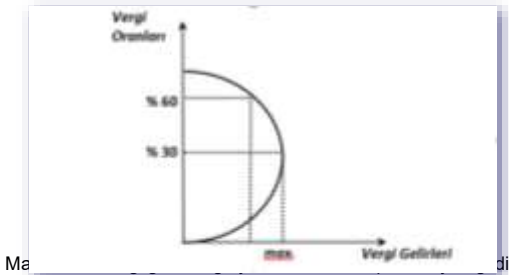
101

- vergilerin yükseltilmesi halinde vergi ödemekten kaçınma eğilimlerinin artacağını, kişilerin çalışma istek ve arzularının kılacağını, yatırım ve tasarrufların azalacağını belirtmişlerdir.
- Üretimi artırabilmek için>vergi oranlarını düşürmek
- 14. Asırda İbni Haldun → Bu tespit 1970'li yıllarda Arthur Laffer tarafından keşfedilmiştir. **Vergilerin yükseltilmesi**, vergiden kaçınmayı teşvik ederek, **üretimin düşmesine sebep olduğundan**, buna bağlı olarak **vergi gelirleri de düşecektir**.
- **Haldun-Laffer eğrisi veya Laffer eğrisi**

102

102

- Pehlivan 61:



Ma dir.
Maksimum gelir sağlayan vergi oranı, ülkeden ülkeye değişiklik gösterebileceği gibi, ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik şartlara göre de değişiklik gösterebilir. Bu nedenle, vergi oranlarının belirlenmesinde özen gösterilmesi zorunluluğu vardır.

103

103

• ‘KAMU HARCAMA (GİDER) HUKUKU’

“Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan ödemelere, kamu gideri denilmektedir.”

5018 sayılı KMYKK

104

104

- KAMU İHALE KANUNU
- Kanun Numarası : 4734
- Kabul Tarihi : 4/1/2002
- **Amaç Madde 1-** Bu Kanunun amacı, kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan ve hâttâ kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemektir

105

105

- **Kapsam Madde 2-** Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür: a) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (meslekî kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç), tüzel kişiler. b) Kamu iktisadî kuruluşları ile iktisadî devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadî teşebbüsleri.
- c) Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.

106

106

- 2002 yılında kabul edilen **4734 SAYILI Kamu İhale Kanununa** göre ihale usulleri şu şekildedir:
- **Açık ihale usulü:** Bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür.
- **Belli İstekliler Arasında İhale Usulü:** Ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür.
- **Pazarlık Usulü:** Kanunda belirtilen hallerde uygulanır. İhale süreci iki aşamalı olarak gerçekleştirilir.
- **Doğrudan Temin Usulü:** Kanunda belirtilen hallerde ihtiyaçların idare tarafından davet edilen isteklilere teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği usuldür.

107

107

- NOT: -gelirler bakımından-
- **DEVLET İHALE KANUNU** Kanun Numarası : 2886 Kabul Tarihi : 8/9/1983
- Kapsam: Madde 1 – Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür.
- İlkeler: Madde 2 – Bu Kanunun yürütülmesinde, ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esastır.

108

108

KAMU GİDERLERİNİN ÇEŞİTLERİ

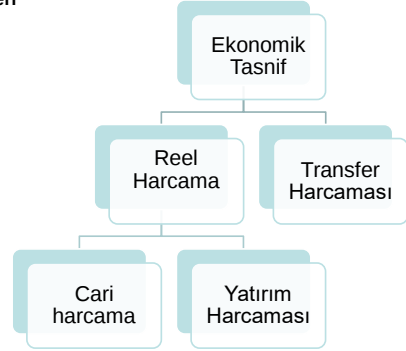
- **Reel Giderler (Mal ve Hizmet Alım Giderleri) $\leftrightarrow$ Transfer Giderleri**
- **Reel harcamalar**, devletin para karşılığında mal ve hizmet satın alması anlamına gelmektedir.
- reel harcamalar karşılığında milli gelir artar.
- **Transfer harcamaları**; ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle gerekli görülen kişilere yapılan fon aktarmalarını ifade etmektedir.
- Sosyal yardım
- Sübvansiyon

109

109

• Ekonomik Tasnif

- Reel Giderler (Mal ve Hizmet Alım Giderleri) $\leftrightarrow$ Transfer Giderleri



110

110

- **karşılıksız** yapılan harcamalar olup milli gelir üzerinde doğrudan doğruya bir etki meydana getirmezler.
- Satın alma gücünün el değiştirmesi
- Negatif vergi
- karşılığında sevimsiz mal ve hizmet da üretim faktörü verme zorunluluğunun bulunmamasıdır.
- Günümüzde transfer harcamaları artmaktadır.

111

• Cari Giderler $\leftrightarrow$ Yatırım Giderleri

- Devletin tüketim malları alımına yönelik harcamaları > CARI harcamalar
- Her yıl tekrarlanır – Faydası süresizdir
- YATIRIM GİDERLERİ ise ekonomide sermaye birikimi sağlayarak üretimi artıran giderlerdir.
- Dayanıklı – Faydası birden fazla yıla yaygın
- Milli gelir düzeyini artırır- istihdamı artırır
- Ekstrafiskal görevlerin gerçekleşmesinde yatırım harcamaları daha çok etkili

112

- **MALÎ HUKUKUN 3 ANA BÖLÜMÜ**
- 'Kamu Harcama (Gider) Hukuku'
- 'Bütçe Hukuku'
- 'Kamu Gelirleri Hukuku'nu (=Vergi Hukuku)

113

113

• DEVLET BORÇLARI

- Kamu harcamalarının giderek artmasına karşılık vergi gelirlerinin aynı ölçüde artırılamaması halinde devletin yeni gelir kaynakları bulması gerekmiştir. Bunun sonucunda devlet artan kamu harcamalarının finansmanında kullanmak üzere çeşitli iç ve dış kaynaklardan borçlanma yoluna gitmiştir.

114

114

BÜTÇE

- Bütçe kelimesi, Latince'de kökenli olup sözlükte, çanta ve cüzdan anlamına gelen 'bulga' kelimesinden türemiştir. Bu kelime, Fransızca'da "bougette", İngilizce'de ise "budget" şeklinde ifade edilir.
- Terim olarak bütçe, devletin gelir ve gider tahminlerini gösteren belge anlamında kullanılmaktadır.
- Bütçe terimi dilimize girmeden önce, bu terimin yerine "muvazene-i umumiye" (genel denge), "muvazene defteri" (denge defteri) terimleri kullanılırdı.

115

115

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3/f maddesinde bütçe kavramı, "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir" şeklinde tanımlanmıştır.

Bütçe kavramının tanımında, dört temel ilkenin önemli olduğu görülür. Bu dört temel ilkenin her birinin baş harfinin 'T' olmasından dolayı "bütçenin 4-T ilkesi"nden söz edilir.

- 1. Tahmin:** Bütçe, hazırlandıktan sonraki bir dönemde uygulandığından, hem gelirler hem de giderler tahmini rakamlardan oluşur.
- 2. Tahdit:** Bütçe yıllık olduğu için, tahdit burada bütçenin yıllık olması anlamına gelir.
- 3. Tevzin:** Bütçede tevzin, gelir ve gider kısmının denkliliğini ifade eder.
- 4. Tasdik:** Bütçenin uygulamaya girmesi, gelirlerin tahsil edilebilmesi ve harcamaların yapılabilmesi için, yasama organının onayından geçmesi gerekir.

116

Bütçenin Tarihi Gelişimi ve Bütçe Hakkı

Bütçe Devletin varlığını ve görevlerini sürdürebilmesi için en etkili araçtır. Bütçe hakkı, devletin gelir ve giderlerini belirleme yetkisinin kime ait olması gerektiği hususunda yapılan mücadelelerin sonucunda ortaya çıkmıştır.

Bütçe hakkının tarihi gelişimi aşağıda belirtilen üç aşamada tamamlanmıştır.

- 1) Vergilendirme yetkisinin millete ait olması (vergilerin millet temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından konulması),
- 2) Alınan vergilerin milletin temsilcilerinin izni ile harcanması (kamu harcamalarının bütçe kanunu ile yapılması),
- 3) Vergi alma yetkisi ile kamu harcaması yapma izninin her yıl yasama organının onayına tabi olması (Bütçe kanunun yıllık olması ilkesi).

117

Parlamento her yıl görüşüp onayladığı bütçe kanunu ile bir taraftan vergilerin toplanmasına yetki, diğer taraftan toplanan vergilerin harcanmasına izin vermek suretiyle millet adına bütçe hakkını kullanmaktadır.

İngiltere'de bütçe hakkının gelişimi 1215 yılında Kral John tarafından onaylanarak yayımlanan "Magna Carta Libertatum" (Büyük Özgürlük Fermanı) dönemine kadar dayanmaktadır. Bu sözleşme ile İngiltere'de ilk defa vergilendirme (halktan vergi alma) yetkisi kraldan, belirli toplum temsilcilerinden oluşan genel meclise (common council veya parlamento) devredilmiştir.

Ülkemizde bütçe hakkı, anayasa ile güvence altına alınmıştır. Anayasanın, "vergi ödevi" başlığını taşıyan 73'ünü maddesi HÜKMÜNE göre, hüküm uyarınca, vergilendirme yetkisi millet temsilcilerinden oluşan yasama organına (parlamentoya) aittir. Bunun yanında toplanan vergilerin harcanması bütçe kanunu ile gerçekleştirilir. Bu nedenle, hem vergilendirme yetkisi hem de toplanan vergileri harcama yetkisinin millete ait olması anayasal güvence altındadır.

118

Friedman Harcama Matrisi		Kimin İçin Harcıyorsunuz?	
		Kendiniz için	Başkaları için
Kimin Parasını Harcıyorsunuz	Kendinizin parasını harcadığınızda	Fiyat ve kalite birlikte dikkate alınır.	Fiyatın düşük olması önemsenir, ama kalite önemsenmez.
	Başkasına ait parayı harcadığınızda	Fiyat önemsenmez, en kaliteli/pahalısı alınmak istenir.	Fiyat da kalite de önemsenmez.

<http://notiscan.information.blogspot.com/2011/12/the-four-ways-money-can-be-spent-by.html> adresindeki tablo tarafından Türkiye'ye uyarlanarak oluşturulmuştur. www.vergihukuku.com

119

119

• VERGİ HUKUKU

120

120

- Ülkemizde kamu mali yönetimini düzenleyen **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda** kamu geliri kavramı şu şekilde tanımlanmıştır (Md. 3/i): «*Kamu geliri, kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerden oluşur*».

121

121

- Kamu gelirlerini,
- ***devletin egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği gelirler
- ve
- ****devletin egemenlik hakkını kullanmaksızın elde ettiği gelirler
- olmak üzere iki ana başlık altında incelemek mümkündür.

122

122

KAMU GELİRLERİNİN ÇEŞİTLERİ

egemenlik hakkını kullanarak ve egemenlik hakkını kullanmaksızın elde edilen gelirler

Egemenlik hakkını kullanarak

1. Vergiler

2. Harçlar

3. Resim

4. Fon Gelirleri

5. Şerefiye

6. Parafiskal Gelirler

7. Zorunlu Borçlanma

8. Para Basımı

9. Mali Tekeller

10. Para Cezaları

Egemenlik hakkını kullanmaksızın

1. Mülk ve Teşebbüs Gelirleri

2. Gönüllü Borçlanma

3. Yardım ve Bağışlar

123

123

KAMU GELİRLERİNİN ÇEŞİTLERİ

A. Devletin Egemenlik Hakkını Kullanarak Elde Ettiği Gelirler

(Kamu Hukuku kurallarına göre-Cebren-Kamu ekonomisi gelirleri...)

Devletin egemenlik hakkını kullanarak, yani kanun çıkararak ve gerektiğinde **hukukî** zor (cebir) kullanarak elde ettiği gelirler... vergi ve benzeri gelirler Ayrıca zorunlu borçlar, para basımı, malî tekeller, para cezası uygulamasından sağlanan gelirler ...

124

124

1. VERGİLER

- Vergi, hiç şüphesiz kamu gelir türlerinin en önemlisi ve başta gelenidir. ...toplam kamu gelirleri içerisindeki payı, birçok ülkede %70 ile %90 arasında ...
- **Örnek: 2016: TOPLAM GELİR: 533 milyar, bunun içinde vergi 458 milyar TL. (yaklaşık %86)**
- **Vergilerin GSYİH'ya oranı 2023: %16,97**
- (<https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/>)
- Klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo-ekonomik nitelikte önemli fonksiyonlar görür hale gelmesi, verimli ve özellikle önemli hasılat yaratır şekilde uygulanabilme olanağı, kamu gelirleri içinde vergilerin rolünü arttırmıştır.

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gercekleşmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf>

Tablo 1: 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi

(Milyon TL)	2022 Bütçe
Bütçe Giderleri	1.750.957
Faiz Haric Bütçe Giderleri	1.510.574
Faiz Giderleri	240.384
Bütçe Gelirleri	1.472.583
Vergi Gelirleri	1.258.279
Bütçe Dengesi	-278.374
Faiz Dışı Denge	-37.991

126

125

126

» Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları

Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (GSYH'ya Oran)

	1999	2009	2020	2021	2022	2023 tahmin	2024 program
Vergile r	15,69	17,50	16,76	16,27	15,88	16,97	18,18
--Vasitasız	7,00	5,69	5,26	5,57	5,92	5,92	6,14
--Vasitalı	8,42	11,21	10,95	10,24	9,69	10,65	11,78
--Servet	0,27	0,60	0,55	0,46	0,27	0,39	0,26

127

» Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları

Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (Bin TL)

	1999	2000	2020	2021	2022	2023	2024
Vergile r		176.141.332					
--Vasitasiz	16.846.897	57.293.90	846.357.109	1.180.722.684	2.383.610.099	4.323.826.325	7.480.840.762
--Vasitali	7.515.486	112.789.064	265.728.594	403.875.239	888.048.435	1.509.685.099	2.527.561.634
--Servet	9.045.145	6.059.27	552.662.655	743.320.849	1.454.413.086	2.714.000.930	4.866.697.243
	286.266	9	27.965.860	33.526.596	41.148.579	100.140.295	106.581.886

128

EK 4: 2021 - 2022 Yılları Ocak - Haziran Dönemi Merkezî Yönetim Bütçe Gelirleri

Bölge	2021		2022		GÜNEY EĞİTİM		BÜYÜK İZMİR (PAZARI)	
	YILSONU BAŞLANGIÇ	YILSONU SONA ERİŞME	YILSONU BAŞLANGIÇ	YILSONU SONA ERİŞME	2021		2022	
					YILSONU BAŞLANGIÇ	YILSONU SONA ERİŞME	YILSONU BAŞLANGIÇ	YILSONU SONA ERİŞME
Berkent Yüzme Kulübü	1.402,08	1.955,99	19,4	70,4	100,0	100,0		
Sarı Savaş Güdükten	1.786,10	1.622,61	18,8	22,8	81,3	88,9		
Gözet Güdükten	1.146,36	1.195,90	10,2	27,7	81,3	88,9		
1. Güreş ve Kuvvetli Erişimden Sonra Yüzme	287,63	798,214	6,1	17,1	28,6	6,1		
2. Güreş Yüzme	2.918,89	388,49	0,2	3,8	18,7	12,1		
3. Güreş Yüzme	117,915	407,70	0,8	8,7	11,1	11,1		
4. Güreş Yüzme	21,715	27,08	0,1	0,3	1,9	1,9		
5. Güreş Yüzme	3,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
6. Güreş Yüzme	99,74	99,74	0,3	0,3	1,9	1,9		
7. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
8. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
9. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
10. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
11. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
12. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
13. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
14. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
15. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
16. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
17. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
18. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
19. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
20. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
21. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
22. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
23. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
24. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
25. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
26. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
27. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
28. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
29. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
30. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
31. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
32. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
33. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
34. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
35. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
36. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
37. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
38. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
39. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
40. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
41. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
42. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
43. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
44. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
45. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
46. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
47. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
48. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
49. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
50. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
51. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
52. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
53. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
54. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
55. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
56. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
57. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
58. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
59. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
60. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
61. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
62. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
63. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
64. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
65. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
66. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
67. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
68. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
69. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
70. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
71. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
72. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
73. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
74. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
75. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
76. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
77. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
78. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
79. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
80. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
81. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
82. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
83. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
84. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
85. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
86. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
87. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
88. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
89. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
90. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
91. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
92. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
93. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
94. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
95. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
96. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
97. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
98. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
99. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		
100. Güreş Yüzme	2,255	2,585	0,0	0,3	0,2	0,1		

129

Ü.S.ÜSTÜN (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İCİNDİR.

- ## 2022 VERGİ GELİRLERİ
- Vergi gelirleri, **merkezi yönetim bütçe gelirlerinin** %85,6'sı.
 - 100 birim merkezi yönetim bütçe gelirinin
 - genel bütçe geliri 98,8**
 - özel bütçeli idareler&düzenleyici denetleyiciler ise 1,2
- ## HSİ KULLANIM İÇİNDİR.
-
- Bu 98,8'in 85,6'lık kısmı vergi gelirleri**
 - 13,2'lik kısmı ise vergi dışı diğer gelirler**
-
- 2021 GERÇEKLEŞMELERİNDE; Vergi gelirleri GSYH'nın ise %16,2'si**

130

- <https://www.sbb.gov.tr/vergi-gelirleri/>
 - **2019 VERGİ GELİRLERİ**
- Vergi gelirleri, merkezi yönetim bütçe gelirlerinin %86'sı



131

İSTATİSTİKLER

- <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/>

132

TOPLAM VERGİ GELİRLERİ (bin TL)

1999:	16.846.897	2013:	334.445.010
2000:	30.347.600	2014:	361.939.623
2001:	45.754.748	2015:	418.693.567
2002:	61.620.773	2016:	470.431.189
2003:	84.864.948	2017:	549.774.756
2004:	101.404.762	2018:	632.710.350
2005:	120.935.085	2019:	686.314.657
2006:	141.862.978	2020:	846.357.109
2007:	156.499.059	2021:	1.180.722.747
2008:	172.251.120	2022:	2.383.610.099
2009:	176.141.332	2023:	4.323.826.325 TAHMİN
2010:	216.109.327	2024:	7.480.840.762 PROGRAM
2011:	260.262.363		
2012:	285.694.848		

VERGİLERİN GSYH ORANI (%)

1999:	15,69	2013:	18,34
2000:	17,70	2014:	17,61
2001:	18,50	2015:	17,81
2002:	17,02	2016:	17,91
2003:	17,97	2017:	17,54
2004:	17,40	2018:	16,83
2005:	17,78	2019:	15,90
2006:	17,83	2020:	16,76
2007:	17,63	2021:	16,27
2008:	17,18	2022:	15,88
2009:	17,50	2023:	16,97 TAHMİN
2010:	18,51	2024:	18,18 PROGRAM
2011:	18,52		
2012:	18,07		

133

134

- “Vergi: Devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir.”
- “Devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, egemenlik gücüne dayanarak, yükledikleri fiskal ve ekstra fiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, cebren ve karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden aldığı, para şeklindeki iktisadî değerlerdir”.
- İlk dönemlerde devlet başkanına hediye şeklinde yapılan ödemeler sözkonusuydu. Bunun yanı sıra *ganimetler* de ...Zaman içinde, bu hediye şeklinde gönüllü olarak yapılan ödemeler, zorunlu ödemeler şekline dönüşmüştür

135

- -Devlet
- -yetkili diğer kamu kuruluşları...
- **VUK, Madde 1** – Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, **genel bütçeye** giren vergi, resim ve harçlar ile **il özel idarelerine ve belediyelere** ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.
- Genel bütçeye giren:....
- **Belediyeler: 2464 Sayılı BGK:** İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme vergisi; Yangın sigortası vergisi; çtv

136

- Devletin, vergilerle finanse ederek ürettiği mal ve hizmetlerden, herkes ödediği vergi miktarına göre değil; eşit ölçüde yararlanma hakkına sahiptir. Bu nedenle, vergi tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olarak kabul edilebilir.
- (genel karşılıklılık... → tüm kamu hizmetleri)
- **Cebren** alınması; vergilerin zorla tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi, yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen kişilerden cezalı olarak, kanun gücüyle tahsil olunacaktır.

137

- 2007 KPSS sorusu

7. Vergi tanımında, modern maliye yaklaşımını klasik yaklaşımdan ayıran temel özellik aşağıdakilerden hangisidir?

- Verginin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek üzere de alınabilmesi
- Vergiye bireylerin gönüllü olarak ödemesi
- Vergi ödemeyenlere cezaı yaptırım öngörülmemesi
- Devletin vergi karşılığında kamu hizmeti sunmak zorunda olmaması
- Verginin yasaya dayanmaması

138

• 2. HARÇLAR

• 2. HARÇLAR

- Harçlar, devletin bazı hizmetleri nedeniyle alınan iktisadi değerlerdir. Kamusal nitelikteki bir hizmetten bazı kişilerin özel yarar elde etmeleri söz konusu olabilir. İŞTE harçlar bu özel yarar karşılığı olarak alınmaktadır. → “Devletin sunduğu belli bir hizmetten dolayı, o hizmetten faydalanan (o hizmetten özel yarar elde eden) kişilerden aldığı parasal bedellere harç denir”.
- Harç, bazı kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan bir bedeldir.

139

140

• 492 sayılı Harçlar Kanunu

- **Kanunun şümülü: Madde 1** – Bu kanuna göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:
1. Yargı harçları, 2. Noter harçları, 3. Vergi Yargısı Harçları, 4. Tapu ve Kadastro harçları, 5. Konsolosluk harçları, 6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, 7. Gemi ve liman harçları, 8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9. Trafik harçları
- <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/02/3-a-Genel-B%C3%BCt%C3%A7eli-Kamu-%C4%B0darelerinin-Y%C4%B1%C4%B1-Gelirleri-ile-2019-2020-D....pdf>

141

• Harçların vergilerden farkı:

- 1) Harçlarda karşılık vardır. Oysa vergiler karşılıksızdır. Vergilerde özel bir karşılık bulunmamasına rağmen, harçlarda özel bir karşılık vardır.
- Harç alınabilmesi için toplum yararına sunulan hizmetten özel yarar elde edilmiş olması gerekmektedir. Kişi / kurum / dernek / dernekte elde edilen bu özel yarar, harç olarak yaptırılan bu ödemenin karşılığını oluşturmaktadır.
- ***Harç belirli bir hizmetin bedeli niteliğindedir. Harçlarda, yararlanan hizmetle, ödenen bedel arasında az çok bir uygunluk, bir ORANTILILIK olması gerekir. YANİ karşılık olacak ama>>> bu karşılık hizmetle orantılı bir şekilde olacak.

142

- → Bazı harçlar bakımından da, alınan bedelin yapılan hizmetin maliyetini aştığı görülebilmektedir. Bu durumda hizmetin tutarını aşan kısım, adeta bir vergi niteliği kazanmaktadır. → Örneğin, ülkemizde pasaport harcı olarak alınan tutarlar, pasaport işlemlerinin maliyetinin çok üzerindedir/ Tapu...
- 2) Vergiler geneldir. Herkese uygulanır. Oysa harçlar da bir karşılık, hizmetten yararlanma vardır... hizmetten yararlananlara
- 3) Harçlar da vergi gibi cebirdir. **Ancak** harçtaki cebrilik vergilerdeki gibi kapsayıcı değildir. ödeme emri gönderilmez. İstisna: karar ve ilam HK 28: Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.
- 4) Vergi devlet egemenliğine dayanılarak alınır. Vergide sebep yoktur. Oysa harç, somut bir hizmet dolayısıyla alınır.

143

• 2007 KPSS sorusu

5. Harç adı altında ödenen bedel ile hizmetin maliyeti arasında bir ilişki olmamasının asıl nedeni aşağıdakilerden hangisidir?
- A) Harç tutarını saptayan kamu otoritelerinin karar verirken siyasal, sosyal ve mali faktörleri göz önünde tutması
- B) Verilen hizmetin maliyetinin saptanamaması
- C) Verilen hizmetten yararlananların gelir düzeyinin bilinmemesi
- D) Harç ödeyenlerin daha sonra bu bedeli devletten tahsil etmesi
- E) Gönüllü bir ödeme olması

144

3. RESİM

- Resim genellikle **belli bir işin yapılması karşılığında** yetkili makamlardan alınan **izin** veya ruhsat karşılığı olarak ödenen bir bedeldir.
- Bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından **izin verilmesi karşılığında** yapılan bir ödeme niteliğindedir.
- Resimler genel olarak, kişilerin birbirleriyle veya devletle olan ilişkileri sırasında düzenlenen belgeler üzerinden alınan yararlanma vergileri olarak ifade edilmektedir

145

- Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
<https://www.hssgm.gov.tr/GemiSaglikResmi>
- **2024 Yılı Tarifesi:**

A) Serbest gemilerden alınacak Sağlık Resmi tarifesi:	
a) Tare (Ticari gemilerden)	4,20 TL
b) Kadorta; hukukta sığış (20 - 250 net ton arası)	3,34 TL
c) Kadorta; hukukta sığış (251 net ton ve üzeri)	3,34 TL
d) Türk limanlarına gelen-çiken portlardan	3,47 TL
e) Turist gemilerinden	3,47 TL
f) Bilinmel araplarına yatan gemilerden	3,47 TL
B) Yıllık Gemi Sağlık Cüzdanı ve cezaların hesaplanmasında tam resmi olan 4,20 TL esas alınacaktır.	

• 4-Şerehiye→

146

• 4. Benzeri malî yükümlülükler:

- **Vergilere de harçlara da benzeyen yükümlülüklerdir.** Benzeri malî yükümlülükler vergilerden, belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak yapılan ödemeler olmaları, diğer bir ifade ile karşılıklı nitelikte bulunmaları dolayısıyla ayrılmaktadır. Karşılığının olması dolayısıyla vergilerden ayrılmakta; harç ve resimlere benzemektedir.

147

- Vergi benzeri mali yükümlülüklerin tam bir tanımını mevcut değildir. Esas itibarıyla, kamunun genel ihtiyaçlarını değil, belli grupların belirli özel ihtiyaçlarını karşılamak üzere alınan malî yükümlülükleri ifade etmektedir. Bu kavramı çok geniş bir şekilde yorumlamamak gerekir. Vergi, resim veya harç olmayıp bunların benzeri olan her malî yükümlülük, benzeri malî yükümlülük değildir. Kendine özgü, belli unsurları bulunan bir kavramdır

148

147

148

- Bu özellikleri taşımayan, isteğe bağlı olarak alınan bedeller, benzeri malî yükümlülük kapsamında yer almayacaktır. “Belediyelere tekel olarak verilmemiş, kişilerin isteği üzerine sunulan hizmetler için bir tarifeyle dayalı olarak istenilen “ücret”in vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi mümkün değildir”. (AyM. 26.01.2011 gün ve E. 2009/42, K. 2011/26, RG. 14.05.2011, S. 27934).
- Benzeri malî yükümlülük kavramı parafiskal gelir kavramını kapsar, ondan çok daha geniştir. Sosyal, meslekî ve ekonomik yönlerden sağlanan bu hizmetlerden tüm toplum değil, sadece ilgili kuruluş üyeleri yarar elde etmektedir. (SGK, Baro aidatı...) **NOT: Parafiskal gelirler, kural olarak AATUHK kapsamına girmemektedirler. SGK88**

149

149

- İsimleri de çoğu zaman kanunlarda değişik şekillerde ifade edilmektedir. Ücret, kesenek, katılma payı, fon payı, katkı payları gibi. Yüksek öğrenim ücreti, ticaret borsaları işlem tescil ücretleri, meslek odalarına giriş ücreti ve yıllık aidatları, Emlâk vergisine bağlı ve ek olarak alınan “Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu’na göre tahsil edilen katkı payı” örnek olarak verilebilir.

150

150

- 2007 KPSS sorusu

9. İşverenlerin çalıştırdıkları kişiler için ödedikleri sigorta primleri aşağıdaki kamu gelirlerinden hangisinin kapsamında yer alır?

- A) Transfer ödemeleri
- B) Vergi benzeri gelirler
- C) Mamelek gelirleri
- D) Gönüllü ödemeler
- E) Zorunlu fon kesintileri

151

• 6. HARCAMALARA KATILMA PAYI

2464 BGK md. 86-87-88

Belediyeler tarafından tahsil edilen “Harcamalara Katılma Payı” şerefiyeden farklı bir kamu geliri türüdür. Harcamalara katılma payı, belediyeler tarafından yapılan yol, su ve kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan gayrimenkul sahiplerinden alınan bir bedeldir.

Yol harcamalarına katılma payı: Madde 86 Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce aşağıdaki şekillerde inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayrimenkullerin sahiplerinden meclis kararı ile Yol Harcamalarına Katılma Payı alınabilir. a) Yeni yol açılması; b) Mevcut yolların yüzde 40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi; c) Kaldırımsız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi;

153

- **Bütçe içi fonlar**, bütçe içinde yer alan fakat ödenegi toplu olarak ayrılan, başka bir deyişle harcama çeşitli harcama kalemlerine ayrılmamış olan fonlardır. Bu çeşit fonlarda yer alan ödenegin bütçe uygulamalarında harcama kalemlerine dağıtılma yetkisi ilgili bakanlığa verilmiştir. Türk Bütçe Sisteminde bütçe içi fon uygulamasına örnek, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonudur.
- **Bütçe dışı fonlar**, isminden de anlaşıldığı gibi, kendine ait özel gelirleri olan ve bütçe dışında yönetilen fonlardır. Bu tür fonların gerek gelirleri gerekse harcamaları için özel mevzuat düzenlemeleri vardır.
- Bütçe dışı fonların en önemlileri; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Özelleştirme Fonu adı altındaki fonlardır.

155

- **5. Şerefiyeler**, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının yaptığı bayındırlık hizmetleri sonucu gayrimenkullerinin değerinde artış meydana gelen kişilerden, bu değer artışı dolayısıyla alınan paralardır.
- Yapılan bayındırlık hizmeti sonucu → 1-topluma fayda --- 2-gayrimenkul değerinde artış
- Etrafındaki **çevre ve diğer altyapı yatırımları dolayısıyla değeri artan** gayrimenkullerin sahiplerinden ilgili belediye tarafından alınan bir çeşit vergidir.
- Gayrimenkullerdeki değer artışı, **sahip olunan kıymetlerin kendi niteliğinde ortaya çıkan bir değişiklik nedeniyle değil, bayındırlık hizmetlerinin oluşturduğu katkı ve önem dolayısıyladır.**

152

152

7) FON GELİRLERİ

Belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere ayrılmış veya belli bir hesapta toplanmış para anlamına gelir.

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.

Bu bakımdan fonun hem gelir hem de gider yönü vardır.

- Özel kanunlarla oluşturulmuş çok sayıda ve değişik türde fon vardır. Fon adı altında toplanan kamu gelirleri, vergi benzeri kamu gelirleri türündendir.

154

- Dünyada eskiden beri görülen varlık fonlarının bir benzeri, 2016 yılında 6471 sayılı Kanunla **Türkiye Varlık Fonu** adıyla ülkemizde de kurulmuştur. 6471 sayılı Kanunun 2/1. maddesinde “**Cumhurbaşkanlığına bağlı, ana faaliyet konusu bu Kanunla belirtilen Türkiye Varlık Fonu ve alt fonların kurulması ve yönetimi olan, profesyonel yönetim ilkelerine göre yönetilen, özel hukuk hükümlerine tabi Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi kurulmuştur**” hükmü yer almaktadır. 2018/162 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla şirketin yönetim kurulu başkanının Cumhurbaşkanı olduğu hükme bağlanmış, 2018/163 sayılı kararla da şirketin yönetim kurulu üyeleri oluşturulmuştur

156

• 8. Vergi ve Para Cezası

- Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin ödevlerini gereğine uygun şekilde, zamanında ve tam olarak yerine getirilmelerini sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Para cezaları ise kamu düzenini sağlamaya yönelik yaptırımlardır.
- Vergi cezaları Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'nda düzenlenen cezaları ifade etmektedir. Buna göre vergi ziyai, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlükler ile Gümrük Kanunu'nda yer alan vergi aslına bağlı para cezaları ile usulsüzlük cezaları, kamu alacağıdır

157

157

• 2024

Değerli Kağıtın Cinsi	Bedel (TL)
1 - Nezer kâğıtları:	
a) Nüfus kâğıdı	87,00
b) Hırpama	87,00
c) Provenü, vekaletname, resim kâğıdı	574,00
2 - (Mülga: 30/12/2004-5281/14 md.)	
3 - Pasaportlar	790,00
4 - İkame-i İmâ (değişik: 26/7/2016- 6735/27 md.)	605,00
5 - (Mülga: 30/12/2004-5281/14 md.)	
6 - (Değişik: 14/1/2016-6661/3 md.)	
a) Kanunî maddetle düzenlenmemiş ve yasa ile düzenlenmemiş Türkiye Cumhuriyeti kimlik kartı	130,00
b) Değişiklikle düzenlenmiş Türkiye Cumhuriyeti kimlik kartı	260,00
c) Kayıp nedeniyle düzenlenen Türkiye Cumhuriyeti kimlik kartı	705,00
7 - Aile cüzdanları	
8 - (Mülga: 30/12/2004-5281/14 md.)	
9 - Sürücü belgeleri	990,00
10 - Sürücü çalışma belgeleri (karneler)	990,00
11 - (Mülga: 2/12/2017- KHK-666/35 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7072/34 md.)	
12 - Motosiklet araç tescil belgesi	140,00
13 - İş makinesi tescil belgesi	740,00
14 - İş makinesi çekim (har bir çekim için)	88,00
15 - Akavi Kart (Ek: 25/2019-4336/9 md.)	130,00
16 - Yabancı çalışma izni belgesi (Ek: 28/7/2016-6735/27 md.)	605,00
17 - Çalışma izni muafiyet belgesi (Ek: 28/7/2016-6735/27 md.)	605,00

159

• VERGİ HUKUKUNUN KAPSAMI

161

• 9. DEĞERLİ KÂĞIT GELİRLERİ

- Değerli kâğıt olarak bilinen pasaport, nüfus cüzdanı, evlenme cüzdanı, banka çeki gibi ürünlerin satışından elde edilen gelirler.
- Bu kâğıt ve belgelerin basımı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır.
- Maliyetin üzerinde tayin edilip alınan bedeller adeta vergi niteliğindedir.

158

10. PARA BASIMI

Bu uygulama, esas itibarıyla **hazinenin; Merkez Bankasından kısa vadeli avans alması**, iç borçlanma senetlerinin Merkez Bankasına satılması anlamına gelmektedir.

Para basımı suretiyle elde edilen kamu gelirleri, '**senyora gelirleri**' olarak da adlandırılmaktadır. '**Emisyon geliri**'

Para basımdan doğan gelirler; uygulanması kolay, **gelir yaratıcı etkisi çok kısa bir süre içerisinde sağlanabilen** bir uygulama olmakla birlikte, ülkenin ekonomik yapısı ve koşulları üzerinde önemli etkiler yaratması, **ekonomik dengeyi bozucu sonuçlara neden olması dolayısıyla**, gelişigüzel ve sürekli başvurulacak bir kaynak olarak değerlendirilemez.

160

• VERGİ HUKUKUNUN KAPSAMI

- Malî hukukun kamu gelirlerine ilişkin alt dalını "Gelir Hukuku" ("Vergi Hukuku") oluşturmaktadır.
- Vergi hukuku geniş kapsamıyla**, devletin kamu gücüne dayanarak (cebre) elde ettiği tüm kamu gelirlerini içermek üzere kullanılır. Böylece vergilerin yanı sıra, resim, harç, harcamalar katılma payı, benzeri malî yükümlülükler gibi kamu gücüne dayanılarak elde edilen diğer kamu gelirleri de geniş anlamıyla vergi hukuku içinde yer alır.
- Dar anlamıyla vergi hukuku** ise yalnız vergilere ilişkin kurallarla ilgilidir.

162

162

VERGİLERE İLİŞKİN BAZI TEMEL KAVRAMLAR

- Bu başlık altında vergilere ilişkin bazı başlıca temel kavramlar, inceleme sırası itibarıyla konu bütünlüğünü göz önünde tutmak suretiyle, konunun daha rahat işlenmesini ve akıcılığını sağlamak için, ana hatlarıyla ele alınıp belirtilecektir:

163

163

• VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

• 1. VERGİNİN KONUSU

- Vergi ne üzerinden alınmalıdır? Verginin kaynağını teşkil edecek unsur ne olmalıdır? ÜS.ÜSTÜN (ÜS.ÜSTÜN) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.

• AY 73 → KANUNİLİK → TEMEL ÖGELERDENDİR MUTLAKA KANUNDA DÜZENLENMELİDİR

165

2007 kpss

KPSS-AB-PS-2007

B. Verginin konusu ne demektir?

- Verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar
- Verginin hangi kesimlerden ne kadar alınacağına ilişkin yetkiyi veren yasal çerçeve
- Bir ülkenin vergi sistemine ve değişik vergilere ilişkin yasaların bütünü
- Verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsur
- Vergi yasalarının adil olup olmadığı konusunda yapılan değerlendirmelerin tümü

167

• VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

• 1. VERGİNİN KONUSU

– Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur.

** Verginin ne üzerinden alınacağını belirtir. → Verginin üzerinden alındığı şey, verginin konusudur. → Üzerinden vergi alınan iktisadi unsurdur

Konuda, bir olay, bir iş veya bir işlem gibi fiili veya hukuki durumlar olabilir

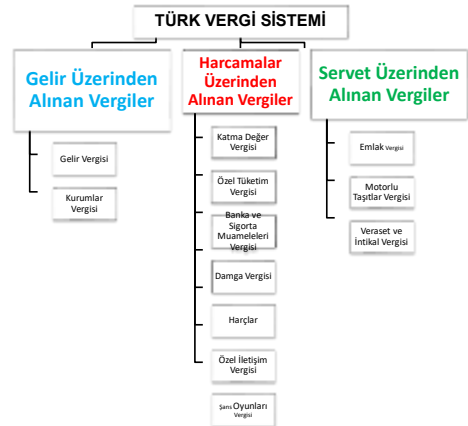
• AY 73 → KANUNİLİK → TEMEL ÖGELERDENDİR MUTLAKA KANUNDA DÜZENLENMELİDİR

– Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur.

– ** Verginin ne üzerinden alınacağını belirtir. →

166

166



168

168

• VERGİYİ DOĞURAN OLAY

- → (MÜKELLEFİYET DOĞURUCU OLAY)
VUK Madde 19 - Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar.
- Verginin ortaya çıkabilmesi için *vergi konusu* *iktisadi unsur* ya da *işlemin*, kanun koyucunun öngördüğü anlamda *edinilmesi* ya da *gerçekleşmesine* ihtiyaç vardır.
- *Mükellef* ile *vergi konusu* arasında bir *İLİŞKİNİN* kurulması gerekmektedir.
- **Vergiye doğuran olay, mükellef ile vergi konusu arasında meydana gelmektedir.**

169

- **Miktarın esas alınması suretiyle vergi uygulanmasına **MİKTAR esası = SPESİFİK** vergiler denilmektedir. (**not: bu tür vergilerin tarifesi maktu tarife olur**)
- **Değerin esas alınması suretiyle vergi uygulanmasına ise **DEĞER esası = AD VALOREM** vergiler denilmektedir. (**not: bu tür vergilerin tarifesi nispi tarife olur**)
- ***Eğer vergi matrahı olarak vergi konusunun ekonomik değeri alınıyorsa bu tür matraha ad-valorem matrah adı verilir. *Örneğin*, bir binanın parasal değeri, ad-valorem matrahıdır.
- ***Buna karşılık vergi matrahı olarak vergi konusunun teknik özellikleri esas alınıyorsa, bu tür matraha spesifik matrah adı verilir. → *Örneğin*, bir binanın vergi matrahı, binanın yüzölçümü ise, bu çeşit vergi matrahı, spesifik matrah kategorisine girer. Motorlu Taşıtlar Vergisi tarifesi spesifik tarifiedir. Zira bu vergi motorlu taşıtın ağırlığı, yaşı, taşıma kapasitesi, koltuk sayısı gibi teknik özelliklerine göre belirlenmektedir.

171

• 1. BEYAN USULÜ

- Vergiye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilineceği varsayımı altında bunların değer ya da miktarının mükelleflerce vergi dairelerine bildirilmesini öngörmektedir.
- Beyan usulünün esası, vergi matrahının yükümlülerce veya vergi sorumluları tarafından vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun olarak belirlenip **beyanname** ile vergi idaresine bildirilmesidir

173

• VERGİNİN MATRAHI

- **Verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da *miktardır*.
- **Vergi konusunun, verginin alınmasında (verginin hesaplanmasında) esas alınan değeri ya da miktarıdır.
- **KISACA vergi konusunun değeri ya da miktardır.**
- Matrah, fizikî bir ölçü ya da ekonomik bir değer olabilir.
 - Vergi konusunun ne olduğunun belirtilmesi vergi uygulaması açısından yeterli değildir. → Verginin alınabilmesi (ödenecek verginin bulunabilmesi için) **AYRICA** vergi konusunun üzerinden verginin hesaplanacağı değer ya da miktarının (**matrahın**) açık ve net bir şekilde **BİLİNMESİ GEREKİR**

170

• MATRAH BELİRLEME USULLERİ

- Vergi borcunun hesaplanması için matrahın mutlaka belirlenmesi gerekir. *Örneğin*, bina vergisinin konusu binaadır. Ancak, bina vergisi haye göre ve taşın hesaplanacaktır?
- Vergi matrahının belirlenmesi vergilemede en önemli sorunlardan birini teşkil etmektedir. Vergi matrahının tespitine ilişkin çeşitli usuller vardır.

172

• 2. İDARECE TAKDİR USULÜ (MATRAHIN İDARECE BELİRLENMESİ)

- Matrahın belirlenmesinde idarenin takdir hakkını kullanmasıdır. Vergi idaresi bu takdir yetkisini, mükellefle ilgili bazı bilgilere dayanarak, **kişisel vergileme unsurlarını saptama** suretiyle kullanmaktadır.
- Doğrudan doğruya takdir usulü olarak da nitelendirilen bu usulün esası, vergi idaresinin, her bir vergi yükümlüsüne ilişkin vergi borcunu ayrı ayrı tespit etmesidir.

174

- **Gerçek vergi matrahını saptamayı amaçlaması** usulün **YARARLI** yanını oluşturmaktadır.
- Yapılan matrah takdirlerinin gerçeğe uymadığını kanıtlama külfetini de mükelleflere yüklemektedir.
- → **İdarece takdir usulü, beyan usulünü tamamlayıcı şekilde uygulanmaktadır.** → **resen ya da ikmalen matrah tespitleri ve akabinde resen veya ikmalen vergi tarhı**

• VERGİ TEŞVİKİ

- Verginin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarına bağlı olarak gerçekleştirilmek istenen amaçlar doğrultusunda; **mükelleflerin belirli tutum ve davranışları göstermeleri için getirilmiş olan vergi kolaylıklarına** vergi teşviki denebilir.
- **Vergi muafiyeti:**
- **Vergi istisnası:**
- **Vergi indirimi:**

175

176

- **Vergi muafiyeti:** Vergi ödeyecek kişilerin (mükelleflerin) vergi dışında bırakılmasıdır. Gelir vergisinde küçük esnaf muafılığı örnek gösterilebilir.
- **Vergi istisnası:** Vergi konularının vergi dışında bırakılmasıdır. Gelir vergisinde bazı serbest meslek kazançlarındaki istisna örnek gösterilebilir.
- **Vergi indirimi:** Vergi hesaplanırken matrahtan veya hesaplanan vergiden yapılan, kanunun kabul ettiği indirimlerdir. ¹⁷⁷

177

• 1- EŞİT (TEK) (DÜZ) (SABİT) ORANLI VERGİ TARİFELERİ

- Vergi matrahındaki değişmelere karşın, vergi oranının aynı kalmasına eşit oranlılık denilmektedir.
- **Ortalama Oran:** Bir yükümlünün gelir vergisinde aynı oranda vergi alınması halinde sabit veya düz oranlı vergi tarifesi söz edilir.
- ***Vergi matrahı ne kadar olursa olsun, marjinal birimin sağladığı faydanın aynı kalması esasına dayanmaktadır.

178

• 2- ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ

- Vergi matrahındaki artma veya azalmaya bağlı olarak vergi oranının da aynı doğrultuda artması veya azalması öngörülmektedir.
- Artan oranlı tarife, **vergi matrahı artmasıyla birlikte vergi oranının da arttığı** tarife tipidir. Örneğin; 1000 liralık gelirden %10 vergi alınırken 20.000 liralık gelirden %15 oranında vergi alınması gibi.
- **Dilim (Tarife Basamakları):** Oranların uygulandığı her bir alt ve üst sınır arasında kalan matrah parçasına denir. Basamaklar eşit veya farklı aralıklarla düzenlenebilir.
- **Yükseklik Farkı:** Tarifenin en yüksek oranı ile en düşük oranı arasındaki farktır.
- **Uzunluk Farkı:** En düşük oranın uygulandığı dilim ile en yüksek oranın uygulandığı dilim arasındaki farktır.

179

- **Ortalama Oran:** Ödenen toplam vergi miktarının toplam matraha oranlanması ile bulunan orandır.
- **Marjinal Oran:** Vergi miktarındaki artışların aynı düzeyde matrahlarda meydana gelen artışlara bölünmesiyle bulunur.
- Bazen bir yükümlüye ait vergi matrahı, çeşitli dilimlere ayrılır ve her bir dilime farklı vergi oranı uygulanarak vergi borcu hesaplanır. Bu durumda, yükümlünün hesaplanan vergi miktarının, toplam vergi matrahına oranı, ortalama vergi oranı olarak nitelendirilir. Buna göre, **ortalama vergi oranı**, bir yükümlünün toplam vergi miktarının toplam vergi matrahına oranıdır.
- **Marjinal vergi oranı**, bir yükümlünün, vergi miktarındaki artış ile vergi matrahındaki artış miktarının birbirine oranıdır.

180

- ******Dilim Usulü Artan Oranlılık**
- Sınıf usulü artan oranlılığın sakıncalarını giderebilmek için geliştirilmiş bir tarife şeklidir.
- *Belirli matrah dilimleri için o dilime özgü vergi oranlarının uygulanmasını gerektirmektedir.
- ***Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi bakımından önemli fonksiyon görmektedir.
- Tabii ki burada da dilim sayısının, dilim büyükliklerinin belirlenmesi, her dilime uygulanacak vergi oranlarının ölçüsünün, oranların artışının ve dikliğinin ne olacağı, tarifenin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır.

181

Ferginin Nüspesi

Eski tarife (12)

Madde 103 - (Değişik: 5/12/2019-7194/17 md.)

Gelir vergisine tabi gelirler:

18.000 TL'ye (70.000 TL) kadar:	%15
40.000 TL'nin (150.000 TL) 18.000 TL'si (70.000 TL) için 2.700 TL, (10.500 TL) fazlası:	%20
98.000 TL'nin (370.000 TL) 40.000 TL'si (150.000 TL) için 7.100 TL (26.500 TL) (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin (550.000 TL) 98.000 TL'si (370.000 TL) için 22.760 TL (85.900 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin (1.900.000 TL) 148.000 TL'si (550.000 TL) için 36.260 TL (134.500 TL) fazlası)	%25
500.000 TL'den fazlasının (1.900.000 TL) 500.000 TL'si (1.900.000 TL) için 163.460 TL (621.400 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den (1.900.000 TL) fazlasının 500.000 TL'si (1.900.000 TL) için 159.460 TL, (607.000 TL) fazlası)	%40

183

- **VERGİ HUKUKUNUN ALT DALLARI**
- **Genel vergi hukuku**, bütün vergilerde uygulanacak temel ilke ve kuralları, vergi ilişkisinin niteliği, vergi alacağının doğması ve sona ermesi, vergilendirme alanında çıkan uyuşmazlıklar, kabahat ve suçlar ile bunların çözüm yolları ve vergi alacağının zorla tahsiline ilişkin hükümleri inceleyen vergi hukuku kısmıdır.
- **Özel vergi hukukunda** ise konularına göre vergiler ve bunları düzenleyen vergi kanunları ayrı ayrı inceleme konusu yapılmaktadır. Türk Vergi Sistemi
- **Maddî vergi hukuku**, vergi alacağının doğması, bununla ilgili vergi idaresi ve mükelleflerin hak ve ödevleri, vergi alacağının sona ermesi ve bunların içeriğine ilişkin olarak tüm hukukî ilke ve kuralları inceleyen vergi hukuku bölümüdür

185

185

GVK MADDE 103: **2024** takvim yılı gelirleri için:

110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40

182

182

• **VERGİ İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ**

Vergi hukuku esas itibarıyla "Devlet" ile "Müşki" arasında kurulan bir "vergi ilişkisi"ni düzenlemektedir.

- **VUK madde 19: Vergiyi doğuran olay.**→ alacak-borç ilişkisi
- **Anayasa Madde 73:**→ "siyasi ödev"

184

184

- **Şeklî vergi hukuku**, maddî hukukça belirlenen vergi ilişkisindeki hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen vergi hukuku dalıdır.
- → Maddî vergi hukuku, karşılıklı hak ve ödevleri inceler, ortaya koyar. Mükellefin defter tutma, beyanname verme gibi ödevlerini inceler. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi kanunlar maddî vergi hukukunun kapsamındadır.
- → **Şeklî vergi hukukunda** ise, maddî hukukça düzenlenen bu ödevlerin gerçekleştirilme **usûlleri** ele alınıp ortaya konur. Defter nasıl tutulacak, beyanname ne zaman, nasıl verilecek, uyuşmazlıkta nereye nasıl müracaat edilecek gibi. Vergi **Usul** Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil **Usulü** Hakkında Kanun şeklî vergi hukukunun kapsamındadır.

- **VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ**→

186

186

• EGEMENLİK, VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİ HUKUNUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

- Egemenlik, devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet olma niteliği kazandıran üstün emretme ve zorlama gücü olarak tanımlanabilir
- yasama, yürütme yargı, cezalandırma, cebrî icra vb. yetkiler egemenliğin görünümleridir
- **Malî egemenlik**, devlet egemenliğinin malî alandaki görünümünü teşkil eder.

187

187

- Malî egemenliğin iç hukuk bakımından anlamı, devletin ülke sınırları içinde serbestçe harcama yapma, gelir toplama (vergilendirme), bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasıdır
- Devletin vergi alma, harcama yapma, bütçe yapma hakları gibi malî alanda sahip olduğu iktidarı/gücü, **devletin malî alandaki iktidarı** olarak ifade edilebilir.
- Devletin serbestçe vergileme yapması (vergi hakkı), **malî iktidarın** kapsamına dâhil hakların en önemlisidir.
- Malî iktidarın iç hukuk bakımından anlamı, devletin ülke sınırları içinde **serbestçe harcama yapma, gelir toplama (vergilendirme), bütçe yapma, borçlanma**, kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olmasıdır.

188

188

- Malî iktidarın gelir toplamaya (vergilemeye) ilişkin olan unsuru, **vergi iktidarı (vergilendirme yetkisi)** olarak ifade edilebilir. Vergi hakkı, “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü” olarak tanımlanabilir.
- **Vergi hakkı** → millete ait. İçinde vergilendirme yetkisi de var.

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR

- **vergi hukuku, esas itibariyle vergi hakkının ve yürütme organına tanınan vergi yetkisinin hukuka dayandırılmasını/hukukla sınırlandırılmasını ifade etmektedir.**

vergi hakkı millete ait olup vergi iktidarının halkın rızası ve hukukla sınırlandırılması anlamına gelmektedir.

189

189

- Çok eski devirlerden beri, değişik isimler altında vergi alınmaktadır. Ancak vergi hukukunun bir hukuk dalı olarak ortaya çıkması ise ancak birkaç yüzyıl öncesine dayanmaktadır. **ESKİ ÇAĞ**: Devletin gelir kaynakları temel itibariyle, savaşta yendikleri devletlerden aldıkları ganimetler, haraçlar ve devletlerarası ticaretten alınan gümrük vergilerinden oluşmaktaydı.
- **ORTA ÇAĞ**: Feodalite dönemi. Derebeyliklerin en önemli gelir kaynağını, mülk (malikâne) gelirleri oluşturmaktaydı.

191

191

- Vergi yükünün ağırlığı, idarecilerin vergilendirme konusundaki keyfî tutum ve davranışları, sınıf ayrımları gibi sebepler birçok ülkede halk ayaklanmalarına yol açmıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması ile vergilemede **keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü** almıştır.
- İlk demokrasi mücadeleleri idarecilerin vergi alma konusundaki keyfî davranışlarına tepki olarak başlamıştır
- -Vergilerin halkın rızasına dayanması anlamına gelen temsilsiz vergi olmaz ilkesi, anayasaların ilk ve temel ilkelerinden birisini oluşturmaktadır.

192

192

- **İngiltere:**
- 1215 Magna Carta: Dolaylı olarak temsilsiz vergi olmaz ilkesinin temeli atılmış oluyor. → Savaşta yenik çıkan İngiliz kralı oylama yapılmadan vergi konulmayacağını kabul etmek zorunda kalmıştır. Fakat Magna Carta'nın hükümlerine hiç uyulmamıştır.
- Kral John döneminde Fransa ile uzun süreli yapılan savaş ve alınan yeni vergiler sonucunda, baronlar önceki kralların kendilerine vaat ettiği özgürlükleri talep ettiler.

193

193

- **ABD:** Amerika'da vergilendirme konusunda yapılan mücadele, bağımsızlığın kazanılması ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yöneliktir.
- 18. Yüzyılda İngiltere'nin sömürgeci durumundadır. Amerika'da vergilendirme konusunda yapılan mücadele, bağımsızlığın kazanılması ve buna bağlı olarak vergileme hakkının kazanılmasına yöneliktir. Amerikalıların bağımsızlık hareketinin temelinde, temsil olunmadıkları İngiliz Parlamentosu'nun kendilerine vergi koyamayacağı fikri yatmaktadır.
- 1765'te çıkarılan Pul Kanunu ile yeni bir vergi konulması üzerine, on üç koloniden gelen temsilciler New York'ta toplandılar. "Verilen paralar, Amerikan halkının İngiltere kralına ancak bir hediyesi olabilir, fakat vergi olamaz. Sömürgelerin paralarını krala vermeğe İngiliz parlamentosunun hak ve salâhiyeti yoktur" tarzında eleştiriler yapıldı.

194

194

- Tarih içindeki mücadeleler sonucunda '**rızasız vergi olmaz**' ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre halkın kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi gerekmektedir. Rızaya dayanmayan şekilde vergi alınması mümkün değildir. Bu ilkenin demokrasilerde uygulanması ise temsilcilerin onayıyla olmaktadır. Halkın temsilcilerinin (parlamentoların) konulacak vergiye verdiği onay, halkın bu vergiye rıza gösterdiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu ilke aynı zamanda '**temsilsiz vergi olmaz**' ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Halkın kendisinin ya da temsilcilerinin rızası (onayı) olmaksızın vergi konulamayacaktır. Temsilcilerin (parlamentonun) rızası ise ancak kanun çıkarmakla gösterilebilecektir: '**kanunsuz vergi olmaz**'. İşte bugün anayasamızda da yer alan **vergilerin kanuniliği ilkesi**, tarih içindeki bu mücadeleler sonucu ortaya çıkan temel bir ilkedir. Dolayısıyla kanunsuz vergi olmaz ilkesi de vergilerin rızaya (temsile) dayanacağını vurgulamaktadır.

- Ülkemizdeki Gelişim →

195

195

• Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Tarihî Gelişimi

Osmanlı'da

Şerh Vergiler

- **(Tekâlif-i Şer'îye):**

- **-Örfî Vergiler**
- **(Tekâlif-i Örfîye):**

196

196

- **Zekat:**
- **Öşür (Aşar):**
- **Haraç:**
- **Cizye:**
- Olağanüstü kamu gelirleri ihtiyacı için örfî vergilere başvuruluyordu. Süre gelen savaşlar sonucu bu geçici vergiler sürekli hale getirilmiştir. (Avarız-ı divaniye – imdadiye...)
- Tımar sistemi dışında tutulmuş olan vergiler **iltizam** yöntemi ile toplanıyor.

197

197

- **1839 Gülhane Hattı Hümayûnu (Tanzimat Fermanı)**
- ile padişah tek taraflı iradesi ile vergileme yetkisini sınırlandırmıştır. Mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi konulması ve önceden kanunnamelerle belirlenen vergiler dışında keyfî vergi alınmaması hükme bağlanmıştır. "*Ahali-i Memalikten her ferdin emlâk ve kudretine göre bir vergi münasip tâyin olunarak, kimseden ziyade şey alınmaması...*". Bundan sonraki fermanlarda da bir takım vergi ilkelerine yer verilmiştir.

198

198

- **1876 Kanun-u Esasî:**
- İlk anayasamızdır.
- “1876 (1293) da ilân edilen ilk Anayasa ile vergi hakkı, –kısmen olsun– Meb’usan Meclisi ile Âyan Meclisinden kurulu bir «Meclis-i Umumî»ye verilmişti.
-

199

199

- 1875 sonbaharında Osmanlı Devleti borç ödemelerini yarı yarıya indirdiğini açıkladı, ertesi yıl tüm borç ödemelerini durdurduğunu ilan etti
- Osmanlı Devleti ile Galatalı bankerler arasında **1879 yılında Rüsum-u Sitte** (altı resim) antlaşması imzalanıyor
- 1879 yılında Osmanlı Devleti ile Galata Bankerlerinin temsilcileri arasında yapılan görüşmeler sonucunda damga, alkollü içecekler (müskirat), balık avı, tuz, tütün resimleri ile İstanbul, Bursa, Edirne, Samsun’un ipek öşründen oluşan altı gelir kaynağının on yıllık geliri kurulan Rüsum-u Sitte (altı vergi) idaresine bırakılmıştır.

200

200

- **1881 yılında Muharrem Kararnamesi** ilân ediliyor. Bazı vergilerin tahsil yetkisi kurulan **Düyun-u Umumiye** (Genel Borçlar) idaresine devrediliyor
- 1881 yılının Aralık ayına denk gelen hicrî Muharrem ayında Muharrem Kararnamesi ile dış borçların miktarları indirilip ödeme şartları yeniden belirlenmiştir.
- Düyun-u Umumiye, yabancı alacaklıların temsilcilerinden oluşan bir idaredir. Devlet gelirlerinin yaklaşık üçte birinin tahsili bu idareye bırakılmıştır.

201

201

- **1921 Anayasası**’nda hüküm yok
- **1921 yılında çıkarılan Başkomutanlık Kanunu** ile üç ay süreyle TBMM’nin tüm yetkileri, Kurtuluş Savaşı’nın kazanılabilmesi için Mustafa Kemal Atatürk’e bırakılmıştır. Bu yetkiye dayanılarak on tane yükümlülük içeren **Tekâmül Milliyet (Millî Vergiler)** çıkarmıştır. Bu düzenleme ile vatandaşlara çeşitli hizmet yükümlülükleri ve aynî vergiler getirilmiştir.

202

202

- **1924 yılında imzalanan Lozan antlaşması** ile kapitülasyonlar kesin olarak kaldırılmıştır
- Düyun-u Umumiye → vergi idare ve tahsil yetkileri ortadan kaldırılmıştır. → alacaklıların temsilcisi → 1933 yılında tüm yetkileri kaldırılmıştır
 - ilk bağımsız gümrük tarifesini 1929 yılında
 - Osmanlı borçlarının son kısmı :
 - Osmanlı Devletinden kalan borçların % 70’i Türkiye’nin üzerine kalmış, borçların tamamı ise 1954 yılında ödenmiştir

203

203

- **1924 Anayasası** Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk anayasasıdır.
- Bu anayasada, diğer anayasalarımızdan farklı olarak verginin tanımı yapılmıştır: “*Vergi devletin genel harcamalarına halkın katılmasıdır*”.
- Vergilerin kanunîliği ilkesine yer verilmiştir. Bu anayasanın 85/1. maddesinde “*Vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunur*” hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi hakkı yasama organına aittir.

204

204

- **1961 Anayasası** Vergilerin kanuniliği, genellik ve eşitlik ilkeleri
- Bu dönemde **Anayasa Mahkemesi** kurulmuştur. Böylece kanunilik ilkesine aykırı düzenlemeler denetime ve hukuki yaptırıma tâbi tutulmuştur.
- 1961 Anayasasının vergilerle ilgili 61. maddesi, ilk halinde iki fıkradan oluşmaktadır:
- “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur”.

205

205

• 1982 Anayasası ve Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler

- 1982 Anayasasında vergi hukukunu ilgilendiren önemli hükümler vardır. Ancak, anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren hükmü, 73. maddesi-dir. Söz konusu maddede, anayasanın “**Temel Haklar ve Ödevler**” başlıklı ikinci kısmının, “**Siyasi Haklar ve Ödevler**”i düzenleyen dördüncü bölümünde, “**Vergi Ödevi**” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme, sistematik bakımdan 1961 Anayasası ile aynıdır.

207

207

• 1. VERGİNİN GENELLİĞİ İLKESİ

- Anayasanın 73/1. maddesine göre, “**Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür**”. Bu fıkradaki “herkes” ibaresiyle, genellik ilkesi belirtilmiş olmaktadır. Genellik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansıması olarak ifade edilebilir.
- Vergide adaletin sağlanması isteniyorsa, atılacak ilk adım herkesin kapsama alınması olacaktır. Bu bakımdan genellik ilkesi, vergi adaletinin (eşitliğin) bir ön şartı olarak nitelendirilebilir. Genellik olmadan eşitlikten söz edilemez.

HERKES → **malî güç →**vergiyi doğuran olay

genellik ilkesi, istisnasız herkesin vergi vermesi demek değildir. Malî gücü yeterli olmayanlar vergi dışı bırakılabileceklerdir. Dolayısıyla genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir.

Genellik ilkesi, herhangi bir muafiyet ya da istisnanın olmaması anlamını taşımaz.

209

209

- 22 Eylül 1971’de son fıkra : “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*”.
- Getirilen düzenleme ile vergilerin kanuniliği ilkesi yumuşatılmıştır. Bakanlar Kurulu’na belli sınırlar dâhilinde vergilerle ilgili değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.
- 1971’de yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmıştır.

- 1982 Anayasası ve Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler →

206

206

MADDE 73

- 1 “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- 2 Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- 3 Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- 4 Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.

208

208

• 2. VERGİNİN KAMU GİDERLERİNİ KARŞILAMAYA YÖNELİK OLMASI

- Anayasanın 73/1. maddesinde vergilerin, “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınacağı belirtilmiştir. Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması açısından devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetlere, kamu hizmeti denir.
- Vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması, “genel karşılıklılık ilkesi” olarak adlandırılmaktadır. Maliye teorisinde verginin malî (fiskal) fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı, kamu harcamalarına finansman kaynağı sağlamak, yani kamu giderlerini karşılamaktır.
- Maddede sadece verginin malî fonksiyonu belirtilmiştir. Dolayısıyla maddede yer alan “kamu giderleri” deyimini, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir.
- Yönlendirici vergi

210

210

• 3. VERGİNİN MALÎ GÜÇLE ORANTILI OLMASI İLKESİ

- Malî güce göre vergilendirme olarak da adlandırılan bu ilke, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir.
- Eşitlik ilkesi
- Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması ve herkesin malî gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Malî güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye göre, malî güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir.

211

211

• 4. VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI

- Bu hüküm, ilk defa 1982 Anayasasında düzenlenmiştir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi de, sosyal devletin ilkesinin doğal bir sonucudur.
- Sosyal devlette vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yanı sıra, vergiler aracılığıyla millî gelir ve servetin adaletli bir şekilde dağılımını sağlamak da gözetilmelidir. Vergi yükü bir yandan adaletli ve dengeli olarak dağıtılırken, diğer yandan da vergileme yoluyla servetin ve gelirin adil dağılımı gerçekleştirilmeye çalışılmalıdır. Ancak malî güce göre vergileme yapıldığında da bu sonuçların elde edileceği açıktır. Bu itibarla Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrasının, malî güç ilkesinin bir tekrarı niteliğinde olduğu söylenebilir.

213

213

• Verginin Kanunîliği İlkesinin Sonuçları

- Verginin kanunîliğine bağlanan ilk sonuç, hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olan **hukukî güvenlik ilkesi** ve **bunun alt ilkeleridir**. → Kişiler hem içinde bulundukları zaman diliminde devleti yönetenlerin keyfî tutum ve davranışlarından emin olmalıdır ve hem de kişilerin geleceğe yönelik olarak hukukî düzenlemelerin devam edeceğine ilişkin inançlarının korunması gerekir. Hukukî güvenlikten bahsedebilmek için üç ilkenin bulunması gerekir:
- *Vergilerin belirliliği,
- *geçmişe yürümeme
- *ve kıyas yasağı. Bunlar aynı zamanda kanunîlik ilkesinin sonuçları olarak da ifade edilmektedir.

215

215

- -Malî güce göre vergilendirme olarak da adlandırılan bu ilke, **sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir**. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin yatay eşitlik yönüyle ilgilenebilir. Oysa **sosyal devlet** gelir, servet, harcama, aile yükü ve benzeri yönlerden farklı durumda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri yani, **dikey eşitlik** sorunu ile ilgilenebilir.
- -Malî güce göre vergilendirme ilkesi, **sadece vergiler** için söz konusudur. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa yararlanma ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla malî güç kavramı harç, resim ve benzeri malî yükümlülükler bakımından göz önüne alınamayacaktır.
- -Malî güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli tekniklerden yararlanılabilir. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları tanınması, lüks sayılan tüketimin ağır vergilendirilmesi örnek olarak gösterilebilir.

212

212

• 5. VERGİNİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ

- Anayasanın 73/3. maddesinde düzenlenen “**vergî, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır**” hükmüyle vergilerin kanunîliği ilkesi belirtilmiş olmaktadır.
- Vergilerin kanunîliği ilkesi, kanun koyma gücüne sahip olan organın vergileme hakkını kullanması anlamına gelmektedir. Anayasanın 73/3. maddesine göre vergi hakkının, yasama organının eliyle kullanılması, aynı zamanda halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Yasama organı, vergi hakkını ancak kanunla kullanabilecektir.

214

214

• Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi:

“Vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usûlünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi”dir.

216

216

- **Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisini iki ana başlıkta ele alıp değerlendirmek gerekir:**
- **İlki**, vergilerin kanunîliği ilkesinin istisnası niteliğinde olan, Cumhurbaşkanına Anayasa ile tanınan yetkililerdir. Vergilerin kanunîliği ilkesinin bazı istisnaları bulunmaktadır. Cumhurbaşkanına vergiler (malî yükümlülükler) konusunda yetki verilmesi söz konusudur. Cumhurbaşkanına tanınan yetkiler, vergilerin kanunîliğinin istisnası sayılmaktadır. Kanunîliğin istisnası niteliğindeki bu yetkiler, aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin bir görünümü niteliğindedir.
- **İkincisi ise** vergi idaresine (Maliye Bakanlığı ve teşkilatına) idare hukuku esasları çerçevesinde genel itibarıyla tanınan yetkililerdir. Bunlar sırasıyla şu şekilde belirtilebilir:

217

217

- Anayasa Md. 73/4: "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin **muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına** ilişkin hükümlerinde **kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde** değişiklik yapmak yetkisi **Cumhurbaşkanına** verilebilir".
- Bu hüküm, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır
- Yasama organının yavaş çalışması (ekonomik gelişmelerin hızı).

219

219

- DŞ. 7. D, 22.4.2004, E. 2003/2594, Yaklaşım Dergisi, S. 139, Temmuz 2004, s. 277-279. 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu kararı (RG. 14.10.2003, S.25259) ile, ÖTVK'ya ekli (II) sayılı listede yer alan "silindir hacmi 1600 cm³ 'ü geçmeyen motorlu taşıtlar için **%27 olarak öngörülen vergi oranını (3) puan artırarak %30'a;** 1600 cm³ ile 2000 cm³ (bu silindir hacmi dahil) arasında bulunanların **%46 olan vergi oranını, %52'ye;** 2000 cm³ 'ü geçenlerin **%50 olan vergi oranını %75'e çıkarmıştır.**
- Böylece, Bakanlar Kurulu Kararı ile, silindir hacmi 1600 cm³ 'ü geçmeyen motorlu taşıtların vergi oranı, **%11,11;**
- 1600 cm³ ile 2000 cm³ (bu silindir hacmi dahil) arasında olanların vergi oranı **%13,04;**
- 2000 cm³ 'ü geçenlerin vergi oranı ise, **%50** oranında artırılmıştır".

221

- **A. Anayasa Kapsamında Cumhurbaşkanına Tanınan Yetkiler**
- **(KANUNİLİK İLKESİNİN İSTİSNASI)**
- **-idarenin takdir yetkisi-)**
- Kanunîliğin istisnası olarak da ifade edilebilecek olan, Cumhurbaşkanına vergiler konusunda yetki tanınan üç durum söz konusudur:
- **1) Anayasa 73/4.**
- **2) Anayasa 167/2**
- **3) Olağanüstü haller**

218

218

- Nitekim motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili olarak önceden Bakanlar Kuruluna tanınmış olan vergi miktarlarını doğrudan **yirmi katına kadar** artırma yetkisi ile her takvim yılı başından geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme oranına göre artırılmasıyla bulunan vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi veren hükmü, Anayasa Mahkemesi iptal etmiştir. Kararda yürütme organına verilen yetkinin istisnai bir yetki olduğuna vurgu yapılmış ve bu şekilde yetki tanınmanın yasa dışı yetkinin devri sonucunu doğurabileceği, vergi adaletiyle bağdaşmayan ölçüsüz nitelikte olduğu hükmüne bağlanmıştır: "**Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez'** AyM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, RG. 21.11.2003, S. 25296;

220

- Sadece DEĞİŞTİRME yetkisinin istisnası
- Sadece 4 temel ögede (muafiyet – istisna – indirim – oran)
- Bu 4 ögenin sadece **değiştirilmesinde** yetki
- Diğer temel ögeler mutlaka KANUNLA konulur, değiştirilir, kaldırılır. Bu 4 öge de kanunla konulur, kaldırılır.
- AŞAĞI – YUKARI sınırlar mutlaka kanunda gösterilmeli (olmayan muafiyet, istisna konamaz. Mutlaka sınırlar belli edilmeli)
- **ÖRNEK:** KDVK md. 28

- **Belediye Meclislerine Yetki Tanınması Sorunu** →

222

222

• **Vergi ve İlgili Diğer Maktu Miktarların Her Yıl Otomatik Artışı**

- VUK 298/B: YENİDEN DEĞERLEME ORANINDA artırılır
- VUK'un mükerrer 298. Maddesinde şu hüküm yer almaktadır: **"Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Endeksinde (ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir"**.
- → Cumhurbaşkanı'na bunun üzerinde ilave yetki de verilir. > GVK 123/3; VİVK 16/3; MTVK 10; EVK 8/1

223

223

- **MTVK madde 10:** Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan taşıt değerleri ve vergi miktarları o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır.
- **Cumhurbaşkanı;** a) Yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye, taşıt değerlerini ayrı ayrı veya birlikte yeniden belirlemeye,...c) EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye, **Yetkilidir.**
- **%36,20 yerine %25 artırılmış oldu**

224

224



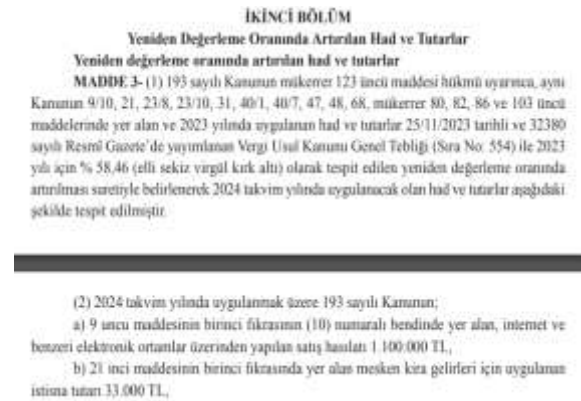
225

225



226

226



227

- ...
- **A. Anayasa Kapsamında Cumhurbaşkanına Tanınan Yetkiler**
- **(KANUNİLİK İLKESİNİN İSTİSNASI**
- **-idarenin takdir yetkisi-)**
- Kanuniliğin istisnası olarak da ifade edilebilecek olan, Cumhurbaşkanına vergiler konusunda yetki tanınan üç durum söz konusudur:
- **1) Anayasa 73/4.**
- **2) Anayasa 167/2**
- **3) Olağanüstü haller**
- ...

228

228

- **2) Kanuniliğin bir diğer istisnasını** Anayasanın 167/2. maddesinde de Cumhurbaşkanına dış ticaretle ilgili yetki verilebileceğine ilişkin hüküm oluşturmaktadır:
- Anayasa md. 167/2: “**Dış ticaretin** ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla **ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya** kanunla **Cumhurbaşkanına** yetki verilebilir”.

229

229

Bu hükme dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır.

2976 sayılı Kanunun Anayasanın 167/2. maddesine aykırılığı ile ilgili olarak açılan bir iptal davasında Anayasa Mahkemesi, kanunu anayasaya uygun bularak, davayı reddetmiştir (AyM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s.10).

- Dış ticaret> hız, esneklik ister.
- Anayasa Mahk.> yetki anayasaya uygun bulmuştur.
- ANCAK bu hükmün uygulanmasında 73/4. maddedeki sınırlara uyulmalıdır.

230

230

- **3) Olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle** de vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilmektedir.
- Anayasanın 119/6. maddesine göre “**Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104.üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olarak** Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir”.
- (Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle **dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.**) → Buna göre olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilecektir.

231

231

- **İdarenin takdir yetkisinin diğer görünümü**
- **B. Vergi İdaresine Tanınan Yetkiler**
- Bu yetkiler takdir yetkisinin görünümü niteliğindedir. Uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda, idareye gerekli düzenlemeleri yapmak konusunda takdir yetkisi tanınmalıdır. Ancak vergi idaresine yetkiler kesinlikle vergilerin temel öğelerine ilişkin olmayıp bazı şekil ödevlere, usule ve ayrıntılara ilişkin konulardır. Vergi idaresine vergilendirme usul ve esasları ile bazı vergilendirme ölçülerinde tanınan takdir yetkisi, temel itibariyle ayrıntılara, uygulamaya yönelik teknik düzenlemelerin yapılmasındaki takdir yetkisini ifade etmektedir.
- Ayrıntılar ve teknik nitelikteki konular, kanunlarda detaylı düzenlenmeleri son derece zor olan ve idarenin uzmanlık alanına giren konulardır.

232

232

- Anayasa Mahkemesi, ayrıntı ve tekniğe ilişkin konularda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmanın bir zorunluluk olduğunu da kararlarında ifade etmektedir: “**Kanunlarda, bu kadar etraflı ve teknik hususlara yer verilemeyeceğinden amacın ve alınacak tedbirlerin sınırlarının belirtilmesiyle yetinilmesi ve teknik hususların düzenlenmesi konusunda, yürütme organına yetki tanınması zaruridir**” (AyM., 7.3.1963 gün ve E. 1962/281, K. 1963/52, AMKD, S. 1, s. 123).

233

- **VUK Mük 257/1:** İlk bentte Maliye Bakanlığının “**mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgilerini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya**” yetkili olduğu hükmüne bağlanmıştır.
- İkinci bentte ise mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumu ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle **tevsik etme zorunluluğu getirme** konusunda ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemede Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

234

234

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı / Gelir İdaresi Başkanlığı'nın

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ

(SIRA NO: 459)

3. GİRİŞ

Vergi kanunlarının vergiyi tahakkuk eden, belli konularda kayıt ve belgeleri tutanağıyla vergi etmek ve beyanname kabul edilerek sonucu doğrultusunda tahakkuk ve ödenimlerde tevakkü zaruretine göre Tebliğin konusunu teşkil etmektedir.

4. Tevakkü Zarureti Kapsamı ve Tutarı

4.1. Kapsam ve Tutar

Tevakkü zaruretiyle kapsamında olanlar, belirli maddelerde ve tevakkü zaruretiyle kapsamında olmayanlarda yapılamaz. 7.000 TL'yi aşan tutarlı her türlü tahakkuk ve ödenimlerin aynı finansal konularla ilgili yapılmaları ve bu tahakkuk ve ödenimlerin söz konusu konulara dâhil olması belgeler ile tevakkü etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin:

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifadesi ilişkin tahakkuk ve ödenimler,
- Arama, depozito, peş avansı gibi suretlerle yapılacak tahakkuk ve ödenimler,
- İşletmelerin belirli maddeler ve veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahakkuk ve ödenimleri belgelenen belirli aşamaya dâhil olması, aynı finansal konularla ilgili yapılmaları ve bu işlemlerin söz konusu konulara dâhil olması belgeler ile tevakkü edilmesi zorunludur.

235

236

*II. AŞAMA (YÜRÜTME ORGANI

*CUMHURBAŞKANI AÇISINDAN): Meclis

yürütme organına belli sınırlar içinde yetki tanımlanmıştır. Yürütme organı bu sınırlar dâhilinde vergiye ilişkin düzenleme yapmaktadır. Buna yürütme organının vergiye ilişkin (sınırlı) düzenleme yetkisi ya da kısaca **yürütme organının (Cumhurbaşkanının) vergi (vergileme) yetkisi** denilebilir.

*III. AŞAMA (İDARE AÇISINDAN): İdare

organlarına ise, idare hukukunda geçerli ilkeler çerçevesinde düzenleme yapma yetkisi tanınmaktadır. Uzmanlığa ilişkin, ayrıntıları, teknik konuları düzenleme, açıklama yapma yetkisi idareye tanınmıştır. Bu itibarla vergi idaresinin vergiye ilişkin talfi konularda açıklama, düzenleme yetkisi bulunmaktadır.

237

237

238

- ASLÎ (temel) kaynaklar: Yeni bir vergi normu koyan, bağlayıcı
- YARDIMCI (tâli-ikincil) kaynaklar: Yeni norm getirmeyen, mevcut hukuk kurallarını açıklayıcı, yorumlayıcı
- Hiyerarşi var

239

240

Bu açıklamalar doğrultusunda, yasama organının sahip olduğu vergi hakkı ile yürütme organının sahip olduğu vergi yetkisini şu şekilde ifade edebiliriz:

*I. AŞAMA (YASAMA ORGANI AÇISINDAN):

Millete ait olan bu haklar, milletin özü olan, onun parçasını, cüzünü teşkil eden meclise ait olup meclis tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla meclis vergi hakkına sahiptir. (**Yasama organının vergi hakkı**)

236

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE SAHİSİ KULLANIM İÇİNDİR.

Bağlayıcılık Derecesine Göre Vergi Hukukunun Kaynakları
• Temel (Aslî) Kaynaklar • Anayasa • Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları • Kanun • Uluslararası Anlaşmalar • İçtihadî Birleştirme Kararları • Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi • Cumhurbaşkanlığı Kararları • Yönetmelik • Dâimî Tebliğler • Yardımcı (Tâli/İkincil) Kaynaklar • Yorumlayıcı Tebliğler • Önerge • Genelge • Genel Yazılar • Sirküler • Yargı Kararları • Bilimsel Görüşler

Doğuluğu Organın Adına Göre Vergi Hukukunun Kaynakları
• Yasama Organından Doğan Kaynaklar • Anayasa • Kanun • Uluslararası Anlaşmalar • Yürütme Organından Doğan Kaynaklar • Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi • Cumhurbaşkanlığı Kararları • Yönetmelik • Dâimî Tebliğler • Yargı Organından Doğan Kaynaklar • Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları • İçtihadî Birleştirme Kararları • Yargı Kararları • Bilimsel Kaynaklar • Bilimsel Esaslar

240

- Doğduğu organ esas alınmak suretiyle vergi hukukunun kaynakları
- 1) yasama organından
- 2) yürütme organından
- 3) yargı organından doğan kaynaklar
- 4) diğer kaynaklar (doktrin ve örf-âdet)

241

241

• 2- KANUN

- Anayasa md. 73/3> temel kaynak
- Vergi kanunlarının iki önemli özelliği vardır:
- *Vergi kanunlarının verginin aslî unsurlarını (temel öğelerini) içermesi
- *vergi kanunlarının uygulanabilmesinin ön izne tabi olması
- SÜREKLİLİK konusunda diğer kanunlardan farklı
- Bir verginin toplanması için Bütçe kanununda izin verilmiş olması gerekmektedir.
- (Buna **ÖN İZİN ilkesi** denilmektedir. **vergilerin yıllık olması ilkesi**)

243

243

• 3- MİLLETLERARASI VERGİ ANTLAŞMALARI

- Devletlerin kendi aralarında veya milletlerarası kuruluşlarla yaptıkları antlaşmalardır. Çoğunlukla çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Bunun dışında milletlerarası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi; vergi idarelerinin etkinliklerinin artırılması, aralarında bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi sebeplerle de antlaşmalar yapılmaktadır.

245

245

A- VERGİ HUKUKUNUN YASAMA ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLARI

• 1- ANAYASA

- Temel kaynak
- Hiyerarşide en yukarıda: Anayasa madde 11: Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.
- Vergi konusundaki hükümler kaynağını anayasadan almaktadırlar ve vergi hukukunun diğer kaynakları anayasaya aykırı olamazlar.

242

242

- Vergi kanunları, diğer kanunlardan **süreklilik** konusunda ayrılır. Bu durum Bütçe Kanunundan kaynaklanmaktadır. Şeklî anlamda bir kanun olan Bütçe Kanunu; kamu gelirlerinin toplanmasına izin, kamu harcamalarının yapılmasına yetki veren bir kanundur.
- Bütçenin (C) Cetvelinde kamu gelirlerinin sayıldığı olan kanunla yapılmaktadır. Bu durumda bir verginin toplanabilmesi için vergi kanununun varlığı yeterli olmamakta, buna ek olarak her yıl Bütçe Kanununun C cetvelinde ilgili vergi kanununun adına yer verilmek suretiyle, o yıl için o verginin toplanmasına izin verilmiş olması gerekmektedir. Bu ilkeye **ön izin ilkesi** veya vergilerin yıllık olması ilkesi denilmektedir.

244

244

- Anayasanın 90/5. maddesine göre, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz”.* → **Dolayısıyla vergi hukuku bakımından aslî, bağlayıcı kaynaktır.**
- **Anayasa 90/1:** “*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır*”.
- **Anayasa 90/4:** “*Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır*”.

246

246

- Vergi ant> KANUNLA uygun bulunmalı> çünkü devlet maliyesine yük getiriyor
- Yabancı devletlere muafiyetler>
 - Hem mali yüküm kaldırılması>73/3
 - Hem kanun değişikliği> 90/4
 Olduğu için KANUNLA UYGUN BULUNMALI

247

• OLAĞAN DÖNEM:

- Anayasanın Cumhurbaşkanının yetkilerini düzenleyen 104. maddesinin 17. fıkrasında;
- "Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle **dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.** Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz/ hukuküzer alınmaz."
- **siyasi haklar ve ödevler** Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemez.
- → Bu hükme göre, **olağan** dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılamayacaktır. Bu itibarla **olağan** dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri vergi hukukunun bir **kaynağı değildir.**

249

249

• 2- Cumhurbaşkanî Kararları:

- Anayasanın 104. Maddesine göre, yürütme yetkisi Devletin başı olan Cumhurbaşkanına aittir. Bu nedenle **Cumhurbaşkanı**, Anayasa'ya, kanunlara ve Cumhurbaşkanî kararnamelerine aykırı olmamak şartıyla **düzenleyici işlemler yapabilir.** → Cumhurbaşkanı vergilendirmeye ilişkin olarak da düzenleyici işlemler yapabilir.
- *** Anayasanın 73/4. maddesiyle Cumhurbaşkanına verginin temel öğelerinin dördünde sınırlı değişiklik yapmaya yönelik tanınan yetkiler, Cumhurbaşkanî kararlarıyla kullanılmaktadır.
- *** Aynı şekilde Anayasa'nın "Piyasaların denetim ve dış ticaretin düzenlenmesi" başlığını taşıyan 167/2 hükmüne göre...

251

B- VERGİ HUKUKUNUN YÜRÜTME ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLARI

• 1- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi:

- Cumhurbaşkanlığı sisteminin kabul edilmesiyle birlikte, **kanun hükmünde kararnameler, hukuk sistemimizden kalkmış bulunmaktadır.** Bunun yerine Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ihdas edilmiştir.
- Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini **olağan dönem** ve **olağanüstü dönem** kararnameleri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

248

• OLAĞANÜSTÜ HALLER

- Anayasanın 119/6. maddesine göre, "**Olağanüstü hallerde** Cumhurbaşkanı, **olağanüstü halin** gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin **onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.** Kanun hükmündeki bu kararnameler **Resmî Gazetede** yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur".
- Dolayısıyla **olağanüstü** hal ilan edilen dönemlerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilecek, yeni vergiler konulabilecek veya kaldırılabilir.
- → Bu itibarla **olağanüstü** hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, vergi hukukunun **aslı bir kaynağıdır** → **Ancak** olağanüstü hallerde çıkarılan kararnameler Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi değildir.

250

250

- Cumhurbaşkanlığı sistemi öncesi Bakanlar Kuruluna tanınmış olan bu yetki, **Bakanlar Kurulu kararlarıyla kullanılmaktaydı.** Anayasadaki değişiklikler sonrası, Cumhurbaşkanına tanınan sınırlı değişiklik yapma yetkisi artık Cumhurbaşkanı kararlarıyla kullanılacaktır.
- Yeni bir kural getirmesi ve bağlayıcı olması bakımından vergi hukukunun **aslı** kaynaklarındandır.

252

252

3- YÖNETMELİK

- Anayasa md. 124: “Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı karnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir”.
- Esas itibarıyla Maliye Bakanlığı
- **Bağlayıcı (asli) kaynaktır** Kendilerine uyulması zorunludur. Temel olarak vergi kanunlarındaki hükümleri açıklayıcı ve ayrıntıları gösterici nitelikteki metinlerdir.

253

4- GENEL TEBLİĞ

- **Düzenleyici genel tebliğler**, yeni hükümler getirdikleri için kendilerine uyulması **zorunlu asli kaynak** durumundadırlar. Örnek VUK 315(amortisman oranları)– mük 298/B
- **Açıklayıcı genel tebliğler**, Bakanlığın teşkilatına yayımladığı açıklayıcı metinlerdir. Yeni bir hüküm getirmedikleri için yardımcı kaynak durumundadırlar. Sadece vergi idaresini bağlar.
- İcraî (kesin ve yürütülmesi zorunlu) nitelik taşıyan ve mükelleflerin hukukî durumlarını doğrudan doğruya etkileyen asli kaynak durumunda olan düzenleyici genel tebliğlere karşı Danıştay’da dava açılabilir. İcraî nitelik taşımayan açıklayıcı genel tebliğler dava konusu edilemez; ancak, bu tebliğlere dayanılarak tesis edilen (vergi tarhi veya ceza kesme gibi) bireysel nitelikteki idarî işlemlere karşı dava açılabilir.

254

5- GENELGE VE GENEL YAZILAR

- Uygulamada birliği sağlamak amacı
- Bakanlık teşkilatına gönderir
- Yardımcı kaynak
- Açıklayıcı genel tebliğler gibi > sadece vergi idaresini bağlar
- İdarenin iç işlemi niteliğinde oldukları için sadece vergi idaresini bağlarlar. Dolayısıyla dava konusu edilemezler

255

- Vergileme ile ilgili genelge ve genel yazılar, vergi uygulamalarında yol gösterici ve yardımcı bir kaynak niteliğindedir.
- **Yardımcı (talî) kaynak**
- Açıklayıcı genel tebliğler gibi > sadece vergi idaresini bağlar
- İdarenin iç işlemi niteliğinde oldukları için, icraî nitelik taşımadıklarından sadece vergi idaresini bağlarlar. Dolayısıyla dava konusu edilemezler. Açıklayıcı genel tebliğler için söylenenler geçerli...

256

6- Özelgeler (Muktezalar)

- **Özelge**, vergi uygulamaları bakımından tereddüde düşen herhangi bir mükellefin şahsi başvurusu üzerine vergi idaresinin kişiyi özel olarak yaptığı yazılı bir açıklamadır.
- **VUK 413: «Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mücip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir».**
- →Mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır. → **413/2: ...Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi...**

257

- Özelgeler konusunda yetkili makamlar Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Maliye Bakanlığı çıkardığı genel tebliğ ile kendi yetki ve görev alanlarıyla sınırlı olmak şartıyla defterdarlıkları ve vergi dairesi başkanlıklarını da özelge vermek konusunda yetkili kılmiştir.
- **413/3:** Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.
- **413/4:** Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir → uygulama birliği amacı...

258

259

260

- Özelge→ **Yardımcı – Talî Kaynak**
- Özelge sadece yazılı cevap verilen mükellef için hak oluşturur. Diğer mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz. Bu nedenle vergi uygulamaları yönünden özeldeler idarenin görüşünün öğrenilmesi veya onun görüşünün ortaya konulması dışında bir anlam ifade etmez. İptal davasına konu olmazlar.
- **VUK 369/1:** Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlısı izahat vermiş olmaları ... halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. → Ancak bunun için bilginin mükellefin kendisine yazılı olarak ve yetkili makamlar tarafından verilmiş olması gerekmektedir

259

259

7- Sirküler

- Vergi Usul Kanununun **413/2.** Maddesinde; “Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir” hükmü yer almaktadır.
- Uygulamada birlik amacıyla→ Tüm mükelleflere yönelik anonim niteliğinde cevap yazıdır
- Genel nitelikli özelge şeklinde çıkarılmaktadırlar. Çok sayıda mükellefin tereddüte düşmesi...

260

260

- **yardımcı – tâlî kaynak**
- Sirküler ile yeni bir kural veya hüküm getirilemez, bunlarla sadece mevcut olan mevzuat hükümleri açıklanmakta yorumlanmaktadır ve nasıl uygulanacağı gösterilmektedir. Bu sebeple sirkülerin mükellefler ve yargı organları açısından bağlayıcılığı yoktur. **Ancak vergi dairelerini ve inceleme elemanlarını bağlar.**
- Sirkülerler ile kesin ve yürürlüğe girer düzenlemeler yapılamaz, icrâî nitelikleri yoktur. → Bu sebeple sirkülerleri karşı iptal davası da açılmaz. Danıştay, U.S.Ü. tarafından iptal edilir.
- Uygulamada Maliye Bakanlığı pratik olduğu gerekçesiyle bazen iç genelge, ve sirküler olarak yayımlayabilmektedir Sirkülerle idarî düzenleyici işlem yapılması halinde, bunun dava konusu edilebileceği açıktır. Sirkülerle kural koyucu düzenlemeler yapılsa, bunlar yetki açısından sakat olur ve davaya konu edilerek iptal edilir. (Şenyüz-Yüce-Gerçek, 47)

261

261

C - VERGİ HUKUKUNUN YARGI ORGANINDAN DOĞAN KAYNAKLARI

- **1- ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI**
Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerin ve TBMM iç tüzüğünün Anayasaya uygunluğunu denetleyen bir yüksek mahkemedir.
- **İlîk Kaynak**
- **a) Anayasa md. 150:** – Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.

262

262

2- İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARI

- Danıştayın farklı dairelerinin veya aynı dairesinin benzer konularda değişik karar vermeleri durumunda; İçtihadî birleştirme Kurulu toplanarak aykırılığı gidermekte ve yeni bir karar almaktadır.→ uygulamada birliği sağlamak, hukukî belirliliği gerçekleştirmek...
- İçtihadî birleştirme kararları, adli davalarda Yargıtay, idari davalar ile vergi davalarında Danıştay tarafından alınır.
- **Danıştay Kanunu madde 39:** – İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idarî ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.

263

- **Danıştay Kanunu madde 40/3-4**
- 3. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır.
- 4. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. → **Aslî kaynak**
- Örneğin; Danıştayın 4. Dairesi, dış protezçiliğinin ticarî kazanç; 3. Daire ise serbest meslek kazancı olduğu yönünde karar vermektedir. Kazancın niteliği, kazancın vergilendirme usulünü doğrudan etkiler. Uygulamadaki bu ayrığı gidermek için toplanan Danıştay İçtihadî Birleştirme Kurulu, bunun serbest meslek kazancı olduğuna karar vermiştir. (Ancak daha sonra yapılan bir kanun değişikliği sonrası günümüzde dış protezçiliği ticarî kazançlar arasına alınmıştır).

264

3- DİĞER YARGI KARARLARI

- Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararlarının, "içtihadı birleştirme kararları" gibi, benzer olaylarda göz önünde bulundurulmak ve uygulanmak zorunluluğu yoktur.
- **Yardımcı (tâli) kaynak**
- Sadece ilgilileri O OLAYLA İLGİLİ OLARAK bağlar→ Bu nedenle, Anayasa Mahkemesi kararları ve "içtihadı birleştirme kararları" dışındaki diğer tüm yargı kararları Vergi Hukukunda yardımcı kaynak niteliğindedir.
- **Yerleşmiş (müstakâr) içtihatlar**

265

265

D- DİĞER KAYNAKLAR

1- BİLİMSEL GÖRÜŞLER (DOKTRİN)

Yardımcı kaynak

Hukuk alanında çalışan bilim adamlarının çeşitli hukukî sorunlara ilişkin bilimsel eserlerde yayımladıkları görüş ve düşünceleri, uygulayıcılara ve yargı organlarına yol gösterici yardımcı nitelikte kaynaklardır

266

266

2- ÖRF VE ÂDET

Bir toplumda sürekli olarak uygulanan ve uyulması zorunluluğuna inanılan; devlet gücüyle desteklenmiş kurallardır.

Hukukun yazılı olmayan kaynağı...

Kaynak olma fonksiyonu oldukça

zayıftır. > Kanunîlik

Türk hukukunda örf ve âdet, kanunun ona açıkça atıf (gönderme) yapması şartıyla hukukun kaynağı haline gelir. Kanun, örf ve âdete gönderme yapmamışsa örf ve âdet hukukun kaynağı olamaz.

267

267

- Kanun açıkça gönderme yapmışsa, artık örf ve âdet hukuku ilişkilerin belirlenmesinde ve sorunların çözümünde kaynak olarak kullanılacaktır.

*** Örf ve âdet kuralı, **kanunda açık atıf yapılmış ise, idare ve yargı organları** açısından bağlayıcı ve zorunlu kaynaktır.

- Kanunîlik ilkesi sebebiyle vergi hukuku alanında örf ve âdetin kaynak olma fonksiyonu çok zayıftır. Vergi kanunlarında çok seyrek de olsa birkaç konuda açıkça örf ve âdete atıf yapılmıştır:

268

268

VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI

VERGİ HUKUKUNDA YORUM

269

269

• YORUM YÖNTEMLERİ

- Bir kanun kuralını yorumlarken izlenecek yöntemlere denir.

• 1- LAFZÎ (DEYİMSEL) YORUM YÖNTEMİ

- Başvurulacak **ilk yöntem**dir.
- Kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamları araştırılır.

270

• 2- SİSTEMATİK YORUM YÖNTEMİ

- Hükümün kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı araştırılır.
- ÖNCE> o kanun bütünü içindeki yeri
- SONRA> diğer kanunlarla bağlantısı

271

• 3- TARİHİ YORUM YÖNTEMİ

- Kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı
- Subjektif yöntem
- Kanun tasarı ya da taslakları, kanun gerekçeleri, meclis tutanakları
- AYRICA bir hükümün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi
- daha çok uluslar arası vergi antlaşmalarının yorumunda başvurulmaktadır

272

• 4- AMAÇSAL (GAİ) YORUM YÖNTEMİ

- Kanunun ruhuna (özüne) göre yorumlanması
- Kanun koyucunun değil, KANUNUN AMACININ belirlenmesi
- Objektif yöntem
- Kanunun değişen ekonomik ve sosyal şartlar altında kazandığı OBJEKTİF ANLAM

273

• YORUM YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASININ SONUÇLARI

- Yöntemlere, birbirlerini tamamlamak üzere başvurulmalı
- I) DÜZELTİCİ YORUM - TAMAMLAYICI YORUM Vergi Hukukunda Geçerli DEĞİL
- II) DARALTICI ve GENİŞLETİCİ YORUM kanun sınırları içinde kalmak şartıyla mümkündür.

274

• kanun sınırları içinde kalmak şartıyla daraltıcı ve genişletici yorum yapılabilmesi mümkündür.

- Daraltıcı yorum; öze ilişkin yorumun, lafzî yorumun gerisinde kalması anlamına gelir
- Genişletici yorumda ise, öze ilişkin yorum, lafzî yorumu aşar.
- Genişletici yorum ,bir kanun kuralının gerçek içeriğini aramaya yöneldiğinden geçerli sayılmalıdır. Kanun belli bir kavrama özel olarak dar anlam vermemişse, bu kavramın en geniş anlam ve kapsamı ile yorumlanması genişletici yorumdur.
- Örneğin kanun metninde sayma yöntemi ile birlikte “gibi” edatı kullanılmışsa kaçınılmaz olarak genişletici yorum yapılacaktır. Vergi hukukunda genişletici yorum hiçbir zaman kıyas noktasına varamaz, kıyas yasaktır.

275

275

VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN ÖZELLİKLERİ

- VUK 3/A-2: “Vergi kanunları **LAFZİ** ve **RUHU** ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır”

276

• EKONOMİK YAKLAŞIM

- Amaçsal yorumun> vergi hukukundaki yansıması
- Amaçsal yorum yöntemi, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde, EKONOMİK YAKLAŞIMIN geçerli olmasını sonucunu doğurmaktadır.

277

EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULANDIĞI DURUMLAR: PEÇELEME SÖZLEŞMESİ (PEÇELEME İŞLEMİ)

Peçeleme kavramı vergi kanunlarında açık bir şekilde yer almaz. Bu kavram, Vergi Hukuku doktrininde yer almaktadır.

Vergi hukukunda, mükellefler özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi kaçırma (vergi ziya) oluşturma yoluna gidebilmektedirler. Bu işlem esas itibarıyla vergiyi dolanma amacıyla yapılan özel hukuk işlemidir. Peçeleme ile elde edilmesi umulan vergisel menfaat değişik içerik ve şekilde bir veya birden fazla özel hukuk işlemi ile elde edilebilir.

279

279

- Peçeleme işlemi yapılması nedeniyle vergiyi doğuran olayın gizleyen peçeleme sözleşmeleri, özel hukuk açısından geçerlidir. → Ancak bu sözleşmelerin vergiyi doğuran olayı dolanmak için yapılan kısmı, peçeleme olarak değerlendirilir ve vergi hukuku bakımından geçersiz sayılır.
- Vergi idaresi (konu yargıya intikal ettiğinde de yargı organları) özel hukuk dalları kapsamında şekli olarak oluşturulan hukukî kalıpları (sözleşmeleri) ortadan kaldırarak gerçek iktisadî ilişkiye ulaşmaya (ekonomik yaklaşım) çalışır. → Sözleşmelerde peçelemenin olup olmadığına ekonomik yaklaşımla varılır ve böylece gerçeğe ulaşılarak vergi dolanma girişimi boşa çıkartılır.

281

281

- Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğurucu olayın saptanmasında VE vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında; hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.

278

- Vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının, vergi kaçırma amacıyla, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını, olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak yaptıkları işlemlerdir.
- Peçelemede kişiler aralarında yaptıkları özel hukuki işlemlerini vergi kaçırma yahut vergiden kaçınmak amacıyla olağan kullanımları dışında kötüye kullanırlar. Sözleşme kanuna şeklen uygundur, fakat özüne aykırılık teşkil eder.

280

280

- KAYNANA VERGİSİ
- Şükrü KIZILOĞLU – 8 Mart 2009, Hürriyet
- Verginin adı tam olarak "Kaynana Vergisi" değil ama kaynanadan kaynaklanan bir vergi!..
- Olay şu; gelin hanıma, babasından miras kalan bir ev var. Bu evi kayınvalidesine tahsis ediyor ve kira da almıyor. Gelin-kaynana, gül gibi geçinip gidiyorlar. Bir gün maliyeciler, mülkiyeti geline ait olan evde, kayınvalidesinin kira ödemediğini tespit ediyorlar. Yasaya göre, geline ait evde, kayınvalidenin kira ödemediği oturması halinde, gelin hanımın "kira alıyormuş gibi" kira geliri beyan edip, gelir vergisi ödemesi gerekiyor!..
- Gelir Vergisi Kanunu'nun, "emsal kira bedeli" başlıklı 73. maddesine göre; bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan gayrimenkullerin emsal kira bedeli, bu gayrimenkullerin kirası sayılıyor.
- Ancak anne, baba, büyükanne, büyükbaba, kardeş, çocuk ve toruna bedelsiz olarak tahsis edilen konut için emsal kira bedeli beyan edilmiyor. Örneğimizdeki olayda, kayınvalide, oğlunun evinde bedelsiz otursaydı, sorun yoktu. Gelinin evinde oturunca, gelin hanıma "kaynana vergisi" çıkıyor.
- Fark ettiğiniz gibi, bu vergi kaynana ile sınırlı değil. Amca, dayı, hala, teyze, yeğen ve arkadaş vergileri de var...

282

282

VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

- Kanunların uygulandığı yerin, (yani kanunların hangi coğrafi sınırlar dâhilinde uygulanabileceğinin bilinmesi) kanunların uygulanması bakımından büyük önem taşımaktadır.
- Kanunların yer bakımından uygulanmasında iki ana ilke benimsenmektedir:

283

- **1) Kanunların Mülkiliği (Yerselliği) İlkesi (KAYNAK İLKESİ)**
- Bu ilkeye göre her ülkenin kanunları o ülkenin sınırları içinde kural olarak, vatandaş ya da yabancı herkese ve bütün işlemlere uygulanmaktadır.
- Vergi kanunlarının mülkiliği, vergilendirmede KAYNAK İLKESİNİN uygulanması anlamını taşır. Mali hukukta buna kaynak ilkesi denir.
- Kaynağı Türk ekonomisi olan bütün vergi konuları Türk kanunlarına göre vergilendirilir.

284

- **2) Kişisellik (Şahsilik) İlkesi:**
- Kişisellik ilkesi, mükelleflerin vergileyen ülkeyle hukukî bağına (tabiiyet ya da ikamet) göre vergilendirilmelerini ifade eder.
- Yani bu ilkeye göre bir kişinin hem kendi ülkesinde hem de yaşadığı ülkelerde gerçekleştirdiği tüm işlemlerden ve yaptığı tüm faaliyetlerden, kendi devletin kanununa göre vergi ödemesi gerekir.
- kişisellik (şahsilik) ilkesi kendi içinde TÂBİİYET (uyruklu) ve İKAMETGÂH olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

285

- **Hukukî anlamda çifte vergilendirme,**
- → , kural olarak şahsîlik ilkesinin benimsendiği durumlarda ortaya çıkmaktadır.
- Hukukî anlamda çifte vergilendirme; **AYNI KİŞİNİN aynı vergi konusu için** birden fazla devlet tarafından vergiye tabi tutulmasıdır.
- Örneğin, gelir vergisinde ikametgâh esasını kabul eden bir ülkeye yerleşen kişinin, Kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki faaliyeti sonucunda gelir etmesi halinde> **aynı kişinin** her iki ülkede de **aynı gelir** için vergi yükümlüsü sayılması söz konusudur.

286

• VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

- Kanunların ne zaman yürürlüğe gireceği, ne zaman yürürlükten kalkacağı **ve** yürürlüğe girmeden önceki olaylara da uygulanıp uygulanmayacağı gibi hususlar kanunların zaman itibarıyla uygulanmasının konusunu oluşturur.
- Vergi kanunları **yürürlüğe girmelerinden** yürürlükten kalkmalarına kadar olan süre içinde uygulanırlar.
- *Vergiye doğuran olaya, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte bulunan vergi kanun hükümleri uygulanacaktır.*
- → Bu sebeple vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemin tespiti VE kanunların ne zaman yürürlüğe girdiği ve ne zaman yürürlükten kalktıklarının tespiti önem taşımaktadır.
- ***Ayrıca suç ve kabahatlerde, lehe olan kanun geçmişe etkili olur. **Ancak** vergilerde bir kural geçerli değildir.

287

287

- → Vergi kanunlarının geçmişe yürütülüp yürütülmeyeceği **hususunda, Anayasa’da açık bir hüküm yoktur.**
- Kanunlar, kural olarak yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanır.
- → kanunların yürürlüğe girmeden önceki olaylara uygulanamamasıdır. Buna, **kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi** denir. Bu ilke “**hukukî güvenlik ilkesi**”nin de bir gereğidir

288

288

- Kanunların geçmişi yürümemesinin altında **kazanılmış haklara saygı** ile **hukuki güvenlik ilkeleri** yatmaktadır. Hukukî güvenlik ilkesi herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir .
- Mükellefler yürürlükte bulunan kanuna göre planlarını yaparlar.
- (not: **alt unsurları: *belirlilik, *kıyas yasağı, *geçmişe yürümeme**) Vergiler, bireylerin harcanabilir gelirlerini azaltması sebebiyle temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içindedir.
- → Vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları yönünden değil, aynı zamanda **idarenin vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir.**

289

289

- Bu ayrıma göre **gerçek geriye yürüme**, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır.
- Gerçek geriye yürümenin varlığı halinde, **vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergi ödeme gücüne göre vergilendirme işlemi tamamlanmıştır.** → Gerçek geriye yürüme bu yönüyle iptal edilmesi gereken bir işlem niteliğindedir.
- Vergi işlemleri dönemsel olarak gerçekleştirilmekte ve vergi ödeme gücü bu dönemlere göre belirlenmektedir. → Vergilendirme dönemi sona erdikten veya vergilendirme işlemi tamamlandıktan sonra çıkarılan bir kanunun sona eren vergilendirme dönemi veya tamamlanmış olan vergilendirme işlemini de kapsamıdır.
- Vergilendirme işleminin sebep unsuru oluşturan **vergiyi doğuran olay** meydana geldikten **sonra** vergi yükünü artıran bir düzenleme gerçek geriye yürüme teşkil edecektir.

290

290

- **Gerçek olmayan geriye yürüme** ise, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelir.
- İlgili dönem veya takvim yılı bitmeden çıkartılan bir kanun veya düzenlemenin dönem başından beri meydana gelen vergiye doğuran olaylara uygulanması böyledir. → Yani dönem içinde yapılan değişikliklerin, dönem başından itibaren geçerli olmak üzere; sanki düzenleme dönem başında yürürlükte imiş gibi derhal uygulanmasıdır.
- Gerçek olmayan geriye yürümede vergi ödeme gücü henüz tam olarak oluşmamıştır.

291

291

- Aynı ayırım, idarenin yapmış olduğu işlemlerde de geçerlidir.
- ***Gerçek geriye yürümede söz konusu hak bütün sonuçlarıyla tamamlandığı için, kazanılmış hak ihlâlinde bahsedilebilir.
- ***Gerçek olmayan geriye yürümede ise, kazanılmış hak ihlâlinde bahsedilebilir.
- → **Gerçek geriye yürüme geçersizdir.** → Gerçek geriye yürümenin varlığı halinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergi ödeme gücüne göre vergilendirme işlemi tamamlanmıştır. Gerçek geriye yürüme bu yönüyle iptal edilmesi gereken bir işlem niteliğindedir.
- → **Gerçek olmayan geriye yürüme ise kural olarak geçerli sayılmaktadır.**

292

292

- **Not:** Gelir ve Kurumlar Vergileri takvim yılı esası
- 1 Ocak ← → 31 Aralık arası –takvim yılı- gelir elde etme (vergiyi doğuran olay)
- GV: Mart içinde beyan (t-t-t) ve sonu ödeme (t)
- KV: Nisan içinde beyan (t-t-t) ve sonu ödeme (t)
- **Örneğin,** 31.12.2020 tarihinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bir değişikliğin, 1.1.2020 tarihinden itibaren geçerli olması gibi. Bu durumda, kanunların **gerçek olmayan** geçmişe yürütülmesinden söz edilir. Çünkü Gelir Vergisinde yapılmış olan bir değişiklik, henüz sona ermemiş olan bir vergilendirme döneminin başından itibaren yürürlüğe girmektedir.
- **Örneğin,** Gelir Vergisi Kanunu'nda **1.1.2021** tarihinde yapılan bir değişiklik, **1.1.2020** tarihinden itibaren hüküm ifade ediyorsa, kanunların **gerçek** geçmişe yürütülmesinden söz edilir.

293

293

- Öte yandan, vergilendirme döneminin **birer aylık olduğu KDV**'de, yapılan bir değişikliğin,
- ***sona ermiş olan bir aylık dönemi de kapsamı halinde, yine gerçek geçmişe yürümeden;
- ***buna karşılık, bir aylık dönem içinde yapılan değişikliğin, dönem başından itibaren geçerli sayılması halinde ise, gerçek olmayan geçmişe yürümeden söz edilebilir.
- **Örnek:** 27.3.1969 tarihinde kurumlar vergisi oranı %25'e çıkarılmış ve bu oranın 1968 yılı kazançlarına da uygulanacağı düzenlenmiştir.
- **Tarh zamanının geçmediği gerekçesi...**
- VUK m. 19, vergi alacağının doğumunu tarh ya da tahakkuka değil; **vergiyi doğuran olaya** bağlamıştır. Dolayısıyla **örnekteki** geriye yürüme, gerçek geriye yürümedir.

294

294

• VERGİ ÖDEVİ

- İdare ile kişiler arasında vergilemeden doğan ilişkilere **vergi hukuku ilişkisi** denir. (İdare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü çeşididir).
- Vergi hukuku ilişkisi →
- 1) vergi ödevi ilişkisi
- 2) Vergi borcu ilişkisi

295

295

• VERGİ MÜKELLEFİYETİ (YÜKÜMLÜLÜĞÜ)

- **Vergi hukuku ilişkisi;** Devletin kişiler arasında alacak – borç ilişkisidir. Pasif taraf borçlu; aktif taraf (alacaklı) ise devlettir.
- VUK 19:** *Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*
- Genellikle vergi borçluluğu yalnız maddî edimde bulunma şeklinde anlaşılır.
- Ancak yükümlülük hem maddî edime, hem de şekli görevleri içine alan daha geniş bir kavramdır.

297

297

- ANCAK vergi borçlusunun vergiyi ödemek görevi yanında çeşitli şekli görevleri de vardır. →Yükümlülük hem maddî, hem de şekli görevleri (VUK 153 – 257) içine alan geniş bir kavramdır.
- Vergi mükellefinin vergi ödeme ödevi yanında belge düzenlemek, defter tutmak, beyanname vermek... gibi ödevleri de bulunmaktadır.
- Genel olarak vergi ilişkisinde bu ödevler aynı anda bulunur = Maddî + şekli ödev

299

299

- ***Vergi ödevi ilişkisi>** bir şeyi yapmak, yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevlerdir. GENELDİR.
- ***Vergi borcu ilişkisi** mamelekle ilgili (maddi edimle ilgili) hak ve yükümlülükleri içerir. ÖZEL NİTELİKTEDİR.
- Mükellef ve vergi sorumlusu kavramları ile açıklanamayan bazı kişilerin durumları da vardır → **Bunları da kapsayacak** (mükellef ve sorumlu kavramlarını da kapsayacak) bir üst kavram olarak **vergi ödevlisi** kavramı kullanılmaktadır. İşte vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan tüm kişileri ifade etmektedir.

296

296

• MÜKELLEF (YÜKÜMLÜ)

- AY 73> SOYUT MÜKELLEF**
- **Herkes**, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- VUK m. 8/1>** sadece maddî vergi borcu.
- **Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklettiğinden gerek vergi ödemek için.**
- Mükellef kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi **doğuran olaya ilişkin ortaya çıkan vergi borcunu** kendi mal varlığından ödemek durumundadır →
- VUK 8/1 → SOMUT MÜKELLEF
- bir kişinin vergi kanunlarıyla Vergiyi doğuran olayla her zaman bir bağ kurabilecek potansiyele sahip olması onun soyut mükellef durumunu ifade eder ← VDO ile somut ilişki içinde bulunması ise onun somut «mükellef» durumunu ifade eder

298

298

- ****Mükellefin başlıca belirleyici nitelikleri:**
- (SOMUT MÜKELLEF İÇİN)
- !!!1)Vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmak.**
- 2)Vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda olmak.**
- ***Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşir. → Kişi zaten mükelleftir, VDO ile «-belli olmayan-bir miktar vergi ödeyecek» vergi ödeyecek mükellef (vergi borçlusu) statüsüne girer.**
- Vergi ödeme gücüne sahip olup vergi borcu doğuran olaya (mükellefiyet doğurucu olay) sebebiyet veren herkes, vergi ehliyetine sahiptir.** Her kanunda düzenlenmiştir. (Vergilerin kanuniliği) → verginin mükellefi, verginin **asli unsurları**ndadır. Bu nedenle, vergi kanunları ile vergi mükellefinin açıkça belirlenmesi gerekir.

300

300

- ***→Üzerine vergi yansıtılan (üzerine vergi yükü aktarılan) kişi → **GERÇEK TAŞIYICI/YÜKLENİCİ (vergi yüklenicisi-iktisadî mükellef <vergi yükünü fiilen yüklenen kişi>)** aynı kişiler değildir.
- iktisadi mükellefin durumu vergi idaresine karşı hukuki değil ekonomik anlam ifade eder
- Dolaylı vergilerde arzu edilen, verginin kanunî mükellefi dışındaki birinin üzerine kalmasıdır.
- Buzdolabı imalatçısı ↔Tüketici
- Avukat ↔ Müvekkil
- İplik imalatçısı > kumaş dokuyucusuna > toptancıya > perakendeciye > nihai tüketiciye aktarır. GERÇEK TAŞIYICI nihai tüketicidir. Diğerleri her aşamada kdv öder. Bunlar aracı yükümlüdür.
- Vergiyi en son üzerine alan kişi ya da kurum ise, **“verginin taşıyıcısı (yüklenicisi)”** olur.

301

301

• MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN ÖZEL SÖZLEŞMELER

- Yükümlülük **KANUNDAN** doğar. Özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. (VUK 8/3). →“Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz.” (VUK Md. 8/3). Buna göre, vergi kanunlarının vergi mükellefi olarak kabul ettiği bir kişi; kendi mükellefiyetine ilişkin ödevlerini özel bir sözleşme ile başkasına devrederek sorumluluktan kurtulamaz.
- vergi mükelleflerinin özel sözleşmelerle üçüncü kişilere devredilmiş olması **Vergi Dairesi yönünden hüküm ifade etmez.**

303

303

- Geniş anlamada her mükellef aynı zamanda kendi borcunun sorumlusudur. ANCAK **burada kastedilen vergi sorumluluğu teknik bir kavram olup, sadece başkasının borcunun sorumluluğu ifade etmektedir.**
- **Vergi sorumlusu;** mükellefin vergisinin istendiği **başka kişidir** yani vergi sorumluluğu mükellefin vergisi için mükellefe değil, mükellefle bir şekilde ekonomik veya hukuki ilişki içine giren bir başkası başvurma imkanı veren bir müessesedir →işte mükellefin vergi borcunu bir başka kişiden istenerek vergiden beyanı ve ödenmesi açısından **bu kişiye sorumluluk yüklenmesi onu vergi sorumlusu haline sokar.**

305

305

- Bir verginin kanunî yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı arasındaki **FARK** vergilendirmeden doğan hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi bakımından önem taşımaktadır. → Kanunların tanıdığı haklar sadece kanuni yükümlüler tarafından kullanılabilir.

302

302

• VERGİ SORUMLULUĞU

- **VUK 8/2:** «Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir»
- Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulan **üçüncü kişilere** sorumlu denir. → vergi hukukundaki sorumluluk bir kişinin kendi borcundan değil **başkalarının vergi ödevleri ve borcundan dolayı** ortaya çıkan bir sorumluluk olmaktadır
- Vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan **üçüncü kişi** durumundadır.

304

304

• SORUMLU↔MÜKELLEF AYRIMI KRİTERİ

- ***Vergiyi doğuran olay kesinlikle kendi kişiliğinde gerçekleşmez. (Başkasının vergi borcu için) <yükümlülükle olan **temel FARK**>
- ***Vergiyi başkasının (yükümlünün) malvarlığından öder.
- Bazen kendisi ödemek zorunda olsa bile **borç kendisinin olmadığı için** (→başkasının borcundan sorumluluk) RÜCU EDER.

306

306

• VERGİ MEVZUATIMIZDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN HÜKÜMLER

• 1) KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

- VUK m. 10 ve AATUHK mük. M. 35.
- **VUK 10:** Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir
- **AATUK MÜK.35:** Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan **amme alacakları, kanuni temsilcilerin** ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülün idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir³⁰⁷

307

• A) KÜÇÜK VE KISITLILARIN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

- **VUK 10/1.>...** küçüklerin ve kısıtlıların... mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri... tarafından yerine getirilir
- Kanuni temsilcileri **veli, vasi, kayyım**.
- Kanuni temsil ilişkisinde temsil edilen iradesinin önemi yoktur Kanuni temsilci olabilmek için tam ehliyetli gerçekçi olmak gerekir
- **Örneğin**, 18 yaşın altında bulunan bir çocuk, babasından miras kalan bir işyerinde çalışan işçilere ödenecek ücretlerden kesilecek Gelir Vergisinin sorumlusudur. Ancak çocuğun sorumlusu olduğu vergi, onun kanuni temsilcisi tarafından vergi dairesine ödenir

308

308

- **VUK 10/2.>** «Yukarıda yazılı olanların (K.T.) bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır»
- → küçük veya kısıtlının vergi dairesine ödenmeyen vergi aslı **ilk aşamada** küçük veya kısıtlının (**mükellef**) mal varlığından alınır → vergi aslının kısmen veya tamamen küçük veya kısıtlının mal varlığından alınamaması halinde → bu defa vergi aslı için kanuni temsilciye (**sorumluya**) başvurulur
- Vergi Dairesi vergi alacağını mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığından tahsil yoluna gitmeden Kanuni temsilciye gidemez → yani **Kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecede (fer'i) niteliktedir**

309

309

- Şartları varsa yükümlüden alınamayan vergi> kanuni temsilciden alınır. → kanuni temsilciye gidilebilmesi için>> Kanuni temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirmemesi **YÜZÜNDEN** verginin yükümlünün malvarlığından alınamaması niteliktedir. → **KÜÇÜK VE KISITLI SORUMLULUĞU**
- **VUK 10/3.>** Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere **rücu** edebilirler
- **Vergi aslı için → rücu**

310

310

• VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUK:

- **VUK 332>...** «Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten **veli, vasi veya kayyımın** vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde **cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.** »
- Vergi cezası doğrudan kanuni temsilciye kesilir. Burada kanuni temsilci küçük ya da kısıtlıya kesilen cezanın sorumlusu olmayıp, aksine KENDİ İŞLEDİĞİ suçun cezası için vergi dairesine muhatap olmaktadır. (zaten küçük/kısıtlının ceza sorumluluğu yok). **Kanuni temsilcinin vergi cezası için küçük/kısıtlıya RÜCU etmesi mümkün DEĞİLDİR.**

311

311

• B) TÜZEL KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

- Tüzel kişiler yetkili kişi ya da organlarca temsil edilir. **Örneğin**, Türk Ticaret Kanunu'na göre, **anonim şirket>> yönetim kurulu** tarafından temsil olunur. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisine sahip olması şarttır (TTK Md. 370/2).
- Limited şirketlerde temsil yetkisi şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya üçüncü kişilere verilebilir (TTK Md. 623).
- Kollektif şirketlerde ortakların her biri, şirketin kanuni temsilcisi konumundadır. Ancak sözleşme veya ortakların çoğunluk kararı ile yönetim işleri, ortaklardan birine ya da bir kaçına verilebilir.
- Komandit şirketlerde temsil yetkisi **komandite** ortaklara aittir.

312

312

- **VUK 10/1>** Tüzel kişilerin ...mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, ...tarafından yerine getirilir.
- Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevler bunların temsil organları tarafından yerine getirilir. AŞ>yönetim kurulu / Limited şirkette>müdür / Kollektif şirkette> ortakların her biri.
- **VUK 10/2>** Yukarıda yazılı olanların (KT) bu ödevleri yerine getirmemeleri **yüzünden** mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, **kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin (KT-sorumlunun) varlıklarından alınır.**
- **VUK 10/3>** Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere **rücu** edebilirler.
- Vergi aslı→ rücu

313

313

- Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vergi borcunun KENDİ YÖNETİM DÖNEMİYLE İLGİLİ OLMASI gerekmektedir. → VUK 10/4.

– VUK 10 & AATUHK MÜK 35

- **AATUHK Mükerrer Madde 35** –Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni ...şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

314

314

- Tüzel kişi Kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK 10. Maddesinde ve AATUHK mükerrer 35 inci maddesinde düzenlenmektedir **Ancak** her iki düzenleme konu bakımından farklıdır
- → **VUK 10.** Maddesindeki sorumluluk → **VUK kapsamına giren vergilerle** sınırlıdır.
- → Oysa **6183 sayılı AATUHK'un** mükerrer 35 maddesindeki sorumluluk **VUK dışında kalan vergi alacakları ve diğer kanuni alacakları bakımından** düzenlenmiştir.
- Bir başka ifade ile kanuni temsilciler VUK kapsamına girmeyen gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler için VUK Madde 10 kapsamında değil; →AATUHK mük 35 madde kapsamında sorumlu tutulabileceklerdir.

315

315

- **VUK 10 & AATUHK MÜK 35**
- ***Her iki maddede kanuni temsilci yüklenen sorumluluk temsilcinin tüm malvarlığı ile sorumlu olduğu sınırsız sorumluluktur
- *****VUK 10. Maddesinde** düzenlenen sorumluluk **kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemeleri** ibaresi nedeniyle **Kusura dayanan** bir sorumluluk **kusurlu sorumluluktur.**
- *****6183 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki** sorumluluk kanuni temsilcileri yüklenen bir görevin yerine getirilmemesi ile ilişkili olmadığı «...mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayacağı anlaşılan...» ifadesinden **Kanuni temsilciye yüklenen bir ödevin yerine getirilip getirilmediği ne bakılmaksızın** kanuni temsilcilik sıfatının taşınmasından kaynaklanması nedeniyle **kusura dayanmayan (kusursuz sorumluluk)**tur

316

316

- **Vergi cezalarından sorumluluk→ Madde 333** – Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek **vergi cezaları tüzel kişiler (mükellef)** adına kesilir.
- Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.
- Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 inci maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur

317

317

- **2) LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞU**
- **AATUK 35:** «**Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar**
- Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.
- Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur».

318

318

- limited şirketten alınamayan veya alınamayacağı anlaşılan kamu borçlarından her bir ltd ortak sermaye payına göre sorumlu olur. → sorumluluk mükellefin vergi borcunun tamamını değil; ortaklı payı oranında borcun sınırlı kısmını kapsadığı için sınırlı sorumluluk olarak nitelendirilir → bu sorumluluğa **ortak sorumluluğu** adı verilir.
- Ortak sorumluluğu sadece limited şirket ortakları için geçerli ortaklık payına bağlı **objektif kusursuz sorumluluktur** Sorumlu olmak için, ortak sıfatı yeterlidir. Ayrıca ortağın **kusurlu davranışı ve illiyet bağı aranmaz**
- ***limited şirket ortakları gerçek kişi olduğunda sorumlulukları gerçek kişi ortakların tüm mal varlığını kapsar.
- ***Ortaklar tüzel kişi olduklarında sorumluluk ortak tüzel kişinin malvarlığı ile sınırlı olur → Ortak olan Limited şirketin ortaklarının sorumluluğu ise olmaz (ortağın da ortağının sorumluluğu olmaz)

319

• 3) VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

- **Vuk 11>Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.**
- **Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz**
- Vergi kesintisi / kaynakta tevkif / stopaj
- Amaç hız, güvenlik, az kişiyle uğraşma...
- Üç taraflı bir ilişki üzerine kurulmuştur taraflardan biri **mükellef**, diğeri vergi **sorumlusu**, bir diğeri de **vergi dairesi**dir bu üçlü ilişkide vergi kesintisi yapma ödevi bulunan vergi sorumlusu vergi dairesi ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinde üçüncü taraf konumundadır

320

- **GVK Madde 94** –Kamu idare ve müesseseleri,
- iktisadi kamu müesseseleri,sair kurumlar,
- ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler,
- gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan **ticaret ve serbest meslek erbabı**,
- **zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler** aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

321

- Burada önce sorumludan istenir. Görevlerini yerine getirmezse sorumluya gidilir.
- VUK 11/2: Sorumlu ödediği vergi için asıl mükellefe RÜCU eder. ANCAK vergi cezasının asıl mükelleften isteyemez.
- **Buna göre kesenlerin görevi a)vergiyi benimlatarak vergi kesenlik (vergi dairesi içinde yatırmak c)diğer ödevleri yapmak.**
- Vergi kesecek olanlar GVK 94'te sayılmıştır. Ödenen ücretlerden yaptıkları ödemelerden kesinti yapıp vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. KVK m. 30'da yapılacak kesintiler sayılmıştır. Ayrıca KVK m. 30. /

322

- **Maaşından vergi kesilen> yükümlüdür.**
- **O maaştan vergiyi kesip yatıran işveren> sorumludur.**
- **İşyeri kiracı avukat-→işyeri sahibi**
- **vergi sorumlusu, mükellefe ödeme yaparken hakedişin tamamını ödemez vergi sorumlusu yapması gereken verginin bir kısmını mükellefe yaparken bir kısmını ise onun adına ve hesabına vergi dairesine yatırır.**
- **Örneğin sahip olduğu işyerini kiraya veren bir kişi bunun gelirini elde ederken, kiracı yani vergi sorumlusu kira bedelinin tamamını kiraya verene ödemeyerek kanunlarca belirlenen orana isabet eden tutarı kaynakta keserek kiraya veren adına ve hesabına vergi dairesine yatıracak tır.**
- VVK m. 17/2>

323

• 4)MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

- VUK 12> **kanuni ve mansup mirasçı.** (mansup mirasçılar mahfuz hisseyi aşmamak şartıyla, vasiyetnamede mirasçı olarak atanan kimselerdir)Bunlar KÜLLİ HALEFTİR. → KÜLLİ HALEFİYETTE mirasçı hak ve yükümlülükleri itibariyle tamamen ölenin hukuki durumunu kazanmaktadır.
- ANCAK ölenin kendisine yüklenen vergi borcunda, yükümlülüğün belirleyici unsurlarından **“vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmak”** şartı eksik kalmaktadır. Bu yüzden mirasçılar ölenin borçları bakımından SORUMLUDURLAR.
- **Ölenin vergi borçlarından MİRAS PAYLARI ORANINDA sorumludurlar.**
- VUK 372> (Cezaların şahsiliği).

324

- Ölenin vergi borçlarından MİRAS PAYLARI ORANINDA sorumludurlar. (not: medeni hukukta mirasçılardan müteselsil sorumluluğu var).
- **muris tarafından ölüme bağlı olarak mal vasiyet edilen kişi (cüz'i halef) mirasbırakanın vergi borçlarından sorumlu tutulmamıştır.** Çünkü vergi borcunun geçmesi mirasçının kanuni veya atanmış mirasçı (külli halef) olmasına bağlanmıştır. Muayyen mal vasiyeti edilen kişi Kanuni veya atanmış mirasçı olmadığından vergi borçlarından da sorumlu tutulamaz. → ANCAK Kendisine muayyen mal vasiyet edilmiş kişiler CÜZİ HALEF durumundadır.
- Mirasçılar ölüm tarihinden itibaren 3 ay içinde beyanname vermek vergilerini ödemek durumundadır.****VUK 164: Ölüm işi bırakma hükmündedir.

325

325

- **YETKİLER : Vuk 8/4:** Yükümlü sorumluya da şamil.
- Vuk 8/4: YÜKÜMLÜ SORUMLUYA DA ŞAMİL.
- Ancak sorumluya tanınan yetkiler yükümlü kadar geniş değil.
- **Hata düzeltilir / Üstüne (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.** başvurabilmeli. (kendi cezaları için gider zaten / Diğerleri için İYUK 2 menfaat ihlali / rücu için haklı nedeni olmalı) / Kendine ait borçla ilgili takas edebilmeli. Usul ekonomisi
- Uzlaşmaya başvurabilir.
- Zamanaşımı hükümlerinden yararlanabilir.

327

327

• SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ

- Sorumluluğun bağımlılığı ilkesi → Vergiyi doğuran olayla başlar, ödeme ile biter. +Miktar.
- FERİ niteliktedir. Önce asıl yükümlüye Alınamazsa sorumluya. Tek istisnası: VUK 11.
- **Şahsi sorumluluk var. BÜTÜN MALVARLIĞI ile sorumluluktan doğan borcu yerine getirmek zorunda. İstisnası: AATUHK 35>Ltd. ortakları sermaye payları oranında.

326

326

• VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

• 4 T

- Vergi Kanunu Hükmü (+Bütçe C Cetveli) → **VDO (VUK 19)** → matrah tespiti için hazırlık işlemleri (Denetim Yolları) – -idari işlem ama hazırlık işlemi-
- **MATRAH TESPİTİ**
- (mükellef beyanı ya da idare tarafından matrah tespiti <idare tarafından yapılan mt bir- idari işlemdir ama ön işlemdir->)
- **TARH→TEBLİĞ→TAHAKKUK→TAHSİL**

330

330

• Ama önce süreci kavrayalım:

• Vdo

- **Sonra hazırlık işlemleri (matrah tespitine hazırlık)**

• Matrah tespiti

• Vergilendirme işlemleri

• 16. Hafta

329

- ***Bir verginin alınabilmesi için önce **vergi kanunu hükmü** gerekir (soyut sebep) sonra **vergiyi doğuran olayın** gerçekleşmesi gerekir (somut sebep).
- ***Akabinde **matrah tespiti** yapılacaktır. (Matrah tespiti **ya (1)mükellefin beyanı** ile olur **ya da (2)idare tarafından** tespit yapılır)
- (**matrah tespiti <idare tarafından mı> tarh için bir ön işlemdir**). →Matrahın idare tarafından tespiti için de **idarenin denetim yolları** vardır. Bu denetimi dayanılarak matrah tespit edilir. (Bu denetim yolları da matrah tespitine **hazırlık işlemidir**)

331

331

- Bütün bu aşamalardan sonra **VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ** (4 T) aşaması gelir.
- →**Vergi kanunu hükmü** (+bütçe C cetveli ön izin)
- →**vergiyi doğuran olay**
- →(tarha hazırlık işlemleri-idarenin matrah tespiti edeceği hallerde-)
- →**matrah tespiti** (-mükellef –ya da idare tarafından)
- →**tarh→tebliğ→tahakkuk→tahsil**

TARHA HAZIRLIK İŞLEMLERİ	→	İDARİ İŞLEM
- Yoklama - Arama - Bilgi Toplama	→ Vergi İncelemesi	Matrah Tespiti Tarh

332

• VERGİYİ DOĞURAN OLAY

- →(MÜKELLEFİYET DOĞURUCU OLAY)
VUK Madde 19 - Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları **olayın vukuu** veya **hukukî durumun tekemmülü** ile doğar.
- Verginin ortaya çıkabilmesi için **vergi konusu** iktisadi unsurların da **istemli** Kararın koyulması öngördüğü anlamda **edinilmesi ya da gerçekleşmesine** ihtiyaç vardır.
- Mükellef ile **vergi konusu** arasında bir **İLİŞKİNİN** kurulması gerekmektedir.
- **Vergiye doğuran olay**, mükellef ile vergi konusu arasında meydana gelmektedir.

333

333

Ü. S. ÜSTÜN (G) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR.

- **Tarha hazırlık işlemleri**
- **İdarenin denetim yolları**

334

334

• VERGİ İDARESİNİN DENETİM VE BİLGİ EDİNME YOLLARI

• VERGİ DENETİM YOLLARI

- **1.YOKLAMA** (VUK 127-133)
- **2. İNCELEME** (VUK 134-141)
- **3. ARAMA** (VUK 142-147)
- **4. BİLGİ TOPLAMA** (VUK 148-152)
- **Not:** Bunlar hazırlık işlemleridir.
- Buradan elde edilen bilgilere dayanılarak matrah tespiti yapılır. Matrah tespiti de bir ön işlemdir.
- Matrah tespitine dayanılarak **ASIL İŞLEM OLAN TARH İŞLEMİ** yapılır.

335

335

336

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

TARİHA HAZIRLIK İŞLEMLERİ	→	İDARİ İŞLEM
- Yoklama - Arama - Bilgi Toplama	→ Vergi İncelemesi	Matrah Tespiti
		Tarh

337

337

- Herhangi bir vergi borcunun doğması için ÖN ŞART: Kanunilik ilkesinin gereği olarak bir VERGİ KANUNU HÜKMÜNÜN bulunmasıdır.
- KANUN HÜKMÜ → BÜTÇE ile ÖN İZİN → VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞMESİ →
- Herhangi bir somut vergi ilişkisi VERGİYİ DOĞURAN OLAY ile başlar. (VUK 19).
- **VUK 19: VDO:** Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

338

- Vergilendirme İşlemleri (4T)
- Tarh → Tebliğ → Tahakkuk → Tahsil.
- Bu şemaya uymayan vergiler de bulunmaktadır: - Beyan usulüne göre alınan vergilerde -Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde (örnek: damga vergisi. Bütün aşamalar birden gerçekleşir).
- Tarh ve tahakkuk aşamaları > VUK'ta
- Tahsil aşaması > AATUHK'ta düzenlemiştir.

339

• **TARH:**

- **Matrah x nispet = ödenecek vergi**
....TL(miktar itibariyle tespit)

- **Verginin hesaplanabilmesi için:**
- **Matrah ve nispetin (tarifenin) bilinmesi**

MATRAH TESPİTİ:



340

340

- Matrah>
- *****1)yükümlü beyanı**
- *****2)idarî bir işlemlerle** saptanabilir:
- **a)Genel-objektif matrah saptama:** Emlak vergisinde arazi ve arsa birim değerlerinin mahalleler itibariyle belirlenmesi.
- *****b)Özel-subjektif matrah saptama:** İkmalen, resen, idarece mt.

341

341

- **1. Matrahın Mükellef Tarafından Tespiti**
- Modern vergicilikte mükelleflerin matrahlarını kanundaki usullere uygun şekilde belirleyip beyanname marifetiyle vergi dairesine beyan etmeleri asıldır.
- → Vergi dairesi kendisine beyan edilen verilere dayanarak tarhiyata gider.
- ***Mükellefler kural olarak beyan ettikleri ile çelişkiye düşmeyecekleri ve en doğru matrahları kendileri bildikleri için beyan ettikleri matrahlara ve bunlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK m. 378/2). (→ Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.)

342

342

- ******Mükellef beyannamesini vergi dairesine verir → Vergi dairesi bunun üzerine beyana dayanan tarh işlemi yapar**

- Örnek : Av.
- 100,000 brüt gelir
- -(60,000 gider var)
- =kalan net tutar 40,000 (safi tutar=GVK madde 1= **matrah**)

343

343

- vergi incelemesi yapılmasındaki temel amaç, mükellefin ödediği verginin doğruluğunun araştırılmasıdır.
- Bu araştırma, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır.
- Ancak gerekli görüldüğü durumlarda bunlar dışındaki delil ve belgeler kullanılarak denetim yapılabilmektedir.
- Vergi hukukunda, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden tespit edilen hususlar kullanılarak yapılan ilave vergi tarhiyatlarına **ikmalen tarhiyat**; harici karinelere göre yapılan ilave vergi tarhiyatlarına **re'sen tarhiyat** adı verilmektedir. Bir de matrahın miktarının doğrudan kanun tarafından belirlendiği durumlar (**idarece tarhiyat**) vardır.

345

345

• I- TARH

- **Tarh: Madde 20** – Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.
- Vuk 20> İDARÎ İŞLEM
- Bireysel - subjektif / Yükümlendirici / Kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazımülcra) / Belirtici (Tespit edici) işlemdir. → VUK 19> VDO ile vergi alacağı doğar

347

347

• 2. Matrahın Vergi Dairesi Tarafından Tespiti

- Beyan esasında bizzat mükellef tarafından saptanan vergi matrahı yine mükellefler tarafından idareye bildirilir. Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi dairesi tarafından kontrol edilir.
- Vergi dairesince yapılan denetimler sonucunda mükellefin **hiç beyanda bulunmadığı** veya **matrahın tamamını veya bir kısmını beyan dışında bıraktığı** tespit edilirse, bu defa **matrahın vergi dairesi tarafından tespit edilip akabinde tarhiyat yapılmasından** başka yol kalmaz.
- Vergi idaresi kendisine beyan edilmeyen matrahları ortaya çıkartmasında vergi denetim yolu olarak vergi incelemesinden yararlanır →

344

344

- Önce matrah tespiti yapılır (matrah belirlenir) beyanname/dosya VERGİ DAİRESİ'ne gelir. Vergi Dairesi TARH işlemi yapar. ASIL İŞLEM TARH İŞLEMİDİR. <matrah tespitinden önce hazırlık işlemleri denetim yolları vd. var>
- **MATRAH TESPİTİ (ÖN İŞLEM) → KARŞILIĞI TARH İŞLEMİ (ASIL İŞLEM)**
- **Beyana dayanan matrah tespiti** → Beyana dayanan tarh
- **Dikkat:** beyana dayanan matrah tespiti, mükellefin kendi beyanına dayanır ve beyan işlemi gerektirir.
- ***ikmalen matrah tespiti** → **ikmalen tarh**
- ***re'sen matrah tespiti** → **re'sen tarh**
- ***idarece<kanuna bakarak> matrah tespiti** → **idarece tarh**
- ***ikmalen/resen/idarece matrah tespitleri ön işlem niteliğindedir. Dava açılmaz. Dava asıl icrai işlem niteliğinde olan ikmalen/resen/idarece tarh işlemlerine karşı açılır!!! +dikkat:** beyana dayanan tarh işlemine karşı ise **kural olarak** dava açılmaz

• TARH →

346

• TARH İŞLEMİNİN ÇEŞİTLERİ

- **A) BEYANA DAYANAN TARH**
- Yükümlüler, kural olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açamazlar. 2 istisnası var:
- **a)** Vergi hatası VUK 378/2 **b)** İhtirazi Kayıt İYUK 27/4
- **Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur**
- Beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olur. (VUK m. 25 = Tahakkuk Fişi)
- Beyan usulüne göre tarh, verginin tarhına esas teşkil eden bütün bilgilerin "vergi beyannamesi" adı verilen bir belge ile mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine bildirilmesi üzerine yapılan vergi tarhidir. Verginin tarhına esas alınacak beyannamelerin verilme süreleri ilgili vergi kanunlarında açık bir şekilde belirlenmiştir.
- Ayrıca Bkz. VUK 25-26-27-28

348

- **Tahakkuk fişi esası: Madde 25** – Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "**Tahakkuk fişi**" ile **tarh ve tahakkuk** ettirilir. (T-T-T)(ilk üç aşama aynı anda+VUK 93)
- Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veya 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 ilanıyla yapılır

349

349

• B)VERGİ MATRAHININ VERGİ İDARESİ TARAFINDAN TESPİTİNE DAYANAN TARH ÇEŞİTLERİ

- Zamanımızda vergi borcunun vergi idaresince doğrudan tarhı, sadece bazı istisnai durumlarda söz konusudur. Beyan usulünün gereklerinden olan belge düzenlemek, defter tutmak ve beyanname vermek gibi görevleri yerine getirmeyen mükelleflerin vergi borçları vergi idaresi tarafından tarh edilir.
- **1)İKMALEN VERGİ TARHI (VUK 29)**
- **Ek – Tamamlayıcı tarh:** Bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhından SONRA ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. İkmalen vergi tarhı, isminden de anlaşılacağı gibi tamamlayıcı bir tarh işlemidir

351

• 3)RESEN TARH (VUK 30)

- Matrahın maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına imkan bulunmayan durumlarda VE zamanında beyanname verilmemesi GİBİ bir kısım kanuni şartlar gerçekleştiğinde resen tarh yoluna gidilir.
- Re'sen vergi tarhı, vergi borcunun vergi idaresince doğrudan tarh edilmesidir. VUK'ta "Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter 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."(Md. 30).

353

353

- EĞER BEYANDA EKSİKLİK VS VARSA→

- **B)VERGİ MATRAHININ VERGİ İDARESİ TARAFINDAN TESPİTİNE DAYANAN TARH ÇEŞİTLERİ→**

350

350

- VUK'un 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhı, "**Bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergi ile ilgili defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan vergi tarhıdır**"
- a) **Dane önceden bir vergi tarh edilmiş olmalı**
- b) **Matrah ya da matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddî delillere ya da kanunî ölçülere göre saptanması gerekir.**

352

352

- Buna göre, ikmalen tarh, defter ve belgelere dayanılarak yapılan tamamlayıcı bir vergi tarhı olmasına karşın, re'sen tarh ise, vergi idaresince doğrudan yapılan bir tarhiyattır. Her iki usulün ortak yanı ise, tarhiyata esas olacak matrahın tespitinin vergi dairesi tarafından yapılmasıdır.
- Re'sen tarh, kısaca, kanundaki sebeplerin ortaya çıkması durumunda, vergi borcunun vergi idaresi tarafından doğrudan hesaplanması demektir.
- **VUK'un 30. maddesinde yer alan re'sen tarh sebepleri şunlardır:**
- Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyanname vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemesi; bu durumda, takdir komisyonu mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmek üzere en az 15 günlük bir süre verir. Bu süre zarfında istenilen belge ve defterlerin ve bunların da elverişli delil kabul edilmesi halinde, takdir edilecek matrah, defter ve belgelere göre tespit edilecek miktardan fazla olamaz.

354

354

- Tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısı ile ihticaca salih (elverişli delil) bulunmazsa,
- Tutulan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmaması,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.
- Mali müşavir ve yeminli mali müşavir gibi meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.

355

355

- **İkmalen tarhta** daha önce tarh şart
- Defter, belge düzgündür
- Sadeve vergi inc eleman

- ***resen tarhta** defter, belge--- kanuni ölçü---
- +takdir konusundadır
- Re'sen tarh, kısaca, kanundaki sebeplerin ortaya çıkması durumunda, vergi borcunun vergi idaresi tarafından doğrudan hesaplanması demektir.

357

357

- Verginin idarece tarhı, *29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde (ikmalen ve re'sen vergi tarhını gerektiren haller dışında kalan hallerde), mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında belirlenmiş zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen (yüklenen) mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunda belirtilen matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir* (VUK Mük. Md. 30).

359

359

- **KARŞILAŞTIRILIM:**→ **ikmalen tarh**, defter ve belgelere dayanılarak yapılan tamamlayıcı bir vergi tarhı olmasına karşın, **re'sen tarh ise**, vergi idaresince doğrudan yapılan bir tarhiyattır.
- ****Re'sen tarhiyatta, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi matrahının tamamlanması için daha önce bir vergi tarhının yapılmış olması şart değildir.** Önceden tarhiyat yapılmış olsun veya olmasın yukarıda re'sen tarhiyat açısından sayılan sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde matrah re'sen tespit yoluna tarhiyata gidilir.

356

356

- **4) İDARECE TARH (VUK mükerrer30)**
- **(Matrahın Doğrudan Kanunda Belirtilmek Suretiyle Tespiti)**

- Mükellefin vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve VUK'a göre **resen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı** bir kısım durumlarda matrah yine idarece saptanmaktadır.
- Mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda vergi dairelerine başvurmamaları (müracaat etmemeleri) veya yüklenilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde vergi daireleri kendiliğinden harekete geçerek mükellefler için **kanunda önceden belirlenmiş hazır matrahlardan yararlanma** yoluna giderler.

358

358

• II-TEBLİĞ

- VUK 21: GENEL HÜKÜM: Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından **mükellefe** veya **ceza sorumlusuna** yazı ile bildirilmesidir.
- (VUK 21, 93-109).
- Yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine tebliği gerekir.
- ****Uygulamaya ilişkin işlemdir.**
- ****İdari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur *tebliğ tarihidir*.**
- **AATUHK m. 8**
- vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda Vergi Usul Kanununun tebliğat hükümleri esas alınmaktadır.
- →Yargı uyuşmazlığı>YUK'un 60> Tebliğat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülecektir.

360

- VUK 21: GENEL HÜKÜM: Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından *mükellefe* veya *ceza sorumlusuna* yazı ile bildirilmesidir.
- BUNA GÖRE: vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi idaresince belli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar tebligat kapsamına girer.
- Madde 100 - Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

361

- Beyana dayalı tarhiyatta, tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez. (VUK 25, 93).
- **Madde 25** - Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.
- **Madde 93** - Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.

362

- ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, 210.

Başlık Konusu	Düşük miktar	ORTA MİKTAR	YÜKSEK MİKTAR
Vergi dairesine fiilen asılma	Var	Var	Var
Muhtariğe gönderme	Var	Var	Var
Gazetede yayımlanma	Yok	Çıkmıyorsa Yok	Çıkmıyorsa Var (Bel yeni en az iki gazete)
İlan tarihi	Aslı tarihini takip eden 15. gün	Aslı tarihini takip eden 15. gün	Aslı tarihini takip eden 15. gündür. Gazetede ilanın, aslının takip eden 15. günden sonra yayımlanması, ilanın son gazetede ilan edildiği tarihten itibaren olur.
Tebliğ tarihi	İlan tarihini takip eden bir ay		

363

Ü.S.ÜSTÜN (C) SADECE SAHİSİ KULLANIMI İÇİNDİR

- 4T
- Vergilendirme işlemleri/aşamaları
- Tarh→Tebliğ→Tahakkuk→Tahsil

364

• III- TAHAKKUK

- Vergilendirme işlemlerinin üçüncüsü
- **VUK 22:** Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.
- Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesiyle KENDİLİĞİNDEN ya da mahkemenin açılan davayı RED KARARI üzerine gerçekleşir. → Bir idari işlem değildir.

365

- Tarh çeşidine göre verginin tahakkuku
- **a) Beyan Üzerine Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk**
- ****BEYAN usulünde** mükellefin beyanı esas tutulup doğru varsayıldığından ödenecek vergi miktarı bakımından bir kuşkuyla yer kalmamaktadır. Dolayısıyla tarh işlemi ile birlikte tahakkuk fişi de kesilir. → tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birleşmiş bulunmaktadır. (t-t-t bir arada)

366

- Beyan edilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyata **2 sebeple dava açılabilir**:
- ***VUK 378/2: Yükümlüler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı **dava açamazlar. Ancak hata** (VUK 116)...
- VUK 25 (Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir) beyana dayanan tarhiyatta vergi kural olarak tarh sırasında tahakkuk etmektedir. → Yükümlünün beyana dayanan tarhiyatta dava açamayacağının diğer istisnası **İHTİRAZİ KAYITLA** VERİLEN BEYANNAMELERDİR.

367

- **İYUK 27/4**: Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün **TAHSİL İŞLEMLERİNİ DURDURUR**. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde **kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması** ile **ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz**. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

368

• b) İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Tahakkuk

- ****İDARE tarafından yapılan matrah tespitlerinde ve akabinde yapılan tarhlarda: (ikmalen/re'sen/idarece)** idarenin yaptığı işlemler yükümlüye haber verilmekte ve yükümlüye belli hukuki yolları kullanma imkanı tanınmaktadır. Böylece tahakkuk, burada ayrı bir aşama olarak ortaya çıkmaktadır.

369

- ****Tarh edilen vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlü ya bu borcu kabul edip öder, ya da** hakkında tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu kanısında ise belli hukuki yollara başvurur.
- İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarh işlemi İhbarname ile mükelleflerine tebliğ edildikten sonra **tahakkuk etmiş sayılabilmesi için** mükellefin
- ***ya** tarh işleminin tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açmamış olması,
- ***ya da** dava açılmakla birlikte davanın reddedilmiş olması gerekir.
- **Not: tahakkuktan itibaren 1 ay içinde ödeme** → **TAHAKKUK VE KESİNLEŞME**

370

• TAHAKKUK VE KESİNLEŞME

• TAHAKKUK VE KESİNLEŞME

- **Madde 22 - Verginin tahakkuku**, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.
- **KESİNLEŞME**: tüm olağan kanun yollarına başvuru imkanlarının tüketilmesi anlamına gelir. Başvurulacak yargı merci kalmadığında artık vergi kesinleşmiş olur.
- → **Tahakkuk**, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.
- → **Kesinleşme**, mükellefin yargı yoluna gitmemesi veya gitmekle beraber tüm yolları tüketmesidir. Artık mükellef gidebileceği bir **yargı yolu kalmamasıdır**.

371

372

- **2. ihtimal dava açarsa:** Yükümlü süresi içinde vergi davası açarsa, tahakkuk (ödenecek duruma gelme) mahkeme kararına kadar ertelenir. (VUK 112/3; İYUK 27/4). *<istisna: ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler>*
- ****Davanın açılması, (i/r/i tarh edilen) dava edilen işlemin yürütülmesini herhangi bir karar gerek göstermeksizin kendiliğinden durdurur. Mahkeme karar verinceye kadar vergi tahakkuk etmez. Diğer bir deyişle açılan davanın sona ermesine kadar tahakkuk aşaması ertelenmiş demektir.** → Dolayısıyla yargılama süresi boyunca tahsil aşamasına geçilmez ve verginin ödenmesi istenemez. **Çünkü** mükellef ile idare arasında vergi ve/veya ceza bakımından tahakkuk gerçekleşmemiştir. Yani ihtilaf giderilememiştir.

373

- **2) a) Vergi mahkemesi yükümlünün iddiasını KABUL EDERSE** (dava kazanılırsa), vergi artık tahakkuk etmez.
- → Açılan davada mahkeme tarhiyat işleminin iptaline karar vermiş yani dava kabul edilerek mükellefin lehine sonuçlanmışsa, tahakkuk gerçekleşmez, tarh işlemi ortadan kaldırılır.
- Daha önceden ödenmiş vergiler varsa → iade

374

- **2) b) Vergi mahkemesi davayı RED EDERSE** (dava kaybedilirse), vergi borcu tahakkuk eder. → (bir ay içinde ödenmesi gerekir. VUK 112/3. Mükellef ödeme cihetine gitmezse, verginin tahsilâtı için cebri icraya başvurulur.)
- → (çünkü vergi işleminin doğruluğu yönündeki belirtiler iyice kuvvetlenmiş olur)
- → Dava mahkemece kısmen kabul (kısmen red) edilmesi → mahkemece reddedilen kısım (mükellefin haklı olmadığı kısım) tahakkuk etmiş olur ve bu kısım için ikinci bir ihbarname düzenlenerek mükellefe gönderilir.

375

- **3) KANUN yollarına** başvurma yürütmeyi durdurmaz. Ancak üst yargı mercileri bu yönde bir karar alabilir. (İYUK 52). → Vergi tahakkuk etmiştir FAKAT kanun yolları tüketilmediğinden HENÜZ kesinleşmemiştir.
- **3) a) Başvuru REDDEDİLDİĞİ** takdirde yükümlü aleyhine olan alt derece mahkemesi kararı kesinleşir. (henüz yolların kapalı olduğu ihtimalde)
- **3) b) Üst yargı merci vergi mahkemesinin kararını bozarsa, yani yükümlüyü haklı görürse** → daha önceden tahakkuk ettiği için ödenmiş olan verginin iadesi yoluna gidilir (İYUK 28). İYUK 52/4: Kararın bozulması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaktadır.

376

• 4T

- **Vergilendirme işlemleri/aşamaları**
- **Tarh → Tebliğ → Tahakkuk → Tahsil**

• IV-TAHSİL

.

377

• IV. TAHSİL

- VDO ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer. T-T-T-T
→ verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekir → Vergi borcunun tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturur.

378

- → Verginin tahsili için verginin tahakkuku yeterli olup, kesinleşmesi şart değildir. YANİ; bir vergi kesinleşmemiş olsa bile tahakkuk etmişse ...
- **VUK 23** - Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. → **VUK 110-112**
- Bir idarî işlemdir. Tarh ve tahsil işlemleri> temel işlem-sonuç işlem (bağlı işlem; zincirleme işlem).
- Tahsil aşamasını>**6183 sayılı AATUHK'tur**. Bu kanun yalnız vergilerin değil TÖM KAMU ALACAKLARININ tahsil aşamasını düzenleyen ilke ve hükümleri düzenlemektedir.

379

• ÖDEME ZAMANI

- ***Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü vade tarihidir. (VUK 111/2 – AATUHK 37/3)
- **AATUHK 37:** “Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. / Hususi kanunlarında gösterilen zaman usulü ile belirlenmemiş amme alacakları Maliye Vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.
/ **Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.**
/ Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir”.

381

• Özel ödeme zamanları:

- Ancak bütün vergilerle ilgili olarak bazı özel durumlar için Vergi Usul **Kanunu'nda özel durumları ve zamanları belirlenmiştir.** (Md. 112).
- → Ödeme zamanları kanunlarda gösterilmekle birlikte bazı istisnalar vardır: **ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI**
- Bunlar *önceden tespiti mümkün olmayan durumları* ifade eder. İkmalen, resen tarh veya ölüm gibi...

383

- **1)** Yükümlü iradi olarak borcunu vadesinde öder.
- **2)** Yükümlü iradi olmakla birlikte borcunu vadesinden sonra ödeyebilir. Bu durumda asıl borca ayrıca gecikme zammı eklenir. (m. 51).
- → **3)** Mükellef tarafından kendiliğinden ödenmeyen borcun tahsili için vergi dairesi harekete geçer. Bu durumda ise verginin **cebren tahsili** söz konusudur.

380

• ÖDEME ZAMANI

- **VUK 111/1:** Vergiler kanunlarda gösterilen sürelerde ödenir. →Yükümlünün iradesi rol oynamaz. **VUK 111/2:** Ödeme süresinin son günü verginin vade tarihidir.
- **Kanunilik gereğince beyanname zamanları ve ödeme zamanları kanunla açıkça gösterilmektedir.**
- → Vergi kanunlarında ödeme zamanı; **normal** ve **özel** ödeme zamanı olarak ikiye ayrılır. →İlgili vergi kanunlarında verginin ödenmesi için belirlenmiş olan ödeme sürelerine **normal ödeme zamanı** denir.

382

• A***VUK 112/1:

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde;
- / taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

384

• B***VUK 112/2:

- “Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.”
- / Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır”. → VUK 164-VUK 16... AYRICA: GVK 92/2; KVK 25/2
- Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

385

• C***VUK 112/3:

- “Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir”. .
→ Dava sonucunda mükellef kısmen veya tamamen haksız çıkarsa (idarenin işlemi hukuka uygun bulunursa) bu kısım itibariyle tahakkuk gerçekleşmiş demektir. Bunlardan taksit süreleri geçenler varsa vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiler tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir

386

• Vergi Borcunun Zamanında Tahakkuk Ettirilmemesi VEYA Ödenmemesi Yüzünden Değeri Aşınan Vergi Alacağının Değerinin Korunması

• VUK 112 devamı ve AATUHK 51

• VERGİ ALACAĞININ DEĞERİNİN KORUNMASI

- Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi durumunda mükellefin borcu gecikme faizi veya gecikme zammı ilaveleriyle artırılmaktadır. *Eşitlik sağlanması açısından gereklidir.

387

• GECİKME FAİZİ

- Tahakkuktaki gecikme → VUK'ta düzenlenmiştir. → ikmalen/resen/idarece tarh edilen vergilerde
- Gecikme faizi uygulaması, tarhiyatın geciktirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi dolayısıyla bir yaptırım olduğundan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre, zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmeyerek kanunda belirtilen sürelerde ödenmeyen vergiler için, gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizinin oranı, gecikme zammı oranı ile aynı olup bu oran halen aylık %2,5'tir (VUK Md. 112/3). (21.07.2022, 5801 sayılı CBK)

388

- **VUK 112/3:-devamı- ...Ayrıca** ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

- **a)** Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, >> son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;
- **b)** Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, >> yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

389

- **c)** 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, >>> kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;
- Geçen süreler için **6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında** gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. % 3,5

390

• GECİKME ZAMMI → 6183/51

- Tahsil aşaması ile ilgilidir. → Burada miktarı kesinleşmiş ama zamanında ödenmeyen bir vergi borcu söz konusudur.
- Gecikme zammı, vergi alacağının ödeme süresinde ödenmeyen kısmına, vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen her ay ve kesirleri için alınan bir bedeldir.

- Gecikme zammı bir ceza değil, **fer'i bir kamu alacağıdır**. Nitekim gecikme zammı asıl vergi alacağına eklenen, doğumu, devamı ve sona ermesi asıl alacağa bağlı olan ikincil bir alacak niteliğindedir
- **AATUHK 51:** Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı **ayrı % 3,5** (7782 sayılı CB Kararı, RG, 14.11.2023, S. 32369) (önceden %2,5 idi → 21.07.2022, 5801 sayılı CBK) oranında gecikme zammı tatbik olunur. /
- Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı **günlük** olarak hesap edilir.

391

392

• GECİKME FAİZİ- GECİKME ZAMMI • FARKI

- ****Gecikme zammı maddesel hale gelmiş her çeşit kamu alacağına vadeden itibaren uygulanır.
- ****Gecikme faizi ise sadece resen, ikmalen, idarece tarh edilen vergilere uygulanır.

GEÇİKME ZAMMI	GEÇİKME FAİZİ
AATUHK'da düzenlenmiştir.	VUK'da düzenlenmiştir.
Tahsil aşaması ile ilgilidir.	Tahakkuk aşaması ile ilgilidir.
Tüm kamu alacaklarına uygulanır.	İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere uygulanır.
Tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır.	Tarhiyatın gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır.
Gecikme zammı vade tarihinden itibaren (önceden) tarihine kadar hesaplanır.	Gecikme faizi tahakkuk tarihine kadar hesaplanır.
Tam ay ve ay kesirleri gün olarak dikkate alınarak hesaplanır.	Sadece tam aylar dikkate alınarak hesaplanır. Ay kesirleri dikkate alınmaz.
Vergi ziyan cezasına uygulanır. Diğer vergi cezalarına uygulanmaz.	Vergi cezalarına uygulanmaz.
Asgari tutan (1 TL) vardır.	Asgari tutan yoktur.
Gecikme zammının işlenmesini sona erdiren haller (tecil, iflas, aciz hali) vardır.	Gecikme faizini sona erdiren haller yoktur.

393

394

• VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

- → Verginin mükellefi açısından zamanaşımı, vergi borcunu ödeme zorunluluğundan kurtulmayı ifade eder.
- Vergi Hukukunda çeşitli zamanaşımı düzenlemeleri yer almaktadır. Bunlardan ****tarh zamanaşımı**, (114)
- ****vergi hatalarını düzeltme zamanaşımı** (126) ve
- ****ceza kesme zamanaşımı** (374) **Vergi Usul Kanunu**'nda düzenlenmiştir.
- → Buna karşılık ****tahsil zamanaşımı** ise **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**'da (102) düzenlenmiştir.
- Ceza davası ile ilgili zamanaşımı süreleri ise Türk Ceza Kanunu'nda yer almaktadır.

395

395

396

- Belli süreler geçtikten sonra devlete alacağını isteme yetkisi tanınmamıştır. Alacaklı kamu idaresi kanunların belirlediği süreler içinde vergiyi tarh ve tebliğ etmediği VEYA tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma imkânını kaybeder.
- Kamu yararı → cezalandırma amacı yok → tek tek yükümlülerin de yararınadır / eşitsizlik - kaçak – vergi gelirlerinde kayıp
- **TAKİP EDEN TAKVİM YILI...** Bütün yükümlülerini tek tek incelemek yerine bir bütün olarak takip etme, idareyi yükten kurtarma.

397

• A) TARH ZAMANAŞIMI • (VUK)

397

398

• A) TARH ZAMANAŞIMI

- **VUK 113/1:** «Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.
- Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder».
- idare ve yargı organları tarafından re'sen dikkate alınır.
- Tarh zamanaşımı, bir vergi mükellefinin bir zaman içinde tarh edilip muhatabına bildirilmesi ile ilgilidir. Bu anlamıyla tarh zamanaşımının konusu tarh edilen verginin belirlenen zamanda tebliğidir.
- Öngörülen süre içinde tebliğ işlemi yapılmazsa işlem zamanaşımına uğramış olur. ***Zamanaşımına uğramış bir vergi tarh ve tebliğ edilmesi durumunda mükellef açısından sonuç doğurmaz.

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE SAHİSİ KULLANIM İÇİNDİR.

- **VUK 114/1:** «Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar».
- VUK'ta düzenlenme → **VUK kapsamına giren** **ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA**.
- → Zamanaşımı mükellefin bu hususta bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder → Kanunun bu ifadesi, idarenin işlemi yapabilmesi açısından sürenin **hak düşürücü nitelikte düzenlendiğini** göstermektedir. **Re'sen** dikkate alınır.

400

399

400

- **TARH Z.A. BAŞLANGIÇ:** vergiyi doğuran olay (VUK 19). → Örnek: 2018 yılında elde edilen gelir. (**vdo**) → 2019 takvim yılının 1 Ocak gününden 2023 yılının 31 Aralık gününe kadar tarh ve tebliğ edilmiş olması gerekir.
- **2018 VDO → 31.12.2019'da → 1. yıl dolar; 2020 → 2; 2021 → 3; 2022 → 4; 31.12.2023 → 5.**
- / VUK 174/3: Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.
- / KVK 17/1ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, *tasfiyenin sona erdiği dönemi* izleyen yıldan itibaren başlar.

401

- **Not:(Ceza Kesme Zamanaşımı) (VUK 374):**
- **Madde 374** – Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez: **1. VERGİ ZİYAI cezasında** cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak **BEŞ YIL** (damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatinde ise iki yıldır)
- 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek **ÖZEL USULSÜZLÜK cezalarında** (VUK 355 *damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri hariç*), **usulsüzlüğün yapıldığı** yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **İKİ YIL**; (VUK 355- *damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatinde de iki yıldır*)
- **2. (GENEL) USULSÜZLÜKTE, usulsüzlüğün yapıldığı** yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak **İKİ YIL**; (VUK 355- *damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatinde de iki yıldır*)
- Vergi ziyai ve usulsüzlük birleşirse miktar itibarıyla en ağır olanı kesilir (VUK 336) → **vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir VUK 374/3).**
- Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur

402

• SONUÇLAR:

- Zamanaşımının dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer.
- **ARTIK** vergi ihbarnamesi ve ödeme emri gönderilemez.
- **ARTIK** vergi incelemesi de yapılamaz (VUK 138/2). → *İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*
- ****Zamanaşımı mükellefin çıkarına hizmet eder. Alacaklının da çıkarını korumak için durduran ve kesen sebepler kabul edilmiştir.

403

403

- **KESİLME:** Kesme sebebinin meydana geldiği tarihe kadar işlemiş süreler DİKKATE ALINMAZ. Zamanaşımı süresi kesme nedeninin ortadan kalkmasından sonra YENİDEN SIFIRDAN İŞLEMENE BAŞLAR. → zamanaşımının kesilmesi halinde, daha önce işlemiş olan süreler otomatik olarak silinir. Başka bir ifadeyle zamanaşımının kesilmesi ile birlikte zamanaşımı süresi sıfırlanır.
- Zamanaşımının kesilmesi, kanunda öngörülen hallerin meydana gelmesi ile o ana kadar işlemiş olan sürenin yanarak, takip eden takvim yılı başından itibaren hiç işlememiş gibi tekrar baştan başlamasıdır. Zamanaşımının kesilmesi, kesilme anına kadar işlemiş olan sürenin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır.

405

• TARH ZAMANAŞIMININ DURMASI:

- **VUK 114/2:** Takdir komisyonuna başvurma. → *Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. **Ancak** işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*

407

- **DURMA:** Alacaklının alacağını izleme imkanının olmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı durur. Engel durumun kalkmasıyla KALDIĞI YERDEN işlemeye DEVAM EDER. → alacaklı yükümlüyü izleyebilir.
- Zamanaşımının durması, işleyen bir sürenin kanunda öngörülen hallerin meydana gelmesi ile tatile uğraması ve ilgili hal ortadan kalktıktan sonra sürenin kaldığı yerden tekrar işlemeye başlamasıdır. *Zamanaşımının durması halinde, sürenin hesabında durma nedeninin meydana geldiği tarihten önceki ve durma nedeninin ortadan kalktığı tarihten sonraki süreler toplanır.*

404

- Zamanaşımının **durması ile kesilmesi** farklı şeylerdir.
- Zamanaşımının **durduran** nedenin ortaya çıkması halinde, durma nedeni ortadan kalkıncaya kadar zamanaşımı **işlemeyez**. Durma nedeni ortadan kalkmasıyla birlikte, zamanaşımı **durduğu yerden itibaren yeniden işlemeye başlar**. Bu nedenle, zamanaşımı süresi **dura anından itibaren başlar**.
- **Kesilmenin** rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresi **daha önceki işleyen süreler dikkate alınmaksızın yeniden işlemeye başlar**.
- **Durduran ve kesen nedenler de yargı organlarınca resen dikkate alınmalıdır.**

406

- **VUK 374 → VUK 114'e atf** → Takdir komisyonuna başvurma **cezalar için de** zamanaşımını durdurur. *(114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);*
- **VUK 15:** Mücbir sebepler: Tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. → *Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.*

408

- Buna karşılık, **TARH ZAMANAŞIMININ KESİLMESİ** ile ilgili hüküm **yok. ANCAK cezalar için VUK 374/3**; ceza ihbarnamesinin tebliği vergi cezaları için zamanaşımını keser. → Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.
-
- Not: Düzeltme Zamanaşımı**
- Vergi hukukunda düzeltme, hatalı işlemin hatalı olan kısım veya tamamının idari bir kararla etkisiz hale getirilmesi amacıyla yapılan geri alma işlemidir. Vergi hatası varsa bunun **vergi alacağının doğduğu takvim yılını** takip eden yılın başından başlamak üzere **beş yıl içinde** düzeltilmesi gerekir. Bu beş yıllık süre dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez (VUK m. 126).

• B) TAHSİL ZAMANAŞIMI • (6183-AATUHK)

409

410

• B)TAHSİL ZAMANAŞIMI

- Vergi hukukunda belli bir süre için cebren tahsil yoluna gidilmeyen vergilerin talep edilememesi ilkesi benimsenmiş olup, buna ilişkin olarak tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir.
- Tahsil zamanaşımı tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş bir verginin rızai olarak ödenmemesi halinde, **ödeme emrinin belirli bir sürede düzenlenip** muhatabına bildirilmesi ve **vergi borcunun** cebren tahsiliyle ilgilidir. →

- Dolayısıyla tahsil zamanaşımının dayandığı temel unsur **vade**'dir.
- AATUHK 102: Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvimi yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.**
- Vade=ödeme süresinin son günü.**
- Örnek:** 2017 yılı geliriyle ilgili 2018 yılı mart ayı içinde ödenmesi gereken gelir vergisi 1. taksitinin ödenmemesi durumunda, bu borçla ilgili zamanaşımı 2019 yılı başından başlayacak ve 2023 yılı sonunda tamamlanacaktır.

411

412

- 2017 VDO'DUR→31.03.2018 VADE'DİR→zamanaşımı 01.01.2019'dan itibaren başlar→31.12.2019'da→1. yıl dolar; 2020→2; 2021→3; 2022→4; 31.12.2023→5.**
- SONUÇ:** Tahsil zamanaşımı dolduktan sonra idarenin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar. → ***Tahsil zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağının tahsil dairesi tarafından talep edilmesi imkânı ortadan kalkmaktadır. **ANCAK RIZAEN yapılan ödemeler kabul edilmektedir.** → Zamanaşımından sonra mükellefin rızai yapacağı ödemeler kabul olunur (AATUHK m.102/2) → Bu nedenle, mükellefin zamanaşımına uğramasına rağmen vergi borcunu isterse ödeme isterse ödememe imkânına sahip olması, bu borcu **eksik borç (doğal borç)** haline dönüştürmektedir. Bu halde alacaklı idare, mükellefi borcunu ödemeye zorlayamamakla birlikte kendisinin alacaklılık vasfı devam edip gitmektedir.

- Tahsil zamanaşımı ile tarh zamanaşımının ayrıldığı nokta, başlama noktasıdır. **Tahsil zamanaşımının başlangıcında vade** esas alınırken, **tarh zamanaşımının başlangıcına ise, vergi borcunu doğuran olayın meydana geldiği tarih** esas alınmaktadır.
- Buna göre örneğin, 2020 yılında elde edilen gelire ait Gelir Vergisinin tarh zamanaşımı, 1.1.2021'den başlayıp, 31.12.2025 yılında dolarken;** bu vergiye ilişkin tahsil zamanaşımı 1.1.2022'den itibaren işlemeye başlayıp, 31.12.2026 tarihinde dolar. → 2020 yılına ait Gelir Vergisinin vadesi 2021 yılıdır. Bu vadeyi takip eden yıl ise, 2022 yılıdır. **Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı ile vadenin rastladığı takvim yılı bu örnekte farklıdır.**

413

414

- **DURMA: AATUHK 104:** Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez. (=durur)
- -Mükellefin yabancı ülkede bulunması,
- -Hileli iflas yoluna başvurusu,
- -Terekesinin (mirasa konu mal varlığı) tasfiyesi nedeniyle
- hakkında takibat yapılamaması

415

415

- **KESME: AATUHK 103:** Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:
 1. Ödeme,
 2. Haciz tatbiki,
 3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat.
 4. Ödeme emri tebliği,
 5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
 6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
 7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
 8. Amme alacağının teminata bağlanması,
 9. kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,

416

416

- 10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi,
- 11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.
- **Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar →**
- Zamanaşımının bir **bozma kararı** ile kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı **yeni vade gününün** rastladığı;
- amme alacağının **teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması** hallerinde zamanaşımı başlangıcı **teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin** rastladığı; **takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.**
- Tecil → teminat gerekir → Dolaylı olarak keser.

417

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE ŞAHSİ KULLANIM İÇİNDİR

Zamanaşımı Türü	Durduran Haller	Kesim Haller
Tatıl Zamanaşımı	- Mücbir sebep (19) - Takdir komisyonuna başvuru (1 yıl)	- Vergiler açısından öngörülmüştür. - Cezalar açısından "Ceza İbrazının tebliği edilmesi".
Zamanaşımı Türü	Durduran Haller	Kesim Haller
Tatıl Zamanaşımı	- Borçlunun; - Yabancı bir ülkede bulunması, - Hileli iflas etmesi, - Terekesinin tasfiyesi; - Kona takibat yapılmasına imkan bulunmaması	- Borçlunun kamu ödenmesi yapması, - Borçluya haciz uygulanması, - Cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, - Tahsilatın kefile tebliği, - Tahsilatın yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tebliği, - Yukardaki işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurum temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, - Yargı organınca bozma kararının verilmesi, - Yargı organınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, - Kamu alacağının teminata bağlanması, - Alacaklı kamu idaresinin borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurusu, - Kamu alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere ödeme planına bağlanması.

418

• VERGİ CEZA HUKUKU

- **VERGİ KABAHAHATLERİ VE SUÇLARI**
- Vergi suçları, devlet hazinesi karşı işlenen ekonomik kabaahatlerdir/suçlardır. → (İhlal edilen menfaat, hazine yararadır). → Burada ihlal edilen menfaat olan hazine yararı ve korunan hukuki menfaat olarak kamu yararı özdeşleşmektedir.

419

420

- Vergi suç ve cezaları ile izlenen AMAÇ, vergi kanunlarının gereklerinin ZAMANINDA ve KURALLARA UYGUN OLARAK (tam, eksiksiz) yerine getirilmesidir
- VUK Madde 331:** Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı **vergi cezaları** (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) **ve diğer cezalar** ile cezalandırılırlar
- 1) VERGİ KABAHAHLERİ:**
- Bunlarda **FİİL** ve **YAPTIRIM** idarî usullerle saptanır. (İdare yaptığı incelemeler sonucu fiili saptar. Daha sonra cezayı kendi keser. Bu ceza kesme idari bir işlemdir).
- Vergi dairesi tarafından suç olarak tespit edilen fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan **yine vergi dairesince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir.**
- Bu suçların cezalandırılmasında idare bir bakıma hem *taraf* hem de *hâkim* fonksiyonu görmektedir.
- Hata düz/uzl/ceza indirim → idari kabahat

421

	Kabahat	Suç
Amaçlar açısından	- Vergisel idari düzeni sağlamayı amaçlar	- Kamu düzenini korumayı amaçlar
Usul açısından	- Tespiti idari usullerle yapılır	- Tespiti adli usullerle yapılır
Cezayı veren açıpandan	- Ceza idareler tarafından verilir	- Ceza, Ceza Mahkemelerince verilir
Yaptırımlar açısından	- İdari Para Cezası verilir	- Hapis ve/veya Adli Para Cezası verilir
Cezaya karşı gidilebilecek yollar	- İdarî yargıya dava açılabilir	- Adli yargıya dava açılabilir
Kastın varlığı	- Kastın varlığı aranmaz	- Kastın varlığı aranır
Kıyı (faıl) açısından	- Ceza gerçek veya tüzel kişilere verilebilir	- Ceza gerçek kişilere verilir
Kişileştirilme açısından	- Kişileştirilmez	- Kişileştirilir
Cezanın niteliği açısından	- İdari işlemdir	- Yargısal işlemdir

423



425

• 2) VERGİ SUÇLARI:

- Bunların saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girer.
- Vergi borcu bakımından sadece yükümlü ve sorumlular vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır. ANCAK vergi ceza hukukunda somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü kişilere de bazı şekli ödevlere uyma görevi yüklenmiş ve bunlara aykırılıklar yaptırıma bağlanmıştır.

• ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK 258:→

422

• I. VERGİ KABAHAHLERİ

- Bu suçların yaptırımı sadece PARASALDIR. KAST unsuru ARANMAZ
- Vergi kabahatinin oluşumunda kast aranmaz ve bir fiilin vergi kabahati oluşturduğuna ilişkin karar vergi idaresi verir. Ancak, vergi idaresinin vergi kabahatlerine ilişkin kararları vergi yargısının denetimine tabidir.

424

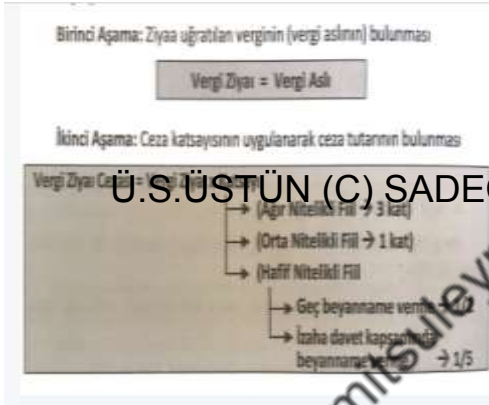
• A.VERGİ ZİYAI KABAHAHLİ VE CEZASI

- VUK 341:** Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.
- Vergi ziyasının unsurları aşağıdaki gibi belirtilebilir:
- Vergilenin zamanında tahakkuk ettirilmemesi;*
- Verginin eksik tahakkuk ettirilmesi;*
- Haksız yere vergi iadesine neden olmak.*

426

- *tahakkuk etmiş bir verginin geç tahsili veya tahsil edilememesi vergi ziyaını oluşturmaz.
- *Vergi ziyayı kabahati, işlenen fiilin (yapılan veya yapılmayan hareketin) vergi ziyasına yol açmasını unsur olarak arayan bir kabahattir. Bu nedenle, vergi ziyayı bir "netice kabahati" olarak değerlendirilir. → işlenen fiili, vergi ziyasına sebep olmuyorsa vergi ziyayı kabahati oluşmaz
- VUK 341:** Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.
- Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

427



429

• a. Genel Usulsüzlük Kabahati (VUK 352)

- Usulsüzlük, VUK'un, 351. maddesinde "**vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi**" şeklinde tanımlanmıştır. Usulsüzlük kabahati, VUK'un, 352. maddesinde birinci derecede usulsüzlükler ve ikinci derecede usulsüzlükler şeklinde iki gruba ayrılmıştır.
- VUK'un 353. maddesinde ise, "özel usulsüzlük" kabahatleri düzenlenmiştir.
- Uygulamada, bu iki kabahat türünü birbirinden daha kolay ayırt etmek için, kanunda yer alan usulsüzlük tabirinin önüne "**genel**" tabiri eklenerek, usulsüzlük yerine "genel usulsüzlük" terimi kullanılmaktadır.

431

- Vergi ziyasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir.
- *verginin tahakkuk aşamasına kadar olan işlemler vergilendirmeye ilişkin şekle dair işlemler olduğundan bu işlemlerdeki bir eksiklik tek başına vergi ziyayı nedeni sayılmaz ve bu fiillere usulsüzlük cezası uygulanır.*

428

• B. USÜLSÜZLÜK KABAHATLERİ VE CEZASI

- VUK 351: Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.
- usulsüzlük fiillerinin şekli ödevlere ilişkin ihlalleri
- usulsüzlük suçuna konu olan fiillerin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının yani, vergi ziyasının olup olmamasının bir önemi yoktur.
- kabahatin meydana gelmesinde hareket unsuru önemlidir → hareket kabahati TEHLİKE kabahatidir

430

• aa. Birinci Derece Genel Usulsüzlük Filleri

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
6. Kayıt nizamına uyulmaması,
- ...7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
8. Tasdik mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- enler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
9. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması
11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

432

432

- NOT: Beyannamenin verilmemiş olması vergi kaybı doğurduğu takdirde, sadece usulsüzlük suçu değil, aynı zamanda vergi ziyaı suçu da oluşacaktır.

• bb. İkinci Derecede Genel Usulsüzlük Fiilleri

- Örnekler:..
- 1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
- 4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (*işe başlamayı bildirmek hariç*);
- 5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
- 6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; (Diğerlerine bkz.)

- Vergi beyannameleri, bildirimler ve vesika düzeninde şekil şartlarına uymama,
- Hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.
- Usulsüzlükler için, çeşitli mükellef gruplarına göre, aşağıdaki tabloda gösterilen **maktu** (sabit bir tutar şeklinde) cezalar öngörülmüştür. Usulsüzlük cezaları, çeşitli mükellef grupları itibarıyla 1. ve 2. Derecede olmak üzere iki kategoride düzenlenmiştir.
- VUK 352: Usulsüzlükler, aşağıda **yazılı derecelere** ve bu kanuna **bağlı cetvelde göre** cezalandırılır. Usulsüzlük fiili **re'sen takdir gerektirirse**, bağlı cetvelde yazılı cezalar **iki kat** olarak kesilir.
- → Adı geçen cetvel, ceza miktarlarını suçun birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olmasını ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliğini göz önünde tutarak belirlemiştir

434

433

434

Mükellef gruplarına göre usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir (TL):2024
556 VUK GT

MÜKELLEF GRUPLARI	Birinci Derece Usulsüzlükler	İkinci Derece Usulsüzlükler
1. Sermaye Şirketleri	1100,00	580,00
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	660,00	330,00
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	380,00	190,00
4. Yukarıdakilerin Dışında Kalıp Beyanname Usulü ile Gelir Vergisine Tabi Olanlar	150,00	87,00
5. Kazancı basit usulde tespit edilenler	87,00	40,00
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	40,00	23,00
	435	

436

435

436

- **Ö1-VUK 353-1) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi**, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller dışında, kâğıt olarak düzenlenmesi ya da VUK'ta belirtilen gerekli unsurları taşımadığı için hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine **3400 TL'den aşağı olmamak** üzere, bu belgelere yazılması gereken miktarın veya miktar farkının **% 10'u** oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Bir takvim yılı içinde her bir belge çeşidine ilişkin olarak kesilecek cezanın toplamı **1.700.000 Türk Lirasını** geçemez (VUK Md. 353/1).

437

437

• b. Özel Usulsüzlük Kabahatleri

- özel usulsüzlük kabahatinin vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyaı meydana getirme bakımından daha elverişli ortam yaratmasıdır → **yakın tehlike kabahati**
- Genel olarak vergileme sürecinin **sağlıklı işlemesi** için büyük öneme sahip, **fatura, fiş, serbest meslek makbuzu** gibi belgelerin verilmemesi, veya alınmaması ile ilgilidir. Bunlara ilave olarak; günü gününe defter kaydı gibi başka bazı şekli ödevlere uymama fiilleri de özel usulsüzlük kapsamındadır.
- *****VUK 353:** Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması
- *****VUK 355:** Damga vergisinde
- *****VUK Mükerrer 355:** Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:

436

436

- **VUK 353-2) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;** düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller dışında, kâğıt olarak düzenlendiği ya da bu belgelerin VUK'ta belirtilen şartları taşımadığı için hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, **her bir belge için 3400 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Ancak her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için **170.000 Türk lirasını**, bir takvim yılı içinde ise **1.700.000 Türk lirasını** geçemez (VUK 353/2).

438

438

• **VUK 353-3)Tüketicilerin Belge Alınması**

- 353/3'de vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan ANCAK belge almayan nihai tüketiciler için müeyyide öngörülmüştür.
- **232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi** halinde bunlara **bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri** ^{1/5'i} kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. **Su kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır.** Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer. **((3400 ÷ 5) = 680 TL'dir)**

439

- **Öu3-VUK Mükerrer Md. 355:** Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca **getirilen zorunluluklara uymayan** (Kamu idare ve müesseselerinde, iş ve idare görevi yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

- (Bilgi vermekten çekinenlere, defter ve belgeleri ibraz etmeyenlere, inceleme elemanına yardımcı olmayanlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü ödevleri yerine getirmeyenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezaları)...

441

441

- *****Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.**
- *****Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince** düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı **(8.700.000 TL)**'yi geçemez..

443

443

• **VUK 353-4 vd.)Diğer özel usulsüzlük suçları:**

Bunlar, belge vermeme-alınma dışında kalan diğer bazı şekle ilişkin yükümlülüklerle uyulmaması durumunda söz konusu olurlar.

- →:Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; **işyerinde bulundurulmaması**, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin **günü gününe deftere kayıt edilmemesi** veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde **ibraz edilmemesi halleri** ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa **uymamaları** halinde her tespit için **(1700 TL)** lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

440

- *ve belgeleri ibraz etmeyenlere, inceleme elemanına yardımcı olmayanlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü ödevleri yerine getirmeyenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezaları)...*
- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı **11.800 TL**,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar **5800 TL**,
- Bunların dışında kalanlar **3000 TL**. özel usulsüzlük cezası uygulanır.
- **Elektronik ortamda tebliğ hükümlerine uymayanlardan;**
- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı **6.900 TL**,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile basit usule tabi olanlar **3400 TL**,
- Bunların dışında kalanlar **1800 TL** özel usulsüzlük cezası uygulanır.

442

442

• **II. VERGİ SUÇLARI**

444

• II. VERGİ SUÇLARI

Vergi suçlarına ilişkin cezalar ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonucunda verilir. Cumhuriyet Savcısı tarafından vergi suçu şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen sürece soruşturma aşaması denir. Soruşturma sonucunda fiillerin suç oluşturduğu kanaatine ulaşırsa Cumhuriyet Savcısı ceza mahkemesine kamu davası açar.

***asliye ceza mahkemeleri

Dava açılmasıyla hükmün kesinleşmesine kadar süren aşama ise kovuşturma aşamasını oluşturur

445

• 1. GRUP KAÇAKÇILIK FİİLLERİ

- **VUK 359/a)** Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlere göre bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

447

447

• 2. GRUP KAÇAKÇILIK FİİLLERİ

- **VUK 359/b)** Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (*Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.*)
- Hakkında **3 yıldan 8 yıla kadar hapis** cezası hükmolunur. (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)

449

• A. KAÇAKÇILIK - VUK 359

- Kaçakçılık suçu kanunda sayılmış fiillerden birinin işlenmesiyle ortaya çıkar. Mahkeme ceza verirken fiilin işlenmesinde sanığın **kasıt** içinde bulunmasını aramaktadır.
- Suç fiilleri VUK'un 359. maddesinde sayılmış olup, bunlar aynı zamanda üç kat ceza kesilmesine sebep olan vergi ziyaı kabahatinin ağır nitelikli sayılan fiilleridir
- ***ANCAK** Kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyanının varlığı gerekli değildir. → Dolayısıyla fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilecektir.
- Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde **dört** fıkra halinde düzenlenen kaçakçılık suçları ve bu suçları işleyenler için öngörülen cezalar aşağıdaki gibidir:

446

- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.*) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (*Maliye Bakanlığı tarafından yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*)
- Hakkında **18 AYDAN 5 YILA** kadar hapis cezası hükmolunur. (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)
- 5728 S. KANUN

448

• 3. GRUP KAÇAKÇILIK FİİLLERİ

- c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan sekiz yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır
- (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)

450

• 4. GRUP KAÇAKÇILIK FİİLLERİ

- ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; ...

451

KAÇAKÇILIK SUÇU FİİLLERİ	CEZASI	
359/a	• Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması • Gerçekte Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açılması • Çift Defter Tutulması • Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi • Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	18 ay – 5 yıl
359/b	• Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi • Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi • Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	3 yıl – 8 yıl
359/c	• Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bileerek Kullanılması	2 yıl – 8 yıl
359/ç (Ek:29/4/2021)	ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren ... cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen,	3 yıl – 8 yıl

453

- : (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)

- *** suçlara verilecek cezaların üst sınırı artırılmaktadır.
- *** Öte yandan 359. maddedeki düzenleme ile “etkin pişmanlık” düzenlemesi getirilmektedir.
- ***Her yıl için ayrı ayrı ceza yerine zincirleme suç hükümlerinin uygulanması :
- Değişiklikle maddenin (b), (c) ve (ç) bentlerine ilişkin dava zamanaşımı 8 yıldan 15 yıla çıkacak; durma veya kesilme sebebi ile dava zamanaşımının uzaması durumunda zamanaşımı süresi 22,5 yıla kadar uzayabilecektir.

455

455

- ...gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)

452

• 4. GRUP KAÇAKÇILIK FİİLLERİ (1.1.2024'TEN İTİBAREN)

- (8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun)
- “d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla üretilen ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

454

454

- Kanun değişikliği ile; **ayrı ceza yerine zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına geçilmiştir:**
- (Vergi suçlarında etkin pişmanlık ve hukuk, Bumin DOĞRUSÖZ, 29 Mart 2022 Salı, Dünya Gazetesi. Vd yazıları)
- Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi zincirleme suç, “bir suç işleme kararının icrası kapsamında, bir kişiye aynı suçun değişik zamanlarda işlenmesi” olarak açıklamış ve bu suçların bağımsız suç olarak kabul edilmesi yerine, suçlar birleştirilerek ceza verilmesini, ancak verilecek bir cezanın—dörtte birden dörtte üçüne kadar artırılmış şekilde olmasını öngörmüştür.

456

456

• ***Öte yandan 359. maddedeki düzenleme ile “etkin pişmanlık” düzenlemesi getirilmiştir.

- Etkin pişmanlık, işlenen suçtan dolayı kişinin sonradan pişman olarak suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği olumsuzlukları gidermesi veya suçun unsurlarının yahut diğer suçluların ortaya çıkarılması ve/veya suçun yarattığı zararın giderilmesine olumlu katkı sunması dolayısıyla bir nev’i af veya ceza indirimi uygulanmasını sağlayan bir ceza hukuku kurumudur.

457

457

- 359/3:(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) "Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının **tamamı ile kesilen cezaların yarısı** ve buna isabet eden gecikme zammının; **soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir**".

458

458

- 359/4: "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda **verilecek ceza yarı oranında indirilir**."

- (xxxxxx)359/5: "Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahremiyetinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır." →

459

459

- VUK 367: **Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usûl: MÜTALAÂ ŞARTI**
- Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun **mütalaasıyla** vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun **mütalaasıyla** vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.(VUK Md. 367/1).

460

• B .VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU (362)

- VUK Madde 5 - Aşağıda yazılı kimseler ... öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;
- Kanun vergi mahremiyetinin ihlali yasağı ile ilgili bu genel kurala bazı **istisnalar** getirmiştir.
- AYRICA Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.

461

461

- VUK'un 5. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:
- Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.
- Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlar şunlardır:
- *Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- *Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- *Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- *Vergi işlerinde görev alan bilirkişiler.
- Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder

462

462

• C. MÜKELLEFİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU

- memurların görevlerini yaparken, görev tanımı dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları asıldır.
- **VUK 6/son:** Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.
- Failin mükellef nezdinde yaptığı veya gerçekleştirdiği özel işlerin vergi kanunlarının uygulamasıyla ilgili olması yeterlidir.

463

• VERGİ KABAHATLİLİĞİNİ KALDIRAN SEBEPLER

• (VERGİ CEZA KESİLMESİNİ ENGELLEYEN HALLER)

- 1.YANILMA --- VUK 369:
- 2.MÜCBİR SEBEP --- VUK 373:
- 3.CEZA KESME ZAMANAŞIMI
- 4.İZAHIN KABULÜ
- 5.CEZADAN ÖNCE ÖLÜM
- 6.PİŞMANLIK VE ISLAH

465

- **Tekerrür:**
- **Madde 339 – (Değişik:14/10/2021-7338/38 md.)**
- ...
- Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.
- Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.

467

- Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır.
- Bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir.
- Buna göre ceza, TCK'nın 257/(1). maddesinde Görevi Kötüye Kullanma Suçu için öngörülen **altı aydan iki yıla kadar** hapis cezasıdır. (TCK 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, **altı aydan iki yıla kadar hapis cezası** ile cezalandırılır)

464

• Vergi kabahatlerinde TEKERRÜR

- Tekerrür, daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin *belirli süreler içinde* tekrar suç işlemesi halinde cezasının artırılması sonucunu doğuran bir nedendir.
- **VUK 339:** Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya *usulsüzlükten* doğan ceza kesinleşen ve cezası **kesinleşenlere**, vergi ziyaı cezasında **cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar**, *usulsüzlükte* **cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar** tekrar ceza kesilmesi durumunda,
- vergi ziyaı cezası **yüzde elli**, *usulsüzlük cezası* **yüzde yirmibeş** oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

466

- Tekerrür, yukarıda kanun metninde belirtildiği gibi, vergi ziyaı ve usulsüzlükler için geçerlidir. Buna karşılık, **özel usulsüzlükler** için ise, tekerrür hükümleri geçersizdir. →Özel usulsüzlük kabahatleri tekerrür hükümlerinin dışında tutulmuştur. Bunlara her defasında ilk kez işlenmiş gibi ceza verilir. **Tekerrür nedeniyle vergi cezalarının artırılabilmesi için, vergi ziyanının beş yıl;**
- **usulsüzlüklerin ise, iki yıl içerisinde** tekrar işlenmesi gerekmektedir.

468

468

- Öte yandan, tekrerrürden söz edebilmek için, işlenen suç ya da kabahatin **aynı türden** olması gerekir. **Örneğin**, son beş yıl içerisinde mükellef, **önce** usulsüzlük **sonra** vergi ziyaı kabahati işlemişse, bu durumda tekrerrür söz konusu değildir.
- Tekerrür süresi içerisinde işlenmiş, fakat kesinleşmemiş, yani yargı aşamasında bulunan suç ve kabahatler için de tekrerrür hükümleri uygulanmaz. Tekerrür süresi, **cezanın kesinleştiği** tarihten itibaren başlar.

469

469

- ***İdarî çözüm yollarına başvurma zorunluluğu yoktur.** (ihtiyarî)
- → *İdarî yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir.
- → *Ya da bu yollara başvurulmadan da yargıya gidilebilir.
- Bu şema vergi ASLI bakımından olduğu kadar vergi CEZALARINDAN doğan uyumsuzluklar bakımından da geçerlidir.
- Tarh-tahakkuk tahsil aşamalarının tümü bakımından geçerlidir. ANCAK istisnalar da vardır. **Örneğin Ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilemez, uzlaşma istenemez.** → Ödeme emirlerine karşı 15 gün içinde yargı yoluna gidilebilmesi mümkündür.

471

471

- **UZLAŞMA**
- **Vergi Hukukunda uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında meydana gelen bazı uyumsuzlukların yargı yoluna başvurulmadan, karşılıklı görüşme yolu ile sona erdirilmesidir.**
- Vergi idaresinin takdir yetkisi
- Uzlaşmanın amacı, uyumsuzlukların yargıya intikalini önleyerek kısa zamanda çözüme kavuşturulmasıdır. Ancak çeşitli sakıncaları da vardır
- Doktrinde uzlaşmanın sulh akdine benzediği; idarenin yaptığı fakat baskın niteliği idarî olmayan sözleşme olduğu yahut sui generis iki taraflı idarî işlem olduğuna yönelik görüşler bulunmaktadır. **Ancak** hukukî olarak nasıl nitelendirilirse nitelendirilsin, uzlaşma nihayetinde, **vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiş olmasının bir istisnasını** teşkil etmektedir.

473

• VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA / İHTİLAFLARINDA • ÇÖZÜM YOLLARI

- Vergi uyumsuzlukları vergi sürecinin tamamında yani tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarında söz konusu olabilmektedir. **Ancak** temelde ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarla beraber vergi cezaları da (vergi ziyaı ve usulsüzlükler de) kesilmektedir.
- **İdarî (barışçı) çözüm ↔ Yargısal çözüm yolları**

470

- A.uzlaşma
- B.hata düzeltme
- C.üst makamlara başvurma
- C.izaha davet
- D.kanun yolundan vazgeçme
- E.cezadan indirim
- F.pismanlık yolları
- G.kamu denetçiliği
- Ğ.karşılıklı anlaşma usulünü

• **UZLAŞMA (C) SADECE ŞAHSİ KULLANIM İÇİNDİR.**

472

472

• TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

- **VUK EK maddelerde** düzenlenmiştir. Uzlaşma yapılacak hususlar: **Kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve mali cezalar hariç olmak üzere> resen, idarece ve ikmalen tarh edilen vergiler** ile bunlara ilişkin vergi **ziyaı** cezaları ile **23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük** cezaları . → Yani ön şart, resen, ikmalen veya idarece vergi tarh edilmiş olmasıdır.
- **(Kaçakçılık ve Usulsüzlüklerde uzlaşma mümkün değildir).**
- kanun metninde “tarhiyat sonrası” tabiri açıkça geçmemektedir

474

474

- Mükellef tarafından, **ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle**
- bunlara ilişkin **vergi ziyaı cezaları ile**
- **23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç)** tahakkuk edecek miktarları konusunda,

475

475

- **Uzlaşma ↔ Yargı**
- Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, **uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren** genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, **dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise → bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.**
- **Örneğin,** uzlaşmanın olmadığına ilişkin tutanağın tebliği tarihi itibarıyla, sadece 5 günlük dava açma süresi kalmışsa; bu süre kendiliğinden 15 gün olarak uzamış kabul edilir. **(bu örnekte +10 gün eklenmiş ve süre 15 gün olarak uzamış olur)** Buna göre, mükellefin önünde dava açmak için en az 15 günlük süre bulunmuş olur

476

• 2---TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

- **Ek 11:** Vergi tarh edilmeden ÖNCE **tarh edilecek vergi üzerinde** anlaşma yapılmaktadır.
- Henüz vergi incelemesi devam ederken başvurulmuş bir yoldur.
- Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler

Ü. S. ÜSTÜN (C) SADECE ŞAHSİ KULLANIM İÇİNDİR.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşmanın tarh işleminden önce gerçekleştirilmesidir. VUK'un ek 11. maddesine göre, «*Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 kaçakçılık suçları kapsamındaki fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)* tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verilebilir.
- Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.».

477

478

- **→ Uzlaşılan vergi için dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.**
- **→ Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamış olması halinde** mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden **sonra uzlaşma talep edemezler.** → Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmadığı takdirde mükellef artık tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidemez. Bu durumda mükellefin önünde esas itibarıyla iki yol kalmaktadır. Tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içinde ya cezadan indirim yoluna gidebilir ya da dava açabilir
- *******Belli miktardan az olan (2024 yılı için **23.000 TL**) usulsüzlük ve özel usulsüzlükler uzlaşma dışı bırakılmıştır.
- *******Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada **uzlaşma vaki olduğu takdirde** uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer. Vergi tahakkuk etmiş sayılır.

479

479

• 1- İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

• B. HATA DÜZELTME

480

• B. HATA DÜZELTME

- **VUK 116:** Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- Düzeltme yolu vergilerin kanuniliği ilkesinin subjektif idarî işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açar, böylece hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynar.
- *şeklî vergi hukuku bakımından, vergi uyumsuzluklarının idarî çözüm yollarından biridir.
- *maddî vergi hukuku bakımından ise, vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisi
- *idare hukuku bağlamında ise, idarî işlemin geri alınmasının bir örneği

- Haksız işlem
- Fazla & eksik alınma
- Alınma & istenme → tarh & tahsil
- Vergi dairesi & mükellef
- Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır.
- VUK 375: cezalarda da olabilir
- Vergi hatasının söz konusu olabileceği idari işlemler:
- ***Bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle KESİN VE YÜRÜTÜLMESİ ZORUNLU BİREYSEL İŞLEM niteliğinin bulunması gerekir.

481

482

- ****İşlemin kanuna aykırılık unsuru taşıması gerekir.
- Kanuna aykırılık vergilendirme işlemini ESASA ilişkin unsurları (sebepler&konu) bakımından sakat kılmalıdır.
- Böyle bir işlemdeki yanlışlık aynı zamanda VUK 117-118. Maddelerinde belirtilen hata türlerinden birine girmelidir.

• VUK 117: Hesap hataları :

- 1. Matrah hataları:
- 2. Vergi miktarında hatalar:
- 3. Verginin mükerrer olması:

• VUK 118: Vergilendirme Hataları:

- Mükellef kısmında hata:
- 2. Mükellefiyette hata:
- 3. Mevzuda hata:
- 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:

483

484

• Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması

- Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir (VUK Md. 119):
- Hatalı işlemi yapan ilgili memurun hatayı bulması ile,
- Üst memurların yapılan incelemeleri sırasında hatanın ortaya çıkartılması ile,
- Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkartılması ile,
- Vergi incelemeleri sırasında hatanın ortaya çıkartılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile.

• ***Dava açma süresi içinde düzeltme:

- Dava açma süresi içinde yapılan başvurularda genel itibarıyla İYUK'un 11. maddesi hükmü uygulanır.
- Bu bakımdan, söz konusu başvuru, işlemeye başlamış olan idarî dava açma süresini durdurur.
- Başvuru VUK'un 122. maddesi hükmü gereğince, vergi dairesine yapılacaktır. Dolayısıyla bu başvuru, idarî denetim türlerinden isti'taf (aynı mercie başvuru) yoluna tekabül etmektedir.
- **Madde 122 – Mükellefler**, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.

485

486

- **Dava açma süresi içinde düzeltme:**
- **İYUK 11:** 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, **üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.**
2. **Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.** (8.7.2021 tarih ve 7331 sayılı Kanun)
3. **İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.**
- **→Örneğin,** dava açma süresinin 25. günü reddedilen bir talebe karşı, kalan beş günlük süre içinde dava açmak gerekir.

487

• ***Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme:

- Bazen hatalar dava açma süresi olan otuz gün geçtikten çok sonra fark edilebilir.
- **VUK 124:** Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar **şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.**
- **Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.**
- **ŞİKAYET başvurusunun REDDİ halinde → DAVA açma imkanı tekrar ortaya çıkmaktadır.**

488

- **FAKAT bu aşamadaki dava, şikayetin reddi işlemine yönelik olarak açılmıştır.**
- Şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılacak davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil; şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlem oluşturmaktadır. **YANI bu davada sadece vergi hatası olup olmadığı incelenecektir. Eğer bu davada hukuki uyuşmazlık varsa, → bu uyuşmazlığın çözümü için gerekli süreler içinde yargı organına başvurulmadığı için süre yönünden USULDEN reddedilir. (Dava usul noktasından, süresinde vergi davası açılmamasından dolayı esasa girilmeden reddedilir).**

489

- *******Hukuki uyuşmazlık dışında düzeltme konusu YAPILAMAYACAK** iki husus bulunmaktadır:
- *****Yargı kararına konu olmuş hususlar. VUK 125:** Hakkında yargı organlarıncaya karar verilmiş hatalar düzeltme işlemi kapsamı dışında tutulmuştur. (Kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği, yargı kararına konu olmuş bir husus, idari işlemle değiştirilemez. & Kesin hüküm özelliği, yargı kararına dokunulamamasını da gerektirmektedir). Ancak yargı organları da hatanın farkına varmamışlarsa, ancak o hatalar hakkında düzeltme yoluna gidilebilecektir.
- *****Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar.**

490

• I- İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

• C. ÜST MAKAMLARA BAŞVURMA

C. ÜST MAKAMLARA BAŞVURMA

İdari işlemler için gidilebilecek genel bir başvuru yoludur. İYUK'un 11. maddesinde üst makamlara başvurma düzenlenmiştir:

1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.
2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır".

492

491

492

- ...Ayrıca vergi hatasının düzeltilmesi için işlemi yapan aynı mercie başvurulurken,
- üst makamlara başvuru, bir hiyerarşik başvuru niteliğindedir.
- Bu itibarla mükellefler vergi dairesinin işlemlerine karşı vergi dairesi başkanlıklarına, başkanlık olmayan yerlerde ise defterdarlıklara üst makam olarak başvurabilirler.

• YARGISAL ÇÖZÜM

• VERGİ YARGISI

493

493

494

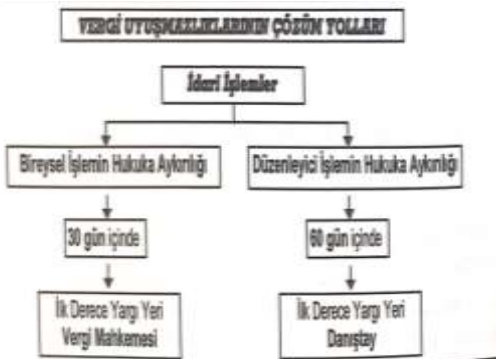
- Yargısal çözümde, davacı ve davalı arasındaki çekişme, yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur.
- Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarındaki gibi sadece bireysel işlemler (bir kişiye yönelik vergi tarh veya ceza kesme işlemleri gibi) bakımından değil, aynı zamanda genel düzenleyici işlemler (genel tebliğ, yönetmelik gibi) bakımından da yargı yoluna gidilebilmektedir. Bu itibarla vergi yargısı, malî mevzuatın boşluklarını doldurmakta bir rolüne (örneğin, Adil ve vergi hukukunun gelişmesini sağlamaktadır. (Öncel, Kumrulu, Çağan:185; Karakoç: 594-595).
- ***Türkiye’de idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi idari yargı çerçevesinde gerçekleştirilir->vergi yargısını idari yargının bir alt dalı ya da parçası olarak nitelendirmek yanlış olmaz

- Vergi yargısı ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda esas itibarıyla dava açmaya yetkililer, dava konusu, duruşma ve kanun yolundan vazgeçme ile ilgili olarak dört madde bulunmaktadır. Ayrıca ispat ile ilgili kurallar da bulunmaktadır.
- Vergi yargısı ile ilgili hükümleri incelenebilecek diğer kanunlar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Yürürlüğü ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunudur.
- ***Vergi yargısı üç dereceli olarak düzenlenmiştir. → Vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak idare mahkemeleri ile birlikte yer almaktadır.
- İkinci derecede istinaf merci olarak Bölge İdare Mahkemeleri bulunmaktadır.
- Temyiz merci olan Danıştay, bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

495

496

• ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK 304:



497

498

• VERGİ DAVASININ/TALEBİN KONUSU:

- VUK 378: Vergi mahkemesinde dava açabilmek için
- *verginin tarh edilmesi,
- *cezanın kesilmesi,
- *tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması;
- *tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.
- Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.
- Yani, talebin konusu, işlemin iptali / tarhiyatın iptali / tahsil edilmiş vergilerin iade / haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılmasına ilişkindir.

- **VUK 377: Mükellefler** ve kendilerine **vergi cezası kesilenler**, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.
- **Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.**
- Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.
- Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (II) özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine **temyiz yoluna gidemezler.**
- Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

499

499

• DAVA AÇMA SÜRESİ

- Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde **30 gündür** (İYUK Md. 7/1). Özel kanunlarda farklı süre yer almışsa bu farklı süreler dava açma süresi olarak geçerlidir. →
- **Örneğin**, AATUHK'a göre düzenlenen ödeme emirleri ve ihtiyati haciz kararlarına karşı dava açma süresi **15 gündür** (Md. 58). Emlak Vergisine ait bedel takdirinde bulunan komisyonların kararlarına karşı dava açma süresi **15 gündür.**
- Süre geçtikten sonra dava açma hakkı düşer. Süre aşımı, yargılama sürecinde ilk inceleme konularından biridir. Buna göre, süresi geçtikten sonra açılan dava ilk inceleme aşamasında reddedilir.

500

500

- **İYUK 7/2: Bu süreler; b)** Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda:
- * Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde **tahsilâtın**;
- * tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde **tebliğin**;
- * tevkif yoluyla alınan vergilerde **tevkif karar sahiplerine ödemenin**;
- * tescile bağlı vergilerde **tescilin yapıldığı**;
- * ve idarenin dava açması gereken konularda ise **ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği**;
- **Tarihi izleyen günden başlar.**

501

• YETKİLİ MAHKEME

- **İYUK 37. a)** Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri **tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,**
- **b)** Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince **şikayet** yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- **c)** AATUHK uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- **d)** Diğer uyumsuzluklarda dava konusu işlemi yapan,
- **Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.**

502

- Vergi yargısında tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarının **toplamı 2024 yılı için 270.000 TL'yi** aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine **duruşma** yapılır.
- Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır.
- Danıştay, mahkeme ve hâkim de kendiliğinden, taraf taleplerine ve para miktarlarına bağlı olmaksızın duruşma yapılmasına karar verebilir. (İYUK madde 17). Duruşma talebi, dava dilekçesi ile yapılabileceği gibi, cevap ve savunmalarda da yapılabilir.
- **VUK MÜKERRER 378:** Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan **tarhiyatın dayanağı** incelemeyi yapmış bulunan **inceleme elemanları** ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu **malî müşaviri veya muhasebecisini** de dinler.

503



• **Yürütmenin Durdurulması** →

504

• DAVANIN SONUCU

- Dava sonucunda **mükellefin davası kabul edilebilir**. Bu takdirde **vergi işlemi iptal edilir**. Vergi henüz ödenmemişse artık ödenmez. Eğer ödenmişse, ödenmiş verginin iadesi gündeme gelir. → Tarhiyatın iptali / ödenmiş verginin iadesi / haciz vb. işlemlerin kaldırılması yolunda hüküm tesis edilir.
- Mükellefin davası **reddedildiği** takdirde tarh edilmiş vergi **tahakkuk etmiş** olacağından, ödenmesi gereken bir aşamaya gelir. Vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye **ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir**. (VUK 112/3). Ayrıca yargı kararının tebliğine kadar gecikme faizi de uygulanır.

505

- Vergi dairesinin açtığı davanın kabulü halinde, → Takdir ve tadilat komisyonlarınca yapılan değerlendirme geçersiz kalır.
- AYRICA;
- ***konusu **31.000 TL'ye** (2024) kadar olan vergiler aynı zamanda kesinleşmiş de olur.
- ***Konusu **31.000 TL'yi aşan** vergiler, otuz günlük kanun yolu süresi bulunduğu için henüz kesinleşmez. → Otuz günlük süre içinde istinafa gidilmezse, sürenin bitiminde vergi kesinleşmiş olur.

506

506

• KANUN YOLLARI

Ü.S.ÜSTÜN (C) SADECE SAHŞİ KULLANIM İÇİNDİR

• A) İSTİNAF

- Vergi yargısının ARTIK ÜÇ dereceli olması gereği, BİM kararlarından belli miktardan düşük olanlar hakkında Danıştay'a gidilemez. Yüksek miktarlılar hakkında ise BİM kararından sonra 30 gün içinde Danıştay'a temyiz...
- İYUK 45:** 1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun hükümlerinde öngörülen istinaf mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren **otuz gün içinde istinaf yoluna** başvurulabilir. Ancak, **konusu 31.000 Türk lirasını** geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar **kesin olup**, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz

507

508

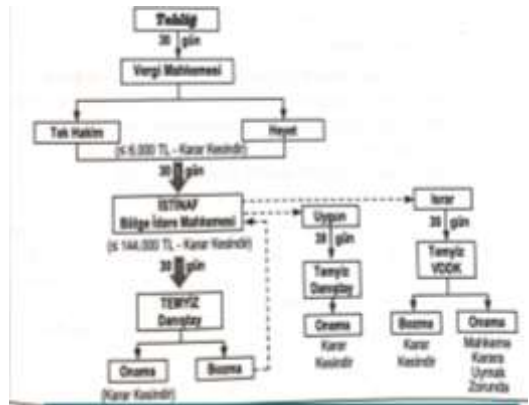
507

508

• B) TEMYİZ

- Temyiz makamı Danıştay'dır. Vergi yargılamasında, bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusu üzerine verdikleri kararlar, 30 gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilir (**İYUK Md. 46**). Ancak konusu, **920.000 TL'yi aşmayan** (2024) vergi davaları için temyiz başvurusu **yapılamaz**. Belirtilen miktara kadar uyuşmazlıklarda bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesindir. (önceden 580.000 idi)
- (davaların açılış tarihinde geçerli tutarlara göre davaya tek hâkimin mi yoksa heyetin mi bakacağı belirlenmektedir).
- Buna karşılık tek hâkim kararlarının kesin olup olmadığına veya istinaf mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna gidilip gidilemeyeceği konularında ise **karar tarihinde geçerli parasal sınırlar** dikkate alınmaktadır).

509



509

510

DAVA AÇMA İLE İLGİLİ SÜRELER

İŞLEM VE KONU	SÜRENİN BAŞLANGICI	SÜRE
VERGİ - CEZA İHBARNAMESİ TEBLİĞİNE KARŞI DAVA AÇMA	TEBLİĞİ İZLEYEN GÜN	30 GÜN
İHTİRAZİ KAYITLA BEYANA KARŞI DAVA AÇMA	TAHAKKUK FİŞİNİN KESİLDİĞİ GÜNÜ İZLEYEN GÜN	30 GÜN
İTİRAZ VEYA TEMYİZ YOLUYLA DAVA AÇMA	MAHKEME KARARININ TEBLİĞ TARİHİNİ İZLEYEN GÜN	30 GÜN
ÖDEME EMRİ TEBLİĞİNE KARŞI DAVA AÇILMASI/İhtiyati haciz/İhtiyati tahakkuk	ÖDEME EMRİNİN TEBLİĞİNİ İZLEYEN GÜN /+6183/15-20 de yazılı sürelerden itibaren	15 GÜN
İDARİ DÜZENLEYİCİ İŞLEMLERE KARŞI DAVA AÇILMASI	İDARİ DÜZENLEYİCİ İŞLEMİN RESMİ GAZETEDE YAYINLANDIĞI TARİHİ İZLEYEN GÜN	60 GÜN

511

- İnceleme sonucunda kural olarak **yeniden yargılama** yahut **tazmin** kararı verilebilmektedir
- → Tespit edilen ihlâl bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlâlî ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için **yeniden yargılama** yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. →Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlâl kararında açıkladığı ihlâlî ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.
- →Yeniden yargılama yapılmasında hukukî yarar bulunmayan hâllerde ise **başvurucu lehine tazminata** hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir.

513

513

- İspat araçları yönünden **Vergi Hukukunda delil serbestliği ilkesi** geçerlidir. Delil serbestliği ilkesi mükelleflerin, hem vergi idaresi ile ilişkilerinde hem de vergi yargılamasında geçerlidir.
- vergi yargılaması hukukunda delil serbestliği ilkesi benimsenmekle birlikte, **yeminin delil olarak kabul edilmemesi ve vergiyi doğuran olay ile ilgili tabii ve açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilemeyeceği konularında bazı sınırlamalar getirilmiştir.**

515

515

• ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

- 2010 yılında yapılan anayasa değişikliği ile
- Bir hakkın bireysel başvuruya konu olabilmesi için hem anayasada, hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alması gerekmektedir.
- *Örneğin* vergi ödevi, mülkiyet hakkı, adil yargılama hakkı, suç ve cezaların kanuniliği gibi hak ve ilkelerin ihlâlî halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmadan önce Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir.
- Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvurular, esas hakkında incelenir. →Bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin esas hakkındaki inceleme, bir temel hakkın ihlâl edilip edilmediği ve bu ihlâlin nasıl ortadan kaldırılacağına ilişkin belirlenmesi ile sınırlıdır.
- İç hukuk yolları tüketildikten sonra (olağan kanun yolları ve akabinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidilip sonuç alınamaması üzerine) kural olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilecektir.

512

512

• VERGİ YARGISINDA İSPAT VE DELİL

- **İspat**; bir vergi ilişkisinin temelindeki **maddi olayın** yasita olarak **delillerden yararlanmak suretiyle** ortaya konmasıdır.
- **DELİL**: İspat işleminde kullanılan vasıtalarla delil adı verilir.
- **KARİNE**: bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya, sonuca ulaşmayı ifade eder: Fiili / Kanuni (Adi / Kesin)
- İYUK'ta ****Resen araştırma ilkesi** (m. 20); ****geç ibraz olunan belgeler** (m. 21); ****dava açıldıktan sonra delil tespiti** (m. 58) **DIŞINDA** ispat ve delil ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir.

514

- Vergi Usul Kanununun, “ispat” başlığını taşıyan 3/B maddesinin son fıkrası **“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”**

516

516

• **Özetle;**

- VUK 3/B: DELİL SERBESTİSİ:
- ****YEMİN** delil değildir.
- ****TANIKLIK**, kural olarak vergi hukukunda geçerli bir delildir. ANCAK tanık beyanları bakımından vergiyi doğuran olayla TABİİ ve AÇIK ilgisinin bulunması gerekir.
- Yükümlü kesimindeki deliller=beyanname, bildirim...
- Vergi idaresince toplanan delil=yoklama, inceleme...

517

Ü.S.ÜSTÜN (C) SADECE SAHİ KULLANIM İÇİNDİR.

unitsuleymanustun.com.tr/