



SMMM YETERLİK SINAVI
VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMASI DERS NOTLARI

A. MURAT YILDIZ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI
TEMEL KAVRAMLAR
MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ
DEĞERLEME
TARHİYAT TÜRLERİ VE CEZALAR
6183 SAYILI KANUN
İDARİ YARGI
GELİR VERGİSİ KANUNU
KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

OCAK 2015

BİRİNCİ BÖLÜM :	13
VERGİ HUKUKUNA GENEL BİR BAKIŞ.....	13
1. VERGİ KAVRAMI	13
2. VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAYNAKLARI	13
2.1. ZORUNLU (BAĞLAYICI) KAYNAKLAR :	13
2.1.1. ANAYASA.....	13
2.1.2. KANUN.....	13
2.1.3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI	13
2.1.4. KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME	13
2.1.5. BAKANLAR KURULU KARARLARI	14
2.2. VERGİ HUKUKUNUN YARDIMCI KAYNAKLARI.....	14
2.2.1. Tüzük.....	14
2.2.2. YÖNETMELİK.....	14
2.2.3. GENEL TEBLİĞ.....	14
2.2.4. ÖZELGELER (MUKTEZALAR), GENELGELER, SİRKÜLERLER, GENEL YAZILAR	14
2.2.5. YARGI KARARLARI	15
3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	15
3.1. DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER	15
3.2 KAYNAKLARINA GÖRE VERGİLER.....	15
3.2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	16
3.2.2. HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	16
3.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	16
3.3. MADDÎ VERGİ HUKUKU - ŞEKLÎ VERGİ HUKUKU	16
İKİNCİ BÖLÜM :	17
VERGİ USUL KANUNU.....	17
1. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU	17
2. VERGİ EHLİYETİ	17
3. VERGİ SORUMLULUĞU TÜRLERİ:.....	18
3.1. KANUNİ TEMSİLCİLERİ SORUMLULUĞU	18
3.2. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU	18
3.3.1. MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU	19
3.3.2. TASFİYE MEMURLARI.....	19
3.3.3. SM, SMMM ve YMM'LERİN SORUMLULUĞU	19
4. VERGİLENDİRME SÜRECİ (4 T KURALI)	19
4.1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	19
4.2. TARH.....	20
4.3. TEBLİĞ	20
4.3.1. TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER	20
4.3.2. TEBLİĞ USULLERİ	20

4.4. TAHAKKUK	22
4.5. TAHSİL	22
5. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER.....	22
5.1. SÜRE KAVRAMI VE TÜRLERİ	22
5.1.1. KANUNİ SÜRELER	23
5.1.2. İDARİ SÜRELER.....	23
5.1.3. YARGISAL SÜRELER.....	23
5.2. SÜRELERİN HESAPLANMASI.....	23
5.3. SÜRELERİN UZAMASI	24
5.3.1. Mücbir Sebepler ve Sonuçları	24
5.3.2. Ölüm Hali	24
5.3.3. Zor Durum SEBEBİYLE MÜHLET VERME	25
5.3.4. Mali Tatil.....	25
6. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ.....	27
6.1. BİLDİRİM ÖDEVLERİ	27
6.1.1. İşe başlamayı bildirme.....	27
6.1.1.1. Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri	27
6.1.1.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri	27
6.1.1.3. İşe Başlamanın Bildirim Süresi	28
6.1.1.4. İşyeri Kavramı.....	28
6.1.2. Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi	28
6.1.3. İş değişikliklerinin bildirilmesi.....	28
6.1.4. İşletmede Değişikliği Bildirilmesi	28
6.1.5. İş bırakmanın bildirmesi	29
6.2. DEFTER TUTMA VE TASDİKİNE İLİŞKİN ÖDEVLER.....	29
6.2.1. Defter Tutma Mecburiyeti.....	29
6.2.2. Hesap dönemi.....	30
6.2.3. Defter Tutma Bakımından Tüccarlar	30
6.2.3.1. Birinci Sınıf Tüccarlar	30
6.2.3.2. İkinci Sınıf Tüccarlar	31
6.2.3.3. Sınıf Değiştirme.....	31
6.2.4. Tutulacak Defterler.....	31
6.2.4.1. Bilanço Usulünde Tutulacak Defterler	31
6.2.4.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma	32
6.2.4.3. Serbest Meslek Kazanç Defteri	32
6.2.5. TUTULACAK DEFTERLERDE KAYIT NİZAMI	32
6.2.5.1. Türkçe Tutma Mecburiyeti	32
6.2.5.2. Defterlerin Mürekkeple Yazılacağı	32
6.2.5.3. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi	32
6.2.5.4. Boş Satır Bırakılmayacağı, Sayfaların Yok Edilemeyeceği.....	33
6.2.5.5. Kayıt Zamanı	33
6.2.6. Defterleri Tasdiki.....	33
6.2.7. Tasdik zamanı.....	33
6.2.8. Sınai Müesseselerin tutacakları özel defterler.....	34
6.3. VESİKALAR VE KAYITLARIN TEVSİKİNE İLİŞKİN ÖDEVLER	35
6.3.1. TEVSİKİ ZORUNLU OLMAYAN KAYITLAR.....	35
6.3.2. FATURA VE FATURA YERİNE GEÇEN VESİKALAR	35
6.3.2.1. Fatura Tarifi ve Şekli.....	35

6.3.2.2. Sevk İrsaliyesi.....	35
6.3.2.3. Fatura Kullanma Mecburiyeti	36
6.3.3. FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER.....	36
6.3.3.1. Perakende Satış Vesikaları	36
6.3.3.2. Gider Pusulası	36
6.3.3.3. Müstahsil Makbuzu	36
6.3.3.4. Serbest Meslek Makbuzları	37
6.3.4. DİĞER EVRAK VE VESİKALAR	37
6.3.4.1. Taşıma İrsaliyeleri.....	37
6.3.4.2. Yolcu listeleri.....	37
6.3.4.3. Günlük müşteri listeleri.....	37
6.3.4.4. Adisyon Fişi.....	37
6.3.4.5. Ücret Bordrosu	38
6.3.4.6. Ücret Muhabere Evrakı	38
6.4. MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİ.....	38
6.5. DİĞER ÖDEVLER.....	38
7. VERGİ TARHINDA ÖN (HAZIRLAYICI) İŞLEMLER.....	39
7.1. YOKLAMA	39
7.2. ARAMA.....	40
7.3. BİLGİ TOPLAMA.....	40
7.4. TAKDİR KOMİSYONLARINCA MATRAH SAPTANMASI	40
7.5. İNCELEME	41
8. TARHİYAT TÜRLERİ	42
8.1. BEYANNAMEYE DAYANAN TARH.....	42
8.2. İKMALEN VERGİ TARHI.....	42
8.3. RE' SEN VERGİ TARHI	42
8.4. İKMALEN VE RE' SEN VERGİ TARHİNİN FARKLILIKLARI.....	43
8.5. VERGİNİN İDARECE TARHI.....	43
8.6. GVK, KVK VE KDVK' YA GÖRE TARHİYATIN MUHATABI	44
8.6.1. GELİR VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (GVK 107. MADDE)	44
8.6.2. KURUMLAR VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (KVK 16 VE 28. MADDE).....	44
8.6.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (KDVK 44. MADDE)	44
9. VERGİ HATASI.....	45
9.1. HESAP HATALARI.....	45
9.1.1. Matrah hataları.....	45
9.1.2. Vergi miktarında hatalar	45
9.1.3. Verginin mükerrer olması	45
9.2. VERGİLENDİRME HATALARI :	45
Vergilendirme hataları şunlardır:.....	45
9.2.1. Mükellefin şahsında hata	45
9.2.2. Mükellefiyette hata	45
9.2.3. Mevzuda hata	45
9.2.4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata	45
9.3. DÜZELTME YETKİSİ VE REDDİYAT	46
10. VERGİ HUKUKUNUN diğer TEMEL KAVRAMLARI.....	46

10.1. VERGİNİN KONUSU.....	46
10.2. MATRAH	46
10.3. İSTİSNA	46
10.4. MUAFİYET	46
10.5. VERGİ	47
10.6. RESİM	47
10.7. HARÇ.....	47
10.8. VERGİ MAHREMİYETİ	47
10.9. VERGİ ÖDEME GÜCÜ.....	47
11. ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI	48
12. GECİKME FAİZİ - GECİKME ZAMMI KAVRAMLARI.....	49
12.1. GECİKME FAİZİ	49
12.2. GECİKME ZAMMI.....	49
12.3. GECİKME FAİZİ İLE GECİKME ZAMMININ FARKLILIKLARI	51
12. DEĞERLEME	52
12.1. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ.....	52
1. Maliyet bedeli	52
2. Borsa rayıcı	52
3. Tasarruf değeri	52
4. Mukayyet değer.....	52
5. İtibari değer	52
6. Vergi değeri.....	53
7. Rayiç bedel.....	53
8. Emsal bedeli ve ücreti	53
9. Alış Bedeli.....	53
12.2. ALACAKLARIN VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ :	54
12.2.1. Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemi	54
12.2.2. Değersiz Alacaklar; (VUK Md.322).....	54
12.2.3. Şüpheli Alacaklar (VUK Md.323)	55
12.2.4. Vazgeçilen Alacaklar (VUK Md.324)	55
13. MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	55
13.1. GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ	55
Sabit Kıymet Alımı ve Yatırımlar Dolayısıyla Doğan Kredi Faizlerinin Ve Kur Farklarının Durumu	56
13.2. AMORTİSMAN UYGULAMASI	56
13.2.1. Amortismanın Konusu	56
13.2.2. Amortisman Ayırma Koşulları	56
13.2.3. Amortisman Ayırma Yöntemleri	57
13.2.4. Fevkalade Amortisman (VUK M. 317)	57
13.2.5. Kıst Amortisman Uygulaması	57
13.3. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU	58
13.4. YENİLEME FONU	58
14. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ	59
15. EMTİA DEĞERLEMESİ	60
15.1. KIYMETİ DÜŞEN MALLARDA DEĞERLEME.....	60

16. DÖVİZLİ İŞLEMLERLE İLGİLİ YAPILACAK İŞLEMLER.....	61
17. BANKA MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ.....	62
18. BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ	62
19. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME	63
19.1. KİRALAYANIN YAPACAĞI DEĞERLEME İŞLEMLERİ	63
19.2. KİRACININ YAPACAĞI DEĞERLEME İŞLEMLERİ	64
21. VERGİ CEZALARI.....	66
21.1. USULSÜZLÜK CEZALARI.....	66
21.1.1. Usulsüzlük Cezaları	66
21.1.2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI.....	67
21.2. VERGİ ZİYAI CEZASI.....	69
21.2.1. Vergi ziyai.....	69
21.2.2. Vergi ziyai suçu ve cezası	69
21.3. AĞIR OLAN CEZANIN KESİLMESİ	69
21.4. TEKERRÜR.....	69
21.5. FİİL AYRILIĞI.....	70
21.6. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZA İLE CEZALANDIRILACAK SUÇLAR VE CEZALAR	70
21.6.1. ONSEKİZ AYDAN ÜÇ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR	70
21.6.2. ÜÇ YILDAN BEŞ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR	71
21.6.3. İKİ YILDAN BEŞ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR.....	71
21.6.4. DİĞER HÜKÜMLER	71
21.7. İŞTİRAK SUÇU	71
22. VERGİ VE CEZALARININ KALKMASI	72
22.1. YANILMA.....	72
22.2. PİŞMANLIK UYGULAMASI.....	72
22.3. ÖLÜM.....	73
22.4. MÜCBİR SEBEPLER	73
22.5. CEZALARDA İNDİRİM	73
22.6. VERGİ AFLARI.....	73
22.7. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ	73
22.8. UZLAŞMA	74
22.9. ÖDEME	75
22.10. TERKİN.....	75
22.11. YARGI KARARLARI.....	75
22.14. ZAMANAŞIMI.....	75
22.14.1. Tahakkuk (Tarh) Zamanaşımı	75
22.14.2. Tahsil Zamanaşımı Süresi ve Bu Süreyi Durduran Ve Kesen Haller	76
22.14.2.1. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi	76
22.14.2.2. Tahsil Zamanaşımının İşlememesi (Durması).....	77
22.14.3. Ceza Zamanaşımı Süresi	77
22.14.4. Düzeltme Zamanaşımı	77
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	78
6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN	78
1. GİRİŞ	78

2. AMME ALACAKLARININ KORUNMASI	78
2.1. Teminat İsteme (Md.9)	79
2.2. İhtiyati Haciz (Md.13).....	79
2.3. İhtiyati Tahakkuk (Md.17).....	81
2.4. Diğer Korunma Hükümleri	82
2.4.1. Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı (Garameten Taksim) (Md.21).....	82
2.4.2. Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar (Md.22).....	82
2.4.3. İptal Davaları.....	83
2.4.4. Tasfiye Halinde Amme Alacağının Korunması.....	83
2.4.5. Ortaklığın Feshini İsteme (Md.34).....	84
2.4.6. Limited Ortaklıkların Amme Borçları (Md.35)	84
2.4.7. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu (Mük. Md. 35).....	84
2.4.8. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Halleri (Md.36)	85
3- ÖDEME	85
4- TECİL (Md.48).....	87
5- ÖLÜM HALİNDE TAKİBİN TEHİRİ	88
6- CEBREN TAHSİL ŞEKİLLERİ (Md.54).....	88
7- ÖDEME EMRİ (Md.55).....	89
8- MAL BİLDİRİMİ (Md.59).....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
9- HACİZ (Md.62).....	90
9.1. Mahiyeti	90
9.2. Borçlu Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiaları (Md.66).....	92
9.3. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLAR Elinde Haczedilen Mallara Karşı İstihkak İddiaları (Md.67)	93
9.4. HACZEDİLEMİYEN MALLAR VE KISMEN HACZEDİLEBİLEN GELİRLER	93
9.5. YETİŞMEMİŞ MAHSULLERİN HACZİ	93
10. ACİZ HALİ (Md.75).....	94
11. Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi (Md.79).....	94
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM :	95
İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU	95
1. VERGİ DAVALARINA BAKMAYA YETKİLİ MAHKEMELER	95
1.1. Vergi Mahkemeleri	95
1.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	95
1.3. Danıştay	95
2. DAVANIN KAPSAMI	95
3. YETKİLİ VERGİ MAHKEMESİ	96
4. DAVA AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR	96
5. DAVA AÇMA SÜRELERİ	96
6. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI.....	97
7. KARARLARIN SONUÇLARI.....	97

8. VERGİ MAHKEMELERİNİN KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI	97
8.1. İtiraz :	97
8.2. Temyiz	97
8.3. Kanun Yararına Bozma	98
8.4. Yargılamanın Yenilenmesi	98
8.5. Kararın Düzeltilmesi :	99
BEŞİNCİ BÖLÜM :	101
GELİR VERGİSİ KANUNU	101
1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ	101
1.1. TAM MÜKELLEFİYET	101
1.2. DAR MÜKELLEFİYET	102
2. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU	102
3. TİCARİ KAZANÇLAR	103
3.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR	103
3.1.1. TİCARİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ	103
3.1.1.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti	103
3.1.1.2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti	103
3.1.2. TİCARİ KAZANCIN BASİT USULDE TESPİTİ	103
3.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER	105
3.3. GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER	105
4. ZİRAİ KAZANÇLAR	107
4.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME	107
4.2. ZİRAİ İŞLETME HESABINA GÖRE HASILAT	107
4.3. ZİRAİ İŞLETME HESABINDA GİDERLER	108
4.4. HASILATTAN İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER	108
5.1. GERÇEK ÜCRETLER	109
5.2. DİĞER ÜCRETLER	110
5.3. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	110
6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI	111
6.1. SERBEST MESLEK ERBABI	111
6.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ	111
6.3. MESLEKİ GİDERLER	112
6.4. SERBEST MESLEK KAZANCI İSTİSNASI	113
7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI	114
7.1. GAYRİSAFİ HASILAT	114
7.2. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI	115
7.3. GİDERLER	116
7.4. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI	116
7.4.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR	117
8. MENKUL SERMAYE İRADI	119
8.1. SİGORTA SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLER:	121
8.2. GVK GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI	121
8.3. KAR PAYLARINA İLİŞKİN İSTİSNA	122

9. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR	123
9.1. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI.....	123
9.2. VERGİLENDİRİLMEMEYECEK DEĞER ARTIŞ KAZANCI.....	123
9.3. ARIZİ KAZANÇLAR	124
10. GEÇİCİ VERGİ	125
11. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI YAPMA MECBURİYETİ.....	125
12. GELİR TÜRLERİ İTİBARI İLE TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER.....	126
12.1. YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYECEK VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER.....	126
13. GELİR BEYAN ÖRNEKLERİ:	128
14. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER	132
14.1. HAYAT, SAĞLIK, BAĞKUR VB. SİGORTA PRİMLERİ.....	132
14.2. MÜKELLEFLERE AİT EĞİTİM VE SAĞLIK GİDERLERİNİN BEYAN EDİLEN YILLIK GELİRİN % 10 'UNA KADAR OLAN KISMI	132
14.3. ENGELLİLİK İNDİRİMİ.....	132
14.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ.....	132
14.5. SPONSORLUK HARCAMALARI.....	133
14.6. AR-GE HARCAMALARI.....	133
14.7. TÜRKİYE'DE YERLEŞMİŞ OLMAYANLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN HASILATIN % 50'Sİ.	133
14.8. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ	134
14.9. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI VE YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR	134
15. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER	136
15.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER.....	136
15.2. GEÇİCİ VERGİ.....	136
15.3. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLER	136
16. GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	137
17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ.....	138
17.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Unsurları.....	138
17.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ALTINCI BÖLÜM :	140
KURUMLAR VERGİSİ.....	140
1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU	140
2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ.....	140
2.1. TAM MÜKELLEFİYET	141
Kanuni Merkez :	141
İş Merkezi :	141
2.2. DAR MÜKELLEFİYET	141

4. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER	143
5. İNDİRİLECEK GİDERLER VE KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER (KVK MADDE 8, 11)	144
6. DİĞER İNDİRİMLER (KVK MADDE 10).....	145
7. ZARAR MAHSUBU (KVK MADDE 9)	146
8. ÖRTÜLÜ SERMAYE	147
9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	147
10. KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI	149
10.1. İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-a).....	149
10.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-b).....	149
10.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (K.V.K.Md. 5/1-c).....	149
10.5. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-d) ...	150
10.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (K.V.K.Md. 5/1-e)	150
10.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanlara Tanınan İstisna (K.V.K.Md. 5/1-f).....	151
10.8. Yurtdışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-g)	151
10.9. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-h).....	151
10.10. Eğitim Kurumları ve Rehabilitasyon Merkezlerinin Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K. Md. 5/1-ı)	151
10.11. Risturn İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-i)	151
10.12. Yabancı Fon Kazançları (K.V.K. Md. 5/A).....	152
10.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Md. 5/B).....	152
10.14. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7).....	153
12. İNDİRİMLİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ	155
13. TAM MÜKELLEF KURUMLARCA YAPILABİLECEK MAHSUPLAR.....	157
1- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu	157
2- Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin Mahsubu	157
3- Geçici Verginin Mahsubu	157
14. KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ (TEMETTÜ TEVKİFATI)	157
14. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ.....	159
14.1. TASFİYE	159
14.1.1. TASFİYE DÖNEMİ (K.V.K. Md. 17)	159
14.1.2. TASFİYE BEYANNAMESİ	160
14.1.3. TASFİYE KARI	160
14.1.4. SERVET DEĞERİ	160
14.1.5. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU	160
14.1.6. TASFİYE MUAMELELERİNİN İNCELENMESİ	161
14.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN BİRLEŞME.....	161
14.3. DEVİR İŞLEMİ	161
14.3.1. DEVİRİN ŞARTLARI.....	161
14.3.2. DEVİR HALİNDE VERGİLEME.....	162
14.4. BÖLÜNME.....	162

14.5. HİSSE DEĞİŞİMİ.....	163
YEDİNCİ BÖLÜM :.....	164
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU.....	164
1. GENEL BİLGİ.....	164
2. VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER (KDVK MADDE 1).....	165
3. TESLİM (KDVK MADDE 2)	165
4. TESLİM SAYILAN HALLER (KDVK MADDE 3).....	166
5. HİZMET (KDVK MADDE 4).....	166
6. HİZMET SAYILAN HALLER (KDVK MADDE 5)	166
7. İŞLEMLERİN TÜRKİYE’DE YAPILMASI (KDVK MADDE 6).....	166
8. MÜKELLEF (KDVK MADDE 8)	166
9. VERGİYİ DOĞURAN OLAY (KDVK MADDE 10)	167
10.1. TESLİM VE HİZMET İŞLEMLERİNDE MATRAH	167
10.2. İthalatta MATRAH	167
10.3. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ.....	168
12. VERGİ İNDİRİMİ	169
13. İNDİRİLMEMEYECİK KATMA DEĞER VERGİSİ (KDVK MADDE 30).....	169
14. İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ (KDVK MADDE 34).....	169
16. BELGESİZ MAL BULUNDURANLARIN SORUMLULUĞU (KDVK Md. 9/2)	174
17. İSTİSNALAR	174
17.1. İHRACAT İSTİSNASI (KDVK MADDE 11)	174
17.2. İHRACAT TESLİMİ VE YURT DIŞINDAKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN HİZMETLER (KDVK MADDE 12)	175
17.3. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA İSTİSNA (KDVK MADDE 13).....	176
17.4. TAŞIMACILIK İSTİSNASI.....	176
17.5. DİPLOMATİK İSTİSNALAR (KDVK MADDE 15).....	176
17.6. İTHALAT İSTİSNASI	176
17.7. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR	177
17.8. İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM (KDVK MADDE 32)	178
17.9. İSTİSNADAN VAZGEÇME:	178
18. EMSAL ÜCRET	178
19. VERGİLENDİRME DÖNEMİ (KDVK 39)	178
20. BEYAN eSASI (KDVK 40).....	179
21. BEYANNAME VERME ZAMANI (KDVK 41).....	179
22. TARH YERİ (KDVK 43).....	179
2. VERGİNİN ÖDENMESİ (KDVK 46)	180
22. GÜMRÜK İDARELERİNCE ALINAN KDV	180
SEKİZİNCİ BÖLÜM :.....	182

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	182
1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU	182
2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	183
3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU.....	185
3.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ.....	185
3.2. ÖTV'DE VERGİ SORUMLUSU	185
4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR:	185
4.1. İHRACAT İSTİSNASI.....	185
4.2. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ	186
4.3. DİPLOMATİK İSTİSNA	186
4.4. DİĞER İSTİSNALAR	186
5. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI.....	187
6. ÖTV ORANLARI VEYA TUTARLARI	187
7. VERGİLENDİRME.....	187
7.1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ.....	187
7.2. BEYAN ESASI.....	187
8. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BELGELERDE GÖSTERİLMESİ.....	188
9. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN İNDİRİMİ	188
BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI	189

BİRİNCİ BÖLÜM : VERGİ HUKUKUNA GENEL BİR BAKIŞ

1. VERGİ KAVRAMI

Vergiler, devlet veya yetkili kılınmış organları tarafından, kişi ve kurumlardan, kanuna dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.

2. VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAYNAKLARI

Vergi hukuku uygulayıcılarının çalışmaları sırasında başvurdukları çeşitli kaynaklar bulunmaktadır. Bu kaynakları kendi içerisinde zorunlu (bağlayıcı, temel) kaynaklar, yardımcı (tali) kaynaklar olarak iki grupta irdelenmek mümkün bulunmaktadır. Söz konusu kaynaklara kendi içindeki hiyerarşik sıralamaya göre aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

2.1. ZORUNLU (BAĞLAYICI) KAYNAKLAR :

2.1.1. ANAYASA

Vergi hukukunun zorunlu ve en başta gelen kaynağı Anayasa'dır. Vergi konusundaki hükümler kaynağını Anayasa'dan almaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur ve kanunla kaldırılır. Diğer kanunlar gibi, vergi konusunda yapılan kanunlar da Anayasa'ya aykırı olamazlar.

Anayasamızın 73. maddesine göre;

“ Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

2.1.2. KANUN

Yasama organı vergi ve benzeri yükümlülükleri ancak kanunla koyabilmektedir. Kanunlar da, Anayasa gibi yasama organından doğarlar.

2.1.3. ULUSLARARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Uluslararası vergi anlaşmalarının yasama organına sunulması ve onaylanması kanunla gerekli olduğu için kanun gücünde olup yargı ve yürütme organını bağlayıcı niteliktedir.

2.1.4. KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME

Bakanlar Kurulunun vergiler konusunda kanun çıkarma yetkisi yoktur. Ancak, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi konusunda kanun hükmünde kararname çıkarabilir. Bu durumda kanun hükmünde kararnameler zorunlu temel kaynaklar arasında yer alır.

2.1.5. BAKANLAR KURULU KARARLARI

Muaflık, istisnalar ve indirimlerin oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bağlayıcı kararlardır.

2.2. VERGİ HUKUKUNUN YARDIMCI KAYNAKLARI

Vergi hukukunun yardımcı kaynakları vergilendirme yönünden yeni bir norm getirmezler. Vergi hukukunda var olan normların açıklanmasına yönelik olarak yapılan düzenlemelerdir. Vergi hukukunun yardımcı kaynakları şunlardır.

2.2.1. TÜZÜK

Belli bir Kanunun uygulanmasını göstermek ya da emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek koşuluyla Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılırlar. Vergi hukukunda tüzükler, kendilerine seyrek olarak başvuru düzenleyici ve yardımcı kaynak durumundadırlar. Bunun nedeni, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde yer alan, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına ilişkin düzenlemelerin ancak kanunla yapılacağına ilişkin hükümdür.

2.2.2. YÖNETMELİK

Yönetmelikler, Başbakanlık, bakanlık ve kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak koşuluyla çıkardıkları düzenleyici yönetsel işlemlerdir. Yönetmelikler, vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin düzenleme getiremezler. Vergi kanunlarındaki ya da tüzüklerdeki hükümlere açıklayıcı ayrıntıları gösterici nitelikteki metinlerdir.

Bazı kaynaklarda tüzük ve yönetmelikler ile içtihadı birleştirme kararları vergi hukukunun asli kaynakları arasında sayılmaktadır.

2.2.3. GENEL TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek, kolaylaştırmak üzere genel tebliğler çıkarabilir. Bunlar sıra numarası verilerek Resmi Gazetede yayımlanır. Genel Tebliğler kaynak gücü bakımından iki gruba ayrılmaktadır;

Birinci grup genel tebliğler, vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetkisine dayanarak çıkarılmaktadır. Bu tebliğler, yeni hükümler getirdiğinden kendilerine uyulması gereken zorunlu kaynak halindedirler. Örneğin: VUK' nun 315'nci maddesi hükmüne göre belirlenen amortisman oranlarını Maliye Bakanlığı genel tebliği çıkartarak düzenlemektedir.

İkinci grup genel tebliğler ise Maliye Bakanlığının örgütüne yönelik olarak yayımladığı, vergi kanunlarını yorumlayıcı, açıklayıcı nitelikteki metinlerdir. Yeni hüküm getirmedikleri için yardımcı kaynaktırlar.

2.2.4. ÖZELGELER (MUKTEZALAR), GENELGELER, SİRKÜLERLER, GENEL YAZILAR

Özelgeler VUK' nun 413'üncü maddesi gereğince mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan hususlarda Maliye Bakanlığından ya da bakanlığın bu konudaki yetkili kıldığı makamlardan aldığı yazılı yanıtlardır. Özelgeler önemli bir hukuki sonuç doğurmaktadır. Yetkili makam tarafından kendisine verilen özelve göre hareket eden mükellefin bu işlemi ceza gerektirse bile ceza uygulanmamaktadır. Özelgelerin belirli kişilere

ve olaylara ilişkin olarak verilmesi ve kamu oyuna resmen açıklanmaması nedenleriyle ikincil kaynak olma özelliği taşımaktadır.

Vergi uygulanmasında tereddüt edilen konular hakkında Gelir İdaresi'nden açıklama (özelge) istenebilmektedir. Özelge sistemi 2010 yılı başında hem başvuru prosedürü hem de hukuki sonuçları itibarıyla yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemede, özelge talepleri için başvurular, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde bu birimlere, bulunmayan illerde ise defterdarlıklara "özelge talep formu" ile yapılmaktadır.

Gelir İdaresi'nce onaylanan özeldeler Gelir İdaresi'nin bütün yetkili birimlerinin görebildikleri bir havuza atılmakta ayrıca Gelir İdaresinin internet sitesinde yayınlanmaktadır.

Mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla yayınlanan muktezalardan özellik arz edenler **sirküler** adı altında yayınlanmaya başlanmış olup, yayınlanan sirkülerler doğrultusunda işlem yapan mükelleflere de tıpkı özeldede olduğu gibi, yayınlanan sirkülere uygun hareket etmek şartıyla ceza uygulanmamaktadır.

Genelgeler, genel yazılar, Maliye Bakanlığının bazı özel durumlara ilişkin olarak kendi teşkilatına yazdığı yazılar olduğu için vergi dairelerini bağlamaktadır. Vergi mükellefleri için bağlayıcı bir özellik taşımamaktadır.

2.2.5. YARGI KARARLARI

Yargı kararlarından, Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları, Danıştay, bölge idare mahkemesi ve vergi mahkemesi kararları ilgili mükellef ile vergi dairesini sadece dava konusu olayla ilgili olarak bağlar. Bu nedenle yardımcı kaynak özelliği gösterirler. Maliye Bakanlığı bir mükellef hakkında bir daire veya dava daireleri kurulunun verdiği kararı benzer durumda olan her mükellef için uygulama zorunluluğu yoktur.

Anayasa Mahkemesi kararları ile Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ise kesin kararlar olup herkesi bağlamaktadır.

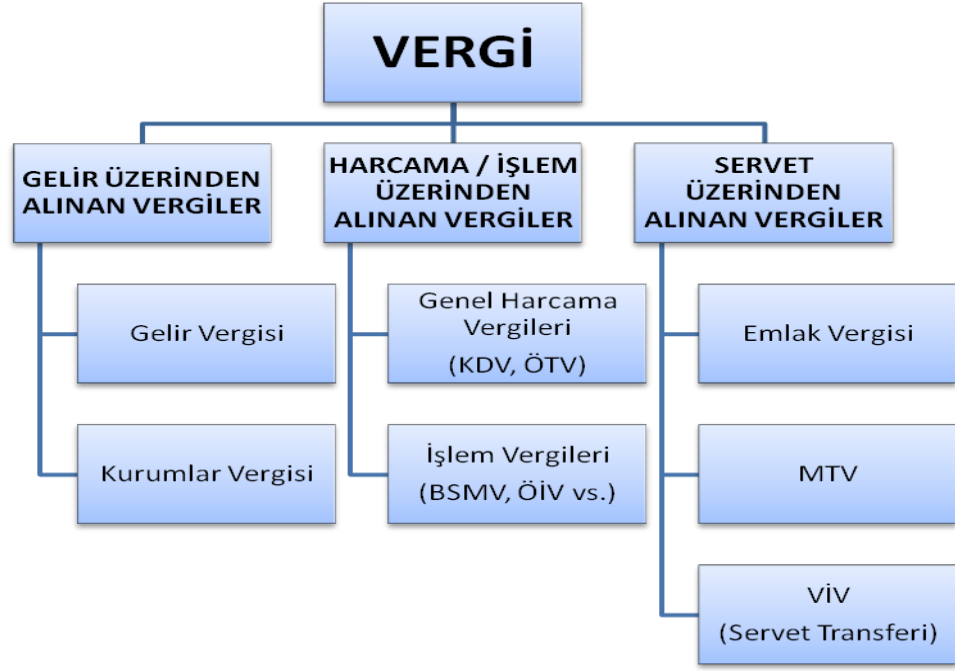
3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

3.1. DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLER

Vergilerin sınıflandırılması konusunda bilinen en yaygın ayırım, dolaylı-dolaysız vergi ayırımıdır. Yansıma ölçüsüne göre, vergi yükünün bir başkasına devredilebildiği vergiler, dolaylı vergilerdir. Örneğin, gelir vergisi ve kurumlar vergisi yansıtılamayan vergiler olup dolaysız vergilerdir. KDV ve ÖTV ise yansıtılabildiğinden dolaylı vergilere örnek olarak gösterilebilir. Dolaysız vergilerde verginin mükellefi ve yüklenicisi aynı kişi iken, dolaylı vergilerde ise verginin mükellefi ve yüklenicisi farklı kişilerdir.

3.2 KAYNAKLARINA GÖRE VERGİLER

Türk vergi sisteminin oluşturan vergileri, aşağıdaki şemada da görüldüğü gibi, konusunu oluşturan kaynaklara bağlı olarak üç ana başlık altında irdelemek mümkündür.



3.2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Günümüzde belli başlı vergi kaynaklarından biri gelirlerdir. Vergi sistemimizde, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler, gelir vergisine; tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler ise, kurumlar vergisine tabi kılınmıştır. Ülkemizde, gelir üzerinden alınan vergiler, toplam vergi gelirleri içinde yaklaşık % 30 oranında bir paya sahiptir.

3.2.2. HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcamalar da, kişilerin ödeme güçlerini gösteriyor olması sebebiyle, önemli bir vergileme kaynağıdır. Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel Tüketim Vergisi başlıca harcama vergilerindendir. Günümüzde, bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 70'e yakın bir seviyededir.

3.2.3. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Vergi ödeme gücünün bir diğer göstergesi de servetlerdir. Günümüzde de uygulanmakta olan, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi, birer servet vergisidir. Ülkemizde, servetler üzerinden (ve servet transferlerinden) alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, sadece % 1'ler düzeyindedir.

3.3. MADDİ VERGİ HUKUKU - ŞEKLİ VERGİ HUKUKU

Maddî vergi hukuku, vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukukî ilkeleri inceleyen daldır. Bir başka deyişle maddi vergi hukuku mükelleflerin parasal ödevlerinin düzenlediği vergi hukuku dalıdır. Bu kapsamda gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV maddi vergi kanunlarına örnek olarak gösterilebilir.

Şekli vergi hukuku veya diğer adıyla usul hukukunda ise mükelleflerin usule ve şekle ilişkin ödevlerinin düzenlendiği vergi hukuku dalıdır. Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun şekli vergi hukukuna örnek teşkil eden vergi kanunlarıdır.

İKİNCİ BÖLÜM : VERGİ USUL KANUNU

1. MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

Mükellef ve vergi sorumlusu kavramları Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu **mükellefi**, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir." şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla mükellefin kim olduğunu anlamak için yapılması gereken şey, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişileri tespit etmektir. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan tanım genel bir tanımlama olup, bunun dışında her bir maddi vergi kanununda aynı kanun çerçevesinde kimlerin mükellef olduğu ayrıca hüküm alınmış bulunmaktadır. Konuya ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

VERGİNİN TÜRÜ	VERGİNİN MÜKELLEFİ
GELİR VERGİSİ	Gerçek Kişiler.
KURUMLAR VERGİSİ	Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler, İş Ortaklıkları.
KATMA DEĞER VERGİSİ	Mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlar.
DAMGA VERGİSİ	Damga vergisinin konusuna giren kağıtları imza edenler.
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	Veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisap eden şahıslar.
EMLAK VERGİSİ	Türkiye sınırları içinde arsa, arazi ve bina sahibi olanlar.
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	ÖTV'nin konusuna giren malların imalatçıları veya ithalatçıları.

Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumluluğunda, vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmemekte, bir başka deyişle vergi sorumlusunun üzerine doğrudan bir vergi borcu düşmemektedir. Buna karşın vergi dairesi mükellefin kişiliğinde doğan vergi borcunun ödenmesi için vergi sorumlusu ile muhatap olmaktadır. Verginin ödenmesi sonucunda esas itibariyle vergi sorumlusunun mal varlığında da bir azalma meydana gelmemektedir. Vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleşmemesi ve vergi ödenmesi sonucunda mal varlığında da bir azalma meydana gelmemesi hususları vergi sorumlusu ile mükellefi ayıran iki temel kıstas olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde; vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğunun devrine yönelik olarak yapılan özel sözleşmeler vergi daireleri yönünden hüküm ifade etmemektedir.

Yine vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması da mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Örneğin; uyuşturucu madde ticareti kanunlarla yasak edilmiş bir faaliyet olmasına karşın, bu durumun herhangi bir şekilde tespit edilmesi halinde uyuşturucu madde alım satımından elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

2. VERGİ EHLİYETİ

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9. maddesine hükmüne göre; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. **Vergi ehliyeti** tanım itibariyle vergi kanunları bakımından mükellef veya vergi sorumlusu olabilmeyi ifade eden bir kavramdır. Bir kimsenin vergi mükellefi olabilmesi için kanuni ehliyet, başka bir deyişle medeni haklarını kullanma ehliyetinin bulunup bulunmaması önem arz etmemektedir. Buradan hareketle iki yaşındaki bebeğin, tutuklu bulunan bir kimsenin veya bir akıl hastasının mükellef veya vergi sorumlusu olması mümkündür.

Küçükler ve kısıtlıların vergi mükellefi ve sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler VUK'nun 10. maddesi uyarınca bunların kanuni temsilcileri (veli, vasi veya kayyım) tarafından yerine getirilir.

3. VERGİ SORUMLULUĞU TÜRLERİ:

Vergi mevzuatımızdaki **vergi sorumluluğu türlerini** aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

3.1. KANUNİ TEMSİLCİLERİ SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri; tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Gerçek kişilerde kanuni temsilciler; küçükler açısından veli, akıl hastaları açısından vasi, kısıtlılar açısından ise kayyımdır.

Tüzel kişilerde kanuni temsilcinin kimler olduğu ise ilgili Kanunlarda belirlenmiş bulunmaktadır. Örneğin; Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler çerçevesinde limited şirketlerde müdür, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, kooperatif, dernek veya vakıf gibi tüzel kişiliklerde ise bunları idare eden başkan kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır.

Kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

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

3.2. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan hükme göre 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan hallerin her biri vergi kesenlerin sorumluluğunu iyi birer örnek oluşturmaktadır. Bu madde çerçevesinde işçisine ücret ödemesinde bulunan işveren, müşterisine faiz ödemesinde bulunan banka, serbest meslek erbabına ödemede bulunan bir şirket, mülk sahibine işyeri kirası ödeyen bir tüccar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi çerçevesinde vergi sorumlusu sıfatı ile vergi kesmekle yükümlüdür.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak burada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir.

Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkiyatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkiyatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir.

3.3. DİĞER SORUMLULUK TÜRLERİ

3.3.1. MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi çerçevesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmektedir. Bu kapsamda mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olup, VUK'nun 372. maddesi çerçevesinde ölüm halinde vergi cezaları düştüğünden bu anlamda bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

3.3.2. TASFİYE MEMURLARI

Tasfiye memurları, tasfiye süresince şirketin kanuni temsilcisi olmasının yanı sıra, tasfiyeye tabi tutulan şirketlerin öncelikle vergi borçlarını ödemekle mükelleftir. Vergi borcunu ödemedi diğer alacaklılara veya ortaklara para dağıtırsa alınamayan kamu alacağı tasfiye memurundan talep edilebilir.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Ancak bu kapsamda, tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

3.3.3. SM, SMMM VE YMM'LERİN SORUMLULUĞU

3568 Sayılı Kanun hükümlerine göre ruhsat almış bulunan, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler; imzaladıkları beyannamelerde ya da düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgi ve belgelerin defter kayıtlarına ya da bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken sorumludur.

4. VERGİLENDİRME SÜRECİ (4 T KURALI)

4.1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergiyi doğuran gerçekleşmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan tanım genel bir tanımlama olup, bunun dışında her bir maddi vergi kanununda aynı kanun çerçevesinde vergiyi doğuran olayın neler olduğu ayrıca hüküm alınmış bulunmaktadır. Konuya ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

VERGİNİN TÜRÜ	VERGİNİN DOĞURAN OLAY
GELİR VERGİSİ	Gerçek kişilerce gelirin elde edilmesi.
KURUMLAR VERGİSİ	Kurum kazancının doğması
KATMA DEĞER VERGİSİ	Malın teslimi veya hizmetin ifası.
DAMGA VERGİSİ	Damga vergisinin konusuna giren kağıtların imzalanması.
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	Veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisabı.
EMLAK VERGİSİ	Türkiye sınırları içinde arsa, arazi ve bina iktisap edilmesi.
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	ÖTV'nin konusuna giren malların teslimi veya ilk iktisabı.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesini müteakip gerçekleşen “ 4T Kuralı “ olarak da adlandırılan ve verginin tarhı ile başlayıp, tahsili ile sona eren süreç aşağıdaki gibidir.

4.2. TARH

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Verginin tarh yetkisi vergi idaresine aittir. Mükellefin, kanundaki matrah ve nispete göre vergi borcunu hesaplama görev ve yetkisi yoktur. Bunun istisnası, posta ile gönderilen beyannamelerdeki matrah üzerinden ödenmesi gereken verginin mükellefçe hesaplanmasıdır.

4.3. TEBLİĞ

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Beyana dayanan tarhta, tahakkuk fişinin düzenlenmesi, tahakkuk için yeterlidir. Bu fişin mükellefe ayrıca tebliğine ihtiyaç yoktur. Diğer hallerde, verginin ilgiliye yazı ile mutlaka tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğ mükelleflere (ve vergi sorumlularına), bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

4.3.1. TEBLİĞ YAPILACAK KİMSELER

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzelkişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzelkişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafi olur.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhataf yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir).

-Veli, Vasi Ve Kayyımlara Tebliğ: Mükellef yerine geçen vasi, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır.

-Vasıtalı Tebliğ: Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.

-Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ: Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

-Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ: Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır.

4.3.2. TEBLİĞ USULLERİ

- **Posta ile Tebliğ:** Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

Bilinen adresler:

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

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

-İlan Yoluyla Tebliğ Usulü: Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
4. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

- **Memur Vasıtasıyla Tebliğ:** Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir.

-**Elektronik Ortamda Tebliğ:** Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

4.4. TAHAKKUK

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Beyana dayanan vergilerde tahakkuk işlemi mükellefçe beyanname verilmesini müteakip gerçekleşmektedir.

VERGİNİN TAHAKKUKU İLE KESİNLEŞMESİ AYNI ANLAMA MI GELMEKTEDİR ?

Verginin tahakkuku yukarıda açıklanmıştır. Verginin kesinleşmesi ise, vergi tarhiyatı ile ilgili olarak normal hukuki yolların tamamen tüketilmiş olması anlamına gelmektedir. Verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anlama gelmemekle birlikte, genel olarak verginin tahakkuk ettiği ve kesinleştiği tarihler örtüşebilmekte, dolayısıyla aynı anda meydana gelmektedir. Beyana dayalı tarhiyatlarda tahakkuk eden vergi aynı zamanda da kesinleşmektedir. Benzer şekilde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerde de dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşmektedir.

Ancak aşağıda belirtilen durumlarda verginin tahakkuk ettiği tarih ile kesinleştiği tarihler farklıdır.

1- Beyana dayanan vergilerde mükellefin kendi beyanına itiraz etmesi söz konusu olamayacağından tahakkuk fişinin bir örneğinin mükellefe verilmesiyle tahakkuk ve verginin kesinleşmesi aynı anda olmaktadır. Ancak “**İhtirazi Kayıtlı**” beyanname verilmesi durumunda tahakkuk gerçekleşmekte, kesinleşme için ise dava açma süresinin sonu ya da dava sonucu beklenmektedir.

2- Re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatta ise mükellefin vergi mahkemesine başvurusu ve vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine çıkması durumunda tahakkuk gerçekleşmekte, ancak kesinleşme için üst mahkemenin (Bölge idare mahkemesi veya Danıştay) vereceği temyiz kararı beklenmektedir.

4.5. TAHSİL

Vergilendirme sürecinin dördüncü ve son safhasını ise tahsil aşaması oluşturmaktadır. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan başlıca ödeme usulleri, banka yoluyla ödeme, çek kullanarak ödeme ve vergi dairesi veznesine ödeme olarak özetlenebilir.

5. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELER

5.1. SÜRE KAVRAMI VE TÜRLERİ

Süre; herhangi bir işlemin yapılması için belirlenmiş zaman boyutudur.

Vergi Hukukunda süreler, yaygın bir kabule göre 2 şekilde tasnif edilmektedir. Bunlardan ilki, hukuki nitelikleri açısından tasnif; diğeri ise, süreyi koyan organ açısından tasniftir.

Hukuki nitelikleri açısından tasnif; öngörülen süreye uyulmaması durumunda doğacak hukuki sonuçlar esas alınır. Bu tasnife göre süreler; hak düşürücü süreler, vergi ödevlerine ilişkin süreler, düzenleyici süreler ve zaman aşımı süreleri biçimindedir.

Süreyi koyan organ açısından ise kanuni, idari ve yargısal süreler olmak üzere 3 başlık altında tasnif edilebilir.

5.1.1. KANUNİ SÜRELER

Vergi Usul Kanununda ağırlıklı olarak mükelleflerin şekli ödevlerine (bildirim ödevleri, defter tutma ve tasdikine ilişkin ödevler, belge düzenine ilişkin ödevler vb.), 6183 sayılı Kanunda ödemeye (tahsil zamanaşımı süresi, ödeme emrine itiraz süresi, haczedilen malların satışına ilişkin süreler vb.), 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü vergi yargısına ilişkin sürelerle (dava açma, itiraz ve temyiz süreleri vb.) yer verilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca her bir maddi vergi kanununda; o vergi türü itibarıyla mükellefiyetin başlaması, sona ermesi, beyanname verme, ödeme gibi durumlar için bazı süreler verilmiştir. Bu sürelerle uyulmaması bazı sorunlar yaratmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesine göre, bir takvim yılına ilişkin beyannamenin ertesi yılın 25 Mart akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Verilmediği takdirde mükellef adına re'sen vergi tarh edilebilecek, ceza kesilebilecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanununda da daha önce Vergi Usul Kanunu ile düzenlenen, genelde idari yargıya, özelde vergi yargısına ilişkin süreler ile bu sürelerle ilişkin genel ilkeler yer almaktadır.

5.1.2. İDARİ SÜRELER

Vergi Usul Kanununun 14. maddesine göre, vergi kanunlarında açıkça yazılı olmayan hallerde idare, 15 günden aşağı olmamak ve ilgiliye tebliğ edilmek koşuluyla süreyi belirleyebilmektedir. Bu durum daha çok vergi işlemlerinin tamamlanabilmesi için idarenin bilgiye gereksinim duyduğu hallerde ortaya çıkmaktadır. **Örneğin**, Vergi Usul Kanununun 148 ve izleyen maddelerinde düzenlenen bilgi isteme ya da defter belge ibrazının talep edilmesi hallerinde mükellefler veya onlarla işlemlerde bulunan kişiler vergi idaresince istenecek bilgileri belirlenen sürede vermek durumundadırlar.

5.1.3. YARGISAL SÜRELER

İdari Yargılama Usulü Kanunu ya da diğer kanunların yargı organlarına verdikleri yetkilere göre mahkemelerce belirlenen sürelerle yargısal süreler adı verilmektedir. Örneğin, Danıştay ve vergi mahkemeleri gerek gördükleri belgelerin sağlanması için ilgililere süre verebilmekte ve bu süreleri haklı nedenler bulunması halinde uzatılabilmektedirler.

5.2. SÜRELERİN HESAPLANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesi hükmü çerçevesinde vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesaplanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

1. Süre gün olarak belli edilmişse; başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter. (Örneğin; 10 Ocak tarihinde tebliğ edilen evrak için 15 günlük süre, 11 Ocak tarihinde başlayacak ve 25 Ocak akşamında sona erecektir.)

2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse; başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter; (Örneğin; 31 Mart tarihinde tebliğ edilen evrak için 1 aylık sürenin, normal koşullarda 31 Nisan tarihinde sona ermesi gerekirken, nisan ayı 30 gün olduğundan süre ayın son günü olan 30 Nisan akşamında sona erecektir.)

3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde biter. (Örneğin; Katma değer vergisi beyannamesi verme

süresinin son günü olan izleyen ayın 24'ünün Cumartesi gününe denk geldiği bir durumda beyanname verme süresi kendiliğinden ayın 26'sı Pazartesi akşamına kadar uzamış olacaktır.)

5.3. SÜRELERİN UZAMASI

Kanunla ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idarece belirlenen süreler, kural olarak değiştirilemezler, uzatılamazlar. Ancak kanun koyucu mücbir sebep, ölüm hali, zor durum gibi hallerde bu kuralı yumuşatma ve uygulanması gereken yaptırımları erteleme gereğini duymuştur. Bu hallerde süreler yine kanunda belirtilen koşullara göre uzayabilmektedir.

5.3.1. MÜCBİR SEBEPLER VE SONUÇLARI

Vergi hukukunda sürelerin işlemesine engel olan nedenlerden en önemlisi mücbir nedenlerdir. Mücbir nedenlerin neler olduğu Vergi Usul Kanununu 13. Maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- 1- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
 - 2- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
 - 3- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler;
 - 4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması ;
- gibi hallerdir. Bu sayma sınırlayıcı olmadığı için benzeri haller de mücbir sebep olarak kabul edilecektir.

Mücbir nedenin bulunması halinde bu neden ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez, tahakkuk zamanaşımı da işlemeyen süreler kadar uzar. Önemli sonuçlar yaratması nedeniyle kanun koyucu, mücbir nedenlerin hüküm ifade edebilmesi için, malum olmasını ya da ilgililer tarafından kanıtlanması ya da belgelendirilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. (VUK. Md. 15)

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir. (VUK. Md. 15)

Sonuçları;

- Mücbir sebep, hem kanuni hem de idari süreleri durdurur.
- Mücbir sebep hali VUK ile buna bağlı vergi, resim, harç kanunları yönünden geçerlidir. Mücbir sebep nedeniyle sürelerin durması halinde tarh zamanaşımı da süreler kadar duracaktır.
- Defter ve kayıtların sahibinin iradesi dışında elden çıkmış olması -bunların mahkemelerce veya vergi incelemesi yapanlarca alınmış olması hali hariç (Hukuk ve Ticaret Mahkemeleri Yönetmeliği Madde 40, VUK 144) mücbir sebep sayılmıştır.

5.3.2.ÖLÜM HALİ

Vergi Usul Kanununun 16. maddesine göre, "Vergi Kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir."

Bu hükmün kabul edilmesinin nedeni Medeni Kanunun 605 ve 606. maddelerinde düzenlenen, mirasçılarının mirası reddetme hakkıdır. Mirasçılar mirası üç ay içinde reddettikleri

takdirde murise ilişkin yükümlülükleri yerine getirme zorunluluğundan kurtulacaklardır. Vergi Usul Kanunundaki üç aylık süre bir yerde bu red süresini karşılamaktadır.

Üç aylık süre sadece bildirim ve beyanname süreleri için söz konusudur. Özel kanunlarda ayrıca bir hüküm varsa bu hüküm uygulanır. Örneğin, G.V.K.'nın 92. Maddesine göre, ölüm halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, memleketi terk halinde ise terk tarihinden önceki 15 günlük süre içinde verilir.

5.3.3. ZOR DURUM SEBEBİYLE MÜHLET VERME

Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için:

- a. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
- b. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
- c. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Zor durum nedeniyle süre verme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla **yazılı başvuru şartı** aramaksızın da kullanabilir.

5.3.4. MALİ TATİL

5604 Sayılı "Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun" un 1 inci maddesi uyarınca;1-20 Temmuz arasındaki dönem mali tatil olarak kabul edilmiştir.Anılan kanuna göre; beyana dayalı tarhiyatta, kanuni suresinde verilmesi gereken ve son günü mali tatile rastlayan beyannamelerin verilme süreleri tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır.

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar." hükmü yer almaktadır.

Yine Kanun hükmü uyarınca; mali tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten kapsam dahilindeki kanuni ve idari sureler de, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılmaktadır. 5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında, "Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır." hükmüne yer verilmiştir.

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (7) numaralı fıkrasında, "Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz." hükmüne yer verilmiştir.Öte yandan; Kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğde, **Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile şans oyunları vergisine** ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin mali tatil nedeniyle uzamasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Ancak tebliğin "**Özel tüketim**

vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile şans oyunları vergisi”ne ilişkin kısmı Danıştay Yedinci Daire Başkanlığının 23.12.2011 tarihli ve Esas No:2009/2636, Karar No:2011/9721 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Bu çerçevede Haziran ayına ilişkin olarak normalde 24 temmuza kadar verilmesi gereken KDV beyannameleri ile 23 temmuza kadar verilmesi gereken muhtasar ve damga vergisi beyannamelerin verilme süreleri 27 temmuz, ödeme süreleri ise 30 temmuz akşamına kadar uzayacak, ÖTV beyan ve ödeme süreleri de aynı şekilde mali tatilden etkilenecektir.

MALİ TATİLİN UYGULANACAĞI TARİH ARALIĞI (DÖNEM)

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar." hükmü yer almaktadır.

MALİ TATİL KAPSAMINDA OLMAYAN SÜRELER

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (7) numaralı fıkrasında, "*Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak malî tatil uygulanmaz.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda,

- ☐ **gümrük idareleri,**
- ☐ **il özel idareleri ve**
- ☐ **belediyeler**

tarafından tarh ve/veya tahsil edilen (ithalde alınan katma değer vergisi, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi gibi) vergi, resim ve harçlar hakkında mali tatil uygulanmayacaktır.

MALİ TATİL NEDENİYLE UZAYAN SÜRELER

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, son günü mali tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren **yedi gün** uzamış sayılacaktır.

Burada uzayan süreleri dört kategoride irdelemek mümkündür.

☐ **Beyanname verme süresi** (Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerde; banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi gibi)

☐ **Ödeme süresi** (ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen ve vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi cezaları ve gecikme faizleri)

☐ **Müracaat (başvuru) süresi** (uzlaşma ve cezalarda indirimden yararlanmada talep süreleri)

☐ **Devamlı bilgi verme süresi**

MALİ TATİL SEBEBİYLE İŞLEMİYEN SÜRELER

5604 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemmez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.*" hükmüne yer verilmiştir.

Muhasebe Kayıt Süreleri

Vergi Usul Kanununun (VUK) 219'uncu maddesinde belirtilen "**on**" ve "**kırkbeş**" günlük süreler mali tatil süresince işlemmez, işlemeyen süreler 20 Temmuz'dan itibaren işlemeye başlar.

Bildirme Süreleri

VUK.'nun 153 ila 167'inci maddelerinde belirtilen ve aşağıda gösterilen işlemlerle ilgili ***bildirme süreleri*** mali tatil süresince işlemez, ***işlemeyen süreler*** 20 Temmuzdan itibaren işlemeye başlar.

6. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ

Vergi Usul Kanununda ağırlıklı olarak mükelleflerin şekli ödevlerine yer verilmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı bölümü kapsamında bu ödevlerden halen yaygın olarak geçerliliğini koruyanları 5 başlık altında sıralamak mümkündür.

1. Bildirim ödevleri
2. Defter tutmaya ve tasdikine ilişkin ödevler
3. Tutulacak kayıtların tevsikine ve belge düzenine ilişkin ödevler
4. Muhafaza ve ibraz ödevleri
5. Diğer ödevler

Söz konusu ödevlere ilişkin detaylı açıklamalar bu bölümünün konusunu oluşturmaktadır.

6.1. BİLDİRİM ÖDEVLERİ

6.1.1. İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesi hükmü gereği aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar durumu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

- Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
- Serbest meslek erbabı;
- Kurumlar vergisi mükellefleri;
- Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

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

6.1.1.1. Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri

Vergi Usul Kanunu'nun 154. maddesine göre tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri "İşe başlama" yı gösterir:

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

b- İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

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

6.1.1.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri

Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesi ise serbest meslek erbabı için "İşe başlama"yı gösteren halleri düzenlemiştir.

a- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;

b- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

c- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

d- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirimlerinde bu durumu açıklarlar.

6.1.1.3. İşe Başlamanın Bildirim Süresi

Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren **on gün içinde** kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca,

Şirketlerin kuruluş aşamasında **işe başlama bildirimleri** ise işe başlama tarihinden itibaren **on gün içinde** ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır.

6.1.1.4. İşyeri Kavramı

İşyeri kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde çok geniş bir biçimde tanımlanmıştır. Maddede yer alan tanıma göre; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

6.1.2. ADRES DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesi hükmüne göre, işe başlama sırasında veya daha sonra vergi dairesine bildirmiş oldukları bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükelleflerin, mutlaka yeni adreslerini de değişiklik tarihinden itibaren 1 aylık süre içinde vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Bu çerçevede iş veya teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği kabul edilmektedir.

6.1.3. İŞ DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ

İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden:

- Yeni bir vergiye tabi olmayı;
- Mükellefiyet şeklinde değişikliği;
- Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi;

Gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 158. maddesi gereği bu değişiklikleri de, değişiklik tarihinden itibaren 1 aylık süre içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

6.1.4. İŞLETMEDE DEĞİŞİKLİĞİ BİLDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 159. maddesine göre aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler 1 aylık süre içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu madde hükmü çerçevesinde örneğin; yeni bir şube açan ya da mevcut

şubelerinden birini kapatan mükelleflerin 1 ay içerisinde işletmesinde meydana gelen bu değişiklikten bağlı bulunduğu vergi dairesini haberdar etmesi gerekmektedir.

6.1.5. İŞİ BIRAKMANIN BİLDİRMESİ

İşe başlamayı bildirmek durumunda olan mükelleflerden işi bırakanlar, işi bıraktıkları tarihten itibaren azami 1 ay içerisinde bu durumdan da vergi dairesi haberdar etmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesine göre **iş bırakma**; vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması iş bırakma sayılmaz.

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi:

-Tasfiye veya iflas kararlarını;

-Tasfiyenin veya iflasın kapandığını; vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 164. maddesine göre de gerçek kişilerde **ölüm, ölen mükellef açısından iş bırakma hükmündedir**. Bu durumda iş bırakmanın, bir başka deyişle ölüm olayının mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekmekte olup, mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracaktır. Mirasçılar tarafından iş bırakma bildiriminin, normal süre olan 1 aylık süreye daha önce sürelerin uzaması bölümünde açıkladığımız 3 aylık süresinin ilavesi sonucunda bulunacak 4 aylık süre içerisinde yapılması gerekecektir

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

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

6.2. DEFTER TUTMA VE TASDİKİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

6.2.1. DEFTER TUTMA MECBURİYETİ

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi çerçevesinde aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler defter tutmaya mecburdurlar.

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;

6. Çiftçiler.

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

Genel kural, yukarıda sıralanan mükelleflerin defter tutmaları mecburiyeti bulunmasına karşın, aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında defter tutma mecburiyeti uygulanmamaktadır.

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan şartları taşıyan gelir vergisinden muaf olan esnaf ,
2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
3. Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
4. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan şartları taşıdığından kurumlar vergisinden muaf olan;
 - a) İktisadi kamu müesseseleri,
 - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

6.2.2. HESAP DÖNEMİ

Defterler, Vergi Usul Kanunu 174. maddesi gereğince hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

6.2.3. DEFTER TUTMA BAKIMINDAN TÜCCARLAR

Tüccarlar, Vergi Usul Kanunu'nun 176. maddesinde defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılmıştır;

- I inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;
- II inci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre; defter tutarlar.

6.2.3.1. Birinci Sınıf Tüccarlar

Vergi Usul Kanunu 177. maddeye göre aşağıda yazılı tüccarlar, I inci sınıfa dahildirler:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı (01.01.2015'ten itibaren) **100.000 TL'** yi veya satışlarının tutarı **220.000 TL'** yi aşanlar;
2. Yukarıda yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı (01.01.2015'ten itibaren) **88.000 TL'** yi aşanlar;
3. Yukarıdaki 1 ve 2 numarada yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numara da yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı **160.000 TL'** yi aşanlar;
4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler, faaliyet konuları yukarıdaki işlerden hangisine giriyorsa o hükme tabidir.);

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

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Görüldüğü üzere her türlü ticaret şirketleri (şahıs ve sermaye şirketleri), kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler ile kendi tercihleri ile bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler alış, satış ya da hasılat tutarlarına bakılmaksızın her hal ve takdirde I. sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Ferdi işletmelerin ise hangi esasa göre defter tutacağını belirlenmesinde ise yukarıda yer alan alış, satış ya da hasılat tutarlarının aşıp aşılmadığına bakılacaktır.

6.2.3.2. İkinci Sınıf Tüccarlar

Vergi Usul Kanunu 178. maddesine göre aşağıda yazılı tüccarlar II' nci sınıfa dahildirler:

1. 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeni işe başlayan tüccarlar ise yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II'nci sınıf tüccar olarak defter tutabileceklerdir.

6.2.3.3. Sınıf Değişirme

Birinci sınıf tüccarlar ile ikinci sınıf tüccarlar arasındaki sınıf değiştirme müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 179. ve 180. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre;

a. (I)'inci Sınıftan (II)' nci Sınıfa Geçiş: İş hacmi bakımından I inci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, II' nci sınıfa geçebilirler:

1. Bir hesap döneminin iş hacmi önceki bölümde 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya **üç dönemin** iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

b. (II)'nci Sınıftan (I)' inci Sınıfa Geçiş: İş hacmi bakımından II'nci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I inci sınıfa geçerler.

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya **2 dönemin** iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse. II'nci sınıf tüccarlar diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabilirler.

6.2.4. TUTULACAK DEFTERLER

6.2.4.1. Bilanço Usulünde Tutulacak Defterler

Vergi Usul Kanunu 182. maddesi gereği I. sınıf tüccarların bilanço esasına göre tutması gereken defterler aşağıdaki gibidir.

1. Yevmiye defteri;
2. Defteri-kebir;
3. Envanter defteri ;

6.2.4.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma

II. Sınıf tüccarların işletme hesabı esasında sadece işletme hesabı defteri tutmaları gerekmektedir.

6.2.4.3. Serbest Meslek Kazanç Defteri

Serbest meslek erbapları, Vergi Usul Kanunu 210. maddesi gereği Serbest Meslek Kazanç Defteri tutmak durumundadırlar. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

6.2.5. TUTULACAK DEFTERLERDE KAYIT NİZAMI

6.2.5.1. Türkçe Tutma Mecburiyeti

Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Ancak, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir.

6.2.5.2. Defterlerin Mürekkeple Yazılacağı

Vergi Usul Kanunu'nun 216. maddesine göre, tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da mümkündür. Tüm defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemle yapılabilir. Günümüzde defterlerin çok büyük bir oranda bilgisayar ortamında tutulması ve yazıcı vasıtasıyla yazdırılması nedeniyle bu şart kendiliğinden sağlanmaktadır.

6.2.5.3. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 216. maddesine göre, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre, yani ters kayıtla hatalı kayıt kapatılmak, yerine doğru kayıt yapılmak suretiyle düzeltilebilir.

İşletme hesabı defteri, serbest meslek kazanç defteri veya defter-i kebir vb. diğer bütün defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde ise düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

6.2.5.4. Boş Satır Bırakılmayacağı, Sayfaların Yok Edilemeyeceği

Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

6.2.5.5. Kayıt Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesine göre muameleler defterlere zamanında kaydedilir. şöyle ki:

a. Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların **on günden** fazla geciktirilmesi mümkün değildir.

b. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

c. Serbest meslek kazanç defterine ise muameleler günü gününe kaydedilir. Halen günü gününe tutulması zorunlu bulunan tek kanuni defter serbest meslek kazanç defteridir.

6.2.6. DEFTERLERİ TASDİKİ

Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesi çerçevesinde aşağıda yazılı defterlerin tasdik ettirilmesi zorunlu bulunmaktadır.

1. Yevmiye ve envanter defterleri;
2. İşletme defteri;
3. Serbest meslek kazanç defteri;
4. İmalat ve Üretim Defteri
5. Çiftçi İşletme Defteri
6. Yabancı Nakliyat Kurumlarının hasılat defteri.

Görüldüğü gibi, VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerden defteri-kebirin tasdiki zorunlu değildir. Fakat, TTK hükümlerine göre; defter-i kebirin de tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

6.2.7. TASDİK ZAMANI

Vergi Usul Kanununda yazılı defterleri kullanacak olanların, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; (Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlarda Aralık ayı içinde)
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce;

5. Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye **(ARA TASDİK)** mecburdurlar.

Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayılır.

Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından tasdik olunur.

Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.

6.2.8. SİNAİ MÜESSESELERİN TUTACAKLARI ÖZEL DEFTERLER

-İmalat Defteri: l'inci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar yukarda yazılı defterlerden gayrı bir (İmalat defteri) tutarlar.

İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla yazılır:

1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi);
2. Yukarda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar;
3. İmal edilen mamul maddeler;
4. Teslim edilen mamul maddeler;

-Kombine İmalat Defteri: Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü müteakip safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder. Kombine imalatta istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması mümkündür.

Sinai müesseseler, bu bölümde yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler; iptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler, bunları cins ve nev'i itibariyle ayrı sayfalarda gösterebilirler. Tek düzen muhasebe sistemine 7-A seçeneğine göre defter tutan müesseseler, imalat işlemlerini yevmiye defterinde ilgili hesaplarda gösterdikleri takdirde bu defteri tutmak zorunda değildir.

-Bitim İşleri Defteri: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır. Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterine kaydedebilirler.

6.2.9. DİĞER DEFTERLER

- Damga Vergisi Defteri
- Ambar Defteri

6.3. VESİKALAR VE KAYITLARIN TEVSİKİNE İLİŞKİN ÖDEVLER

Aksine hüküm olmadıkça Vergi Usul Kanununa göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir..

Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

Vergi Usul Kanununa göre kullanılan veya aynı Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

6.3.1. TEVSİKİ ZORUNLU OLMAYAN KAYITLAR

Genel kural kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsiki olmakla birlikte aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya dayandırılması mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkan olmayan giderler; (Örneğin; şehir içi dolmuş ücretleri)

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.

3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler. Mevzuatımızda halen belgelendirme şartı olmaksızın götürü olarak gider yazılabilecek iki durum söz konusudur.

- Gayrimenkul Sermaye İratlarının tespitinde Götürü Gider Esası (**G.V.K. Md. 74/2**)
- İhracatçılar, Yurt Dışı İnşaat ve Nakliyecilik Yapanların Yararlandığı Binde Beşlik Götürü Gider. (**G.V.K. Md. 40/1**)

6.3.2. FATURA VE FATURA YERİNE GEÇEN VESİKALAR

6.3.2.1. Fatura Tarifi ve Şekli

Fatura, Vergi Usul Kanunu 229. maddede “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî **yedi gün içinde** düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

6.3.2.2. Sevk İrsaliyesi

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için **sevk irsaliyesi** düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından **sevk irsaliyesine** bağlanması gereklidir. Sevk irsaliyelerinde fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, faturada yer alması gereken bilgilerin aynen yer alması gerekmektedir. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

6.3.2.3. Fatura Kullanma Mecburiyeti

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin **880TL'yi (2015 yılı için)** lirayı geçmesi veya bedeli **880 TL'den** az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

6.3.3. FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER

6.3.3.1. Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri Vergi Usul Kanunu'nun 233. maddesine göre aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları; (Yazar kasa fişi)
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

6.3.3.2. Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını, (Tüzel kişilerde unvanlarını) adreslerini, tarihi içerir ve iki nüsha olarak tanzim edilerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir.

6.3.3.3. Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden (tevkif suretiyle

vergilendirilen) satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

6.3.3.4. Serbest Meslek Makbuzları

Vergi Usul Kanunu 236.maddesi gereği serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü **tahsilatı** için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.

Düzenlenecek olan serbest meslek makbuzlarında asgari aşağıdaki unsurların yer alması gerekmektedir.

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın **alındığı** tarih; yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası izleyecek şekilde düzenlenir.

6.3.4. DİĞER EVRAK VE VESİKALAR

Vergi Usul Kanunu'nun 240. maddesine göre taşıma işletmeleri ile otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar.

6.3.4.1. Taşıma İrsaliyeleri

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209'uncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası birbirini takip eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtıranana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.

6.3.4.2. Yolcu listeleri

Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar.

6.3.4.3. Günlük müşteri listeleri

Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odaları, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.

6.3.4.4. Adisyon Fişi

Alkollü içki servisi yapılan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler ve lokantalar gibi işletmeler, karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya pastane, kulüp ve benzeri işletmeler, adisyon düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.

Diğer yandan 299 sıra numaralı Vergi Usul Yasası Genel Tebliği gereği olarak alkollü içki servisi yapmayan hizmet işletmelerinin adisyon düzenleme sorumluluğu yoktur.

6.3.4.5. Ücret Bordrosu

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz

6.3.4.6. Ücret Muhabere Evrakı

Tüccarların her nev'i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap hülasaları dahil) muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir

6.4. MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİ

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle bu kayıtlara esas teşkil eden belgeleri, **ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile** muhafaza etmeye mecburdurlar.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile **tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile** muhafaza etmeye mecburdurlar.

6.5. DİĞER ÖDEVLER

Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesine göre, vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

1. İncelemeye yetkili memura işletmenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;
2. İnceleme ile ilgili her türlü açıklamada bulunmak (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);
3. İncelemeye yetkili memurun, gerektiğinde iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;
4. İşletmede envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlere gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.

7. VERGİ TARHINDA ÖN (HAZIRLAYICI) İŞLEMLER

Verginin mükellefin beyanına istinaden değil de, idarece tarh edildiği durumlarda (re'sen, ikmalen, idarece tarhiyat gibi), beyana dayalı tarhiyattan farklı olarak, matrah vergi idaresince belirlenmektedir. Ancak matrahın vergi idaresince saptanması aşamasında matrahın belirlenebilmesi için bir takım verilerden faydalanılmaktadır. İşte matrah tespiti sırasında yararlanılan arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama gibi yöntemlere genel olarak vergi tarhına hazırlayıcı işlemler adı verilmektedir.

7.1. YOKLAMA

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine göre Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmeye yönelik araştırma işlemleri olarak tanımlanabilir. Yoklama aşağıdaki gerekçelerle yapılabilir.

a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,

Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye bildirilmez; yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama sonucu iki nüsha olarak düzenlenen tutanak niteliğindeki yoklama fişine geçilir; bu fiş nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilerek bir nüshası verilir.

Aynı Kanunun 128 inci maddesi uyarınca yoklamaya yetkililer şunlardır.

1. Vergi dairesi müdürleri,
2. Yoklama memurları,
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
4. Vergi incelemesine yetkili olanlar,
5. Gelir uzmanları.

7.2. ARAMA

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

7.3. BİLGİ TOPLAMA

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözlü istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine 15 günden az olmamak ve yazı ile tebliğ edilmek koşuluyla bir süre verilmesi gerekir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Örneğin; yap-satçı bir müteahhit nezdinde yapılan vergi incelemesi ile ilgili olarak denetim elemanları mükellefçe satışa konu edilen dairelerin gerçek tutarını tespit edebilmek amacıyla müteahhidin daire sattığı kişilerden dairelerin alış bedelleri sorulabilir.

Bilgi verme yükümünü yerine getirmeyenlere V.U.K.'un mükerrer 355 inci maddesi çerçevesinde 2015 yılı için aşağıda yer alan tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

Mükellefiyet Türü	Kesilecek Ceza (2015)
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.000 TL
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	660 TL
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	330 TL

7.4. TAKDİR KOMİSYONLARINCA MATRAH SAPTANMASI

Takdir Komisyonu; İllerde defterdarın, ilçelerde malmüdürlüğünün veya bunların görevlendireceği memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile mükellefin faaliyet gösterdiği sektörden seçilmiş iki üyeden kurulur. Takdir komisyonları sürekli veya geçici olarak kurulabilirler. Takdir komisyonunun görevleri şunlardır:

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;
2. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek

Vergi idaresinin takdir komisyonu kararlarını değiştirme yetkisi olmamakla birlikte, bu kararlara karşı dava açabilir.

7.5. İNCELEME

İnceleme, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Vergi Usul Kanununa göre incelemeye tâbi olanlar, yasa ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. İnceleme zamanının önceden haber verilmesi zorunlu değildir; ancak yükümlünün hazırlık yapması gerekli ise haber verilir. Kanun, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tahakkuk zamanaşımı süresi içinde inceleme yapma olanağı tanımaktadır.

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

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Vergi incelemesi yapanlar, incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir. Vergi inceleme elemanları vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

Vergi İncelemesine yetkili olanlar aşağıda sayılmıştır.

1. Vergi Müfettişleri

2. Vergi Dairesi Başkanı (29 ilde) / Vergi Dairesi Başkanı bulunmayan illerde Defterdar.
3. Vergi Dairesi Müdürleri / Vergi Dairesi Müdürü bulunmayan ilçelerde mal müdürü.
4. Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar.

10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu kurulmuş, çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklikler yapılarak vergi inceleme birimleri tek çatı altında toplanmıştır.

8. TARHİYAT TÜRLEİ

8.1. BEYANNAMEYE DAYANAN TARH

Türk vergi sisteminde vergiler kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "**Tahakkuk fişı**" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişı tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi dairesine getirene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişı kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.

Beyannameye dayanan tarh usulünün önemli bir sonucu, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamalarıdır. Ancak, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler ve vergi hatalarına ait hükümler saklıdır.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişı elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

8.2. İKMALEN VERGİ TARHI

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiyle ilgili olarak meydana çıkan ve **defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı** üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

8.3. RE'SEN VERGİ TARHI

Re'sen vergi tarhı, **vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde** takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

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

5. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

6. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

8.4. İKMALEN VE RE' SEN VERGİ TARHININ FARKLILIKLARI

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, ikmalen ve re'sen vergi tarhının farklılıkları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

a. Matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunması durumunda ikmalen, aksi takdirde resen tarhiyat yapılır.

b. İkmalen vergi tarhiyatında daha önce yapılmış bir vergi tarhı vardır, ancak vergi eksik hesaplanmıştır. Örneğin giderler fazla düşülmüş ya da amortisman fazla hesaplanmıştır. Re'sen vergi tarhında ise daha önce yapılmış bir tarhiyat olabileceği gibi olmayabilir.

c. İkmalen vergi tarhiyatında defter ve belgeler usulüne uygun olarak tutulmuştur. Ancak örneğin beyannamede defterde yer alan gerçek gelirler gösterilmemiş ya da amortisman oranı yanlış uygulanmıştır.

d. Re'sen vergi tarhiyatı takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılmasına karşın, ikmalen vergi tarhiyatı sadece vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarına istinaden yapılmakta olup, takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılmaz.

8.5. VERGİNİN İDARECE TARHI

Verginin idarece tarhı; Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu ve 30'uncu maddeleri dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen *belli matrahlar üzerinden* idarece tarh edilmesidir. Bu şekilde tarhiyata örnek olarak basit usulde ticari kazanç sahiplerinin yanında çalışan ve ücretleri götürü olarak vergi karnelerine göre vergilendirilenlerden kanuni süre geçmesine rağmen matrahlarını vergi karnelerine işlettirmeyen ücretliler için yapılan tarhiyatlar verilebilir.

8.6. GVK, KVK VE KDVK' YA GÖRE TARHİYATIN MUHATABI

Bazı işlemlere taraf olanlardan birinin veya tamamının, gerek mukimlik gerekse tabiiyet açısından verginin mükellefi ve sorumlusu tutulmaları mümkün olamamaktadır. İşte bu hallerde yapılan işlemde dolayı doğacak verginin taraflardan biri ya da onun adına birilerince ödenmesi yasa gereğidir. Buradan hareketle, vergiyi doğuran işlemin mükellefi veya sorumlusunun bulunmaması hallerinde onlar adına hareket eden; vekil, kanuni temsilci veya işlemleri yapanların tarhiyata muhatap tutularak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için KVK, GVK ve KDVK'da yasal düzenlemeler yer almaktadır.

8.6.1. GELİR VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (GVK 107. MADDE)

Gelir Vergisi bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Şu kadar ki;

1. Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri;

2. Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar;

3. Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye' de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar;

Tarhiyatta muhatap tutulurlar.

8.6.2. KURUMLAR VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (KVK 16 VE 28. MADDE)

Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur. (KVK MD.16/4)

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bu kurumların; Türkiye'deki müdür ve temsilcileri, Müdür ve temsilcileri mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur. (KVK MD.28/1)

8.6.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TARHİYATIN MUHATABI (KDVK 44. MADDE)

Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur. Şu kadar ki:

a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,

b) Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanunî merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimî temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimî temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar,

tarhiyata muhatap tutulurlar.

9. VERGİ HATASI

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki gruba ayrılır.

9.1. HESAP HATALARI

Hesap hataları şunlardır:

9.1.1. MATRAH HATALARI

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

9.1.2. VERGİ MİKTARINDA HATALAR

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması ve yukarıdaki matrah hatalarında yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

9.1.3. VERGİNİN MÜKERRER OLMASI

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

9.2. VERGİLENDİRME HATALARI :

Vergilendirme hataları şunlardır:

9.2.1. MÜKELLEFİN ŞAHSINDA HATA

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

9.2.2. MÜKELLEFİYETTE HATA

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

9.2.3. MEVZUDA HATA

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

9.2.4. VERGİLENDİRME VEYA MUAFİYET DÖNEMİNDE HATA

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

9.3. DÜZELTME YETKİSİ VE REDDİYAT

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

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

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde talep hakkı kalmaz.

10. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER TEMEL KAVRAMLARI

10.1. VERGİNİN KONUSU

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak , kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin konusu, üzerine konulduğu ve doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurlardır.

Bu unsurlar, bazen bir gelir (örneğin: gelir vergisi) , bazen bir servet (örneğin: emlak vergisi), bazen bir harcama (örneğin: katma değer vergisi) ve bazen de bir işlem yada kağıt / belge (örneğin : damga vergisi) olarak karşımıza çıkmaktadır.

10.2. MATRAH

Verginin, üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Örneğin; gelir vergisi için, vergiye tabi her türlü kazanç ve iradın safi tutarı; kurumlar vergisi için, ilgili Kanunda vergiye tabi kılınmış her türlü kurum kazancının safi tutarı; katma değer vergisi için de, ilgili Kanunun 1 inci maddesinde sayılan vergiye tabi işlemlerin bedelleri, verginin matrahını oluşturmaktadır.

10.3. İSTİSNA

Vergi kanunlarında, verginin kapsamı içinde sayılan bazı işlem ve unsurların, çeşitli ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sebeplerle, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Örneğin, kurumlar vergisi uygulamasında, kurumların, bir başka kurumun sermayesine ortak olmak suretiyle elde ettikleri iştirak kazançları, verginin genel kapsamına dahil olmakla birlikte, vergiden istisna edilmiştir.

10.4. MUAFİYET

Vergi kanunlarına göre mükellef sayılan bir gerçek veya tüzel kişinin, çeşitli ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sebeplerle, vergi dışı bırakılmasıdır.

Gelir vergisi uygulamasında, Kanunda belirtilen şartları taşıyan esnaf ve çiftçilerin vergi dışı bırakılmaları, muafiyet uygulamasının birer örneğidir.

Gerek istisna ve gerekse muafiyet uygulamalarının altında, o vergi konusunun ya da mükellefin vergilendirilmemesinden sağlanacak toplumsal yararın, vergilendirme ile sağlanacak toplumsal yarardan fazla olduğu düşüncesi yatar.

10.5. VERGİ

Vergi, devlet veya yetkili kılınmış organları tarafından, fert ve kurumlardan, kanuna dayanılarak, cebren ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.

10.6. RESİM

Belirli bir işin veya hizmetin yapılması konusunda, devletin veya yetkili organlarının verdiği izin karşılığında ödenen paralardır.

Bu kaynaktan sağlanan kamu gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı oldukça düşüktür.

Örnek : İthalde Alınan Damga Resmi, Rihtım Resmi.

10.7. HARÇ

Devlet veya yetkili kıldığı organları tarafından sunulan belli bir hizmetin karşılığında, bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenen paralardır. Harçların özelliği devlet tarafından; yapılan belli bir hizmetin veya sağlanan belli bir menfaatin veya sağlanan ayrıcalığın karşılığında ödenmiş olmasıdır.

Örnek : Tapu Harcı, Yargı Harçları, Tapu ve Kadastro Harçları, Konsolosluk Harçları vb.

10.8. VERGİ MAHREMİYETİ

Kanun koyucu, vergileme ile ilgili usul hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nda, görevleri gereği mükelleflerin veya onlarla ilgili kimselerin ticari, şahsi ve diğer her nevi sırlarını öğrenme durumunda olanların, bu sırları ifşa edemeyeceklerini ve kendileri yada üçüncü şahıslar yararına kullanamayacaklarını hükme bağlamıştır. Aynı maddede, söz konusu sırları saklamakla yükümlü olan görevliler ;

- a. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- b. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- c. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- d. Bilirkişiler, olarak sayılmıştır.

Vergi mahremiyetini ihlâl edenlerin, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanununun 239'uncu maddesinin birinci fıkrasında "sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

10.9. VERGİ ÖDEME GÜCÜ

Vergi ödeme gücü kavramı, Anayasamızda da ifadesini bulan bir kavramdır. Ancak, vergilendirme ile ilgili tartışmaların her zaman odak noktasında bulunan vergi ödeme gücü kavramının tanımı konusunda da farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlardan birine göre, vergi ödeme gücü, kişilerin, kendileri ve ailelerinin yaşamı için gerekli asgari düzeydeki gelirin üzerinde kalan kısımdır.

Bir diğer görüşe göre de, kişilerin gelirleri ne olursa olsun vergi ödemeleri gerekir. Bu, ülkenin vatandaşı olmanın temel gereklerinden biridir.

Vergi ödeme gücüne ulaşmada, günümüzde, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma kuramı, asgari geçim indirimi gibi araçlar kullanılmaktadır.

11. ÖZEL ÖDEME ZAMANLARI

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde özel ödeme zamanları düzenlemiştir. Kanun maddesine göre;

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.

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.

Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 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. 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 tebliği tarihine 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.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden

düzeltilme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir(**)

5. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

6. İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.

“Fazla veya yersiz tahsilatta faiz ödemesi:

GEÇİCİ MADDE 29- (6322 sayılı kanunun 16. maddesiyle değişen fıkra numarası; Yürürlük 15.06.2012) Bu Kanunun 112 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanır.”

12. GECİKME FAİZİ - GECİKME ZAMMI KAVRAMLARI

12.1. GECİKME FAİZİ

İkmalen, 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;

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.

Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

12.2. GECİKME ZAMMI

Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % **1,40** oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

Sürenin hesaplanmasında amme alacağının vade tarihi süreye dahil **edilmez**, ödeme tarihi süreye dahil **edilir**. Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarına vade tarihinden ödendiği/tahsil edildiği tarihe kadar geçecek süre için uygulanacak gecikme zammı tam aylar için **aylık esasa**; ay kesirleri için ise **günlük esasa** göre hesaplanacaktır.

a- Aylık Esasa Göre Gecikme Zammının Hesaplanması:

Kanuni süresinde ödenmeyen amme alacaklarına ilişkin gecikme zammının hesaplanmasında tam aylar için,

Aylık gecikme zammı tutarı = (aylık gecikme zammı oranı) x (ay sayısı) x (gecikme zammı uygulanacak tutar)

formülü kullanılacaktır.

b- Günlük Esasa göre Gecikme Zammının Hesaplanması:

Ay kesirleri için gecikme zammı, 5035 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 02.01.2004 tarihinden itibaren günlük esasa göre hesaplanacaktır. Günlük esasa göre gecikme zammının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılacaktır.

Ay kesri için (günlük) gecikme zammı tutarı = (günlük gecikme zammı oranı) x (gün sayısı) x (gecikme zammı uygulanacak tutar)

Örnek- Hopa Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden (E), 100.000,00 TL tutarlı ve 23.10.2010 vadeli vergisini ve buna ilişkin gecikme zammını 10.01.2015 tarihinde ödediği takdirde,

Gecikme zammı;

23.10.2014-22.12.2014 tarihleri arasındaki 2 aylık süre için (aylık %1,40 oranında) aylık esasa göre, 23.12.2014-10.01.2015 tarihleri arasındaki 18 günlük süre için ise günlük esasa göre hesaplanacaktır.

Borcun 2 tam aylık süre için gecikme zammı tutarı = (% 1,4 x 2 ay) x 100.000,00
= % 2,8 x 100.000,00
= 2.800,00 TL

Bu borcun 23.12.2014-10.01.2015 tarihleri arasındaki 18 günlük ay kesri için gecikme zammı tutarı ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Günlük gecikme zammı oranı: (0,014 / 30=) 0,000466
(günlük gecikme zammı oranı) x (gün sayısı) x (gecikme zammı uygulanacak tutar) =
= (0.0004667) x 18 x 100.000,00
= 840,06 TL

Böylece mükellef (E)'den 100.000,00 TL vergi borcunun yanında ayrıca (2.800,00 + 840,06=) 3.640,06 TL gecikme zammı tutarının da tahsil edilmesi gerekmektedir.

Bu hesaplamalarda ödeme tarihinin süreye dahil edilmesi, vade tarihinin ise süreye dahil edilmemesi gerekmektedir.

12.3. GECİKME FAİZİ İLE GECİKME ZAMMININ FARKLILIKLARI

- a-** Gecikme faizi tahakkuktaki gecikmenin, gecikme zammı ise tahsilattaki gecikmenin müeyyidesidir.
- b-** Gecikme faizi aylık olarak hesaplanmakta ve gecikme faizinin hesabında ay kesirleri dikkate alınmamaktadır. Gecikme zammı ise günlük olarak hesaplanmakta, dolayısıyla ay kesirleri içinde gecikme zammı alınmaktadır.
- c-** Gecikme faizi ile gecikme zammının her ikisinin de oranı birbirine eşit olup, aylık % **1,40** olarak uygulanmaktadır.
- d-** Gecikme faizi sadece vergi aslı üzerinden hesaplanırken, gecikme zammı vadesinde ödenmemiş bulunan vergi aslı ve vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanır, gecikme faizi ve usulsüzlük cezaları için hesaplanmaz.

12. DEĞERLEME

Değerleme: V.U.K.'nın 258 ve 259. maddelerine göre, "vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin tespiti."

Envanter Çıkarmak : Değerlemenin ilk aşamalarından biri envanter çıkarmaktır. Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüllere göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.

12.1. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

1. Maliyet bedeli

VUK'nun 262. maddesinde maliyet bedeli; " ...İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- | | | |
|---------------------|-------------------|-------------------------|
| a- Gayrimenkuller, | b- Demirbaş eşya, | c- Özel maliyet bedeli, |
| d- Zirai mahsuller, | e- Emtia | |

2. Borsa rayici

Borsa rayicine ilişkin VUK' nun 263. maddesi hükmüne göre borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder. Borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere örnek olarak yabancı paralar ile devlet tahvili ve hazine bonolarını verebiliriz.

3. Tasarruf değeri

VUK' nun 264. maddesindeki tanıma göre tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Tasarruf değeri ölçüsü sadece alacak ve borç senetleri için uygulanmakta olup, bu senetlerin tasarruf değerinin bulunmasında reeskont yöntemi kullanılmaktadır.

4. Mukayyet değer

VUK'nun 265. maddesinde mukayyet değer; "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri" olarak tanımlanmıştır. Mukayyet değer uygulamada muhasebe değeri veya defter değeri olarak da adlandırılmaktadır. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir. . İktisadi kıymetlerin mukayyet değerinin tespiti için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur.

- a- Senetsiz alacak ve borçlar
- b- Reeskont uygulaması yapılmayan senetli alacak ve borçlar,
- c- İlk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar,
- d- Aktif ve geçici hesaplara ilişkin kıymetler,
- e- Karşılıklar.

5. İtibari değer

İtibari değer VUK'nun 266. maddesinde "Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerine yazılı olan değer" olarak tanımlanmıştır. İtibari değer uygulamada nominal değer veya yazılı değer olarak adlandırılmaktadır. TL cinsinden kasada bulunan değerler itibari değerle değerlendirilmektedir.

6. Vergi değeri

VUK' nun 268. maddesindeki tanıma göre vergi değeri "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeri" olarak tanımlanmıştır. Vergi değeri uygulamada bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.

7. Rayiç bedel

VUK'nun Mükerrer 266. maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım bedelidir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde düzenlenen finansal kiralama işlemlerinde değerlemede rayiç bedeli ölçüsü kullanılmaktadır. Söz konusu maddeye göre; kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

8. Emsal bedeli ve ücreti

VUK' nun 267. maddesi hükmüne göre emsal bedel; "Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." Emsal bedeli, gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen mallara uygulanabilir. Değeri bilinen bir iktisadi kıymetin değerlemesinde bu ölçü kullanılmaz. İktisadi kıymetin gerçek değerinin başka bir değerleme ölçüsü ile bulunabildiği durumlarda, emsal bedeli ile değerlendirilemeyecektir.

Emsal bedeli uygulaması VUK'nun 267. maddesi uyarınca aşağıdaki üç sıra takip edilmek suretiyle yapılır:

Birinci sıra - Ortalama Fiyat Esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra - Maliyet Bedeli Esası: Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef, bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belirler.

Üçüncü sıra - Takdir Esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilmeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

Emsal bedelin, yukarıda yer alan ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeli esasına göre bulunmasında emsal bedel bizzat mükellefler tarafından hesaplanır. Emsal bedelinin birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasına veya ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına göre tespitinin mümkün olmaması halinde ise emsal bedel takdir komisyon marifetiyle tespit edilecektir.

9. Alış Bedeli

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır. Hisse Senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri **alış bedeli** ile değerlendirilecektir.

12.2. ALACAKLARIN VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ :

12.2.1. Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemi

İktisadi işlemlere dahil senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulma işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerleme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Reeskont ayırmanın şartları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Senet, vade içermelidir ve vadesi değerleme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.
- Mükellefler için reeskont işlemi **ihtiyaridir**.
- Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutan kuruluşlar, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır. Kısmi reeskont işlemi yapılamaz. Örneğin; alacak senetlerinin bir kısmını reeskonta tabi tutup, diğer kısmını tutmamak olmaz.
- 31.12.2011 tarihinde yapılacak olan reeskont işlemlerinde **%14** oranı uygulanacaktır.
- **Yabancı para cinsinden** olan senetli alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulabilir. (VUK. 280/3). Ancak bu durumda reeskont oranı olarak; **LIBOR** (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır. (**Amerikan Doları için yaklaşık %1.10, Euro için ise yaklaşık % 2 seviyelerindedir**)

Reeskont Hesaplama Tekniği:

238 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde Reeskont hesabında aşağıda yer alan iç iskonto formülünün kullanılması gerekmektedir.

İç İskonto Formülü: $R = A \times n \times t / 360 + (n \times t)$

R = Reeskont Tutarı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı)

A = Senedin Nominal Değeri

n = Faiz Oranı;

12.2.2. Değersiz Alacaklar; (VUK Md.322)

Kazai bir hükme (yargı kararı) veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar **değersiz alacaktır**.

Kanaat getirici vesikaya şunları örnek verebiliriz.

- a)- Konkordato anlaşması (alacaklının borçluya ibra ettiği kısım)
 - b)- Borçlunun miras bırakmadan öldüğünü ve mirasçılarının mirası reddettiğini gösteren belgeler.
 - c)- Aciz vesikaları,
 - d)- Borçlunun yurt dışına çıktığını ve haczedilebilecek malı olmadığını gösterir belgeler v.b.
- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
 - Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda dikkate alınamaz.

- Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse tahsil edildiği yıl gelir yazılır.

12.2.3. Şüpheli Alacaklar (VUK Md.323)

V.U.K. 323 üncü maddesinde bir alacağın şüpheli sayılmasını gerektiren haller şu şekilde hüküm altına alınmıştır.

- 1. Alacak Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır:**
- 2. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulmalıdır:**
- 3. Alacak Teminatsız Olmalıdır:**

Alacağın teminatlı olması halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz. Ancak alacağın kısmen teminatlı olması halinde şüpheli alacak karşılığı teminatsız kısım için ayrılır. Şahsi kefalet olarak verilmiş alacaklar da teminatlı alacak olarak kabul edilmektedir. Yurtdışında olan alacaklar için gerekli prosedür yerine getirilmek şartıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Hatır senetleri için karşılık ayrılmaz.

4. Alacak Şüpheli Hale Gelmiş Olmalıdır:

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- a- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- b- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan daha fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır ve bu tür şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

12.2.4. Vazgeçilen Alacaklar (VUK Md.324)

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına nakl olunur.

13. MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

13.1. GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

VUK.'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller **maliyet bedeli** ile değerlendirilir.

Ayrıca aynı maddede;

- 1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,**
- 2- Tesisat ve Makineler,**
- 3- Gemiler ve diğer taşıtlar,**
- 4- Gayri maddi hakların da gayrimenkullerin gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.**

Gayrimenkullerde satın alma bedeline VUK.'nun 270. maddesinde yazılı giderlerin eklenmesi zorunludur.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;

1. Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler

Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;

- 1- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri,
- 2- Emlak alım vergisi ve özel tüketim vergileri .

K.D.V. Kanunun 30/d bendi hükmüne göre binek otomobil alımında ödenen K.D.V.'nin indirimi mümkün olmayıp doğumuna neden olan binek otomobilin maliyet bedeline eklenmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Sabit Kıymet Alımı ve Yatırımlar Dolayısıyla Doğan Kredi Faizlerinin Ve Kur Farklarının Durumu

a) Aleyhte Doğan Kur Farkları ve Kredi Faizleri: 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; sabit kıymetlerin alış finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanı tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

b) Lehte Doğan Kur Farkları : 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; Kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle kalan tutar üzerinden amortismanı tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, **daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.**

13.2. AMORTİSMAN UYGULAMASI

13.2.1. AMORTİSMANIN KONUSU

V.U.K.'un 313. maddesine göre amortismanın konusunu; “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya , aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayri menkullerle 269 ‘uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi teşkil eder.”

13.2.2. AMORTİSMAN AYIRMA KOŞULLARI

- a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma.
- b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma . (Örneğin, bu şartı sağlamayan boş arsa ve araziler amortismanı tabi tutulmaz.)
- c) Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasının) hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.
- d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (**2012 yılı için 770 TL**) aşması.

13.2.3. AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

a) Normal amortisman; Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

b) Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman; V.U.K.'un mükerrer 315 inci maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman oranı ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde ;

I- Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanların toplamının tenzili suretiyle bulunur.

II- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %50' yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

III- Amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır ,

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

1.1.2004 tarihinden itibaren iktisadi kıymetin en az beş yılda itfa edilmesi uygulamasının yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kullanıma bağlı **faydalı ömür** esas alınarak amortisman ayrılmasına geçilmiştir.

13.2.4. FEVKALADE AMORTİSMAN (VUK M. 317)

VUK.'un 317. maddesine göre amortisman tabi olup;

i- Yangın, deprem , su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

ii- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

iii- Cebri çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Gayrimenkullerle, haklara, mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı "Fevkalade amortisman " nispeti tespit eder ve mükellefler bu oranı kullanarak amortisman ayrabilirler.

Fevkalade amortisman yukarıda sıralanan koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasıdır. Fevkalade amortisman uygulanan dönemde ayrıca normal amortisman ayrılmaz. Eğer doğal afet nedeniyle, iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılır.Bu işlemlerin yapılabilmesi için Maliye Bakanlığına başvuru şarttır.

13.2.5. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI

V.U.K.'un 320/2 maddesi uyarınca; "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."

Örnek: Bay (A) 22.08.2014 tarihinde 60.000.- TL.'ye satın aldığı binek otomobilini ticari işletmesinin aktifine kaydetmiştir.

Bu durumda Bay A; 2014 yılında; $(60.000 \times 0,20) \times 5/12 = 5.000$.-TL kıst amortisman ayırabilecektir. Kıst amortismanının hesabında, ay kesirleri tam ay sayıldığı için binek otomobilin alındığı Ağustos ayı tam ay olarak dikkate alınmıştır. Kıst amortisman uygulaması nedeniyle dikkate alınmayan; $(60.000 \times 0,20) \times 7/12 = 7.000$.-TL ise itfa süresinin son yılında (2018) ayrılacak amortismanına eklenecektir. Bu durumda Bay (A) 2018 yılında $(60.000 \times 0,20) + 7.000 = 19.000$ TL amortisman ayırabilecektir.

13.3. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

V.U.K.'un 325/A maddesi uyarınca; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir.

Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin **%10'unu** ve öz sermayenin **%20'sini** aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

13.4. YENİLEME FONU

V.U.K.'nın 328/4 maddesine göre **Yenileme Fonu**; işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış karı veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir.

Yenileme Fonu Ayırma Koşulları:

Yenileme fonu bilanço esasına göre defter tutanlarca ayrılabilir.

1- Satılan kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymet olması gerekir. (Örnek; boş arsa arazi için ayrılmaz.)

2- Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerce bu konuda karar verilerek girişimde bulunulması.

3- Yeni alınan iktisadi kıymetle, satılan iktisadi kıymet aynı nitelikte olmalıdır. Ancak, teknolojik gelişmelere bağlı olarak satılan ve alınan amortismanına tabi iktisadi kıymet aynı özelliklere sahip olmamakla birlikte aynı amaç için kullanılacaksa yenileme fonu ayrılabilir.

Örnek: 30 kişilik otobüs satılıp, yerine 50 kişilik otobüs alımı halinde bu uygulamadan yararlanılabilir.

Ancak, otobüs satıp kamyon alınırsa yararlanılamaz.

4- Yenileme fonu yeni alınacak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarında kullanılır.

5- Yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanımı zorunludur. Üç yıllık sürenin hesabında, satışın yapıldığı yılda dahildir. Üç yıl içinde kullanılmayan yenileme fonu (ne sebeple olursa olsun) üçüncü yılın sonunda o yılın vergi matrahına eklenir.

13.4. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN SİGORTA TAZMİNATI

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

14. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

Menkul kıymetler; ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklardır. Örnek: Hisse Senedi, Yatırım Fonu Katılma Belgeleri, Devlet ve Özel Sektör Tahvilleri, Hazine Bonoları ilk akla gelenlerdir.

Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Yasal Düzenlemeler;

VUK'un menkul kıymetlerin değerlemesi ile ilgili 279. maddesine göre; hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

Madde hükmünden görüleceği üzere menkul kıymetlerin değerlendirilmesi açısından üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Şöyle ki;

a) Alış Bedeli Ölçüsüyle Değerlenecek Menkul Kıymetler,

Hisse Senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri **alış bedeli** ile değerlendirilmektedir. **Alış bedeli**; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır.

b) Borsa Rayici Ölçüsü İle Değerlenecek Menkul Kıymetler;

Ana kural olarak, yukarıda açıkladığımız ve alış bedeliyle değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin dışında kalan tüm menkul kıymetler **borsa rayici** ile değerlendirilecektir. Bu tanım çerçevesinde hisse senetleri dışında İ.M.K.B.'da işlem gören ve dolayısıyla varsa borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlere devlet tahvilleri ile hazine bonoları örnektir.

c) Kıst Getiri Ölçüsüyle Değerlenecek Menkul Kıymetler;

Borsa rayicine göre değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel; menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesiyle bulunur. Bu şekilde değerlemeye konu olabilecek menkul kıymetleri ise şöyle sıralayabiliriz.

- Alış bedeli ile değerlendirilemeyen yat.fonu katılma belgeleri,
- **Borsa rayici yoksa** ⇒
 - Özel Sektör Tahvilleri
 - Finansman Bonoları, Banka Bonoları
 - Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler
 - Gelir Ortaklığı Snd.

15. EMTİA DEĞERLEMESİ

Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

15.1. KIYMETİ DÜŞEN MALLARDA DEĞERLEME

VUK'un 278. maddesinde yazılı nedenlerle değerini kısmen veya tamamen kaybeden emtia **emsal bedeli** ile değerlendirilir Bu şekilde değerlendirme yapabilmek için;

. Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma , çatlama, paslanma, v.b. olaylar sonucunda;

- Veya yangın, deprem, su basması gibi bir doğal afet nedeniyle oluşmalıdır.
- . Bu haller dışında örneğin, çalınma ve kaybolma hallerinde bu hüküm uygulanmaz.

Kıymeti düşen emtianın değerini tespit için **takdir komisyonlarına** başvurularak, emsal bedelin tespitinin yapılması istenir ve tespit edilecek emsal bedel (Sıfır dahi olsa) değerlemede esas alınır.

15.2. SATIN ALINAN EMTİAYA İLİŞKİN FAİZ VE KUR FARKLARI İLE VADE FARKLARI

Satın alınan emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilip edilemeyeceği konusunda 238 numaralı VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre;

a) İthal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar aleyhte oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise; ilgili yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir. Benzer şekilde kurlardaki düşüş nedeniyle lehe kur farkı olduğu durumda da; söz konusu mallar satıldığı takdirde lehe oluşan kur farklarının doğrudan gelir yazılması, satılmayıp işletme stoklarında yer almaya devam ettiği bir durumda ise mükellefin tercihinin bağlı olarak emtianın maliyetinden düşülmesi veya doğrudan gelir kaydedilmesi gerekecektir.

b) İşletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır.

c) Vadeli olarak satın alınan emtialarla ilgili satıcılara ödenen ve satış faturasında gösterilen vade farkları emtianın maliyet bedelinin bir unsurudur. Vade farklarının satış faturasına eklenmeyip, ayrıca fatura edilmesi de durumu değiştirmeyecek ve emtianın alındığı anda anında tutarı belli olan vade farklarının ilgili olduğu emtianın maliyetine eklenmesi gerekecektir. Ancak emtianın alımı aşamasında söz konusu olmayıp, alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesi gerekçesiyle doğan ve ayrıca fatura edilen vade farklarının ise emtia maliyetine eklenmeyip, finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

15.3. EMTİA SİGORTA TAZMİNATI

VUK'un 330. maddesi hükmüne göre; emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde ise bu tazminat hasılat kaydedilir.

16. DÖVİZLİ İŞLEMLERLE İLGİLİ YAPILACAK İŞLEMLER

Yabancı para cinsinden bankalardaki mevcutlarının Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek döviz alış kurları ile kasadaki yabancı paraların ise efektif döviz alış kurundan değerlendirilmesi gerekir. Maliye Bakanlığınca kur belirlemesi yapılmaması halinde T.C. Merkez Bankasının döviz alış kurlarının esas alınması gerektiği konusu 130 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Geçici vergi dönemlerinde değerlendirme esas kur olarak T.C. Merkez Bankası döviz kurları kullanılmaktadır.

Dövizli borçlarla ilgili olarak dövizli borcu doğuran işlemin niteliğine göre aşağıda belirtilen şekilde uygulama yapmak gerekir.

Ticari malların ithali nedeniyle oluşan dövizli borcun değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen kur farkları doğrudan finansman gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Ticari malın yurt içindeki bir firmadan döviz olarak veya dövize endeksli olarak satın alınması karşılığında oluşan dövizli borçların değerlemesi sonucu meydana gelen kur farkları o malın depoya girdiği zamana kadar olan kısmı maliyet, depoya girdikten sonraki zamana isabet eden kısmı ise finansman gideri olarak dikkate alınır.

Dövizli borç yatırım malı veya sabit kıymet alınması nedeniyle oluşmuşsa söz konusu yatırımın veya sabit kıymetin aktive alındığı yılın sonuna kadar oluşan kur farkları iktisadi kıymetin maliyetine aktarılmak zorundadır. Sabit kıymet aktifine alındıktan sonraki yıllara ait kur farkları ise istenirse doğrudan gider yazılır veya maliyete ilave edilir.

17. BANKA MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

VUK'nun 281 inci maddesinin 5228 Sayılı Kanununla değişik birinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”

Buna göre ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükellefler, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edeceklerdir. Ticari işletmeler aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır.

Örneğin; (ABC) Limited Şirketi'nin, 01.08.2013 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla vade tarihi olan 01.08.2014 tarihinde 60.000 TL faiz geliri elde edeceği bir durumda söz konusu kazancın tamamı 2013 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz gelirinin 01.08.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan beş aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 25.000 TL 2013 hesap dönemi kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 31.07.2014 tarihleri arasında kalan yedi aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 35.000 TL ise 2014 hesap dönemi kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

Bu uygulama Gelir Vergisi Kanunu'nun “Menkul Sermaye İratları” başlıklı 75 inci maddesinin 7 ve 12 inci bentleri kapsamında gerçek kişilerin şahsi sermayeleri dolayısıyla elde ettikleri faiz gelirlerini kapsamamaktadır.

18. BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

VUK'nun 285 inci maddesinin 5228 Sayılı Kanununla değişik birinci fıkrası hükmüne aşağıda yer verilmiştir.

“Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”

Yapılan bu düzenleme ile, bankalar tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirme günü itibariyle krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedilebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Bu şekilde işlemeye taraf olan mükelleflerden birisi için gider oluşturan unsurun, diğer mükellef içinde gelir oluşturmaları kuralına uygun hükümler getirilmiş olmaktadır.

Buna göre finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödememiş bulundukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

Örneğin; Kilim Limited Şirketi'nin, 01.07.2013 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2014 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2013 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2013 hesap dönemi kurum kazancının hesabında, 01.01.2014– 30.06.2014 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2014 hesap dönemi kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

19. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME

4842 sayılı Kanun ile VUK'a finansal kiralama işlemlerinde değerleme hükümlerini düzenleyen mükerrer 290. madde eklenmiştir. Bu madde, 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden belirtilen tarihten sonra yapılacak finansal kiralama işlemlerinde bu madde hükmü uygulanacaktır.

Yapılan yasal düzenleme ile finansal kiralama işlemlerinde kiralama işleminin hukuki mahiyeti veya şekli yerine, özün önceliği ilkesi benimsenmektedir. Dolayısıyla, yapılan işlem Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılmamış bile olsa, içerik ve niteliği itibarıyla finansal kiralama olarak kabul edilmesi gerekiyor ise mükerrer 290. madde hükmüne göre işlem yapmak gerekecektir.

Finansal Kiralama

Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalar finansal kiralama olarak tanımlanmıştır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.

Aşağıda belirtilen kriterlerden **birini veya daha fazlasını** taşıyan kiralama işlemleri vergi uygulamaları açısından finansal kiralama işlemi olarak kabul edilecektir.

- a) İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi
- b) Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması
- c) Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması
- d) Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması

19.1. KİRALAYANIN YAPACAĞI DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1. Alacak Değerlemesi

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından kiralayana yapılacak kira ödemelerinin tamamı (anapara+faiz), kiralayan tarafından alacak olarak aktifleştirilecektir. Aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

Aktifleştirilen alacak tutarının Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesi hükmü çerçevesinde reeskonta tabi tutulması mümkün değildir.

2. İktisadi Kıymet Değerlemesi

Kiralayan tarafından, kiralama konusu iktisadi kıymet, net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir.

İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacak olup gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kira ödemelerinin bugünkü değeri, kiralanan iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden büyük ise, aradaki fark, iktisadi kıymet satış karı gibi işleme tabi tutulacaktır.

Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri çoğu zaman birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi veya kiralayan, iktisadi kıymeti genel olarak iz bedeliyle kayıtlarında gösterecektir.

İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark iktisadi kıymeti kiralayan şirket tarafından amortismanla tabi tutulacaktır.

Örneğin, net bilanço aktif değeri veya fatura tutarı 100.000 TL, kira ödemelerinin net bugünkü değeri 95.000 TL ise, 5.000 TL pozitif fark, kiralayan şirket tarafından amortismanla tabi tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır. Bununla birlikte iktisadi kıymetin net aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın sıfır veya negatif olması durumunda amortisman ayrılması mümkün değildir.

Kiralayanın, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınacaktır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın normal satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir.

kiralamaya konu iktisadi kıymetler açısından, kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilecek aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilecektir.

19.2. KİRACININ YAPACAĞI DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1. Borç Değerlemesi

Finansal kiralama sözleşmesinden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktive alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

319 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, finansal kiralama işleminin bir kredi işleminden farklı olmadığı belirtilmiştir.

2. Kullanma Hakkının Değerlemesi

Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktive alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı amortismanına tabi tutulacaktır.

Ayrıca, 319 seri numaralı VUK GT'de, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkının kiracı tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298. maddesinde, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı da parasal olmayan bir kıymettir ve bu nedenle söz konusu madde hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalıdır. Nitekim 9 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, finansal kiralama şirketlerinin kiraya verdikleri iktisadi kıymetlerden; 01.07.2003 tarihinden önce düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralananların finansal kiralama şirketi; bu tarihten sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetlerin de kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

20- ÖZEL MALİYET BEDELLERİ

VUK'un "Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

1-Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.

2-Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.

3-Yapılan harcamalar, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

Yine VUK'un 327. maddesinde; "Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetini arttıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre **eşit yüzdelerle** itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre; özel maliyet bedelinde itfa süresi kiralama süresidir. Oran ise her yıl eşit olacaktır. Kiralama süresi belirtilmemiş ise 5 yıldır.

21. VERGİ CEZALARI

Türk vergi ceza sisteminde yer alan vergi cezalarını aşağıdaki şemada görüldüğü gibi gruplandırmak mümkündür.



21.1. USULSÜZLÜK CEZALARI

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir. Örneğin, mükellefin ödevleri başlıklı önceki bölümlerde açıkladığımız şekli yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflere bu bölümde açıklayacağımız usulsüzlük cezalarının kesilmesi söz konusu olmaktadır. Usulsüzlük cezalarının kesilebilmesi için mükellefin cezaya konu edilen fiili ile vergi ziyana sebebiyet verip vermemesinin de bir önemi bulunmamakta, vergi ziyana sebebiyet verilmemiş olsa dahi usule ve şekle riayet etmeyen mükellef adına usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Usulsüzlük cezaları öncelikle genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmakta, genel usulsüzlük cezaları ise kendi içinde 1. derece ve 2. derece usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır.

21.1.1. USULSÜZLÜK CEZALARI

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. **Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.** Usulsüzlük cezaları I. ve II. olarak ikiye ayrılmaktadır.

I inci derece usulsüzlüklere aşağıdakileri örnek gösterebiliriz.

- a. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
- b. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- c. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- d. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- e. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

f. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (**Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.**)

II nci derece usulsüzlüklere ise aşağıdakileri örnek gösterebiliriz.

a. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);

b. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

c. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

USULSÜZLÜK DERECELERİ VE CEZALARI (2015 YILI)	1. DERECE USULSÜZLÜK CEZASI (TL)	2. DERECE USULSÜZLÜK CEZASI (TL)
1- Sermaye şirketleri	120,00	66,00
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	77,00	39,00
3 - İkinci sınıf tüccarlar	39,00	18,00
4-Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	18,00	10,60
5-Kazancı basit usulde tespit edilenler	10,60	4,80
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	4,80	2,60

21.1.2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren filer ve cezanın tutarına ilişkin belirlemeler ise Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda aşağıdaki özel usulsüzlük cezaları uygulanacaktır.

a. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için **200 TL'den (2015 yılı için)** aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı **106.000 (2015 yılı için) TL' yi** geçemez.

b. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için **200 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için **10.600 TL' yi** , bir takvim yılı içinde ise **106.000 (2015 yılı için) TL' yi** aşamaz.

c. Nihai tüketici konumundaki 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 kadar (**40,00 TL**) özel usulsüzlük cezası kesilir.

d. Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için maddede yer alan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı **1.060.000 (2015 yılı için) TL** 'yi geçemez.

e. Günü gününe tutulması gereken defterlerin (Serbest Meslek Kazanç Defteri) günü gününe tutulmamış olması, işyerinde bulundurulmaması yoklamaya ve incelemeye ibraz edilmemesi, levha asma (vergi levhası, ÖKC Levhası vb.) zorunluluklarına uyulmamış olması hallerinde her bir tespit için **200 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

f. Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarla ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara **4.800 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

g. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında **1.060 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için, fiilleriyle ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

h. Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına **770 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

i. Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde düzenlenen **bilgi verme yükümlülüğü yerine getirmeyen mükelleflere** ise V.U.K 'nun mükerrer 355 inci maddesi çerçevesinde 2015 yılı için aşağıda yer alan tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

Mükellefiyet Türü	Kesilecek Ceza
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	1.300 TL
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	660 TL
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar	330 TL

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası **1/5** oranında uygulanır.

j- Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde **1/10** oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise **1/5** oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara VUK'un Mükerrer 355. maddesine göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

21.2. VERGİ ZİYAI CEZASI

21.2.1. VERGİ ZİYAI

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde yer alan tanımlamaya göre **vergi ziyai**, 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.

Maddeden de görüleceği üzere vergi ziyai için iki unsur gerekmektedir.

1-Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi,

2- Geç veya eksik tahakkuk, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden doğmalıdır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi ziyai kavramı mükellefçe tahakkuk işleminin tam ve zamanında yerine getirmemesine bağlı olarak ortaya çıkan bir müeyyidedir. Tam ve zamanında tahakkuk etmiş olan verginin vadesinde ödenmemesi durumunda ise gecikme zammı dışında, herhangi bir cezai müeyyide uygulanmamaktadır.

Haksız yere vergi iadesine sebebiyet vermek de vergi ziyai olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda haksız yere KDV veya stopaj iadesi alan bir mükellef, gerçek dışı belgelere dayanarak vergi iadesi alan bir ücretli vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaktadır.

21.2.2. VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI

Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

"Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir."

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza **üç kat**, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

21.3. AĞIR OLAN CEZANIN KESİLMESİ

Vergi Usul Kanunu 336. maddesi hükmü gereği cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.

21.4. TEKERRÜR

Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere **vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl** içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası **yüzde elli**, usulsüzlük cezası **yüzde yirmibeş** oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

21.5. FİİL AYRILIĞI

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

21.6. HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZA İLE CEZALANDIRILACAK SUÇLAR VE CEZALAR

Vergi Usul Kanununun “**Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**” başlıklı 359. maddesinde bu maddede yer alan fiilleri işleyen mükelleflere ayrıca ceza mahkemelerince hürriyeti bağlayıcı ceza verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddede, 23/01/2008 tarihli ve 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 276 ncı maddesiyle değişiklik yapılmıştır. Değişiklik öncesi madde metninde yer alan hapis cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin düzenlemeye Türk Ceza Kanununun 50 nci maddesi hükmü; para cezalarının ertelenmeyeceğine ilişkin düzenlemeye de yine Türk Ceza Kanununun 51 inci maddesi hükmü dikkate alınarak yeni madde metninde yer verilmemiştir.

26/09/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 49 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır. Bu Kanunun 50 nci maddesine göre de kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına veya bu maddede sayılan hapis cezasına seçenek diğer yaptırımlara çevrilebilmektedir. Yine, Türk Ceza Kanununun 51 inci maddesi hükmüne göre işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

- Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkum edilmemiş olması,
- Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması,

gerekmektedir.

Ayrıca, 17/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 231 inci maddesi uyarınca sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; bu maddede sayılan koşulların varlığı halinde mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder.

21.6.1. ONSEKİZ AYDAN ÜÇ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

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 işlemlerle ilgisi 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,
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında **gizleme** ola-

rak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı** belgedir.

21.6.2. ÜÇ YILDAN BEŞ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, **sahte belgedir**.

21.6.3. İKİ YILDAN BEŞ YILA KADAR HAPİS CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

21.6.4. DİĞER HÜKÜMLER

Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında 359 uncu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

21.7. İŞTİRAK SUÇU

Ceza hukukunda iştirak, bir suçun birden çok kişi tarafından işbirliği halinde işlenmesidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin icrasına iştirak edenler, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 37 ila 41 inci maddesindeki hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 360 ıncı maddesindeki hüküm uyarınca, 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

22. VERGİ VE CEZALARININ KALKMASI

Ödeme vergi ceza alacağıının ortadan kalkmasının en doğal yolu olmakla birlikte bazı hallerde ceza alacağı maddi bir şekilde oluşmadan ortadan kalkar ya da oluşan ve tebliğ edilen ceza yapılan idari işlem sonucu kısmen ya da tamamen ortadan kalkar. Aşağıdakilerden zamanaşımı, af, vergi hatalarının düzeltilmesi, ödeme, terkin, yargı kararı ve uzlaşma hallerinde vergi cezalarının yanı sıra vergi asılları da tamamen veya kısmen kalkabilmektedir. Bu haller ve bu hallerin dışında kalan aşağıda yer alan diğer tüm hallerde ise vergi cezaları ortadan kalkar.

22.1. YANILMA

Vergi Usul Kanunun 369. maddesi yetkili makamların mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş ya da bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Mükellefler kendilerine bildirilen görüşlere uygun olarak yaptıkları uygulamadan dolayı, bu görüşün yanlış olduğu ya da daha sonra değiştiği gerekçesiyle cezalandırılmazlar. Aynı şekilde Bakanlığın **tebliğ, iç genelge veya sirkülerle açıklayıp belli bir süre uyguladığı** görüşünde gerek kendiliğinden gerekse yargı kuruluşlarında yerleşen bu içtihadın etkisiyle değişiklik olması halinde **daha önceki görüşe uygun hareket etmiş olanlar için vergi cezası kesilemez.**

22.2. PİŞMANLIK UYGULAMASI

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verenlere Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki şartları yerine getirmeleri durumunda vergi ziyai cezası kesilmez. Bu kapsama aynı kanunun 360'ıncı maddesinde yazılı iştirak şeklinde yapılan fiiller de girmektedir.

Pişmanlık ve ıslahın uygulanabilmesi için bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

1. Mükelleflerin başvurusundan önce aynı konuda ihbarda bulunulmamış olması;
2. Başvurudan önce mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelenmesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması;
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin başvuru dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması;
4. Eksik ya da ada yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin başvurusundan başlayarak 15 gün içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi;
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemesinin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında (**pişmanlık zammı oranı** : her ay için ayrı ayrı % **1,40**) bir zamla birlikte başvuru tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Ödenmesi gereken pişmanlık zammı ve verginin eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir. Bu hükme uyulmaması halinde pişmanlık şartları ihlal edilmiş sayılır.

22.3. ÖLÜM

Daha önce de değinildiği gibi, ceza hukukunda cezaların kişiselliği ilkesi vardır. Kişi öldüğü takdirde ceza da düşer. Bu bir yerde cezanın esas amacının caydırıcılık olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi hukukunda da bu ilke geçerlidir. Vergi Usul Kanununun 372. maddesine göre “Ölüm halinde vergi cezası düşer”. Maddenin açık ifadesinden de anlaşıldığı gibi ölüm halinde sadece vergi cezaları düşmektedir. Bunun dışında verginin aslı ve ceza niteliğinde olmayan gecikme zammı mirasçılara intikal eder.

22.4. MÜCBİR SEBEPLER

Daha önce görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanununun 13. maddesine örnek olarak sayılan yangın, yer sarsıntısı, sel, zorunlu bulunmayış gibi nedenlerle vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde kanunda öngörülen süreler durmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 373. maddesi de mükellefin iradesi dışında ve kusuru olmaksızın mücbir nedenlerle kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ceza kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Mücbir nedenin bilinmesi ya da belgelendirilmesi ve kanıtlanması gerekmektedir. Örneğin; yükümlünün anarşik olaylar nedeniyle bürosunun tahrip ve yağma edilmesi sonucu işyerinde bulunan defter ve belgelerin kaybolması bir mücbir neden sayılır, ceza kesilmemektedir.

22.5. CEZALARDA İNDİRİM

Cezalarda indirim Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilmektedir. Bu kurumdan yararlanabilmek için re'sen ya da idarece, ikmalen tarh edilen vergi ya da vergi farkını ve 376. maddede gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına mükellef ya da vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliği tarihinden başlayarak otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı Kanunda sayılan türden teminat göstererek vadenin bitmesinden başlayarak üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekmektedir. Bu koşullar yerine getirildiği takdirde mükellef ya da ceza sorumlusundan vergi ziyayı dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir. Mükellef veya sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, indirimden yararlanamaz.

Mükellef ya da sorumlu yukarıdaki süreler içinde ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını ödemez ya da dava konusu yaparsa indirim hükümlerinden faydalanamaz. Cezalarda indirim vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

22.6. VERGİ AFLARI

Ceza hukukunda kamu davasını ve cezayı düşüren neden olarak kabul edilen af vergi hukukunda da kurum olarak düzenlememekle birlikte uygulama alanı bulmuştur. 1961 yılından başlayarak çeşitli zamanlarda çıkarılan Kanunlarla vergi cezaları affedilmektedir. Affın sonucu olarak da vergi cezası ortadan kalkmaktadır. Af kanunları genellikle verginin aslını kapsam dışı bırakmaktadır.

22.7. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

Vergi hatalarının düzeltilmesi Vergi Usul Kanununda ayrı ayrı düzenlenen hallerde mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlığın idare aşamasında çözülmesini sağlayan kurumlardır. Bu kurumlar aynı zamanda vergi cezalarını da kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır.

22.8. UZLAŞMA

Mükellefle vergi idaresi arasındaki sorunlardan, mükellefin kastı olmadan meydana gelenlerin yada mükellefin veya idarenin açık hatalarından kaynaklananların yargı prosedürüne gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur. Bir başka deyişle uzlaşma, hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar konusunda ihtilaf yoluna başvurulmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşmaları ve yapılan tarhiyatın bu şekilde düzeltilmesidir.

Ülkemizde uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki aşamada uygulanmaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma :

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının **(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)** tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma:

Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında ikmalen veya re'sen tarhi öngörülen vergi ile buna ilişkin cezanın, tarh işleminin gerçekleşmesinden yani verginin tarhından önce, uzlaşma yapılmasına imkan tanıyan uzlaşma müessesidir.

İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyata konu vergi ile buna ilişkin cezanın, tarh işleminin gerçekleşmesinden yani verginin tarh ve tebliğinden sonra dava açma süresi içerisinde yargı prosedürüne gidilmeden önce uzlaşma konusu yapılabilmesine imkan tanıyan uzlaşma müessesidir.

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilmediği takdirde dava açma yoluna gidilebilir. Bu zaman dava açma süresinin sonuna isabet etmiş veya dava açma süresinin bitmesine onbeş günlük bir süreden az bir zaman kalmışsa, tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde dava açılması gerekir.

22.9. ÖDEME

Vergi cezaları:

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;
2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden;

Başlayarak **bir ay içinde** ödenir.

22.10. TERKİN

Terkin, vergi alacaklısının alacağını silmesi, alacağından vazgeçmesi olarak tanımlanabilir.

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilas ve bunlara benzer afetler yüzünden: Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığınca zararla orantılı olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

22.11. YARGI KARARLARI

Uyuşmazlık konusu işlemlerde mahkemece vergi ve cezanın tamamen veya kısmen kaldırılmasına karar verilmesi durumunda bu yargı kararı çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

22.12. TAHAKKUKTAN VAZGEÇME

V.U.K.'nın mükerrer 115. maddesi hükmüne göre İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının Maliye Bakanlığı'nca o yıl için belirlenen tutarı **(2013 yılı için 21 TL)** aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağını tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.

22.13. EN AZA CEZA HADDİ

VUK'un 343. maddesi hükmüne göre ise, damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabi her varaka, senet ve ilan için 9,40 TL'den az olamaz. Diğer vergilerde ise her vergi için 19 TL'ye baliğ olmayan cezalar kesilmez.

22.14. ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.

22.14.1. TAHAKKUK (TARH) ZAMANAŞIMI

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak **beş yıl** içinde **tarh** ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Tarh zamanaşımı süresini durduran haller aşağıdaki gibidir.

- 1- 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.

2- Mücbir sebepler,

3- Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

4- Zarar mahsubun da zararın doğduğu dönemden değil mahsubun yapıldığı dönemden itibaren başlar. (**Örneğin;** 2012 yılı zararı 2013 yılı karından mahsup edilmişse 2010 yılına ilişkin zamanaşımı da 01.01.2014'den itibaren başlar.)

5- GVK'nun 42-44. maddelerinde yer alan şartlarla yapılan yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili işin devam ettiği tüm yıllara ilişkin tarh zamanaşımı süresi, işin bittiği yıla ilişkin zamanaşımı süresinin sonuna kadar uzayacaktır.

6- Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemi takip eden yıldan itibaren başlar

7- Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde söz konusu evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

Tarh zamanaşımı süresinin kesilmesini gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

22.14.2. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİ VE BU SÜREYİ DURDURAN VE KESEN HALLER

Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.

22.14.2.1. Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 103. maddesinde, aşağıdaki hallerde zamanaşımının kesileceği öngörülmüştür.

- 1- Ödeme,
- 2- Haciz tatbiki,
- 3- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- 4- Ödeme emri tebliği,
- 5- Mal bildirim, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- 6- Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- 7- İhtilafli amme alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi,
- 8- Amme alacağının teminata bağlanması,
- 9- Yargı organlarınca yürütmenin durdurulması kararı verilmesi,
- 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 kararıyla 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”.

Zamanaşımının kesileceği haller sayılmıştır. Sayılan bu hallerin meydana gelmesi durumunda zaman aşımı kesilecektir. Zamanaşımının kesilmesinde geçmiş olan süre ortadan kalkar ve zamanaşımı kesildiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlar.

22.14.2.2. Tahsil Zamanaşımının İşlememesi (Durması)

Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı süresi durur. Borçlunun;

- 1- Yabancı memlekette bulunması,
- 2- Hileli iflas etmesi,
- 3- Terekesinin tasfiyesi.

dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemeyiz. Kalan zamanaşımı süresi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren yeniden işlemeye başlar.

22.14.3. CEZA ZAMANAŞIMI SÜRESİ

Ceza hukukunda ise zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle, devletin cezalandırmak hakkını düşüren bir durumdur.

Ceza kesmede zamanaşımı Vergi Usul Kanununun 374. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyai cezasında 5 yıl; usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın gününden başlayarak **2 yıl**; 353 ve mükerrer 355. maddelerdeki özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen takvim yılının birinci gününden başlayarak **5 yıl** geçtikten sonra ceza kesilmez.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesi hükmü gereğince cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olduğu ve yapılan karşılaştırma sonucunda miktar itibariyle ağır olduğu için genel usulsüzlük cezasının kesildiği durumda usulsüzlük cezası da vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı sürelerine tabi olacaktır.

22.14.4. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi (tarh zamanaşımı) dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

i. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

ii. İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

iii. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

Tarihten başlayarak **bir yıldan** aşağı olamaz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

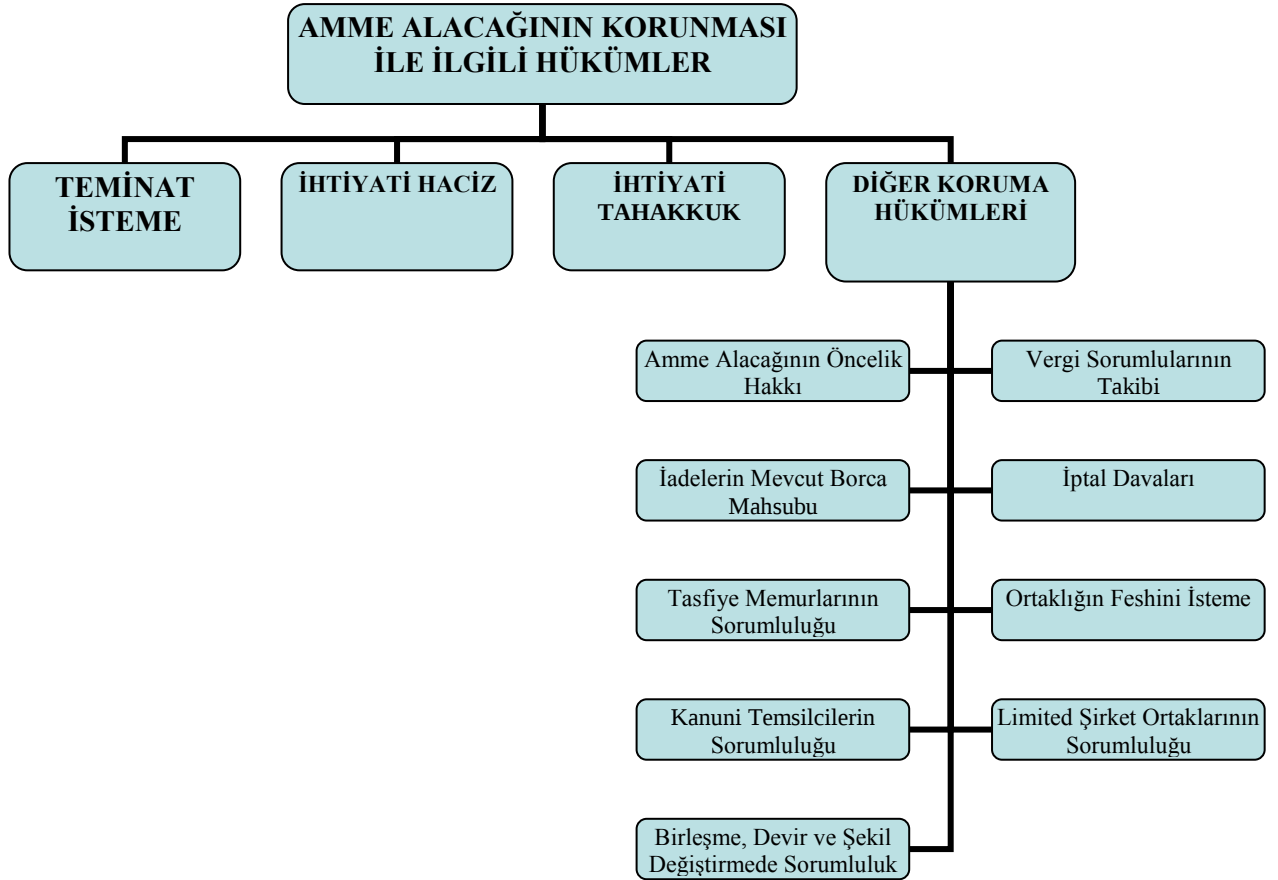
1. GİRİŞ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsil usullerini düzenleyen bir usul kanunudur. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, esas itibariyle devletin yaptırım gücü kullanılarak vergi alacağının cebren tahsilini düzenler. Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin **akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan** ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

2. AMME ALACAKLARININ KORUNMASI

6183 sayılı Kanunun 9 ila 36'ncı maddelerinde amme alacaklarının korunması ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler amme alacağının doğrudan cebren takip ve tahsil öncesinde korunması ile ilgili olup farklı ilkelere dayanmaktadır. Bu hükümler rızaen ödeme veya cebren tahsil öncesi, alacağın tahsilinin tehlikeye girmesini önlemek ve alacaklı amme idaresinin haklarını korumak amacını taşımakta,

- Teminat isteme
- İhtiyati haciz
- İhtiyati tahakkuk
- Diğer koruma hükümleri itibariyle 4 grupta toplanmaktadır.



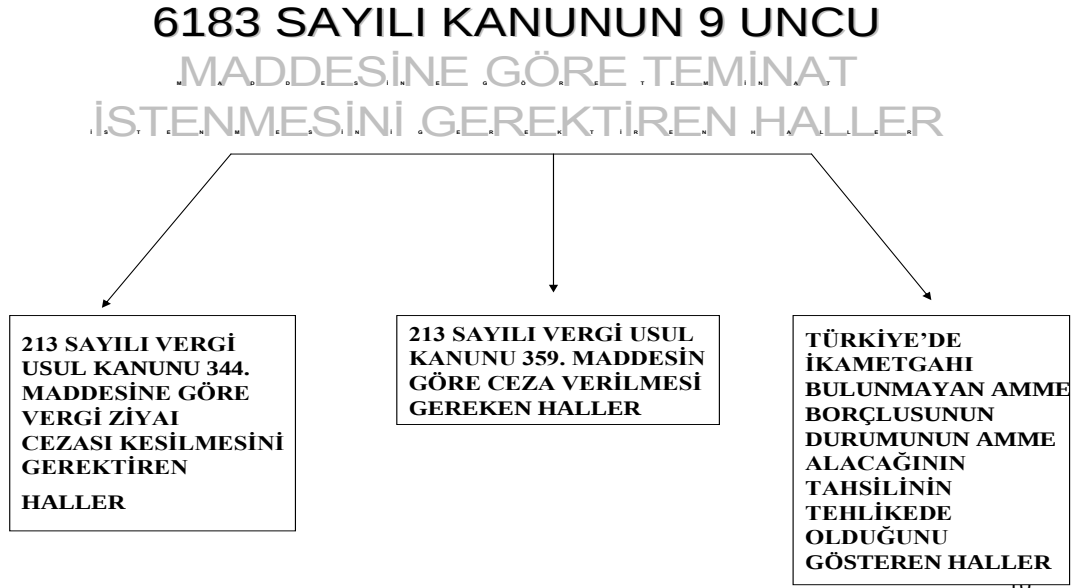
2.1. Teminat İsteme (Md.9)

Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde re'sen ve ikmalen vergi tarhi işlemlerinde, gerek kayba uğratılan verginin gerek kesilecek cezanın tahsilini güvence altına almak üzere, borçludan teminat istenir (AATUHK.m.9/1). Türkiye dışında ikamet edenlere ait kamu borçlarının tahsili tehlike gösteriyorsa, bu kişilerden de teminat istenebilir (AATUHK.m.9/2). Bu son durumda teminat istenmesi birincinin aksine, takdiri olmaktadır.

Yapılan ilk hesaplamalar üzerinden borçludan kendi rızası ile malvarlığına dahil kıymetlerden borca yetecek miktarda olanını teminat göstermesi istenmekte ve böylece borçluya seçimsel bir hak tanınmaktadır. Teminat isteme aynı zamanda ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz nedenidir. Uygulamada bir yandan borçludan teminat istenirken bir yandan da teminat istenen borç miktarı kadar ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınmaktadır .

Borçlu kendi rızası ile teminat göstermediği takdirde (V.U.K. Md.14 uyarınca 15 gün içinde) tahsil dairesi borçlunun malvarlığına ihtiyati haciz tatbik etmektedir.

Nelerin teminat olarak gösterileceğini 6183 sayılı yasa 10 uncu maddesinde saymıştır. İlgili hükme göre, para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, menkul ve gayrimenkul mallar vb. teminat konusu yapılabilir. Yasada belirtilen teminat türlerinden hiçbirisi bulunmadığı takdirde kefalet de geçerli olur; ancak kefaleti ve gösterilen kefilin kabul edip etmemekte kamu alacaklısı serbesttir (AATUHK. m.11). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ayrıca teminat hükmünde sayılan bir kısım eşyayı da belirlemiştir (m.12). Kamu borcu ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle tahsil yoluna gidilir.



2.2. İhtiyati Haciz (Md.13)

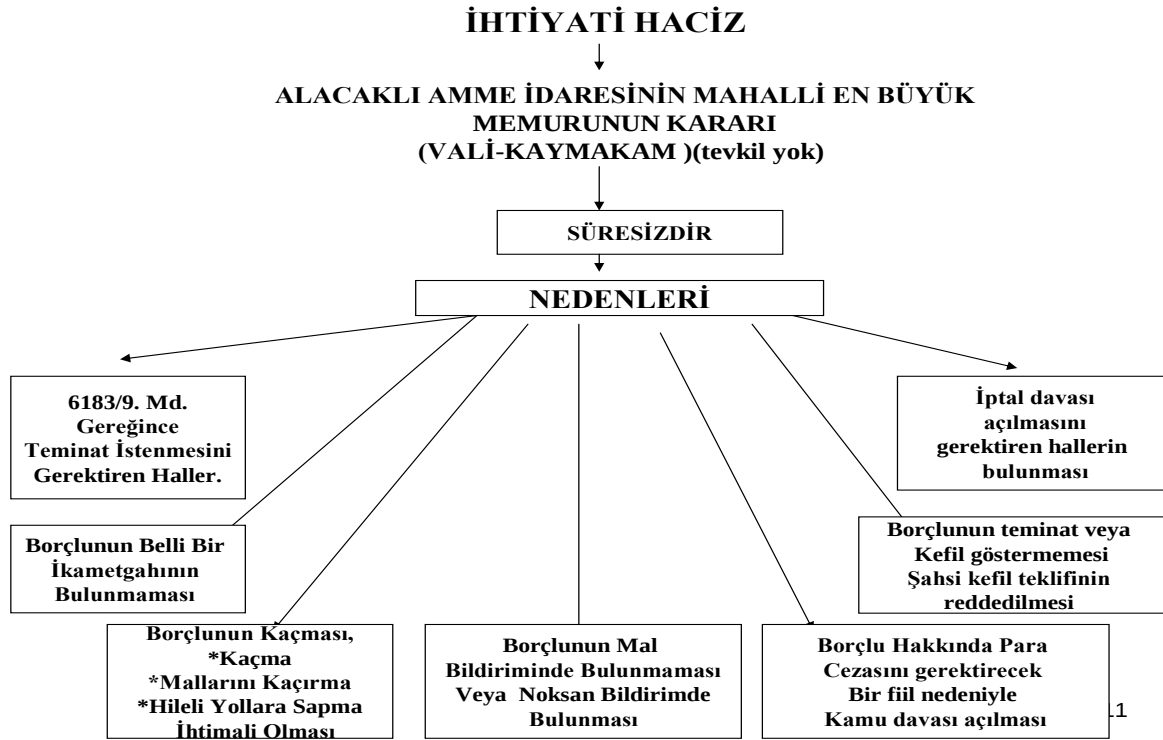
İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze “**ihtiyati haciz**” denir. İhtiyati haczi gerektiren durumlar aşağıdaki gibidir.

İhtiyati Haciz Nedenleri

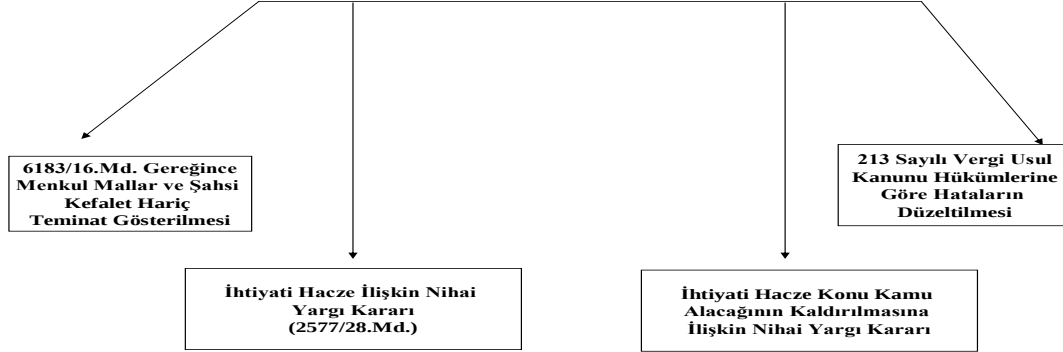
- a) 9. madde gereğince teminat istenmesini gerektiren haller mevcutsa,
- b) Borçlunun belli bir ikametgahı yoksa,
- c) Borçlu kaçmışsa, kaçma ihtimali varsa, mallarını kaçıрма ve hileli yollara sapma ihtimali varsa,
- d) Borçlu istenilen teminatı veya kefil göstermemişse, yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- e) Borçlu mal bildiriminde bulunmamışsa veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- f) Hüküm verilmiş olsun ya da olmasın para cezasını gerektirecek işlenmiş bir fiil nedeniyle amme davası açılmışsa,
- g) 27, 29 ve 30. maddedeki haller mevcutsa.

İhtiyati haciz süresizdir. Alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurun kararı ile haciz uygulamasındaki esaslara göre tatbik edilir. Alacaklı amme idaresi Devlet ise, mahalli en büyük memur illerde vali, ilçelerde kaymakamdır. Ancak, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a istinaden bu görev, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde Vergi Dairesi Başkanına aittir.

İhtiyati haciz tatbikinde; haczin tatbiki tarihinden, borçlu olmadan yapılan hacizlerde, haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde ihtiyati hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir.



İHTİYATİ HACZİN KALDIRILMASI



12

2.3. İhtiyati Tahakkuk (Md.17)

İhtiyati tahakkuk, amme alacağının korunması ile ilgili bir diğer tedbir uygulamasıdır. Sadece Vergi Usul Kanunu Kapsamına giren bir kısım vergi ve resimler için uygulanır. Mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının tarh, tebliğ, itiraz yollarından geçmeden ve dolayısıyla normal tahakkuk yolları izlenmeden yapılan tahakkuk işlemidir. Bu işlem, ihtiyati haciz uygulamasında hangi miktarda amme alacağı için haciz uygulanacağını belirtir.

Aşağıdaki hallerden birinin bulunması halinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürü) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

- a) 13. Maddelerin 1,2,3 ve 5. bentlerinde yazılı sebepler,
- b) Mükellef hakkında amme alacağının tahsiline engel olduğu iddiasıyla takibata girişilmesi,
- c) Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hususunda deliller elde edilmesidir.

Mevcut uygulamada ihtiyati tahakkuk; Gelir, Kurumlar, Geçici, Katma Değer, Damga, Veraset ve İntikal, Özel Tüketim, Özel İletişim, Şans Oyunları ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergileri ile bunlara ait zam ve cezalar için tatbik edilmektedir.

17'inci maddeye göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmaz. Ancak bu miktardaki kamu alacağı için de derhal ihtiyati haciz tatbik olunur.

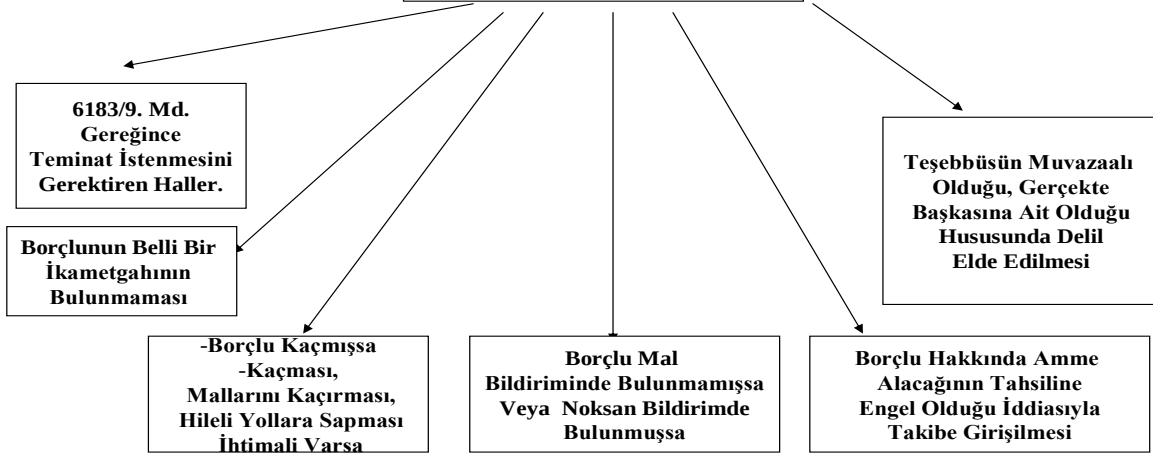
İhtiyati tahakkuktan sonra alacak, ilgili olduğu vergi kanununa göre tahakkuk ettirilir. İhtiyati tahakkukla, ilgili vergi kanununa göre yapılan tahakkuk arasındaki fark, özel kanuna göre yapılan tahakkuk dikkate alınarak düzeltilir.

İHTİYATİ TAHAKKUK

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜNÜN YAZILI İSTEĞİ

DEFTERDARIN KARARI
VERGİ DAİRESİ BAŞKANI

NEDENLERİ



2.4. Diğer Korunma Hükümleri

2.4.1. Amme Alacaklarında Rüçhan Hakkı (Garameten Taksim) (Md.21)

Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa, bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur.

Garameten taksim, satış bedelinin alacaklılar arasında hisseler oranında dağıtılmasıdır. Böylece, alacaklı tahsil dairesi hacze sonradan katılmasına rağmen amme alacağı sıraya girmemekte, diğer alacaklı şahısların alacağına göre öncelik almaktadır.

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.

2.4.2. Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar (Md.22)

Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine yatırmak zorunda olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu görevlerini zamanında yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacak hakiki ve hükmi şahıslardan bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi gereğince işverenler yanlarında çalıştırdıkları işçilere ait vergileri kesip, kestikleri vergileri ilgili tahsil dairesine ödemek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymayan işveren amme borçlusu olarak bu Kanuna göre takip edilir.

2.4.3. İptal Davaları

6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarının korunması ve tahsilini temin etmek amacıyla borçlunun bazı tasarruf ve işlemlerinin yargı denetimine alınarak iptali yoluna gidebileceğine ilişkin hükümler düzenlemiştir.

2.4.3.1. İvazsız Tasarrufların Hükümsüzlüğü (Md.27)

Amme alacağını ödememiş amme borçlusu, ödeme müddetinin başından geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptığı bağış ve ivazsız tasarruflar hükümsüz sayılır.

Bağışlama sayılan tasarruflar aşağıdaki gibidir:

1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.

2.4.3.2. Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarrufları (Md.29)

Amme alacağını ödemeyen borçlulardan;
Ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüz sayılır:

- 1- Borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler
- 2- Borca karşılık para veya geçerli ödeme araçları dışında bir şekilde yapılan ödemeler
- 3- Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.

2.4.3.3. Amme Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Maksadıyla Yapılan Tasarruflar (Md.30)

Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi لازم gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.

2.4.3.4. Üçüncü Şahısların Hakları Ve Mecburiyetleri (Md.31)

27, 28, 29 ve 30. maddelerde sözü edilen tasarruf ve muameleler nedeniyle açılan iptal davalarını alacaklı amme idaresinin kazanması halinde bu tasarruf ve muamelelerden faydalananlar:

- Elde ettiklerini,
- Elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini vermeye mecburdurlar.

Bunlar verdikleri şeyden dolayı amme idaresinden bir talepte bulunamazlar.

2.4.4. Tasfiye Halinde Amme Alacağının Korunması

Tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler tasfiyeye başladığını üç gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadırlar.

Amme idaresinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere karşılık ayırmadan tasfiye sonucu elde edilenleri dağıtamazlar veya herhangi bir tasarrufta bulunamazlar.

Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen veya müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağını ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları saklıdır.

2.4.5. Ortaklığın Feshini İsteme (Md.34)

-Borçluya ait mal amme alacağını karşılamıyorsa veya mal yoksa,
-Yahut borçlu veya ortaklık tarafından belirtilen borç için bu Kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde;

Borçlunun sermayesi paylara (hisselere) bölünmemiş ortaklıklardaki hisselerinden amme alacağının tahsili için genel hükümler dairesinde ortaklığın feshi istenebilir.

2.4.6. Limited Ortaklıkların Amme Borçları (Md.35)

Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen 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.

(5766 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) 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. Anayasa Mahkemesi Kararı uyarınca bu hükümler 06.06.2008 tarihinden sonra doğan vergi borçları için uygulanabilecektir.

Limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için 6183 sayılı Kanunun 54 ve müteakip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tahsil imkanının bulunmaması gerekmektedir. Ortaklar hakkındaki takibe ödeme emri tebliği ile başlanır.

2.4.7. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu (Mük. Md. 35)

- a) Tüzel kişilerin
- b) Küçükler ve kısıtlıların
- c) Vakıf ve cemaatler gibi teşekküllerin

Mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları,

- Kanuni temsilcilerin
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde, teşekkülü idare edenlerin,

şahsi mal varlıklarından tahsil edilir.

Yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da bu hüküm uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur. Anayasa Mahkemesi Kararı uyarınca bu hüküm, 06.06.2008 tarihinden sonra doğan vergi borçları için uygulanabilecektir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

Mükerrer 35. madde başlığında yer alan "kanuni temsilciler" ifadesi, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcilerini kapsamaktadır.

Kanuni temsilciler hakkındaki takibe ödeme emri tebliği ile başlanır.

2.4.8. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Halleri (Md.36)

Bu Kanunun tatbiki bakımından;

- İki veya daha fazla hükmü şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmi şahıs,
- Devir halinde devir alan hükmi şahıs,
- Bölünme halinde bölünen hükmi şahsın varlıklarını devralan hükmi şahıslar,
- Şekil değiştirme halinde yeni hükmi şahıs

Birleşen, devir alınan veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer.

3- ÖDEME

3.1. Ödeme Şekli, Makbuz (Md.40)

Ödeme alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığı yapılır.

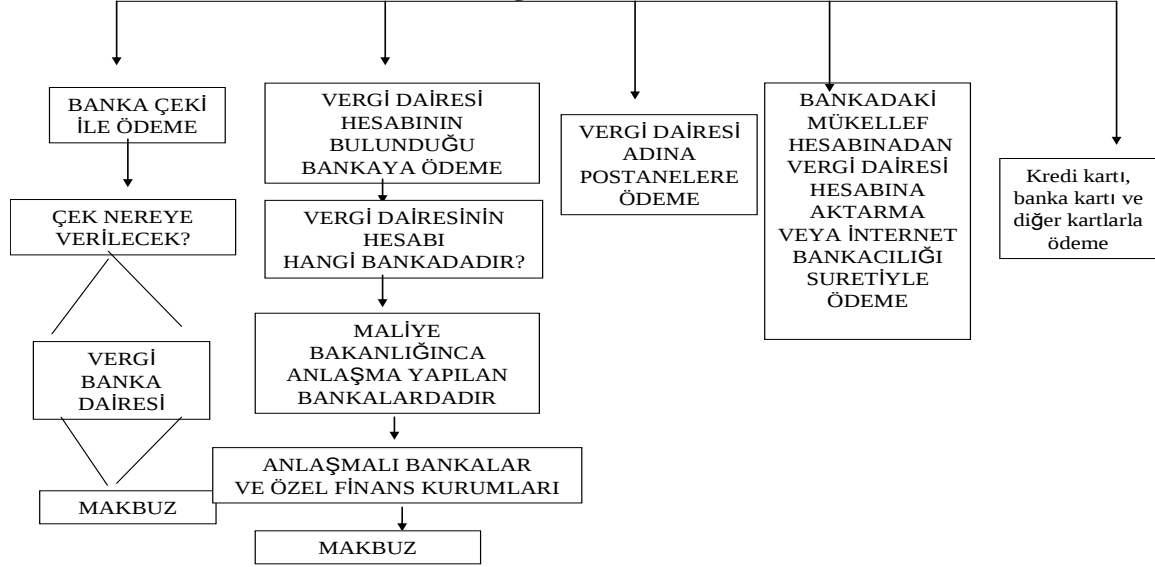
Özel Ödeme Şekilleri

Maliye Bakanlığı bu madde gereğince ödeme yapılmasına müsaade ettiği takdirde ödemenin:

1. Çizgili çek kullanılmak suretiyle,
 2. Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına münakale suretiyle,
 3. Vergi dairelerinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle,
 4. Postaneler vasıta kılınmak suretiyle,
 5. Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle,
- yapılmasını düzenlemeye yetkilidir.

Bankalarca tahsil edilen veya banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanımı karşılığı olarak ödenmesi gereken paraların T.C. Merkez Bankasına aktarılması süresi, tahsil edildikleri tarihten itibaren azami 7, kredi kartı ile yapılan ödemelerde, işlem tarihini takip edene günden itibaren azami 20, postaneler vasıta kılınmak suretiyle yapılan ödemelerde, yapılan ödemelerin ilgili vergi dairelerine intikal ettirilme süresi, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren azami 10 gündür. Maliye Bakanlığı bu süreyi aşmamak üzere alacak türleri ve/veya bankalar itibarıyla farklı süreler tayin etmeye yetkilidir

ÖZEL ÖDEME ŞEKİLLERİ



3.2. Özel Ödeme Şekillerinde Ödeme Tarihi (Md.44)

Özel ödeme şekillerinde,

- Çekin tahsil dairesine veya bankaya verildiği,
- Paranın bankaya veya postaneye yatırıldığı,
- Münakale emri üzerine tahsil dairesi hesabına geçtiği gün ödeme yapılmış sayılır.
- Çekin posta yoluyla tahsil dairesine gönderilmesi halinde ödeme tarihi, çekin tahsil dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihtir.
- Banka kartı, kredi kartında ödeme işlemin kartla yapıldığı tarih ödeme tarihidir.

3.3.Ödemenin Mahsup Edileceği Alacaklar (Md.47)

Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla:

- Ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş,
- İçinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak,
- Aynı tarihte zamanaşımına uğrayacak alacaklarda ise her birine orantılı olarak,
- Vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir.
- Ödemenin alacak aslı ve fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağının asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır. Bu uygulama, mükelleflerin sadece vergi aslını ödemelerini engellemekte, gecikme zammı ile birlikte borçlarını ödemelerini sağlamaktadır.

Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar,

-Önce parayı tahsil eden dairenin,
-Artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir.

4- TECİL (MD.48)

Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu zor duruma düşürecekse,

- Yazılı istemek,
- Teminat göstermek,
- Faiz ödenmek

Şartlarıyla alacaklı amme idaresi veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere tecil olunabilir.

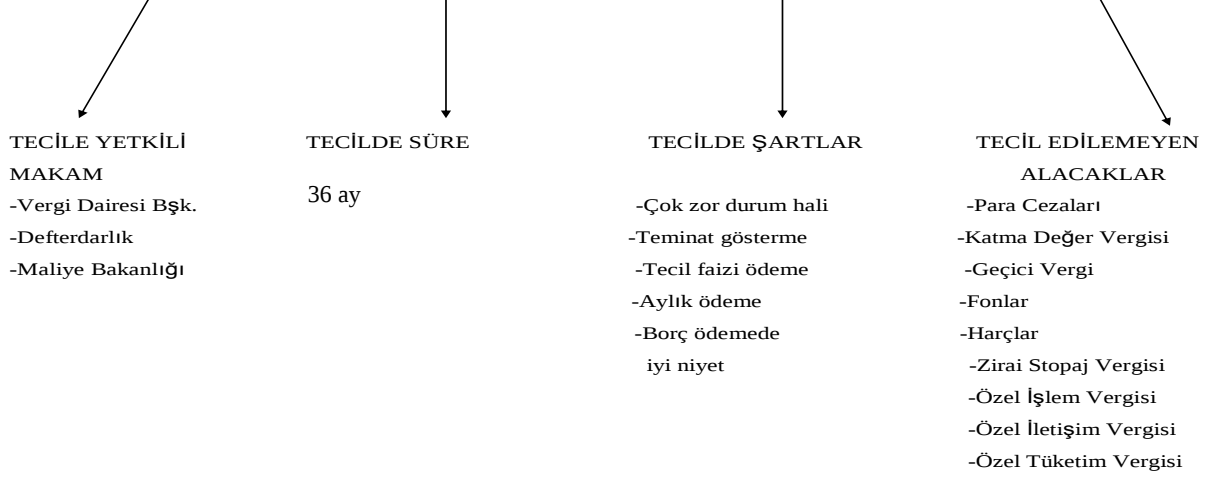
Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibariyle tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idaresi itibariyle bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.

Tecil talebi kabul edilmeyen borçluya 30 güne kadar ödeme süresi verilebilir. Borçlu verilen sürede borcunu öderse müracaat tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için tecil faizi alınır. Bu uygulamaya **sürelî red** denilmektedir.

Tecil şartları, tecile yetkili makamlarca belirlenir. Bu şartlara uyulmazsa ya da değerini kaybeden teminatın yerine bir başkası gösterilmezse tecil ihlal edilmiş olur ve amme alacağının tamamının tahsiline devam edilir. Böyle bir durumda, tecil edilen bir amme alacağı, gecikme zammı uygulanmayan amme alacaklarından ise ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.

Maliye Bakanlığı bazı vergiler için tecil uygulaması yapmamaktadır. Örneğin, **KDV, ÖTV, Geçici Vergi, Harçlar ve Fonlar gibi. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler ile aynı Kanunun 376'ncı maddesi uyarınca yapılacak ödemeler için tecil yapılmaz.**

II.TECİL TALEBİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ



Yıllık tecil faizi oranı, Maliye Bakanınca belirlenir. Borcun taksitle ödenmesi uygun görüldüğü zaman gecikme zammı uygulaması durur, yerine tecil faizi alınır. Tecil faizi yıllık **%12** olarak uygulanmaktadır.

Tecil faizi uygulanacak sürelerin tespitinde tecil başvurusunun yapıldığı güne bağlı olarak hesaplanmaktadır.

Buna göre,

a) Vade tarihinde veya vade tarihinden önceki bir tarihte tecil başvurusu yapılırsa vade günü süreye dahil edilmez, ancak taksit ödeme günü süreye dahil edilir.

b) Vade tarihinden sonra yapılan tecil başvurularında ise, başvuru tarihi ile taksit ödeme tarihi dahil olmak üzere tecil faizi hesaplanır.

5- ÖLÜM HALİNDE TAKİBİN TEHİRİ

Borçlunun ölümü üzerine mirası reddetmemiş bulunan mirasçılar hakkında yapılacak takibat Kanunun 7'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, borçlunun ölümü halinde, ölümünden evvel başlamış muamelelere devam edilecektir.

Ölüm halinde kovuşturmanın geri bırakılması ile ilgili Kanunda 3 hal öngörülmüştür:

a) Karısı veya kocası veya kan ve sıhriyet itibarıyla usul veya furuundan biri ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün geri bırakılır.

b) Borçlu ölmüşse tereke üzerindeki takip üç gün geri bırakılır.

c) Mirasçılar hakkında ise mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki süreler geçinceye kadar takip geri bırakılır.

6- CEBREN TAHSİL ŞEKİLLERİ (MD.54)

Vadesinde ödenmeyen amme alacağı cebren tahsil olunur. Cebren tahsil; borcunu zamanında ödemeyen borçludan zor alım yoluyla amme alacağının tahsil edilmesidir. Vadesi geçmiş alacak için, cebren tahsil şekilleri uygulanmadan önce ödeme emri düzenlenir. Şayet

teminatlı bir alacaksa, teminatın paraya çevrileceği borçluya bildirilir. Ödeme emri tebliğine rağmen amme alacağı ödenmezse cebren tahsil işlemlerine başlanır.

Cebren tahsil şekilleri şunlardır:

- Teminat göstermişse, paraya çevrilmesi, kefilin takibe alınması,
- Amme borçlusunun borca yetecek kadar mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesidir.

7- ÖDEME EMRİ (MD.55)

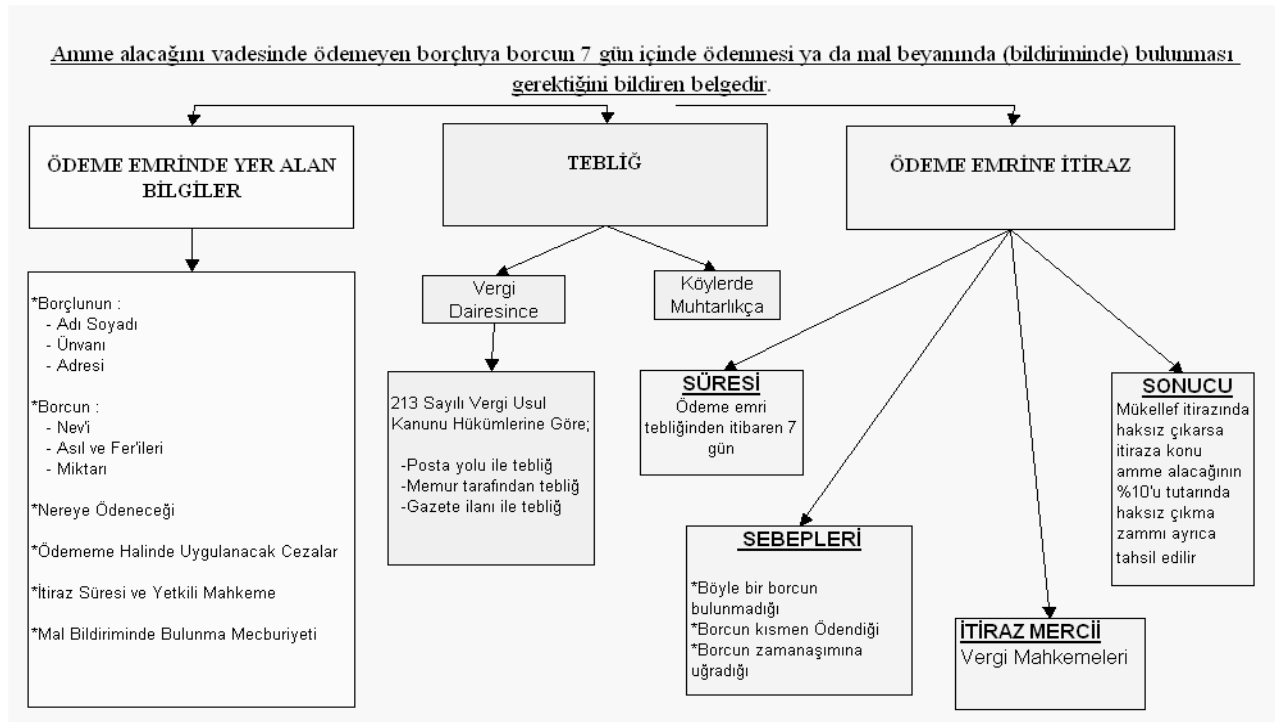
Amme alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara, borcun 7 gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereğini bildiren bir belgedir. Ödeme emrinde borcun asıl fer'ilerinin mahiyet ve miktarı ile borcun nereye ödeneceği gösterilir. Ayrıca borç ödenmediği ya da mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde müeyyideleri borçluya bildirilir.

Ayrıca, borçluya ait malı elinde bulunduranların, bu malları 7 gün içinde tahsil dairesine bildirmeleri bir yazı ile istenir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiası ile **7 gün içinde Vergi Mahkemesinde dava açabilir.**

Borçlunun itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkması halinde 7 gün içinde mal bildiriminde bulunma mecburiyeti vardır. Ayrıca, haksız çıktığı miktarın **%10'u** miktarında **haksız çıkma zammı** tahsil edilir.

Teminat alınmış bir amme alacağı vadesinde ödenmezse, amme alacağının 7 gün içinde ödenmesi, aksi takdirde alınan teminatın paraya çevrileceği borçluya bildirilir. Bu sürede de ödeme yapılmazsa teminat paraya çevrilir.



8- MAL BİLDİRİMİ (MD.59)

Borçlunun kendisinde veya üçüncü şahıslarda bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal ya

da gelirinin bulunmadığını ve borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazılı veya sözlü olarak tahsil dairesine bildirmesidir.

Mal bildiriminde bulunmayanlar, bildirimde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve 3 ayı geçmemek üzere **hapsen tazyik** olunur. Hapsen tazyik kararı yazılı talep halinde İcra Tetkik mercii hakimî tarafından verilir. Karar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz edilir.

Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlar, Sulh Ceza Mahkemelerince 1 aydan, 1 seneye kadar hapisle cezalandırılırlar.

Mal bildiriminde borcuna yetecek kadar bildirimde bulunmayan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur.

9- HACİZ (MD.62)

9.1. Mahiyeti

Borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen menkul ve gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.

Haciz işlemine karşı genel esaslar çerçevesinde haczin tatbiki veya gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekir.

Haciz muameleleri şekli Maliye Bakanlığınca belirlenen ve tahsil dairesince düzenlenen haciz varakalarına dayanılarak yapılır.

Güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamaz. Tatil günleri ve gece çalışan yerlerde bu hüküm uygulanmaz.

Zor Kullanma: Haciz tatbikinde, kilitli ve kapalı yerlerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi zorunludur. Gerekirse bu yerler zorla açılır, kilit ve her türlü tertipler kırılabilir. Borçlunun elinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğu halde rızası ile bunları teslim etmediği takdirde şahsına karşı da zor kullanılır.

Hacizde Değerleme: Menkul malların haczinde, haczi yapan memur haczettiği mala değer biçer. Borçlu isterse veya tahsil dairesi gerek görürse yeniden bilirkişiye değerlendirme yaptırılır. Bu takdirde bilirkişi ücreti takip masrafı olarak borçludan tahsil edilir.

Haczedilen Menkul Malların Korunması: Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır.

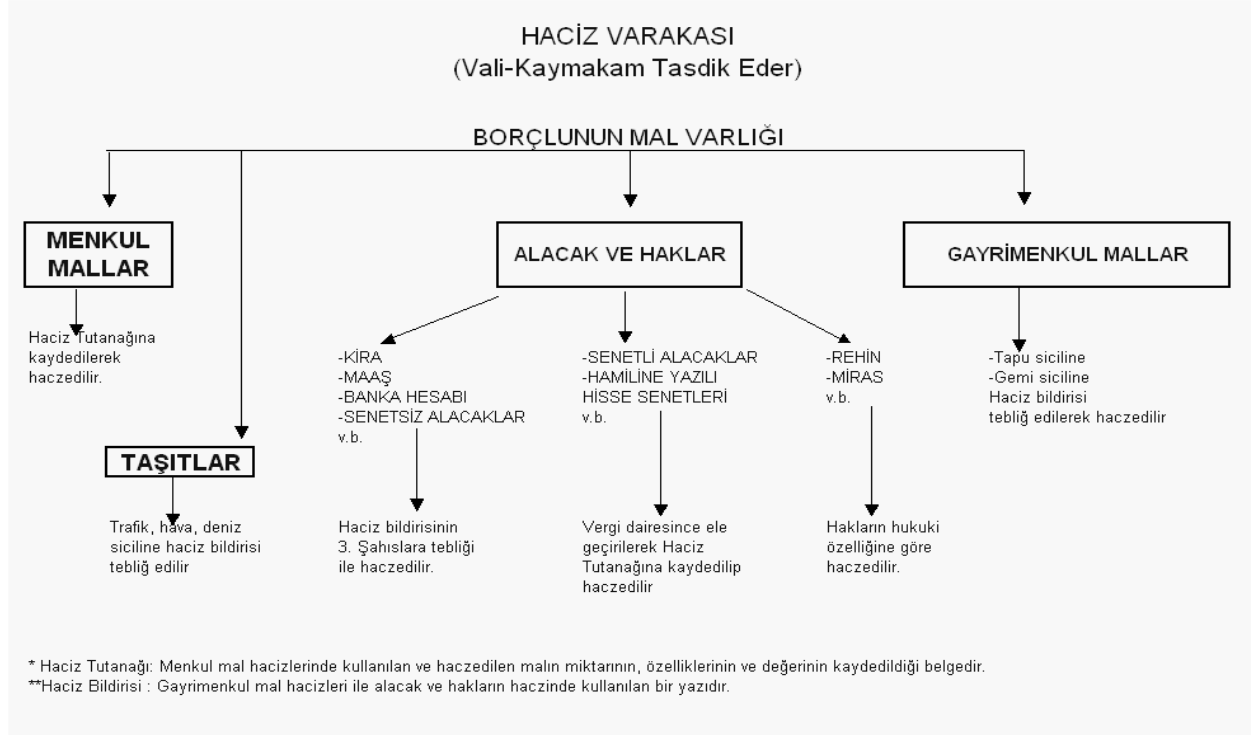
Menkul mallar tahsil dairelerince, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır. Tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabilir.

Gerekli hallerde, artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat ile satılacak malın nev'i ve evsafı önceden ilan olunur.

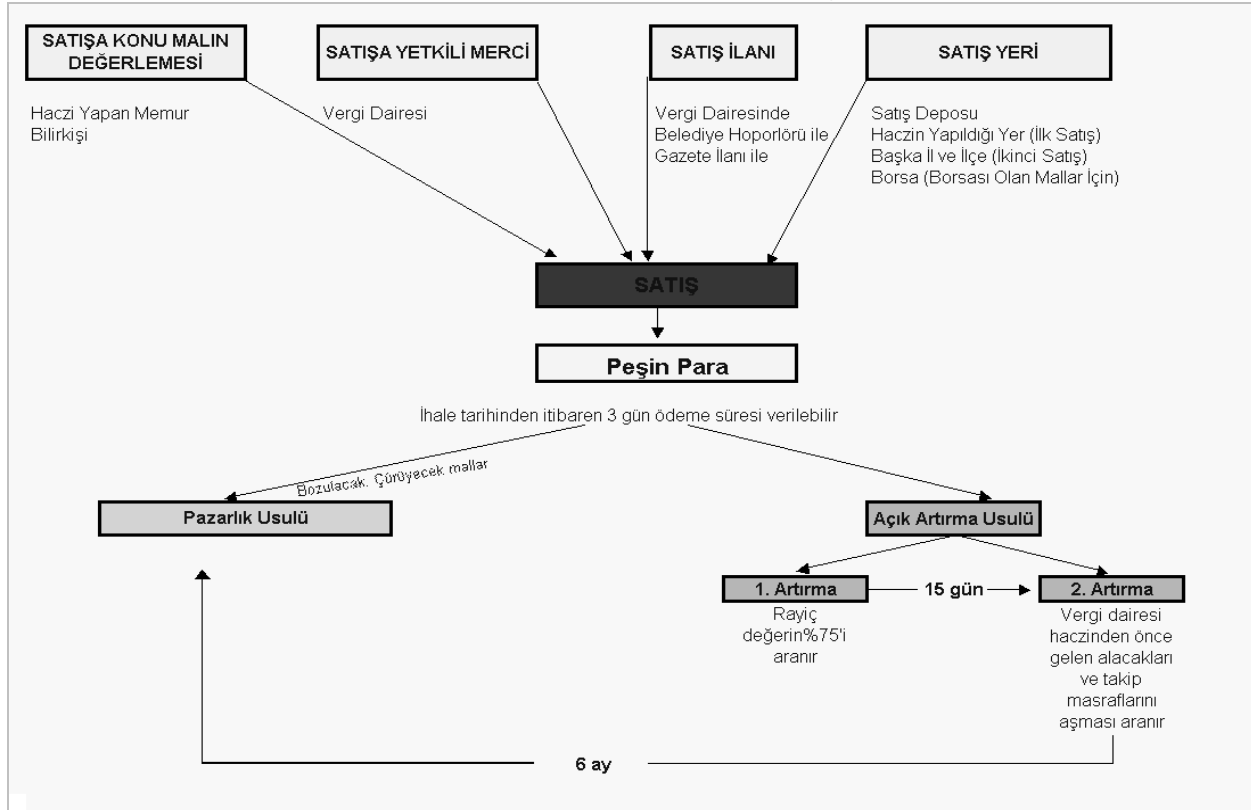
Haczedilen menkul mallara verilen bedel, bu mallar için öngörülen bedelin %75'inden daha az olursa veya hiç alıcı çıkmazsa;

-İlk artırma tarihinden itibaren 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda tekrar satışa çıkarılır. Bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun mal satılır.

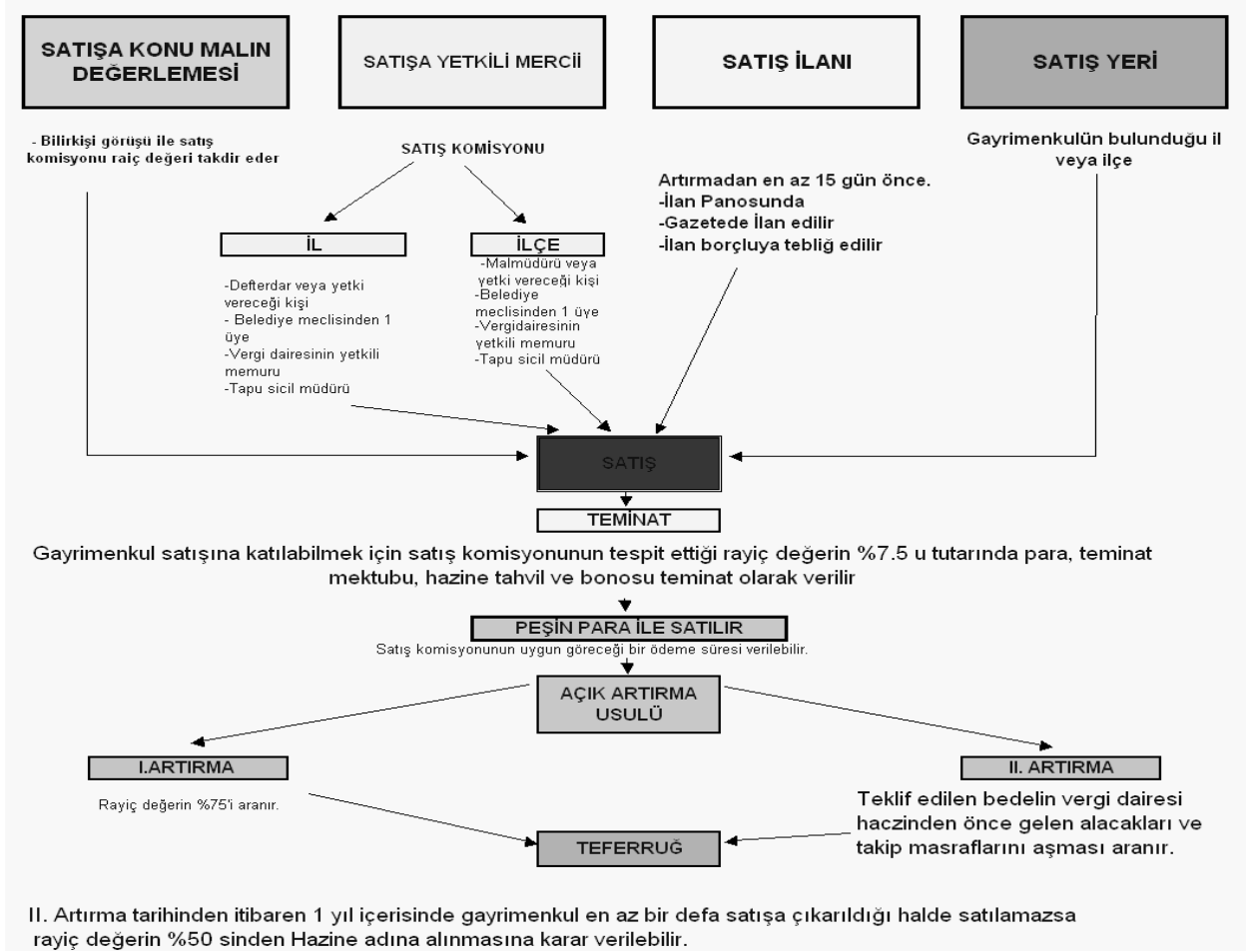
-Menkul mallar yerinde veya başka bir yere götürüldüğü halde yine satılamaz veya taşınma giderlerinin fazla olması nedeniyle başka bir yere götürülmesi uygun görülmez ise 15 günün bitiminden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Yine satılamazsa borçluya geri verilebilir.



HACZEDİLEN MENKULLERİN SATIŞ SÜRECİ



HACZEDİLEN GAYRİMENKULLERİN SATIŞ SÜRECİ



Gayrimenkulün Teferruğu Ve Geri Verilmesi: İkinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkan bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir. Teferruğ bedeli, gayrimenkulün biçilen rayiç değerinin % 50 sidir.

Teferruğ muamelesinin ikmalini mütaakıp, takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz. Borçlu satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden başlayarak bir yıl içinde amme alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Ferağ masrafı borçluya aittir. Teferruğ kararı verilmeden evvel biçilen rayiç bedelin % 75 i veya fazlasıyla hariçten talip çıkarsa alacaklı amme idaresi teferruğdan vazgeçer.

9.2. BORÇLU ELİNDE HACZEDİLEN MALLARA KARŞI İSTİHKAK İDDİALARI (MD.66)

Borçlu, elinde bulunan malın üçüncü şahsa ait olduğunu iddia eder veya o mal hakkında üçüncü şahıs tarafından hak iddia edilirse bu husus haciz zaptına geçirilir. Durum, iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir.

Tahsil dairesi 7 gün içinde iddiayı reddetmezse istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Üçüncü şahıs **7 gün içinde** itiraz etmezse iddiası dinlenmez. İstihkak iddiasının tahsil dairesince kabul edilmemesi ya da istihkak iddiasına borçlunun itiraz etmesi halinde ise iddiada bulunan şahıslar tarafından **7 gün içinde** mahkemede dava açılır.

Haczedilen mal mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü şahıs elinde ise keyfiyet haciz zaptına geçirilir. Tahsil dairesince durum alacaklı amme idaresine bildirilir. Alacaklı amme idaresi 15 gün içinde dava açmazsa istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır. Borçlu ile birlikte ikamet eden şahısların istihkak iddiaları 66'ncı madde çerçevesinde değerlendirilir.

9.3. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLAR ELİNDE HACZEDİLEN MALLARA KARŞI İSTİHKAK İDDİALARI (MD.67)

Haczedilen mal borçlunun elinde olmayıp da; mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde ise keyfiyet, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesi keyfiyeti alacaklı amme idaresine bildirir. Alacaklı amme idaresi bildirme tarihinden itibaren **15 gün** içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır.

Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır.

9.4. HACZEDİLEMEYEN MALLAR VE KISMEN HACZEDİLEBİLEN GELİRLER

- 1- Devlet malları ile hususi kanunlarda haczi caiz olmadığını gösteren mallar.
- 2- Borçlunun şahsi ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası.
- 3- Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası.
- 4- Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değil ise sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları.
- 5- Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları.
- 6- Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları
- 7- Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malul olanlara bağlanan emekli aylıkları ile bunların dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar.
- 8- Bir yardım sandığı tarafından sağlanan zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar.
- 9- Askerlik mamullerine, şehit yetimlerine verilen harb malullüğü zamları.
- 10- Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir."
- 11- Harcırah kanununa göre yapılan ödemeler.
- 12- 2022 sayılı kanun uyarınca bağlanan aylıklar.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nın "**kismen haczedilebilen gelirler**" başlıklı 71 inci maddesine göre; aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emekli aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok, dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz.

9.5. YETİŞMEMİŞ MAHSULLERİN HACZİ

Yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri, yetişmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczolunabilir. Bu suretle haczedilmiş olan mahsullerin borçlu tarafından başkasına devri, haczi yapan tahsil dairesine karşı hükümsüz olup takibatın devamına engel olmaz.

Bu hüküm alacağı gayrimenkul rehni ile sağlanmış olan alacaklının, mütemmim cüz'ü olarak gayrimenkulün yetişmemiş mahsulleri üzerinde haiz olduğu hakkı kaldırmaz. Şu kadar ki, alacaklı rehlin paraya çevrilmesi için mahsullerin yetişmesinden önce takip isteğinde bulunmuş olmalıdır.

10. ACİZ HALİ (MD.75)

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 75 inci maddesine göre; yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhaları ile bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur. Aciz halinin tespiti amme alacağına gecikme zammı uygulamasını durduracağından, bu halin tespitinde yapılan takibin tüm safhalarının tamamlanmış olması gerekir. Aciz halindeki borçlunun mali durumu zaman aşımı süresince takip edilir. Bu süre içinde borçlunun mal edinmesi halinde bu mallar haczolunarak paraya çevrilir. Aciz hali ortadan kalkarsa, bu durumun ortadan kalktığı tarihte bir tutanakla tespit edilmesi gerekir. Kanunun 76 ncı maddesinde aczin neticeleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48 inci madde hükmü tatbik olunabilir.
- Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder.

11. ÜÇÜNCÜ ŞAHISLARDAKİ MENKUL MALLARIN, ALACAK VE HAKLARIN HACZİ (MD.79)

Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır. Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek **haciz bildirisi ile**; bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağını üçüncü şahsa bildirilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM : İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU

1. VERGİ DAVALARINA BAKMAYA YETKİLİ MAHKEMELER

1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları Danıştay öncesinde karara bağlayan bir ilk derece yargı organıdır. Vergi davaları ya mahkeme heyetince ya da tek hakimle karara bağlanır. Tek hakimle bakılan davaların sonuçlarına karşı, bölge idare mahkemesine, kurulca verilen kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yolu ile başvurulabilir.

1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu kararlar bölge idare mahkemelerince incelenir ve karara bağlanır. Bölge idare mahkemelerince incelenen ve karara bağlanan vergi davaları, kesin olup, bu kararlar için temyiz yolu ile Danıştay'da dava açılmaz.

1.3. Danıştay

Danıştay; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi mahkemelerinin kurulca verecekleri tüm kararlara karşı temyiz yolu ile Danıştay da dava açılabilir.

2. DAVANIN KAPSAMI

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 378 inci maddesine göre; vergi davası açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri hariç tutulmuştur. Yukarıda bahsedilen hükümlere göre vergi davalarının açılabilceği durumlar aşağıdaki gibidir.

İlave vergi tarh edilmesi dava konusu olabilir. Burada söz konusu olan tarhiyat, mükelleflerin beyanı üzerine alınan vergilere ek olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır.

a- Mükellefin hataların düzeltilmesi talebinin reddi veya talebin cevapsız kalması dava konusu olabilir. Mükellefin talebine karşı **(60) gün** içinde cevap verilmemiş olması halinde talep reddedilmiş sayılmaktadır. Bu durumda veya talebin açıkça reddedilmesi halinde, (60) günlük sürenin bitmesinden itibaren dava açma süresi içinde mükelleflerin dava açma hakları vardır.

b- İhtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergiler dava konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'ndan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükmünün istisnası sadece vergi ihtirazi kayıtlı beyanda bulunulması durumudur.

c- Ceza kesilmesi dava konusu olabilir. Cezanın kesilmiş ve muhatabına tebliğ edilmiş olması halinde, ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır.

d- Mükellefler, 6183 sayılı Kanuna göre, kendilerine tebliğ edilen **ödeme emirlerine karşı (7) gün** içinde dava açabilirler. Hakkında ihtiyati haciz tatbik edilenler, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizler de haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabileceklerdir.

3. YETKİLİ VERGİ MAHKEMESİ

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi aşağıdaki esaslara göre belirlemek gerekir.

Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahakkuku ile zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, bu işlemleri yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

A.A.T.U.H.K.'un uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda yetkili vergi mahkemesi, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

4. DAVA AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi kanuni vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerde vergi davaları kanuni temsilciler tarafından açılır.

5. DAVA AÇMA SÜRELERİ

Dava açma süresi; özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

Dava açma süresinin bittiği tarihi belirlemek açısından önemli olan husus, bu sürenin başlangıcını doğru belirleyebilmektedir.

Dava Açma Süresinin Başlangıcı
Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
Tevkif yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı
İdarenin dava açması gereken konularda, ilgili merci yada komisyon kararının idareye geldiği, tarihi izleyen günden başlayacaktır.

Yukarıdaki esaslara göre dava açma süresinin başlangıç tarihi belirlendikten sonra bu sürenin bitiş tarihi açısından da bazı düzenlemelere gerek duyulmuştur. Tatil günlerinin sürele dahil olacağı ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı belirtilmiş, bunun yanında çalışmaya ara verme zamanı içinde sürenin bitmesi halinde, süreler çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacaktır. **Örneğin sürenin sona erdiği gün adli tatil içinde ise, bu süre adli tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün sonra bitecektir.**

6. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedirler.

Vergi davası açıldığında tahsilatın kendiliğinden durmadığı hallerde, yürütmenin durdurulması mahkemenin vereceği karara bağlı olmaktadır.

7. KARARLARIN SONUÇLARI

Bağımsız yargı organının vereceği kararın bir anlam ifade edebilmesi için, yargı organı kararının gerekleri davalı idare tarafından yerine getirilmelidir. Prensip olarak tüm vergi mahkemesi kararlarında idare 60 gün içinde işlem tesis etmeye mecburdur.

Vergi mahkemesince verilecek kararın gereklerinin yasal süre içinde yerine getirilmemesi halinde ilgililer idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilecektir. Tazminat davasının açılacağı mahkeme, kararı uygulanmayan idari yargı yeri olacaktır.

8. VERGİ MAHKEMELERİNİN KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Vergi mahkemelerinin vereceği kararlara karşı, tarafların başvurabileceği kanun yollarını iki bölüme ayırarak incelemek yerinde olacaktır. Buna göre, mahkeme kararlarına karşı başvurulacak kanun yolları;

a- Vergi mahkemesi kararına karşı taraflara, hiçbir şarta gerek kalmaksızın, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi tanınan kanun yolları olan **“itiraz”** ve **“temyiz”** ile,

b- İ.Y.U.K.’nda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilecek, kanun yolları olan **“kanun yararına bozma”**, **“yargılamanın yenilenmesi”** ve **“kararın düzeltilmesi”** olarak ifade edilebilir.

8.1. İtiraz :

Vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı, mahkeme kararının taraflara tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. Bölge idare mahkemesinin, vereceği kararlar kesindir. Bu kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamaz. Ancak İ.Y.U.K.’nın 51’inci maddesine göre bu kararların kanun yararına bozulması mümkündür.

8.2. Temyiz

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların tamamı Danıştay’da temyiz edilebilir. Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay’da temyiz edilebilir.

Temyiz Edilebilecek Kararlar
Vergi mahkemelerinin kurul halinde vereceği kararlar ile,
Mükellefin mevzuuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin uyuşmazlıklarda tek hakimle verilen kararlar

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemesinin nihai kararına karşı, kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen **otuz gün** içinde Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilir.

Temyiz Talebinin İncelenmesi ve Sonuç ; İlk derecede karar veren vergi mahkemesi tarafından oluşturulan dava dosyası, Danıştay'da incelendikten sonra;

- a- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- b- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- c- Usul hükümlerine uyulmamış olması,

hallerinden herhangi birinin mevcut olması durumunda karar, Danıştay tarafından bozulduktan sonra dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir.

Ancak, temyiz incelemesi sonunda;

- Elde edilen bilgiler ve belgeler uyumsuzluğa ilişkin maddi olaylar açıklamaya yeterli görülürse,
- Uyuşmazlık sadece hukuki noktalara ilişkin ise,
- Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise,

Danıştay kararı bozmakla beraber işin esası hakkında da karar verecektir.

Vergi mahkemesi Danıştay'ın verdiği bozma kararı üzerine yeni bir karar almayıp eski kararında ısrar edebilir. Eğer ısrar kararı ilgili tarafından temyiz edilirse, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenip karar verilecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararlarına uyulması zorunludur.

8.3. Kanun Yararına Bozma

Danıştay Başsavcısına veya ilgili Bakanlığa temyiz hakkı tanıyan bir başka olağanüstü kanun yolu ise “ kanun yararına bozmadır. ”

Kanun yararına bozma usulünün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

a- Vergi uyumsuzluklarında, kanun yararına temyizi istenecek mahkeme kararının vergi mahkemesinin yada bölge idare mahkemesinin kararı olması gerekir. Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilir, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerde kanun yararına bozulabilir.

b- Kanun yararına temyizi istenecek olan kararın kesinleşmiş olması gerekir. Buna göre vergi mahkemesinin kararı taraflara tebliğ edilmiş ve itiraz ve temyiz süresinin geçmiş olması yada itiraz yoluna başvurulmuş olması halinde bölge idare mahkemesinin karar vermesi ve bu kararın taraflara tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

c- Vergi mahkemesinin verdiği karar kesinleşmiş olmasının yanında Danıştay'ın incelemesinden de geçmemiş olacaktır. Buna göre Danıştay'da temyizen incelenmiş bulunan vergi mahkemesi kararları hakkında kanun yararına bozma istenemeyecektir.

d- Kanun yararına bozulması istenecek vergi mahkemesi kararının niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi gerekir.

e- Kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi sadece Danıştay Başsavcısına (ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden kullanılabilir) tanınmıştır.

Temyiz isteğinin Danıştay tarafından yerinde görülmesi halinde, ilgili mahkemenin kararı kanun yararına bozulacaktır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

8.4. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, mahkeme kararının dayandığı maddi hususların belli sebeplerin varlığı halinde geçersiz olmasından dolayı başvurulabilecek olağanüstü bir kanun yoludur.

Yargılamanın yenilenmesi için gerekli olan sebeplere aşağıdaki örnekler verilebilir.

- a- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,
- c- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- d- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- e- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- f- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye ve hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin isteklerin esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir.

8.5. Kararın Düzeltilmesi :

Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında belirli nedenlerin varlığı halinde, bir defaya mahsus olmak üzere davanın taraflarınca kararın düzeltilmesi istenebilecektir.

Kararın düzeltilmesi için gerekli olan nedenler aşağıdaki gibidir.

- a- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b- Bir kararda birbirine aykırı hükümler olması,
- c- Kararın usul ve kanuna aykırı olması,
- d- Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması.

DAVA KONUSU	DAVA AÇILACAK MAHKEME	DAVA AÇMA SÜRESİ	DAYANAĞI
VERGİ/CEZA İHBARNAMESİNE	VERGİ MAHKEMESİ	TEBLİĞDEN İTİBAREN 30 GÜN İÇİNDE	VERGİ USUL KANUNU 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
İTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMEYE AİT TAHAKKUK FİŞİNE	VERGİ MAHKEMESİ	TAHAKKUK TARİHİNDEN İTİBAREN 30 GÜN İÇİNDE	2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
ÖDEME EMRİNE	VERGİ MAHKEMESİ	TEBLİĞDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
HACİZ VARAKASINA	VERGİ MAHKEMESİ	HACİZ TARİHİNDEN (GIYAPTA YAPILAN HACİZLERDE HACZİN TEBLİĞİNDEN) İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ
İHTİYATİ TAHAKKUKA	VERGİ MAHKEMESİ	HACİZ TARİHİNDEN (GIYAPTA YAPILAN HACİZLERDE HACZİN TEBLİĞİNDEN)	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ

		İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	
İHTİYATİ HACZE	VERGİ MAHKEMESİ	HACİZ TARİHİNDEN İTİBAREN 7 GÜN İÇİNDE	6183 SAYILI KANUN 2577 SAYILI KANUN İŞLEM YÖNERGESİ

BEŞİNCİ BÖLÜM : GELİR VERGİSİ KANUNU

1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ

Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin birinci fıkrası hükmünde mükellef, “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzelkişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir vergisi şahsa bağlı bir vergidir. Geliri, şahsa bağlı olarak kavrayıp vergilemeyi hedef tutar. Bu nedenle, verginin kapsamını tayin bakımından gelir kavramından sonra belirlenmesi gereken ikinci unsur verginin mükellefidir.

Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Vergi mükellefini gerçek kişi olarak tespit etmek, mükellefiyetin belirlenmesi için yeterli değildir. Her kanun gibi vergi kanunlarının da uygulama alanı devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha ile sınırlıdır. Dolayısıyla, mükellefiyetin belirlenmesi bakımından Kanunun mükellef saydığı gerçek kişiyi, devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha içinde tespit ve tayin etmek gerekir. Bu ihtiyaç vergi hukukunda tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esaslarının da doğmasına yol açmıştır.

1.1. TAM MÜKELLEFİYET

Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesi hükmüne göre; aşağıda yazılı gerçek kişiler, tam mükellef olarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi Daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Maddenin uygulamasında “Türkiye’de yerleşmeden” maksadın ne olduğu ise aynı Kanunun 4. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

a- İkametgahı Türkiye’de bulunanlar, (**İkametgah**, Medeni Kanunun 19’uncu ve müteakip maddelerine göre; bir kimsenin yerleşmek niyeti ile oturduğu yerdir.)

b- Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)

Gelir Vergisi Kanununun 3.ve 4. maddelerinde tam mükellefiyetin bu şekilde sınırları çizildikten sonra “**Türkiye’de Yerleşme Sayılmayan Haller**” başlıklı 5. maddesinde ise maddede sıralanan ve T.C. vatandaşı olmayan yabancıların Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacakları ve dolayısıyla tam mükellefiyet esasında vergilendirilemeyecekleri belirtilmiştir. Buna göre;

•Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelen yabancılar;

•Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar, Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklar ve tam mükellef olmayacaklardır.

1.2. DAR MÜKELLEFİYET

Gelir Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde **Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin** sadece, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda 210 no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 3/2’nci maddesinde istisnai olarak tam mükellef sayılan bazı Türk vatandaşlarının, bulundukları yabancı ülkelerde gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının Türkiye’de ayrıca vergilendirilmeyeceği belirtildiğine göre; bu hükümden, **yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin** de yararlandırılmalarının, kanunun ruhuna uygun düşeceğinden hareketle; çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmeleri uygun görülmüştür.

2. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin şahsi gelirlerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bu noktadan hareketle de, gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden, diğer bir deyişle gelir üzerinden alınmaktadır.

Gelir, Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle **vergiye tabi gelirin özelliklerini**; Gelirin Şahsilik Özelliği, Gelirin Yıllık Olma Özelliği, Gelirin Safi Olması Özelliği ve son olarak da, Gelirin Elde Edilmiş Olması Özelliği olmak üzere dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Yine Gelir Vergisi Kanunumuz çerçevesinde elde edilen kazanç ve iradın salt anlamda bu tanıma girmesi de yeterli olmamakta, bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde yer alan ve aşağıda sayılan yedi gelir unsurundan birinden elde edilmiş olması da gerekmektedir.

- 1-Ticari Kazançlar;
- 2- Zirai Kazançlar;
- 3- Ücretler;
- 4- Serbest Meslek Kazançları;
- 5- Gayrimenkul Sermaye İratları;
- 6- Menkul Sermaye İratları;
- 7- Diğer kazanç ve İratlar;

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, belirli bir kaynağa bağlı olarak elde edilen ilk altı gelir unsurunun yanı sıra belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan gelir unsurları da , diğer kazanç ve iratlar grubunda gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından ilk altısının kapsamında yer almayanların "Diğer Kazanç ve İratlar"ın vergilendirileceği izlenimini olsa da, bu gruba giren gelirlerin de vergilendirilebilmesi için mutlaka aynı Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olanlardan birisi olması gerektiği unutulmamalıdır.

İzleyen bölümlerde yedi gelir unsurundan elde edilen gelirlerin tespitine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3. TİCARİ KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazanç;”Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” olarak tanımlanmış olup, ayrıca; aşağıda sayılan kazançların da Gelir Vergisi uygulamasında ticari kazanç sayıldıkları belirtilmiş bulunmaktadır.

- 1- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
- 2- Coberlik işlerinden,
- 3- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
- 4- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,
- 5- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
- 6- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,
- 7- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar,

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

3.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR

3.1.1. TİCARİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ

3.1.1.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

G.V.K.’nın 38. maddesine göre “Bilanço” esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.

3.1.1.2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 39. Maddesi uyarınca İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

3.1.2. TİCARİ KAZANCIN BASİT USULDE TESPİTİ

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark, faaliyetle ilgili olarak alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır.

Basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır :

- 1) Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- 2) İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralananmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir Belediye sınırları içinde **6.000 TL’yi** lirayı (2015 yılı için), diğer yerlerde **4.000 TL’yi** (2015 yılı için) aşmamak,
- 3) Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.

Mükelleflerin basit usulden faydalanabilmeleri için yukarıda yer alan genel şartların yanı sıra 48. maddede yer alan alım-satım yada gayri safi iş hasılatı tutarlarının da aşmaması gerekmektedir.

(2015 yılı için alış toplamı 84.000 TL, Satışlar toplamı 120.000 TL,veya gayrisafi hizmet hasılatı 40.000 TL'yi aşmamak)

Diğer taraftan yukarıdaki genel ve özel şartların tamamını sağlıyor olsalar dahi GVK'nun 51. Maddesinde sayılan faaliyetlerle uğraşan mükelleflerde basit usulden yararlanamazlar. (Örneğin; kuyumcular, ikrazatçılar, sigorta ve reklam acenteleri, kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, şehirlerarası yük ve yolcu taşıyanlar vb.)

Son olarak 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 7. Maddesi ile yapılan değişiklikle;

“Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. **Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47 nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler.** İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.”

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.”

Basit usule tabi olmanın vergisel ayrıcalıkları şunlardır :

- Defter tutma hariç ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümler uygulanır. Fatura ve perakende satış vesikası düzenlerler.
- Gelir vergisi tevkifatı yapmazlar.
- KDV beyannamesi vermezler.
- Muhtasar beyanname vermezler.
- Teslim ve hizmetlerinde KDV hesaplamazlar. Yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapamaz, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alırlar. Bunlardan mal alanlar da KDV indirimi yapamazlar.

3.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

GVK Madde 40'a göre safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri **hâsılâtın binde beşini** aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı

3. İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya ilama (yargı kararına) veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye sınırlı olmak şartıyla);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunun hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar

9. (6327 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle 01.01.2013'den itibaren yürürlüğe girecek bent) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

Bakanlar Kurulu bu oranı yarisına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, giyecek, temizlik ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

3.3. GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

GVK Madde 41'e göre aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Ayrıca yukarıdaki giderlere ilaveten 7 gelir unsuru içinde ortak olmak üzere; **GVK'nun 90. maddesi** hükmüne göre de; "Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri Gelir Vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

4. ZİRAİ KAZANÇLAR

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. **Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.**

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, **çiftçi** ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de **mahsul** denir.

4.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.

Gelir Vergisi Kanununun 94/11 inci bendi gereğince çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerin ve hizmetlerin alış bedeli üzerinden,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan; zirai mahsuller için %2, Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1
- Ticaret borsalarına tescil edilmeden satın alınan; Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2, diğer zirai mahsuller için %4 oranında tevkifat yapılacaktır.

4.2. ZİRAİ İŞLETME HESABINA GÖRE HASILAT

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);

2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;

5. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır.

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.

4.3. ZİRAİ İŞLETME HESABINDA GİDERLER

Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder.

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
4. İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar;
7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;
8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;
 - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere);
 - d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
 - e) Genel mahiyetteki sair giderler;
9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
10. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar;
11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)

Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri Vergi Usul Kanunu'nun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

4.4. HASILATTAN İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

41'inci maddede yazılı giderler hasılattan indirilemez. (İşletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç.)

5. ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin birinci fıkrasında ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmış izleyen ikinci fıkrada ise, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. Emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

5.1. GERÇEK ÜCRETLER

Daha önce açıkladığımız üzere 4842 Sayılı Yasa ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapmıştır. Yapılan değişiklikler doğrultusunda, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için geçmişte olduğu gibi tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden fazla işverenden tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bir kişinin, birden sonraki işverenlerden aldıkları ücretleri toplamı **2014** yılı için **27.000 TL**'yi (2015 yılı için 29.000 TL'yi) aşmıyorsa tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerin tabi olduğu usule tabi olarak beyan dışı kalacaktır. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri sahiplerinin birden sonraki işverenden aldığı ücret tutarının **2014** yılında **27.000 TL**'yi (2015 yılı için 29.000 TL'yi) geçmesi halinde ise elde edilen ücret gelirlerinin tamamı beyana konu edilecektir.

Eğer elde edilen ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatına tabi değil ise söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Burada elde edilen ücret geliri tutarının bir önemi bulunmamakta önemli olan ücretin kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmemiş olmasıdır. Aldıkları ücretler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına olanak bulunmayan hizmet erbabı Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde sayılmıştır. Bunlar,

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

Söz konusu ücret sahipleri elde ettikleri ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

Örnek : Bayan (A), 2014 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000.-
İkinci işverenden alınan ücret	15.000.-
Üçüncü işverenden alınan ücret	13.000.-

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, 2 nci ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (15.000 + 13.000 =) 28.000 TL, 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 58.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

5.2. DİĞER ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesi hükmüne göre maddede sayılan türden ücret geliri elde edenlerin ücret gelirlerini gerçek tutarları yerine vergi matrahı olarak takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i esas alınarak vergilendirilme yapılacaktır. Madde hükmüne göre diğer ücretler kapsamında ücret geliri elde edenler şunlardır;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar.

Yukarıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olarak dikkate alınmaktadır.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise diğer ücretler beyannameye ithal edilmeyecektir. Bu safi ücret aynı zamanda diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahıdır. Vergi bu miktar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Diğer ücretleri elde eden hizmet erbabı, bağlı bulundukları vergi dairelerine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar da bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadırlar. Asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecektir.

5.3. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesi çerçevesinde; ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i
- Diğer çocuklar için % 5'i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak

indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır.

İndirimin uygulamasında "**çocuk**" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile **kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.**

6.1. SERBEST MESLEK ERBABI

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.

Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;(*)
5. Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

6.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para, ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Örneğin; Bir SMMM 2012, 2013 ve 2014 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 30.000 TL'yi 2013 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2013 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2012 ve 2014 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

6.3. MESLEKİ GİDERLER

Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.

3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

6.4. SERBEST MESLEK KAZANCI İSTİSNASI

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan yararlanan serbest meslek erbaplarına ödeme yapanlar GVK'nun 94. Maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan ise % 17 oranında stopaj yaparlar. Bu stopaj geliri elde eden serbest meslek erbabı için nihai vergi olup, elde ettiği kazanç tutarı ne olursa olsun bu istisna kapsamında elde edilen gelirler ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez.

TELİF KAZANCI ELDE EDENLER	İSTİSNA KAPSAMINA GİREN ESERLER
Müellif (kitap yazar, kitap hazırlayan kimse, yazar)	Roman, Şiir, Öykü (Hikaye), Makale, Bilimsel araştırma ve İnceleme, Röportaj v.b eserler
Mütercim (Çevirmen)	Başka dillerden yapılan tercüme
Heykeltıraş	Taş, tunç, bakır, kil, alçı, ağaç, plastiklerden yapılan heykel ve benzerleri
Hattat (Güzel yazı yazma sanatı)	Güzel yazılar, tezhipler (yaldızlama, boyama, süsleme işi yapanlar
Ressam (Resim yapan kişi)	Her türlü resim, desen, pastel, gravür, kaligrafi, serigrafi gibi çok çeşitli ürünler
Bestekar	Her çeşit sözlü ve sözsüz musiki eserler
Bilgisayar Programcısı	Bilgisayarlarda kullanılan her çeşit yazılım
Mucit (Yeni bir buluş ortaya koyan, yaratan kişi)	Tescili yada patente bağlanan buluşlar ve icatlar.
Fikir ve sanat eserleri	İlim ve edebiyat eserleri, Musiki eserleri, Güzel sanat eserleri, Sinema eserleri
Yukarıda sayılanların yasal mirasçıları.	Yukarıdakilerin tamamı

7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ

GVK 'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir. Bunlar;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları **ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik** hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

Vakıflara üye olanların, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak aldığı hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

7.1.GAYRİSAFİ HASILAT

Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde **o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen** kira bedellerinin tutarıdır.

Ayın olarak tahsil edilen kiralarda, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralarda, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralarda, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur.

Örneğin; Mükellef 2013, 2014, 2015 yıllarına kapsayan üç yıllık kira bedeli olarak 30.000 TL'yi 2014 yılında bir seferde almış ise, bu tutarın 20.000TL'si 2014 yılı, 10.000TL'si ise 2015 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir.

7.2. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. **Bina ve arazide emsal kira bedeli**, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse **Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin (Emlak Vergisine Esas Vergi Değerinin) % 5'idir**. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz :

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;
2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);
3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.
4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

7.3. GİDERLER

7.3.1. Gerçek Gider Usulü

Safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna **edilen gayrisafi hasılat**a isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılatlardan aşağıda yazılı giderler indirilir:

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;
2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;
3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;
4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılat uygulanır. **Ancak, indirilmeyen kısım 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz**),
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;
6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir);
7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri,
8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;
9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralardan ve diğer gerçek giderler;
10. **Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli** (kira indirimi gayri safi hasılatlardan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; **kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz**);
11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasılatlardan gider olarak indirilemez.

7.3.2. Götürü Gider Usulü

Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler. **Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.**

7.4. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın o yıl için belirlenen tutara kadar olan kısmı **(2014 yılı için 3.300 TL, 2015 yılı için 3.600 TL)** gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Son olarak 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılatla uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" ibaresi **"İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2014 yılı için 97.000 TL) aşanlar"** şeklinde değiştirilmiştir.

7.4.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR

Aşağıda sıralayacağımız mükellefler diğer şartları taşısalar dahi gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamazlar.

1. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ile 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılatla uygulanmak üzere; "İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2014 yılı için 97.000 TL) aşanlar" .

2. Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler; Bu istisnadan sadece binaların mesken olarak kiraya verilmesi durumunda yararlanılabilecek, binaların işyeri, muayenehane, mağaza, depo v.b. şekillerde kiraya verilmesi durumunda tevkif suretiyle vergilendirme yapılacak ve istisnadan faydalanılamayacaktır.

3. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılamayacağı hüküm altına alınmış, bu şekilde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın tam olarak ve zamanında beyanı teşvik edilmiştir.

Sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Örneğin; bir şahıs sahip olduğu 5 daireyi kiraya vermişse her bir konut için elde ettiği kira gelirleri için ayrı ayrı değil, tüm kira geliri üzerinden bir kez (2014 yılı için 3.300.-TL) istisnadan yararlanabilecektir.

Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 3.300.-TL'lik istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir. Dolayısıyla mesken olarak kiraya verilen bir binaya tapu kayıtlarına göre iki kardeş müştereken sahip ise kardeşlerden her biri hisselerine isabet eden kira hasılatlarından, 3.300.-TL'lik istisna tutarını ayrı ayrı düşebileceklerdir.

ÖRNEK 1: Ahmet Bey, emlak vergisi beyan döneminde emlak vergisine esas değerini 300.000. TL. olarak belirlediği apartman dairesini 2014 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 19.300 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Gayrisafi Kira Hasılatı.....	19.300.-
G.M.S.İ. İstisnası.....	<u>3.300.-</u>
Kalan	16.000.-
Götürü Gider Tutarı.....	<u>4.000.-</u>
(16.000 * %25)	
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	12.000.-

ÖRNEK 2 : Mükellef Esra KARA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2014 yılında 13.500 Türk Lirası kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 6.500 Türk Lirasıdır.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılatı isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılatı (13.500 – 3.300) isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{10.200 \text{ TL} \times 6.500 \text{ TL}}{13.500 \text{ TL}} = 4.911 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	13.500 TL
Vergiden İstisna Tutar	3.300 TL
Kalan (13.500 – 3.300)	10.200 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	4.911 TL
Vergiye Tabi Gelir (10.200-4.911)	5.289 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	793,35 TL

8. MENKUL SERMAYE İRADİ

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. **Aşağıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.**

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) **ve Hazine bonusu faizleri** ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.)

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

11. (3239 sayılı Kanunun 57'nci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

13. (4842 sayılı Kanunun 37/1-e maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır

14. (6322 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

15. (6327 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012)

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.”

16. **Bireysel emeklilik sisteminden;** (6327 sayılı kanunun 8. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012)

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).”

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

17. (6322 sayılı kanunun 8.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında **Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler**

8.1. SİGORTA SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLER:

GVK 75/15 bent kapsamında elde edilen gelirlerden (a ve b) bendi kapsamına girenlerden GVK 94/15. bende göre sırasıyla % **15 ve % 10** oranında stopaja tabi olup, GVK 86/1a bendi kapsamında beyan edilmez.

GVK 75/16. bent kapsamında elde edilen gelirler ise GVK 94/16. bende göre sırasıyla

“16. a) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

b) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

c) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,”

BKK ile belirlenecek oranlarda stopaja tabi olacaktır.

Ayrıca GVK 22/1. bent kapsamında: Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin **tamamı** gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmaz.

8.2. GVK GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa Geçici 67 nci maddesi kapsamında 01/01/2006 - 31/12/2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere hisse senedi, tahvil ve bono alım-satım kazançları, mevduat faizleri, özel finans kurumları gelirleri, repo gelirleri, stopaja tabi olup, bu madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan gelirler için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmez.

8.2.1. GVK GEÇİCİ 67. MADDEYE GÖRE TEVKİFATA TABİ GELİRLER

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları.

- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
tevkifata tabi olacaktır.

8.2.2. GVK GEÇİCİ 67. MADDEYE GÖRE TEVKİFATA TABİ OLMAYAN GELİRLER

- Hisse senedi kar payları,
- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım- satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
tevkifat kapsamında olmayacaktır.

8.3. KAR PAYLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

G.V.K.'nın 22. maddesine göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Örnek: Esra Akyüz ortağı olduğu Akyüz A.Ş.'den 2014 yılında 400.000 TL kar payı elde etmiş, söz konusu tutar üzerinden şirket tarafından gerekli tevkifat yapılmıştır.

Bu bilgilere göre Esra Akyüz'den kesilen gelir vergisinin tutarı $(400.000 \times \%15=)$ 60.000 TL'dir. Öte yandan elde edilen brüt gelirin yarısı GVK'nın 22. maddesi uyarınca istisna olduğundan beyanda kalan tutarın dikkate alınması gerekmektedir. İstisna dışında kalan 200.000 TL, 86. maddede düzenlenen 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığından bu tutarın beyan edilmesi ve üzerinden hesaplanan vergiden daha önce kesilen 60.000 TL'lik verginin tamamının mahsup edilmesi gerekmektedir.

Buna göre;

Beyan Edilmesi Gereken Gelir	= 200.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	= 62.760 TL
Mahsup (Stopaj)	= 60.000 TL
Ödenmesi Gereken G.V.	= 2.760 TL

9. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Aşağıda yazılı olup daha önce açıkladığımız ilk 6 gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar değer artış kazancı ya da arizi kazançlar olarak vergiye tâbidir.

9.1. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

Herhangi bir ticari işletmeye kayıtlı bulunmayan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. Değer artış kazançlarına şunları örnek verebiliriz.

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır .

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç **10.600** Türk Lirası (**2014 yılı için 9.700 TL**) gelir vergisinden müstesnadır.

9.2. VERGİLENDİRİLMEMEYEN DEĞER ARTIŞ KAZANCI

Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit

şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

9.3. ARIZİ KAZANÇLAR

Vergiye tâbi arizi kazançlar şunlardır :

1. Arizî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
4. Arizî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

Bir takvim elde edilen yukarıdaki kazançlar toplamının **2015 yılı için 23.000.-TL' lik** kısmı (2014 yılı için 21.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır.

10. GEÇİCİ VERGİ

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden %15 oranında geçici vergi öderler. Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise geçici vergi oranı kurumlar vergisi oranı ile aynı olup, % 20'dir.

MÜKELLEFLERİ:

*Ticari Kazanç Sahipleri , *Serbest Meslek Kazanç Sahipleri, *Kurumlar Vergisi Mükellefleri

GEÇİCİ VERGİ KAPSAMINA GİRMEYEN KAZANÇLAR:

- Basit Usulde Vergilendirilen Mükellefler
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlar (Gvk Md:42-44)
- Geçici Noter Yardımcılarının Kazançları
- Kurumlarca Tasfiye dönemlerinde elde edilen kazançlar

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde tespit edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10 luk yanılma payı uygulanmayacaktır.

11. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ STOPAJI YAPMA MECBURİYETİ

GVK'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesine göre, kurumlara nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorunda olanlar aşağıda sıralanmıştır.

1. Kamu idare ve kuruluşları,
2. İktisadî kamu kuruluşları,
3. Sair kurumlar,
4. Ticaret şirketleri,
5. İş ortaklıkları,
6. Dernekler ve vakıflar,
7. Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
8. Kooperatifler,
9. Yatırım fonu yönetenler,
10. Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
11. Ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.
12. Aile hekimleri (GVK Gn. Tblğ.)

12. GELİR TÜRLERİ İTİBARI İLE TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan gelir unsurlarından **Ticari Kazanç, Zirai Kazanç ve Serbest Meslek Kazançları için mükellefler kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Diğer hallerde ise beyana tabi bir gelir elde edilmesi halinde beyanname verilir.**

12.1. YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYEN VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 86'ncı maddesi çerçevesinde **aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.**

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2015 yılı için 29.000 TL, 2014 yılı için 27.000 TL)** aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2015 yılı için 29.000 TL, 2014 yılı için 27.000 TL))** aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **1.500 TL'yi** (2014 yılı için 1.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.(**)

Gelir vergisine tabi gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86 ncı madde hükmünü aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, 75 inci maddenin 15 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek gelirler olarak belirlenmektedir.
- Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dahil edeceklerdir.
- Beyana tabi gelirin sadece ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının **2014 yılı için 27.000 TL'yi** (2015 yılı için 29.000 TL) aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir.

- Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.
- Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirleri beyan sınırı olan **27.000 TL** ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.
- Maddenin 1/c bendi uygulamasında; tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilip edilmeyeceği ise şu şekilde belirlenecektir. Öncelikle tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan toplam tutarı **27.000 TL'yi** aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratların tutarı, beyan edilmesi gereken diğer gelirlerin (ticari kazanç, mesleki kazanç, gerçek usulde zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar) toplam tutarına eklenerek, bulunan tutar **27.000 TL'lik** beyan sınırını geçiyorsa, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları verilecek beyannameye dahil edilecektir. Söz konusu beyan sınırının hesabında; bir ya da birden fazla işverenden ücret geliri elde ediliyorsa birden sonraki işverenlerden elde edilen ve toplam tutarı **27.000 TL'yi** aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ ve GELİRİN TOPLANMASI-1



13. GELİR BEYAN ÖRNEKLERİ:

Örnek 1: Bayan (A), 2014 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	80.000.-
İkinci işverenden alınan ücret	21.000.-
Üçüncü işverenden alınan ücret	9.000.-

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, 2 nci ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (21.000 + 9.000 =) 30.000 TL, 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 110.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 2: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Bayan (Y)'nin 2014 yılında ticari kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari kazanç	20.000.-
Birinci işverenden alınan ücret	35.000.-
İkinci işverenden alınan ücret	18.000.-

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 27.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 3 : Avukat Ahmet beyin 2014 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest meslek kazancının yanı sıra tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	17.000.- TL
Birinci işverenden alınan ücret	35.000.- TL
İkinci işverenden alınan ücret	20.000.- TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	15.000.- TL

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname vermek zorundadır.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise **27.000 TL'lik** beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı 27.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 4 : Ali ALKAR, Ankara’da süpermarket sahibi olup, Mükellefin 2014 yılındaki ticari faaliyetinin yanı sıra diğer gelirleri aşağıdaki gibidir.

➤ Ticari Kazanç	:	25.000 TL
➤ Gayrimenkul Sermaye İradı (İşyeri)	:	9.000 TL
➤ Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken)	:	7.000 TL
TOPLAM	:	41.000 TL

- Mükellef Ali ALKAR Ankara’da süpermarket işletmeciliğinden sağladığı ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.
- 220 seri no’ lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünde yapılan düzenlemeye göre **“elde ettiği mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan tutarı ile vergi kesintisine tabi işyeri kira gelirinin toplamı 27.000 TL’yi (2014 yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri** beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine bu kapsamdaki kira gelirlerini dahil edeceklerdir.
- Örneğimizdeki mükellef, **ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 3.300 TL’lik GMSİ istisnasından da faydalanamayacaktır. Mükellefin ticari kazancı ile gayrimenkul sermaye iratları toplamı 27.000 TL’yi aştığından, Ali ALKAR vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine 9.000 TL tutarındaki işyeri kira geliri ile 7.000 TL tutarındaki mesken kira gelirinin toplamı olan 16.000 TL’ yi gayrimenkul sermaye iradı olarak dahil edecektir.**

Bu açıklamalarımız çerçevesinde mükellef Ali ALKAR’ın vereceği yıllık beyanname aşağıdaki gibi olacaktır. (Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği varsayılacaktır.)

Ticari Kazanç (Market İşletmeciliği)	25.000.- TL.
Gayrimenkul Sermaye İradı	12.000.- TL.
➤ Toplam Hasılat (mesken + işyeri) 16.000	
➤ Götürü Gider (% 25) (- 4.000)	
Gelir Vergisi Matrahı	37.000.- TL.
Hesaplanan Gelir Vergisi	7.550.- TL.
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	5.550.- TL.
İşyeri Kira Tevkifatı 1.800.- TL.	
Geçici Vergi 3750.- TL.	
Ödenecek Gelir Vergisi	2.200.- TL.

Örnek 5: Doktor Masum ÖZCAN, Ankara Hastanesi’nde çalışmaktadır. Aynı zamanda Sıhhiye’de bulunan muayenehanesinde serbest meslek faaliyetini icra etmektedir. 2014 yılında elde etmiş olduğu gelirlerin yıllık gayri safi tutarları toplamı aşağıdaki gibidir.

Ücret geliri	:	29.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	:	66.000 TL
Mevduat Faiz Geliri	:	150.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Basit Usulde		
Mükellefe Kiraya Verilen İşyerinden)	:	1.000 TL
TOPLAM	:	246.000 TL

ÇÖZÜM: Mükellef Masum ÖZCAN serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Elde edilen gelir unsurları tek tek irdelendiğinde beyannameye dahil edilmeyecek kazanç ve iratlar ise şunlardır.

Mükellef ücret gelirinin tamamı tek işverenden elde edilmiş ve gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuştur. Bu durumda ücret geliri tutarına bakılmaksızın verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Aynı şekilde mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67 inci maddesine göre stopaja tabi tutulmuş olmak kaydıyla verilen beyannameye dahil edilmeyeceğinden, beyan dışı kalacaktır.

Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.000 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve 1.400 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından beyan edilmeyecektir.

Örnek 6: Arzu hanım, 2014 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 10.200.-TL, işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulu dolayısıyla da brüt 22.000 TL kira geliri elde etmiştir. Arzu hanımın elde ettiği işyeri kira geliri üzerinden 4.400 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

ÇÖZÜM : Daha önce gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin bölümde de yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde; 220 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünde yapılan düzenlemeye göre; **elde ettiği mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan tutarı ile vergi kesintisine tabi işyeri kira gelirinin toplamı 27.000 TL.'ni (2014 yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri** beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine bu kapsamdaki kira gelirlerini dahil edeceklerdir.

1- Mesken Kira Geliri	10.200
2- İşyeri Kira Geliri	22.000
3- Toplam G.M.S.İ.	32.200
4- G.M.S.İ. İstisnası	3.200
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	29.000
6- Götürü Gider (29.000 * %25)	7.250
7- Gelir Vergisi Matrahı	21.750
8- Hesaplanan Gelir Vergisi	3.800
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	4.200
10-İade Edilecek Gelir Vergisi	400

Örnek 7: Fatma hanım ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan Yaprak Anonim Şirketi'nin 2009 yılı karını dağıtması neticesinde 2014 yılında brüt 200.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kar payı kurum bünyesinde % 15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi 30.000 TL'dir.

Fatma hanımın elde ettiği 200.000 TL tutarındaki kar payının yarısı G.V.K.'nun 22/2. maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 100.000 TL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Buna karşın kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının ise tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Kar Payı	200.000.
İstisna Tutarı (200.000 x 1/2=)	100.000.
Gelir Vergisi Matrahı	100.000

Hesaplanan Vergi	27.760
Mahsup Edilecek Vergi	30.000
İade Edilecek Vergi	2.240

Örnek 8: Kadir YÜCEBAŞOĞLU Başkent Vergi Dairesinin mükellefi olup, 2014 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1 Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 20.000 ABD Doları karşılığı 32.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından 175.000 TL mevduat faizi, repo hesabından ise 20.000 TL kazanç elde etmiştir. Elde edilen faiz gelirleri ve repo kazancı üzerinden (A) Bankasınca gelir vergisi tevkifatı ve fon payı kesintisi yapılmıştır.

2 Mükellef, (B) Bankasında bir off-shore mevduat hesabı açtırmış olup, bu hesabı dolayısıyla da 15.000 Euro karşılığı 35.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

3 Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden ise 2014 yılında 145.000 TL kar payı elde etmiştir.

4 Mükellef, (Z) Limited Şirketinin % 40 hisseli ortağı olup 2014 yılı içinde söz konusu şirket 2012 yılına ilişkin kurum kazancını dağıtımından, brüt 60.000 TL kar payı elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (X) Limited Şirketi 9.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 51.000 TL geçmiştir.

Mükellefin 2014 yılı içinde elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarının beyan durumunu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

ÇÖZÜM:

Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 20.000 ABD karşılığı 32.000 TL mevduat faizi, TL. mevduat hesabından elde ettiği 175.000 TL mevduat faizi ile 20.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken Geçici 67. madde uyarınca tevkif suretiyle vergilendirildiğinden tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır. Ayrıca, mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden 2014 yılında elde ettiği 145.000 TL tutarındaki kar payı da yine Geçici 67. madde uyarınca tevkifata tabi tutulduğu için beyan konusu edilmeyecektir.

Mükellef, (B) Bankasındaki off-shore mevduat hesabından elde etmiş olduğu 35.000 TL tutarındaki faiz geliri ise döviz cinsinden olduğu için indirim oranı uygulamasından yararlanamayacak ve tevkif suretiyle vergilendirilmediği içinde tamamı beyana konu edilecektir

Mükellef, (X) Limited Şirketinden 2014 yılı içinde elde ettiği 60.000 TL kar payının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2. maddesi hükmüne göre yarısı ($60.000 \times \frac{1}{2} =$) 30.000 TL vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkan sağlanmıştır.

1- Off- Shore Faiz Geliri	35.000
2- Limited Şirket Kar Payı	30.000
3- Gelir Vergisi Matrahı	65.000
4- Hesaplanan Gelir Vergisi	15.510
5- Mahsup Edilecek Vergi	9.000
6- Ödenecek Gelir Vergisi	6.510

14. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

5228 Sayılı Kanunla değişik GVK' nun 89 uncu maddesinin “Diğer indirimler” başlıklı maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

14.1. HAYAT, SAĞLIK, BAĞKUR VB. SİGORTA PRİMLERİ

Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir. (6327 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 01.01.2013)

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”

14.2. MÜKELLEFLERE AİT EĞİTİM VE SAĞLIK GİDERLERİNİN BEYAN EDİLEN YILLIK GELİRİN % 10 'UNA KADAR OLAN KISMI

Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir. GVK' nun mükerrer 121 inci maddesine göre eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi iadesinden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.

14.3. ENGELLİLİK İNDİRİMİ

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engelliler beyan ettikleri gelirlerinden, GVK' nun 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan engellilik indiriminin yıllık tutarını gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır. **(engellilik indirimi tutarları, 2015 takvim yılında uygulanmak üzere; birinci derece sakatlar için 880 TL, ikinci derece sakatlar için 440 TL, üçüncü derece sakatlar için 200 TL)**

14.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Mükellefler yapmış oldukları bağış ve yardımları aşağıdaki şartlar dahilinde indirim konusu yapabilirler.

- a. Bağış ve yardım, kanunda belirtilen kuruluşlara yapılmış olmalıdır.
- b. Bağış ve yardım, makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır.
- c. Bağış ve yardım, karşılıksız olarak yapılmış bir ödemeyi ifade eder. Bir karşılık bulunduğu anda, ödeme bağış veya yardım olmaktan çıkar.

d. 4369 sayılı Kanun değişikliğinde bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır.

e. Bağış ve yardım, nakden veya aynen yapılabilir.

Yapılan bağış ve yardımın indirilebilecek tutarı bağışın yapıldığı yere bağlı olarak aşağıdaki şekilde değişebilmektedir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin **% 5'ini** (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan **okul, sağlık tesisi** ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere **öğrenci yurdu** ile **çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi** ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak **ibadethaneler** ve Spor Bakanlığı'na bağlı gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların **tamamı**.
- Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak** maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.
- Gerekli şartları taşıyan **kültür ve sanat faaliyetlerini desteklemeye** veya ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların tamamı.
- Türkiye Kızılay Derneğine ve **Türkiye Yeşilay Cemiyetine** yapılan bağış ve yardımlar (iktisadi işletmesi hariç) **(6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)**
- Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre **girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı. (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)**

14. 5. SPONSORLUK HARCAMALARI

3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.

14.6. AR-GE HARCAMALARI

Ar-Ge İndirimi - GVK 89/9 :

GVK'nın 89/9 uncu maddesi uyarınca; mükelleflerin, **işletmeleri bünyesinde** gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" beyanname üzerinde gelir vergisi matrahından indirilebilir.

Bu maddeye göre, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile **doğrudan** ilişkili olmayan giderlerden ve **tamamen** araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.

14.7. TÜRKİYE'DE YERLEŞMİŞ OLMAYANLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN HASILATIN % 50'Sİ.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir." (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)

14.8. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında hesaplanan korumalı işyeri indirimi matrahtan indirim konusu edilebilecektir (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.).

Yukarıda yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir

14.9. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI VE YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR

GVK'nun 88' inci maddesi hükmüne göre; Gelirin yıllık beyannamede toplanması ve beyan edilmesi sırasında, gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararlar, diğer gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilebilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de; bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, izleyen yılların gelirinden indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi izleyen yıllara devrolunamaz.

Birbirini izleyen birden fazla yıllarda zarar edilmesi hallerinde mahsup işlemi, daha sonraki yıllarda elde edilen gelirlerden, en önceki yıl zararından başlanılarak gerçekleştirilir. Ancak gelirin olduğu yıllarda mutlak suretle mahsup yapılması gerekmektedir. Eğer gelir mevcut olan yıllarda zarar mahsup edilmez ise, en eski yıl zararından başlanılarak zarar mahsup hakkının kaybedildiğinin kabulü gerekir.

6111 sayılı yasa kapsamında gelir vergisi için matrah artırımında bulunan mükellefler matrah artırımında bulundukları yıllara ilişkin zararların izleyen yıl karlarından sadece yarısını mahsup edebileceklerdir.

Aynı maddenin dört ve beşinci fıkralarına göre de; Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Son olarak, Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

15. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER

15.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER

- a) Yıllara Yaygın inşaat Ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergiler
- b) Serbest Meslek Kazançlarında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler
- c) Menkul Sermaye İratları Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler
- d) Zirai Kazançta Vergiler
- e) Diğer Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

15.2. GEÇİCİ VERGİ

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri dönem içerisinde vermiş oldukları geçici vergi beyannamelerine istinaden ödemiş bulundukları geçici vergileri beyanname üzerinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilirler. Tahakkuk etmesine karşın ödenmemiş olan geçici vergi mahsup edilemez.

15.3. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLER

Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

İndirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir Vergisi'nin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için:

1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması;
2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi; şarttır.

16. GELİR VERGİSİ TARİFESİ

A- 2014 TAKVİM YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 58.000 TL'si için 13.4760 TL, (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	% 35

B- 2015 TAKVİM YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde 106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35

17. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

17.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Unsurları

GVK'nun 42-44. maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için aranan şartlar aşağıdaki gibidir.

- İşin konusu inşaat, onarım veya dekapaj işi olmalıdır.
- İşin, başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Bir kimsenin kendi nam ve hesabına yapmış olduğu özel inşaat işleri, GVK'nun 42'nci maddesi gereğince inşaat işi sayılmamakta ve bu tür işler, imalat faaliyeti kapsamında genel esaslara göre vergilendirilmektedir.
- İşin, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.
- Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yıl beyannamesinde gösterilir.
- **İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.**
- Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

17.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı

GVK'nun 5024 sayılı Kanunla değişik 43. maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar 1.1.2004 'ten itibaren aşağıdaki esaslara göre dağıtılacaktır.

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait **harcama** tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait **harcamalar** ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte **kullanıldıkları gün sayısına** göre.

Görüldüğü üzere 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında müşterek genel giderlerin dağıtılmasında hasılat (hakediş tutarları) esaslı dağıtım uygulamasına son verilmiş olup, yapılacak dağıtımda harcamaların toplam harcamalara oranı esas alınacaktır. Bu şekilde yıl içinde harcama yapılan ancak hasılat elde edilmeyen inşaat işlerine müşterek genel giderlerden pay vermede yaşanan tartışmalara da son verilmiştir.

ÖRNEK : Bir gelir vergisi mükellefi (X) ve (Y) olmak üzere iki ayrı yıllara yaygın inşaat işinin yanı sıra inşaat malzemesi satışı ile de uğraşmaktadır. Bu işlerin tamamı ile ilgili olarak 2014 yılında yapılan müşterek genel giderlerin toplamı 500.000 TL'dir. Mükellefin 2014 yılı faaliyetlerine ilişkin diğer bilgilere ise aşağıda yer verilmiştir.

• İnşaat malzemesi satışından 2014 yılında elde edilen toplam hasılat 1.000.000 TL, satışa konu edilen inşaat malzemelerinin maliyet bedeli ise 875.000 TL'dir.

• (X) İnşaat işi 15.05.2011 tarihinde başlamış olup, 2014 yılı sonu itibarıyla henüz geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2014 yılında 3.000.000 TL harcama yapılmış, 3.800.000 TL hak ediş geliri elde edilmiştir.

• (Y) İnşaat işi 10.08.2010 tarihinde başlamış olup, 2014 yılı sonu itibarıyla henüz geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2014 yılında 6.000.000 TL harcama yapılmış, 5.700.000 TL hak ediş geliri elde edilmiştir.

• Diğer taraftan 01.01.2014 tarihinde 182.500 TL bedelle satın alınan ve normal amortisman yöntemine göre % 20 oranında amortisman ayrılan bir kamyon sırasıyla (X) İnşaat işinde 200 gün, (Y) İnşaat işinde 100 gün, satılan inşaat malzemelerinin taşınması işinde ise 65 gün kullanılmıştır.

• (X) İnşaat işine ilişkin geçici kabul tutanağı 15.01.2015 tarihinde, (Y) İnşaat işine ilişkin geçici kabul tutanağı ise 25.01.2015 tarihinde imzalanmıştır.

İSTENEN : Yukarıda yer alan veriler çerçevesinde, mükellefin 2014 yılı gelir vergisi matrahını hesaplayınız.

İŞİN ADI	Gün Sayısı	Amortisman Payı 182.500 x%20= 36.500	Dağıtım Esas Hasılat/Harcama	ORAN (%)	MÜŞ. GEN. GİD. PAYI
(X) İnşaat işi	200	20.000	HARC 3.000.000	% 30	150.000
(Y) İnşaat işi	100	10.000	HARC 6.000.000	% 60	300.000
İnş. Malz. Sat.	65	6.500	HAS. 1.000.000	% 10	50.000
Toplam	365	35.500	10.000.000	%100	500.000

İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bu nedenle (X) ve (Y) İnşaat işlerine ilişkin geçici kabul tutanakları 2015 yılında imzalandığından bu işlerin kar ya da zararı 2014 yılı matrahı ile ilişkilendirilmeyecek, 2014 yılında sadece inşaat malzemesi alım-satımından doğan kazanç beyana konu edilecektir.

İNŞ. MALZ. SATIŞ HASILATI	1.000.000
SATILAN MALIN MALİYETİ	(875.000)
G. SAFİ MAL SATIŞ KARI	125.000
AMORTİSMAN PAYI	(6.500)
MÜŞTEREK GENEL GİDER PAYI	(50.000)
GELİR VERGİSİ MATRAHI	68.500

ALTINCI BÖLÜM : KURUMLAR VERGİSİ

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının, aynı Kanunun 6. maddesinde yer alan esaslara göre belirlenen safi kazancı üzerinden hesaplanır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan gelir unsurları kurumlar vergisi yönünden bütün halinde ve niteliğine bakılmaksızın, kurum kazancını oluşturmaktadır. Başka bir deyişle kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren unsurlardan oluşan gelirler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan kurum ifadesi, mezkur Kanunun 1. maddesinde sayılan tüzel kişileri ifade eder. Bu kapsamda olmak üzere bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiler şunlardır:

1- Sermaye Şirketleri ;

- Anonim Şirket,
- Limited Şirket,
- Hisseli Komandit Şirket (Komanditer ortağın hissesi açısından),
- Nitelikleri itibarıyla yukarıdaki üç şirket türüne benzeyen yabancı şirketler,
- Yatırım Ortaklıkları ve Yatırım Fonları,
- Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği yapan yabancı yatırım fonları.

2- Kooperatifler;

3-İktisadi Kamu Kuruluşları;

4- Dernekler ve Vakıflara Ait İşletmeler;

5- İş Ortaklıkları.

Kurulacak olan iş ortaklığının, kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- i) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii) Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v) İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vi) Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- vii) İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- xiii) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

2.1. TAM MÜKELLEFİYET

Birinci maddede yazılı tüzel kişilerden *kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar* gerek Türkiye’de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Bu hükme göre;

1 - Kanuni merkezi Türkiye’de olanlar,

2 - İş merkezi Türkiye’de olanlar,

3 - Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olanlar, tam mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulacaktır.

Kanuni Merkez :

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir

İş Merkezi :

Kanuni merkezi Türkiye’de bulunmamakla beraber, iş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar tam mükellefiyete tabidirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde iş merkezi; “iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir” şeklinde tanımlanmıştır. İş merkezinin belirlenmesinde esas alınan kıstaslara aşağıda sayılanları örnek olarak verebiliriz;

- İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,
- Genel kurulun ve yönetim kurulunun toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgahlarının bulunduğu yer,
- Kurum idare servislerinin yoğun olarak bulunduğu yer,
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yürütüldüğü yer.

2.2. DAR MÜKELLEFİYET

Birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.).

- b) Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

3. KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETLERİ

Kurumlar vergisi muafiyeti Kanunun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan kurumların, bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber bir kısım kurumların muafiyeti ise belirli şartlara bağlamıştır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

4. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde, belli bir hesap döneminin safi kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi hasılat, söz konusu kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur. Kurumlar vergisine tabi safi kurum kazancının tespiti, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri de geçerli olduğundan, ticari kazançlarda safi tutara ulaşmak için G.V.K.'nın 40. maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Kurum kazancının belirlenmesi bakımından, Gelir Vergisi Kanunu'na göre, indirilmesi kabul edilen ödemelerin göz önüne alınması yanında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde belirtilmiş bulunan giderlerin de ticari kazancın tespiti sırasında düşülmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 ve 11. maddeleri göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenir.

5. İNDİRİLECEK GİDERLER VE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER (KVK MADDE 8, 11)

Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler:

- 1) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- 2) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- 3) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- 4) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- 5) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- 6) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar;

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez.

- 1) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- 2) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- 3) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- 4) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler
- 5) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- 6) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibârî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- 7) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.
- 8) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.
- 9) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- 10) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.
- 11) **6322 sayılı kanunun 37.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 01.01.2013)i)** Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

6. DİĞER İNDİRİMLER (KVK MADDE 10)

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak **"Ar-Ge indirimi"**.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan **sponsorluk harcamalarının** sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan **bağış ve yardımların** toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen bağış ve yardımlar.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine **(6322 sayılı kanunun 35.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)**ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

(g) **6322 sayılı kanunun 35.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)**213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) **(6322 sayılı kanunun 35.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)**Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet

gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

h) **(6518 sayılı Kanunun 83 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 19.02.2014)** 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100\ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150\sinini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150\ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

7. ZARAR MAHSUBU (KVK MADDE 9)

7.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, yurt içi faaliyetlere ilişkin geçmiş yıl zararları kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirim konusu yapılır.

7.2. Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu

KVK'nın 20'nci maddesi birinci fıkra çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile ikinci fıkra kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır.

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.
- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

7.3. Yurtdışı Zararların Mahsubu

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

8. ÖRTÜLÜ SERMAYE

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(1) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(2) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(3) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(4) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(5) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(6) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat

işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde, bu yöntemlere, İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi ile Kar Bölüşüm Yöntemi eklenmiştir.

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

10. KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI

İstisna, genel olarak verginin konusuna girmekle beraber, çeşitli gerekçelerle vergilemeye konu edilmeyen kazanç veya iratlardır. Kurumlar vergisinde istisnadan yararlanacak kazanç unsurları ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı K.V.K.'nın 5. maddesinin yanı sıra bazı özel kanunlarda da (Örneğin; Serbest Bölgeler Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu) kurumlar vergisi istisnalarına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

KVK'da düzenlenen istisnalara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

10.1. İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-a)

Kurumların, **(6322 sayılı kanunun 34.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012);**

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları

kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz

10.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-b)

Tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri iştirak kazançları, aşağıdaki şartların mevcut olması kaydıyla kurumlar vergisinden istisnadır.

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirket olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

10.3. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (K.V.K.Md. 5/1-c)

Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

10.4. Emisyon Primi İstisnası (K.V.K.Md. 5/1-ç)

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

10.5. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-d)

Türkiye’de kurulmuş olmak kaydıyla;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

10.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (K.V.K.Md. 5/1-e)

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.)

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

10.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanlara Tanınan İstisna (K.V.K.Md. 5/1-f)

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

10.8. Yurtdışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-g)

Tam mükellef kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

kaydıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

10.9. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (K.V.K.Md. 5/1-h)

Kurumların yurt dışında yapmış oldukları inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktardıkları kazançlar herhangi bir şartla sınırlı olmaksızın kurumlar vergisinden müstesnadır.

10.10. Eğitim Kurumları ve Rehabilitasyon Merkezlerinin Kazançlarına İlişkin İstisna (K.V.K. Md. 5/1-ı)

Eğitim ve öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, bu kuruluşların faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

10.11. Risturn İstisnası (K.V.K. Md. 5/1-i)

Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar belirli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Öte yandan ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisna uygulamasının kapsamında değerlendirilecektir.

10.12. Yabancı Fon Kazançları (K.V.K. Md. 5/A)

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

Şartlar:

- a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.
- b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.
- c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi.
- ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.

10.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Md. 5/B)

(1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
 - b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
 - c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
 - ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,
- % 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır. İstisnanın uygulanabilmesi için;

- a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,

c) İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir. Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır. İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır. Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

10.14. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7)

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Yukarıda yer alan toplam vergi yükü, KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir. Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

11. YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASINDA SON DURUM

GVK'nun yatırım indiriminin kaldırılması sonrasında geçiş hükümlerini düzenleyen Geçici 69. maddesi aşağıdaki gibidir :

"GEÇİCİ MADDE 69 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili yıl kazancının % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."

Görüldüğü üzere;

1- İndirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından, yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmış, buna karşın vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutara sınırlama getirilerek ilgili yıl kazancının yüzde 25'ini aşamayacağı,

2- Yatırım indirimi istisnası düşüldükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanan cari dönemde geçerli vergi oranının uygulanması, (Gelir vergisi mükellefleri için %15 - %35); kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 20 kurumlar vergisi)

3- Geçici 69. maddenin birinci fıkrasının parentez içine hükmüne eklenen ibare ile geçmişteki uygulamaya paralel olarak Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddenin ikinci fıkrasına göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Ancak, yatırım indirimini kazancın %25' i ile sınırlayan hüküm, Anayasa Mahkemesi'nin 09.02.2012 gün ve E:2010/93 K:2012/20 sayılı Kararı ile Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiş ve gerekçeli karar Resmi Gazete'de yayımlanıncaya kadar da yürürlüğü durdurulmuştur. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, Anayasa Mahkemesi Kararı doğrultusunda, % 25 'lik sınırlama dikkate alınmaksızın 2013 yılı kazançlarında yatırım indirimi uygulanabilecektir.

12. İNDİRİMLİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

Uzun süredir uygulanan yatırım indirimi müessesesinin 01.01.2009 tarihi itibarı ile tamamen yürürlükten kalkması ile yatırımları vergisel açıdan teşvik eden bir müessesenin eksikliğini sıkıntıları hissedilmeye başlanmıştı. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranındaki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye zorladı.

Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlanmış ve bu adımların ilki olarak 5838 sayılı Kanun¹ ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yatırım teşvikleri açısından anılan Kanun ile yapılan en önemli düzenleme KVK'ya eklenen 32/A maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Anılan madde aynen aşağıdaki gibidir.

“(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rüdevans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle

¹ 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu madde ile yatırımlara doğrudan destek sağlamak yerine yatırım tamamlandıktan sonra o yatırımdan elde edilecek kazançta vergi indirimi uygulanması öngörülmüştür. Yapılan kanuni düzenleme ile uygulamanın pek çok ayrıntısı Bakanlar Kuruluna bırakılmış ve Bakanlar Kurulu bu ayrıntıları 2009/15199 sayılı Karar ve bu karara ilişkin 2009/1 sayılı Tebliğ ve 2011/3305 sayılı Karar ve bu karar ilişkin 2011/1 sayılı Tebliğle düzenlemiştir. Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Örnek: VI. bölgede yer alan Mardin ilinde OSB dışında 31.12.2013 tarihinden önce başlanan 10.000.000 TL. tutarındaki bir yatırım için devletçe sağlanan katkı oranı % 50'dir (VI. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı % 50, vergi indirim oranı % 90 olarak uygulanacaktır¹). Yani bu yatırımın 5.000.000 TL tutarındaki kısmı devletçe karşılanmaktadır. Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, bu katkı doğrudan destek şeklinde olmayıp yatırımdan elde edilecek kazançta indirimli vergi uygulanması şeklinde kendini gösterecektir. Bu örnekteki yatırımın 15.03.2013 tarihinde tamamlanıp faaliyete geçtiğini varsayarsak bu tarihten itibaren elde edilecek kazançlar gelir veya kurumlar vergisi % 90 oranında indirimli olarak uygulanacaktır. Bu indirim uygulamasına da yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanılacaktır. Bu kapsamda vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

A	B	C	D	E	F	G	H
Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı (TL)	Vergi Oranı (%)	Oransal Katkı (%)	Katkı Tutarı (TL)	Vergi Tutarı (TL)	Toplam Destek Tutarı (TL)	Kalan Destek Tutarı (TL)
				(BxD)	(BxC)		(G-E)
2013	3.000.000,00	2	18	540.000,00	60.000,00	5.000.000,00	4.460.000,00
2014	4.500.000,00	2	18	810.000,00	90.000,00	4.460.000,00	3.650.000,00
2015	5.000.000,00	2	18	900.000,00	100.000,00	3.650.000,00	2.750.000,00
2016	7.200.000,00	2	18	1.296.000,00	144.000,00	2.750.000,00	1.454.000,00
2017	4.600.000,00	2	18	828.000,00	92.000,00	1.454.000,00	626.000,00
2018	6.000.000,00	2	18	626.000,00	574.000,00	626.000,00	0,00
		TOPLAM		5.000.000,00			

2018 yılında elde edilen kazançta % 18 katkı sağlanması durumunda 1.080.000,00 TL. katkı tutarı belirlenecektir. Ancak, bu durumda sağlanan toplam katkı tutarı 5.454.000,00 TL. olacaktır. Yukarıda açıklandığı üzere bu yatırıma sağlanan katkı oranı %50 yani 5.000.000,00 TL.'dir. Bu nedenle 2018yılı katkı tutarı 626.000,00 TL. ve vergi tutarı da 574.000,00 TL. olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Bakanlar Kurulu yatırıma erken başlanmasını teşvik etmek amacıyla 31.12.2013 tarihine kadar başlanan yatırımlar için daha yüksek katkı oranı ile daha yüksek vergi indirimi oranı belirlemiştir.

Aynı örneği yatırıma başlama tarihini 15.06.2014 olarak değiştirelim (Yatırımın bitiş tarihi ve elde edilen kazanç tutarları değiştirilmeyecektir). Bu durumda yatırıma katkı oranının % 35, vergi indirimi oranının ise % 90 olarak dikkate alınması gerekecektir (VI. Bölgede 31.12.2013 tarihinden sonra OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı % 35, vergi indirim oranı % 90 olarak uygulanacaktır¹). Dolayısıyla yatırıma sağlanacak devlet desteğinin tutarı 3.500.000 olacaktır. Bu katkı tutarlarının hesaplanması ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

A	B	C	D	E	F	G	H
Hesap	Kazanç	Vergi	Oransal	Katkı Tutarı	Vergi	Toplam	Kalan
Dönemi	Tutarı (TL)	Oranı (%)	Katkı (%)	(BxD)	Tutarı (TL) (BxC)	Destek Tutarı (TL)	Destek Tutarı (TL) (G-E)
2015	2.400.000,00	2	18	432.000,00	48.000,00	3.500.000,00	3.068.000,00
2016	4.300.000,00	2	18	774.000,00	86.000,00	3.068.000,00	2.294.000,00
1017	6.200.000,00	2	18	1.116.000,00	124.000,00	2.294.000,00	1.178.000,00
2018	8.000.000,00	2	18	1.178.000,00	422.000,00	1.178.000,00	0,00
		TOPLAM		5.000.000,00			

Örneğin ilk şekli ile ikinci şeklinin karşılaştırılmasından yatırıma 31.12.2013 tarihine kadar başlamanın büyük faydasının olacağı anlaşılmaktadır.

13. TAM MÜKELLEF KURUMLARCA YAPILABİLECEK MAHSUPLAR

- 1- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu
- 2- Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin Mahsubu
- 3- Geçici Verginin Mahsubu

14. KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ (TEMETTÜ TEVKİFATI)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara,
 - Dar mükellef gerçek kişilere,
 - Dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla kar payı elde edenler hariç),
 - Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,
- dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de daimi temsilci veya işyeri aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
 - Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

KAR DAĞITIMI DURUMUNDA ORTAKLARIN TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Stopaj Oranı % 15)

KURUM BÜNYESİNDE VERGİLEME

Kurum Kazancı	100
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	- 20
Dağıtılacak Brüt Temettü	80
Gelir Vergisi Stopajı (% 15)	12

ORTAĞIN GELİR VERGİSİ BEYANI

Brüt kar payı	80
İstisna Tutar	- 40
Beyan Edilecek Temettü	40
Hesaplanan Gelir Vergisi (% 35)	14
Mahsup Edilecek Stopaj	-12
Ödenecek Gelir Vergisi (14-12)	2

TOPLAM VERGİ YÜKÜ (20+12+2) 34

NET TEMETTÜ (100-34) 66

14. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

14.1. TASFİYE

14.1.1. TASFİYE DÖNEMİ (K.V.K. Md. 17)

(1) Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

ç) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.

d) Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

Tasfiyenin neticelenmesinden itibaren **30 gün** içerisinde verilecek beyanname tasfiyeye giriş tarihinden tasfiyenin neticelenmesine kadar geçen dönemin toplamını kapsamalıdır.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan Yıldız A.Ş. Genel Kurulu tasfiye kararı almış ve karar 25.03.2012 tarihinde Ticaret Siciline tescil edilmiştir. Tasfiye işlemleri 26.10.2014 tarihi itibarıyla tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona ermiştir. Tasfiye halindeki Yıldız A.Ş.'nin tasfiye dönemleri itibarıyla kar-zarar durumu aşağıdaki gibidir.

Tasfiye Dönemi	Tutar (TL)	Faaliyet Sonucu
25/03/2012 – 31/12/2012	6.000	KAR
01/01/2013 – 31/12/2013	8.000	KAR
01/01/2014 – 26/10/2014	10.000	ZARAR
TASFİYE SONUCU	4.000	KAR

Tasfiyenin sonuçlandığı 26/10/2014 tarihinden itibaren 30 gün içerisinde verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ile kesin tasfiye karı olan 4.000 TL beyan edilerek, bu beyanın yapıldığı tarihte geçerli olan kurumlar vergisi oranının uygulanması ile bulunacak vergiden, önceki tasfiye dönemlerine ilişkin olarak ödenen kurumlar vergisinin mahsup edilmesi (örneğimize ait toplam 14.000 TL'lık matraha isabet eden kurumlar vergisi) ve böylece kalan verginin mükelleften tahsil edilmesi veya mahsup edilecek verginin fazla olması halinde, fazla kısmın iade edilmesi gerekir.

14.1.2. TASFİYE BEYANNAMESİ

Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

Tasfiyeye giren kurumların; tasfiyeye giriş tarihine kadar olan faaliyetlerine ilişkin **(kıst dönem)** kurumlar vergisi beyannamelerini K.V.K.'nın "*Beyannamenin verilme zamanı ve yeri*" başlıklı 21'inci maddesindeki hükmüne göre hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Ödeme Süresi*" başlıklı 40'inci maddesine göre; kıst döneme ilişkin olarak tarh edilecek vergi de "*Kurumlar vergisi beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenecektir*."

14.1.3. TASFİYE KARI

Tasfiye kârı: Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

a) Tasfiye kârı hesaplanırken;

1) Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

2) Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine, eklenir.

14.1.4. SERVET DEĞERİ

Servet değeri: Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesi hükmüne göre, öz sermaye aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Servet değeri de öz sermayeye eşit olduğuna göre, servet değeri, tasfiye dönemi başlangıcında ve her tasfiye dönemi sonunda çıkarılan bilançolardaki, aktif toplamdan borçların çıkartılması sonucu bulunur.

14.1.5. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Bu kapsamda tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

14.1.6.TASFİYE MUAMELELERİNİN İNCELENMESİ

Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu devam eder.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.

14.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN BİRLEŞME

KVK'nın "*Birleşme*" başlıklı 18. madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"(1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur. ."

14.3. DEVİR İŞLEMİ

14.3.1. DEVİRİN ŞARTLARI

KVK uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

14.3.2. DEVİR HALİNDE VERGİLEME

KVK'nın "*Devir ve Bölünme Hallerinde Vergilendirme*" başlıklı 20/1. maddesinde;

"(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir."

hükmü yer almaktadır.

14.4. BÖLÜNME

Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarı değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

14.5. HİSSE DEĞİŞİMİ

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

14.6. BÖLÜNME VE HİSSE DEVİR HALİNDE VERGİLEME

Bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

(3) Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden (Tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse devri) doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

**YEDİNCİ BÖLÜM :
KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU**

1. GENEL BİLGİ

KDV adından anlaşılacağı üzere, vergilemede katma değeri esas alan bir vergidir. Bu vergi bir firmanın, aldığı mallara teşebbüs, işgücü ve sermayesi ile eklediği değer üzerinden alınmaktadır. KDV, teoride ve uygulamada çok safhalı, yayılı bir satış vergisi mahiyetindedir.

KDV yayılı bir muamele vergisi özelliği taşımaktadır. Yani ekonomideki üretim zincirinin tüm aşamalarından vergi alınmaktadır. Örneğin tekstil sektörünü ele alırsak; pamuğun elbise halini almasına kadar sürecin tamamı vergiye tabi olmaktadır. Ancak vergi, bu aşamalardaki satış fiyatı üzerinden değil, her aşamada ortaya çıkarılan katma değer üzerinden alınmaktadır.

Örneğin toptancı firmadan 100 birim mal satın alan bir perakendeci, alışında malın bedeline ilave olarak 18 birim de KDV ödemektedir. Perakendecinin aldığı bu malları 150 liraya sattığını varsayarsak, bu satışlar esnasında satış bedeline ilave olarak 27 ($=150 * \%18$) lira da KDV toplanacaktır. Perakendeci konfeksiyoncu bu şekilde topladığı KDV'den daha önce kendisinin alışlarında ödediği KDV'yi düşüp aradaki fark olan ($27-18=$) 9 lirayı vergi dairesine yatıracaktır. Fiilen vergi dairesine yatırılan tutar, üretim zincirinin her aşamasında ortaya çıkarılan katma değer vergisi olmaktadır. Bu anlamda katma değer; alınan mallara ödenen bedelle bu malların satış fiyatı arasındaki farkı, bir başka ifadeyle çıktı fiyatlarıyla girdi maliyeti arasındaki farkı oluşturmaktadır. Nitekim örneğimizde yaratılan katma değerde ($150 - 100 =$) 50 lira olup, bu tutarın $\% 18$ 'ide az önce hesapladığımız 9 liraya eşit olmaktadır.

Örnek : Aşağıdaki örnek tabloda, imalatçıdan nihai tüketiciye kadar uzanan zincirde, her bir aşamada hesaplanan ve indirilecek KDV ile aradaki fark KDV gösterilmiştir. Hesaplama kolaylık sağlaması açısından KDV oranı $\%10$ olarak dikkate alınmıştır.

	Alış Bedeli	Ödenen KDV	Satış Bedeli	Hesap. KDV	Fark KDV
İmalatçı	-	-	400.000	40.000	40.000
Toptancı	400.000	40.000	500.000	50.000	10.000
Perakendeci	500.000	50.000	750.000	75.000	25.000
Nihai Tüketici	750.000	75.000			75.000

Katma Değer Vergisi uygulamasında, üreticiler ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Dolaylı verilerin en önemli özelliklerinden biri de yansıtılabilmesi olup, bu çerçevede verginin mükellefi malı satan veya hizmeti veren kimse olmasına karşın, yüklenicisi nihai tüketiciler olmaktadır

2. VERGİNİN KONUSUNU TEŞKİL EDEN İŞLEMLER (KDVK MADDE 1)

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü mal şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

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

3. TESLİM (KDVK MADDE 2)

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.
2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.
3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.
4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.
5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

4. TESLİM SAYILAN HALLER (KDV MADDE 3)

Aşağıdaki haller teslim sayılır:

- a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,
- c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

5. HİZMET (KDV MADDE 4)

1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

6. HİZMET SAYILAN HALLER (KDV MADDE 5)

Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.

7. İŞLEMLERİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI (KDV MADDE 6)

İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

- a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,
- b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını, veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade eder.

8. MÜKELLEF (KDV MADDE 8)

1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertipleyenler,
- f) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir.

9. VERGİYİ DOĞURAN OLAY (KDVK MADDE 10)

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Anında meydana gelir.

10.1. TESLİM VE HİZMET İŞLEMLERİNDE MATRAH

- 1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
- 2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.
- 3. Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez

10.2. İTHALATTA MATRAH

İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır.

- 1. İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

2. İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

3. Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.

10.3. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

Özel matrah şekilleri şunlardır:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.

e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini gözönünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

11. MATRAHA DAHİL OLAN VE OLMAYAN UNSURLAR (KDVK MADDE 24,25)

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan hertürlü menfaat, hizmet ve değerler.

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisi.

12. VERGİ İNDİRİMİ

1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

13. İNDİRİLMEMEYECİK KATMA DEĞER VERGİSİ (KDVK MADDE 30)

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, Maliye Bakanlığı'nın yangın nedeniyle mücbir sebep ilan etmesi halinde yangın veya sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

14. İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ (KDVK MADDE 34)

Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

15. VERGİ SORUMLUSU VE KDV TEVKİFAT UYGULAMASI

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumlardır. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Öte yandan, tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

15.1. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

Bu kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.
- Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkündür.
- KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır. Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir) halinde kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.
- Reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

15.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI

15.2.1. KISMİ TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmıştır.

Birinci Grup: KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

İkinci Grup : Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine ödenecektir.

15.2.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK MAL VE HİZMETLER

Tevkifata tabi hizmetler	Eski Tevkifat Oranı	Yeni Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacak Olanlar
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte itfa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt proje hizmetleri	1/6	2/10	2. grup
Etüt-plan proje ve danışmanlık denetim ve benzeri hizmetleri	1/2	9/10	2. grup
Makine teçhizat demirbaş ve taşıtlara ait tadil bakım ve onarım hizmetleri	1/3	5/10	2. grup
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	1/2	5/10	2. grup
İşgücü temin hizmetleri	% 90	9/10	1 ve 2. grup
Yapı denetim hizmetleri	1/2	9/10	1 ve 2. grup
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	2/3	5/10	1 ve 2. grup
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri	2/3	9/10	1. grup
Spor kulüplerinin yayın reklam ve isim hakkı gelirlerine konu olan işlemler	0	9/10	1 ve 2. grup
Temizlik hizmetleri	2/3	7/10	1 ve 2. grup
Çevre ve bahçe bakım hizmetleri	1/2	7/10	1 ve 2. grup
Servis taşımacılığı hizmeti	0	5/10	1 ve 2. grup
Her türlü baskı ve basım hizmetleri	0	5/10	2. grup
Belirlenenler dışında kalan ve yukarıda belirtilmeyen diğer hizmetler	0	5/10	5018 Sayılı Kanun kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar
Tevkifata tabi mal alımları	Eski Tevkifat Oranı	Yeni Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacak Olanlar
Külçe metal teslimleri	90%	5/10	1 ve 2. grup
Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi	90%	7/10	1 ve 2. grup
Hurda ve atık teslimi	90%	9/10	1 ve 2. grup
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde	0	9/10	1 ve 2. grup

teslimi			
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	90%	9/10	1 ve 2. grup
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	0	9/10	1 ve 2. grup

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerden "hizmet" mahiyetinde olanlar için yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek: Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL'ye ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL'ye temin etmiştir. Banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 TL'lik hizmet ise tevkifata tabi olacaktır.

Banka bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 TL'ye ihale etseydi, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 ve 4.000 TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile 10.000 TL'lik toplam bedel üzerinden yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

15.3. BELGE DÜZENİ

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; "İşlem Bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, *Alıcı Tarafından* Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Tevkifat Dahil Toplam Tutar ve Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)" ayrıca gösterilecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır. Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılacaktır.

15.4. BEYAN

Tevkifata tabi tutulan KDV, **alıcılar** tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

KDV Kanununun (9/1) maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılacaktır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna yapılır.

16. BELGESİZ MAL BULUNDURANLARIN SORUMLULUĞU (KDVK MD. 9/2)

Maliye memurlarınca yapılan fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

17. İSTİSNALAR

Tam istisna, KDV Kanununda istisna konusu olarak düzenlenen bazı işlemleri yapan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV tutarlarını yaptıkları işler dolayısıyla hesapladıkları KDV tutarlarından tamamıyla indirebilme, diğer taraftan da yüklenilen bu KDV tutarları indirim yoluyla giderilemezse iade olarak talep edebilme hakkına sahip olmalarını ifade etmektedir.

Kısmi istisna ise, yine KDV Kanununda düzenlenen başka bazı istisna konusu işlemleri yapan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV tutarlarını yaptıkları işler dolayısıyla hesapladıkları KDV toplamından adı geçen Kanunun 30/a maddesi hükmü uyarınca indirememelerini, ancak gelir veya kurumları vergisi matrahlarının tespitinde maliyet ya da gider olarak dikkate alabilmelerini ifade etmektedir. Tam istisnalar şunlardır.

- Mal ve hizmet ihracatı istisnası (KDV K. Md.11),
- Araçlarda istisna (KDV K. Md.13/a),
- Petrol aramalarında istisna (KDV K. Md.13/c),
- Teşvik belgeli yatırımlarda istisna (KDV K. Md.13/d),
- Transit taşımacılık istisnası (KDV K. Md.14),
- Diplomatik istisnalar (KDV K. Md.15).
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları (Md. 17/4-s)

17.1. İHRACAT İSTİSNASI (KDVK MADDE 11)

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

Mal İhracı



17.2. İHRACAT TESLİMİ VE YURT DIŞINDAKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN HİZMETLER (KDVK MADDE 12)

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

3. Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

17.3. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA İSTİSNA (KDV MADDE 13)

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).

17.4. TAŞIMACILIK İSTİSNASI

Transit Taşımacılık

1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

3. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

17.5. DİPLOMATİK İSTİSNALAR (KDV MADDE 15)

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

17.6. İTHALAT İSTİSNASI

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük

Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar.

17.7. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR

KDV Kanunu'nun 17 nci maddesinde sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar aşağıdaki dört başlık altında düzenlenmiştir.

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar
2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar
3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar
4. Diğer İstisnalar

KDV Kanunu'nun 17/4 üncü maddesinde düzenlenen "diğer istisnalar"a aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir.

- Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

- Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

- Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.),

- İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,

- Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

- Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

- Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

17.8. İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERDE İNDİRİM (KDVK MADDE 32)

Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

17.9. İSTİSNADAN VAZGEÇME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 18 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

18. EMSAL ÜCRET

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, emsal bedeli ve emsal ücreti hakkındaki 27 inci maddesi hükümleri aşağıdaki gibidir.

- Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.
- Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
- Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.
- Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.
- Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

19. VERGİLENDİRME DÖNEMİ (KDVK 39)

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi:

- a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,
- b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,
- c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

20. BEYAN ESASI (KDVK 40)

Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur.

KDVK'nın 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarholunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

21. BEYANNAME VERME ZAMANI (KDVK 41)

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilir.

22. TARH YERİ (KDVK 43)

Katma Değer Vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, Katma Değer Vergisi, Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.

Gayrimenkul teslimlerinde mükellefin istemi halinde, Katma Değer Vergisi beyan üzerine gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

İthalde alınan Katma Değer Vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi de, ilgili gümrük idaresince tarh olunur.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, faaliyetin, gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye yetkilidir.

2. VERGİNİN ÖDENMESİ (KDVK 46)

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar.

İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin Katma Değer Vergisi, tarh süresi içinde ödenir.

Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanununun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak Katma Değer Vergisinin işlemiden önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkilidir

22. GÜMRÜK İDARELERİNCE ALINAN KDV

İthal sırasında alınan Katma Değer Vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir.

Katma Değer Vergisi Kanununa göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış Katma Değer Vergileri hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan Katma Değer Vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanuna göre iade olunur.

Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi tutulur.

İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tabi işlemleri tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gümrükte tarhedilen Katma Değer Vergisi, tarh sırasında hazır bulunan mükellefe, kanunî temsilcisine, adına hareket eden komisyoncusu ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir.

Bu tebliğ üzerine açılacak davalar için Gümrük Vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır

Mükelleflerin ithalde beyan ettikleri matrahla tahakkuk veya inceleme yapanların veya teftişe yetkili kılınanların buldukları matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farkları hakkında Gümrük Kanunu uyarınca Gümrük Vergisindeki esaslar dairesinde ceza uygulanır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM : ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

Bilindiği üzere 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile uygulamaya konulan özel tüketim vergisi sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir kısmi harcama vergisidir. Özel tüketim vergisinin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Tek aşamada uygulanan bir vergidir. (İmalat veya ithalat safhasında bir kez alınır.)
- Verginin kapsamına giren mallar sınırlıdır. (Toplam 210 mal çeşidi bu verginin kapsamına giriyor.)
- Yönetimi kolay bir vergidir. (Tahminen 2000 civarında mükellef)
- Hasılatı yüksektir. (Vergi gelirlerinin %23'ü)

Özel tüketim vergisinin uygulamasına ilişkin esaslar, 14 adet özel tüketim vergisi genel tebliğlerinde belirlenmiştir. Söz konusu tebliğler çerçevesinde özel tüketim vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar izleyen bölümlerde açıklanacaktır.

1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU

Özel tüketim vergisinin konusunu, bir başka deyişle özel tüketim vergisine tabi işlemleri, ÖTV kapsamına giren ve ÖTVK' na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde belirtilen **malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali** oluşturmaktadır. Bununla birlikte anılan kanunun 1.maddesi hükmü uyarınca, verginin kapsamına dahil olan malların bir defaya mahsus olarak ÖTV' ne tabi olacakları hüküm altına alınmış olup, ÖTV' ne tabi tutulan malların ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır. Özel tüketim vergisinin konusuna giren malların ait oldukları listeler itibariyle vergileme şu şekilde yapılacaktır;

(I) SAYILI LİSTE: Petrol ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. (I) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(I) sayılı listede yer alan (A) cetvelinde, ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce uygulanan, akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar payına tabi olan doğalgaz, akaryakıt ürünleri ve sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) ile anılan vergi ve paya tabi olmamakla birlikte söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, baz yağlar, madeni yağlar, petrokok ve benzeri diğer mallar yer almaktadır. Anılan listenin (B) cetvelinde ise, temelde sanayi girdisi olan solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri yer almaktadır.

(II) SAYILI LİSTE: (II) sayılı listede, ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda KDV uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bununla birlikte anılan taşıtların aksam ve parçaları ise ÖTV' ye tabi değildir. Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı verginin konusuna girmektedir. Bu listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için verginin konusu, sözü edilen araçların ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışdır. Anılan listede yer alan taşıtlardan "kayıt ve tescile tabi olanlar" ifadesi:

- i. Kara taşıtları için, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre trafik tescil kuruluşunca, askeri araçlar ile çeşitli anlaşmalara göre askeri amaçla ülkemizde bulunan kuruluşlara ait araçlar için Türk Silahlı Kuvvetlerince,
- ii. Deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca,

iii. Hava taşıtları için, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce, tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsamaktadır.

Bununla birlikte ÖTVK uygulaması açısından yukarıdaki listede yer alan taşıtlar dışında kalan taşıtlar “kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar” olarak değerlendirilecektir.

(III) SAYILI LİSTE: (III) sayılı listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almakta olup.söz konusu listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi ve ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır.

(IV) SAYILI LİSTE: ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listede, daha önce KDV oranlarına ilişkin 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (III) sayılı listede yer aldığı için yükseltilmiş KDV oranı uygulanan mallar [ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıt araçları hariç] yer almaktadır. Bunlar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, itriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofras ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fil dişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

ÖTV’de vergiyi doğuran olay, ÖTVK’nın 3 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmü uyarınca vergiyi doğuran olay;

- (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi;
- (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir.

Bununla birlikte (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır. **İlk iktisap** kavramı ÖTVK’ nun 2. maddesinde Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan malların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktive alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer yandan, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında, kısım kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde de, her bir kısmın teslimidir. Bununla birlikte, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, imalatçı veya ithalatçı tarafından malların komisyoncuya veya konsinye işletmelere verildiği anda vergi doğmamaktadır. Bu tür teslimlerde vergiyi doğuran olay, malların komisyoncular veya konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslim edildiği tarihte meydana gelmektedir. Öte yandan ithalat vergiyi doğuran olay; 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre vergi ödeme mükellefiyetinin doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Teslimin Şekli veya Cinsi	Vergiye Doğuran Olay
(I) sayılı listedeki mallar	İmalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi.
(III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda.	Bu malların İthalı veya bunları imal ya da inşa edenler tarafından teslimi.
(I), (III) ve (IV) sayılı listedeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında.	Malın teslimi.
Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde.	Malın teslimi veya ilk iktisabında.
Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde.	Bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlendiği anda.
Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde.	Her bir kısmın teslimi. Örneğin; Bir Doğalgaz dağıtım şirketi ile 1 yıllık doğalgaz ihtiyacı için sözleşme imzalayan bir porselen fabrikasında, sözleşmeye konu doğalgazın tamamı için değil, teslim edilen her bir parti mal için ÖTV uygulanacaktır.
Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda.	Malların alıcıya tesliminde. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, özel tüketim vergisi imalatçı veya ithalatçı tarafından malların komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (konsinye işletmelere) verildiği anda değil, Bu tür teslimlerde vergiyi doğuran olay,” malların komisyoncular veya konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslim edildiği anda meydana gelmektedir.
İthalatta.	4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğduğu anda.
İthalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde	Gümrük beyannamesinin tescili anında.

3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU

3.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Özel tüketim vergisinin mükellefleri şunlardır;

1. Kayıt ve Tescile Tabi Araçların İlk İktisabında Mükellef ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV' nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca motorlu araç ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi araçların ithalinde mükellef, bu araçları kullanmak, aktifte almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.

2. Diğer Mallarda Mükellef (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallarda verginin mükellefi; bu malları imal veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

3.2. ÖTV'DE VERGİ SORUMLUSU

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler olup ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Bununla birlikte ÖTVK' nun da müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin bir takım düzenlemeler yapılmıştır. ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 1 numaralı fıkrası hükmü uyarınca rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Mezkur maddenin 2 numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verirlerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyaı cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Mezkur maddenin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV' nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Ayrıca ilk iktisabında istisna uygulanan bu malların istisnadan yararlanmayan kişi veya kuruluşlarca iktisabında, verginin beyan edilip ödendiği de aranılacaktır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadır.

4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR:

Özel tüketim vergisinden istisnalar şunlardır;

4.1. İHRACAT İSTİSNASI

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanunun 5 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir.

ÖTV Mükelleflerinin İhracat Teslimleri Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir. Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

4.2. İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV' nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4.3. DİPLOMATİK İSTİSNA

ÖTV Kanunu'nun 6 ncı maddesi hükmü uyarınca anılan Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından ithali veya ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

4.4. DİĞER İSTİSNALAR

i. (I) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar;

- Askeri Amaçlı İstisna;
- Petrol Arama ve İstihsal Faaliyetlerinde İstisna;

ii. (II) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar

- Malul ve Sakatlara Mahsus Taşıt Araçları İstisnası;
- Türk Hava Kurumunun Alımlarında İstisna;

iii. (IV) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar

- Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna;
- Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslimlerde İstisna;
- İthalat İstisnaları;

5. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI

ÖTVK' nun 11. maddesinde verginin matrahının; bu Kanuna ekli (II), (III) (tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği, (III) sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde ise bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olduğu hüküm altına alınmıştır. KDV matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilen KDV matrahına ÖTV de dahil olacaktır.

6. ÖTV ORANLARI VEYA TUTARLARI

ÖTVK' nun 12. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan karşılarında belirtilen tutar ve oranlarda ÖTV alınacağı; (II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı; ithalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahının esas alınacağı; verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimlerin alış bedelinden de indirileceği hükme bağlanmış olup, (I) sayılı listedeki mallar için litre, kilogram ve metreküp birimleri itibarıyla maktu vergi tutarları, (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için ise nispi vergi oranları belirlenmiştir.

7. VERGİLENDİRME

7.1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ

ÖTVK'nun 14.maddesinde, mal grupları itibarıyla iki ayrı vergilendirme dönemi hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmü uyarınca,

(I) sayılı listede yer alan malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır.

(III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

7.2. BEYAN ESASI

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacaktır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar.

Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. günü akşamına kadar;

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, (III) sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve (IV) sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar,

KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilecektir.

8. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BELGELERDE GÖSTERİLMESİ

ÖTVK' nun 15. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. **Örneğin** ; Satış fiyatı 1.000 TL. olan bir televizyonun satış faturası aşağıdaki gibi olacaktır.

SATIŞ BEDELİ	1.000,00 T.L.
ÖTV (% 6,7)	67,00 T.L.
TOPLAM	1.067,00 T.L.
KDV (% 18)	192,06 T.L.
GENEL TOPLAM	1.259,06 T.L.

9. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN İNDİRİMİ

ÖTVK' nun 9. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir. İthal edilen baz yağın madeni yağ imalinde kullanılması halinde ise, ÖTV Kanununun 2 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır.

BEYAN VE ÖDEME ZAMANLARI

BEYANNAME TÜRÜ	VERİLME ZAMANI	ÖDEME TARİHİ
Yıllık GV Beyannamesi	İzleyen Yılın Mart Ayının 25 (Yirmibeşinci) Günü Akşamına Kadar	Mart ve Temmuz Aylarında İki Eşit Taksitte
Yıllık GV Beyannamesi (Basit Usul Ticari Kazanç)	İzleyen Yılın Şubat Ayının 25 (Yirmibeşinci) Günü Akşamına Kadar	Şubat ve Haziran Aylarında İki Eşit Taksitte
Kurumlar Vergisi Beyannamesi	Hesap Dönemini Kapanmasını İzleyen Dördüncü Ayın 25 (Yirmibeşinci) Günü Akşamına Kadar	Beyannamenin Verileceği Ayın Sonuna Kadar
Aylık Muhtasar Beyanname	Ertesi Ayın 23. (Yirmiüçüncü) Günü Akşamına Kadar	Beyanname Verecekleri Ayın 26 (Yirmialtıncı) Günü Akşamına Kadar
3 Aylık Muhtasar Beyanname	Ocak, Nisan, Temmuz Ve Ekim Aylarının 23. (Yirmiüçüncü) Günü Akşamına Kadar	"Beyanname Verecekleri Ayın 26 (Yirmialtıncı) Günü Akşamına Kadar"
Geçici Vergi Beyannamesi	Dönemi İzleyen İkinci Ayın 14. (Ondördüncü) Günü Akşamına Kadar,	Dönemi İzleyen İkinci Ayın 14 (Ondördüncü) Günü Akşamına Kadar Beyan Edilir Ve 17 (Onyedinci) Günü Akşamına Kadar Ödenir,
KDV Beyannamesi	Ertesi Ayın 24. (Yirmidördüncü) Günü Akşamına Kadar	"Beyanname Verecekleri Ayın 26 (Yirmialtıncı) Günü Akşamına Kadar"
Sürekli Damga Vergisi	Vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar	Vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	Ölüm halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, diğer intikallerde iktisap tarihinden itibaren bir ay içinde, yarışma ve çekilişlerle müşterek bahislerde yarışma, çekiliş veya müsabakanın yapıldığı günü izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar	Tahakkuktan itibaren üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	Petrol ve doğalgaz ürünlerine ait vergi, vergilendirme dönemini izleyen ayın onuncu günü akşamına kadar	Beyanname verme süresi içinde
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	Petrol ve doğalgaz ürünleri dışındaki mallara ait vergi, vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar	Beyanname verme süresi içinde
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait vergi, ilk iktisapla ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce	Beyanname verme süresi içinde



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
muratyildiz@yildizymm.com.tr



08/06/1970 tarihinde Ankara'da doğdu. 1991 Yılında Gazi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümünden mezun oldu. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe-Finansman Bilim Dalında master yaptı. 1993 Yılında yapılan giriş sınavını kazanarak 20.05.1993 Tarihinde Maliye Bakanlığı'nda Stajyer Gelirler Kontrolörü olarak göreve başladı. 1996 Yılında yapılan yeterlilik sınavı sonucunda Gelirler Kontrolörlüğüne, 13.06.2003 tarihinde de Gelirler Başkontrolörlüğüne atandı. 2002 ve 2003 yıllarında iki yıl süre ile Ankara Defterdar Yardımcılığı görevinde bulundu.

Mali ve ekonomik konularda çeşitli dergilerde yayınlanmış 150 civarında makalesi ve yine mali konularda yazmış bulunduğu 30 adet kitabı bulunmaktadır. Çok sayıda radyo, televizyon programı ile seminer ve panelde eğitimci veya konuşmacı olarak yer aldı.

2006 yılı başından itibaren Yeminli Mali Müşavir ve Sorumlu Ortak Başdenetçi olarak mesleki hayatına devam etmekte olan A. Murat YILDIZ, evli ve iki çocuk babası olup, İngilizce bilmektedir.