

**BEYANA BAĞLILIK****Esat YAMAÇ<sup>(\*)</sup>****1 - GİRİŞ**

Bilindiği üzere Türk Vergi sisteminde beyannameye dayanan tarh usulü seçilmiştir. Bu usule göre; mükellefler kazançlarını ilgili dönemlerde kendi kayıtlarına göre tespit ederek beyan edecekler ve bu beyanları üzerinden de vergilendirileceklerdir. Vergi Usul Kanunu'nun ihdası ile birlikte bu tarh usulünü seçilmesi kanun gerekçesinde şöyle izah edilmektedir: "Matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle bunların tarhiyata fiilen iştirakini sağlayan usulün günden güne taammüm ettiği ve hatta matrahı münhasıran karinelere ibaret olan vergilere bile sirayet ettiği bir vakiadır.

Bu cereyan ve zaruret göz önünde tutularak yeni vergilerimiz prensip itibarıyla "Beyan esasına" iptina ettirilmiş, yalnız bu prensip tahakkuk ettirilirken nazariyet vadesinde kalınmayarak basit ve bazen en basit beyan şekil ve usullerine gidilmiştir.

Yeni vergilendirme usulümüzde ikmalen ve re'sen tarhiyat "Beyan üzerine tarhiyat" esasını tamamlayan fer'i usullerdir."<sup>1</sup>

Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere basit ve çağdaş olması bu yönüyle idareye de ek külfet getirmemesi nedeniyle beyan esasının getirildiği açıktır. Bununla beraber "mükellef kalitesine" bağlı olarak gerçek kazancı kavramasında ilkel yöntemlerden daha avantajlı olduğu da iddia edilebilir. En azından birtakım karinelere göre(konutlardaki kapı ve pencere adedi veya büyüklükleri bile karine olarak kabul edilmiştir.) vergi alınmasından daha adil ve gerçekçi olduğu söylenebilir.

Ancak mükellefin bildirdiği matrah üzerinden vergi alınmasının bazı handikaplarının olduğu da açıktır.Mükelleflerin gönüllü olarak vergi ödemesini beklemek fazlaca iyi niyetli bir yaklaşımdır.Tanımında da yer aldığı üzere, vergi devletin otoritesini kullanarak cebren aldığı bir paradır.Fazla vergi ödemek istemeyen mükelleflerin

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Vergi Usul Kanunu Gerekçesi

bildirdikleri matrahların doğru olup olmadığının kontrol edilmesi, denetlenmesi gerekmektedir. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sitemlerinde vergi denetimi de asla ihmal edilmemesi gereken bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır. Kanun gerekçesinde bahsedilen fer'i usuller yani ikmalen ve re'sen tarhiyat bu noktada devreye girerek beyan esasının zaafını bir ölçüde azaltmaktadır.

## 2- BEYANA BAĞLILIK

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin 2'inci fıkrasına göre: "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." Bu hüküm beyana bağlılık olarak adlandırılmaktadır.

Beyana bağlılık ilkesi, beyan üzerine tarhiyat esasının bir sonucudur. Mükelleflerin kendilerinin hesapladıkları matrahlar ile bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere dava açmaları zaten mantiken beklenmemelidir. Ancak bu durumun bazı istisnaları vardır.

## 3- BEYANA BAĞLILIĞIN İSTİSNALARI

### 3.1- Vergi Hataları:

Beyana bağlılığın iki istisnası mevcut olup bunlardan biri kanun metninde de belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleridir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmış, 117. maddesinde hesap hatalarının matrah ve vergi miktarında

hata veya verginin mükerrer olması şeklinde gerçekleşeceği, 118. maddesinde ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hataların vergilendirme hatalarını oluşturduğu hükümü yer almıştır. Örneğin bir mükellef matrahı doğru hesaplamış ancak vergi oranı yanlış uygulanmışsa, vergi miktarında hata olduğundan veya verginin konusuna girmeyen kazancı üzerinden vergi hesaplamışsa bir vergilendirme hatası olduğundan bu beyanına karşı dava açabilecektir.

### 3.2- İhtirazi Kayıtlı Beyan:

Beyana bağlılık ilkesinin ikinci istisnası ise ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerdir. İhtirazi Kayıtlı Beyan uygulaması Vergi mevzuatımızda yer almamaktadır ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasındaki hüküm nedeniyle uygulama alanı bulmuştur.<sup>2</sup> İlgili hüküm aşağıdaki gibidir:

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

Yukarıda yer alan ihtirazi kayıtlı beyanname verilmiş olmasının verginin tahsilini durdurmayaacağı

<sup>2</sup> Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD, Ocak 2003 sayfa 847

yönündeki hüküm daha önce 2364 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu'na girmiş ancak vergi yarğısının 2577 sayılı Kanun kapsamına alınması nedeniyle aynı şekilde yukarıda belirtilen maddeye taşınmıştır.<sup>3</sup>

Mükellefler, vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda tereddüt ettikleri kazançlarını beyannameye dâhil etmekte çekince göstermektedirler. Çoğunlukla idarenin, yasal düzenlemeleri mükelleflerden farklı yorumlaması yahut mükelleflerin idarece yapılan düzenlemeleri yasaya ve anayasaya aykırı bularak mahkemeye gittikleri durumlarda bu çekince doğmaktadır. Ancak bu tereddütlerin giderilmesi vakit alacağından, hem beyannameyi süresinde vermek hem de beyannameye dâhil etmeyerek vergilendirilmemesi gerektiğini düşündüğü kazançlar nedeniyle daha sonra cezalı işleme muhatap olmamak için mükellefler beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermektedirler. Böylece tereddüt edilen konular kendi lehlerine çözüldüğünde her ihtimale karşı vergilendirdikleri ancak aslında vergilendirilmemesi gereken kazançları için mağdur duruma düşmeyeceklerdir.

#### **4- RE'SEN veya İKMALEN TARHİYAT YAPILMIŞSA, BEYANA BAĞLILIKTAN BAHSEDİLEBİLİR Mİ?**

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Türk Vergi Sisteminde "beyan esası" geçerli olmakla birlikte vergi kayıp ve kaçığının en aza indirmek için, ikmalen ve re'sen tarhiyat be-

yan üzerine tarhiyat esasını tamamlayan fer'i usuller olarak ihdas edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Türk vergi sisteminde ise gerçek ve safi gelirin vergilendirilmesi esastır. Aynı Kanunun 30'uncu maddesinde öngörülen re'sen vergi tarhı ile ulaşılmak istenen amaç da ödenmesi gereken vergilerin gerçek veya gerçeğe en yakın hali ile tespit edilmesidir. İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda ya mükellef zamanında beyan da bulunmamıştır ya da verilen beyanname ile beyan edilen matraha ilave olarak beyandışı bırakılmış bir matrah farkı tespit edilmiştir.

Ülkemizde vergi denetim oranları ortalama %2-3 seviyelerindedir. Buna göre, 5 yıllık zaman aşımı süresi içinde her mükellefin incelenme olasılığı %10-15 oranında gerçekleşmektedir.<sup>4</sup> Yapılan bu incelemelerde ise ciddi oranlarda kayıp kaçak tespit edilmektedir. Örneğin, 01.01.2007-31.12.2007 tarihleri arasında Denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 135.847 mükellef incelenmiş 63.409.073.436-YTL matrah üzerinden 30.450.980.150-YTL matrah farkı bulunmuştur. Yani mükellefler yaklaşık olarak kazançlarının %48'ini beyan dışı bırakmışlardır.<sup>5</sup> Bu oran 2005 yılında %119 olarak gerçekleşmiştir.<sup>6</sup> Dolayısıyla mükelleflerin büyük çoğunluğunun gerçek

<sup>3</sup> Mehmet Ali Özyer, a.g.e., sayfa 847

<sup>4</sup> İstanbul Ticaret Odası, "Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetim" İTO Yayın No:2002-14 İstanbul 2002 s.29

<sup>5</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Faaliyet Raporu s. 81

<sup>6</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Faaliyet Raporu s. 131

kazançlarını beyan etmek istemedikleri ortadadır. Yapılan vergi incelemeleri ile mümkün olduğunda mükelleflerin beyan etmek istemedikleri bu gerçek kazanç kavranmaya çalışılmaktadır. Bulunan matrah farkları üzerinden de duruma göre ikmalen veya re'sen vergi tarhi yapılmaktadır. Bu durumda mükellefin beyanı geçerliliğini yitirmekte vergi inceleme raporu ile yeniden belirlenen matrah üzerinden vergi salınmaktadır. Ancak söz konusu vergi inceleme raporları mükellefler tarafından zaman zaman dava konusu yapılmaktadır. Mükellefler tarafından açılan bu davalarda da beyana bağlılık ilkesinden bahsedilebilir mi? Konuyu bir Danıştay kararı ile somutlaştırmak meseleyi daha anlaşılabilir hale getirecektir.

Danıştay 4. dairesinin Esas No:2005/432, Karar No: 2005/1723 nolu kararında, karara katılmayan "Karşı Oy" gerekçesinde bu konuya değinilmiştir. Konumuzu ilgilendiren Karşı Oy gerekçesi aynen aşağıya alınmıştır.

"Davacı kurumun kredi kartı kullanarak yaptığı satışlarla ilgili hasılatı defterlerine kaydetmediği ileri sürülerek yapılan tarhiyata karşı açılan davada tarhiyatın cezalı vergi aslına yönelik kısmı reddedilmiştir. Davacı kurum ortağının çok yakın akrabalarına ilişkin kredi kartı kullanımlarından doğan hasılatın davacının beyanı gereken ticari kazancı olduğunun kabulü yerinde değildir. Ancak, bu kişilere ait kredi kartlarından kaynaklanan miktarların toplam matrah farkından indirilmesi sonucu yine bir fark bulunması halinde bu kısmın tamamının matrah farkı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Çünkü defterlere kayıt dönemi kapandıktan sonra yapılan inceleme sonucu düzenlenen inceleme raporu ile saptanan bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığı kabul edilen bir işletmenin, kendi iradesiyle muhasebeleştirip, kesin mizanını ve buna dayalı kar-zarar

cetveliyle dönem sonu bilançosunu çıkardıktan sonra bu hasılatın elde edilmesi ile ilgili maliyet bedelinin safi kazancın tespitinde, gayri safi hasıllardan indirilmesinin kabulü, bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları yolundaki Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesi hükmüne de aykırı düşecektir.

Diğer bir ifadeyle bir vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan matrah farklarının, yükümlülerin kendi defter kayıtlarıyla(maddi hesap hataları hariç) vergi hukuku yönünden yarattıkları sonuçları da ortadan kaldıracak ve beyan esasının özü ile bağdaşmayacak iddialarla bertaraf edilmesi mümkün hale gelir ki, bunun hukuken kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır.

Bu nedenle, kararın gerekçesinin, matrah farkı bulunması halinde mal maliyetinin de dikkate alınması yolundaki kısmına katılmıyorum."

Ancak Danıştay söz konusu kararında aksi yönde karar vermiştir. Yani yapılan incelemede tespit edilen kayıtsız hasılat için ayrıca maliyet hesaplanmasının yerinde bulmuştur ki bizce de Danıştayın bu yöndeki kararı isabetlidir. Aksi takdirde Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesi hükmü amacını aşan bir yorumla adaletsiz bir sonuç doğuracaktır. Kaldı ki yapılan incelemede ayrıca maliyet hesaplanmaması, vergi incelemesi ve Re'sen vergi tarhi müessesesinin amacına da aykırıdır. Yukarıda da değinildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Kayıtsız bir hasılat için mükellefin kaydetmediği bir maliyetinin bulunduğu aşıkarsa "beyana bağlılıktan" bahisle bunu reddetmek doğru değildir.

Benzer bir durumda yine Danıştay tarafından verilen bir karar aynen aşağıya alınmıştır:

"Fındık ihracatı ve komisyonculuğu işi ile uğraşan davacı şirket adına 1990 dönemine ilişkin olarak salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134.maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunun açıklandığı, Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesinin 1.fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceğinin hükme bağlandığı, dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin 1990 takvim yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu 29.5.1990 tarihinde düzenlenen faturaya ait 258.000.000 lira hasılatın kanuni defterlere 258.000 lira olarak kaydedildiğinin tespit edildiği, hasılat kaydedilmeyen 257.742.000 liranın şirket kazancına ilave edildiği, beyan edilen 31.978.991 lira zarar da dikkate alınarak şirketin 1990 yılı kazancının 225.763.009 lira olarak saptandığı, ilgili dönemde 239.498.230 lira sanayi ürünü ihracat istisnası bulunması nedeniyle kurumlar vergisine tabi matrahın doğmadığı ancak şirket 225.763.009 liralık sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlandığından, bu tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/8.maddesi uyarınca davacı şirket adına kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapıldığının anlaşıldığı, davacı şirket yetkililerinin, 258.000.000 lira hasılatın kanuni defterlere 258.000 lira olarak kaydedildiği ve hasılat kaydedilmeyen 257.742.000 liranın şirket kazancına ilavesine ilişkin hususta aksi bir iddialarının bulunmadığını, ancak 1990 takvim yılında 430.155.291 lira tutarında banka kredi faiz giderlerinin kanuni defterlere gider olarak kayıt edilmediğini, bu husustaki iddialarının inceleme elemanınca dikkate alınmadığını iddia etmeleri üzerine ara kararı ile şirketin 1990 takvim yılına

ilişkin defter ve belgelerinin istenmesine ve şirketin bu yılda Samsun Esbank Şubesinden ve Ordu Akbank Şubesinden ithalat ve ihracat kredisi alıp almadığı, almış ise alınan kredinin türü, tarihi, tutarı ile bu kredilere tahakkuk ettirilen faiz ve komisyon tutarlarının TL. olarak karşılıklarının sorulduğu ve her iki bankaca 1990 takvim yılı için karşılıklarının sorulduğu ve her iki bankaca 1990 takvim yılı için tahakkuk ettirilen toplam 572.647.240 lira kredi faizi ve komisyon tutarlarından sadece 168.241.067 liralık kısmının şirket defterlerine gider olarak kaydedildiğinin, bakiye 404.406.173 lira faiz ve komisyonunun şirket defterlerine gider olarak kaydedilmediğinin tespit edildiği, bu durumda kayıt dışı bırakılan faiz komisyon giderlerinin dönem hesaplarına intikal ettirilmesi halinde şirketin 1990 yılı zararı 146.664.173 lira olacağından, 193 sayılı Kanunun 94/8.maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi matrah söz konusu olmayacağından inceleme elemanınca, ödenmesi gereken gerçek verginin bulunması için davacının lehine ve aleyhine olan tüm unsurların dikkate alınması suretiyle **inceleme yapılarak sonuca gidilmesi gerekirken sadece aleyhine olan unsurların dikkate alınması suretiyle tespit edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği** gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi kararının; vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Ordu Vergi Mahkemesinin 6.5.1992 gün ve 1992/35 sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi."

**4- SONUÇ**

Yukarıda yer alan Danıştay kararında da değinildiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134.maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu nedenle “beyana bağlılıktan” bahisle yapılan incelemelerde mükellef aleyhine tespit edilen hususların değerlendirilip lehine olan hususların değerlendirmeye alınmaması bizce yerinde değildir. Bizce Beyana bağlılık ilkesi ile güdülen amaç mükelleflerin kendi hesapladıkları matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için sonraki aşamalarda yargı yoluna başvurmasını engelleyerek hem defter kayıtlarını ve hesaplarının daha ciddi bir şekilde yapmaları ve takip etmelerini sağlamak hem de bir an önce tarh ve tahakkuk işlemlerini kesin olarak gerçekleştirerek sürüncemede bırakmamak ve böylece ek işgücü ve bürokrasi ile uğraşmadan basit bir şekilde vergilendirme işlemlerini tamamlamaktır. Zaten beyan esasının getirilmesindeki maksat da yukarıda belirtildiği üzere uygulamanın basitlik sağlamasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 378.maddesinin yukarıda belirtilen şekilde geniş yorumlanması Vergi Usul Kanunu’nu 3. maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” Hükmüyle de çelişecektir.

**KAYNAKLAR:**

- 1- Vergi Usul Kanunu Gerekçesi,
- 2- Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD, Ocak 2003
- 3- İstanbul Ticaret Odası, “Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetim” İTO Yayın No:2002-14 İstanbul 2002
- 4- Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Faaliyet Raporu
- 5- Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Faaliyet Raporu