



MÜKELLEFİN BEYANNAME VERMEMESİ DURUMUNDA İDARECE YAPILACAK İŞLEMLER

Emel BİNGÜL^(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ile doğar. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi idare açısından vergi alacağının tahsil edilebilir haline gelmesi için yeterli midir? Geçerli bir vergi alacağı doğması için hangi aşamaların gerçekleşmesi gerekmektedir?

İdare açısından vergi alacağının tahsil edilebilir bir vergi alacağı haline gelmesi için verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçip tahsil aşamasına gelmiş olması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda verginin tarhı; *vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir* şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin tarhı tanımından da anlaşılacağı üzere vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Beyan üzerinden alınmayan vergiler çalışmamızın konusu dışında kalmaktadır. Beyana dayanan vergilerde vergi dairesi vergiyi tarh ederken esas olarak mükellef tarafından verilen beyannameye dayanarak tarh etmektedir. Mükellef tarafından verilen beyannameye dayanılarak, idarece tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilecektir. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Bir verginin tahsil aşamasına gelebilmesi için ise tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçmesi gerekmektedir.

Mükellefin beyanname vermemesi halinde beyana göre tarh edilen vergilerde tarh ve tahakkuk işlemleri nasıl gerçekleştirilecektir? Bu çalışmada; süresinde veya süresi geçtiği halde beyanname vermeyen mükellefler hakkında idarece yapılacak işlemler ilgili yasal mevzuat çerçevesinde irdelenecektir. Çalışmanın sonunda bir örnekle konu somutlaştırılacaktır.

^(*) Vergi Denetmeni

2- MÜKELLEFİN BEYANNAME**VERMEDİĞİNİN TESPİTİ**

Daha önce belirttiğimiz gibi vergi genel olarak mükellefin beyanına dayanılarak tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Mükellefin kendiliğinden beyanname vermemesi halinde öncelikle idarece bu durumun tespiti gerekmektedir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre; beyanname vermeyen mükelleflerin listesi her yıl mayıs ayı sonuna kadar tespit edilir. Beyanname vermesi gerektiği halde vermemiş olan, yıllık gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.

3- İKMALEN ve RE'SEN VERGİ TARHI**TANIMI ve İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER**

Bilindiği gibi VUK 1. Kitap 2. Kısım'da tarh ve tahakkuk usulleri yer almaktadır. Buna göre tarh usulleri Beyannameye dayanan tarh, ikmalen tarh, Re'sen tarh, idarece tarh şeklinde düzenlenmiştir.

VUK'un 29. maddesinde ikmalen vergi tarhı düzenlenmiştir. Buna göre; *ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için daha önceden tarh edilmiş bir vergi bulunması gerekmektedir.

VUK'un 30. maddesinde re'sen vergi tarhı düzenlenmiştir. Buna göre ; *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.

Kanunun devam eden bölümünde hangi hallerde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı sayılmıştır. Bu halleden biri de vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtiği halde verilmemesidir.

Mükellef tarafından hiç beyanname verilmediği takdirde VUK 30. maddeye göre vergi matrahı takdir komisyonu kararına göre veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanarak re'sen tarh edilir.

Mükellef tarafından haklı bir sebebe dayanılmaksızın beyanname verilmediğinin tespiti üzerine vergi dairesince mükellefin vergi matrahının takdir edilmesi için dosya takdir komisyonuna sevk edilir. Takdir komisyonunca takdir edilen vergi matrahlarının vergi dairesine gelmesini müteakiben tarh ve tebliğ işlemlerine başlanır. Verginin tarhı; *vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi dairesinde takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden tarh edilen verginin bundan sonraki aşaması yasalara uygun olarak tebliğ edilmesidir.

4- TEBLİĞ YAPILMASINA İLİŞKİN**YASAL DÜZENLEMELER**

Verginin mükelleften istenebilmesi yani tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh edilen verginin tebliğ edilerek tahakkuk etmesi gerekmektedir.

VUK 1. Kitap 5. Kısımda tebliğler ile ilgili esaslar düzenlenmiştir. Buna göre VUK 93.

maddesine göre: “Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli tahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir”

VUK 94. maddesinde tebliğ yapılacak kimse-ler düzenlenmiştir. Buna göre “Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi ve-killere veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Tüzelkişilere yapılacak tebliğ, bunların baş-kan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekkül-lerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzelkişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapıl-ması kafidir.

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulu-nanlardan veya işyerlerinde memur ya da müs-tahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmama-sı ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması ge-rekir).”

VUK 101. maddesinde bilinen adresler dü-zenlenmiştir. Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildiri-len adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçe-le-rinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla

tespit edilen adresler;

8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edil-miş olanı nazara alınır.”

VUK 103. maddesinde ilan tebliğin hangi hallerde yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre; Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yoluyla yapılır:

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değiş-miş 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.”

Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere takdir komisyonu kararının vergi dairesince alın-ması ve vergi dairesince tarh edilmesi geçerli bir vergi alacağının doğması için yeterli değildir. Geçerli bir vergi alacağının doğması için takdir komisyonunca takdir edilen vergi matrahının ya-sada yer alan düzenlemelere uygun olarak mü-kellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Daha önce belirtildiği gibi verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmesi gerekmektedir. Tahakkuk ede-bilmesi için de usulüne uygun olarak tebliğ ya-pılması gerekmektedir. Örneğin mükellefin bili-nen adreslerine tebliğ yapılmadan ilan tebliğ yoluna gitmek geçerli bir vergi alacağının doğ-ması için yeterli olmamaktadır.

5- VERGİNİN TAHAKKUKU

Mükellefin beyanname vermemesi durumun-da çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde açıklan-dığı üzere takdir komisyonunca takdir edilen matrahın tarh ve tebliğ edildiği tarihten itibaren

30 gün içinde mükellefin vergi mahkemesinde dava açma hakkı vardır. Mükellef tarafından bu süre içinde dava açılmazsa vergi tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelmiş olacaktır. Mükellef tarafından dava açılırsa verginin tahsili duracaktır.

6- ZAMANAŞIMINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Mükellef tarafından beyanname verilmemesi durumunda takdir komisyonunca takdir edilen matrahın geçerli bir vergi alacağına dönüşebilmesi için, tarh ve tebliğ işlemlerinin kanunda yer alan zamanaşımı süreleri içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Zamanaşımına ilişkin düzenlemeler VUK'un 113 ve 114. maddelerinde düzenlenmiştir.

VUK 113. maddesinde zamanaşımının tanımı yapılmıştır. *Buna göre; "Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır."*

VUK 114. maddesinde zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. Buna göre ; *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."*

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

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

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldı-

ğı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar."

Kanun metninden de açıkça anlaşılacağı üzere mükellef tarafından beyanname verilmediği takdirde geçerli bir vergi alacağı doğması için vergi dairesinde alınan takdir komisyonu kararının yasalar çerçevesinde mükellefe tebliğ edilmesi yeterli olmamaktadır, tebliğin aynı zamanda zamanaşımı süreleri içinde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zamanaşımını kesen sebeplerin mevcut olması halleri hariç olmak üzere zamanaşımı süresince tarh edilen vergiler mükellefe tebliğ edilmediği takdirde geçerli bir vergi alacağından söz etmek mümkün olmayacaktır.

Mükellef tarafından beyanname verilmemesi nedeniyle takdir komisyonunca takdir edilen matrahın idarece re'sen tarh edilmesi halinde Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemelere göre mükellefe vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak vergide olduğu gibi ceza kesmede de zamanaşımı bulunmaktadır.

VUK 374. maddesinde vergi cezası kesilmesine ilişkin zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. Buna göre *"Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.); Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."*

Mükellef tarafından vergi beyannamesi verilmediği takdirde vergi kanunları uyarınca mükellefe vergi ziyai ve usulsüzlük cezası kesilmektedir. Yukarıda kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere mükellefe vergi ziyai kesilebilmesi için 5 yıl usulsüzlük cezası kesilebilmesi için 2 yıl içinde ceza ihbarnamesinin mükellefe yasalara uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde vergi cezası kesilme imkanı bulunmamaktadır.

7- ÖRNEK OLAY

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan yasal düzenlemeleri bir örnek ile somutlaştıralım.

X vergi dairesi mükellefi AA Ltd.Şti.'nin 2008 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesini vermediği vergi dairesince 10.05.2009 tarihinde tespit edilmiştir. Mükellefin tarh dosyasında yapılan incelemede vergi beyannamesini vermemesini gerektirecek haklı bir sebebi olmadığı anlaşılmış vergi dairesince matrah takdir için mükellefin ilgili dönemi 20.05.2009 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonunca 05.07.2009 tarihinde ilgili dönem matrahı 500.000.TL olarak takdir edilmiş ve 10.07.2009 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir.

Vergi dairesinin takdir komisyonu kararını aldıktan sonra sırasıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmesi gerekmektedir.

-Vergi dairesince şirket adına VUK 341 ve 344. maddeleri gereğince kurumlar vergisinin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

-VUK 336. maddesi gereğince usulsüzlük cezası vergi ziyai cezasından az olduğundan ayrıca usulsüzlük cezası kesilmesine gerek bulunmamaktadır.

-VUK 101. maddesine göre ilgili şirketin bilinen adreslerine tebligat yapılmalıdır.

Sık sık karşılaşılan yanlış uygulamaların başında mükellefin işi terk v.b. durumlarda bu durumun tespiti gerçekleştirilmeden ya da adrese tebligat yapıp adreste bulunmadığının tespiti yapılmadan ilan tebliğ yoluna gidilmektedir. Bilindiği gibi ilan tebliğ yapılabilmesi şartları kanunda sayılmıştır. Bu şartlardan biri gerçekleşmezse ilan tebliğ yapılma imkanı bulunmamakta yapılsa da yasal olarak bir geçerliliği bulunmamaktadır.

-VUK amanaşımı hükümlerine göre mükellef nezdinde geçerli bir vergi alacağı doğması için takdir komisyonunda takdir edilen vergi matrahının tebliğ yapılmasına ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde zamanaşımı süresinde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yani örneğimize dönecek olursak 2008 yılı kurumlar vergisi matrahı üzerinden tarh edilen verginin 31.12.2013 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde zamanaşımı nedeniyle vergi ortadan kalkacaktır. VUK'da zamanaşımını kesen sebepler düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, *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. Bu hüküm gereği* takdire sevk tarihi olan 20.05.2009 tarihinden takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihi olan 10.07.2009 tarihleri arasında zamanaşımı duracağından zamanaşımı işlemeyen süre kadar uzayacaktır.

Uygulamada zamanaşımını kesen sebepler ile ilgili olarak yapılan hatalardan biri tarh zamanaşımını kesen sebepler ile tahsil zamanaşımını kesen sebeplerin birbirine karıştırılmasıdır.

8- SONUÇ

Vergi idaresince vergi alacağının tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Beyana dayanan vergilerde verginin tarhı esas olarak mükellefin beyanına dayanılarak tarh ettirilir, tahakkuk fişi ile tebliğ ve tahakkuku gerçekleşir. Mükellef tarafından kendiliğinden beyanname verilmediği durumda vergi dairesince mükellefin beyanname vermediği tespit edilerek beyanname vermemesini gerektirecek haklı bir sebep olup olmadığı araştırılır. Haklı bir sebep bulunmazsa matrah takdiri için dosya takdir komisyonuna sevk edilir. Takdir komisyonu kararının vergi dairesince alınmasından sonra VUK'ta yer alan tebliğ usullerine ve zamanaşımı hükümlerine uygun olarak tebliğ işlemleri gerçekleştirilir.

Vergi dairesince tebliğ usulleri gözetilmeden yapılan bir tebliğ sonucu; örneğin ilanen tebliğ yapılacak haller bulunmadığı halde tebliğin ilanen yapılması gibi hallerde vergi alacağının tahsil aşamasına gelmesi için gereken aşamalardan tebliğ aşaması gerçekleşmemiş olacağından geçerli bir vergi alacağı doğmayacaktır. Aynı şekilde tarh zamanaşımını kesen hükümler gözetilmeden yapılacak bir tebligat yine geçerli bir vergi alacağı doğmasına imkan vermeyecektir. İdarece mükellefin beyanname vermemesi sonucu yürütülecek yasal düzenlemeler doğru yorumlanmalı ve göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdir vergi alacağının tahsil aşamasına gelmesi mümkün değildir.

KAYNAKÇA

- Vergi Usul Kanunu
- Otomosyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi