



## MÜKELLEFIN BİLDİRİM ÖDEVİ

Mehmet DİRİ<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Vergi sistemimizde sürekli yükümlülüğü gerektiren mükellefiyetlerde, vergi dairesi ile mükellef arasında devamlı bir ilişki söz konusudur. Bu ilişkinin ve buna bağlı olarak vergileme işleminin aralıksız ve sağlıklı yürümesi, mükellefin iş ve ikametgah adresleri, işinin kapsamı, bünyesi ve gidişatı gibi hususlarda vergi dairesinin bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Bu açıdan kanunu koyucu mükellef ile idare arasındaki ilişkinin aralıksız ve sağlıklı yürümesini sağlamak için mükellefe bir takım ödevler yüklemiştir.

Bu ödevlerin ilki olan bildirim yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nda işe başlamayı bildirme, adres ve iş değişikliklerinin bildirilmesi ve işi bırakmanın bildirilmesi ile bildirimlerde süre ve şekil konularından oluşan "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabın birinci kısmında 153-170 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Mükellefiyetin doğuşunun tespiti bakımından önem arz eden ilk bildirim, işe başlama bildirimi olup, işe başlandıktan sonra oluşan adres değişiklikleri, iş değişiklikleri ve işi bırakma gibi haller de yine mükellefler tarafından bağlı olunan vergi dairelerine bildirmekle yükümlü oldukları konular arasında yer almaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle söz konusu bu çalışmamızda, faaliyet konuları itibariyle kimlerin bildirimde bulunmaları gerektiği, kimlerin bildirim zorunluluğu kapsamında olmadığı, işgal konuları itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması, gayri faal olan mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi, elektronik ortamda yapılan ticari faaliyet için bir iş yerinin söz konusu olup olmadığı, yine ölüm halinde mirasçılarının mirasın ticari faaliyetinin aralıksız

(\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

sürdürmek istemeleri halinde kendileri açısından işe başlama bildiriminin nasıl ve hangi süre içerisinde verileceği gibi özellikli durumlar da dahil edilerek Vergi Usul Kanunu'ndaki bildirimler konusu açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2- BİLDİRİMLER

Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hususlar aşağıdaki gibi olup, aynı zamanda bu hususların hangi süre ve ne şekilde yapılması gerektiği de yine bildirim kapsamı içerisinde açıklanmıştır.

1. İşe Başlama
2. Adres ve İş Değişiklikleri ile İşyeri Sayısındaki Değişiklikler
3. İş Bırakma
4. Bina ve Arazi Değişiklikleri
5. Bildirimlerde Süre ve Şekil

### 2.1- İşe Başlama

Vergi Usul Kanunu'nun 153 üncü maddesine göre aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
2. Serbest meslek erbabı,
3. Kurumlar vergisi mükellefleri,
4. Kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları

Ayrıca işe başlama bildirimi VUK un 168 inci maddesine göre 10 gün içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki ilgili kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere bir iş veya teşebbüs ile servet unsurları dolayısıyla mükellefiyeti olan yükümlüler, yükümlülüğe girişleri nedeniyle bildirimde bulunmak zorundadırlar. Bildirim zorunluluğu kapsamında olan mükellefleri yukarıdaki madde hükmünden hareketle sıralarsak;

- Gelir Vergisi (ticari ve mesleki kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar)
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Noter Harçları
- Damga Vergisi
- BSMV

mükelleflerinin bildirim zorunluluğu kapsamında olduğunu söyleyebiliriz.

Ancak gelirleri;

- Ücret,
- Gayrimenkul Sermaye İradı,
- Menkul Sermaye İradı,
- Diğer Kazanç ve İratlar
- Basit usulde vergilendirilen zirai kazançlar

Veya bunlardan bir kaçından ibaret olanlar yükümlülüğe giriş, değişiklik veya çıkışları bildirmek zorunda değildirler. Bunların mükellefiyete giriş işlemleri verdikleri ilk beyannameler üzerine yapılır.<sup>1</sup>

İşe başlama bildirimleri “İşe Başlama/Bırakma Bildirimi” ile yapılır. Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, kişinin kendisi veya kendisine özel yetki verdiği vekili, 1136 sayılı yasaya göre ruhsat almış avukatlar ile 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca; tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayanlarda bildirim ise, bunları temsile yetkili kişiler tarafından yapılır ve yine bu kişiler tarafından imzalanır. (Bu bildirim serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanır.)

Kuruluş aşamasında bulunan işletmelerde işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır.

Ticaret sicil memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanunu’nun 30’uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirir. Böylece 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.

İşe başlama/bırakma bildirim ekinde; noter onaylı imza sirküleri (basit usulde vergilendirilenler hariç), onaylı nüfus cüzdanı sureti, ikametgâh ilmuhaberi, tüzel kişilerden şirketin ana sözleşmesinin noter onaylı bir örneği ile ticaret siciline müracaatına ait belgenin bir örneği ve şirketi temsile yetkili kişilerin onaylı nüfus cüzdanı sureti, ikametgâh ilmuhaberi, noter onaylı imza sirküleri istenir.

Ayrıca kooperatiflerden varsa üst birliğe kayıtlı olduklarına ilişkin yazı, ticari plakalı nakil vasıtaları sahiplerinden bu taşıtlara ilişkin fatura veya noter senedinin bir örneği istenir.

Basit usulde vergilendirmeyi talep eden yükümlülerden ise iş yerinin kendisine ait olması halinde emlak vergisine esas olan vergi değerini gösterir belediyeden alınacak onaylı belge, işyerinin kiralanmış olması halinde ise kira kontratının bir örneği istenir.<sup>2</sup>

### 2.1.1- İşe Başlamanın Belirtileri

Vergi Usul Kanunu’nda işe başlamayı bildirim, mükellefiyetin doğuşunun tespiti bakımından tüccar ve serbest meslek erbabı için ayrı ayrı ölçüler belirlenmiştir.

Tüccarlara ilişkin işe başlamanın belirtileri VUK’un 154 üncü maddesinde ifade edilmiş olup, bunlar;

1. Bir işyeri açmak,
2. İşyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak,
3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak, (ticaret siciline veya mesleki teşekküllere kayıtları söz konusu olmadığı için bu tüccarlara işle bil fiil uğraşma kriteri getirilmiştir.)

hallerinden birinin varlığı halinde işe başlama gerçekleşmiş olacaktır.

Kanunu koyucu ayrıca işyeri açmaktan maksadın, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınaî faaliyete geçmek demek olduğunu, bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyerinin açıldığını göstermediğini hüküm altına almıştır.

<sup>1</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

<sup>2</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

Durumu örnek yardımıyla açıklamaya çalışırsak; balıkçılık yapmak üzere 19 Kasım 2000 tarihinde bir dükkan kiralayan ve 31 Aralık 2000 tarihine kadar, sadece tezgahın yapımı, buzdolabı yerleştirilmesi gibi dükkanı yapacağı ticari faaliyete uygun hale getirmeye yarayacak çalışmaları yapan bir kimse, 2000 yılında işe başlamış sayılmaz. Ancak 2000 yılında balık satın alınsaydı, hiç satış yapılmısaydı bile ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecekti. Zira, ticari veya sınai faaliyetlerde alım, ticari muamelenin unsurlarından birini teşkil eder.

Yine herhangi bir iş yeri açmadan ticaret siciline veya ilgili bulunulan mesleki birliğe (Sanayi ve Ticaret Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası gibi) kayıt olunması durumunda henüz herhangi bir ticari faaliyet olmamış olsa bile işe başlanmış kabul edilecektir.

Nitekim Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında; *"Ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolunması halinde işe başlanmış sayılacağından, kazanç elde edilmemiş olsa dahi beyanname verilmesi gerekir"* ifadesine yer verilmiştir.<sup>3</sup>

Serbest meslek erbabına ilişkin işe başlamanın belirtileri ise Vergi Usul Kanunu'nun 155 inci maddesinde belirtilmiş olup, bunlar;

1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Örneğin sağlık ve spor eğitimi faaliyeti gösteren şirketin unvanını gösteren tabelanın asılması, gazete, tv ve dergi gibi basın yayın organlarına tanıtım amaçlı reklam verilmesi ve faaliyetini tanıtır broşürler bastırılması, avukatlık hizmeti yapan kişinin Barolar Birliği'ne kayıt olması veya bir mali müşavirin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıt olması gibi durumlar mesleki faaliyetin başladığının açık delilidir.

Ayrıca mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirimlerinde bu hususu açıklamalıdır. Aksi durumda serbest meslek erbabının cezalı tarhiyata muhatap olması söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu gerek tüccarlarda gerekse de serbest meslek erbaplarında işe başlamanın belirtileri arasında önem verdiği husus işyeri kavramıdır. Dolayısıyla işyeri kavramı hem VUK' ta hem de TTK' da ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun<sup>4</sup> ticari hükümler başlığı altındaki 1 inci maddesinde ticari işlerle ilgili olarak; *"Bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir."* şeklinde açıklanmıştır. Aynı Kanun'un 11 inci maddesinde ; *"Ticaretخانه veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır."*denilmiş, takip eden 12 ve 13 üncü maddelerde ise ticarethane, fabrika ve diğer müesseselerin neler olduğu açıklanmıştır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 3 üncü maddesinde<sup>5</sup> ise; *"Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir."* şeklinde açıklanmış

<sup>3</sup> Danıştay 4. daire'nin 15.11.1977 tarih ve E. No. 1977/697 K. No. 1977/3013 sayılı kararı.

<sup>4</sup> 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>5</sup> 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olup, 11'inci maddesindeki ticari işletme tanımında ise; *"Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir."* ifadeleriyle ticarethane veya fabrika gibi spesifik örnekler vermekten kaçınmış, genel bir ifadeyle ticari iş ve buna bağlı ticari işletme kavramlarının sınırlarını daha da genişletmiştir. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır ise Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararname ile belirleneceği aynı madde ile hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalardan yola çıkarak Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesindeki işyeri tanımına baktığımızda işyeri; *"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 yerler."* olarak tanımlandığı görülmektedir.

Yukarıdaki kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımlarda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır.

Dolayısıyla önemli olan ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına veya yürütülmesine elverişli bir yerin olmasıdır.

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili bir özelgesinde; *"Belediyelerce sürekli ve sabit olarak bir şahsa tahsis edilen büfe ve çay ocakları gibi yerler işyeri sayıldığından, bu tür yerlerde faaliyette bulunan mükelleflerin esnaf muaflığından faydalanmalarının mümkün olmadığı,"*<sup>6</sup>

Farklı bir özelgede ise; *"Öğrencilere öğle yemeği verilmek amacıyla kullanılan evin iş yeri kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, esnaf muaflığından faydalanılması mümkün bulunmamakta olup, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca ticari kazanç mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği,"*<sup>7</sup> yönünde işyerinin tespiti bakımından açıklamalar yapmıştır.

### 2.1.2- Elektronik Ortamda Yapılan Ticari Faaliyet

Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyet için de bir iş yerinden söz etmek mümkündür.<sup>8</sup> VUK' un 156'ncı maddesinde yer alan işyeri tanımından anlaşılacağı üzere sanal ortamda veya diğer bir tabir ile elektronik ortamda yapılan ticari veya mesleki faaliyet, işyeri tanımı içerisinde açıkça belirtilmemiştir. Ancak işyerinin tanımı yapılırken madde hükmünden anlaşılacağı üzere; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği sayılmış ve bu amaçlarla faaliyete tahsis edilen veya kullanılan yerler, tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerlerin de işyeri olarak kabul edilmesi için bir engel bulunmamaktadır.

VUK' da elektronik ortamda yapılan ticaretin vergilendirmesi ile ilgili mevzuatımızda henüz herhangi bir düzenlemeye yer verilmiş değil ancak günümüz dünyasında küreselleşen ekonomiye ve gelişen teknolojiye bağlı olarak ticaretin yeri ve zamanının olmadığından hareketle elektronik alış-ve-

<sup>6</sup> Maliye Bakanlığı'nın 24.03.2000 tarih ve 12914 sayılı Özelgesi.

<sup>7</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26.12.2011 tarih ve 206-413 sayılı Özelgesi.

<sup>8</sup> CANGİR, Niyazi; Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi-I, Yaklaşım, Eylül 1998, Sayı 69, s. 52.

rişin ticari yaşamdaki yeri ve boyutları değerlendirildiğinde, sanal ortamdaki ticaretin ekonomik açıdan küçümsenemeyecek kadar önemli büyüklüğü olan bir alan olarak karşımıza çıktığı görülmektedir.

Dolayısıyla önemi gittikçe artan sanal ortamda ticari veya mesleki bir faaliyet için bu faaliyetlerde bulunanların ikametgâhlarının bağlı bulunduğu vergi dairelerine bu durumlarını bildirmeleri için VUK' da açık bir düzenleme yer almamaktadır.

Bu düzenleme esasen VUK'un 156'ncı maddesinde yer alan işyeri tanımı içerisinde sanal ortamları dahil etmek suretiyle ve buna bağlı olarak bildirim mecburiyetini genel esaslar çerçevesinde çözmek suretiyle sağlanabilir.<sup>9</sup>

VUK' un 2002/3 sıra numaralı İç Genelgesinde, iştiغال konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilen mükelleflerin ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının mümkün olduğu, ancak mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairesince tespit edilmesi halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkân bulunmadığı hususları açıklanmaktadır.<sup>10</sup>

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili bir özelgesinde ise; internet üzerinden yapılan faaliyetler (satış ve pazarlama faaliyeti) GVK'nın 9/1. maddesi (motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştiغال edenler) kapsamında değerlendirilemeyeceğinden söz konusu internet sitelerini işletenlerin mükellefiyet kayıtlarının yapılması gerektiği belirtilmiştir.<sup>11</sup>

## 2.2- Değişiklikler

### 2.2.1- Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi

Vergi Usul Kanun'un 157'nci maddesine göre; 101 inci maddede yazılı bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları ifade edilmiştir.

VUK'un 101 inci maddesine göre bilinen adresler ise; mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler, adres değişikliğinde bildirilen adresler, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamesinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit olunan adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit olunan adresler, bina ve arazi değişikliklerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit olunan adreslerdir.

Adres değişikliği, nakil suretiyle olabileceği gibi, cadde ve sokak gibi isim veya numaralarının yetkili mercilerce değiştirilmesi nedeniyle de olabilir. Mükellefler her iki halde de durumun vukuu bulunduğu tarihi takip eden bir ay içinde bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ile durumu bildirmeleri gerekmektedir. Yine VUK'un 163 üncü maddesinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle iş ve teşebbüsün, bir yerden diğer bir yere nakli adres değişikliği sayılmış, iş ve teşebbüs naklinin aynı vergi dairesi mıntikasında olması ile vergi dairesi mıntikasının dışına çıkarılması arasındaki fark kaldırılmıştır. Her iki durumun da adres değişikliği sayılacağı kabul edilmiştir.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> DEMİR Şerif; Vergi Usul Kanunu'nda Bildirimler, Vergi Dünyası, Ocak 2010, Sayı 341, s. 108–109.

<sup>10</sup> VUK 2002/3 sayılı Uygulama İç Genelgesi.

<sup>11</sup> Maliye Bakanlığı'nın 20.03.2008 tarih ve 19262 sayılı Özelgesi.

<sup>12</sup> ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010, s.465–466.

**2.2.2- İş ve İşletmede Değişikliklerin Bildirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 158 inci maddesine göre, işe başladıklarını bildiren mükelleflerden; yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği, mükellefiyetten muafliğa geçmeyi gerektirecek şekilde işlerinde değişiklik olanlar;

VUK' un 159 uncu maddesine göre ise, aynı teşebbüse veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısındaki artış veya azalış gibi işletmelerinde meydana gelen değişiklikleri değişikliğin vukuu bulunduğu tarihi takip eden bir ay içinde bağlı buldukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Aksi takdirde ikinci derecede usulsüzlük cezasıyla muhatap olmaları söz konusu olacaktır.

Örneğin faaliyetlerini bir merkez olmak üzere toplam iki işyerinde sürdürmekte olan mükellef, bu işyerlerine ilaveten başka bir il sınırları dahilinde de bir irtibat bürosu açıyorsa işyeri sayısında meydana gelen bu artışı vergi dairesine bildirmek zorundadır.<sup>13</sup>

**2.3- İş Bırakma****2.3.1- İş Bırakmanın Tanımı**

İş bırakmanın tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 161 inci maddesinde yapılmıştır. Madde hükmüne göre; "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılamaz."

İş bırakma fiilen işe son verme ile mümkün olur. Dolayısıyla işlerin herhangi bir nedenle geçici bir süre durdurulması işi bırakma sayılamaz. Örneğin mükellef veya sorumluların, hastalık, seyahat, tutukluluk, hükümlülük gibi nedenlerle faaliyetlerinin durdurulması işi bırakma kabul edilmez.<sup>14</sup>

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili vermiş olduğu bir özelgesinde; "Yeminli mali müşavirlerin tutuklanması serbest meslek faaliyetinin tamamen sona ermesine neden olmayıp, tutukluluk süresinin sonunda faaliyetlerine tekrar devam etmeleri söz konusu olduğundan, mükellefin tutukluluk nedeniyle işlerini geçici bir süre durdurması işi bırakma sayılmayacağı,"<sup>15</sup> ifade edilmiştir.

Yine Vergi Usul Kanunu'na göre, işin bırakılmış sayılması için faaliyetin yalnızca durdurulması yeterli görülmemekte, ayrıca vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen sona ermesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla işin bırakıldığından söz edebilmek için işletmede mevcut tüm kıymetlerin elden çıkarılması, işletme varlığının nakde dönüştürülmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili vermiş olduğu birkaç özelgede;

"Boş beyanname verilmesi işi bırakma anlamına gelmeyeceğinden, beyanname verilmeyen dönemler için cezalı tarhiyat yapılması gerektiği,"<sup>16</sup>

"Nakliye işinden başka herhangi bir ticari faaliyeti bulunmayan mükellefin, aracının, mahkeme kararı ile yed-i emine teslim edilmiş olması nedeniyle, faaliyetinin fiilen yürütülmediğinin tespiti halinde, söz konusu kişinin mükellefiyet kaydı terkin edileceği,"<sup>17</sup>

<sup>13</sup> KELLEÇİOĞLU, M. Aykut; ATEŞLİ, D. Erkan; Mükellefin Ödevleri, Vergi Sorunları, Eylül 2002, Sayı 168, s.13.

<sup>14</sup> ÇALIŞKAN, Kazım; 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre İş Bırakma Bildirimi Ve Mükellefiyetin İdarece Terkin Edilmesi, Vergi Dünyası, Ağustos 1998, Sayı 204.

<sup>15</sup> Maliye Bakanlığının 24.03.1994 tarih ve 19964 sayılı Özelgesi.

<sup>16</sup> Maliye Bakanlığının 23.05.1970 tarih ve 20991 sayılı Özelgesi.

<sup>17</sup> Maliye Bakanlığının 20.11.1992 tarih ve 16195 sayılı Özelgesi.

“Şirkete ait ticaret unvanının ticaret sicilinden terkinin işi bırakma hükmünde olduğundan, kolektif şirket ortaklarının mükellefiyetleri bu tarih itibarıyla sona ereceği,”<sup>18</sup> şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

### 2.3.2- İş Bırakma Bildirimi

İş bırakan mükelleflerin keyfiyeti vergi dairesine bildirmeleri zorunlu olup, iş bırakma bildirimini, fiilen işin bırakılmasından itibaren 1 ay içinde yapılmak zorundadır.

Kanun’un bu açık hükmü uyarınca şimdiye kadar fiilen işi bırakmış olmalarına rağmen, gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunan bazı mükellefler bu durumu vergi dairesine bildirmemektedirler.

Bildirim zorunluluğu iyi niyetli mükelleflerin gerek bilgisizliğinden, gerek mücbir sebepler veya bazı kısıtlılık halleri (askerlik, uzun süreli tutukluluk ve hastalık gibi) gerekse bazı fiili imkansızlıklar (mirasçısı bulunmayan bir mükellefin ölümü gibi) dolayısıyla yerine getirilmemektedir. Şimdiye kadar fiilen işi bırakmış olmalarına rağmen, bunu vergi dairesine bildirmeyen mükellefler adına takdir komisyonlarınca re’sen salınan vergiler, vergi idaresiyle mükellefler arasında ihtilafa yol açmaktaydı.

Örneğin işini bırakan bir serbest meslek erbabının bunu vergi dairesine bildirmemesi halinde, gelir vergisi beyannamesi verilmediği gerekçesiyle o dönem için re’sen takdir edilecek matrah üzerinden mükellef adına gelir vergisi tarhiyatı yapılabilir. Mükellef bir şekilde durumu öğrenip dava yoluna gittiğinde, takdir kararına istinaden yapılan tarhiyat yargı organlarınca çoğunlukla terkin edilmekteydi. Nitekim yargı mercileri çoğunlukla haklı bir gerekçesi bulunan iyi niyetli mükellefler için işi bırakmanın bildirilmemesinin vergiye tabi faaliyete devam edildiğinin kesin delili kabul edilemeyeceği, ancak işe devam edildiğine karine olabileceği, karinenin aksinin yükümlü tarafından delillendirilmek suretiyle kanıtlanması halinde tarhiyatın kaldırılmasına yönünde çeşitli kararlar vermiştir.<sup>19</sup>

Ayrıca mükellefiyet tesis ettiren bazı mükellefler, işlerini terk ederek ortadan kaybolmakta ve tasdik ettirdikleri veya anlaşmalı matbaalara bastırdıkları belgeleri komisyon karşılığında sahte belge düzenlemekte kullandıkları tespit edilmektedir. Ancak vergi dairelerince söz konusu fiilleri tespit edilen mükelleflerin, mükellefiyeti terkin etme yetkisi bulunmadığından herhangi bir işlem yapılamamaktaydı.

Bütün bunların önlenmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu’nun 160 ıncı maddesine 4369 sayılı yasanın 82/1-b maddesiyle eklenen hüküm ile, işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellef işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir, fıkra hükmü uyarınca işi bırakma bildirilmemiş olsa bile, öngörülen bazı şartların varlığı halinde mükellefiyet vergi dairesince terkin edilebilecek ve yukarıda sayılan aksaklıklar önemli ölçüde azalacaktır. Daha sonra aynı maddeye ilave olarak 5228 sayılı yasanın 6 ncı maddesiyle eklenen fıkra ile 4369 sayılı yasayla getirilen esas korunmuş olup, ilave olarak sahte belge düzenleyenlerle ilgili hüküm eklenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 160 ıncı maddesine 5228 sayılı yasanın 6’ncı maddesiyle eklenen hüküm ile; işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan

<sup>18</sup> Maliye Bakanlığının 29.08.1995 tarih ve 47827 sayılı Özeldesini.

<sup>19</sup> Danıştay 4. Daire’nin 18.05.1978 tarih ve E. No. 1977/3798, K. No. 1978/1662 sayılı kararı.



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, işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Matrahlı veya matrahsız beyanname verilmiş olması mükellefiyetin terkinini önlemeyecektir. Ayrıca bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirileceği belirtilmiştir.

Yine 5228 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen fıkra ile gerek işini bıraktığı halde bildirimde bulunmamış olanlar gerekse de sahte belge düzenleyenlerle ilgili mükellefiyet terkinini, terkin öncesi dönemlere ilişkin yükümlülükleri ortadan kaldırmayacaktır. Cezaî kovuşturma yanında, varsa vergi borçlarının takip ve tahsiline devam edilecektir. Mükellefiyetin terkin edilmiş olması, terkinden sonra faaliyet yapılması ve sahte belge düzenlenmesi halinde bile, bunların gerektirdiği mali ve ceza işlemlerini önlemeyecektir.<sup>20</sup>

Ayrıca mükellefiyet kaydı terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgilerin Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulacağı belirtilmiştir.

### **2.3.3- İş Bırakan Mükelleflerin Yapması Gereken İşlemler**

İş bırakma bildirimleri "işe başlama/bırakma bildirimini" ile veya dilekçe ile yapılır. İş bırakma bildirimini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından da onaylanabilir. İş bırakan mükelleflerden vergi levhası ile varsa ödeme kaydedici cihazlara ilişkin levha istenir.

İş bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, iş bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

Belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nev'i, seri ve sıra numarası, en son belgenin düzenlendiği tarih ile kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecek ve düzenlenen tutanak vergi dairesi yetkilileri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacaktır.

Bu suretle tespit edilen seri ve sıra numaraları, anlaşmalı matbaa işletmecileri ile noterler tarafından gönderilen bilgi formlarında yer alan seri ve sıra numaraları ile karşılaştırılarak kullanılmayan belgelerden ibraz edilmeyenlerin bulunup bulunmadığı tespit edilecektir.

Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler, yatay ya da dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilecektir. İptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilecek, diğer nüshası ise mükellefin tarh dosyasında saklanacaktır.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> ÖZBALCI, a.g.e. s. 475-476.

<sup>21</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

İş bırakma halinde mükellefler açısından önemli olan bir başka husus da kullandıkları ödeme kaydedici cihazların durumlarıdır. Ödeme kaydedici cihaz kullanan mükellefler iş bıraktıkları takdirde bu cihazı başkasına satmamış veya ödeme kaydedici cihaz kullanmayı gerektiren başka bir işle uğraşmamışlarsa; iş bırakma tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesince görevlendirilecek bir memura ödeme kaydedici cihazlarında kayıtlı olan mali bilgilerini bir tutanakla tespit ettireceklerdir.

Yapılan bu tespiti takiben ödeme kaydedici cihazı, kullanma klavuzu ve ruhsatname ile birlikte bir torbanın içine koyup, ağzını memura mühürlettirecek şekilde teslim alacaklardır. Mühür vergi dairesinin izni olmadan kesinlikle açılmayacaktır. Akabinde cihazın vergi dairesindeki kaydını sildirecekler ve ödeme kaydedici cihaza ait levhayı iptal ettireceklerdir. Ayrıca dileyen mükelleflerin cihazlarını torbalatılıp mühürleme yerine hurdaya ayırmaları da mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde şirketin veya ortaklığın temsilcileri tarafından ilgili vergi dairesine müracaatla cihaz hafızasındaki mali bilgiler tutanakla tespit edilir, buna müteakip yetkili servisçe cihazın mali hafızası sökülür, diğer parçaları ise hurdaya ayrılır. Sökülen mali hafıza, şirket veya ortaklığın defter ve belgelerini muhafazaya yetkili olan kişi tarafından saklanır.

Ayrıca mükellefler iş bıraktıklarını vergi dairesine bildirdikten sonra işin bırakıldığı yılı izleyen yıldan itibaren başlamak üzere 5 yıl süreyle defter ve belgelerini saklamak zorundadırlar. Bu süre içinde defter ve belgelerin vergi incelemeye yetkili kişiler tarafından istenmesi halinde ibraz edilmesi zorunludur.<sup>22</sup>

#### 2.3.4- Tasfiye Veya İflas Hallerinde Bildirim

Vergi Usul Kanun'unun 162'nci maddesine göre; 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 kararları ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar. Bu zorunluluğa uyulmaması ikinci derece usulsüzlük cezası kesmeyi gerektirir.

Dolayısıyla iflas ve tasfiyede işletmenin aktifindeki kıymetler tamamen elden çıkarılmadan mükellefiyet sona ermeyecektir.

Tasfiye halinde, tasfiye kararının ve tasfiyenin kapandığının vergi dairesine tasfiye memuru tarafından bildirilmesi gerekmektedir. İflas halinde ise, iflas kararının ve iflasın kapandığının vergi dairesine iflas daireleri tarafından bildirilmesi gerekmektedir. Tasfiye memurları tasfiyeye giriş durumunu vergi dairesine bildirirken kendilerine ulaşılabilecek adreslerini, telefonlarını ve e-posta adreslerini de bildirmeleri gerekir. Kurumların iflas sürecinde yerine getirmesi gereken işlemlerden dolayı iflas daireleri sorumludur.

Kurumların tasfiyesi yetkili organlarca görevlendirilen veya ana sözleşme veya kanunlar uyarınca sorumlu olan tasfiye memuru tarafından yürütülür. Tasfiye memurları tasfiyeyle ilgili işlemlerin muhatabı olmaktan ve tasfiye beyannamelerini bağlı bulunulan vergi dairesine vermekten dolayı sorumludurlar.<sup>23</sup>

Tasfiye tamamlanarak ticaret siciline tescil ve ilan ettirilen şirketin hukuken varlığından söz edilemeyeceğinden tasfiye tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yükümlülükleri yerine getirmesinin müm-

<sup>22</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükellefleri İşe Başlama-İş Bırakma Broşürü, 2007, s. 23.

<sup>23</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Kurumlar Vergisi Mükellefleri İşe Başlama-İş Bırakma Broşürü, 2007, s. 19.

kün bulunmadığı ve tasfiye süreci başladıktan sonra şirkete ait yükümlülüklerin yerine getirilmesi görevinin tasfiye memurlarına ait olduğuna dair

Danıştay'ın bir kararında; *"tasfiyesini tamamladığını ticaret sicilinde tescil ve ilan ettirerek unvan ve işletme kaydının silinmesiyle bu tarihten itibaren şirketin hukuken varlığından söz edilemeyeceğinden yükümlülüklerini de yerine getirmesi söz konusu olamaz. Kaldı ki, tasfiye halinde olan şirketin temsili tasfiye memurlarına ait olup, bu süreçte şirkete ait bütün işler yine tasfiye memurlarınca yürütülür."*<sup>24</sup> denilmiştir.

### 2.3.5- Nakil Halinde Bildirim

Vergi Usul Kanunu'nun 163'üncü maddesine göre iş veya teşebbüsün bir yerden bir yere nakledilmesi adres değişikliği sayılmış,

Mükelleflerce adres değişikliğine ilişkin bildirim; eski vergi dairelerine verilebileceği gibi yeni vergi dairelerine de verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

### 2.3.6- Ölüm Halinde Bildirim

Vergi Usul Kanunu' nun 164 üncü maddesine göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılardan tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçılardan bu ödevden kurtarır. Mirasın, mirasçılardan tamamı tarafından reddi halinde bildirim kimin yapacağı ve varislerin mevcut işe devam etmek istemeleri halinde işe başlama süresinin ne olacağı kanunda düzenlenmemiştir.

VUK' un ölüm halinde sürenin uzamasını düzenleyen 16'ncı maddesine göre; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Ancak, mirasçılar işe devam edecek ise kendileri açısından işe başlamayı bildirirler. Burada sorun, mirasın faaliyetini aralıksız olarak devam ettirmek isteyenlerin işe başlama bildirimlerini hangi sürede verecekleridir.

Gelir İdaresi Başkanlığı konuyla ilgili Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama-İşi Bırakma 2007 Broşüründe; Vergi Usul Kanunu'na göre ölüm, işi bırakma olarak kabul edilir. Ölüm halinde işi bırakma mirası reddetmemiş mirasçılardan tarafından ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi dairesine bildirilmelidir.<sup>25</sup> şeklinde bir açıklama yapmıştır.

### 2.4- Bina ve Arazi Değişiklikleri

Vergi Usul Kanunu'nun 165 inci maddesine göre mükellefler, genel tahrirde unutulmuş yazılmamış olan bina ve araziye tahrir neticelerine göre verginin alınmaya başlandığı mali yılın sonuna kadar vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

VUK' un 166 ncı maddesine göre ise mükellefler, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri binaları ve inşaat bitmeden kullanılmaya başlanan kısımlarını vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Mevcut binalara yapılan ilaveler ve konulan sabit istihsal, asansör ve kalorifer tesisleri yeni inşaat hükmündedir.

<sup>24</sup> Danıştay 4. Daire'nin 02.07.2007 tarih ve E. No. 2007/264, K. No. 2007/809 sayılı kararı.

<sup>25</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükellefleri İşe Başlama-İşi Bırakma Broşürü, 2007, s. 20.

Vergi Usul Kanunu'nun bina ve arazi değişikliklerin bildirimini ile ilgili 168 inci maddesinde mükelleflerin bina ve arazide vukuu bulan 63 üncü maddenin 4-10 uncu bentlerinde yazılı değişiklikleri ve iratsız arsanın iratlı arsa veya iratlı arsanın iratsız arsa haline geldiğini vergi dairesine bildirmeye mecbur olduklarını hüküm altına almıştır.

## **2.5- Bildirimlerde Süre ve Şekil**

### **2.5.1- İşe Başlama Bildirimlerinde Süre**

Vergi Usul Kanunu'nun 168 inci maddesinde son olarak 4884 sayılı yasanın 6'ncı maddesiyle yapılan değişiklikle, işe başlama bildirimini işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması hüküm altına alınmıştır.

Gerçek kişilerde bildirim; kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlarca veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, ilgili vergi dairesine yapılır.

Şirketlerde ise, VUK'un, 4884 sayılı kanunla 17.06.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, değişen 168 inci maddesinin birinci bendine göre; şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu madde değişmeden önce şirketlerin işe başlama bildirimlerinin işe başlama tarihinden önce ve ticaret sicili memurluğu tarafından değil, mükelleflerin kendileri tarafından yapılması zorunluluğu vardı. İşe başlandığı gün, işe başlama bildirimini yapılması halinde bunun ceza uygulamasına muhatap tutulmaması yani işe başlama bildirimlerinin zamanında (işe başlamadan önce) yapıldığının kabul edilmesi için 26.10.2000 tarih ve 2000/7 sayılı VUK İç Genelgesi yayınlanmıştır.<sup>26</sup>

4884 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra ise şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılmak durumundadır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ölüm halinde mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme verme sürelerine üç ay ekleneceğinden, işi bırakma hükmünde olan ölüm bildirimini dört ay içinde yapılması gerekir.

Ancak burada özellikli bir durum vardır. Murisin ölümünden itibaren mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçıları için ise işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçıların ölüm tarihini takip eden bir ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçıların mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.<sup>27</sup>

Konuyla ilgili Danıştay'ın bir kararında şöyle denilmiştir; *"Kollektif şirket sözleşmesinde, şirketin ölen ortağının mirasçılarıyla devam edeceğine ilişkin hüküm yoksa, mirasçılarla diğer ortakların oybirliğiyle verecekleri karar üzerine şirket devam edebileceğinden, bu konuda süre sınırlaması olmadığından, mirasçıların işe devam edeceklerine ilişkin dilekçeleri, işe başlama olarak kabul edilir."*<sup>28</sup>

<sup>26</sup> 26.10.2000 tarih ve 2000/7 sayılı VUK Uygulama İç Genelgesi.

<sup>27</sup> KELLEÇİOĞLU-ATEŞLİ, a.g.e. s.13.

<sup>28</sup> Danıştay 3. Dairenin 26.04.1988 tarih ve E. No.1987/1266, K. No.1988/1295 sayılı kararı.

**2.5.2- İşe Başlama Bildirimleri Dışında Yapılacak Bildirimlerde Süre**

Vergi Usul Kanunu'nun 168 inci maddesine göre; işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler, işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yapılır.

**2.5.3- Mali Tatil Nedeniyle İşlemeyen Süreler**

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu VUK 1 Sıra No'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğinde<sup>29</sup>; bildirim sürelerinin mali tatile rastlaması halinde sürenin mali tatil süresince işlemeyeceğini, bu sürelerin malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağını belirtmiştir.

**2.5.4- Bildirimlerde Şekil**

Vergi Usul Kanunu'nun 169 uncu maddesine göre bildirmeler yazılı olur; yalnız defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar bildirmeleri sözlü yapabilirler. Sözlü bildirmeler ilgili vergi dairesi yetkililerince tutanakla tespit olunur.

VUK'un 170 inci maddesine göre ise; yazılı bildirmelerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkündür. Bu takdirde bildirim postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

Bu madde hükümleri vergi beyannameleri hakkında da geçerlidir. Ancak, bunun da iadeli taahhütlü olarak gönderilmiş olması gerekir. Aksi durumda, beyannamenin vergi dairesi kayıtlarına girmiş olduğu gün verilmiş sayılır.

**2.5.5- Bildirim Görevinin Yerine Getirilmemesinin Cezai Müeyyideleri**

İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-7. maddesi uyarınca I. derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği hüküm altına alınmıştır. İşe başlamayı bildirme dışında vergi kanunlarında diğer yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması ise Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. maddesi uyarınca, II. derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği belirtilmiştir. Buna göre, gerekli bildirimi yapmayanlara durumlarına uygun belli tutarda, usulsüzlük cezası kesilir.

Ticaret sicil 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. Böylece mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri bu şekilde yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.

Bu hükme göre ticaret siciline tescil şartı bulunan şirketlerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri ticaret sicili memurlarına yüklenmiş olduğundan bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde işe başlamanın bildirilmemesine dair I. derece usulsüzlük cezası ticaret sicili memurları hakkında uygulanacaktır.

Yukarıda ifade edilen usulsüzlük cezaları dışında, özellikle işe başlamanın zamanında bildirilmemesi halinde, mükelleflerin kayıt dışı faaliyette buldukları ilgili dönemlerin matrahları VUK' un 30'uncu maddesi uyarınca mükelleflerin beyanname verme süresi geçmiş olan dönemler için re'sen takdir edilecek matrahlar üzerinden tarhiyat yapılabilir.

<sup>29</sup> 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diğer taraftan, fiili olarak işi bıraktığı halde vergi dairesine işi bırakma bildirimini yapmayan ve beyannamelerini de süresinde vermeyen mükelleflerin, faal mükellefiyet kaydı devam ettiği için beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin matrahları da re'sen takdir edilir. Bu durumda beyanname verme süresi geçmiş olan dönem matrahlarının tespiti için takdir komisyonuna sevk edilmeleri söz konusu olacaktır.

Yukarıda ifade edilen hallerde mükellefler ayrıca re'sen tarh edilecek vergileri gecikme faizi, vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezası ile birlikte ödemek durumunda kalabileceklerdir.<sup>30</sup>

### 3- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nda mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabında yer alan ve mükellefiyetin başlangıç ve bitiminin tespiti bakımından en önemli ödevlerden ilki olan bildirimler konusunda özetle şunları söyleyebiliriz:

Öncelikle bütün mükellefler bildirim zorunluluğu kapsamında olduğunu söyleyemeyiz. Dolayısıyla bunlardan; ücretliler, menkul sermaye iradı elde edenler, gayri menkul sermaye iradı elde edenler, basit usulde zirai kazanç elde edenler ve diğer kazanç ve irat elde edenler işe başlama, değişiklik ve bırakma gibi durumları bildirmek zorunda değildirler. Bunların mükellefiyete girişleri verecekleri ilk beyanname üzerine yapılacaktır.

Kuruluş aşamasında bulunan işletmelerde işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacaktır.

Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyet için de bir iş yerinden söz etmek mümkündür. Ancak VUK'un 156 ncı maddesinde işyeri tanımı içerisinde sanal ortamda yapılan ticari faaliyetten bahsedilememektedir. Dolayısıyla elektronik ortamda yürütülen ticari veya mesleki faaliyetlerde iletişim amacıyla kullanılan elektronik adreslerin VUK' un 156 ncı maddesinde düzenlenen işyeri tanımı içerisine alınmasında yarar bulunmaktadır.

İşgal konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması mümkündür.

İş bırakma fiilen işe son verme ile mümkün olur. Dolayısıyla işlerin herhangi bir nedenle geçici bir süre durdurulması işi bırakma sayılamaz. Mükellef veya sorumluların, hastalık, seyahat, tutukluluk, hükümlülük gibi nedenlerle faaliyetlerinin durdurulması işi bırakma kabul edilmeyecektir.

Ölüm halinde murisin faaliyetini aralıksız olarak devam ettirmek isteyen mirasçılarının işe başlama bildirimlerini hangi sürede verecekleri konusunda kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu itibarla ölüm tarihinin murisin faaliyetini aralıksız olarak devam ettirmek isteyen mirasçılar için işe başlama tarihi kabul edilerek mükellefiyetin tesisi ve bu tarih ten itibaren bir ay içinde işe başlamayı bildirmeleri gerektiğinin VUK' un bildirmelerde süreleri düzenleyen 168 inci maddesine ilave edilmesi yararlı olacaktır.

Ve son olarak da bildirim sürelerinin mali tatile rastlaması halinde sürenin mali tatil süresince işlemeyeceğini, bu sürelerin malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağını söyleyebiliriz.

<sup>30</sup> ÜNVER, Musa Kazım; Mükellefin Ödevleri, Yaklaşım, Şubat 2006, Sayı 158.

**KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği.
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu.
- CANGİR, Niyazi; Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi-I, Yaklaşım, Eylül 1998, Sayı 69, s. 52.
- ÇALIŞKAN, Kazım; 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre İş Bırakma Bildirimi Ve Mükellefiyetin İdarece Terkin Edilmesi, Vergi Dünyası, Ağustos 1998, Sayı 204.
- Danıştay kararları.
- DEMİR Şerif; Vergi Usul Kanunu'nda Bildirimler, Vergi Dünyası, Ocak 2010, Sayı 341, s. 108–109.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Ödevleri Rehberi (Ticari Kazanç), 2010, s. 12.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükellefleri İşe Başlama-İş Bırakma Broşürü, 2007.
- KELLEÇİOĞLU, M. Aykut; ATEŞLİ, D. Erkan; Mükellefin Ödevleri, Vergi Sorunları, Eylül 2002, Sayı 168.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010.
- ÜNVER, Musa Kazım; Mükellefin Ödevleri, Yaklaşım, Şubat 2006, Sayı 158.
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.
- VUK 2002/3 sayılı Uygulama İç Genelgesi.
- VUK 2000/7 sayılı Uygulama İç Genelgesi.