

VERGİ BORCUNUN HUKUKİ ÖZELLİKLERİ

Dr. Orhan ŞENER

Bütün hukuk dalları konuları ile ilgili hukuki olayları incelerler. Vergi Hukuku da aynı şekilde hukuki sonuç doğuran ve vergilemeye ilişkin olayları inceler. Vergi Hukukunda ortaya çıkan alacak - borç ilişkileri kanun tarafından vergi doğuran olaya bağlanmıştır. Bu nedenle, vergi doğuran olay vergi borcunun temel dayanağıdır. Buna karşılık, Özel Hukuk tarafından düzenlenen alacak - borç ilişkilerinin kaynakları ise, Borçlar Kanununa göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar; akitten, haksız muameleden ve haksız bir fiil ile mal iktisabından doğan borçlardır (1). Bu nedenle, farklı kaynaklara dayanmaları sebebiyle her iki hukuk dalının borç kavramları arasında önemli ayrımlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kumar gibi olaylar Özel Hukukta borç sebebi olmadığı halde, vergi borcunun konusu olabilmektedir.

Vergi borcunda taraflardan birisinin devlet olması nedeniyle, borcun meydana gelmesinde İdare Hukukunun şart tasarrufları, Özel Hukuktaki akit serbestisi ilkesinin yerini tutmaktadır. Ayrıca, Özel Hukuk tarafından düzenlenen alacak - borç ilişkilerinde tarafların eşitliği sözkonusu olduğu halde, vergi borcunda taraflardan devlet daima üstün bir durumdadır. Vergi borcu nedeniyle devlet ile borçlu (mükellef) arasındaki ilişkinin eşitlik esasına dayanmaması durumu, her iki borç kavramının farklı özellikler taşımalarına sebep olmaktadır. Şimdi, vergi borcu ile ilgili bazı önemli özellikleri inceleyelim.

(1) Bkz. Borçlar aKnunu (BK) madde 1 - 66

I. VERGİ BORCUNUN TARAFLARI VE ÖDENMESİ

Verginin alacaklısı

Vergi doğuran olayın meydana gelmesi, verginin hem alacaklısını ve hem de borçlusunu tayin etmektedir. Vergi kanunlarında verginin bağlandığı vergi doğuran olay meydana geldikçe, devlet de verginin alacaklısı durumuna gelmektedir (2).

Vergi Usul Kanununun çeşitli maddelerinde verginin alacaklısı olarak vergi dairesi ve idareden sözedilmektedir. Ancak, bunlar verginin gerçek alacaklısı olmayıp vergiyi devlet adına tahsil eden kuruluşlardır. Verginin gerçek alacaklısı devlet veya onun tüzel kişiliğinin mali yönü olan hazinedir. Devletin merkezi ve mahalli idarelerden oluşması halinde, verginin alacaklısı merkezi devlettir. Ancak, mahalli idarelere gördükleri kamu hizmeti ile orantılı olarak gelir sağlanır (3). A.B.D. ve Batı Almanya gibi ülkelerde ise, hem merkezi devlet ve hem de eyaletler verginin alacaklısıdır. Bu ülkelerde vergileme yetkisi, federe (eyalet) devlet ile merkezi (federal) devlet arasında gelir paylaşılması (revenue sharing) ilkesine uygun olarak dağıtılmaktadır.

Verginin borçlusu

Verginin borçlusu veya mükellef, vergi doğuran olayın meydana gelmesi ile tespit edilmektedir. Verginin borçlusu, alacak - borç ilişkisinde pasif tarafı teşkil etmektedir. Çoğu kez verginin gerçek borçlusu ile vergi sorumlusu kavramları birbirlerine karıştırılmaktadır. Vergi sorumlusu, kendisine ait olmayan bir vergiyi ödemekle sorumlu tutulan kimse olduğu halde; mükellef, verginin gerçek borçlusudur (4).

Vergi borçlusu ile alacaklısı arasındaki ilişki, ekonomik ve şahsi sebeplere dayanmaktadır. Kişinin devlet ile ilişkisi, genellikle o ülkede oturmasından ileri gelmektedir. Örneğin, Türkiye'de en az 6

(2) Vergi Usul Kanunu (VUK), m. 19

(3) T.C. Anayasası, m. 116

(4) VUK, m. 8 «Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu te-
rettübeden gerçek veya tüzel kişidir».

«Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi daire-
sine karşı muhatap olan kişidir».

ay oturanlar vergi borçlusu olabilmektedirler. Kişinin ayrıca belli bir iktisadi faaliyette bulunması ise, vergi borçlusu olmasında rol oynayan diğer önemli bir sebeptir. Bu sebeplerden dolayı, bir kimşenin ikametgâhı yabancı bir ülkede olsa bile, eğer Türkiye'de gelir elde ediyorsa bu şahıs vergi borçlusu olmaktadır (5).

Vergi borcunun ödenme yeri

Özel Hukukta borcun ödeneceği yer, alacaklı veya borçlunun sarıh veya zimni arzusuna göre tayin edilir. Borçlar Kanunu, üç ayrı borç konusuna uygun bir şekilde borcun nasıl ödeneceğini hükme bağlamaktadır (6). Para borçlarında tediye, alacaklının verme zamanında mukim olduğu yerde vukubulur. Belirli bir şeyin teslimi borcunda, o şey akdin in'ikat ettiği zamanda nerede bulunuyorsa, o yerde alacaklıya teslim edilir. Bir şey yapmak veya yapmamak şeklindeki sair borçlarda ise, her borç doğumu zamanında borçlunun ikamet ettiği yerde ödenir.

Vergi Hukukunda ise, borcun ödeneceği yer; mükellefiyetin tesbit edildiği, verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ edildiği yerdeki vergi dairesidir. Her vergi kanunu ayrıca vergi borcunun nereye ödeneceğini belirtir. Vergi borcunun nereye ödeneceği belirtilmemişse, ödeme yeri, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükmüne göre tayin edilir (7). Mükellef, hangi vergi dairesi hesabına yatırdığını bildirmesi şartıyla vergi borcunu başka bir vergi dairesine de yatırabilir.

Vergi borcunun ödenmesi zamanı

Özel Hukukta borcun vadesi alacaklı ve borçlu tarafından birlikte tayin edilebilmektedir. Vergi Hukukunda ise, vergi borcunun vadesi vergi kanunları ve Maliye Bakanlığı tarafından tayin edilmektedir.

Vergi borcunun ayrıca kanunda gösterilen süre içerisinde ödenilmesi gerekmektedir. Ödeme süresinin son günü vergi borcunun vadesi tarihidir (8). Vergi kanunları tarafından her vergi için deği-

(5) Gelir Vergisi Kanunu (GVK), m. 6

(6) Borçlar Kanunu, m. 73

(7) Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, m. 39

(8) AATUHK, m. 37 ve VUK, m. 111

şik vadeler konulmuştur. Vergi borcu vadesinden önceki herhangi bir tarihte ödenilebilir. Ancak, vadesinden önce ödenilebilmesi için verginin tahakkuk etmiş olması gerekir. Vergi borcunu vadesinden önce ödemesi nedeniyle, mükellef lehine herhangi bir indirim yapılmaz. Vergi borcunun taksitlere bağlanması halinde, borç taksit ayının ilk ve son günü arasındaki herhangi bir günde ödenilebilir.

Vadenin uzatılması

Özel Hukukta bazı durumlarda borcun ödenme süresi içinde ifa edilmemesi halinde, borçlu mütemerit duruma düşmektedir. Borçlunun mütemerit duruma düşmesini istemeyen alacaklı, eceli uzatarak borçluya yeni bir mehil süresi tanıyabilir (yani, vadeyi tek taraflı uzatabilir). Bu şekilde vadenin uzatılması halinde mehil, önceki vadeyi izleyen günden itibaren başlar.

Özel Hukuktaki ecelin uzatılması ile Vergi Hukukundaki vergi borcunun vadesinin uzatılması (tecil edilmesi) işlemleri arasında pek önemli bir fark yoktur. Vergi borcunun tecili ile zamanaşımı, uzatılan süre kadar kesilmektedir. Vergi borcunun tecili başlıca iki önemli sebebe dayanmaktadır (9). Bunlar,

1) Tabii afetler, kaza, tutukluluk, hastalık, irade dışı gayubet ile defter ve belgelerin kaybedildiği zor durum hallerinde vergi borcunun vadesi uzatılabilir.

2) Eğer, borcun vadesinde ödenmesi veya haciz işlemi borçluyu güç duruma düşürmekte ise, devlet alacağının vadesi borçlunun yazılı talebi ve borcu karşılığında teminat göstermesi şartıyla uzatılabilir.

Vergi borcunun vadesi, iki seneyi geçmemek üzere uzatılabilir. Mükelleften ayrıca, süreye bağlı olarak gecikme zammı alınır.

Temerrüt durumu

Özel Hukukta borçlunun temerrüdü (ödemede gecikmesi), muaccel bir borcun borçlusunun vadesinde ve böyle bir vade tayin edilmemişse, alacaklı tarafından yapılan ihtara rağmen borcunu ödemesi halinde sözkonusu olmaktadır. Özel Hukukta ayrıca alacaklının da temerrüt durumuna düşmesi mümkündür. Borçlu borcunu

(9) AATUHK, m. 48

ifaya hazır olduğunu beyan ile bu borcu eda etmek istemesine karşılık bu tediyeyi kabul etmediği takdirde, alacaklı mütemerrit olur.

Vergi Hukukunda mükellefin mütemerrit duruma düşmesi için,

Vergi Hukukunda mükellefin mütemerrit duruma düşmesi için, verginin alacaklısının ayrıca kendisine ihtar yapmasına lüzum yoktur. Çünkü, vergi borcu kanunda belirtilen süresi içerisinde ödenmezse, mükellef mütemerrit duruma düşer. Özel Hukukta ayrıca alacaklı da mütemerrit duruma düşebilmektedir. Vergi Hukukunda ise, devletin mütemerrit olması sözkonusu olamaz.

Vergi borcunun taksitlere bağlanması halinde, taksitlerden herhangi birisinin ödenmemesi durumunda, vergi borcunun tamamı muaccel olmaktadır ⁽¹⁰⁾. Örneğin, gelir vergisinin ilk taksidinin zamanında ödenmemesi durumunda, daha sonraki taksitler de ilk taksitin ödenmesi süresinde muaccel olurlar.

Gecikme Zammı

Özel Hukukta, bir para alacağının borçlusu mütemerrit duruma düşünce, temerrüt faizi (gecikme faizi) ödemek zorundadır ⁽¹¹⁾. Ayrıca, ödemede gecikmesi nedeniyle, borçlu munzam zarar da ödeme durumunda kalabilmektedir.

Vergi borcunun zamanında ödenmemesi halinde ise, mükellef vergi alacaklısına gecikme faizi ödememektedir. Zamanında tahsil edilemeyen devlet alacakları için gecikme zammı şu şekilde uygulanmaktadır ⁽¹²⁾.

- 1) Ceza özelliğindeki devlet alacakları için gecikme zammı uygulanmaz.
- 2) Gecikme zammının tutarı, sözkonusu devlet alacağının 2 mislini geçemez.
- 3) Gecikme zammının oranı, vadenin dolduğu günden sonraki ilk ay için % 10 olup, sonraki her ay için % 2 oranı eklenir.

(10) AATUHK, m. 38

(11) BK, m. 103

(12) AATUHK, m. 51

- 4) Aşlın ödenmiş olması, gecikme zammının takip ve tahsiline mani değildir (13).
- 5) Haciz tatbiki halinde, gecikme zammının tatbik müddeti hacizle karşılanan borç miktarı için sona erer.

Gecikme zammının tecil, iflas, cebren tahsil ve aciz durumlarında uygulanışı ise, aşağıdaki şekilde olmaktadır.

- 1) Tecil durumunda, tecilin yapıldığı güne kadar,
- 2) İflas durumunda, iflasın açıldığı güne kadar,
- 3) Cebren tahsil durumunda, haczin uygulandığı güne kadar ve
- 4) Aciz durumunda ise, aczin sabit olduğu güne kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

II. VERGİ BORCUNU SONA ERDİREN SEBEPLER

Özel hukukta borcun ortadan kalkmasını doğuran genel sebepleri şu şekilde sıralayabiliriz. Bunlar : ifa, tecdit, ibra, alacaklı ve borçlu sıfatının birleşmesi, takas, zamanaşımı ve ifanın mümkün olmamasıdır. Özel hukukta bunlardan başka borcu ortadan kaldıran bazı özel sebepler de vardır. Borç ilişkisini ortadan kaldıran bu özel sebepler; Ölüm, iflas ve bir sürenin bitimidir (14).

Vergi Hukukunda vergi borcunu ortadan kaldıran sebepler ise, VUK'nda ödeme, zamanaşımı, terkin ve vergi hatalarının düzeltilmesi olarak sıralanmıştır. Şimdi, vergi hukukunda vergi borcunu ortadan kaldıran sebepleri sıra ile inceleyelim.

Ö D E M E

Özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da ödeme, borcu ortadan kaldıran genel sebeplerin başında yer almaktadır. Vergi hukukunda ödeme ile ilgili hükümler; Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Vergi Usul Kanunu tarafından düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi borcu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi-

(13) AATUHK, m. 52

(14) BİNATLI, Yusuf Ziya, Türk Borçlar Hukuku, E.İ.T.İ.A. 1974, s. 238

ne ödenir ⁽¹⁵⁾. Özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacakları, borçlunun ikametgâhının bulunduğu tahsil dairesine ödenir ⁽¹⁶⁾. Mükellef, ödemeyi hangi vergi dairesine yaptığını bildirmek suretiyle, vergi borcunu bir başka vergi dairesine de yatırabilir ⁽¹⁷⁾.

Vergi borcunun ödeme zamanı genellikle vergi kanunları tarafından belirtilmiştir. Ödeme belli bir süre içinde yapılır ve sürenin son gününe vade denir. Vergilerin bazıları taksitler halinde de ödenir. Örneğin, kurumlar vergisi Nisan ve Ekim aylarında iki eşit taksitle ödenir ⁽¹⁸⁾. Kanunda ne zaman ödenileceği belirtilmeyen vergilerin ödeme süresi Maliye Bakanlığı tarafından belirtilir. 500 den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vâdenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde gün belli etmeğe Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı tarafından belli edilen gün, verginin vâdesi yerine geçer ⁽¹⁹⁾.

Vergi Hukukunda ayrıca, ikmalen ve re'sen tarh ile memleketi terk ve ölüm gibi nedenlerle ve mükellefiyetten çıkma gibi özel durumlarla ilgili olarak özel ödeme süreleri kabul edilmiştir.

İkmalen ve re'sen tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse, vergi borcu taksit süreleri içinde ödenir. Yine bu şekilde tarh olunan vergiler normal taksit sürelerinden sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir ⁽²⁰⁾.

Memleketi terketme, ölüm veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen veya re'sen tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

İtiraz nedeni ile tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanlar, İtiraz Komisyonu kararı ile hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Vergi cezaları için itiraz edilmemişse, itiraz süresinin geçmesinden sonra bir ay içinde ödenir. Vergi cezasına itiraz edilmişse,

(15) VUK, m. 110

(16) AATUHK, m. 39

(17) VUK, m. 110

(18) KVK, m. 40

(19) VUK, m. 111

(20) VUK, m. 112

temyiz süresinin bitmesi ve İtiraz Komisyonu kararı temyiz edilmişse, Temyiz Komisyonu kararının ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenir (21).

ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı; bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olmasıdır. Zamanaşımı, bir hakkın kanunda belirtilen süre içinde o hakkın ortadan kalkması durumunu ifade eden sukutu hak kavramından farklı bir anlam taşır. Gerçekten, zamanaşımı ile hak ortadan kalkmayıp o hakkın dava ve talep hakkı düşer. Bu nedenle, zamanaşımının hak sahibi tarafından bir def'i olarak ileri sürülmesi gerekir. Zamanaşımı, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirtilmiş bir süre içinde alacaklının hakkını istememesi nedeni ile, hak isteme ve dava açma olanağının ortadan kalkmasıdır (22).

Özel hukukta zamanaşımı, Medeni Kanun tarafından «hakların kazanılması» ve borçlar kanunu tarafından ise «hakların kaybı» yönünden düzenlenmiştir. Gayrimenkul mülkiyetinin «adi» ve «fevkalade» müruruzaman (zamanaşımı) ile nasıl kazanılacağı Medeni Kanunda düzenlenmiştir. Alacak hakkını ortadan kaldıran bir sebep olarak zamanaşımı, Borçlar Kanunu tarafından genellikle 10 sene olarak saptanmıştır.

Vergi Hukukundaki zamanaşımı kavramı bazı bakımlardan özel hukuktakinden ayrılmaktadır. Çünkü, Vergi Hukukundaki zamanaşımı, aynı zamanda sükutu hak süresi özelliği de taşımaktadır. Vergi Hukukunda zamanaşımının, mükellefin bu konuda müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmektedir (23). Bundan başka, İtiraz ve Temyiz Komisyonları, zamanaşımını talep olsun veya olmasın re'sen nazara almak zorundadırlar (24). Vergi Hukukunda zamanaşımı, tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olarak iki ayrı şekilde düzenlenmiştir. Şimdi, sıra ile bunları inceliyelim.

(21) VUK, m. 368

(22) ERGINAY, Akif, Vergi Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 81

(23) VUK, m. 113

(24) VUK, m. 386 ve 399

1. **Tahakkuk zamanlaşımı** : Vergi alacaklısının vergiyi belirli bir süre içinde tahakkuk ettirmemesi durumunda tahakkuk zamanlaşımı söz konusu olmaktadır. Vergi doğuran olay meydana geldikten sonra, vergi tarh ve tebliğ edilmezse vergi alacağı zamanlaşımına uğrar.

Tahakkuk zamanlaşımı ile ilgili olarak kanunda; «vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanlaşımına uğrar» hükmü yer almaktadır (25). Vergi hukukunda zamanlaşımı, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir (26).

Vergi cezaları için zamanlaşımı süresi daha farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanuna göre; cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününde başlayarak,

— kaçakçılıkta 5 yıl,

— kusurda 3 yıl ve

— usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez (27).

Vergi Hukukundaki 5 yıllık zamanlaşımı süresinin bir istisnası Emlâk Alım Vergisi Kanunu ile getirilmiştir. Bu kanuna göre, vergi alacağı doğduğu takvim yılını takibeden bir yıl içinde ilgililere tebliğ edilmediği takdirde zamanlaşımına uğrar (28).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, zamanlaşımı süresinin başlaması ile ilgili olarak vergi doğuran olayı ölüme değil fakat aşağıdaki durumlara bağlamıştır (29).

— Beyanname verilmesi durumunda, beyannamenin verildiği tarih,

— İntikal eden malların beyannamede gösterilmemesi halinde, bu malların idarece tesbit edildiği tarih ve

(25) VUK, m. 114

(26) VUK, m. 113

(27) VUK, m. 374

(28) EAVK, m. 15

(29) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, m. 20

— Terekenin tahriri, defter tutma veya tasfiye halinde ise, mahkemece bu işlerin tamamlandığı tarih, vergi doğuran olayın meydana gelmesinde esas olarak kabul edilmiştir.

2. Tahsil Zamanaşımı : Bu tür zamanaşımı, tahakkuk ederek kesinleşen vergiler için sözkonusu olmaktadır. Tahsil zamanaşımı, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun tarafından şu şekilde hükme bağlanmaktadır. «Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse, zamanaşımına uğrar» (30).

Zamanaşımının Durması

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre; borçlunun yabancı bir ülkede bulunması, hileli iflas etmesi ve terekenin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa, zamanaşımı durmaktadır. İlgili maddeye göre, zamanaşımının durması bu sayılan durumların devam ettiği süre ile sınırlıdır (31). Bu sebeplerden başka, matrah tayini için Vergi Dairesi tarafından Takdir Komisyonuna başvurulması halinde de zamanaşımı durur. Bu şekilde duran zamanaşımı, komisyon kararının Vergi Dairesine bildirilmesi anından itibaren işlemeye başlar (32).

Yukarıdaki sebeplerle duran zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günden itibaren yeniden işlemeye başlar veya durmasından önce başlamış olan cereyanına devam eder (33).

Zamanaşımının Kesilmesi

Zamanaşımı süresi içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle, zamanaşımı kesilmiş olur (34). Zamanaşımının kesilmesi durumunda; zamanaşımı kesilme tarihinden itibaren yeniden işlemeye başlar ve kesilme tarihinden önceki geçmiş süreler, zamanaşımının hesabında nazara alınmaz.

(30) AATUHK, m. 102

(31) AATUHK, m. 104

(32) VUK, m. 114

(33) AATUK, m. 104

(34) VUK, m. 374

Zamanaşımını kesen ödeme ve haciz gibi sebepler nedeniyle, zamanlaşımının işlemeye başlaması yukarıdaki durumdan farklı bir şekilde olmaktadır. Bu durumda, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanlaşımı yeniden işlemeye başlar (35).

TERKİN

Özel Hukukta, borçlunun elinde olmayan sebepler nedeniyle borcunu ödeyememesi halinde borç sakıt olur (36). Vergi Hukukunda da mükellefin elinde olmayan bazı sebepler nedeniyle, vergi borcunun ödenememesi durumunda vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Mükellefin elinde olmayan sebeplerle vergi borcunu ödeyememesi durumunda, vergi alacağının ortadan kaldırılması için yapılan işleme terkin denir. Vergi borcunun hangi hallerde terkin edileceği çeşitli kanunlar tarafından düzenlenmektedir. Bu kanunlara göre, vergi borcu aşağıdaki sebeplerle terkin edilir.

1. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin vergi borcu ve cezaları Maliye Bakanlığı tarafından kısmen veya tamamen terkin edilir (37).
2. Yapılan takip sonunda takibi imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan 25 lira ya kadar olan amme alacakları, terkin olunur (38).
3. Muhasebeî Umumiye Kanununa göre, kanunları gereğince zamanlaşımına uğrayan varidat bakayasının kayıtları Maliye Bakanlığı tarafından terkin edilir (39).

Vergi borcunu sona erdiren bu sebeplerden başka, vergi hataları nedeniyle idare tarafından yapılan düzeltme şeklindeki diğer bir özel sebebi de incelememiz gerekmektedir.

(35) AATUHK, m. 103

(36) BK, m. 115

(27) VUK, m. 115

(38) AATUHK, m. 106

(39) VUK, m. 44

DÜZELTME

Günümüzde vergiler genellikle mükelleflerin beyanı üzerine tahakkuk edilmektedir. Gerçekten, mükelleflerin vergi matrahı ve vergi borcunu yanlış hesap etmeleri oldukça yaygındır. Ayrıca, vergi daireleri de, vergi matrahı ve vergi borcunun hesabını yaparken birçok hatalar yapabilmektedirler. Böylece, çeşitli nedenlerle vergi borcunun hesaplanması sırasında yapılan hataların düzeltilmesi gerekmektedir. VUK'na göre vergi hatası, «vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır»⁽⁴⁰⁾. Vergi hatası, yetkili memurların incelemesi ve teftişi ile mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkar. Ortaya çıkan vergi hatasının düzeltilmesine ise, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Fazla vergi alınmasında vergi hatası, mükellef tarafından tebliğ edilecek bir düzeltme fişi ile düzeltilir. Mükellef, tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak için başvurmazsa, alacak hakkı sükut eder⁽⁴¹⁾.

İdare, hiç tereddüt edilmeyecek şekilde açık ve mutlak olan vergi hatalarını ise, re'sen düzeltir. Bu şekilde yapılan düzeltme ile yeniden tarholunan vergi borcu da mükellefe bildirilir. Beyan esasına göre verginin tarholunması halinde, düzeltme ile tarholunan vergiye mükellef itiraz edemez. Ancak, mükellef diğer şekillerde tarholunan vergilerle ilgili olarak, idarenin re'sen düzeltme işlemi sonucu olarak tarholunan vergiye itiraz edebilir⁽⁴²⁾.

Vergi hataları, zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilebilir. Bu nedenle VUK'un 114 üncü maddesinde belirtilen 5 yıllık süre geçtikten sonra, vergi hataları düzeltilemez. Ancak, Vergi Hukukunda bazı ek düzeltme süreleri kabul edilmiştir⁽⁴³⁾. VUK'nun 126 ncı maddesine göre; düzeltme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarholunan ve tebliğ edilen vergiler için, hatanın yapıldığı tarihten itibaren (1) yıldan aşağı olamaz. Aynı hüküm, ilan yolu ile tebliğ edilerek tahakkuk olunan vergiler için de uygulanır.

(40) VUK, m. 116

(41) VUK, m. 120

(42) VUK, m. 121

(43) VUK, m. 126

SONUÇ

Vergi borcunun hukuki özelliklerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz. Özel borçlar akit, haksız fiil ve sebepsiz mal edinmeye dayandığı halde, vergi borcu, vergi kanunları tarafından vergi doğuran olaya bağlanmıştır. Böylece, vergi borcunun tarafları devlet ve mükellef olmaktadır. Borcun taraflarından birinin devlet olması ise, mükellefle olan ilişkilerde «akit serbestisi» ilkesinin yerine İdare Hukukunun «şart tasarrufları»nın uygulanmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi borcunun dayanağı, miktarı, oranı, vadesi gibi önemli unsurları kanun tarafından saptanmaktadır. Ayrıca, özel borçlarda borçlunun mütemerrit olabilmesi için alacaklı tarafından kendisine ihtar yapılması gerektiği halde, vergi borcunda buna lüzum yoktur. Özel borçlarda alacaklı da mütemerrit olduğu halde, verginin alacaklısı olan devletin mütemerrit olması söz konusu olmaz.

Özel ve vergi borcunun sona ermesi bakımından da heriki borç arasında önemli farklar ortaya çıkmaktadır. Borcu sona erdiren sebeplerden birisi olarak zamanaşımı, özel borçlardan hem hak kazandırıcı ve hem de hak kaybettirici bir özellik taşıdığı halde, vergi borcu için genellikle hak kaybettirici bir özellik taşımaktadır. Zamanaşımı, Vergi Hukukunda ayrıca idare tarafından re'sen nazaar alınır. Heriki borç türü için zamanaşımı süreleri farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Her iki borcu sona erdiren sebeplerin başında gelen ödeme (ifa) ile ilgili hükümler arasında şekil yönünden önemli farklılıklar vardır. Mükellefin elinde olmayan sebeplerle vergi borcunun terkinini, yine kendisine has birçok özellikler taşımaktadır. Vergi borcunu sona erdiren diğer bir sebep ise, düzeltmedir. Bu kısaca özetlenen başlıca farklar ise, vergi borcunun kanuna dayanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

