

## VERGİ USUL KANUNU'NUN ŞUMULÜ

GİRİŞ.

Öğ. Gr. Kâmil MUTLUER

Gerek 5432 sayılı kanun, gerekse bunun yerine kaim olan 213 sayılı kanun, matlap olarak «Vergi Usul Kanunu» başlığını taşımaktadır.

Acaba ismine bakarak, Vergi Usul Kanunu'nu bir usul kanunu olarak mütalâa etmek kabil midir? Her ne kadar Vergi Usul Kanunu, vergi alınmasıyla ilgili usul ve şekle müteallik hükümleri bünyesinde toplamakta ise de, başlığındaki usul kelimesi tam isabetli sayılamaz. Zira, kanunda vergi nizamını düzenleyen, âmme intizamına taallûk eden zaman aşımı, vergi ceza hükümleri de geniş bir yer tutar. Halbuki bu müesseselerin yeri burası olmaması gerekir. Bunlar maddi vergi hukukunu alâkadar eden müesseselerdir.

Bunlardan başka, bir âmme alacağı olan vergi, resim ve harçların mahiyetini, bunların tarh, tahakkuk tahsil ve ortadan kalkmalarını, vergi ile ilgili defter kayıt ve diğer hususları, değerlendirmeleri, mükellefin hak ve vecibelerini de Vergi Usul Kanunu tanzim etmektedir ki, bu hükümleri de usulî hükümlerden saymak oldukça müşküldür.

Görüliyor ki, Vergi Usul Kanunu yalnız usul hükümlerini bünyesinde toplamamış, bunun yanında maddi hukuku alâkadar eden birçok müesseseleri de nizam altına almıştır. Fakat bunun yanında, usule taallûk etmekle beraber, usul kanununun tanzim etmediği usul hükümleri de az değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun bir usul kanunu olması sadece bunun bütün vergi, resim ve harçlara uygulanacak müşterek hükümleri ihtiva etmesinden ileri gelmektedir <sup>(1)</sup>.

(1) TUNCER, S.: Vergi Usul Kanunu'nun Şumulü, Yeni İstanbul Gazetesi, 22.3.1961 tarihli nüsha.

# I — VERGİ USUL KANUNU'NUN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ VE DİĞER KANUNLARLA İLGİSİ

## 1. Vergi Usul Kanunu'nun Türkiye'deki Gelişimi

### A. 1950'den önceki durum :

Kuruluş ve yayılma yıllarında Osmanlı İmparatorluğu bir vergi devleti değil idi. Genişleme yıllarında, gelirler daha çok baş eğdirilen devletlerden alınan haraçlardan ibaretti <sup>(2)</sup>. Merkezileşmiş, organize bir vergi sistemi yoktu. Böyle bir sistemin kurulması ihtiyacı İmparatorluğun çöküş yıllarında, özellikle ondokuzuncu yüzyılda, kuvvetle hissedilmeğe başladı <sup>(3)</sup>. Fakat, hissedilen bu ihtiyaç gerekli şekilde hal edilmeden İmparatorluk çöküp yerini Türkiye Cumhuriyetine bıraktı.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti de 1949 senesine kadar gerekli bir mali ıslahat yaptı denilemez. İlk devreyi teşkil eden 1923-1949 seneleri arasında yapılmış olan mali ıslahatın karakteristiğini, bilhassa Ortaçağ vergiciliğinin kalıntısı olan Aşar'ın ilga edilerek Kazanç Vergisinin ve Muamele Vergisinin ihdas edilmiş olmaları teşkil eder <sup>(4)</sup>. Bu devrede, vergi kanunları gerekli şekilde ele alınarak ortaya konamadığı gibi, usul hükümlerini bir araya toplayan bir vergi usul kanunu da vaz edilmedi. Vergi Usul Kanununun bu değişikliği, vergi kanunlarının bünyesi dahilinde, birbirleriyle koordine olmayan birkaç madde ile giderilmeğe çalıldı.

### B. 1950-1961 arası :

1950 senesinden sonraki on küsur senelik dönemi kapsayan ikinci devrede, çağdaş vergi sistemlerine daha yakın bir vergi sisteminin uygulanmasına çalışılmıştır <sup>(5)</sup>. Reform kanunları yanında olan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisinin yanında Vergi Usul Kanunu da 5432 sayılı kanunla kanunlaşarak bir ana tatbikat kanunu olarak 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(2) BULUTOĞLU, K.: **Türk Vergi Sistemi**, (Genişletilmiş ve değişik 2. bası), İstanbul 1967, s. 1.

(3) BULUTOĞLU, K.: **Türk Vergi Sistemi**, s. 2.

(4) **Genel Vergi Reformu Raporu**, (I. ve II. kısımlar), Vergi Reformu Komisyonu, İstanbul 1961, s. 13.

(5) BULUTOĞLU, K.: **Türk Vergi Sistemi**, s. 10.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, vergi alınmasıyla ilgili usul ve şekle müteallik muameleler bakımından, idarenin yetki ve görevleri, mükellefin ödevleri, vergilerde değerlemeler, vergilerde tatbik olunacak her türlü cezalar, mali kazaya müteallik esas ve hükümler bakımından kanunun şumulüne giren vergi ve resimlerde, artık bu kanun hükümleri uygulanmağa başlanmıştır. Yalnız, Vergi Usul Kanunu devlet ve sair kamu idarelerince alınan her türlü gelirlere ait esasları değil, bunlardan yalnızca vergi ve resim mahiyetinde olan gelirlere uygulanacak usul ve esasları kavramaktadır. Sair gelir kaynakları hakkındaki usul ve esasların Vergi Usul Kanunu ile herhangi bir ilgisi yoktur (6).

Kanun, usul bakımından bu kanunun şumul sahasına giren çeşitli vergiler dolayısıyla, çok geniş bir vatandaş zümresini yakından ilgilendiren bir takım yeni esaslar ve kaideler koymuş bulunmaktadır (7). Ancak, ötedenberi uygulanmakta olan vergi, resim ve harçlara ait usul ve şekle müteallik hususlarla, mali teşkilâtı hemen değiştirmek faydalı görülmediğinden, kanunun şumul sahası istenilen genişlikte tutulmamış, bazı idarelerce alınan vergi, resim ve harçlar kanun dışında bırakılmıştır (8).

### C. 1961 sonrası :

Bilindiği üzere, her sosyal müessese gibi vergi müessesesi de memleketlerin ekonomik, sosyal ve kültürel şartlarına tâbi olarak devamlı bir değişiklik ve tekâmüle maruzdur. Bütün medeni batı tarihi bunun misalleriyle doludur (9).

Nitekim memleketimizde de, genel olarak vergi sistemimiz ve hukukumuz, on küsur yıllık bir tatbikat devresi geçirdikten sonra günümüzün görüşlerine ve şartlarına daha uygun bir hale getirilmesi zarureti kendini kabul ettirmiştir (10). İşte bu nedenlerle 1960 dan sonra Kurumlar Vergisi, Gider Vergisi Kanunları'nda gerekli bazı düzeltmeler yapılmış, Gelir Vergisi Kanunu (zirai kazançların vergi mevzuuna alınması ve servet beyanı gibi yeni bir

(6) Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, İstanbul 1950, s. 124.

(7) Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s. 3.

(8) Bkz. Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s. 3.

(9) Genel Vergi Reformu Raporu, s.1.

(10) Genel Vergi Reformu Raporu, s. 1.

takım müesseseleri de muhtevi olarak) ve Vergi Usul Kanunu yeniden tedvin olunmuştur <sup>(11)</sup>.

5432 sayılı kanun yerine, 1.1.1961 tarihinde 213 sayılı kanunla vaz edilen bu kanun bilâhare, 189, 205 ve 485 sayılı kanunlarla bazı tadilâta uğramıştır.

Halen yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu (yukarıda değişiklikleri de ifade edilen), 213 sayılı kanundur.

## 2. Vergi Usul Kanunu'nun Diğer Kanunlar İle İlgisi

### A. *Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu, İcra ve İflâs Kanunu ve Ceza Kanunu ile ilgisi :*

Bir ilim kolunun muhtariyeti demek, o ilim kolunun kendisine mahsus hadise ve müesseselerle kaidelerinin bulunması demektir. Acaba Vergi Usul Kanunu'nun bu tarife giren hadise ve müesseseleri var mıdır? <sup>(12)</sup>. Kanun incelendiği takdirde, başlı başına müstakil bir disiplin, Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu ve İcra ve İflâs Kanunu gibi bir ana tatbikat kanunu olduğu görülür.

Vergi Usul Kanunu, bu kanun yürürlüğe girmezden önce muhtelif vergi kanunlarında yer alıp ta, sadece o kanunlarda ihdas edilen vergilere münhasır bulunan usul hükümlerini, suç ve cezaları bir araya toplamış, aynı kanunun 1. maddesinde zikredilen vergi kanunlarına şamil olacak tarzda, vergi usul hükümlerini vergi suç ve cezaların sistemleştirmek, evvelce mevcut ahenksizlik ve insicamsızlığa bir nihayet vermek suretiyle muhtar bir usul kanunu ortaya koymuştur <sup>(13)</sup>.

Esas itibariyle, kanunun şumulüne giren vergi, resim ve harçlarda, usul ve şekil ile ilgili konularda bu kanun hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanununda, bu kanunun boş bıraktığı konularda, diğer usul hükümlerinin uygulanabileceği hakkında genel olarak yapılmış bir atıf ve bağlılık yoktur. Usul Kanunu devlet ile fertler arasındaki münasebetlerin düzenlenmesine ait hüküm-

(11) Bkz. Genel Vergi Reformu Raporu, s. 2.

(12) ERGİNAY, A.: Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1961, s. 127.

(13) Bkz. ERMAN, S.: Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1961, s. 205.

leri kavrar ve kamu hukuk gurubu içinde yer alır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nun şumul sahasına giren konularda, genel hükümlere gidilmemesi, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Ceza Muhakemeleri Usulü, İcra ve İflâs ve Ceza Kanunları hükümlerinin uygulanabilmesi ise ancak, Vergi Usul Kanunu'nun açık olarak atıf yaptığı hallerde mümkündür <sup>(14)</sup>.

5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda; tebliğler kısmında, memur eliyle yapılacak tebliğlerde Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu'nun 123 üncü maddesi hariç olmak üzere) tebliğlere ait hükümlerinin uygulanacağına dair bir madde yer almakta idi. Fakat bu madde, 213 sayılı kanunun 107 nci maddesi ile «...bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esasları uygulanır» şeklinde tadil edilmiştir. Bu sebepten dolayı, bundan böyle yapılacak tebliğlerde Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu'nun alâkalı maddeleri değil, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ esasları tatbik edilecektir. Ancak vergi bakımından yapılacak ara-malarda kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu hükümlerinin tatbik edileceğine dair Vergi Usul Kanunu'nun 147 nci ve bazı vergi cezalarının tatbik edilmesi lâzımgelen durumlarda da Ceza Kanunu'nun bazı hükümlerinin tatbik edilmesi lâzımgeldiğine dair aynı kanunun 363 ncü maddesine göre, halli gereken böyle bir anda adı geçen kanunlara mü-racaat gerekir.

#### *B. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun :*

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, âmme alacaklarının tahsilinde kolaylık ve sürat temin edebilmek için, cezaî müeyyideleri oldukça ağır olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 sayılı kanun 1.1.1954 tarihinde yürürlüğe girdi.

Kanun; devlet, vilâyet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i âmme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve âmme hizmetleri tatbi-katından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip mas-raflarını şumulüne almaktadır. (A. Al. Tah. Us. Hak. K. Md. 1)

(14) Bkz. Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s. 5.

Vergi Usul Kanunu ise, aşağıda izah edileceği gibi, genel, ii özel idare ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların usule müteallik hükümlerini ihtiva etmekte olup, 110-115 nci maddeleri vergilerin ödeme şeklini tanzim etmektedir.

Görülüyor ki her iki kanun, tanzim sahaları itibariyle bir paralellik arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'ndan ayrı olarak bir Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun vaz edilmesinin sebebi, yukarıda bahsedildiği gibi ağır cezaî hükümler ihtiva etmesi dolayısıyla âmme alacaklarının tahsilinde sürat ve kolaylık sağlamaktır.

Fakat, aynı konuları başka başka kanunlarla tanzim etmek hukukî problemlerin hallinde birçok güçlüklerin doğmasına sebep olmaktadır. Kanaatimizce Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun birleştirilmeli, yani âmme alacaklarının tahsiline ait hükümler yalnızca Vergi Usul Kanununda tanzim edilmelidir.

Ayrıca, adı geçen bu 6183 sayılı kanunun devlet alacaklarına hususi alacaklara nazaran çok daha ağır cezaî müeyyideler koymasıda bir tenkit sebebi olması gerekir.

## II — VERGİ USUL KANUNU'NUN TADİL TEKNİĞİ

Bilindiği gibi kanunların değiştirilmesinde iki yol vardır :

- a — Yamama usulü,
- b — İkâme usulü .

Yamama usulünde eski kanun esas alınarak bu kanunun bazı maddeleri yeni kanunla tadil olunur veya yeni kanunla eski kanuna ek maddeler konur. Bu tip tādil metodu, seneler geçtikten sonra tādil ve ilâveler ile birlikte kanunları anlaşılmasız ve içinden çıkılmaz bir hale getirir.

İkâme usulünde ise, eski kanuna bağlı kalınmaksızın yepyeni bir kanun yapılır. Bu yeni kanun eski kanunu ilga eder ve onun yerine kaim olur.

Memleketimizde yapılan kanun tadillerinde umumiyetle yamama usulü tatbik olunur. Fakat 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nun tadilinde ise, ikâme usulü tatbik edilmiş, 213 sayılı kanun 5432 sayılı kanunu tüm olarak yürürlükten kaldırarak onun

yerine kendisi yürürlüğe girmiştir. Tadilde böyle bir sistemin uygulanması fevkalâde isabetli olmuş. ortaya tertemiz metinde bir kanun çıkmıştır.

### III — VERGİ USUL KANUNU'NUN YAPISI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılan değişiklik, gerek şekil gerek muhteva bakımından asla küçümsenemez. Önce, eski kanun 393 maddeden ibaret iken, yeni kanun 417 esas 11 geçici maddeyi ihtiva etmekte, sonra, yeni kanunla bazı yeni vergi müesseseleri getirilmektedir. Yalnız kanunun iskeleti ve dokusu aşağı yukarı aynı kalmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iskeletini 5432 sayılı kanun ile mukayeseli olarak aşağıdaki şekilde gösterebiliriz :

<u>Kitaplar ve Konusu</u>	<u>5432 sayılı KANUN Madde</u>	<u>213 sayılı KANUN Madde</u>
<b>GİRİŞ</b>		
Kanunun Şumultü	1—3	1—3
<b>BİRİNCİ KİTAP</b>		
Vergilendirme	4—142	4—152
<b>İKİNCİ KİTAP</b>		
Mükellefin Ödevleri	143—241	153—257
<b>ÜÇÜNCÜ KİTAP</b>		
Değerleme	242—311	258—330
<b>DÖRDÜNCÜ KİTAP</b>		
Ceza hükümleri	312—353	331—376
<b>BEŞİNCİ KİTAP</b>		
Vergi İhtilâfları	354—390	377—413
Son Hükümler	391—393	414—417
Geçici Maddeler	(10 Mad.)	(11 Mad.)
İlave	Usulsüzlük cezalarına ait cetvel	Usulsüzlük cezalarına ait cetvel

Vergi Usul Kanunu'muzun mehazı diyebileceğimiz Alman Vergi Usul Kanunu (Reichsabgabenordnung) ise; 489 maddeden ibaret olup, yapı olarak şu durumdadır :

<u>Kısımlar</u>	<u>Madde</u>
GİRİŞLE İLGİLİ HÜKÜMLER	1—16
BİRİNCİ KISIM	
Vergi Makamları	17—70
İKİNCİ KISIM	
Vergi Tarhı	71—390
ÜÇÜNCÜ KISIM	
Vergi Ceza Hukuku ve Ceza Usulü	391—477
GEÇİCİ VE SON HÜKÜMLER	478—489

Kanunun (Reichsabgabenordnung) en geniş kısmını teşkil eden üçüncü kısım; vergi tarhının genel hükümlerini, vergilerin takdir ve tesbitini, vergi hukuku araçlarını, vergilerin tahsil ve istirdatını, vergilerin taksim ve tevziini nizamlamaktadır.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Reichsabgabenordnung) yapısı olarak tetkikinden de anlaşılıyor ki, bizim Vergi Usul Kanunumuz da oldukça şumüllü bir mahiyet arz etmektedir.

213 sayılı kanunla, ziraî kazançların gelir vergisi şumulüne girmesinden dolayı ziraî kazançlara müteallik usul hükümleri ile vergi ihtilâflarının sür'atle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin biran evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, âmme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet İtiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle uzlaştırma müessesesi ithâl olunmuştur.

Bundan başka, iktisadi bünyemizin ve girdiğimizin plânlı kalkınma devresinin icabı olan ve esasen ötedenberi kifayetsizliği hissedilen amortismanlara dair hükümlerde değişiklikler yapılmış ve bu maksatlarla azalan bakiyeler üzerinden amortisman tefriki usulüne kanunumuzda yer verilmiştir. Yine aynı sebeple, bilânço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesi gözönünde bulundurularak, kanunumuzda bu gaye ile yeniden değerlendirmeyi gerçekleştirecek hükümler ilâve olunmuştur <sup>(15)</sup>.

Vergi Usul Kanunu, yukarıda gördüğümüz gibi vergi ihtilâfları başlığını taşıyan beşinci kitabında, malî kazaya müteallik hü-

(15) BERKEM, K. ve arkadaşları: **Vergi Usul Kanunu, (İzahlı ve İçtihatli)** Ankara 1966, s. 10.



kümleri tanzim etmekte, vergi itirazlarının vergi itiraz komisyonlarına yapılacağını (V.U.K. md. 390), vergi itiraz komisyonu kararlarına da Vergiler Temyiz Komisyonu nezdinde temyiz talebinde bulunulabileceğini (V.U.K. Md. 391), bu kararlara karşı da Danıştay'a başvurulabileceğini (V.U.K. md. 406) belirtmektedir.

Gerek vergi itiraz komisyonları ve gerek Vergiler Temyiz Komisyonu teşekkül bakımından tam bir yargı organı niteliğini taşımaktadır. Halbuki bu organların vermiş oldukları kararlar yargı kararları mahiyetindedir. Çünkü yapmış oldukları iş bir yargı işidir <sup>(16)</sup>. Anayasamızın 7 nci maddesi ise, «Yargı yetkisi Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır» demektedir. Bu durumda, yukarıda adı geçen komisyonların yapmış oldukları işlerin mahiyetini, Anayasanın belirtilen maddesi ile bağdaştırmak pek mümkün olmamaktadır. Bu gelişikliği önlemek için vergi mahkemelerinin biran evvel kurulması yerinde olacaktır.

#### IV — VERGİ USUL KANUNU'NUN ŞUMULÜNE GİREN VERGİ RESİM VE HARÇLAR

Vergi Usul Kanunu'nun şumul sahasına giren vergi, resim ve harçlar kanununun birinci maddesine konu teşkil etmektedir.

5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda kanunun şumulüne giren vergi ve resimler :

- «1. Gelir vergisi;
2. Kurumlar vergisi;
3. Esnaf vergisi;
4. Bina vergisi;
5. Arazi vergisi;
6. Veraset ve intikal vergisi;
7. Muamele vergisi;
8. Nakliyat vergisi;
9. Damga resmi;
10. Bilumum istihlâk vergileri (istihlâk resmi adı altında alınanlar dahil)
11. Hayvanlar vergisi;
12. Yukarıda yazılı vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar»

(16) BULUTOĞLU, G.: Türk Vergi Sistemi, s. 364.

şeklinde tadadi olarak belirtilmiş, bu kanunun vergi ihtilâflarına ait hükümlerinin yukarıda sayılanlar dışında kalan vergi ve resimler ile kaldırılan vergiler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir (17).

Bugünkü, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ise, kanunun şumulüne giren vergiler 5432 sayılı kanunda olduğu gibi teker teker sayılarak bir hüküm vaz'edilme yoluna gidilmeyerek «Bu kanun hükümleri Gümrük ve Tekel Vergileri dışında, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır» (18) tarzında genel bir şekilde ifade edilmiştir.

Her iki madde incelendiğinde görülür ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu şumul sahasını, yerine vaz'edildiği kanuna nazaran oldukça daha geniş tutmuş, «... il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi ve resim...» ler ile gerek Genel Bütçeye ve gerek özel idareler ile belediye bütçelerine giren harçları da şumulü içine almıştır (19).

5432 ve 213 sayılı kanunların şumulüne taalluk eden 1 nci maddelerini bu kısa incelemeden sonra, Genel Bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bu adı geçen kamu idarelerine ait vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar, kaldırıldığı halde Vergi Usul Kanunu'nun usule müteallik hükümlerine bağlı olan vergi, resim ve harçların neler olduklarını gözden geçirelim.

### **1. Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlar**

Vergi Usul Kanunu hükümlerinin en fazla tatbik edildiği, Genel Bütçeye giren vergi olarak gelir vergisini gösterebiliriz. Çünkü, adı geçen bu vergi, vergi sistemimizin temel vergilerinden biridir (20). Bilindiği gibi, gelir vergisi, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği safi geliri kendine konu alarak (istisna ve mua-

(17) Bkz. 5432 s. V.U.K. Md. 1.

(18) Bkz. 213 s. V.U.K. Md. 1.

(19) Bkz. 213 s. V.U.K. Md. 1.

(20) Bkz. Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s. 125.

fiyetler hariç olmak üzere), şumulünü çok geniş tutmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1950 senesine kadar, çeşitli malî kanunlarda bulunan usule müteallik hükümler tek bir usul kanunu altında toplanması gerekli olduğu halde o güne kadar yapılmamış ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleştirilmiştir. Bu olaya dayanarak Vergi Usul Kanunu'nu, gelir vergisinin usul hükümlerini tanzim için ortaya konmuş bir kanun olarak vasıflandırmak da pek yanlış olmaz.

- a. Sermaye şirketleri,
- b. Kooperatif şirketler,
- c. İktisadi kamu müesseseleri,

d. Dernek, tesis ve vakıflara ait işletmelerin gelir vergisi mevzuuna giren kurum kazançlarını<sup>(21)</sup> kendine mevzuu teşkil eden 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da Gelir Vergisi Kanunu gibi vergi sistemimizin temelini teşkil edip, usul bakımından Vergi Usul Kanununa tabidir.

Bina vergisi halen mahalli idare vergisi olup, il özel idarelerince tarh ve tahsil olunur. Ancak Devlet bundan savunma vergisi adı altında bir hisse almaktadır<sup>(22)</sup>. İşte, Devlet Bütçesine giren bu savunma vergisi de Vergi Usul Kanunu'nun şumul sahası içinde bulunmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi de Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girer. Bugün veraset ve intikal vergisi müstakil bir vergi nev'i olarak ele alınmakta ve servet vergilerinin dışında mütalâa edilmektedir. Halbuki teorik bakımdan veraset ve intikal vergileri servet vergileri içinde sayılmak icap eder<sup>(23)</sup>. Bugün veraset ve intikal vergileri 8.6.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na konu teşkil etmektedir. Mevzuu; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız olarak bir şahıstan diğer bir şahsa intikalidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yoldan iktisap edecekleri mallara da şamildir. Türkiye Cumhuriyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malla-

---

(21) Bkz. K.V.K. Md. 1.

(22) Bkz. TUNCER, S.: *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, İstanbul 1966, s. 99.

(23) Bkz. TUNCER, S.: *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, s. 99.

rını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikâmetgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz <sup>(24)</sup>.

Türkiye’de vasıtalı vergilerin en önemli grubunu teşkil eden muamele vergisi çeyrek asrı aşan bir uygulama döneminden sonra 1957’de yürürlükten kaldırılmış, yerini Gider Vergileri Kanunu adı altında çeşitli vergilerin toplandığı bir kanunda istihsal vergisine bırakmıştır. Yeni Gider Vergileri Kanunu iki büyük vergi kümesini bir araya getirmiştir : 1 — maddi mallardan alınan vergiler, 2 — hizmetlerden alınan vergiler <sup>(25)</sup>.

1. Maddi mallardan alınan vergiler :
  - a. İthalde alınan istihsal vergisi,
  - b. Dahilde alınan istihsal vergisi,
  - c. Akaryakıt istihsal vergisi,
2. Hizmetlerden alınan vergiler ise :
  - a. Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
  - b. Nakliyat vergisi,
  - c. PTT hizmetleri vergisi dir.

Yukarıda tasnifini yaptığımız gider vergileri de Vergi Usul Kanunu’nun hükümlerine tabidir. Ancak, bilindiği üzere ithalde alınan istihsal vergisi, gümrük idareleri tarafından alınmakta olduğundan Vergi Usul Kanunu’nun uygulama sahası dışında bulunmaktadır <sup>(26)</sup>.

İstihlâk vergileri de Vergi Usul Kanunu’nun hükümlerine tabidir. 1957 senesi arifesinde istihlâk vergileri çok karışık ve dağınık bir manzara arz etmekte idi. Sonunda 1957’de kabul edilen Gider Vergileri Kanunu’na gerek maddi mallar, gerek hizmetler üzerindeki istihlâk vergilerinin pek çoğu dahil edildi. Bununla beraber bir kaç istihlâk vergisi Gider Vergileri Kanunu dışında kalmağa devam etti. Bunlar, şekerden alınan istihlâk vergisi ile tekel maddelerinden alınan istihlâk (savunma) vergisidir. Bununla beraber, halen Gider Vergileri Kanunu Türkiye’de bulunan istihlâk vergilerini toplayan ana kanundur <sup>(27)</sup>.

(24) Bkz. TUNCER, S.: Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, s. 100.

(25) BULUTOĞLU, K.: Türk Vergi Sistemi, s. 264.

(26) Bkz. Vergi Usul Kanunu ve İzahları, s. 125.

(27) BULUTOĞLU, K.: Türk Vergi Sistemi, s. 287.

Mevzuu, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarında kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu taşıtlarla lâstik tekerlekli traktörler olan Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu da Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabidir. Memleketimizde 1.3.1957 tarih ve 6936 sayılı bir kanunla hususi otomobil vergisi ihdas edilmiş ve 1963 yılına kadar uygulanmıştır. Bu vergi mahiyeti itibariyle kısmi bir servet vergisi idi. Bu kanun kısa ve boşluklarla dolu olduğu için 232 sayılı kanunla değişik 6085 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 9 ncu maddesi gereğince Trafik resmi ile birlikte 1.3.1963 tarihinden itibaren kaldırılmış ve yerine 18.2.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi konulmuştur <sup>(28)</sup>.

Önemlerine binaen kısaca mahiyetleri de belirtilen bu vergilerden gayri; mevzuu, Türk parasının kıymetini koruma hükümlerine göre, dış seyahatlar için tahsis edilen dövizlerle satın alınan yolcu ve bagaj biletleri tutarı olan Dış Seyahat Harcamaları Vergisi, mevzuu; ivaz karşılığında, Türkiye'deki gayrimenkullerin iktisabı, bunlar üzerindeki irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin tesisi ve bu hakların devri olan Emlâk Alım Vergisi ile mevzuu kanununda gösterilen kâğıtlar olan damga resimleri de usul yönünden Vergi Usul Kanunu'na tabidir. Gümrük giriş beyannamesinden alınan vergi, damga resmi diye adlandırılmasına rağmen, mahiyeti bakımından bir gümrük vergisi olduğundan <sup>(29)</sup> Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalmaktadır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, harçları şumul sahasına almadığı halde, onun yerine kaim olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise, harçları kapsamına dahil etmiştir. Genel Bütçeye giren gelirler meyanında olup, usul bakımından Vergi Usul Kanununun şumutüne dahil olan harçlar şunlardır :

a. Yargı işlemleri üzerinden alınan harçlar : Bunlar, mahkeme harçları, icra iflâs harçları, ticaret sicili harçları ve diğer harçlar olmak üzere dörde ayrılır. Mahkeme harçları da: başvurma harcı, celse harcı, karar ve ilâm harcı olmak üzere üç gruptur <sup>(30)</sup>.

b. Noter harçları.

c. Vergi itiraz harçları : Bunlar da; başvurma harcı, kesin nitelikte itiraz ve temyiz komisyonu kararı üzerine anlaşmazlık ko-

(28) TUNCER, S.: *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, s. 95.

(29) Bkz. BULUTOĞLU, K.: *Türk Vergi Sistemi*, s. 297.

(30) Bkz. BULUTOĞLU, K.: *Türk Vergi Sistemi*, s. 294.

nusu değer üzerinden alınan nisbi harç ve eğer anlaşmazlık konusunun belli bir değeri yoksa, ödenen maktu harçlar olmak üzere üçe ayrılır <sup>(31)</sup>.

d. Tapu ve kadastro harçları.

e. Gemi ve liman harçları : Gemi ve liman harçları; gemi sicil işlemleri harcı, liman işlemleri harcı olmak üzere ikiye ayrılır <sup>(32)</sup>.

f. İmtiyaznâme, ruhsatnâme ve diploma harçları.

g. Trafik harçları.

## 2. İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait Vergi, Resim ve Harçlar

5432 sayılı kanun da, yukarıda belirtildiği gibi, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan vergi, resim ve harçlar şumul dışında bırakılmış idi. Ancak il özel idarelerince alınmakta olan bina ve arazi vergileri ile bunlara bağlı olan bazı resimler mutlak suretle Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi tutulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise, 5432 sayılı kanun gibi bina ve arazi vergilerini şumulüne aldığı gibi diğer il özel idareleri ve belediye bütçelerine giren vergi, resim ve harçları da şumulüne dahil etmiştir.

İl özel idare bütçelerine giren bu iki ana vergiden başka taş ocaklarından alınan taş ocakları resmi de, il özel idarelerinin bir resmi olup, usul hükümleri Vergi Usul Kanunu'nun şumulüne dahildir.

Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine tabi olan belediyelere ait vergi, resim ve harçlar da şunlardır :

a. Belediye sınırları içinde sarf ve istihlâk edilen elektrik ve navgazından alınan belediye resmi,

b. Belediyeler tarafından yaptırılan hayvan kesimlerinden alınan kesim resmi,

c. Kamulaştırma sebebiyle sokağın veya belde bahçelerinin veya meydan veyahut yeşil alanların yüzüne çıkmak veya sokağa yüzü artmakla veya rıhtımlar, küçük limanlar, parklar, spor sahaları, vapur iskeleleri tesis ve inşa veyahut yüzünde bulunduğu yolların genişlemesiyle değerleri artan gayrimenkullerden taktir edi-

(31) BULUTOĞLU, K.: Türk Vergi Sistemi, s. 294.

(32) BULUTOĞLU, K.: Türk Vergi Sistemi, s. 294.

lecek olan eski rayiç değeri ile yeni rayiç değerine göre alınacak değerlerdirme resmi,

d. İskele ve rıhtımlardan alınacak geçiş resmi,

e. Belediyeler dahilinde yapılan ilân ve reklâmlardan alınan ilân ve reklâm resmi,

f. Ölçü ve tartı aletlerinden alınacak muayene resmi,

g. Belediyeler tarafından yapılan tartı ve ölçü işlemlerinden alınan kantar resmi,

h. Hayvan alım ve satımlarından alınan hayvan alım ve satım resmi,

1. Belediye sınırları içinde her nereye ve her kime ait olursa olsun açık eksiltme veya artırma ile satılan her çeşit eşya ile menkul ve gayrimenkul mallar bedelinden alınan dellaliye resmi,

i. Eğlence yerlerinden alınan eğlence resmi,

j. Yol, meydan, pazar, iskele, köprü ve nehir gibi umuma ait yerleri herhangi bir ameliye için işgal eden ve kullananlardan alınan yer işgal resmi,

k. Kazan ve motörleri resmi,

l. Belediye sınırları içinde istihlâk edilmek üzere satılan petrolden alınan akaryakıt resmi,

m. Kaynak sularından alınan kaynak suları resmi,

n. Süs köpekleri resmi,

o. Teneke siper ve saçak resmi,

ö. Kiralamalara ait kontrat resmi,

p. Eğlence yerleri açılmasına ait ruhsat resmi,

r. Yapı ruhsat ve denetleme harcı,

s. 1580 sayılı Belediyeler Kanunu'nun 15'nci maddesinin 3'ncü, 8'nci 9'ncü, 56'ncı, 73'ncü fıkraları ile 19'ncü maddesinin 4'ncü ve 5'nci fıkralarına göre verilecek ruhsatlardan aynı kanunun 110'ncü maddesinin 2'nci bendi mucibince alınacak harçlar.

### **3. Genel Bütçe, İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait Vergi, Resim ve Harçlara Bağlı Olan Vergi, Resim ve Zamlar**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 1 nci maddesinin 2'nci bendinde, Genel Bütçe, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da kanunun şumulüne almıştır.

Bunlar, bina vergisine bağlı olup, yukarıda da bahsedildiği gibi hasılatı Genel Bütçeye giren savunma vergisi, yine bina vergi-

sine matrah bakımından bağı ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınmakta olan temizleme ve aydınlatma resimleri, bina ve arazi, veraset ve intikal, istihlâk vergileriyle, damga resmine fevkalâde zam kanunlarıyla yapılan zamlardır.

#### **4. Kaldırılan Vergi, Resim ve Harçlar**

Bilindiği gibi hayvanlar vergisi 1950 senesinde, yani 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunumuzun yürürlüğe girdiği senede meriyette olan bir vergi idi. Bu sebepten adı geçen bu vergi o zamanki Vergi Usul Kanunu'nun 1 nci maddesinde de sarahatten belirtilerek kanunun kapsamına dahil edilmiş idi. Ziraî kazançların gelir vergisi konusuna alınmasından sonra hayvanlar vergisine lüzum kalmadığı anlaşılmış, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 124 ncü maddesi gereğince 1.1.1962 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat, Vergi Usul Kanunu'nun 1 nci maddesinin 3 ncü bendi kaldırılan vergileri de şumulü içine aldığından, hayvanlar vergisi bugün yürürlükte olmadığı halde kalıntıları bakımından Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olarak devam etmektedir.

1950 senesinde Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte yürürlüğe giren esnaf vergisi de, bugün yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun bahsi geçen maddesi gereğince bu kanun hükümlerine tabidir.

Yukarıda da bahsettiğimiz veçhile muamele vergisi de 1957 senesinde yürürlükten kaldırılmış, yerine gider vergileri konmuştur. Muamele vergisinin bir kısmı olan ithalât muamele vergisi hariç, imalât muamele vergisi ile banka ve sigorta şirketlerinden alınan muamele vergisi de Vergi Usul Kanunu'nun şumul ile alâkalı olan 1 nci maddesinin 3 ncü bendi gereğince bu kanunun şumulüne girmektedir.

Bu vergilerden başka, kazanç, muazene, iktisadi buhran, istihlâk ve nakliyat vergileriyle damga resmi, tapu harçları gibi mülga vergi, resim ve harçlar da Vergi Usul Kanunu'nun şumulüne dahildir.

#### **V — VERGİ USUL KANUNU'NUN ŞUMULÜNE GİRMEYEN VERGİ RESİM VE HARÇLAR**

Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar, 5432 sayılı kanunda olduğu gibi 2<sup>13</sup> sayılı Kanunda da



kanunun şumulü dışında bırakılmıştır. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 2. nci maddesinde sarahatten belirtilmektedir.

Burada şu ciheti belirtmek gerekir ki, gümrük ve tekel vergilerinin tahakkuku Usul Kanunu şumulü dışında kaldığından, bu tahakkuka ilişkin uyumsuzlıklara bakmağa vergi itiraz komisyonları yetkili değilse de, 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 58 nci maddesi ödeme emirlerine karşı yapılacak itirazları incelemeğe alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonlarını yetkili kılmış olduğundan gümrük ve tekel vergilerine ait ödeme emirlerine karşı itiraz edilecekse, alacaklı gümrük idaresinin bulunduğu mahaldeki vergi itiraz komisyonuna başvurması icap eder <sup>(33)</sup>

## SONUÇ

Yukarıda bahsedildiği gibi, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konarken, birçok vergi, resim ve harçlar da öteden beri uygulanmakta olduğu için yerleşmiş ve alışılmış bulunan usul ve şekilleri ve hatta teşkilâtı hemen değiştirmek faydalı görülmediğinden kanunun şumul sahası dar tutulmuş, bazı idarelerce alınmakta olan vergi, resim ve harçlar kanunun dışında bırakılmıştır. 1961 tadilinde ise, kapsam biraz daha genişletilmişse de, ayrı bir usul ve teşkilâta sahip olması nedeniyle gümrük vergileri ve tekel resimleri yine kapsam dışında bırakılmıştır.

Vergi Usul Kanunu her çeşit vergi, resim ve harçları usul yönünden bünyesinde toplaması gereken bir ana tatbikat kanunu olması gerekir. Onun için de gümrük ve tekel idarelerince alınmakta olan vergilerin de Vergi Usul Kanunu şumulüne alınması gerekmektedir.

Bazı eksikliklerine ve usul dışı bazı hükümleri bünyesinde toplamasına rağmen, Vergi Usul Kanunumuzu oldukça müttekâmil bir kanun olarak vasıflandırmak pek yanlış olmaz.

---

(33) BERKMEN, K. ve arkadaşları, s. 13.