

VERGİ HUKUKUNDA BİLDİRİMLER

Serdar AYTEKİN

Vergi Denetmen Yardımcısı

Zübeyir BAKMAZ

Vergi Denetmen Yardımcısı

GİRİŞ:

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında mükellefin ödevleri düzenlenmiştir. Bildirimler, Vergi Usul Kanunu'nun mükellefin ödevleri kitabının ilk kısmında yer almaktadır. Mükelleflerin bildirim yükümlülüğü 4 ana bölümden oluşmaktadır. Bu yükümlülükler; işe başlamanın bildirilmesi, değişikliklerin bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi, bina ve arazinin değişikliklerinin bildirilmesi şeklindedir.

Bildirim yükümlülüğü; mükellefiyet kaydının yapılmasını sağlaması dışında vergi hukukundaki değerlendirme, yoklama, vesikalar, vergi muafılığı...gibi birçok konuyu ilgilendirmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde genel olarak iktisadi kıymetlerin, iş başlama ve işi bırakma tarihlerindeki değerleri esas alınmakta ve bu tarihler itibarıyla değerlendirme hükümleri uygulanmaktadır. Mükellefin ticari karı ve vergi matrahı bu sayede belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde yoklama açıklanmıştır. Yoklama ile; mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılabilmesi ve tespit edilebilmesi için bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi şarttır.

Vergi dairesi, işi bırakma bildiriminin ekinde mükellefin kullanmadığı boş vesikaları alarak iptal etmektedir. Vesikaların (Fatura, sevki irsaliyesi...) iptali ile sahte belge kullanımının ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmaktadır.

İş değişikliklerinin bildirilmesi ile mükellefin vergi karşısındaki durumu tespit edilmektedir. Bildirim sayesinde vergi muafılığından faydalanacak veya vergiye tabi olacak mükelleflerin tespiti yapılmaktadır.

Adres değişikliğinin bildirim yükümlülüğü; tebligat, vergi incelemesi hususlarında ve özellik arzeden diğer konularda mükellefe ulaşım kolaylığı sağlamaktadır.

Vergi idaresi ve mükellef açısından önem arzeden bu yükümlülükler ile bildirimlerde süre ve şekiller ayrıntılı olarak aşağıda ele alınacaktır.

A- İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME

İşe başlamayı bildirmek yükümlülüğünde olan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 153 maddesinde açıklanmıştır. Bu mükellefler;

vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı:

Basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı, işletme hesabı esasında defter tutan ticaret erbabı, bilanço usulünde defter tutan ticaret erbabı bildirim zorunluluğuna tabidir.

serbest meslek erbabı: Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin işe başlamayı bildirme zorunluluğu bulunmakta iken, serbest meslek faaliyetini arızı olarak ifa edenlerin böyle bir zorunluluğu bulunmamaktadır.

kurumlar vergisi mükellefleri: Es-hamlı komandit, limited ve anonim şirket-lerin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iktisadi kamu müesseselerinin, iş ortaklıklarının, işe başlamayı bildirme zorunlulukları bulunmaktadır.

Kollektif şirketler, komandit şirketler ile adi şirketler: Kollektif ve adi komandit şirketler, Türk Ticaret Kanununda düzenledikleri için tüzel kişiliği haiz şahıs ticaret şirketleridir.

Vergi mevzuatımızda, sözkonusu tüzel kişilikler için vergi mükellefiyeti tesis edilmemiştir. Bu tüzel kişiliklerin ortakları gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Şahıs şirketlerinde işe başlamayı bildirme mecburiyeti, Vergi Usul Kanunu'nun 153 maddesi ile şirket ortaklarına bırakılmıştır.

Adi şirketler; borçlar kanununda düzenlenmiş ve tüzel kişiliği haiz olmayan bir ticaret ortaklığıdır. Adi şirketin, vergi mevzuatımız içinde herhangi bir mükellefiyeti bulunmadığından, ortakları ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Bundan dolayı adi şirketlerde işe başlamayı bildirme mecburiyeti, ortakların sorumluluğu altındadır.

Bu düzenlemeye göre; ücretlilerin, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, zirai kazanç, diğer kazanç ve irat sahiplerinin işe başlamayı bildirme mecburiyeti bulunmamaktadır. Zira bu mükelleflerin bir kısmının işyeri bulunmamakta bir kısmının da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra mükellefiyetin izlenmesi gerekmektedir¹.

Vergi daireleri işlem yönergesinin (tam otomasyonlu vergi daireleri için) 7. maddesinde bildirimlerin; işe başlama/bırakma bildirimi ile yapılabacağı belirtilmiştir.

¹ Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması,(Bkz. 2005 Baskı.S:235)

Bildirim; gerçek kişilerde mükellef, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayanlarda bunları temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır.

Bildirimin; avukat, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe-mühür basılmak suretiyle imzalanır.

İşe başlama bildiriminin ekinde;

• **Gerçek kişiler için,**

1- Noter onaylı imza sirküleri (basit usulde vergilendirilenler hariç),

2- Onaylı nüfus cüzdanı sureti,

3- İkametgah ilmühaberi,

4- Basit usulde vergilendirme talep eden yükümlülerden;

a. İşyerinin kendine ait olması halinde emlak vergisine esas olan vergi değerini gösterir belediyeden alınacak olan onaylı bir belge,

b. İşyerinin kiralanmış olması halinde ise kira kontratının bir örneği,

5- Ticari plakalı nakil vasıtaları sahiplerinden bu taşıtlara ilişkin fatura veya noter senedinin tasdikli bir örneği,

• **Tüzel kişiler için,**

1- Kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketlerinin (Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler) başvurusunu, ticaret sicil memurluğu yapmaktadır. Söz konusu mükelleflerin ilgili vergi dairesine herhangi bir belge ibraz etme sorumluluğu yoktur.

2- Kurumlar vergisi mükellefi olmayan ticaret şirketlerinden; şirket ana sözleşmesinin noter onaylı bir örneği ile Ticaret Siciline müracaat edildiğine dair belge örneği, şirketi temsile yetkili kişilerin onaylı nüfus cüzdanı sureti, ikametgah ilmühaberi, noter onaylı imza sirküleri,

• **Kooperatiflerden varsa üst birliğe kayıtlı olduklarına dair yazı,**

İlgili vergi dairesi tarafından istenmektedir.

Farklı vergi daireleri yetki alanı içinde ilave işler açılması veya adres değişiklikleri nedeniyle yeni mükellefiyet tesisinde yukarıda sayılan belgeler istenir. Ayrıca, tüzel kişilerden bu hususlarla ilgili yönetim kurulu kararının noter tasdikli bir örneği alınır. Bu değişikliklerle ilgili Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi aranmaz.

Gelirleri; ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından ibaret olanların mükellefiyete giriş işlemleri, verdikleri ilk beyannameler üzerine yapılır

Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbabının mükellefiyet tesisi, işverenlerden alacakları iş bildirimini üzerine yapılır ve kendilerine vergi karnesi verilir.

İşe başlama bildirimleri;

- Gerçek kişilerde, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde,
- Kurumlar vergisi mükellefi ticaret

şirketlerinde, kuruluş aşamasında işe başlama, 10 gün içinde (ticaret sicil memurluğu tarafından),

• Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde, kuruluş aşamasında işe başlama, 10 gün içinde,

ilgili vergi dairesine yapılır. Kurumlar vergisi mükellefi ticaret şirketlerinin sadece kuruluş aşamasındaki işe başlama bildirimleri ticaret sicil memurları tarafından yapılır. Diğer bildirimlerin ise kendilerince yapılması gerekir.

İşe başlama bildiriminin kanunda belirtilen süre içinde yapılmaması; Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-7. maddesine istinaden usulsüzlük cezası sebebidir.

Ticaret Sicil Memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerinin tescil için kendilerine ibraz ettikleri başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirmek zorundadır. Böylece kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketlerinin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş olunur. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicil memurları adına Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-7 maddesine göre usulsüzlük cezası kesilir.

B-DEĞİŞİKLİKLERİN BİLDİRİLMESİ:

1-Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi: Mükellefler, bilinen iş veya

ikamet yeri adreslerini değiştirdiklerinde, yeni adreslerini ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. İş ve teşebbüsün bir yerden diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği sayılmaktadır. Mükellefler işyeri adresi değişmemesine rağmen sadece ikametgah adresinin değişmesi durumunda bile bu değişikliği bildirmek zorundadır. Bildirimin, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Değişikliğin bu süre içinde bildirilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. maddesi gereğince usulsüzlük cezası kesilir.

2- İş Değişikliklerinin Bildirilmesi:

İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden;

• Yeni bir vergiye tabi olmayı, (sigorta acenteliği alınması dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olunması)

• Mükellefiyet şeklinde değişikliği, (basit usulden gerçek usule geçilmesi)

• Mükellefiyetten muafliğe geçmeyi, (basit usulden vergiden muaf esnafliğe geçilmesi)

gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri 1 ay içinde ilgili vergi dairesine yazılı bir şekilde bildirmek zorundadır. Bu süre içinde bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilir.

3- İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi:

Mükellefler aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan işyerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışları ilgili vergi dairesine 1 ay içinde yazılı bir şekilde bildirmek zorundadır. Süresi içinde bildirim yapılmazsa Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. maddesi gereğince usulsüzlük cezası kesilir.

Mesela Ankara'daki merkez mağazasının yanı sıra Konya'da da şube açan bir mükellefin bu durumu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekir. Öteden beri nakliyecilik faaliyetinde bulunan bir mükellefin yeni kamyon alması hali de bildirilmesi gereken bir işletme değişikliğidir ².

C- İŞİ BIRAKMANIN BİLDİRİLMESİ:

1-İşi Bırakmanın Bildirilmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde işi bırakma; "vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu işi bırakmada; her türlü alım ve satımın sona erdirilmesini amaçlamıştır.

Ticari faaliyetin, tedarik ve satış aşaması olmak üzere 2 ayağı bulunmaktadır ³. Faaliyeti durdurulan bir işletmede, tedarik aşaması sona ermiş

demektir. Her türlü emtia/üretim malzemesi alımı sona erdirilmiştir. Tedarik aşaması sona erdirilen yani faaliyeti durdurulan bir işletmenin işi bıraktığı söylenemez. Çünkü işi bırakma ile faaliyeti durdurma birbirinden farklı kavramlardır. Mükellef, stoklarındaki emtiaların ve envantere kayıtlı iktisadi kıymetlerin tamamını elden çıkarmalıdır. Artık satış aşaması tamamen sona erdirilmelidir. Buradaki satıştan maksat sadece ticareti yapılan emtia satışı değildir. Ticari emtia satışının yanında işletme varlıklarının da (demirbaşların, makinelerin, tesisatların, taşıtların vb.) elden çıkarılması gerekmektedir. Çünkü bu satışların tamamı vergiye tabi bulunmaktadır.

Özetle bir mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için; mevcutlarının tamamını satmış olması gerekmektedir. Bu satış işleminin illa 3. kişilere yapılması şart değildir. İşletme sahibi sözkonusu iktisadi kıymetleri kendi adına da fatura edebilir.

Nakil vasıtası ile taşımacılık yapan bir mükellef nakil vasıtasını elden çıkarmadan veya kullanılamaz hale geldiğini ispatlamadan işi bıraktığını ileri süremez⁴. Vergi İdaresi de 28.12.1998 tarih ve 1998/6 sayılı uygulama iç genelgesiyle; nakliyecilik faaliyetinde işin terkinin ancak aracın,

² Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması,(Bkz. 2005 Baskı.S:242)

³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, (Bkz. 2005 Baskı S.)

⁴ Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması,(Bkz. 2005 Baskı.S:243)

elden çıkarıldığıнын, noter tasdikli veya senetli olarak satılması halinde veya trafik tescil bürosunda gayri ticariye çevrilmesiyle ya da hurdaya ayrıldığıнын veya takoza çıkarıldığıнын belgelenmesi ile kabul edileceği şeklinde görüş bildirmiştir.

İşlerin herhangi bir sebeple geçici olarak durdurulması işi bırakma sayılmaz. Yolcu taşıma işinde kullanılan bir otobüsün kaza geçirmesi sonucu bir süre tamirde kalması işin bırakılmasına neden olmaz.

Bazı durumlarda mükellef işi bıraktığı halde vergi dairesine bildirimde bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 160 maddesine 5228 sayılı kanunun 6.maddesiyle eklenen hüküm ile vergi dairelerine, gerekli şartların varlığı halinde, resen terk yetkisi verilmiştir.

Vergi dairesinin resen terk işlemini yapabilmesi için aşağıdaki şartlardan herhangi birinin varlığı yeterlidir;

- İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi,
- Yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi
- Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefe tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzen-

lenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde,

mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez.

İş bırakma bildirimini olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak yapılır. Bu süre içerisinde bildirimde bulunmayan mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. maddesine göre usulsüzlük cezası kesilir.

İş bırakmak isteyen mükelleflerin işi bırakma bildiriminin ekinde hangi vesikaları vergi dairesine ibraz etmesi gerektiği ve vergi daireleri tarafından hangi işlemlerin yapılacağı 246 sıra nolu vergi usul kanunu genel tebliği ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

1- İş bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya 'Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik' hükümlerine

göre anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

2- Belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nevi, 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.

3- 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.

4- 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

2-Tasfiye ve İflasın Bildirilmesi:

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin

tamamen sona ermesine kadar devam etmektedir.

Bir işletmenin tasfiyeye girmesi veya iflas masasına kaydedilmesi, işi bırakma anlamına gelmez. İşletmenin tasfiyeye girmesi ve iflasın açılması; faaliyetinin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi için gerekli olan sürecin başlangıcıdır ve bu sürecin başlayabilmesi için ticari emtia ve iktisadi kıymet tedarikinin tamamen sona ermesi (işletme faaliyetinin durdurulması) gerekmektedir. Tasfiye ve iflas sürecinde de işletmenin elinde kalan ticari emtiaları ile iktisadi kıymetleri (mal ve hizmet üretim araçları, demirbaşları ve tesisatları gibi...) tamamen elden çıkarılır. Söz konusu süreç tamamlandığında işi bırakma gerçekleşmiş olur.

Tasfiye ve iflas hallerinde tasfiye memurları veya iflas dairesi;

- Tasfiye veya iflas kararlarını,
- Tasfiyenin ve iflasın kapandığını,

Vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz..

3- Ölüm Halinin Bildirilmesi:

Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılardan tarafından ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde yazılı olarak ilgili vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan

herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçılarını bu ödevden kurtarır.

Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesine göre, ölüm hali ile ilgili özel bir hüküm bulunmadığı için, bildirme süresine üç ay eklenmesi gerekir.

SONUÇ:

Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi, mükellef ve vergi idaresi açısından önemli bir yere sahiptir. Mükellefin bu yükümlülüğü yerine getirmesi sayesinde genel olarak

mükellefin aleyhine oluşabilecek işlemler önlenmekte ve mükellefin vergi karşısındaki durumu tam olarak tespit edilebilmektedir. Vergi idaresi açısından bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi işlemlerin daha hızlı ve kolay gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bildirimler; vergi kayıp ve kaçığının ve kayıt dışı ekonominin önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.