

## GENEL VERGİ TEORİSİ II

### **Konu Başlığı:** Vergicilik Kavramları

**Kavramlar:** Vergi Borçlusunu, Vergi Alacaklısı, Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu, Verginin Konusu, Verginin Matrahı, Vergiyi Doğuran Olay, Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası, Tarife ve Oran

### **Kavramlara İlişkin Açıklamalar:**

Vergilendirme iki taraflı bir hukuki ilişkidir.

Bu ilişkinin hukuki açıdan kamil olması için vergiye dair tüm unsurların (konu, yükümlü, VDO ve matrah gibi) yasa ile düzenlenmesi gerekir. Bu unsurlara, verginin temel unsurları ya da başlıca vergicilik kavramları adı verilir.

Vergilendirme ilişkisinde alacaklı ve borçlu olmak üzere iki taraf vardır.

### **Vergi Borçlusunu (çoğu kez Mükellef):**

Vergilendirme ilişkisinin pasif süjesidir. Vergi alacaklısının iradesine tabi olarak kendisine yüklenen vergi borcunu yerine getirmek zorunda kalan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi borçlusunu çoğu kez vergi yükümlüleri-mükellefler bazen de vergi sorumlularından oluşur.

### **Vergi Alacaklısı:**

Devlet ya da devletten vergilendirme yetkisini devralmış olan kamu tüzel kişileridir.

Vergilendirme ilişkisinde kamu alacaklısı aktif süjedir. Bu ilişkinin içeriğini tek taraflı iradesi ile tespit eder.

Örneğin gelir vergisi vergi dairelerine ödenir. Bu verginin alacaklısı devlettir. Emlak vergisi belediyelere ödenir. Burada kamu alacaklısı ise belediyedir.

**Vergi Mükellefi:** "Kimi vergilendireceğiz?" sorusunun yanıtını veren vergilendirmenin kişi unsurudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde mükellef-yükümlü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

Vergi yükümlüsü olmak açısından başka iki unsur önem taşır vergiyi doğuran olay ve verginin konusu. Bu bağlamda ödeme gücüne-mali güce sahip olup diğer bir deyişle vergi konusu ile bağlantı kuran, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştiren ve vergi borcunu da kendi malvarlığından ödeyecek olan kişiye yükümlü ya da mükellef adı verilir.

Yükümlülük kavramıyla ilgili olarak bilinmesi gereken iki temel kavram vardır.

- Yasal (Kanuni) Yükümlü
- Gerçek (Fiili) Yükümlü

Bu ayrım hukuki veya başka deyişle yasal düzenlemelere dayalı olmayıp, daha çok iktisadi etki bakımından yapılır. Gerçek yükümlü yasalarda yer alan hukuksal bir kavram olmayıp uygulamada ortaya çıkan bir durumu ifade eder.

**Kanuni Yükümlü:** Yasalarda vergi yükümlüsü olarak belirlenen kişidir. Yasal yükümlüler vergi yükünü her zaman kendileri taşımazlar. Yasal yükümlü vergi yükünü başkalarına yansıtma mekanizması vasıtasıyla aktarabilir, bu durumu piyasanın koşulları belirler.

**Yansıma:** Piyasa koşullarından yararlanarak, ödenmek zorunda kalınan verginin başkalarına aktarılması durumudur.

**Fiili Yükümlü:** Vergi yükünü gerçekte taşıyanlardır. Yansıma neticesinde vergi yüküne fiilen katlanmak zorunda olan kişi olarak tanımlanır.

Örneğin, gümrük vergisini dışarıdan aldığı malı gümrüğe getiren ithalatçı öder. Yasaya göre mal ithal eden gümrük vergisi yükümlüdür. İthalatçı malın fiyatını belirlerken gümrük vergisini de fiyatın üstüne ekler. Bu suretle ödediği vergiyi alıcılara yansıtmış olur. Tüketici malı alınca gümrük vergisini de yüklenmiş olur.

KDV kanununa göre vergi yükümlüsü satıcıdır. Satıcı KDV'yi sattığı malın fiyatı üzerine ekler. KDV'yi tüketicilere yansıtır. KDV'yi tüketici ödemiş olacağı için fiili yükümlüdür.

Yasal yükümlü ile fiili yükümlü arasındaki aşamalarda vergi yükünü aktaran diğer tüm kişilere ise genel olarak Aracı Yükümlü adı verilir.

**Vergi Sorumlusu:** Özel hukukta borçlu aynı zamanda bu borcun sorumlusudur. Vergilendirme ise kişi ile devlet arasında kurulan bir borç ilişkisidir. Bu ilişkinin bir kamu hukuku ilişkisi olması dolayısıyla vergi borçlusu olmayan kişiler de bu ilişkiden kaynaklanan bazı ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde vergi sorumlusu; vergi borcunun ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.

Verginin asıl borçlusu vergi yükümlüdür. Zira vergiyi doğuran olay yükümlünün kişiliğinde gerçekleşmiştir. Ödeme gücüne sahip olan da yükümlüdür. Vergi sorumlusu ise, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmediği için verginin asıl borçlusu olmadığı halde yasa hükmü uyarınca vergi borcu ilişkisinin gereğini idareye karşı yerine getirmek zorunda olan kişidir. Vergi sorumlusu, verginin asıl borçlusu değildir ancak bu ilişkiden doğan ödevleri yükümlü adına idareye karşı yerine getirmek zorundadır.

Yükümlülük gibi vergi sorumluluğu mutlak olarak kanunla belirlenir.

Vergi sorumluluğu uygulamada genellikle iki durumda ortaya çıkar. Bunlar:

- Kanuni Temsil,
- Vergi Tevkifatı-Kesme (Stopaj).

Vergi sorumlusu vergi borcunu yükümlünün malvarlığından öder. Vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde bir kayıp veya vergi cezası gerektiren bir durum ortaya çıkmış ise bu yükümlüye ait olur.

**Verginin Konusu:** "Neyi vergilendireceğiz?" sorusunun yanıtını veren unsurdur. Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı iktisadi unsur olarak tanımlanır.

Vergilendirme ile yükümlendirilmek istenen kişinin ödeme gücü-mali güç olduğundan vergi konusu yapılan mali gücün üç temel göstergesinden biri olmaktadır. Diğer bir deyişle günümüzde gelir, servet ya da harcama üzerinden vergi alınmakta, çağdaş vergi sistemlerinde verginin konusunu bu üç unsur oluşturmaktadır.

**Verginin Matrahı:** "Nasıl ve ne kadar vergilendireceğiz?" sorularının yanıtını veren unsurdur. Vergi borcunun hesaplanması bakımından vergi konusuna uygulanacak bir ölçüt gerekir. Örneğin; emlak verginin konusu olan binadan alınacak vergi neye göre hesaplanacaktır?

Vergi konularının, vergi borcunun hesaplanmasında esas alınan miktar ve değerlerine vergi matrahı denir.

Vergi matrahının belirlenmesinde vergi konusunun ya değeri ya da miktarı esas alınır. Bu nedenle iki matrah çeşidi karşımıza çıkar:

**Spesifik Matrah:** Miktar esasına dayanır. Vergi borcunun hesaplanmasında vergi konusunun adet, ağırlık, hacim, büyüklük, yüz ölçüm gibi sayısal büyüklükleri esas alınır.

**Ad Valorem Matrah:** Değer esasına dayanır. Vergi borcunun hesaplanmasında vergi konusunun değeri esas alınır.

**Vergi Doğuran Olay:** “Ne zaman vergilendireceğiz?” sorusunun yanıtın veren unsurdur. Vergi Usul Kanunu’na göre vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergi borcunun doğumunu vukuuna bağladıkları olaylar ile tekemmülüne bağladıkları hukuki durumlardır. VDO vergi yükümlüleri ile vergi konuları hukuki bağ kuran unsurdur. Vergiyi doğuran olayın saptanması iki noktada önem taşır.

**Olaya Hangi Vergi Yasasının Uygulanacağı:** Hukuki güvenlik ilkesi gereği olarak vergi yasaları yürürlüğe girdikten sonra ortaya çıkan durumları etkiler bunlar hakkında hüküm ifade eder. Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükte olan kanunlara göre hesaplanır. Vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda hangi yasa yürürlükte idiye vergilendirme işlemi o yasaya göre yapılır. Örneğin, bir avukat 2015 yılına ait vergi beyannamesini vergi dairesine vermemiştir. Vergi idaresi bu durumu 2017 yılında tespit etmiştir. Bu durumda avukattan alınacak vergi 2015 yılında yürürlükte olan vergi yasalarına göre hesaplanır. Kişiden vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda mevcut ve yürürlükte olan yasaya göre vergi alınır.

**Zamanaşımının Tespiti:** Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay zamanaşımı açısından da önemlidir. Vergi dairesi belli bir süre içinde vergiyi tarh ve tebliğ edemezse bu süre sonunda vergi alacağı zamanaşımına uğrar. Yasaya göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler tahakkuk zamanaşımına uğrar.

Bizim yasalarımıza göre vergi borcu vergiyi doğuran olayla ortaya çıkar. (VUK madde 19) Bu açıdan VDO inşai-kurucu niteliktedir. Vergi idaresinin yaptığı tarh işlemi ise inşai değil, fakat sadece tespit edici niteliktedir.

**Vergi Muafiyeti:** Burada kişi unsuru açısından getirilmiş bir vergi kolaylığı söz konusudur. Muafiyet, kişinin (vergi yükümlüsü), vergisel yükümlülüklerden yasa gereği kurtulması durumu söz konusu olur.

Kanun koyucu yasadaki açık düzenleme gereği vergiye tabi tutulması gereken bir kişiyi vergi dışı tutarsa burada muafliktan söz edilir.

**Vergi İstisnası:** İstisnada konu unsuru bakımından getirilmiş bir vergi kolaylığı mevcuttur. Burada vergi konusu kapsamındaki unsurların tamamı ya da bir kısmının vergi dışı tutulması durumu söz konusu olur. Kanun koruyucu, burada kazancı elde eden değil, fakat bir kazanç türünü vergi dışı bırakmaktadır.

**Tarife ve Oran:** Oran unsuru sadece değer esaslı (ad valorem) matraha sahip olan vergilerde söz konusu olabilen bir unsurdur. Değer esaslı (ad valorem) matrahlı vergilerde vergi matrahının yüzde/binde kaçlık kısmı üzerinden vergi alınacağını gösteren ibaredir. Vergi oranı tek-sabit bir oran olabileceği gibi artan-müterakki oranlı da olabilir.

Vergi tarifesi oranla bağlantılı ancak orana nazaran biraz daha karmaşık bir kavramdır. Vergi tarifesi, verginin hesaplanması için kullanılan tüm ölçütleri ifade eder. Bu ölçütler arasında en önemli önemli ve yaygın olanı orandır. Ancak tarifede oranın yanında başka ölçüler de

yer alabilir. Bununla birlikte genel olarak artan oranlı vergilerin gösterildiği vergilendirme çizelgesine vergi tarifesi adı verilir.

### **Oranlar Bakımından Vergiler**

Vergiler her çağda orana dayalı olarak alınmamıştır.

Oran daha çok günümüz vergilendirmesinde söz konusu olan bir unsurdur. Ancak günümüzde dahi orana dayalı olmayan vergiler vardır. Bu çerçevede vergiler ikiye ayrılır:

- Orana dayalı olan vergiler (Nispi Vergiler)
- Orana dayalı olmayan vergiler (Dağıtım tipi-tevzii vergiler ve sabit miktarlı vergiler)

Nispi vergi kapsamı içinde yer alan tüm vergilerde oran yapısı aynı değildir. Bu bağlamda çeşitli ayrımlar yapılır:

- Sabit oranlı vergiler: Vergi matrahı ne olursa olsun oranın değişmediği (artıp azalmadığı), sabit kaldığı vergilerdir.
- Artan oranlı vergiler: Artan oranlı vergilerde matrah büyüdükçe bu matraha uygulanacak oranlar da yükselir. Büyüyen matraha yükselen oranlar uygulanır. Bu açıdan artan oranlılıkta çok sayıda vergi oranından söz edilir. Artan oranlılık iki biçimde uygulanabilir:
  - Sınıf Usulü (basit artan oranlılık)
  - Dilim UsulüArtan oranlılık uygulamada çeşitlenir:
  - Tek Unsurlu Artan Oranlı Tarife- Çok Unsurlu Artan Oranlı Tarife
  - Sınırlı Artan Oranlılık – Sınırsız Artan Oranlılık
  - Gizli Artan Oran – Açık Artan OranArtan oranlı vergilerde birtakım kavramlar söz konusudur. Bunlar, tarife basamağı, yükseklik farkı, uzunluk farkı, artma oranı, ortalama oran, marjinal orandır.
- Tersine artan oranlı vergiler: Sabit oranlı vergilerde kişinin ödediği verginin matrah içindeki nispi önemi matrah büyüdükçe azalır. Bu tür vergilere tersine artan oranlı vergiler denir.
- Azalan oranlı vergiler: Vergi matrahı büyüdükçe vergilendirme oranının azaldığı vergi türüdür.