

+

MADDE METNİ :

MADDE 9 : BEYANNAME VERİLME MÜDDETİ

Madde 9- Beyannameler aşağıda yazılı müddetlerde verilir :

- 1. Veraset tarihiyle vukubulan intikallerde:***
 - a) Ölüm Türkiye'de vukubulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde; mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde;***
 - b) Ölüm yabancı bir memlekette vukubulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde;***
 - c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde;***
- 2. Diğer suretle vâki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takibeden bir ay içinde.***
- 3. (4369 sayılı Kanunun 72'inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük; 1.8.1998) Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile (4783 sayılı Kanunun 11/b maddesiyle değişen ibare Yürürlük;01.02.2003) futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar.***

Vergi Usul Kanununun 13, 15, 17 ve 18 inci maddeleri hükümleri mahfuzdur.

+

+

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1 28	6b

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. BEYANNAME VERME SÜRESİ

Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme ödevi, çeşitli durumlar göz önüne alınarak farklı sürelerde düzenlenmiştir. Bu süreler ölüm hâlinin gerçekleştiği yere ve diğer ivazsız intikallere göre farklılık arz etmektedir.

1.1. Ölüm Yoluyla İntikallerde Ölümün Türkiye’de Olması

Ölümün Türkiye’de gerçekleşmesi hâlinde beyanname, mükellefler Türkiye’de ise ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde verilir. Yurt dışında bulunan mirasçılar açısından bu süre 6 aydır.

Veraset ve intikal vergisinde bilinen normal süre, ölümün Türkiye’de olduğu durumlarda geçerli olan 4 aylık süredir. Bu dört aylık süreyi uzatan durum, ölüm yoluyla gerçekleşen intikallerde mükellef sıfatını haiz olan mirasçıların yabancı bir ülkede olması hâlidir. Mükelleflerin ölüm tarihinde yabancı bir memlekette bulunmaları iki şekilde söz konusu olabilir. Birincisi ölüm tarihinde herhangi bir sebeple yurt dışında olmaları, ikincisi yurt dışında ikamet ediyor olmalarıdır. Her iki durumda da beyanname vermek için ölümün gerçekleştiği ayı takip eden aydan itibaren 6 aylık süreleri vardır. Ancak mükelleflerin beyanname vermede 6 aylık süreden istifade edebilmesi için, ölüm günü itibariyle yurt dışında olduklarını tevsik etmeleri gerekir.

Beyanname verilme süresi mirasçılık sıfatının kazanılmasına da bağlıdır. Örneğin mirasçı olduğu iddiasıyla terekeden pay almak için dava açmış ve bu davayı kazanmış bir şahıs için beyanname verme süresi mirasçılık sıfatının kazanıldığı andan (mahkeme kararından) itibaren 4 aydır.

1.2. Ölüm Yoluyla İntikallerde Ölümün Yabancı Ülkede Olması

Ölümün yabancı bir memlekette gerçekleşmesi hâlinde, mükelleflerin buldukları yere göre beyanname verme süreleri farklıdır. Mükellefler,

+

- Türkiye’de ise ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde,
- Müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde
- Müteveffanın bulunduğu yabancı memleketin dışında yabancı bir memlekette iseler ölüm tarihini takip eden 8 ay içinde beyanname vereceklerdir.

Görüldüğü gibi yabancı ülkelerde gerçekleşen ölümlerde, ölen kişinin mirasçıları aynı ülkede olduğu zaman normal beyan süresi olarak kabul ettiğimiz 4 ay içinde beyannamelerin verilmesi gerekir, diğer hâllerde ise beyan süreleri uzamaktadır.

Mirasçıların birden fazla olması ve bunların çeşitli ülkelerde olması hâlinde beyanname verme süresi her biri açısından farklı olacaktır. Örnek vermek gerekirse İstanbul’da vefat eden mirasçının bir çocuğunun İstanbul’da, başka bir çocuğunun ise yurt dışında olduğunu varsayalım. Bu takdirde İstanbul’da oturan mirasçı 4 ay içinde yurt dışındaki mirasçı ise 6 ay içinde beyanname verebilecektir.

1.3. Ölüm Dışında İntikallerde Süre

1.3.1. Gaiplik Hâlinde Beyan Süresi

Gaiplik hâlinde beyanname verme süresi 1 aydır. Bu süre, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden günden başlamaktadır.

1.3.2. Hibede Beyan Süresi

Ölüm dışında hibe yoluyla gerçekleşen ivazsız intikallerde beyan süresi intikalin gerçekleştiği tarihten itibaren bir aydır.

Ölüm dışındaki ivazsız intikallerde beyanname sürelerinin başlangıcı malların hukuken iktisabı, gayrimenkullerin tapu siciline kaydedilmesi ve menkul malların da teslimi tarihi takip eden günden ²³⁷ itibaren başlamaktadır.

²³⁷ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:1

+

+

1.3.3. At yarışları ve Futbol Müsabakalarına Ait Müşterek Bahisler ile Yarışma ve Çekilişlerde Beyan Süresi

At yarışları ve futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle (spor toto ve spor loto), gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların gerçekleştiği günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar beyanname verilmesi gerekmektedir.

1.4. Ek Beyan Süreleri

Vergi Usul Kanunu'nda, veraset ve intikal vergisine münhasır olmak üzere beyanname verme sürelerine ilave olarak iki ek beyan süresi düzenlenmiştir. Yani yukarıda bahsedilen sürelerle ilave olarak, kendisine veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal intikal eden şahıslar bu ek süreler içinde de beyanname verebilmektedirler. Bu düzenleme 3181 sayılı Yasa ile değişmeden önce tüm beyana dayalı vergiler için uygulanıyordu. Daha sonra bu yasa ile veraset ve intikal vergisi dışındaki vergiler açısından ek süre uygulaması kaldırılmıştır.

Bu ek süreler VUK'nun 342 nci maddesinde şöyle düzenlenmiştir:

“Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur. “

Yukarıdaki ifadeden de kolaylıkla anlaşılacağı gibi beyan süresi sonundan itibaren iki adet 15'er günlük ek süre söz konusudur. Bu süreler içinde verilen beyannameler için vergi ziyayı oluşmamakta ancak usulsüzlük cezaları kesilmektedir. (Ceza konusunun detayı aşağıdaki 2 no.lu bölümdedir.)

1.5. Beyan Süresini Uzatan Hâller

1.5.1. Mücbir Sebep Nedeniyle Beyan Süresinin Uzaması

Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi vergi hukukunda kabul edilebilen bir husus değildir. Ancak mükelleflerin çeşitli sebeplerle vergilemeye ilişkin ödevlerini mücbir sebep nedeniyle yerine getirememesi söz konusu olabilmektedir.

+

Aşağıda (VUK m.13 de) sayılan sebeplerden birinin olması hâlinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. (VUK m.15) Böylelikle tarh zaman aşımıyla ilgili sürelerde bu işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Keza mücbir sebep hâlinde de ceza kesilmez.(VUK.m.373)

Mücbir sebep sayılan hâlleri şöyle sıralamak mümkündür:

Vergisel ödevlerin yerine getirilmesine engel olacak derecede,

- Ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk
- Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler

ile kişinin iradesi dışında,

- Ortaya çıkan gaybubetler (kaybolmalar),
- Ticarî işletmeye ait defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması,

mücbir sebep olarak kabul edilmektedir.

Ancak sürelerin işlememesi için, mücbir sebep hâlinin malûm bir olay olması veya ilgililer tarafından belgelendirilmesi gerekmektedir.

Yasada sayılan mücbir sebepler yukarıda sayılanlardan ibaret olmakla beraber, İdarece ve yargı organlarınca yorum yoluyla genişletme yapılarak yeni mücbir sebep hâlleri benimsenebilmektedir. Örneğin mirasçılar arasında mirasa ilişkin ihtilâfların mahkemeye gitmesi hâli de mücbir sebep kabul edilmektedir. Keza beyanname verme süresi, bir tereke tespit davasının varlığı hâlinde mücbir sebep sayılarak işlemeyen süre kadar uzamaktadır.

Mücbir sebep hâlinde beyanname verilmesinde mühlet istenmesi, bazı hâllerde tereke paylaşımının uzun zaman alması sebebiyle mümkün olabilmektedir. Konu hakkında İzmir Defterdarlığına gönderilen bir muktezada²³⁸ şu ifadeler yer almaktadır:

“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden; 04.07.1995 tarihinde vefat eden ...'in varisleri tarafından Defterdarlığınıza verilen dilekçelerde, babalarından intikal eden terekeye ilişkin tespit davasının İzmir Ahkam-ı Şahsîye 4. Sulh Hukuk Mahkemesinde devam ettiği belirtilerek beyanname verme süresinin uzatılması talep edilmektedir.

²³⁸ Özzeybek, a.g.e., s.152

+

+

..... VUK'nun 13 üncü maddesinde mücbir sebep hâlleri sayılmış 15'nci maddesinde de,"13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması hâlinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyebilir. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır" hükmü yer almaktadır.

Olaylarda, murisin terekesine ilişkin tereke tespit davası açılması ve bu nedenle de mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilememesi durumu, yukarıda sözü edilen 13'ncü maddede yer alan mücbir sebep kapsamına girmektedir.

Bu itibarla, davanın açılış tarihinden tereke tespit davasının sonuçlandığı tarihe kadar ki sürelerin mücbir sebep kapsamında değerlendirilerek 4 aylık beyanname verme süresinin işlememesi nedeniyle konu ile ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesini verme süresinin davanın sonuçlandığı tarihten itibaren mücbir sebep dolayısıyla işlemeyen süre kadar uzayacağından, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin bu süre içinde verilmesi gerekmektedir."

Ancak aşağıda (1.5.2) belirtildiği gibi veraset ilâmı almak için dava açılmış olması mücbir sebep sayılmaz.

Mücbir sebepte sürelerin işlememesi hususunu bir örnekle izah edelim. Örneğin 17 Şubat'ta vefat eden (A) dan kalan mirası alan (B) 10 Haziranda henüz veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeden bir trafik kazası geçirmiş ve 2 ay süre ile hastanede kalmıştır. Mücbir sebep hâlinin bittiği tarih 10 Ağustos'dur. Bu durumda (B) nin veraset ve intikal vergisi beyannamesini 17 Ağustos'a kadar vermesi gerekmektedir. Çünkü (B) kaza geçirdiğinde beyanda bulunmak için 7 günlük süresi vardı. Hastanede kaldığı sürece beyan süresi işlememiş, mücbir sebep hâlinin bitiminde ise süre kaldığı yerden işlemeye başlamıştır.

1.5.2. Zor Durum Nedeniyle Maliye Bakanlığınca Ek Süre Verilmesi

Mükellefler mücbir sebep sayılan hâller dışında vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmek için çeşitli sebeplerle zor durumda kalmaları hâlinde sürenin bitmesinden evvel Maliye Bakanlığı'na müracaat etmek suretiyle kanunî sürenin bir katını geçmemek üzere mühlet isteyebilirler. Mükellefin zor durumda kaldığı olay, Bakanlıkça da haklı görülmesi ve bu mühlet içinde verginin alınmasında herhangi bir tehlike bulunmaması şartıyla mühlet verilebilir (VUK m.17).

+

Ancak uygulamada Maliye Bakanlığı'nın bu talepleri hep geri çevirdiğini görüyoruz.

1.6. Beyanname Verme Sürelerinin Hesaplanması

Vergilendirmeye ilişkin sürelerin hesaplanma şekli Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir (VUK m.18). Bu düzenlemeye göre sürenin gün olarak belli edildiği durumlarda başladığı gün hesaba katılmaz ve süre son günün tatil saatinde biter. Eğer süre hafta veya ay olarak belli edilmişse sürenin başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Eğer o ay sürenin bittiği güne tekabül eden bir gün yoksa, o ayın son gününün tatil saatinde biter.

Resmî tatil günleri süreler dahilidir. Sürenin son günü tatil gününe tekabül ediyorsa, bu takdirde tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde süre biter.

Meselâ hem ölenin hem de mirasçıların Türkiye'de bulunduğu durumda ölüm 7 Mart günü vuku bulmuşsa, beyanname verme süresi 7 Temmuz günü sona erecektir. Eğer 7 Temmuz resmî tatile rastlamışsa beyanname verme süresi resmî tatil süresini izleyen ilk iş günü akşamı sona erer.

2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE HAS CEZA UYGULAMASI

2.1.Genel Açıklama

Birinci maddeye ilişkin bölümde açıkladığımız gibi mirasta, her bir mirasçı kendine isabet eden miras payına isabet eden vergiyi ödemekle mükelleftir. Bu konuda müteselsil mesuliyet söz konusu değildir. Yani Devlet mirasçılarının birinden tüm mirasa ait vergiyi değil o mirasçıya isabet eden miras payına ait vergiyi talep edebilir. Dolaylı olarak cezaî açıdan da her mirasçı vergisel ödevlerini aksattığı takdirde kendi miras payı itibarıyla aşağıda açıklayacağımız cezalara maruz kalacaktır.

Bu bölümde incelediğimiz 9 uncu madde beyanname verme sürelerini konu aldığından aşağıdaki bölümlerde bu süreler çeşitli şekillerde uyulmaması hâllerinde nasıl bir cezalandırma yapılacağı detaylı olarak açıklanmıştır. Hemen belirtelim ki vergi ziyai cezası ve gecikme faizi açısından veraset ve intikal vergisi başka hiç bir vergiye benzemeyen özel bir rejime tâbidir.

+

+

2.2. Yasal Süre İçinde Beyanname Verilmemesi

2.2.1. Beyannamenin Süre Bitiminden İtibaren Birinci 15 Günlük Ek Süre İçinde Verilmesi

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

Bu beyannamenin, Kanunda öngörülen sürenin bitimini izleyen ilk 15 günlük ek süre içinde verilmesi hâlinde, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. (VUK. m.352/II-1) Bu cezanın tutarı 2006 için 11,80 YTL'dir. (VUK na bağlı cetvel sıra 3, m.2) Konu ile ilgili olarak 06.06.2007 tarih ve 2007/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesinde de bu gibi durumlarda ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

VUK'nun 342 nci maddesinde, birinci 15 günlük ek süre içinde beyanda bulunulduğu takdirde vergi ziyai olmamış sayıldığı için, vergi aslına bağlı ceza ve gecikme faizi doğmaz.

Şekle ve usule yönelik hususlarda da cezaların şahsîliği prensibi geçerlidir. Bilindiği gibi veraset ve intikal vergisi beyannamesi müşterek verilebilmektedir (VİVK m.8). Müşterek imzalı olarak verilen beyannamede hak sahiplerinin muhatap olacakları usulsüzlük cezasının ortada tek bir beyanname olması sebebiyle tek bir usulsüzlük cezası olması söz konusu değildir. Her mirasçıya ayrı bir usulsüzlük cezası kesilir. Örneğin veraset ve intikal vergisinin kanunî süresi geçtikten sonra verilmesi hâlinde uygulanan ikinci derece usulsüzlük cezası, müşterek beyanda bulunulmuş olsa bile, bu yükümlülüğe her mirasçı açısından uyulmaması anlamına gelmekte ve usulsüzlük cezası da her mirasçı açısından ayrı ayrı aranmaktadır.²³⁹

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Yarışma ve çekiliş ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahis tertip edenler tarafından bu beyannamenin 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi hâlinde ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır (VUK.352). Vergi aslına bağlı vergi cezası doğmaz (VUK.342). Fakat vergi normal vadesinde (19 uncu madde) ödenmediği için gecikme faizi doğar (VİV Kanunu'nun 20 nci maddesi işlemez.). Bu beyannamenin meselâ muhtasar beyannameden farkı, muhtasar beyannamede ceza ancak pişmanlıkla önlenebildiği hâlde (VUK.371) veraset stopaj

²³⁹ Dn.9.D. 7.11.1989, E:1989/1990 K:1989/3062

+

beyannamesinde cezayı önleyen hüküm VUK'nun 342 nci maddesi olup otomatik olarak devreye girmektedir.

Örneğin bir firma Haziran ayında düzenlediği çekiliş sonucu bu ayda verdiği hediyein stopaj beyanını yasal süre olan Temmuz ayının 20 nci günü akşamına kadar değil, yasal süre bitiminden itibaren 15 günlük ek sürede verirse, ikinci derece usulsüzlük cezası alır, vergi ziyayı cezası kesilmez. Ayrıca vade tarihinden beyannamenin verildiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi aranır.

2.2.2 Beyannamenin Birinci 15 Günlük Ek Süre Geçtikten Sonra Fakat Beyanname Verilmediği İdarece Tespit Edilmeden Önce Kendiliğinden Verilmesi

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

Bu konuda 1991/1 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesinde şu ifadeler yer almaktadır.

"...Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi hâli II. derece bu beyannamenin mükellefe tebliğ edilmek şartı ile verilen ikinci ek süre de verilmesi hâli de I.derece usulsüzlük fiilî olarak belirlenmiş ve hükme bağlanmış, fakat beyannamenin birinci ek süreden sonra mükelleflere tebliğ yapılmak suretiyle yeniden verilecek 15 günlük ikinci ek süreden önce verilmesi hâlinde kaçınıcı derece usulsüzlük fiilî olduğuna ilişkin özel bir hükme yer verilmemiştir.

Bu nedenle sözü edilen sürede verilen beyannameler için genel hükümden hareketle ve 352-1/1 maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi uygun görülmüş ve uygulama buna göre yönlendirilmiştir.

Ancak, değiştirilerek 1.1.1990 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Vergi Daireleri İşlem Yönergesi vergilendirme bölümünün 206'ncı maddesinde birinci ek süreden sonra fakat ikinci ek süre içinde tebligat yapılmadan önce verilen Veraset ve İntikal Vergisi beyannameleri için de birinci ek sürede beyanname veren mükelleflere kesilen cezasının uygulanacağına ilişkin bir açıklamaya yer verilmiştir.

Bu durumda birinci ek süreden sonra İdarece ikinci ek süreye ilişkin herhangi bir tebligat yapılmadan beyannamenin verilmesi hâlinde, ikinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir.

+

+

Buradan da anlaşılacağı üzere birinci ek süre dolduktan sonra (ve fakat, vergi dairesinin beyana daveti olmaksızın kendiliğinden) beyanname verildiğinde de, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. (Aynı zamanda Bkz. 2007/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesi)

Bu durumda vergi aslına bağlı ceza (vergi ziyayı cezası) kesilemez. Çünkü 7338 sayılı **Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 20/b maddesinde, mükellefiyetin başlayabilmesi için ya beyanname verilmediğinin İdarece tespit edilmesi ya da geç de olsa mükellefin beyanname vermesi ile başlayacağı** hükme bağlanmıştır. Bu geç beyandan önce bir İdari tespit bulunmadığına göre ve mükellefiyet söz konusu geç beyanla birlikte başladığı için vergi ziyayı meydana gelmez. Dolayısıyla vergi aslına bağlı ceza kesilemeyeceği gibi, gecikme faizi de hesaplanamaz.

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Vergi sorumluları için de yukarıdaki açıklamalarımız, gecikme faizinin işlemeyeceği hususu dışında geçerlidir.

Örneğin satış arttırma amaçlı olarak yarışma düzenleyen bir tüzel kişi, verdiği ikramiyeler üzerinden kestiği 1.000 YTL milyar liralık tevkifatı, yarışmanın yapıldığı günü izleyen ayın 20 nci günü akşamına kadar beyanda bulunmadığını farkederek idarece bu konuda tespit yapılmadan önce beyanda bulunduğu takdirde (2006 yılı için 11,80 YTL'lık) ikinci derece usulsüzlük cezası ile birlikte yaptığı tevkifatı ve bu tevkifatın normal ödeme süresinden itibaren işlemiş olan gecikme faizini öder.

Stopaj yönünden gecikme faizinden kurtulmak mümkün değildir. Çünkü Kanunun 19 uncu maddesinde ödeme süresi tahakkuktan itibaren başlatılmamış ve stopajın beyan süresi içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığının vermiş olduğu bir muktezada²⁴⁰ da birinci ek süre içinde verilen beyannameler açısından vergi ziyasının oluşmadığı kabul edilmekte ve hangi usulsüzlük cezasının uygulanacağı açıklanmaktadır:

“ Bilindiği gibi (1991/1) seri numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek sürede veya birinci ek süreden sonra fakat ikinci ek süreye ilişkin herhangi bir tebligat yapılmadan önce verilmesi hâlinde ikinci derecede,

²⁴⁰ M.B. Muk. 4.1.1996 - B.O.7.0.GEL.0.60./6026-30/783

+

ikinci ek süre içinde verilmesi hâlinde de birinci derecede usulsüzlük cezası kesileceği açıklanmıştır.

Bu itibarla, birinci ek sürede veya bu süreden sonra ancak idarece ikinci ek süreye ilişkin herhangi bir tebliğat yapılmadan beyanname veren varisler adına ikinci derecede, ikinci ek süre içinde beyanda bulunan varislerin her biri adına da ayrı ayrı birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

Bu husus aynen 2007/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesinde de benimsenmiştir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunda öngörülen süreden sonra verilmesi nedeniyle uygulanacak usulsüzlük cezası, söz konusu beyannamenin verildiği tarihte uygulanmakta olan usulsüzlük cezalarına ilişkin tutarlar esas alınarak, her bir mirasçı için ayrı ayrı kesilecektir. (2007/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesi)

2.2.3. Beyannamenin İkinci 15 Günlük Ek Süre İçinde Verilmesi

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

VUK'nun 342 nci maddesine göre, bu beyannameler yasal süresi içinde ve birinci 15 günlük ek süre içinde verilmemişse, İdare olayı tespit ettiğinde mükellefi beyanda bulunmaya davet etmek zorundadır. Zira ikinci 15 günlük ek süre vergi dairesinin beyana davet yazısının ilgilinin eline geçmesi ile başlamaktadır. Mükellef bu davet üzerine 15 günlük ek süre içinde (yani ikinci 15 günlük ek süre içinde) beyannamesini verirse vergi intikalın vuku bulduğu tarihte geçerli olan hükümlere (istisna hadlerine ve tarifeye) göre hesaplanır. Vergi ziyai cezası ve gecikme faizi aranmaksızın 3 yılda ve 6 eşit taksitte, sadece birinci derece usulsüzlük cezası²⁴¹ (2006 yılı için 23 YTL.) ile ödenir (VUK m.352/I-11).(2007/1 VİV İç Genelgesi)

Vergi dairesinin ikinci 15 günlük ek süreyi mükellefe tebliğ etmeden re'sen tarhiyat yapmasına olanak yoktur. Bu konuda bir Danıştay kararında²⁴² yer alan ifadeler şu şekildedir:

“...dosyanın incelenmesinden olayda, yükümlüye beyana davet yazısı tebliğ edilmeden dosyanın takdir komisyonuna sevk edilmesi suretiyle tarhiyata gidildiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar, 213 sayılı VUK'nun 30'uncu maddesi kanunî ve ek sürede beyanname verilmemiş olması

²⁴¹ Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesi Sıra No:1991/1

²⁴² Dn. 7.D. 2.11.1987, E:1985/3360 K:1987/2390

+

+

hâlinde matrahın re'sen takdir yoluyla tespiti ve ayrıca ceza uygulanması gerekmekte ise de, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında VUK'nun 342'nci maddesi ile bu prensibe bir istisna konulmuştur.

Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde 342'nci madde ' tahakkuk muamelesi yapılmak için ' mükelleflerin yazı ile beyana davet edilmesini ve ikinci 15 günlük ek süre verilmesini vergi daireleri için zorunlu kılmıştır.

Bu duruma göre, yazı ile beyana davet edilip ikinci 15 günlük ek süre verilmedikçe tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Verilecek ikinci ek süre içinde beyanname verildiğinde vergi zıya olmamış sayılacağı da maddede açıkça belirtilmiş bulunulmasına göre verilecek ikinci ek sürede beyanname verilmesi hâlinde vergilendirme ile ilgili ödevin zamanında yerine getirilmediğini kabul imkânı kalmamaktadır. Diğer bir ifadeyle beyanname zamanında verilmiş sayılacaktır. Bu hâlde tarhiyata gecikme zammı uygulanamamakta, ceza da kesilememektedir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmemesi ağır sonuçlar doğurmadığı gibi, ödenecek vergi enflasyon yoluyla küçüldüğü için bu gecikme, mükellefin lehine sonuç doğurmaktadır.

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Vergi sorumluları açısından durum farklıdır. Stopaj beyannamesinin verildiği idarece tespit edildiğinde pişmanlık mümkün olmamakla beraber, ikinci 15 günlük ek süre içinde beyanname verilirse vergi zıya cezası alınmaz. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi gecikme faizi % 10 stopajın normal vade tarihinden itibaren hesaplanır.

2.2.4. İkinci 15 Günlük Ek Sürenin Beyanname Verilmeksizin Geçirilmesi

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

Yukarıdaki bölümde izah edildiği gibi normal beyan süresinin ve birinci 15 günlük ek sürenin beyanname vermeksizin geçirilmesi, bu arada İdarenin intikal olayını tespit ederek mükellefi beyana davet etmesi hâlinde ikinci 15 günlük ek süre devreye girmektedir.

+

Şayet mükellef İdarenin beyana davetine rağmen, bu ikinci 15 günlük ek süre içinde de beyanname vermezse vergi, İdarece re'sen vergi ziyai cezalı olarak tarh edilir. Vergi re'sen tarh edildiği için birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir.(VUK m.352) Ancak bu konuda VUK 336 nci maddesi göz önünde bulundurulmalıdır. Söz konusu madde hükmüne göre "*cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı*" kesilmektedir. Dolayısıyla vergi ziyai cezasının tutarına göre iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmeyebilecektir. (2007/1 VİV İç Genelgesi)

Bu ikinci 15 günlük ek sürenin bitiminden itibaren gecikme faizi hesaplanır.

Detaya girmek gerekirse;

VUK'nun 342 nci maddesindeki 15'er günlük bekleme süreleri içinde verilen beyannamelere ve bu beyannamelerdeki bilgilerin doğruluğunu tespit etmek üzere düzenlenecek idari tahkikat tutanaklarına istinaden vergi tarh olunmaktadır. Bu süreler içinde beyanname verilmez ise yapılacak İdari tahkikat üzerine re'sen vergi tarhı gündeme gelecektir.²⁴³ İvazsız olarak mal edinen kişi, beyana davet yazısının tebellüğünden, yani ikinci 15 günlük ek sürenin başlamasından itibaren 15 gün geçtikten sonra (16 ncı ve daha sonraki günlerde) beyannamesini vermesi hâlinde, bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır.

Re'sen vergi tarhı yanında,

- Vergi ziyayı meydana gelmiş sayılacağı için vergi aslına bağlı ceza kesilir.
- İkinci 15 günlük ek sürenin bitiminden başlamak üzere gecikme faizi hesaplanır.

Beyannamenin ikinci 15 günlük süreden sonra verilmesi hâlinde "*vergi ziyayı*"nın oluşup oluşmadığı hususunu incelemek gerekir. Vergi ziyayı VUK'nun 341 inci maddesinde "*..mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır.

²⁴³ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:12

+

+

Vergi mükellefi birinci 15 günlük süreden sonra (İdarenin yapmış olduğu tebligata rağmen) beyannamesini vermez ise vergi ziyaına sebebiyet verecektir. İkinci 15 günlük sürenin İdare tarafından tebliğ edilmiş olması verginin konusuna giren olayın Vergi İdaresinin bilgisi dahilinde olduğunu gösterir.

VUK'nun 342 nci maddesindeki, beyannamenin ek süreler içinde verildiği takdirde vergi ziyayı olmamış sayılacağı hükmünden hareketle, ikinci ek sürenin de geçirilmesi hâlinde vergi ziyayı meydana geleceği sonucuna varılmaktadır. Zaten Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 20/b maddesinde, beyanname verilmeme hâlinin İdarece tespiti, mükellefiyeti başlatan sebeplerden biri olarak sayılmış olup, ikinci 15 günlük ek sürenin de geçirilmesi ile vergi ziyayı meydana gelmiş olmaktadır.

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Vergi sorumluları da beyana davetle başlayan bu ikinci 15 günlük ek süre içinde yukarıdaki esaslara işlem görürler. Tek fark, diğer beyannamelerde gecikme faizi ikinci 15 günlük ek sürenin bitiminden itibaren başladığı hâlde sorumlu sıfatı ile verirken beyannamelerde gecikme faizi normal vade tarihi olan yarışma ve çekilişi takip eden ayın 20 nci gününden itibaren başlamasıdır.

Bazı yazarlar, beyannamenin ikinci 15 günlük süre geçtikten sonra verilmemesi hâlinin takdir sebebi sayılmasını gerekçe göstererek , birinci derece usulsüzlük cezasının iki kat olarak kesilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.²⁴⁴ Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü yasal süre geçtiği hâlde beyanname verilmemesinin re'sen takdir işlemine konu edilmesi veraset ve intikal vergisi açısından mümkün değildir.(Veraset ve intikal vergisinde takdir işlemi, bazı malların ikinci tarhiyatta esas alınacak değerlerinin tespitine yönelik olup, terekenin tümüne yönelik bir re'sen takdir işlemi yapılması mümkün değildir.)

Beyannamenin pişmanlık dilekçesi ile verilmek suretiyle vergi aslına bağlı cezanın önlenmesi de mümkün değildir. Çünkü VUK'nun 371 inci maddesindeki pişmanlık hükümlerinin tatbik edilebilmesi için mükellefin Kanuna aykırı hareketini kendiliğinden dilekçe ile bildirmesi gerekmektedir. Hâlbuki burada vergi İdaresi mükelleften önce beyan dışı bırakma hâlini tespit ederek 15 günlük ikinci ek süreyi vermiştir.

²⁴⁴ Türkî İbrahim, Sorular Yanıtlar, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1997 sayı:100 s.111

+

2.3. Beyanname Verilmekle Birlikte Beyan Dışı Mal Bırakılması

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

Beyanname normal beyan süresinde, ek sürelerde veya ek sürelerden sonra verilmekle beraber bu beyannamede, intikale konu malların bir kısmının gösterilmemesi hâlinde ne işlem yapılacağı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20 nci maddesinin incelenmesiyle anlaşılmaktadır.

Söz konusu maddenin (b) bendinde, **verilen beyannamede gösterilmeyen mallarla ilgili vergi mükellefiyetinin, bu malların İdarece tespit edildiği tarihte başlayacağı** hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan VUK'nun 342 nci maddesinde düzenlenen ek sürelerin beyanname dışı bırakılan mallar için geçerli olmadığı görüşü hakimdir. Başka bir anlatımla beyan dışı bırakılan malların İdarece tespit edilmesi hâlinde, ek süre verilmesi söz konusu olmamakta, İdarenin beyan dışı bırakılan malı tespit ettiği anda, bu mala ilişkin veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.

Buna göre beyanname verildiği hâlde bu beyannameye dahil edilmediği ihbarla, İdari araştırma sonucu ortaya çıktığı takdirde bu malın değerinin, daha önce vergilenmiş malların değeri ile toplanarak bulunan matrah üzerinden vergi hesabının yeniden yapılması bu suretle bulunan vergiden daha önce tahakkuk eden verginin indirilmesi suretiyle beyan dışı mala ait vergi tutarının hesaplanması gerekmektedir. (Çünkü veraset ve intikal vergisi tarifesi müterakki oranlıdır.)

İdarenin VİV' ne ilişkin 2000/1 sayılı İç Genelgesinden önceki anlayışı, beyan dışı bırakılan mallara ilişkin ek vergi üzerinden, vergi aslına bağlı olarak vergi ziyayı cezası kesileceği yönünde olmuştur. Ancak bu husus mükellefler tarafından genellikle ihtilaf konusu edilmiş ve bu konuda açılan davalar büyük ölçüde mükellef lehine sonuçlanmıştır. Bunun üzerine Maliye İdaresi görüş değiştirerek 2000/1 sayılı İç Genelgesi ile aşağıdaki anlayışı benimsemiştir.

“... ”

Bu hükümlere göre, veraset ve intikal vergisi uygulamasında vergi ziyayından söz edilebilmesi için; kanuni süre ve bu sürenin bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra mükelleflerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de beyanda bulunmamış olmaları gerekmektedir.

+

+

Öte yandan, kanuni süresi içinde beyannamenin verilmesinden sonra beyan dışı kaldığı anlaşılan malların hangi süre içinde beyan edileceği konusunda gerek Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda, gerekse Vergi Usul Kanunu'nda açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak, bugüne kadarki uygulamada, kanuni süresi veya ek süreler içinde beyanname verdikten sonra beyan dışı kaldığı anlaşılan intikale konu malları, vergi dairesince beyana çağrı yapılmadan ek beyanname ile beyan eden mükellefler adına, Vergi Usul Kanunu'nun 342'nci maddesinde yer alan ek sürelerin ilk beyan için uygulanması gerektiği, yasal sürede beyanname verildikten sonra beyan dışı kaldığı anlaşılan malların beyanında anılan hükmün uygulanamayacağı düşüncesiyle tarhiyata vergi aslına bağlı cezalardan birinin kesilmesinin gerektiği yönünde görüşler verilmiştir.

Oysa, mükelleflerin; beyan dışı kalan mallar için, idarece yazı ile süre verilmeden ek beyanda bulunmaları veya idarece yazı ile beyana çağrı yapılması suretiyle verilen 15 günlük ek sürenin sonuna kadar ek beyanname vermeleri halinde, tarh olunacak vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmemesi gerektiği konusunda vergi mahkemelerince verilen kararlar Danıştay'ca da, kabul görmüş ve bu yöndeki kararlar istikrar kazanmıştır.

Bu durumda, **sözü edilen hallerde vergi ziyai cezasının kesilmemesi**, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi hükmüne göre duruma uygun usulsüzlük cezalarından birisinin kesilmesi ile yetinilmesi gerekir.”

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi mükellefiyet, **beyannameye gösterilen mallar için** beyan tarihinde, **beyan dışı bırakılan mallar için** mükellefiyet İdarece tespit edildiği tarihte başlamaktadır. (VİVK m.20) Bu durumda mükellefiyet, daha önce verilen beyannameye yer almamış mallar için verilen beyannameler ile yeniden doğmakta ve gecikme faizinin de buna göre söz konusu olmaması gerekmektedir.

Beyan dışı bırakılan mallar bakımından vergi ziyai oluşmadığı şeklindeki İdari anlayış gecikme faizi açısından da mükellef lehine İdari bir yorumla bertaraf edilmiştir. Söz konusu İç Genelgenin konuyla ilgili kısmı şu şekildedir.

“Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında *ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda tahakkuktaki gecikme süreleri dikkate alınarak gecikme faizi uygulanacağı hükme bağlanmıştır.*

Yukarıda da açıklandığı üzere, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesine göre verilen beyannameye gösterilmeyen mallar ile

+

beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyet, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu intikale konu malların mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde ek beyanname ile beyanı halinde yapılan tarhiyat, bu mallar açısından ilk tarhiyat olmaktadır.

*Buna göre, belirtilen durumlarda ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyattan söz edilemeyeceğinden, tahakkuk eden vergiler için **gecikme faizi de uygulanmayacaktır.***

Bazen mükellefler kasıtlı olarak kendilerine intikal eden bir kısım malları beyannamelerine dahil etmemekte ve yıllar sonra bu mallardan tescile tâbi olanların satışında beyanda bulunmaktadırlar. Hatta sanki ilk defa beyanda bulunuyormuşçasına işlem yapılmaya kalkışılmaktadır. Vergi daireleri kendilerine beyanname geldiğinde düzenli olarak tutulan dosyalardan, beyanda bulunan şahsın daha önce kaydının olup olmadığı veya başka vergi dairelerine beyanda bulunup bulunmadığını araştırdıktan sonra işlem yapmaktadırlar.

Maliye İdaresi kendiliğinden verilen ve kasıtlı olmayan beyan dışı bırakılan mallarda ceza aramaması doğaldır. Çünkü beyanname verilme esnasında varlığından habersiz olunan fakat terekeye dahil bir malın daha sonradan mirasçılarının bilgisine girmesi ve beyan edilmesi hâlinde kasıt yoktur. Nitekim mükellefin iyi niyetle sehven beyan dışı bıraktığı veya beyan dönemlerinden sonra varlığını öğrendiği bir terekeden dolayı vergi ziyayı iddiasıyla cezalı tarhiyata maruz kalması hakkaniyete uygun görünmemektedir. Kendisine ivazsız intikal vukubulan kişinin, beyan dışı bıraktığı malı kendiliğinden ve pişmanlıkla beyan etmesi hâlinde de, VUK'nun 371 inci maddesi uyarınca vergi aslına bağlı ceza kesilemez (M.B.Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m.216).

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Yarışma ve çekiliş sebebiyle tevkifat yapan kişilerin yatırması gereken tevkifatın eksik beyan edilmesi durumu farklıdır. Burada yarışma ve çekiliş sebebiyle vergiye esas olacak matrahların belirsiz kalması söz konusu değildir. Dolayısıyla tevkifata tabi bir işlemin beyan dışı bırakılmış olması vergi ziyasına yol açan bir husus olduğundan vergi ziyayı cezasının uygulanmasını gerektirir. Ayrıca vergi aslı, bu verginin normal vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

+

+

Ancak bu beyannamelerin de pişmanlıkla verilmesine engel bir durum yoktur. Vergi sorumlularının beyan dışı bıraktığı bir kısım intikallere ait stopajın VUK'nun 371 inci maddesindeki şartlar dahilinde verilmesi vergi ziyayı cezasını önleyecek ancak gecikme faizini önlemeyecektir.

2.4. Mükellefin Düşük Değer Beyanından Kaynaklanan Ceza Uygulaması

Normal veraset ve intikal vergisi beyannameleri bakımından:

Veraset ve intikal vergisinde beyana konu mallar mükellefçe aynı Kanununun 10 uncu maddesindeki ölçülere göre değerlendirilerek beyan edilmekte, daha sonra beyan edilen bu mallar, İdarece Vergi Usul Kanunu (VUK m.291-298) hükümlerine göre değerlendirilmekte ve yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan fark ikmal edilmektedir. Bu hususta 10 uncu maddede şu hükümlere yer verilmiştir:

“İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınır.

Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemede %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz...”

Madde metninden anlaşılacağı üzere;

- Mükellefin ilk tarhiyat için beyanname düzenlerken Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesi uyarınca kullandığı DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ ile, İdarenin ikinci (ek) tarhiyat için kullandığı değerlendirme ölçüsü FARKLI ise, fark CEZASIZ olarak tarh olunur.
- Bu iki ölçü AYNI ise,
 - Gayrimenkuller bakımından ceza uygulanmaz.
 - Menkul mal ve gemiler bakımından değer farkının %50 yi aşması hâlinde aşan kısma isabet eden vergi üzerinden hesaplanacak vergi ziyayı cezasının yarısı kadar ceza doğar.
 - Diğer mallar açısından değer farkının tamamına isabet eden vergi farkı üzerinden hesaplanacak vergi ziyayı cezasının yarısı kadar ceza uygulanır.

+

- Ticarî işletmeye dahil servet unsurları bakımından şöyle bir özellik söz konusudur:

Ticarî işletme intikallerinde bizim anlayışımıza göre kayıtlardaki ticarî sermaye (özsermaye) veya ticarî varlık dolayısıyla, işletmeye dahil tüm servet unsurları açısından mukayyet değer esas olmalıdır. İkinci tarhiyatta İdare işletmeye dahil servet unsurlarını VUK'nun 291-298 nci maddelerine göre değerleyecek olup bu değerlemede kullanılan ölçülerden hiç biri mukayyet değer olmadığından ceza ortaya çıkması söz konusu olmamalıdır. Ancak Maliye İdaresi (hatta bir Danıştay kararında) ticarî işletmeye dahil unsurların dahi, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesindeki değerlendirme ölçüleri ile ikinci tarhiyatta kullanılan ölçülerin çakıştığı durumlarda değerlendirme farkı nedeniyle ceza aramaktadır.

- Düşük değer beyanı, değerlendirme ölçülerinin farklı olmasından kaynaklanabileceği gibi, mükellefin bilerek veya bilmeyerek beyannameye girmesi gereken servet unsurlarını cins ve miktar itibarıyla yanlış beyan etmiş olmasından da kaynaklanabilir. Örneğin kendisine veraset yoluyla intikal etmiş ticarî bir işletmenin ölüm tarihi itibarıyla özvarlığını bilerek yanlış beyan etmiş (bilanço üzerinde özsermayeyi azaltacak nitelikte oynamalar yapmış) bir kimsenin bu fiilî, ikinci tarhiyat aşamasında ortaya çıkarıldığında, VUK'nun vergi ziyayı fiilîne ilişkin vergi ziyayı cezası tam olarak uygulanır ve burada değerlendirme ölçülerinin önemi kalmaz.

Kurallar böyle olmakla beraber, mükellef ilk tarhiyat için beyan etmesi gereken değerlerin altında beyanda bulunmuşsa, meselâ minimum emlak vergi değeri 700 bin YTL olan bir gayrimenkulü 50 bin YTL değerle beyan etmişse, değer farkı için cezalı tarhiyat doğmaktadır. Bize göre böyle bir durumda ceza aranması doğaldır. Çünkü mükellef kendi değerlendirme ölçüsüne tamamen aykırı beyanda bulunmuştur.

Vergi sorumlularına ait beyanname bakımından:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16 ıncı maddesi uyarınca, yarışma ve çekilişler sonucu verilen hediye ve ikramiyeler fatura değerleri esas alınarak tevkifata tâbi tutulmaktadır. Şayet vergi sorumlularınca bu fatura değerleri eksik veya yanlış olarak dikkate alındı ise, bu farkın İdarece tespiti hâlinde vergi ziyayı cezasının uygulanacağı şüphesizdir. Ancak bu hâlde dahi vergi sorumlularının pişmanlık hükümlerinden yararlanarak cezayı önlemeleri mümkündür. Bu hâlde de gecikme faizi aranmaktadır. Aşağıdaki tablo intikale konu her bir servet unsurunun yukarıdaki esaslara göre ceza durumunu özetlemektedir:

+

+

İntikal Eden Şahsî Servet Unsurlarının Türü	İlk Tarhiyat İçin Değerleme Ölçüsü	İkinci Tarhiyat İçin Değerleme Ölçüsü	Ceza Durumu
Gayrimenkul	Emlak vergisi değeri	Aynı	Mükellef emlak vergi değeri ile beyanda bulunduğu ceza yoktur.
Menkul	Rayiç bedel	Emsal bedel	Fark olması hâlinde ceza uygulanmaktadır.
Hisse Senedi	Borsada kayıtlı ise borsa değeri, kayıtlı değilse itibari değer	Borsada kayıtlı ise borsa değeri, değilse emsal bedel	Borsada kayıtlı olanlar için fark hâlinde ceza uygulanır.
Tahvilat	İtibari değer	Emsal bedel	Ceza yoktur.
Yabancı Para	TCMB döviz alış kuru	Aynı	Fark hâlinde ceza uygulanır.
Haklar	Tescile tâbi olanlar tapudaki değeri, olmayanlar sıfır değerle beyan olunur.	Tescile tâbi olanlar tapudaki değerleri ile olmayanlar emsal bedelleri ile değerlenir.	Tescile tâbi olan haklar için ceza olabilir.
Alacak ve borçlar	Mukayyet değer ile dövizli olanlar TCMB döviz alış kuru ile	Takdir komisyonu vasıtasıyla takdir edilir.	Ceza yoktur.
Ticarî Sermaye (bilanço usulünde)	10 uncu maddede 4.1.6. No.lu bölümde bilançoya dahil kıymetler nevelerine göre birinci sütunda belirtilen ölçülerle değerlenir.	10 uncu maddede 4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlenir.	10 uncu maddede 4.1.6. no.lu bölümde aynı değerlendirme ölçüsü kabul edilen kıymetler için fark hâlinde ceza uygulanabilir.
Ticarî Sermaye (işletme hesabı esasında)	Ticarî varlığa dahil kıymetler 10 uncu maddede 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6. no.lu bölümde aynı değerlendirme ölçüsü kabul edilen kıymetler için fark hâlinde ceza uygulanabilir.
Meslekî Varlık	Meslekî varlığa dahil kıymetler 10 uncu maddede 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6. no.lu bölümde aynı değerlendirme ölçüsü kabul edilen kıymetler için fark hâlinde ceza uygulanabilir.
Ziraî Varlık	Ziraî varlığa dahil kıymetler 10 uncu maddede 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	10 uncu maddede 4.1.6. no.lu bölümde aynı değerlendirme ölçüsü kabul edilen kıymetler için fark hâlinde ceza uygulanabilir.

Kanunda, gayrimenkullerde beyan farkı için ölçü aynı olsa bile ceza uygulanmayacağı hüküm altına alındığından, gayrimenkullere ilişkin fark bulursa dahi bu fark cezasız olarak ikmal edilecektir. Ancak emlak vergi değerinden daha düşük bir değer beyanı hâlinde, vergi ziyayı ortaya çıkacağından genel hükümlere göre cezalı tarhiyat yapılacağı şüphesizdir. Bu husus daha önce de ifade ettiğimiz gibi, sadece gayrimenkuller için değil, diğer beyana tabi servet unsurlarının bilerek veya bilmeyerek düşük değerle beyanında da geçerlidir.

Uygulamada genellikle menkul mallar cezalı tarhiyata konu olmaktadır. Mükellefin beyan ettiği menkul mal değeri ile İdarenin tespit ettiği değer

+

$$\frac{185.714,29 \times 83.139}{650.000} = 23.754 \text{ hisse senedine}$$

(83.139-23.754) = 59.385 YTL. ise menkule ait olacaktır.

Böylece mükellefin beyanı şu şekilde olur:

Hisse Senedi (+) 200.000	Menkul (+) 500.000	Toplam (+) 700.000
Borç (-) 14.285,71	Borç (-) 35.714,29	T.Borç (-) 50.000
İstisna (-) 23.754	İstisna (-) 59.385	T.İstisna (-) 83.139
Matrah 161.960,29	Matrah 404.900,71	T.Matrah 566.861

Yukarıdaki malların İdarece değerlendirilmesi sonucunda hisse senedine ait farkın oluşmadığı, menkule ait değerlerin ise aynı değerlendirilme ölçüsüne göre 1.000.000 YTL. olarak tespit edildiğini varsayalım. (Esasen menkuller mükelleflerce rayiç bedelle değerlendirilir. İdarenin ikinci tarhiyatta değerlendirilme ölçüsü emsal bedeldir. Bu anlamda aynı değerlendirilme ölçüsü olmadığı halde Kanun maddesinde menkul mallar ve gemiler için özellikle bir ceza hükmü yer aldığından ilk ve ikinci tarhiyat açısından her iki değerlendirilme ölçüsünün aynı şekilde mütalaa edildiği anlaşılmaktadır. Bu anlamda Kanunda bir tenaküz olduğunu ifade etmemiz gerekir. Değerlendirilme ölçüleri için 10 uncu maddeye bakınız.)

Bu durumda borçtan menkule isabet eden pay:

$$\frac{1.000.000 \times 50.000}{1.200.000} = 41.666,67 \text{ YTL. olacaktır.}$$

İstisnadan isabet eden pay:

$$\frac{958.333,33 \times 83.139}{1.150.000} = 69.282,50 \text{ YTL.}$$

VERGİ DAİRESİ	MÜKELLEFİN BEYANI
Menkul (+) 1.000.000,00	Menkul (+) 500.000,00
Borç (-) 41.666,67	Borç (-) 35.714,29
İstisna (-) 69.282,50	İstisna (-) 59.385,00
Matrah 889.050,83	Matrah 404.900,71
Vergi 33.652,54	Vergi 9.547,02
Fark Vergi	24.105,52

+

Mükellefin beyanının % 50 si (borç düştükten ancak istisna düşülmeden önce)
464.285,71 x 0.5= 232.142,86 ve beyan edileni topladığımızda cezasız matrahı
bulacağız:
404.900,71+ 232.142,86 = 637.043,57

Cezalı matrah ise:
889.050,83-637.043,57 =252.007,26 YTL.dır.
(bunun vergisi:4.960,22)

Dolayısıyla ceza tutarı (bir kat olduğu varsayımıyla) :

4.960,22 YTL- ile fark vergi olan 24.105,52 YTL toplamı ödenecektir.

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı özel bir düzenleme içinde olduğundan çok eski tarihlerde intikal eden mallar açısından ortaya çıkabilecek matrah farklarına ilişkin cezaların da, o tarihlerde geçerli olan vergi ceza hükümleri dikkate alınarak hesaplanacağı unutulmamalıdır.

2.5. Veraset ve İntikal Vergisinde Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması

Veraset ve intikal vergisinde hangi hâllerde gecikme faizinin alınacağı yukarıdaki başlıklar altında yeri geldikçe kısaca izah edilmiştir. Özetlemek gerekirse;

- Vergi idaresinin beyana çağrı mektubuna rağmen zamanında verilmeyen beyannameler için,
- Beyanname verilmekle birlikte beyan dışı bırakılan ve daha sonra İdarece tespit edildiği halde mükellefçe beyan edilmeyen mallar için,
- Vergi sorumlularınca beyan edilmesi gerekirken zamanında beyan edilmeyen stopaj beyannameleri için,

gecikme faizi aranmaktadır. (Bkz. 2000/1 VİVK İç Genelgesi)

Gecikme zammı ise, kesinleşen ve İdare için bir alacak niteliğine bürünen vergilerin veya taksitlerin zamanında ödenmemesi hâlinde uygulanır.

2.6. Bildirim Zorunluluğuna İlişkin Tebliğ Hükümü Yürürlükten Kaldırılmıştır :

Yarışma ve çekiliş düzenleyenler ve sair suretle ivazsız intikali sağlayan gerçek ve tüzel kişiler, ikramiye kazananların adı, soyadı ve adresleri ile

+

+

kazanılan ikramiyenin nevi ve tutarını çekiliş veya yarışmanın gerçekleştiği tarihten itibaren 15 gün içinde, konuya ilişkin ilan, duyuru veya broşür örneğini de eklemek suretiyle tarha yetkili vergi dairelerine bilgi vermekle zorunlu tutulmuşlar idi. (25 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği R.G. 12.06.1996-22664)

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan gerçek veya tüzel kişiler için VUK nun Mükerrer 355 inci maddesinde öngörülen para cezası, yeniden süre verilmesi ve bildirim bu süre içinde de yapılmaması hâlinde ise 1 aydan 3 aya kadar hapis cezasına hükmedilebilmesini düzenleyen (VUK'nun 361 inci maddesi) 25 No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği, 28 no.lu Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırıldığından bildirim zorunluluğu ve buna ilişkin cezaî müeyyidelerin de yürürlüğü kalmamıştır. (Ancak bahsi geçen Genel Tebliğ hükümleri 12.06.1996 ile 1 Ağustos 1998 tarihi arasında yürürlüktedir. Ayrıca 4369 sayılı Kanunla VUK'nun mükerrer 355'nci maddesi değiştirilmiş ve 361'nci maddesi de kaldırılmıştır.)

3. CEZALARDA İNDİRİM:

VUK'na göre re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkının ve cezaların dava konusu yapılmaksızın otuz gün içinde ödenmesi veya 6183 sayılı Kanunda zikredilen neviden teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi hâlinde bu vergiye ait cezalardan belli bir kısmı indirilmektedir.(VUK m.376) Vergi aslının taksitle ödeneceği hâllerde vergi cezasının indirimli tutarının ve vergi aslının birinci taksitinin ödenmesi gerekir. Taksitlerin daha sonra zamanında ödenmemesi hâlinde ise indirim talebi geçersiz sayılmayacak ancak bu taksitler için AATUHK'na göre gecikme zammı alınacaktır.²⁴⁷

4. UZLAŞMA

İkmalen re'sen veya İdarece yapılan tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi cezaları için uzlaşma istenmesi mümkündür. uzlaşmaya ilişkin hükümler VUK'nun Ek 1 ila 11 inci maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre gerek cezalar (hileli suçlara ait cezalar hariç) gerekse vergi asılları ayrı ayrı uzlaşmaya konu edilebilecektir. Kitabımızın konusu dışında olması nedeniyle bu konudaki detay bilgilere yer verilmemiştir.

²⁴⁷ M.B. Muk. 24.11.82 - 105142