

T.C.
DICLE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM
YOLLARI**

KADER MELİS TOPÇU

Öğrenci no:24555

Danışman
Doç. Dr. Gürsel KAPLAN

DIYARBAKIR 2008

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	2
ÖZET.....	11
ABSTRACT.....	12
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE DİLEKÇE.....	13
KISALTMALAR.....	14
GİRİŞ	15
BİRİNCİ BÖLÜM	
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	
I. GENEL OLARAK.....	16
II. VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	17
A. VERGİ HATALARI	18
1. Hesap Hataları	18
a. Matrah Hataları	18
b. Vergi Miktarında Hata	19
c. Mükerrer Vergilendirme	19
2. Vergilendirme Hataları	19
a- Mükellefin Şahsında Hata	20
b- Mükellefiyette Hata	20
c- Mevzuda (Konuda) Hata	20
d- Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	21
B. UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA HATA BULUNMASI DURUMUNDA DÜZELTME YAPILIP YAPILMAYACAĞI	21
C. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKMASI VE BU HATALARI DÜZELTMEYE YETKİLİ ORGANLAR	22
1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması	22
2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar	22
D. DÜZELTİLMESİ MÜMKÜN OLMAYAN VERGİ HATALARI.....	23
E. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ İLE İLGİLİ İŞLEMLER...23	
1. Düzeltme İsteminde Bulunma	23
2. Düzeltme İsteminin İncelenmesi.....	23
3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı.....	24

F. DÜZELTMEDE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLAR.....	24
1. Davasız ödeme	24
2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	24
3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Durum	25
4. Vergi Mahkemeleri Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının uygulanmasında Hata	25
5. Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri veya Danıştayca Reddi	25
6. Vergi Cezalarında Düzeltme	25
7. Vergi Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarında Hata Bulunması Durumunda	25
G. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ TALEBİ İLE DAVA AÇMA İLİŞKİSİ	26
III. UYUŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	27
A. GENEL OLARAK	27
B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	28
1. TARH YÖNTEMİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU.....	29
2. VERGİ TÜRÜ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU.....	30
3. CEZA TÜRÜ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU.....	30
4. MİKTAR İTİBARIYLA UZLAŞMANIN KONUSU	30
5. UZLAŞMANIN KONUSU DIŞINDA KALAN VERGİ VE CEZALAR	30

C. UZLAŞABİLME KOŞULLARI	31
1. Vergi Ziyasına Sebepiyet Verilmesinin Kanun Hükümlerine Gereği Kadar Nüfuz Edememekten İleri Geldiğinin İddia Olunması	31
2. Vergi Ziyasının, Bu Kanunun 369. Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklandığının İddia Edilmesi	31
3. Tarhiyatta, Bu Kanunun 116, 117 Ve 118'inci Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunun Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması	31
4. Yargı Kararları İle İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılığının Olduğunun İleri Sürülmesi	31
D. UZLAŞMA KOMİSYONLARI	32
1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	33
2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	33
3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma komisyonu	33
4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	33
5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu	34
E. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİSİ, TOPLANMA VE KARAR YETER SAYISI	34
F. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ	35
G. UZLAŞMA TALEBİ VE İNCELENMESİ	35
H. KISMİ UZLAŞMA TALEBİ	36
J. UZLAŞMA BAŞVURUSUNDA BULUNMA SÜRESİ	37
K. UZLAŞMA TALEBİNİN İNCELENMESİ	38

L. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN GÖRÜŞMEYE ÇAĞRILMASI	38
M. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN ÇAĞRIYA UYMASI	39
N. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN ÇAĞRIYA UYMAMASI	39
O. UZLAŞMANIN SAĞLANMAMASI (VAKİ OLMAMASI)	39
Ö. UZLAŞMA TOPLANTISININ YAPILAMAMASI	39
P. UZLAŞMANIN SAĞLANMASI (VAKİ OLMASI)	40
R. ÜZERİNDE UZLAŞILAN VERGİ VE VERGİ CEZASININ ÖDENMESİ	40
S. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	41
1. Yetkili Vergi Dairesi Bakımından Uzlaşmanın Konusu	42
2. Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu	42
3. Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu	43
4. Ceza bakımından Uzlaşmanın Konusu	43
5. Miktar Yönünden Uzlaşmanın Konusu	43
Ş. UZLAŞMA KOMİSYONLARI	43
1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu	43
2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu	44
a. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde	44
b. Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde	45
c. Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon	45
d. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	46
T. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ TOPLANMA VE KARAR YETER SAYISI	46
U. UZLAŞMA TALEBİ	47
1. Talep ve Davet Süresi	47
2. Uzlaşma Davetine Uyulmaması	48
3. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Yükümlüye Bildirilmesi	48
4. Uzlaşma Talebinin- Davetinin İncelenmesi	48

Ü. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI	49
V. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMESİNİN VE UZLAŞMAYA VARILAMAMASININ SONUÇLARI	50
Y. ÖDEME ZAMANI	50
IV. VERGİ CEZALARININ İNDİRİMLİ ÖDENMESİ YOLUYLA UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	51
A. GENEL OLARAK	51
B. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN KAPSAMI	52
1.Verginin Türü Bakımından	52
2.Cezanın Türü Bakımından	52
3.Tarhiyatların Türü Bakımından	52
C. İNDİRİMLİ ÖDEMEDEN YARARLANABİLMENİN KOŞULLARI	52
1- Vergi Aslı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması	52
2-Dava Açma Süresi İçinde, İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması	53
3-Ödemenin Vadesinde Yapılması	54
D. CEZALARDA YAPILACAK İNDİRİMİN TUTARI	55
E. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN SONUÇLARI	55
V. PİŞMANLIK VE ISLAH	55
A. GENEL OLARAK	55
B. PİŞMANLIK KAPSAMINA GİREN VERGİLER	56
C. PİŞMANLIK KAPSAMINA GİREN SUÇ VE CEZALAR	57
1.Vergi Ziyana Bağlı Suçlar	57
2.Kaçakçılık Suçları ve Cezaları	57
3.Usulsüzlük cezalarında	57
D. PİŞMANLIK HÜKÜMLERİNİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR	57
1.Haber verme tarihinden önce ihbar yapılmamış olması	57
2.Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olması	57
3.Hiç verilmemiş olan beyannamelerin 15 gün içinde tevdi olunması	58
4.Noksan ve yanlış beyanın tamamlanması	58

5.Haber verilen vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi	58
E. PİŞMANLIK VE ISLAH HÜKÜMLERİNE GÖRE VERİLEN .BEYANNAMELER ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLER	
	58
F. PİŞMANLIK VE ISLAH TALEBİNİN REDDEDİLMESİ DURUMUNDA YAPILACAKLAR	
	59
G. PİŞMANLIK VE ISLAH KOŞULLARINA UYULMAMASI	
	60
H. PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASININ YERİNE GETİRİLMESİNİN SONUÇLARI	
	60
J. PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN BAZI DURUMLAR	
	60
1.Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar beyan edilmesi veya vergiye tabi matrah bulunmaması	
	60
2.Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen beyannamede daha önce kesinti suretiyle ödenmiş vergilerin, mahsup edilecek vergi olarak gösterilmesi durumu..	
	61
3.Beyanname verilmeyen hesap dönemi ile ilgili olarak kanuni sürenin bitimini izleyen ilk gün içinde olayın takdir komisyonuna sevk işlemini takiben aynı gün pişmanlık talebiyle beyanname verilmesi	
	61
4.İlgili dönem için beyanname verilmemesini haklı gösteren bir neden bulunmaması durumunda mükellefe beyana çağrı mektubu gönderilmesi	
	61
5. Beyanname vermeyen mükelleflerden gayri faal olanlar hakkında yapılacak işlemler	
	62
6.Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunan mükellefin koşulları yerine getiremeden ölümü	
	63
7.Mücbir sebep ve zor durum hali ile pişmanlık ve ıslah müessesinin ilişkisi	
	63
8.Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan olayla ilgili olarak daha sonra inceleme yapılması ve re'sen takdire gidilmesi	
	63
9.Veraset ve intikal vergisinde pişmanlık	
	63
10.Beyannamenin haber verme dilekçesi olmaksızın ya da dilekçenin pişmanlık talebi olmaksızın verilmesi	
	64
11Takdire sevk işleminden sonra pişmanlık talebinde bulunulması.64	
12. İhtirazi kayıtlı pişmanlık yoluyla beyanname verilmesi	
	64

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ

I.GENEL OLARAK	64
II. VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTLENME	65
A. Genel Açıklama	65
B.Vergi Mahkemeleri	66
C. Bölge İdare Mahkemeleri	67
D.Danıştay	67
1. Genel olarak	67
2.Vergi Dava Daireleri	67
3.Vergi Dava Daireleri Kurulu	68
4.İçtihatları Birleştirme Kurulu	68
III. VERGİ YARGILAMASI USULÜ	69
A.Temel Mevzuat	69
B.Vergi Davalarının Niteliği	69
C.Davanın Konusu	69
D.Davanın Tarafları	70
1. Davacı	70
2. Davalı	70
3.Davaya Vekâlet	70
4.Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması	71
a.Genel Olarak	71
b.Davaya Katılma	71
c.Davanın İhbarı	71
E. Görev ve Yetki	71
1. Görev	71
a. Genel olarak	71
b. Vergi Mahkemeleri'nin Görevli Olduğu Davalar	72
c. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Baktığı	
Davalar	72
d. Mahkeme Tarafından Görev Konusunun İncelenmesi	72
e.Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi	73

2-Yetki	73
a. Genel Olarak	73
b.Yetki İtirazlarının Mahkeme Tarafından İncelenmesi	73
3. Mercı Tayini	73
4. Davaların Birleştirilmesi ve Ayrılması	73
a. Genel Olarak	73
b. Bağlantı Kararının Verilmesinde Yetki	74
c. Bağlantılı Davaların İncelenmesi	74
F. Davanın Açılması	75
1. Dava Dilekçesi	75
2. Dilekçelerin Verileceği Yerler	75
3. Tek Dilekçe İle Dava Açılması	76
4.Dilekçe Hakkında Uygulanacak İşlemler	76
G. Dava Açma Süresi	76
1. Genel Olarak	76
2. Dava Açma Süresinin Başlangıcı	77
3. Dava Açma Süresinin Durması ve Uzaması	77
a. Dava Açma Süresinin Durması	77
b. Dava Açma Süresinin Uzaması	77
H. Dava Açmanın Sonuçları	78
1. Yürütmenin Durdurulması	78
2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi	78
3. Derdestlik	78
4. Hüküm Verme	78
I. Davanın Görüşülmesi ve Karar	79
IV. YASA YOLLARI	82
1.Genel Olarak	82
a.Olağan Yasa Yolu	82
b.Olağanüstü Yasa Yolu	82
2. İtiraz	82
3.Temyiz	83
4. Kararın Düzeltilmesi	85

5. Kanun Yararına Temyiz	86
6. Yargılanmanın Yenilenmesi	87
V. DİĞER BAŞVURU YOLLARI	89
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	90
KAYNAKÇA	93

ÖZET

Yaşadığımız toplumda birey olarak, birtakım hakların sahibi olduğumuz kadar, yüklenmek zorunda olduğumuz bazı sorumluluklarımız da vardır. “Vergi verme” ödevi de bu sorumluluklarımızdan biridir.

Vergi, devletin en önemli finans kaynağıdır ve birey ile devlet arasında bir kamu ilişkisi meydana getirir. Ancak bazı durumlarda bu ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların bir bölümü idari aşamada çözümlenirken bir bölümü de yargısal süreç sonucunda çözüme kavuşmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle vergilendirme ilişkisinden doğan sorunların, idari aşamada çözümlenmesi daha sonra ise vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü incelenecektir.

ABSTRACT

As a person, we have some rights, on the other hand we have some responsibilities that we must do. One of our responsibility is to give tax.

Tax is the most important financial source of the goverment. The tax establish public relation with goverment and the person. But sometimes there might be some disagreement that sourced from these relationship. Some of these disagreements are solved at the publical stage, some of them are solved at the end of the judgement.

In these study, firstly we will examine the solves of the problems that caused from the relationships of the tax in the publical stage. And then we will examine the solves of the problems that caused from the relationships of the tax in the judgement.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma jürimiz tarafından

Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan :

Üye :

Üye :

Üye :

Üye :

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../.....

.....

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Any.	: Anayasa
AyM	: Anayasa Mahkemesi
BİMH	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas
K.	: Karar
Kt	: Karar tarihi
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
M.	: Mahkeme
MB	: Maliye Bakanlığı
S.	: Sayı
s	: Sayfa
Sf.	: Sayfa
T	: Tarih
TÖUzl.Yön	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
Vd.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Birey olarak yaşadığımız toplumda haklarımız olduğu gibi bazı yükümlülüklerimiz de bulunmaktadır. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer alan vergi verme ödevi bu yükümlülüklerden biridir. Anayasanın 73. maddesine göre “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”

Devlet kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için bazı kaynaklardan faydalanmak zorundadır. Yaşadığımız çağda vergi, devletin adeta en önemli finans kaynağıdır. Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan vergi, devlet ile birey arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkarmaktadır. Bu ilişki devletin vergilendirme yetkisinden doğduğu için doktrinde vergi hukuku ilişkisi olarak isimlendirilmektedir.

Vergi ilişkisinden kaynaklanan işlemlerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Aksi durumda vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında farklı aşamalarda çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümünde mükellef bazen yargı yollarına başvurmadan vergi idaresine başvurarak sorunun çözülmesini isteyebilmektedir. Böyle bir durumda sorun idari aşamada çözülmektedir. Bazı durumlarda ise mükellef sorunun idari aşamada çözülebilmesi için gerekli şartları taşımamakta veya bütün şartlar tamam olsa bile yargı yoluna gitmeyi tercih etmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle vergilendirme ilişkisinden doğan sorunların, idari aşamada çözümlenmesi daha sonra ise vergi uyuşmazlıkların yargısal çözümü incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

I. GENEL OLARAK

Vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu sorunların çözüme kavuşturulmasına “barışçıl yollar” ya da “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” denilmektedir. Bu yollara barışçıl yollar denilmesinin sebebi, teknik anlamda bir yargı mercii önünde niza/çekişme/uyuşmazlık haline getirilmeksizin sorunun ortadan kaldırılmasıdır. Başka bir deyişle, bu yollarla idare ile vergi ödevlisi arasındaki sorun bir uyuşmazlık konusu yapılmadan taraflar arasında sona erdirilmektedir¹.

Vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bunlara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da dahil edilmesi mümkündür. Barışçıl yollara kural olarak, vergiler ve cezalar için tarh/tahakkuk/ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir².

Vergi hukukunda idari çözüm yollarına başvurma mükellef için zorunluluk teşkil etmemektedir. Mükellef dilerse sorunun idari aşamadayken çözümünü talep edebilmekte dilerse dava açma süresi içinde yargısal makamlara başvurarak sorununun çözüme kavuşturulmasını talep edebilmektedir.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıklarının; gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer, emlak, gümrük, motorlu taşıtlar ve diğer vergileri ile resim ve harçları da kapsadığı söylenebilir. İdari aşamada çözümlenebilecek uyuşmazlık mükellef ya da sorumlunun beyanı üzerine yapılan tarhiyattan kaynaklanabileceği gibi, re’sen ikmalen ya da idarece yapılmış bir tarhiyattan da kaynaklanabilir. Bunların yanı sıra mükellefiyetten, mükellefin şahsından, ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin hatalı olmasından doğan, kaynaklanan uyuşmazlıklar da idari aşamalarda çözümlenebilir³.

Vergi uyuşmazlıkları, yükümlülerin bildirimleri sonucun ya da re’sen incelenme sonucu da ortaya çıkabilir.

¹ ÖNCEL-KUMRULU- ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.169-170, Turhan Kitabevi, Ankara 2006

² KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.39, Yetkin Yayınları, Ankara 2007

³ KIZILOĞLU, Şükrü-Zuhal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s.99, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005

Söz konusu uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözümlenebilmesinin ilk şartı uyuşmazlık konusu bir olayın meydana gelmesidir. Ayrıca uyuşmazlık idari aşamada çözülebilecek nitelikte olmalı ve mükellef uyuşmazlığa ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelidir.

II. VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Vergi alacağıın tarh, tahakkuk, tebliğ aşamalarında vergi mükellefinin lehine veya aleyhine hatalar yapılabilmektedir. Söz konusu bu hatalar vergi mükellefinin veya vergi idaresinin tek taraflı hareketlerinden kaynaklanabilmektedir. Yükümlü, aleyhine bir durum oluşturan vergi hatasının varlığı halinde doğrudan yargı yoluna başvurabileceği gibi ilgili vergi idaresinden mevcut hatanın düzeltilmesini talep edebilir.

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir⁴.

“Hata Düzeltilme” kavramı vergi usul kanunumuzun 116. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre: **“Vergi hatası, vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır.”** Burada vergi hatası bir kavram olarak tanımlanmıştır. Buna göre yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden değildir. Aynı zamanda, bu hatalardan dolayı haksız yere “fazla” ya da “eksik” vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir⁵.

Vergilendirme işlemlerindeki belirli sakatlıkların giderilmesini sağladığından düzeltilme yolu bir yandan verginin yasallığı ilkesinin subjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açar; böylece anayasal hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynar. Öte yandan düzeltilme yolu anayasal başvuru hakkı kapsamında idari merciler nezdinde yapılan girişimlerin bir örneğidir; ayrıca ilerde uyuşmazlığı yargı yoluna intikalinin bir ön hazırlığı niteliği taşıması nedeniyle de anayasal başvuru hakkının içinde yer alan, yargı mercilerine gidebilme hakkı ile de ilintilidir⁶.

⁴ DUMLU, Harun, “Vergi Hatalarını Düzeltilme ve Şikayet Yolu”, Maliye ve Sigorta Yorumları, s.62, Sayı:380

⁵ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi, Ankara 1975

⁶ ÖNCEL-KUMRULU- ÇAĞAN, s.173-174

A. VERGİ HATALARI

Vergi usul kanununun 117. maddesinde hesap hataları, 118. maddesinde de vergilendirme hataları düzenlenmiştir.

1. Hesap Hataları

VUK'un 117. maddesinde, üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulan hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından ortaya çıkabilmektedir⁷. Hesap hataları, maddede tahdidi olarak sayılmış olduğundan bunlar dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, Kanun'a aykırı düşecektir⁸.

Hesap hataları matrahta hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme olarak üç bölüme ayrılmıştır.

a. Matrah Hataları

VUK'un 117. maddesinin birinci bendine göre matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli⁹ ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Buna göre

- Beyanname,
- Tahakkuk fişi,
- İhbarnameler,
- Takdir komisyonu kararları,
- Vergi inceleme ve teftiş raporları
- Yoklama fişi
- Tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar
- Tahakkuk pusulası
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları, matrah hatalarını yapılabileceği belgelerden bazıları olarak gösterilebilir¹⁰.

Matrah hatasında vergi dairesi veya yükümlü aleyhine yapılmış olan bir işlem yanlışlığı mevcuttur. Düzeltilmesi talep edilecek hata ilk bakışta fark edilen ve herhangi bir yorumu gerektirmeyen hatalardır.

⁷ KIZILOĞ, Şükrü, İdari aşamalarda Çözümenebilecek Vergi Hataları, s.7, Hürses, 06.04.1998

⁸ BERKEM ve Ark. a.g.e, s.201

⁹ Türk vergi sisteminde tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır.

¹⁰ KIZILOĞ, Şükrü, Matrah Hataları ve Düzeltme, s.7, Hürses, 17.02.2000

Matrah hatası konusunda dikkat edilmesi gereken husus matrah hatası sebebi ile düzeltme yapılabilmesi için hatanın bir değerlendirme hatası niteliğinde olması veya bu şekilde mütalaasının mümkün bulunmaması gerektiğidir ¹¹.

b. Vergi Miktarında Hata

VUK'un 117. maddesinin ikinci bendinde , “Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.” şeklinde belirtilmiştir.

Buna göre gelir vergisi kanununda öngörülen indirimlerin dikkate alınmaması nedeniyle vergi miktarının gerekenden yüksek hesaplanması verginin miktarında hataya örnek teşkil etmektedir.

c. Mükerrer Vergilendirme

VUK 117. maddede düzenlenmiş hesap hatalarının 3. bölümünü mükerrer vergilendirme oluşturmaktadır. 117 maddede mükerrer vergilendirme: “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Verginin mükerrerliği nedeniyle düzeltme talebinde bulunulabilmesi için;

- vergilendirme döneminin,
- matrahın,
- verginin

aynı olması gerekmektedir. Bunlardan birinin farklılığı mükerrerliğe engel teşkil eder. Mükerrerlik özellikle bağlı olunan vergi dairesinin çevresi dışında faaliyet gösteren mükellefler için söz konusu olmaktadır.

2. Vergilendirme Hataları

VUK'118. maddesinde vergilendirme hataları dörtlü bir ayrıma tabi tutularak

- Mükellefin şahsında hata
 - Mükellefiyette hata
 - Mevzuda hata
 - Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata
- şeklinde düzenlenmiştir.

¹¹ ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.387, Oluş Yayınları, Ankara 2006

a. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata vergi usul kanununun 118. maddesinde “ Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi uygulamada pek sık rastlanılan bir olay değildir¹². Burada dikkat edilmesi gereken tarihyata muhatap olarak belirlenecek kişinin tayininde yapılan yanlışlığı mükellefin şahsında hata kavramı ile karıştırmamanın önemidir. Zira tarihyatın muhatabının tayini ile ilgili uyuşmazlığın yargı mercilerince çözülmesi gerekmektedir.

b. Mükellefiyette Hata

VUK’un 118. maddesinde “Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. “ şeklinde düzenlenen mükellefiyette hatada önemli olan mükellefin vergiye tabi olmadığına ya da vergiden muaf tutulduğuna açık bir şekilde belli olması hususunun gerekliliğidir. Bunun tersi bir durumda vergi hatasının mevcudiyetinden bahsetmek mümkün değildir.

Mükellefiyette hataya örnek olarak; at yarışları düzenlenmesi ve alınması ile ilgili hizmetlerde katma değer vergisi mükellefinin Türkiye Jokey kulübü yerine ganyan bayinin belirlenmesini verebiliriz. Maliye Bakanlığı söz konusu durumu VUK’un 118. maddesine göre vergide hata olarak görüp düzeltme konusu yapılması gerektiğine karar vermiş ve bu yönde idari görüş oluşturmuştur¹³.

Ayrıca Danıştay intikal eden birçok uyuşmazlıkta Danıştay dairelerinin aynı doğrultuda verilmiş birçok örnek kararı bulunmaktadır.¹⁴

c. Mevzuda (Konuda) Hata

Verginin mevzuunda hata açık olarak vergi mevzuuna girmeyen ve ya vergiden istisna tutulan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması şeklinde vergi usul kanunumuzda tanımlanmıştır.

Mükellefiyette hata türünde olduğu gibi bu hata türünde de “açık olma” koşulu aranmaktadır. Ancak, burada sözü edilen hata, mükellefin şahsında değil, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır¹⁵. Bir gelir türünün, servet olarak ya da bir bağışın gelir olarak vergilendirilmesinde bu şekilde bir hatadan söz edilir¹⁶.

¹² KIZILOT, Şükrü, İdari Aşamalarda Düzeltilebilecek Vergi Hataları, s.7, Hürses, 18.01.1998

¹³ MB’nin 02.06.1198 tarih ve B.07.0.GEL.052/5208-8-20539 sayılı özelgesi

¹⁴ Danıştay 7.D. 20/04/1998 tarih ve 1997/1357 e, 1998/1429 k.

¹⁵ Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Yayını s.278

¹⁶ KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, s.109, Ankara 1989

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmışsa, yine verginin konusunda hataya düşülmüş demektir¹⁷.

d.Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, istenen verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır(VUK. 118/4).

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olmasının vergi hatası sayılabilmesi için, bu hata dolayısıyla verginin ilgili bulunduğu dönemin vergisine kıyasla fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekir¹⁸. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta Danıştay'ca;

“...Vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme, vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir.” Şeklinde karar verilmiştir¹⁹.

Emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, vergi kesintisine tabi olmayan bir ödemenin kesintiye tabi tutulmak suretiyle ilgiliye ödenmesi vergilendirme hatalarına örnek olarak verilebilir.

B. UZLAŞILAN VERGİ VE CEZALARDA HATA BULUNMASI DURUMUNDA DÜZELTME YAPILIP YAPILMAYACAĞI

Uzlaşma ile ödenecek vergi miktarı ve cezaları konusunda vergi dairesi ile mükellef anlaşmaktadır. Bu nedenle Uzlaşma tutanağı, bir anlamda sözleşme ya da bir sulhname türüdür ve vergi idaresinin uzlaşma teklifi bir icap, mükellefin uzlaşma isteği ise bir kabuldür ve uzlaşmanın sağlanması ile de sözleşme tamam olur²⁰.

Vergi hukukunda yanılma durumunda ceza kesilmesi söz konusu olmaz ve böyle bir durumda oluşan hatalar vergi usul kanunu hükümlerine göre düzeltilir.

Yine vergi hukukunda vergi yargı yerlerinden geçmiş olan muamelelerde vergi hatası bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları ile kesinleşmiş olsa bile, hatalar

¹⁷ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, s. 155, Filiz Kitabevi, 2.Bası, İstanbul 1989

¹⁸ CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.228, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Bası Ankara 2006

¹⁹ Danıştay 4.D. 29/04/1996 tarih ve E. 1995/5072 ve K. 1996/1438 sayılı karar (KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler) C.4.; S.899

²⁰ ŞENGÖZ, Yunus, Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Vergi Hatası Bulunması Halinde Düzeltme Yapılabilir mi?, s.36, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 299, 01/06/1999

hakkında yargı mercilerince karar verilmemiş olması koşulu ile VUK'un 116 ve izleyen maddelerine göre düzeltilmesi gerekir²¹.

Vergi idarelerince son yıllarda verilen muktezalarda;

— vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların

— Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların

— Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların

Uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması durumunda, söz konusu tarhiyatların vergi usul kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmesi şeklinde bir uygulamaya geçilmiş bulunduğunu bildirmektedir²².

C. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKMASI VE BU HATALARI DÜZELTMEYE YETKİLİ ORGANLAR

1.Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

VUK 119. maddesinde vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlığa neden olan hataları beş bent halinde düzenlemiştir. Kanun maddesine göre söz konusu hatalar aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkarılabilir:

a-İlgili memurun hatayı bulması ya da görmesi

b- Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile

c-Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile

d-Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile

e-Mükellefin hatayı fark ederek başvurması ile

2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar

VUK'un 120 maddesine göre vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi karar verir. Vergi dairesi hatanın miktarına bakmaksızın düzeltilmesine karar verebilir.

Düzeltilme isteğinin reddedilmesi durumunda mükellef, kalan süreye göre vergi mahkemesine veya Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir²³.

²¹ ŞENGÖZ, s.37

²² MB'nin, 26/10/1194 tarih B.07.0.GEL.0.09/206-3864-71945 sayılı Özelgesi'nin, 02/02/1998 tarih B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı Özelgesi

²³ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, s.178, Seçkin Yayınları, 11.Bası, Ankara 2005

D. DÜZELTİLMESİ MÜMKÜN OLMAYAN VERGİ HATALARI

Bazı vergi hataları düzeltme hükümlerinin kapsamı dışında kalmaktadır. Bu tür hatalara örnek vermek gerekirse;

- Takdir komisyonundaki hesap ve matrah hataları
- Mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya eksiklikleri
- Muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu durumlarda ileri sürülen mükellefiyet hataları
- Gelir vergisi kanunun uygulanmasında ihtiyari toplama hakkına sahip olmalarına rağmen istisna hadleri altında kalan gelir unsurlarını ihtiyaren beyan eden mükelleflerin, daha sonraki düzeltme talepleri
- Damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra, hukuki işlemten vazgeçilmesine bağlı düzeltme talepleri

E. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ İLE İLGİLİ İŞLEMLER

1.Düzeltilme İsteminde Bulunma

VUK 122. maddeye göre; “ Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. “ Ayrıca yine aynı kanun maddesine göre düzeltme dilekçelerinin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkündür.

Düzeltilme ve şikâyet yolunun vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan sorumlular tarafından da isteneceği kuşkusuzdur²⁴. Danıştay’ın aynı doğrultuda kararları bulunmaktadır.

2.Düzeltilme İsteminin İncelenmesi

Düzeltilme isteminin incelenmesine ilişkin husus VUK. 123. maddede düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesine göre; vergi dairesinin ilgili servisi düzeltmeye ilişkin istemi kendi görüşünü de ekleyerek vergi dairesi müdürüne gönderir. Vergi dairesi müdürü talebe karşın düzeltme yapılmasını emreder veya reddettiği takdirde redde ilişkin karar, düzeltme isteminde bulunana bildirilir.

²⁴ KIZILOĞLU, Şükrü, Vergi Sorumlularının da Düzeltme Talep Edebileceği, s.7, Hürses, 08.11.1196

Ayrıca VUK'un 121. maddesine göre, idare tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması durumunda re'sen düzeltme yapılabilir. Düzeltmenin mükellef aleyhine yapıldığı durumlarda ilave verginin mükellefe tebliği zorunludur. Mükellef re'sen yapılan bu düzeltme işlemine karşı dava açma hakkına sahiptir.

3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Düzeltilme talebi zamanaşımı süresi içinde yapılır. Burada söz konusu olan zamanaşımı niteliği itibariyle hak düşürücüdür. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve düzeltilemez. Ancak VUK'un 126. maddesine göre bu beş yıllık zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı bir yıl uzatılmış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır²⁵.

F. DÜZELTMEDE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLAR

1. Davasız ödeme

Yapılan tarhiyata karşı dava açılmaması ile dava açma süresi bittikten sonra vergi tahsil edilebilecek aşamaya gelmektedir. Böyle bir durumda tarhiyat herhangi bir organın tasarrufuna konu olmadığından vergi hataları normal şekilde düzeltilir.

2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

VUK 376. maddede düzenlenen cezada indirim müessesinde mükellef yapılan tarhiyata rızasını beyan etmiştir. Ancak mükellefin rızasını beyan etmesine rağmen ceza

²⁵ UFUK, Mehmet Tahir, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, s. 100, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 375, 01.09.2002

indiriminden yararlanılarak ödenen vergi ve cezada hata bulunması durumunda gerekli düzeltmenin yapılacağı kuşkusuzdur.

3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Durum

Uzlaşma tutanakları nitelik olarak kesindir ve bu tutanaklara karşı yargı mercilerinde dava açma yoluna gidilemez. Ancak üzerinde uzlaşılan tutanak vergi hatası taşıyorsa düzeltme yapılabilir.

4.Vergi Mahkemeleri Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının uygulanmasında Hata

VUK 'un 125. maddesinde Vergi Mahkemeleri Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kararları üzerine gerçekleştirilecek işlemlerde hata bulunması durumunda kararlar kesinleşmiş de olsa düzeltme yapılabileceği belirtilmektedir.

Ancak böyle bir durumda yargı organlarının hatalar hakkında karar vermemiş olması gerekmektedir.

5. Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri veya Danıştay'ca Reddi

Vergi mahkemeleri veya Danıştay'ın mükellefin ödeme emrine karşı açtığı davayı reddettiği durumlar, tarhiyatın hatasız olduğu anlamına gelmemektedir. Böyle bir durumda tarhiyatta hata var ise bu hatanın düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

6. Vergi Cezalarında Düzeltme

Vergi cezalarında yapılan hataların da düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir.

7. Vergi Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarında Hata Bulunması Durumunda

Vergi Mahkemeleri ve Danıştay kararlarında bazı durumlarda rakamsal hatalar bulunabilmektedir. Böyle bir hata nedeniyle alınması gereken vergi eksik ya da fazla hesaplanmış olabilir. Ancak bu nitelikteki hataların düzeltme hükümleri kapsamında

düzeltilmesi mümkün değildir. Bu hatalar ancak ilgili yargı yerinden kararın infazına kadar “ kararın tavzihi” yolu ile düzeltilebilir.

G. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ TALEBİ İLE DAVA AÇMA İLİŞKİSİ

Herhangi bir vergisel işlemde hata bulunması durumunda mükellef ya hatanın düzeltilmesi için vergi dairesine başvuracak ya da yargı mercilerine başvurarak sorunu yargısal aşamaya taşıyacaktır. Ancak mükellef hatanın düzeltilmesi nedeni ile ilgili vergi dairesine başvurduktan sonra da vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilecektir.

Bu özelliği ile düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, Kanun’a uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek bir güvencedir²⁶.

Mükellef düzeltme talebinde bulunduğu takdirde vergi dairesi mükellefin bu talebine atmış gün içinde cevap vermek durumundadır. Düzeltme talebi reddedildiği takdirde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmemiş ise mükellef açısından bir sorun yoktur. Zira mükellef, böyle bir durumda kalan süre içinde davasını açabilecek ve sorununu yargıya taşıyabilecektir.

Ancak dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebi reddedilen mükellef, atmış gün içinde Maliye Bakanlığı’na şikâyet yolu ile başvurarak düzeltme talebinde bulunacaktır²⁷. Bu başvurusunun da reddedilmesi durumunda bu tarihten itibaren 30 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidecektir.

²⁶ DUMLU, s.62

²⁷ Dava açma süresi geçtiği halde şikâyet yolu ile Bakanlığa başvurmadan vergi mahkemesinde dava açıldığı takdirde mahkeme, idari merci tecavüzü varlığı nedeniyle dosyanın Maliye Bakanlığına intikali gerektiğine karar vermektedir.

III. UYUŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

A. GENEL OLARAK

Uzlaşma müessesesi ilk defa 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı kanunla VUK'un 376. maddesinden sonra gelecek şekilde Ek 1-10. maddelerinde yer alan hükümlerle vergi sistemimize girmiştir²⁸.

Bu müessese ile mükelleflerle mali idare arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarını, mali yargıya başvurmadan çözümlenmek suretiyle bürokratik işlemleri azaltmak ve kamu alacağının kısa sürede tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır²⁹.

Uzlaşma müessesesinin, vergi uyuşmazlığının iki tarafın karşılıklı iradelerine bakılarak bir tür idari sözleşme olduğunu söyleyen hukukçular vardır³⁰.

Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirilebilmesi nedeniyle, uzlaşma müessesesi, vergiden beklenen toplumsal yararı zamanında sağlayacak niteliktedir Bu özelliği sayesinde, uzlaşma müessesesi İdari Yargı'nın yükünün azalmasına da yardımcı olmaktadır³¹.

Mükellef uzlaşma sonucunda ödemesi gereken vergi ve gecikme faizinin bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca bu müessese sayesinde usul ekonomisi açısından da birçok fayda sağlanmaktadır.

Doktrinde birçok kişi uzlaşmanın vergide anayasal eşitlik ilkesini zedelediğini düşünmektedir. Bu düşünceye katılmamak mümkün değildir. Zira bu müessese vergi ile ilgili ödevlerini, yerine getirmeyen mükellefleri adeta ödüllendirmekte ve bu durum diğer mükellefler açısından özendirici bir etki yaratmaktadır. Ayrıca aynı durumda bulunan mükelleflerden birinin uzlaşması ancak bir diğerinin uzlaşmaması durumunda her iki

²⁸ KIZILOT, Şükrü- Zuhâl, s. 239

²⁹ BAHAR, Cevdet Okan, Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanlaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma, s.161, Vergi Dünyası, S.255

³⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.171

³¹ CANDAN, s, 232-233

mükellefin ödeyeceği vergi miktarı farklı olacaktır. Böyle bir durum eşitlik ilkesine ciddi bir aykırılık teşkil etmektedir.

VUK'a göre uzlaşma yapılmasının nedenleri;

- Tarhiyatta VUK'un 116,117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,

- Tarhiyatta VUK'un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma durumunun mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabının tarafından iddia edilmesi,

- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine, gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

- Müphem, yoruma açık bulunan hususlarda mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,

- Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, benzer olaylarda başka yönde bildirilmiş olmasının bulunması

şeklinde sayılabilir. Uygulamada mükelleflerin bu sebeplerden birine dayanıp dayanmadığı hususu üzerinde fazlaca durulmakta ve zımnen ilk nedenin var olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir. Bu durumun kanun hükümlerinin yok sayılması kabul edilerek eleştirildiği görülmektedir³².

Uzlaşma müessesesi VUK'un ilgili bölümlerinde 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı kanun ve 11.8.1999 tarih ve 4444 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerde ve bu düzenlemelerin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan "Uzlaşma Yönetmeliği " ile "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" nde yer alan hükümlere göre işletilmektedir. Uzlaşma ile ilgili şekil ve esas kuralları tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi ile düzenlenmiştir.

B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Aslında bu uzlaşma türü sadece uzlaşma olarak adlandırılmaktadır. Ancak vergi hukuku sistemimizde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de bulunması nedeniyle ve

³² KORKUSUZ, Mehmet, Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, s.74 vd, S.79, Temmuz 1999

herhangi bir karışıklığa mahal vermemek amacıyla tarhiyat sonrası uzlaşma olarak isimlendirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür.

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde öncelikle ortada tarh edilmiş bir verginin bulunması gerekmektedir. Burada doğmuş bulunan bir vergi alacağı üzerinde vergi dairesi ile mükellef pazarlık yapmaktadırlar.

VUK'un uzlaşmayı düzenleyen hükümlerinde 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikle bölümün Ek 2.3.4 ve 5. maddeleri yürürlükten kaldırılmış Ek 1. maddesi ise yeniden düzenlenmiştir.

Ek 1. maddenin ilk fıkrasında uzlaşmanın konusu uzlaşma talebinde bulunma süresi, uzlaşmanın koşulları, uzlaşmanın vaki olmamasının sonuçları ve mükellefin uzlaşma komisyonunda bulunduracağı temsilcilerine ilişkin hükümler bulunmaktadır. İkinci fıkrada ise; uzlaşma komisyonlarının oluşumu, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi ve uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim, ve harçların belirlenmesine, uzlaşma komisyonlarının yetkilerine uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi konularında Maliye Bakanlığı ile İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar bakımından İçişleri Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini Uzlaşma yönetmeliği ile kullanmıştır.

1. TARH YÖNTEMİ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU

Ek 1. maddenin ilk fıkrasının birinci cümlesi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının uzlaşmaya konu edilebileceğini hükme bağlamıştır³³. Beyana dayanarak tarh olunan vergiler uzlaşmanın kapsamı dışında kalmaktadır. Zira beyannamede gösterilen matrah aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilmektedir.

Ancak Danıştay'ın kimi kararlarında; ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceği belirtilmektedir³⁴.

³³ CANDAN Turgut, s. 239

³⁴ Danıştay 3. D., 9.3.2000, E:1999/1840, K:2000/1029

2. VERGİ TÜRÜ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU

Her türlü vergi, resim ve harç uzlaşmaya konu edilemez. Öncelikle Uzlaşma kapsamına giren vergi türünün VUK'UN 1. maddesinin kapsamında olması ve ayrıca uzlaşmaya konu edilebileceklerin yetkili makamca da belirlenmiş olması gerekmektedir. Yani VUK'nun kapsamına girmekle birlikte yetkili bakanlık tarafından uzlaşmanın kapsamı dahilinde olduğu kabul edilmeyen bir vergi türü uzlaşmaya konu edilemez. Ek 1. maddenin 2. fıkrasında, bir vergi resim ve harç türünün uzlaşma kapsamına alınabilmesi konusunda yetki verilen makamlar; Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı'dır. İçişleri Bakanlığı'nın bu yetkisi belediyeler ile il özel idarelerine ait harçlarla ilgilidir. Maliye Bakanlığı'da bu yetkisini tebliğler vasıtasıyla kullanmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullandığı ilk tebliğ 65 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğidir.

3. CEZA TÜRÜ BAKIMINDAN UZLAŞMANIN KONUSU

Uzlaşma kapsamında olan vergi cezaları, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarıdır. Vergi ziyai cezalarının bütünü uzlaşmaya konu edilemez.

Ayrıca genel ve özel usulsüzlük suçlarında da uzlaşma yoluna gidilemez.

4. MİKTAR İTİBARIYLA UZLAŞMANIN KONUSU

Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan uzlaşma yönetmeliğinin “uzlaşma komisyonlarının yetkisi” başlıklı beşinci maddesinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi, resim ve harç miktarının genel tebliğlerle belirleme esası getirilmiştir.

5. UZLAŞMANIN KONUSU DIŞINDA KALAN VERGİ VE CEZALAR

Bazı vergi ve cezaları uzlaşmanın konusu dışında kalmaktadır. Bunlardan ilki; kaçakçılık sonucunda bir eylem ile ortaya çıkan vergi ziyai cezasıdır. Böyle bir durumda mükellefe ve eyleme iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası, hem de tarh edilen vergi aslı uzlaşma kapsamına alınamaz.

Uzlaşmanın kapsamı dışında kalan ikinci durum “Uzlaşma ve Cezalarda İndirme” başlıklı ek 9. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre haklarında 376. madde hükümleri

uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak ceza muhatabı uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederse 376. madde hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkına sahiptir.

C. UZLAŞABİLME KOŞULLARI

1.Vergi Ziyasına Sebepiyet Verilmesinin Kanun Hükümlerine Gereği Kadar Nüfuz Edememekten İleri Geldiğinin İddia Olunması

Vergi ziyası cezası veya usulsüzlük eylemi mükellefin ilgili kanunu hükmünü gereği gibi bilememesinden (nüfuz edememesinden) kaynaklanıyorsa bu durumda uzlaşma yapılabilir. Mükellefin kanun hükmünü gereği gibi nüfuz edememesi her somut olayda ayrı değerlendirilir. Zira burada mükellefin özellikle eğitimi, yaşadığı çevre ve sosyal şartları oldukça önem arz etmektedir.

2. Vergi Ziyasının, Bu Kanununun 369. Maddesinde Yazılı Yanılma Halinden Kaynaklandığının İddia Edilmesi

VUK 369. maddede düzenlenmiş bulunan yanılma hali vergi cezalarını kaldırıcı etkiye sahiptir. Yanılma hali uzlaşma müessesesinde de vergi aslının azaltılması veya kaldırılmasına da neden olmaktadır. Burada yanılma halinin varlığının iddia olunması ve durumun uzlaşma komisyonunca da yerinde görülmesi gerekmektedir.

3. Tarhiyatta, Bu Kanununun 116, 117 ve 118'inci Maddelerinde Yazılı Vergi Hataları İle Bunun Dışında Her Türlü Maddi Hata Bulunması

VUK 116. ve 117. maddede düzenlenen türde vergi hatası olması durumunda mükellef idari ve yargısal yollara başvurabilir. İdari yollardan uzlaşma müessesesini de tercih edebilir.

VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde belirtilen maddi hatalar için de uzlaşma yoluna gidebilir. Ancak hukuki hatalar için uzlaşma başvurusunda bulunulamaz.

4. Yargı Kararları İle İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılığının Olduğunun İleri Sürülmesi

Yargı kararları ile idare ihtilaf konusu olayda görüş farklılığına düşerse böyle bir durumda da uzlaşma yoluna gidilebilir. Vergi incelemesi yapmaya veya ceza kesmeye yetkili olanlarca tarhiyatın ya da kesilen cezanın sebebi olarak kabul edilen bir durum, benzer olaylar sebebiyle verilen yargı kararlarında idarece başka bir yönde mütalaa edilmiş olabilir³⁵. Bu durumda mükellef yargı kararlarına istinaden uzlaşma talebinde bulunabilir.

D.UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Uzlaşma komisyonları vergi yükümlüsü ile vergi dairesi arasında yapılan görüşmelerde vergi dairesini temsil etmektedir. Uygulamada var olan diğer bir komisyon ile uzlaşma komisyonunun yapısı oldukça farklıdır. Takdir komisyonun tarafsız olma niteliği uzlaşma komisyonu için söz konusu değildir. Oluşumları açısından da her iki komisyon oldukça farklıdır. Zira takdir komisyonlarında yükümlü kesimini sembolik de olsa temsil eden üye olduğu halde uzlaşma komisyonunda böyle bir durum mevcut değildir.

Vergi yükümlüsü VUK Ek. Madde 1 gereği görüşmeler sırasında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilciyi bulundurabilir. Ancak bu kişi uzlaşma tutanağına imza atamaz. Sadece görüşmeler sırasında görüşlerini bildirir.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu, toplantı ve karar yeter sayısı gibi hususlar uzlaşma yönetmeliğinin 6. maddesinde düzenlenmiştir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma talebine konu edilen verginin genel bütçeye ya da diğer idarelere ait olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Şayet uzlaşma talebine konu olan vergi genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin ise vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu kurulmaktadır. Uzlaşma yönetmeliğinin 6. maddesine göre söz konusu komisyonlar üyelerin tamamının katılımıyla toplanır ve kararlar çoğunlukla alınır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görev başında bulunmamasından dolayı, bunlara vekâlet edenlerle komisyon toplanır. Vergi, resim ve harç belediye bütçesine giriyorsa komisyon belediye başkanlığında, il özel idarelerinin yetki alanına giriyorsa komisyonlar il ve ilçelerde kurulmaktadır.

³⁵ CANDAN, s.259

1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi müdürünün başkanlığında toplanır. Komisyonun diğer üyeleri vergi dairesi müdürünün belirlediği bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeftir.

Bağlı vergi dairesinde ise uzlaşma komisyonu malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurdan oluşur.

2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

5345 sayılı kanuna göre vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.

3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma komisyonu

Bilindiği gibi 5345 sayılı kanunla görev ve yetkileri belirlenen vergi dairesi başkanlıkları Ülkemizin 29 ilinde faaliyete geçmiştir. Vergi dairesi başkanlıkları kurulmayan yerlerde başkanlık faaliyetlerini eskiden olduğu gibi defterdarlıklar yerine getirmektedir. Bazı illerde başkanlıkların kurulması bazı illerde ise eski yapının muhafaza edilmesi tamamiyle arabesk bir düzenin oluşmasına neden olmuş ve bu da uygulamada bir takım problemlerin meydana gelmesine sebep olmuştur. Ayrıca kanunun yeterli zemin oluşturulmadan hazırlanması özellikle yerel mahkemelerde ve Danıştay'da sürekli problem yaşanmasına neden olmaktadır. Danıştay'ın özellikle bazı daireleri hala vergi dairesi başkanlıklarını temyiz aşamasında VUK'un 377. maddesi anlamında yetkili görmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı bu sorunu tebliğlerle ve el yazılarıyla gidermeye çalışsa da kalıcı değişiklik yapılmadan uygulamada sürekli sorun yaşanacağı gerçeği inkar edilemez.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma komisyonu vergi dairesi başkanı veya yetkilendirdiği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya vergi dairesi müdürleri veya müdürlerden oluşmaktadır.

4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairelerinin uzlaşma yetkisini aşan, ancak merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırlarının da altında kalan

uzlaşma taleplerinin incelenmesi için söz konusu komisyon kurulmuştur. Gelir idaresi başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı veya Grup Başkanlarından birinin başkanlığında, grup başkanları veya müdürlerden oluşmaktadır.

Gerektiğinde birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmektedir³⁶.

5. Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Bu komisyon Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşmaktadır. Söz konusu komisyonun görev alanında mahalli uzlaşma komisyonlarının yetki sınırını aşan vergi, resim ve harçlar bulunmaktadır.

E. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ YETKİSİ, TOPLANMA VE KARAR YETER SAYISI

Uzlaşma yönetmeliğinin 5 maddesine göre Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını genel tebliğ ile belirlemeye yetkilidir. Bakanlığın belirlediği miktar komisyonun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarının üst sınırını oluşturmaktadır. Ancak vergi zıya cezasının üst sınırı hakkında Bakanlığa verilmiş bir yetki mevcut olmadığından komisyon miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşabilir.

Komisyonun konu bakımından yetkili olduğu vergileri Bakanlık belirlemektedir. Bu durum uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin bazı sınırları olduğunun göstergesidir.

Uzlaşma komisyonlarının yetkisi yer itibariyle de sınırlandırılmıştır. Mahalli uzlaşma komisyonunun yetkisi belirli bir coğrafi alanla sınırlıyken merkezi uzlaşma komisyonunu yetkisi yer itibariyle bütün ülkeyi kapsamaktadır.

³⁶ KARAKOÇ, s.54

Uzlaşma yönetmeliğinin 6. maddesine göre uzlaşma komisyonları üç kişiden oluşur. Üyelerin biri komisyon başkanı yetkisine sahiptir. Komisyon bütün üyelerin katılımıyla toplanır ve kararlar çoğunlukla alınır.

F. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Komisyon kararlarının hukuki niteliği, kararın verilmesi sırasında, vergi idaresinin temsilcisi konumunda olup olmamalarına göre farklılık göstermektedir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi idaresini temsil etmektedir. Buna karşılık, uzlaşma başvurularının ön incelemeye tabi tutulması sırasında, vergi idaresinin temsilcisi gibi değil vergi idaresinden bağımsız herhangi bir idare gibi davranmaktadır³⁷.

Komisyonun vergi idaresinin temsilcisi konumunda iken vermiş olduğu kararlar vergi idaresinin irade beyanı yerine geçmektedir. Ancak vergi idaresinin bu kararla bağlı olabilmesi için kararın hukuka aykırı bir karar olmaması gerekmektedir. Buna göre de karar; miktar konu ve yer itibariyle yetkili komisyonca alınmalı, oluşum itibariyle uzlaşma yönetmeliğine aykırı olmamalı ve toplantı ve karar yeter sayıları usulüne uygun olmalıdır. Yani komisyon üyelerin tamamıyla toplanmalı ve karar oyçokluğu ile alınmış olmalıdır.

Uzlaşma komisyonunun beyan ettiği iradesi karşı tarafın iradesiyle uyduğu takdirde uzlaşma gerçekleşmiş olmakta ve vergi idaresi artık bu sonuca uyararak uzlaşma tutanağının gereğini yerine getirmek zorundadır.

Uzlaşma komisyonunca uzlaşma başvurularını ön incelemeye tabi tutulması sırasında vergi idaresinde bağımsız bir idare gibi verdiği uzlaşma başvurusunun reddi kararları hukuki sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu kararlar dava konusu edilebilmektedir.

G. UZLAŞMA TALEBİ VE İNCELENMESİ

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesindeki düzenlemeye göre uzlaşma talebinde bulunma hakkı mükellefe aittir. Vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur.

³⁷ CANDAN, s.264

Burada geçen mükellef kelimesi vergi sorumlusunu da kapsamaktadır. Ayrıca komisyon da re'sen vergi idaresini ve vergi mükellefini uzlaşmaya davet edemez.

Uzlaşma komisyonuna başvuracak mükellefin bizzat kendisinin veya iradi olarak tayin edeceği temsilcisinin olması gerekmektedir. Temsilcinin resmi vekâletname ile tayin edilmiş olması gerekmektedir. Vekilin avukat olma zorunluluğu ulunmamaktadır. Vekil avukat olabileceği gibi resmi vekâletname ile yetkilendirilmiş kişi de mükellef adına uzlaşma talebinde bulunabilir. Ayrıca tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlerin temsilcileri vasıtasıyla uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir.

Uzlaşma talebinin mutlaka yazılı olarak yapılması zorunludur. Sözlü olarak yapılan başvurular herhangi bir sonuç doğurmaz. Mükellefin uzlaşma talebini belirtir dilekçesinde başvuruya konu vergi veya cezanın türü, dönemi, miktarı, mükellefin hesap numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ve uzlaşma yapılmasını gerekli kılan nedenlerin bulunması gereklidir.

Vergi mükellefi uzlaşma talebini bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçedeki komisyona yapmalıdır. Yetkili komisyona yapılmayan başvurular herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz³⁸. Ancak yetkisiz uzlaşma komisyonu, uzlaşma talebini içerir dilekçeyi uzlaşma talep süresi içinde yetkili komisyona intikal ettirirse uzlaşma başvurusu kabul edilir. Danıştay'ın aynı doğrultuda kararı bulunmaktadır

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesine göre uzlaşma talebini belirtir dilekçenin uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi mümkündür. Burada dilekçenin postaya verildiği gün uzlaşma komisyonuna başvuru günü olarak kabul edilir.

H. KISMİ UZLAŞMA TALEBİ

Uzlaşma Yönetmeliğinin 7.maddesindeki düzenlemeye göre uzlaşma talebinin ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemeye göre mükellefin ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın sadece bir kısmını göstererek uzlaşma talebinde bulunması mümkün değildir. Kısmi uzlaşma talebinin olması durumunda Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesine göre bu talebin incelenmeksizin reddedilmesi gerekmektedir

³⁸ Danıştay 3. Dairesinin 14.3.1991 tarih, E:1989/2452, K:1991/1099 sayılı ilamında, valilik makamına yapılan başvurunun kabul edilmemesi üzerine açılan davayı reddetmiştir.

Ancak VUK'un Ek 1. maddesinde, "Uzlaşma konusu vergi matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir" düzenlemesi yer almaktadır. Uzlaşma yönetmeliğinin 7. maddesindeki düzenleme yukarıda belirtilen Ek 1. maddesindeki düzenlemeye aykırı düşmektedir.

Bir kanun hükmünün, idari bir düzenleme ile değiştirilmesi mümkün değildir. Böyle bir düzenleme, "fonksiyon gaspı" sebebiyle, yok hükmünde sayılır. Ayrıca; Ek 1'inci maddenin 2. fıkrasında Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler arasında bu konuda düzenleme yapma yetkisi de yoktur. Esasen; böyle bir yetki, kullanılması halinde, kanun hükmünün değiştirilmesi sonucunu yaratacağından, Anayasal sistemimize ters düşer. Bu yüzden herhangi bir bakanlığa bu tür bir düzenleme yetkisi verilemez. Bu bakımdan; kısmi uzlaşma başvurusunu yasaklayan yönetmelik hükmü, hukuken bir değer taşımamaktadır ³⁹.

J. UZLAŞMA BAŞVURUSUNDA BULUNMA SÜRESİ

VUK'un Ek 1. maddesinde "Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır" düzenlemesi bulunmaktadır. 30 günlük süre ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren hesaplanır.

Ayrıca uzlaşma talep süresinin başlayabilmesi için öncelikle ihbarnamenin VUK'taki hükümlere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Aksi durumda mükellefin ihbarnameden haberdar olduğunu bildirdiği tarih esas alınır.

VUK'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinin 30 günlük uzlaşma başvurusunda bulunma süresini durduracağı yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır ⁴⁰.

30 günlük uzlaşma başvurusuna resmi tatil günleri dahildir. Ancak sürenin son günü resmi tatil gününe denk gelirse, süre tatili izleyen ilk iş gününün sonunda biter.

³⁹ CANDAN, s. 273

⁴⁰ Turgut Candan aynı hususta farklı düşünerek, mücbir sebep hallerinin uzlaşma talep süresini durdurmayaacağını belirtmektedir.

K. UZLAŞMA TALEBİNİN İNCELENMESİ

Uzlaşma yönetmeliğinin 10. maddesindeki düzenlemeye göre; Uzlaşma komisyonlarına verilen veya taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını

inceler. Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının tespiti halinde talep reddedilir. Burada sekreteryaya adeta bir ön inceleme yapmaktadır.

Yukarıda belirtilen şekilde ön inceleme yapılmasının amacı, usule aykırı olarak verilen dilekçeleri tıpkı idari yargı yerlerinde olduğu gibi işin başında reddederek gereksiz yere zaman kaybının önüne geçebilmektedir.

Uzlaşma talebinin ön inceleme sonucunda reddedilmesi durumunda red kararına karşı idari dava yoluna gidilebilir ⁴¹.

Uzlaşma talebinin reddine dair verilen kararın dayanağı aykırılık sonradan giderilebilir nitelikte ise; mükellef bu aykırılığı gidererek daha sonradan (30 günlük süre içinde) tekrar uzlaşma talebinde bulunabilir.

L. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN GÖRÜŞMEYE ÇAĞRILMASI

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.(Uzl. Yön. m.10/III)

Yönetmeliğin aynı maddesinin 4. fıkrasına göre; uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK hükümlerine göre tebliğ edilir ve söz konusu tebliğ alındısı uzlaşma dosyasına konur.

⁴¹ Danıştay 4. Daire 24.06.1996 tarih, E:1996/842, K:1996/2765

M. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN ÇAĞRIYA UYMASI

Vergi mükellefinin veya resmi vekâletnameye sahip vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde görüşmelere başlanır. Mükellef uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Ancak daha önce de açıklandığı gibi bu temsilci uzlaşma tutanağına imza atamaz. Sadece görüşlerini belirtmek üzere toplantıya katılabilir.

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşmanın yapıldığına dair durum üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit olunur. Söz konusu tutanağın üç nüshası da mükellef veya vekili ve komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da komisyonda oluşan dosyasında saklanır.

N. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN ÇAĞRIYA UYMAMASI

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. (Uzl.Yön.m.10/VIII-IX)

O. UZLAŞMANIN SAĞLANMAMASI (VAKİ OLMAMASI)

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.(Uzl.Yön.m.10/sf)

Ö. UZLAŞMA TOPLANTISININ YAPILAMAMASI

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağına anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Ayrıca uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır. .(Uzl.Yön.m.11)

P. UZLAŞMANIN SAĞLANMASI (VAKİ OLMASI)

Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef ile komisyonun tahakkuk edecek vergi veya bu verginin cezasında anlaşmaya varmalarıdır. Bu şekilde oluşan hukuki durum iki taraflı bir sözleşme niteliğindedir. Bu nedenle geri alınamaz ve idari davaya konu edilemez. Bu tutanağa karşı hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz(VUK. Ek. m.6).

Uzlaşma sonucunda tutanakla tespit olunan ve ödenen vergi veya cezasının iadesi söz konusu olamaz. Vergi mükellefinin uzlaşma talebinden önce dava açması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddedilmesi sağlanır(Uzl.Yön.m.13/III).

Danıştay'ın 2.7.1985 tarih,1985/5 esas ve 1985/4 sayılı içtihadı birleştirme kararına göre; “ Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşılması, matrahın artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın görülmesini engeller; uzlaşmaya varılmış olması, vergi idaresinin o matrahın miktarı konusundaki davadan vazgeçtiği, bu konudaki anlaşmazlığın da uzlaşma yoluyla son bulduğu anlamına gelir. Uzlaşmanın bütünlüğü olarak ifade edilebilecek olan, uzlaşmanın anlaşmazlığın tamamını kapsayacağı ilkesi de vergi ve cezada uzlaşma olması halinde, matrahın artırılması dileğiyle vergi dairesince dava açılmayacağı sonucuna götürmektedir.”

Yine Danıştay kararlarına göre vergi ve cezayı içeren anlaşmazlıkta sadece ceza hakkında uzlaşan mükellef, vergi aslı hakkında dava açamaz.

R. ÜZERİNDE UZLAŞILAN VERGİ VE VERGİ CEZASININ ÖDENMESİ

VUK. Ek 8. maddesinin 1'inci fıkrasında üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın ödeme zamanı gösterilmiştir. Söz konusu fıkra, vergi ve cezanın ödeme zamanı, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte, vergi ve cezanın ödeme zamanının geçmiş olup olmamasına göre belirlenmiştir. Buna göre;

Uzlaşmanın yapıldığına dair tutanak, vergi ve cezanın ödenme zamanından önce mükellefe tebliğ edilmişse; ödeme kanuni ödeme zamanında yapılır⁴². Uzlaşmanın yapıldığına dair tutanak ödeme zamanının kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tebliğ edilmişse; ödemenin uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir aylık süre içerisinde yapılması gerekmektedir. Bir aylık sürenin işleyebilmesi için ödeme zamanının kısmen geçmiş olması yeterlidir.

Mükellef ile uzlaşma komisyonunun üzerinde uzlaştığı vergiler için, verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Şayet, vergi, daha önce ödenmiş ise; gecikme faizi, ödeme tarihine kadar geçen süre için hesaplanır. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz. Bu şekilde hesaplanan gecikme faizi üzerinde uzlaşılan verginin ödenmesi gereken süre içerisinde ödenir.

Uzlaşmanın sağlanmaması halinde ise uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların, VUK'un özel ödeme zamanları başlıklı 112 ve vergi cezalarının ödenme zamanı başlıklı 368'inci maddeleri ile 2577 sayılı kanununun 27. maddesini çerçevesinde ödenmesi gerekmektedir.

S. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir⁴³.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya sadece inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilecek vergiler konu olabilir. Yani burada henüz doğmamış bir vergi söz konusudur. Ancak bu verginin daha sonra oluşacağı kesindir.

Tarhiyat Öncesi uzlaşma müessesesi vergi sistemimize ilk kez 213 sayılı 3239 sayılı Kanununun 33. maddesiyle eklenen Ek 11'inci madde ile girmiştir. Ancak uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar Kanun'un öngördüğü şekilde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

⁴² Kanuni ödeme zamanı vergi kanunlarında gösterilen süredir.(VUK. M.111)

⁴³ KIZILOT, Şükrü, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma- 1, s.7, Hürses, 16.02.1997

VUK' un tarhiyat öncesi uzlaşma başlıklı ek 11. maddesi son olarak 14.08.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhiyatlardan başlatılmak üzere, 4444 sayılı kanunun 7. maddesiyle UZL değiştirilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, sadece Maliye Bakanlığı'nın yetki alanına giren vergi ve cezaları kapsar. Burada tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi il özel idareleri ile belediyelerin yetki alanına giren vergi ve cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamaz.

1.Yetkili Vergi Dairesi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan tarhiyat öncesi uzlaşma yetkisini tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği'nin 2'inci maddesinde belirtildiği şekilde kendisine bağlı vergi dairelerinin tarha yetkili oldukları vergiler ile bu vergilere ilişkin vergi cezalarıyla sınırlamıştır.

Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek verginin, öncelikle bağlı veya bağımsız Bakanlık vergi daireleri veya vergi dairesi başkanlıklarınca tarh edilecek olması, bu vergi daireleri veya başkanlıklarının tarh yetkisine giriyor bulunması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak, diğer idarelerin tarh yetkisine giren vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmeleri olanaklı değildir⁴⁴.

2.Tarh Yöntemi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK'un Ek 11. maddesinde "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." Düzenlemesi mevcuttur. Bu düzenlemeye göre, tarhiyatın ve kesilecek cezanın dayanağı bir vergi incelemesi olmalıdır.

VUK'ta vergi incelemesine dayanılarak yapılabilecek tarh yöntemleri bellidir. Bunlar VUK'un 29'uncu maddesinde düzenlenen ikmalen vergi tarhı⁴⁵ ile 30'uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan re'sen vergi tarhıdır⁴⁶.

⁴⁴ CANDAN, s.332

⁴⁵ VUK m.29'a göre; ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

⁴⁶VUK m.30'a göre; resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen

Beyan üzerine tarh edilen vergiler ile verginin idarece tarh edildiği durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gitmek mümkün değildir.

3.Vergi Türü Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK 11'inci maddede tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu her ne kadar vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler olarak belirtilmişse de buradaki vergi kelimesi resim ve harçları da kapsamaktadır. Ancak VUK'un kapsamında bulunan her vergi, resim ve harç tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olamaz. Yukarıda da belirtildiği gibi vergi, resim ve harcın aynı zamanda vergi dairelerinin tarh yetkisine de giriyor olması gerekmektedir.

4. Ceza bakımından Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 4'üncü maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek vergi cezaları; vergi incelemesine dayanılarak salınan vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek vergi ziyat cezası⁴⁷, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak belirlenmiştir.

5.Miktar Yönünden Uzlaşmanın Konusu

Burada tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak komisyon herhangi bir miktarla bağlı değildir. Bu nedenle vergi ve cezaların miktarlarının tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinde bir önemi yoktur.

Ş. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Daha önce de açıklandığı gibi tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilebilmesi için vergi ve kesilen cezanın bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde üç ayrı komisyon oluşumu düzenlenmiştir. Bunlar

1.Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 4'üncü maddesinin k bendine göre merkez inceleme elemanları; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleridir.

Söz konusu merkez inceleme elemanlarının incelemeleri sonucu salınacak vergi ve cezalarda uzlaşma yapma yetkisine sahip uzlaşma komisyonunun oluşumu, incelemenin

veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

⁴⁷ Söz konusu vergi cezaları VUK'un 344 maddesinin 3. fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyat cezalarıdır.

yapıldığı yerin merkez inceleme elemanlarının devamlı çalışma yeri olup olmamasına göre değişir.

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Kurul veya Genel Müdürlük merkez inceleme elemanlarının devamlı inceleme yerlerinde Grup Başkanlıklarının bulunması halinde, uzlaşma komisyonlarında görev alacak merkezi inceleme elemanlarının belirlenmesi yetkisi bu grup başkanlıklarına devredilebilir.

Gerektiğinde birden fazla komisyon kurulabilir.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise komisyon; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) veya vergi müdüründen teşekkül eder.

İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka merkezi inceleme elemanı seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli inceleme elemanı, komisyon başkanı olur.

İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.

Gerektiğinde, ekip başkanı Bakanlıktan (inceleme elemanının mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlükten) komisyona katılmak üzere merkezi inceleme elemanı talep edebilir.

Ayrıca, incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.

2.Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonların Oluşumu

a.Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi

dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.

b.Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder.

c.Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon

Defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler. Yönetmeliğin yukarıdaki düzenlemesini içeren 6. maddesine göre, teşekkül eden komisyonlar üç kişiden oluşur.

Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir.

İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler.

Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, mahallî inceleme elemanlarınca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları

kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir."

d. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Yönetmeliğin 7. maddesine göre; incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir.

Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir.

T. UZLAŞMA KOMİSYONLARININ TOPLANMA VE KARAR YETER SAYISI

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu biri başkan olmak üzere üç kişiden oluşur. Yönetmeliğin 14. maddesine komisyonyelerinin tamamının katılması ile toplanır ve çoğunlukla karar verir. Yine aynı maddeye göre, uzlaşma toplantısının yapılacağı gün ve saatte kimi üyelerin toplantıya katılması mümkün olmazsa, toplantıya katılmayan üye yerine, yetkili merci tarafından yenisi seçilir. Komisyon kararları oy çokluğu ile alınır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda komisyonun almış olduğu karar, vergi idaresini bağlar. Zira komisyon vergi idaresinin adına hareket eder ve komisyon beyanı vergi idaresinin iradesi yerine geçer.

Tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına davet yazısının muhataba tebliğ edilememesi, yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma talebinde bulunanın toplantıya katılmaması yüzünden uzlaşmanın temin edilememiş sayılması veya yönetmeliğin 15. maddesinin 2. fıkrası uyarınca uzlaşmanın temin edilememesi halinde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin kararları, komisyonların tek taraflı irade beyanlarını yansıtmaktadır. Bu kararlar, başka bir makamın onayını gerektirmediğinden kesin niteliktedir. Ayrıca, yönetmeliğin 17. maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememiş sayılması, tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulmasına engel olduğundan, vergi yükümlülerinin hukukunu da olumsuz yönde etkilemektedir. Komisyon kararının bu niteliği, onun kesin ve yürütülmesi zorunlu olduğunu göstermektedir. Bu itibarla, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının söz konusu kararlarının, idari yargılama usulü kanunun

14'üncü maddesinde belirtilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olduğunu kabul etmek gerekir⁴⁸.

U. UZLAŞMA TALEBİ

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Sözlü olarak yapılan uzlaşma talepleri geçersizdir ve herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz. Ayrıca uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

Kısmi uzlaşma talep edilmişse; inceleme raporunda belirtilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği tutanağın açıklama bölümünde belirtilir.

1. Talep ve Davet Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9. maddesine göre; nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet hallerinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir.

Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

⁴⁸ CANDAN, s.397

2. Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Ayrıca burada posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

3. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Yükümlüye Bildirilmesi

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerekliğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır.

İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz

4. Uzlaşma Talebinin- Davetinin İncelenmesi

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağında;

— Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

— İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,

— Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,

—Uzlaşılan ceza miktarı,

— İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,
gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. (Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir)

Bu maddede yazılı işlemler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin resmi vekili tarafından da yapılabilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Ü. UZLAŞMAYA VARILMASININ SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanaklar, usulüne uygun olarak tamamlanmasıyla birlikte kesinlik

kazanmaktadır. Bu tutanakların hukuki sonuçlar doğurabilmesi, ilgili vergi dairesinin veya başka bir makamın onayına bağlı değildir⁴⁹. Söz konusu tutanakların gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

İnceleme raporuna dayanılarak hesaplanan vergi ve ceza üzerinde uzlaşma sağlandıktan sonra aynı dönem için yeniden inceleme yapılamaz.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz. Hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Mükellef üzerinde uzlaşılan ceza hakkında cezalarda indirim hükümlerinin kendisine uygulanmasını talep edemez.

V. UZLAŞMANIN TEMİN EDİLEMEMESİNİN VE UZLAŞMAYA VARILAMAMASININ SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhı ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Ancak mükellef böyle bir durumda tarh edilen vergi ve cezaya karşı dava açabilir ve cezalarda indirim hükümlerinden yararlanmak için talepte bulunabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, vergi dairesinin, inceleme raporunda matrah üzerinden gerekli işlemi yaparak mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir.

Y. ÖDEME ZAMANI

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Uzlaşılan vergi ödenmezse, uzlaşma geçerliliğini korur. Ancak zamanında ödenmediği için 6183 sayılı yasa uyarınca gecikme zammı uygulanır ve cebren tahsil yoluna gidilir.

⁴⁹ KARAKOÇ, s.48

IV. VERGİ CEZALARININ İNDİRİMLİ ÖDENMESİ YOLUYLA UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

A. GENEL OLARAK

Vergi mükellefi veya sorumlusunun muhatap olduğu vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının; hem süresinde ödenmesini sağlamak ve dava konusu yapılmasını engellemek, hem de uygulamaya hız ve işlerlik kazandırmak amaçlarıyla “cezalarda indirim” uygulamasına yer verilmiştir⁵⁰. Cezalarda indirim önceleri sadece re’sen ve ikmalen verginin tarh edildiği durumlarda uygulanırken daha sonra idarece yapılan tarhiyatlar da da uygulanmaya başlanmıştır.

Cezalarda indirim müessesesinin uygulanmasında, cezalarda yapılan indirim oranı başlangıçta; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında, birinci defada üçte iki olarak belirlenmiş ancak 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3239 sayılı kanun ile yarısının indirilmesi benimsenmiştir. 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun’un 17. maddesiyle VUK’un 376. maddesinde yapılan değişiklikle ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, bunların yerine “ vergi ziyayı” cezası getirilmiş, buna bağlı olarak da cezada indirimden yalnızca vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yararlandırılması öngörülmüştür⁵¹.

Cezaların indirimli ödenmesine ilişkin uygulama, doğan uyuşmazlık nedeniyle hem idareyi hem de mükellefi vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda getirilmiştir⁵².

Cezalarda indirim müessesesi sayesinde kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilebilmekte ve mükellef bir uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi nedeniyle uyuşmazlık uzunca bir süre sürüncemede kalmadan cezanın bir kısmında kurtulmuş olmaktadır. Bu durum hem vergi idaresi hem de mükellefi lehine olmaktadır.

⁵⁰ AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 146, Gazi Yayınevi, Ankara 2006

⁵¹ ERDEM, Hayreddin, 4369 sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler, s.76, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1998

⁵² MUTLUER, Kamil, Vergi ve Ceza Hukuku, s.231, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, NO:214, Eskişehir, 1979

B. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN KAPSAMI

1.Verginin Türü Bakımından

İndirimli ödemede verginin türü bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Mükellef VUK. kapsamına giren tüm vergi resim ve harçlara karşı cezada indirim yoluna başvurabilir.

2.Cezanın Türü Bakımından

İndirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları VUK'un 376. maddesine göre vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

3.Tarhiyatların Türü Bakımından

Re'sen vergi tarhı, ikmalen vergi tarhı, idarece yapılan tarhiyatlar, vergi beyannamelerinin kanuni sürenin bitiminden sonra, fakat pişmanlık ve ıslah talebi olmaksızın verilmesi durumunda, re'sen takdire gidilmesi aşamasında, beyan üzerine yapılan tarhiyatlar, düzeltme hükümlerine göre yapılan tarhiyatlar ve Emlak vergisi kanununun 27. maddesi uyarınca, ek sürede verilen beyannamelere istinaden kesilen ikinci derecede özel usulsüzlük cezalarında indirimli ödeme yoluna gidilebilir.

C. İNDİRİMLİ ÖDEMEDEN YARARLANABİLMENİN KOŞULLARI

1- Vergi Aşlı ile Cezanın Dava Konusu Yapılmaması

Uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın ya da bunlardan birinin dava konusu yapılması üzerine mükellef indirimli ödemeden yararlanamaz. Mükellef, vergi borcu kendisine tebliğ edildikten sonra dava açmış, ancak 30 günlük süre dolmadan ve mahkeme karar vermeden önce davasında vazgeçerse; indirimli ödemeden yararlanabilir.

Vergi mahkemesi kararı üzerine, bir üst mahkemeye gitmekten vazgeçilip, vergi ve cezanın tamamı ödenmek istenilse dahi, cezada indirim yapılmaz⁵³.

Dava konusu yapılmayan matrah farkına isabet eden vergi ve ceza nedeniyle, koşulların yerine getirilmesi durumunda, cezada indirim müessesinden yararlanmak mümkündür⁵⁴.

Mükellef dava açar ve davanın görülmesi sırasında cezanın türü değişirse bu cezaya karşıda indirimli ödemeden yararlanmak mümkün değildir.

⁵³ DEĞİRMENCİ, İbrahim, Cezada İndirimden Yararlanabilmek İçin Neler Yapmak Gerekliyor?, s.9, Ekonomik Bülten, 4-10 Eylül 1989

⁵⁴ POLATKAN, Vahit, İdari Müracaat Yolu ve Vergi Cezalarının İndirimi Konusu, s.15, Pektim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S.3, Şubat 1990

Kolektif şirketlerde indirimli ödemeden yararlanılabilmesi için hem şirket ortaklarının hem de şirketin dava açma yoluna gitmemesi gerekmektedir. Aynı durum komandit şirketlerin komandite ortakları için de söz konusudur.

2-Dava Açma Süresi İçinde, İndirim İçin Başvuruda Bulunulmuş Olması

Kendisine ceza kesilen kimse dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, dava konusu yapmadan ödeyeceğini beyan etmelidir.

Dava açma süresi, otuz gündür. Bu süre uyumsuzluk konusu vergi veya cezanın tebliğ tarihinden itibaren başlar. Vergi aslı ile ceza farklı ihbarnamelerle farklı tarihlerde tebliğ edilmişse; tebliğ tarihi ilk ihbarnamenin gönderildiği tarihten itibaren başlar.

Mükellef tarafından uzlaşma talebinde bulunması durumunda uzlaşma vaki olmamışsa uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren on beş günlük ek dava açma süresi oluşur. Tutanağın düzenlendiği tarihte dava açma süresinin dolmasına daha fazla süre kalmışsa daha fazla olan süre esas alınır.

Mükellef uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini belirterek cezada indirim hükümlerinden yararlanmak isteyebilir.

Mükellef, ihbarnameye karşı vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmişse; karar verilmemişse, davasından vazgeçerek cezada indirim müessesesinden yararlanmak isteyebilir.

Kural olarak cezada indirimden yararlanmak isteyen mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Ancak kural böyle olmakla birlikte mükellef, hiçbir müracaat yapmadan, vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını öderse indirimden müessesesinden yararlanır. Buna karşın mükellef bildirim yapmadan vergi aslı ile cezanın tamamını ödedikten sonra, tahsil edilen cezanın bir bölümünün iadesi suretiyle indirim uygulanmasını talep edemez. Danıştay'ın aynı doğrultuda verilmiş kararı bulunmaktadır.

Mükellefin indirim talebi genel olmalıdır bu konudaki kısmi indirim taleplerinin değerlendirilmesi söz konusu olamaz. Ancak bazı durumlar bunun istisnasını teşkil etmektedir. Bunlar;

- Evvela ikmalen sonra re'sen vergi tarh edilirse, ikmalen tarh edilen vergi aslı ile birlikte cezanın indirimli olarak ödenmesi, sonradan re'sen yapılacak tarhiyata karşı dava açılmasını önlemez. Aksi durumlarda, yani önce yapılan ikmalen tarhiyata karşı dava açıldığında re'sen salınan vergiye ait ceza için indirim istenemez.

- VUK'un 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mükellefin, pişmanlık dilekçesi olmaksızın verdiği beyannamede yer alan matrah üzerinden salınan vergiye ait ceza için indirim istenmesi; takdir kararına göre ayrıca salınacak vergi için dava açmasını engellemez.

- Aynı nedenden doğan gelir ve gider vergilerinde müstakilen indirim talebinde bulunabilir.

- Katma değer vergisi gibi aylık vergilerde, birden fazla döneme ait vergi ve cezası tek ihbarname ile bildirilmiş de olsa, aylık dönemlerden birinde indirim isteyip, diğerinde dava yoluna gidilmesinin kabul edilmesi gerekir⁵⁵.

3-Ödemenin Vadesinde Yapılması

Cezada indirim müessesinden yararlanmanın diğer koşulu, vergi aslı ile indirimden sonra kalan ceza tutarının normal vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle, normal vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesidir. Şayet ödemenin tamamı vadesinde yapılmamışsa, mükellef indirimden yararlanamaz.

Ödeme vadesi dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren otuz gündür.

Vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını, bir aylık vade içinde ödeyemeyecek olan mükelleflere teminat göstermeleri koşuluyla vadeyi izleyen üç ay içinde ödeme olanağı sağlanmıştır. Teminat gösterilmesi durumunda, vade bir ay yerine dört ay olur. Ödeme süresinin üç ay uzatılması için gerekli olan teminat, otuz günlük dava açma süresi içinde ya da dava süresinin bittiği tarihten başlayarak, bir aylık normal ödeme süresi içinde gösterilebilir⁵⁶.

Vergi ve ceza ihbarnameleri farklı tebliğ edilmişse ödeme süresi vergi ve cezada ayrı ayrı hesaplanır.

Vergi aslının taksitle ödeneceği durumlarda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ya da bu ayı izleyen ek üç aylık sürede ödenmesi gereken tutar, vadesi bu süre içinde gelmiş vergi aslının taksitleri ile cezanın indirimden sonraki kısmının tamamıdır⁵⁷. VUK'un 376. maddesinde düzenlenen hükme göre; mükellefin bu süre zarfında vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını ödememesi indirim talebini geçersiz kılar.

⁵⁵ ÖZBALCI, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları" s.376

⁵⁶ AŞICI, Sibel, Vergi Cezalarında İndirim, s.9, Ekonomik Bülten, 23-29 Eylül 1991

⁵⁷ ÖZBALCI, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", s.998

D. CEZALARDA YAPILACAK İNDİRİMİN TUTARI

VUK' taki düzenlemeye göre cezalarda yapılacak indirim tutarı; vergi ziyai cezasında ilk defa yapılmışsa yarısı, daha sonra kesilecek vergi ziyai cezalarında ise oran üçte bir şeklindedir. Yani $\frac{1}{2}$ şeklindeki indirimden mükellef sadece bir defa yararlanabilmektedir. Ayrıca $\frac{1}{2}$ 'lik oran her vergi türü için ayrı ayrı olmaz.

Burada özellikle önemli olan bir hususta vergi ziyai cezalarında yapılacak $\frac{1}{2}$ 'lik indirimin, ceza birden fazla olsa bile uygulanabileceğidir.

Tekerrür nedeni ile cezada artırım yapılmışsa; cezanın indirim yolu ile azaltılması tekerrür nedeni ile yapılan artırımı da kapsar.

Usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasının kaçınıcı defa işlenmiş olduğuna bakılmaksızın her defasında $\frac{1}{3}$ oranında indirim yapılır. Burada usulsüzlük cezasının vergi aslına tabi olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Ayrıca cezada indirim müessesesinde kesilen cezaların ilgili bulunduğu vergilerin farklı türden olması, indirim oranını etkilemez.

E. İNDİRİMLİ ÖDEMENİN SONUÇLARI

Mükellef cezada indirim müessesesinden yararlanarak vergi ve cezayı ödediği takdirde uyuşmazlık idari aşamada çözümlendiği için mükellefin emek ve zaman kaybı olmayacaktır. Cezada indirim müessesesinden yararlanan önemli bir miktarı ödemekten kurtulmuş olmaktadır. Vergi idaresi de söz konusu müessese sayesinde vergi aslını ve cezanın bir kısmını daha çabuk tahsil edebilecektir. Emek ve zaman kaybı açısından da kazançlı çıkacaktır.

V. PİŞMANLIK VE ISLAH

A. GENEL OLARAK

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi sistemimize 1950 yılından itibaren getirilmiştir. Bu müessese sayesinde beyanname vermeyen veya beyanname verdiği halde beyannamesinde düşük beyanda bulunan mükelleflere bir şans daha tanınmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerde, mükellefe durumunu düzeltme olanağını tanımaktadır. Pişmanlığın bir "faal nedamet" durumu olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmaktadır⁵⁸.

⁵⁸ MUTLUER, s. 202-203

Pişmanlık ve ıslah, meydana gelmiş bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesi ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan davranışını haber veren bu yükümlüye ceza uygulanmaması esasına dayanır. Başka bir deyişle, pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanmasıdır⁵⁹. Pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde mükellef tarafından aslında işlenmiş bir suç cezalandırılmamaktadır.

Buna göre pişmanlık. VUK'un 371. maddesinde beş bent şeklinde yazılı koşulların tahakkuku ve mükelleflerin re'sen başvuruları üzerine; zamanında yerine getirilmeyen kanuni yükümlülüklerin, daha sonraki bir dönemde ve cezasız olarak yerine getirilmesini mümkün kılan bir müessese olarak tanımlanabilir⁶⁰.

VUK. madde 371'e göre pişmanlığın söz konusu olabilmesi için;

—Beyana dayalı bir verginin olması

—Vergi ziyamı gerektirecek bir olayın olması

—Mükellefin daha suç ortaya çıkmadan kendi iradesiyle ilgili makamlara başvurarak bu müesseseden yararlanmak istemesi

B. PİŞMANLIK KAPSAMINA GİREN VERGİLER

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin;

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi,
- Katma değer vergisi,
- Beyana dayalı belediye vergileri,
- Özel tüketim vergisi
- Veraset ve intikal vergisi vb.

beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür⁶¹.

Emlak vergisi beyana dayalı bir vergi türü olduğu halde pişmanlık hükümleri bu vergi açısından geçerli değildir.

⁵⁹ KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, s.5, İzmir 1994

⁶⁰ KIZILOĞLU, Zuhale, Hiç Pişman Oldunuz mu?, s.5, Hürses, Hukuki Yaklaşım, 03.08.2003

⁶¹ ARICA, M. Nadir, Vergi Usul Kanunu, s. 1446, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1989

C. PİŞMANLIK KAPSAMINA GİREN SUÇ VE CEZALAR

1.Vergi Ziyana Bağlı Suçlar

Pişmanlık esas itibariyle, oluşumu vergi ziyana bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlıkla ortadan kalkan, yalnızca vergi ziyayı unsurdur. Başka anlatımla pişmanlık, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz. Fakat vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığı için, o fiilden doğan suça ilişkin cezanın uygulanmasını önler⁶².

2.Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu VUK 371. madde kapsamındadır.

3.Usulsüzlük cezalarında

Özel usulsüzlük cezası pişmanlık hükümlerinin kapsamı dışındadır. Ancak genel usulsüzlük cezalarında bazı durumlarda pişmanlık hükümleri uygulanmaktadır.

D. PİŞMANLIK HÜKÜMLERİNİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar VUK 371. maddede düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre gerekli koşullar;

1.Haber verme tarihinden önce ihbar yapılmamış olması

Pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mükellefin haber vermesinden önce haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Ancak burada ihbarın pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesini engellemesi için ihbarın yapıldığı dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçmemiş olması gerekmektedir. İhbarın yapıldığı makamın vergi dairesi olma zorunluluğu yoktur. Savcılığa veya inceleme elemanına yapılmış ihbarlarda pişmanlığı engeller. İhbar konusu olayla mükellefin haber verdiği durumun aynı olması da gerekmektedir.

2.Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olması

Mükellefin haber vermesinden önce, mükellef hakkında herhangi bir incelemeye başlanmamış olması gerekmektedir. Haber vermenin taahhütlü posta ile yapıldığı durumlarda postaya verilen tarih esas alınır. İncelemenin pişmanlık hükümlerinin

⁶² HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, s.81, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984

uygulanmasının engellemesi için, incelemeye başlanıldığının tutanakla tespit edilmiş olması gerekmektedir.

Mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için haber vermeden önce olayın takdir komisyonuna da intikal etmemiş olması gerekmektedir. Takdire sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirildiği tarih takdire sevk tarihi olarak kabul edilmektedir.

3.Hiç verilmemiş olan beyannamelerin 15 gün içinde tevdi olunması

Daha önce verilmemiş bir beyanname söz konusu ise, bu beyannamenin, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması gereklidir.

4.Noksan ve yanlış beyanın tamamlanması

Haber verme dilekçesi daha önce verilen beyanname eksik ve yanlış olduğu için verilmişse, söz konusu eksikliğin tamamlanması veya yanlışlığın düzeltilmesinin 15 günlük süre zarfında yapılması gerekmektedir.

5.Haber verilen vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellefin haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük süre zarfında ödeme vadesi geçmiş olan vergilerin, pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Verginin aslı veya pişmanlık zammının 15 günlük süre içinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda pişmanlık talebi geçerliliğini yitirir.

E. PİŞMANLIK VE ISLAH HÜKÜMLERİNE GÖRE VERİLEN BEYANNAMELER ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLER

—Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerin VUK.'un 371. maddesinde yazılı koşullara uyup uymadığı araştırılır.

—Beyanname ister dilekçe ile birlikte, ister anılan maddede öngörülen 15 günlük süre içinde verilmiş olsun gerekli vergi “tahakkuk fişi” kuralına göre 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda pişmanlık zammı ile birlikte tahakkuk ettirilir.

—Haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresinin son günü tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammının vadesi tahakkuk fişine yazılır. Ayrıca beyanname süresinde verilmediğinden bir kat da birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

—Pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre içinde verilen beyanname, matrah beyan edilmemişse veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe yazılı olarak bildirilir. Ayrıca iki kat usulsüzlük cezası kesilir ve matrah takdiri için gerekli işlemler yapılır.

—Pişmanlık istemiyle verilen beyannameler üzerine, tahakkuk fişi beyannamenin alındığı anda kesilir. PTT ile gönderilmiş olması durumunda, tahakkuk fişinin mükellef yazılı nüshası, adi posta ile mükellefin adresine gönderilir.

—Pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının, süresi içinde tamamen ödenmediği tespit edildiğinde, pişmanlık zammı terkin edilir ve beyanname hiç verilmemiş kabul edilerek gerekli ceza ihbarname kuralına göre, daha önce kesilen bir kat usulsüzlük cezası ile diğer cezalar arasında kıyaslama yapılarak en ağırı kesilir. Takdir komisyonuna veya incelemeye, matrah tespiti için sevk edilir.

—Verginin vadesi de bir aya tamamlanır ve durum hesap kartına işlenir.

—Pişmanlık isteminde bulunduğu ve bu talebi kabul edildiği durumda, 15 günlük süre içinde verilmeyen beyanname, daha önce verilmiş olan beyannamenin tamamlanması veya değiştirilmesi için verilecek ek beyanname niteliğinde ise, re'sen takdir işlemi yapılmaz, bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulması sağlanır.

—Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyanname kanuni süreden sonra pişmanlıkla verilirse, bu beyanname kabul edilir. Pişmanlık zammı tahakkuk ettirilmez. Ancak beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle, bir kat usulsüzlük cezası kesilir⁶³.

F. PİŞMANLIK VE ISLAH TALEBİNİN REDDEDİLMESİ DURUMUNDA YAPILACAKLAR

Pişmanlık ve ıslah talebinin reddedildiği durumlarda, red nedenleri gerekçeli ve yazılı olarak mükellefe bildirilir. Mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteğinin içerir dilekçesi ile birlikte beyannamede vermişse söz konusu beyanname mükellefe iade edilmeyerek süresinde verilmemiş beyanname hükmünde kabul edilerek gerekli tarh ve ceza işlemleri yapılır.

Talep, kanuni süreyi izleyen 15 günün bitiminden sonra verilmişse, VUK'un 30. maddesinin bir numaralı bendi gereğince; olay, ayrıca takdir komisyonuna intikal ettirilir. Başkaca takdir nedeninin bulunması durumunda ise, beyannamenin 15 günlük sürenin bitiminden önce verilip verilmediğine bakılmaksızın re'sen takdire gidilir⁶⁴.

⁶³ KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları s.210-211

⁶⁴ KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları s. 211

G. PİŞMANLIK VE ISLAH KOŞULLARINA UYULMAMASI

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen mükellef bu talebi kabul edildiği haleden 15 günlük süre zarfında beyannamesini vermez veya 15 günlük süre geçtikten sonra verirse pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına olanak kalmaz.

Talebi kabul edilen mükellefin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde pişmanlık zammını ödememesi durumunda da pişmanlık hükümleri uygulanamaz.

H. PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASININ YERİNE GETİRİLMESİNİN SONUÇLARI

Pişmanlık ve ıslah uygulaması sayesinde mükellefe vergi ziyayı cezası kesilmez mükellef sadece pişmanlık zammını öder.

Bu müessese sayesinde uyuşmazlıklar yargı aşamasına gelmeden çözümlenmekte ve bu durum mükellefe emek ve zaman kaybı açısından bir çok yarar sağlamaktadır. Ayrıca yine söz konusu müessese sayesinde iyi niyetli mükellefler bir bakıma korunmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulandığı takdirde takdir komisyonunun yükü azalmakta, vergi idaresi de emek ve zaman kaybı açısından kazançlı çıkmakta, vergiyi daha kolay ve çabuk tahsil edebilmektedir.

J. PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN BAZI DURUMLAR

1. Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar beyan edilmesi veya vergiye tabi matrah bulunmaması

Mükellef talepte bulunduktan sonra, süresi içinde verdiği beyannamede zarar göstermiş veya beyannamede vergiye tabi bir matrah belirlenmemişse, böyle bir durumda pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü anacak vergi ziyayı doğduğu zaman mükellef pişmanlıktan yararlanabilir.

Mükellefin zarar gösterdiği veya vergiye tabi bir matrah belirlemediği beyannameleri mükellefe iade edilmez ve olay takdir komisyonuna intikal ettirilerek re'sen matrah belirleme yoluna gidilmekte ve sonuçta da iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilme yoluna gidilmektedir. Ancak Danıştay'ın söz konusu beyannameler üzerine re'sen matrah takdiri yoluna gidilemeyeceğini belirten kararları bulunmaktadır.

2. Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen beyannamede daha önce kesinti suretiyle ödenmiş vergilerin, mahsup edilecek vergi olarak gösterilmesi durumu

Mükellef, beyannamesini kanuni süresinde vermemekle birlikte, faaliyeti sırasında kesinti suretiyle bir miktar vergi ödemiş olabilir. Böyle bir durumda, süresinde beyanname vermeme nedeniyle doğacak vergi ziyayı içerisinde, kesinti suretiyle daha önce ödenmiş ve beyan dışı faaliyete ilişkin vergilerin bulunmasından dolayı; pişmanlık zammının tüm vergi miktarı üzerinden hesaplanması yoluna gidilemeyecektir. Çünkü kesinti suretiyle ödenen vergilere mahsuben avans niteliğinde alınmış bir vergi olmamakla birlikte; ükellef mahsup yoluyla da olsa, bir kısım vergisini zamanında ödemiş olmaktadır⁶⁵.

3. Beyanname verilmeyen hesap dönemi ile ilgili olarak kanuni sürenin bitimini izleyen ilk gün içinde olayın takdir komisyonuna sevk işlemini takiben aynı gün pişmanlık talebiyle beyanname verilmesi

Bazı mükellefler beyannamelerini beyanname verme süresinin bitimini izleyen ilk gün içinde vermektedirler. Böyle bir durumda dosyanın aynı gün içinde takdir komisyonuna gidebilir ve mükellef de pişmanlık ıslah talebiyle beyanname vermişse; böyle bir durumda talebin kabul edilmesi ve takdir komisyonuna sevk dosyasının işleminden kaldırılması gerekmektedir.

4. İlgili dönem için beyanname verilmemesini haklı gösteren bir neden bulunmaması durumunda mükellefe beyana çağrı mektubu gönderilmesi

Mükelleflerin durumu sicil yoklama servisinden araştırılarak beyanname vermesini gerektirecek haklı bir neden olup olmadığı araştırılır. Mükellefin belli bir dönem için beyanname vermesini gerektirecek bir neden bulunmadığı takdirde;

a. Bilgisayar işletmeni tarafından, bilgisayar kayıtlarından yıllık beyanname vermeyen mükelleflerin listesi her yıl mayıs ayı sonuna kadar alınır. Liste tarh dosyası ile karşılaştırılarak belirtilen vergi türü ve vergilendirme dönemi için beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma sonucunda, beyanname vermesi gerektiği halde vermemiş olan, yıllık gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.

Ancak yıllık gelir vergisi mükellefi bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükelleflerin bilinen adreslerine takdire sevk işleminden önce adi posta ile “BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU” gönderilir.

⁶⁵ KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 223

b.Beyana çağrı mektubunun postaya verilmiş tarihinden itibaren bir ay beklenir.

c.Beyana çağrı mektubunun gönderilmiş olması(olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine engel değildir.

d.Beyana çağrı mektubuna mükellef tarafından verilen yazılı cevapta belirtilen hususların yeterli görülmemesi halinde durumun araştırılması için sicil yoklama servisinden yolamam isteminde bulunulur ve alınan sonuca göre aşağıda belirtilen işlemler yapılır.

aa.Yoklama fişinden mükellefin yükümlülüğünün halen devam ettiği veya dönem içinde kalktığı tespit edilmiş ise, beyanname verilmesi gereken dönem için takdire sevk işlemi yapılır.

bb. Yoklama fişinde mükellefin yükümlülüğünün beyanname verilmemiş olan vergilendirme dönemlerinden evvel kalktığı anlaşılırsa, sicil kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanır.

cc. Yoklama sonucunda, mükellefin adres değişikliği nedeniyle vergi dairesi yetki alanı dışına çıktığı tespit edilmiş ise; yoklama fişinin bir nüshası yazı ekinde tarha yetkili vergi dairesine gönderilerek mükellefin beyanname verip vermediğinin izlenmesi sağlanır.

dd. Söz konusu beyannamenin başka vergi dairesine verilmiş olduğunun tespit edilmesi halinde durum ilgili vergi dairesinden sorulur ve alınacak cevaba göre gerekli işlemler yapılır.

ee Beyannamenin tarha yetkili vergi dairesine verilmemiş olması halinde, takdire sevk işlemi tarha yetkili vergi dairesince yapılır.

e. Yıllık beyanname dışındaki beyannameler için iki ayda bir beyanname vermeyen mükellefler listesi alınır. Liste tarh dosyası ile karşılaştırılarak belirtilen vergi türü ve dönemi için beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığı araştırılır. Yapılan araştırma sonucunda gerek görülmesi halinde mükellef nezdinde yoklama yaptırılır veya dönem matrahı takdir edilmek üzere takdir komisyonuna sevk edilir⁶⁶.

5. Beyanname vermeyen mükelleflerden gayri faal olanlar hakkında yapılacak işlemler

Beyanname vermeyen mükelleflerden gayri faal olanlar ile ilgili olarak aşağıda belirtilen işlemler yapılır.

⁶⁶ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, md. 52, s.50-51

a. Ticari, zirai veya mesleki kazanç sahibi gerçek kişiler ve ortaklıklar ile tüzelkişi mükelleflerden birbirini izleyen iki döneme ait katma değer vergisi beyannamesini vermeyenler hakkında yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunmayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilemeyenler ile,

b. Gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve irat sahiplerinin beyanname verme süresini izleyen üç ay içerisinde bilinen adreslerinde yapılan araştırma ve yoklama sonucunda kazanç ve iradın elde edildiği kaynağı elden çıkarmış olduğu tespit edilenlerin

Mükellefiyet kayıtlarının silinmesi için sicil yoklama servisine bilgi verilir⁶⁷.

6. Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunan mükellefin koşulları yerine getiremeden ölümü

Muris ölmeden önce pişmanlık hükümlerinden yararlanma talebinde bulunmuş ancak şartları yerine getiremeden ölmüşse; mirasçılardan pişmanlık koşullarını yerine getirmemeleri kendilerini murisin sağlığındaki vergi borcundan kurtarmaz. Mirasçılardan aksi yöndeki davranışları verginin re'sen takdir ve tayin edilerek mirasçılardan alınmasını sonuçlar.

7. Mücbir sebep ve zor durum hali ile pişmanlık ve ıslah müessesinin ilişkisi

VUK'ta sayılan mücbir sebep durumlardan birinin varlığı halinde 15 günlük süre durur.

8. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan olayla ilgili olarak daha sonra inceleme yapılması ve re'sen takdire gidilmesi

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılarak verilen beyannameler kanuni süresi içinde verilmiş beyannameler gibi hüküm ifade eder. Bu nedenle vergi incelemesi yapıp re'sen takdir yoluna gidilebilir.

9. Veraset ve intikal vergisinde pişmanlık

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin hiç verilmemiş olması durumunda, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Ancak beyanname verilmiş ama bazı servet unsurları eksik olarak gösterilmemişse mirasçılar pişmanlık ve ıslah talebiyle ek beyanname verebilirler.

⁶⁷ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, md. 53, s. 51

10.Beyannamenin haber verme dilekçesi olmaksızın ya da dilekçenin pişmanlık talebi olmaksızın verilmesi

Haber verme dilekçesinin mutlaka verilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde pişmanlık hükümleri uygulanmaz.

Dilekçe verildiği anada pişmanlık talep edilmemiş bile olsa pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

11.Takdire sevk işleminden sonra pişmanlık talebinde bulunulması

Takdire sevk işleminden sonra pişmanlık talebinde bulunulması durumunda VUK'un 371. madde hükmü uygulanmaz.

12.İhtirazi kayıtlarla pişmanlık yoluyla beyanname verilmesi

Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hiçbir engel bulunmamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ

I.GENEL OLARAK

Vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında çıkan sorunlar bazı durumlarda idari yollarla çözülememektedir. İdari çözüm yollarının yetersiz kaldığı bu gibi durumlarda yargısal süreç başlamaktadır.

Vergi yargısı, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlemesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır⁶⁸.

Yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı, bir alternatifi olarak, sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur. Vergi sorunlarının idari çözüm yollarıyla karşılaştırıldığında, yargısal çözüm, kapsam itibarıyla daha geniş bir alanı içermektedir. Çünkü objektif-düzenleyici işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesi de yargısal çözüm mekanizması ile gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık, vergi sorunlarının yollarına ise, sadece bireysel işlemler hakkında başvurulabilmektedir⁶⁹.

Vergi yargısında uyuşmazlıklar verginin tarh, tebliğ, tahsil aşamalarıyla, kesilen bazı cezalardan kaynaklanmaktadır.

⁶⁸ KUMRULU, Ahmet, Anayasal Temeller, s.153, AÜHFD, Ankara 1981

⁶⁹ KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, s.17

Genel olarak vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğunu sağlamaktadır. Vergi yargılaması hukuku iki temel işlevi gerçekleştirmektedir. Vergi yargılaması hukukunun asli işlevi, vergi uyuşmazlarının kesin olarak çözüme bağlanmasıdır. Burada usul hukuku bakımından da kesin hüküm ortaya çıkmaktadır. Vergi yargılaması hukukunun tali işlevi ise, asli işlevini yerine getirirken vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır⁷⁰.

Vergi yargısının örgütlenme modeli bazı tartışmalara sebep olmaktadır. Ülkemizde vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır. Özellikle maliyeciler vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Hukukçular ise bu görüşe karşı çıkmaktadırlar. Zira; vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalı görünümündedir ve idare vergilendirme yetkisini kullanırken “kanuni idare” ilkesi çerçevesinde hareket etmek zorundadır.

Ülkemizde yukarıda da belirtildiği üzere vergi yargısı idari yargı sistemi içinde örgütlenmiştir. Ancak bugün için vergi yargısıyla ilgili hala birçok problem bulunmaktadır.

II. VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTLENME

A. Genel Açıklama

Ülkemizde vergi yargısı 6.1.1982 tarihinde kabul edilmiş bulunan üç kanunla düzenlenmektedir. Bunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur⁷¹.

BİMK'nın birinci maddesine göre; Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve vergi Mahkemeleri bu kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevleri bağımsız mahkemelerdir. Yine aynı kanunun ikinci maddesine göre; Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve vergi Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı tarafından kurulmakta ve yargı çevreleri belirlenmektedir. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınması gerekmektedir. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı

⁷⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.185

⁷¹ KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.114

çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenmektedir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir.

B.Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gerekenler dışında vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerine aittir. BİMK'ya göre vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda başkana kıdemli üye vekâlet etmektedir. Uygulamada vergi mahkemesi bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır.

2576 sayılı BİMK'ya göre vergi mahkemeleri;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler

Vergi mahkemeleri, bu maddede sayılan uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesidir. Ayrıca, vergi mahkemeleri, Danıştay'a oranla genel, fakat idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlenmekte ve görev yapmaktadır⁷².

Vergi Mahkemeleri kural olarak, kurul halinde çalışmakla birlikte 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre;

d. genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile

e. Belirtilen konularda 6183 sayılı amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri bir milyar lirayı (parasal sınır her yıl VUK. Mükerrer 298. maddeye göre yeniden değerlendirilme

⁷² KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.116

oranında artmaktadır.) aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenmektedir.

C. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarında devreye girmeleri sınırlıdır. 2576 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre;

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7'inci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamaktadır. Kararları kesindir Bu kararlar aleyhine temyiz yoluna gidilemez.

D.Danıştay

1. Genel olarak

İdari yargıda en üst düzey organ olarak Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay on ikisi dava dairesi, biride idari daire olmak üzere on üç daireden oluşmaktadır. Bu dairelerden dördü vergi davalarına bakmakla görevlidir. Ayrıca dava daireleri dışında, Vergi Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi hukukunun geliştirilmesi açısından önemli rol oynamaktadır. İlke olarak temyiz mercii sıfatıyla üst derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

2.Vergi Dava Daireleri

Dava dairelerinin görevlerinin neler olduğu Danıştay Kanunu'nda tek tek belirtilmektedir. Ancak kanunda Başkanlık Kurulu'nun kararıyla iş bölümüne gitmeye imkan tanınmaktadır. Üçüncü daire, vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine bakmakta ve vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin dava ve işleri çözümlenmektedir. Dördüncü daire; gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları çözümler. Yedinci daire; Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere ,motorlu taşıtlar ve özel tüketim vergilerine, veraset ve İntikal vergisine ve damga vergisine ilişkin

davalara bakmaktadır. Dokuzuncu daire; emlak vergisine, köy belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere ve harçlar kanununa ilişkin davalara bakmakla görevlidir.

3.Vergi Dava Daireleri Kurulu

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava daireleri başkanları ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin Kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşmaktadır. Vergi Dava daireleri kuruluna Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder.

Vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde bu dairelerde hükme müessir olacak hukuki işlemlerin yapıldığı toplantıda bulunmuş veya karara katılmış olanlar genel kurullarda bulunamazlar. Bu temyiz ve itiraz incelemesinde genel kurulların toplanma ve görüşme yeter sayısı on beştir. Ancak iki dava dairesinin birlikte yapacağı toplantıda verilen kararların incelenmesinde, toplanma ve görüşme yeter sayısı on birdir. Bu toplantılarda da hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz. Bu kurulda kararlar oyçokluğu ile verilir.⁶ Her kurula yeteri kadar tetkik hakimi ve memur verilir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını, vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceleyip sonuçlandırmakla görevlidir.

4.İçtihatları Birleştirme Kurulu

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, Başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Bu Kurul dava dairelerinin veya idari ve vergi daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.

İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri genel kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir. Aykırı kararlar ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazetede yayımlanır. Bu kararlara, Danıştay Daire ve kurulları ile idare uymak zorundadır.

III. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

A. Temel Mevzuat

İYUK.'un 1. maddesinde Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün İYUK.'ta gösterilen usullere tabi olacağı belirtilmiştir. İYUK.'ta düzenlenmeyen konularda HMUK'a atıf yapılmıştır. İYUK ve HMUK'a yollama yapılan durumlar saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

B. Vergi Davalarının Niteliği

Vergi davalarının niteliği bakımından teoride bazı tartışmalar bulunmaktadır. Vergi davaları; ikmalen, re'sen, idarece tarh edilen veya sair suretlerle ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları ifade eder. Hakim anlayış, bunların genelde tam yargı davası niteliği taşıdığı, bununla beraber, bazı özellikleri ile tam yargı davasından ayrıldığı dolayısıyla, nev'i şahsına münhasır bir nitelik taşımakta olduğudur⁷³.

C. Davanın Konusu

Vergi Usul Kanun'u ve Gümrük Kanun'u kapsamındaki kamu gelirleri vergi davasına konu olmaktadır. Vergi davası tarh, tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilmektedir. Güvence önlemleri için de vergi davası açılabilmesi mümkündür.

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar, temelde diğer vergilerin tabi olduğu usullere tabi olmakla beraber, bu vergilere karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulmuş olması gerekmektedir. Vergi mahkemesinde dava, ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılmaktadır. Gümrük vergi ve resimlerinde itiraz mercileri sırasıyla;

- a. tahakkuku yapan gümrük müdürlüğü
- b. bu gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrükler başmüdürlüğü,
- c. Gümrük Müsteşarlığı

Bu mercilerin kararlarına karşı görevli ve yetkili vergi mahkemelerine başvurulması gerekmektedir.

⁷³ ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Davaları, s.64, Oluş Yayınları, Ankara 2006

D.Davanın Tarafları

1. Davacı

VUK'un 377. maddesi, yükümlülerle adına ceza kesilen kişilerin vergi davası açabileceğini belirtmektedir. Bunlar, gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Küçükler ve kısıtlılar için kanuni temsilcileri dava açabilmektedir. Keza, gerçek yahut tüzel kişiler adına vekilleri tarafından da dava açılabilmesi mümkündür. Ancak, vekilin, Avukatlık Kanunu'na göre avukat olması gerekmektedir. İkame mekanizması işliyorsa, vergi sorumlusu da dava açabilir. Bunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan "menfaatleri ihlal edilenler" kavramına dayandırmak mümkündür⁷⁴.

Vergi daireleri Hazine adına dava açabileceği gibi, belediyelerle il özel idareleri de vergi davası açabilmektedir. Ancak, bunlar Maliye Bakanlığı veya valilerin onayı olmadan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna gidemezler. Bazı özel durumlarda belli kuruluşlara da dava açma hakkı tanınmaktadır. Emlak vergisiyle ilgili olarak, belirlenen bina metrekare inşaat maliyetlerine karşı Türkiye Ticaret, Deniz Ticaret Odaları ve Türkiye Borsalar Birliğinin dava açabilme yetkisi buna örnektir⁷⁵.

2. Davalı

Vergi davalarında davalıyı göstermek zorunludur. Ancak idari yargıda re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğunda davalı tarafın yanlış gösterilmesi durumunda mahkeme doğru hasmı kendisi belirlemektedir.

Dava ehliyeti ilk inceleme konuları arasında yer almaktadır. Ayrıca dava ehliyeti davanın her aşamasında ileri sürülüp incelenebilmektedir.

3.Davaya Vekâlet

Vergi hukukuna ilişkin işlemlerde birine vekil olabilmek için avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Avukat olma şartı sadece ilgilinin yargı önünde temsil edilmesi durumunda gereklidir.

Avukatlık vekâlet ücretinin tutarını mahkeme vekille müvekkil arasındaki ücret sözleşmesini dikkate almadan, Avukatlık Ücret Tarifesinde belirtilen miktardan az ve üç katından çok olmamak üzere belirler.

Avukat ile müvekkil arasında vekâlet ücretinden doğan uyuşmazlıklar, özel hukuk uyuşmazlığı olduğundan adli yargıda çözümlenmektedir⁷⁶.

⁷⁴ KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.130

⁷⁵ KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.131

⁷⁶ GÖZÜBÜYÜK, Şeref-TAN, Turgut, İdare Hukuku, no.591, Turhan Yayınevi, Ankara 1998
GÖZÜBÜYÜK, Şeref-DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, no.47, Turhan Yayınevi, Ankara 1999

4.Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması

a.Genel Olarak

Bir kişi bir davanın tarafı olmadığı halde o davaya bazı hallerde katılabilmektedir. Bu durum davaya katılma veya davanın ihbarı sonucunda gerçekleşebilmektedir.

b.Davaya Katılma

Davaya katılma konusunda HMUK hükümleri uygulanmaktadır. Başkası tarafından açılmış bulunan bir davanın sonucundan etkilenecek kişinin, davacı veya davalının yanında yer almasına davaya katılma denilmektedir. Vergi hukukunda davaya katılma daha çok genel düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda görülmektedir.

Davaya katılmanın bazı hukuki sonuçları vardır. Bunlar;

—Katılma talebi, davanın sona ermesine kadar, herhangi bir aşamada yapılabilir. Temyiz aşamasına kadarki her aşamada davaya katılmak mümkündür. Ancak katılan yalnız başına temyiz isteyemez ve duruşma talebinde bulunamaz.

—Davaya katılan kimse davanın tarafı sıfatını kazanamaz. Bu kimse sadece katıldığı taraf ile birlikte davayı yürütür. Katılan yardımcı konumda olduğu için mahkeme kararının katılan lehine ya da aleyhine olması mümkün değildir.

—Dava sırasında taraflara hangi bildirimler yapıldıysa aynı bildirimlerin katılan kimseye de yapılması gerekmektedir.

—Dava sonunda katılan adına hüküm verilemez. Hüküm, davacı ve davalı adına verilir. Çünkü davaya katılma, daya katılan kimseyi taraf konumuna getirmemektedir.

c.Davanın İhbarı

Davanın ihbarı konusunda da HMUK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak burada mahkemenin davanın ihbarını kendiliğinden yapması gerekmektedir. Kendisine dava ihbar edilen kişinin ihbarı kabul etmesi durumunda davayı ihbar eden yanında davayı takip etmesi gerekmektedir.

E. Görev ve Yetki

1. Görev

a. Genel olarak

Vergi uyuşmazlıklarına vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir. Ancak bazı durumlarda Danıştay da ilk derece mahkemesi olarak vergi uyuşmazlıklarına bakabilmektedir.

b. Vergi Mahkemeleri'nin Görevli Olduğu Davalar

2576 sayılı kanunun 6. maddesine göre, vergi mahkemeleri;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

-Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

-Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak, kurul halinde çalışmakla birlikte 2576 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre;

-genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıkları ile

-belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri bir milyar lirayı(bu rakam her yıl güncellenmektedir.)aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenmektedir.

c. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Baktığı Davalar

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

—Bakanlar Kurulu Kararları,

—Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşlarının veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemleri,

—Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler olarak belirtmek mümkündür.

d. Mahkeme Tarafından Görev Konusunun İncelenmesi

Göreve ilişkin kurallar kamu düzenindedir bu nedenle taraflar tarafından yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkemece re'sen de araştırılabilir. Davanın görev yönünden reddine ilişkin kararlar nihai karar olmasına karşılık, görevsizlik talebinin reddine ilişkin kararlar ara kararı niteliğindedir.

e.Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Dava kendisine gelen mahkeme kendini görevsiz görürse görev uyuşmazlığı oluşur. Görev uyuşmazlığı Danıştay veya bölge idare mahkemesinde çözümlenmektedir. Görevsizlik kararı veren mahkemeler aynı yargı çevresinde ise, uyuşmazlık Bölge İdare Mahkemesi'nde ayrı yargı çevrelerinde ise, görev uyuşmazlığının Danıştay tarafından çözümlenir.

2-Yetki

a. Genel Olarak

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme İYUK'un 37. maddesine göre;

—Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

— Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

—Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

— Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

b.Yetki İtirazlarının Mahkeme Tarafından İncelenmesi

Yetki itirazı, taraflar tarafından yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkemece re'sen de araştırılabilir. Yetki itirazının reddine ilişkin kararlar ara kararı olmasına karşılık, yetkisizlik talebinin reddine ilişkin kararlar ara kararı niteliğindedir.

3. Mercii Tayini

Merci tayini, bir mahkemenin fiili ya da hukuki engel sebebiyle davaya bakamaması veya mahkemelerin yargı çevrelerinin tayininde tereddüt olması durumunda genel yetki kuralından ayrılarak davanın tayin edilecek başka yer mahkemesi tarafından görülmesidir. Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinin bu konuda vermiş olduğu kararlar kesindir⁷⁷.

4. Davaların Birleştirilmesi ve Ayrılması

a. Genel Olarak

⁷⁷ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.149

Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. Davalar arasında bağlantı olduğunun kabul edilebilmesi davaların aynı yargılama şamasında olmasına bağlıdır.

b. Bağlantı Kararının Verilmesinde Yetki

Davalar arasında bağlantı olup olmadığına ya taraflardan birinin talebi üzerine ya da doğrudan doğruya davalara bakmakta olan mahkeme tarafından karar verilir.

Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar Danıştay'a gönderilir. Davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir.

c. Bağlantılı Davaların İncelenmesi

aa. Bağlantılı Davaların Danıştay'da incelenmesi

Danıştay'ın dava konusu uyuşmazlığı incelemeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve karar verir. Danıştay bağlantının bulunduğu karar verdiği takdirde:

— Davalardan biri Danıştay'da açılmış ve çözümlenmesi Danıştay'ın görevine dahil bir uyuşmazlıkla ilgili ise, davaların tümü Danıştay'da görülür ve durum ilgili mahkemelere ve taraflara bildirilir.

— Davaların çözümlenmesi, ayrı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki idare veya vergi mahkemelerinin görevlerine giren uyuşmazlıklarla ilgili ise, Danıştay'ın ilgili dairesi yetkili mahkemeyi kararında belirtir ve dosyaları bu mahkemeye göndererek diğer mahkemeye veya mahkemelere durumu bildirir. Yetkili mahkeme de durumu ilgililere duyurur.

Danıştay tarafından verilen karar bağlantı bulunmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.

bb. Bağlantılı Davaların Bölge İdare Mahkemesinde İncelenmesi

Bölge idare mahkemesi bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve kararını verir. Bölge idare mahkemesince verilen karar, bağlantının bulunduğu yolunda ise, yetkili mahkeme kararda belirtilmek suretiyle dosyalar yetkili mahkemeye gönderilir. Durum ayrıca diğer mahkemeye de duyurulur. Yetkili kılınan mahkeme durumu ilgililere bildirir.

Bölge idare mahkemesince verilen karar bağlantı olmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.

Bağlantı iddiaları mahkemelerce kabul edilmediği takdirde, bu hususta verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğ tarihini izleyen on beş gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, 38 nci maddenin 2 ve 3 ncü fıkrasındaki durumlarla ilgili davalar için Danıştay'a başvuruda bulunabilirler. Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay görevli dairesince durum, yukarıdaki maddelerde yazılı usullere göre incelenerek karara bağlanır.

Bağlantının varlığı yolunda idare ve vergi mahkemelerince veya bu konuda yapılacak itiraz üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca bağlantı hakkında karar verilinceye kadar usuli işlemler durur. Bağlantıya ilişkin işlemler sonuçlandırıldıktan sonra bu davalara bakmakla yetkili kılınan mahkeme veya Danıştay, davalara bırakıldığı yerden devam eder. Bağlantının bulunup bulunmadığı yolundaki bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları kesindir.

F. Davanın Açılması

1. Dava Dilekçesi

Vergi davası Danıştay veya vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile açılır. Dilekçelerde;

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır.

2. Dilekçelerin Verileceği Yerler

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

3. Tek Dilekçe İle Dava Açılması

Kural olarak her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması gerekir.. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep–sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

4.Dilekçe Hakkında Uygulanacak İşlemler

Dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kâğıdı verilir. Yetkili mahkeme dışında dilekçe kabul edebilen yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemde kaldırılmamasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.

G.Dava Açma Süresi

1. Genel Olarak

Dava açma süresi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da altmış; vergi mahkemelerinde otuz gündür.

2. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar.

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar.

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.

Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri süreler dahilidir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

3. Dava Açma Süresinin Durması ve Uzaması

a. Dava Açma Süresinin Durması

Üst makama veya işlemi yapan makama başvurulması halinde dava açma süresi durmaktadır. Durma halinde durma sebebi ortadan kalktıktan sonra süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.

b. Dava Açma Süresinin Uzaması

Görevli olmayan yere başvurulması veya davanın usulüne uygun olmayan dilekçe ile açılması durumunda davacıya davasını usule uygun olarak açabilmesi için süre verilmektedir. Ayrıca yükümlü uzlaşma yoluna başvurmuş ancak uzlaşma vaki olmamışsa davacıya davasını açabilmesi için süre tanınmaktadır.

H. Dava Açmanın Sonuçları

1. Yürütmenin Durdurulması

Bir idari işlem hakkında dava açılması kural olarak o idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak bazı hallerde yazılı talep üzerine yürütmeyi durdurma kararı verilebilir. Bu kararın verilebilmesi için idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğmuş olması gerekmektedir. Ancak vergi mahkemelerinde Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklardan doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Bunun için davacının talebine veya mahkemenin karar vermesine gerek yoktur. Durum böyle olmakla birlikte dava açılmasının tahsilâtı durdurma ilkesinin istisnaları bulunmaktadır. Bunlar;

a. Tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması

b. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı dava açılması

c. İşlemden kaldırılan dosyaların işleme konulması

Yürütmenin durdurulmasının, ilgili yargı organından yazılı olarak talep edilmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.

2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Vergi hukukunda zamanaşımı kamu düzenindedir bu nedenle mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınmalıdır. Dava açılması tarh ve tahsil zamanaşımını durduracaktır.

3. Derdestlik

Açılmış ve görülmeye başlanmış bir dava derdest hale gelmiştir bu nedenle aynı konuda aynı nedenlere dayanarak aynı kişiler tarafından başka bir mahkemede dava açmak mümkün değildir.

4. Hüküm Verme

Her mahkeme açılan bir davaya bakmak ve o dava hakkında karar vermekle yükümlüdür.

I. Davanın Görüşülmesi ve Karar

Dilekçeler Danıştay'da Evrak Müdürlüğünce kaydedilir ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale olunur. Dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydolunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

—Görev ve yetki,

—İdari merci tecavüzü,

— İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

— Ehliyet,

— Süre aşımı,

— Husumet,

—Dava dilekçesinin düzenlenmesinin, tek dilekçe ile dava açılmasının kanuna uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir.

Söz konusu bu inceleme sonrasında kanuna aykırılık görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve ilk inceleme sonucunda verilecek kararlar ilgili hakim tarafından verilir. İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır.

Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.

Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez.

Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.

Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Ancak belli bir miktarı aşmayan bazı davalarda mahkeme, tarafların istemi üzerine duruşma yapılmasına karar verebilir. Temyiz ve itiraz aşamalarında duruşma yapılması tarafların talebine ve ilgili yargı mercinin kararına bağlıdır. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. Duruşmaları başkan yönetir. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler. Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.

Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.

Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez. Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla

tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

Uyuşmazlık konuları sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. Kararın görüşülmesi sırasında azınlıkta kalanların görüşleri kararların altına yazılır.

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay da düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır.

Kararlarda:

—Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,

— Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,

— Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,

— Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,

— Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,

—Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,

—Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

— Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

— Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası, belirtilir.

Kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem

tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir. Tam yargı davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

IV. YASA YOLLARI

1.Genel Olarak

Yasa yolları davanın taraflarına tanınan hukuksal bir yoldur. Yasa yolları ile yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır. Yasa yolları olağan ve olağanüstü yasa yolları olmak üzere ikiye ayrılır.

a.Olağan Yasa Yolu

Yargı kararlarına karşı olağan yasa yollarına başvurulmuş olması, kararın kesinleşmesini engeller. Kararın kesinleşmesi ya yasa yoluna süresi içinde başvurulmaması ya da kararın tekrar incelenmesi isteğinin reddi ile olur.

b.Olağanüstü Yasa Yolu

Kesinleşmiş hükümlere karşı olağanüstü yasa yoluna başvurulabilir. Olağanüstü yasa yolu “ yargılanmanın yenilenmesi”dir. Bu yolla kesinleşmiş bir yargı kararının değiştirilmesi sağlanır.

2. İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlara karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür. İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde

yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir.. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz. İtiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

İtiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi koşulunun varlığına bağlıdır. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.

3.Temyiz

Temyiz yeni bir yargılama değildir. Sadece Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının hukuka uygunluğu denetlenir. Temyiz yolunda hiçbir zaman yerindelik denetimi yapılamaz.

Danıştay idari yargıda genel görevli bir temyiz yeridir. Temyiz yoluna sadece davanın tarafları gidebilir. Temyiz yoluna başvuran kişinin kararın bozulmasında hukuki menfaati olmalıdır. Vergi daireleri Maliye Bakanlığı'nın; il özel idareleri ile belediyeler de valilerin muvafakatini almadan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidemezler. Ancak, Maliye Bakanlığı, muvafakat yetkisini belli hadler sınırlayarak, defterdarlıklara devredebilmektedir. Bu hadleri aşmayan davalarda defterdarlıklar Danıştay nezdinde doğrudan temyiz başvurusunda bulunabilmektedir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir. İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez.

Temyiz başvurusu Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır.. Temyiz dilekçelerinin İYUK'un 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir,

düzenlenmemiş ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya İYUK'un 4 üncü maddesinde belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer. Kararı veren Danıştay dairesi veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya Kurula gönderir. Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığı'na, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre idari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek on beş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin kanuna göre düzenlenmediği ve temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca saptanması hallerinde de ilgili daire veya kurul tarafından temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

— Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

—Hukuka aykırı karar verilmesi,

—Usul hükümlerine uyulmamış olunması, sebeplerinden dolayı kararı bozar.

Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay’ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir. Danıştay’ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkeme veya Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir.

4. Kararın Düzeltilmesi

Bu yol ile yasada belirtilen nedenlerden dolayı bir yargı kararının gözden geçirilmesi sağlanır.

Kararın düzeltilmesi yolu Türk hukukunun geliştirdiği ve Türk hukukuna özgü bir yoldur⁷⁸. Karar düzeltme yeni bir dava değildir⁷⁹. Önceden verilmiş bir yargı kararının hukuka uygunluk açısından ve yasada tahdidi olarak belirtilen nedenlerden ötürü yeniden incelenmesidir.

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,

-Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

⁷⁸ DEMİRCİOĞLU, Hasan, Hukukta Tashihi Karar, s.8, Ankara 1945

⁷⁹ Uygulamada birçok vergi dairesi “karar düzeltme” ve “temyiz” yollarını yeni bir dava gibi görüp dilekçeler hazırlamaktadır. Bu durumda vergi idarelerinin taraf olduğu davalarda dilekçelerin hukuk eğitimi almamış personele hazırlanmasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu yanlışlığın önüne geçilmesi ve buna benzer birçok sorunun çözülmesi ancak vergi avukatlığı kadrosunun ihdas edilmesi ile mümkündür.

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılıdır. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.

Bazı kararlara karşı düzeltme yoluna gidilemez. Bunlar;

-İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Ara kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.,

-Görev ve yetki açısından merci tayini kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Danıştay tarafından verilen memurların yargılanması ile ilgili olarak verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Yargılanmanın yenilenmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

Karar düzeltme isteminde bulunma yetkisi esas davanın taraflarına aittir. Davaya katılan tek başına düzeltme isteminde bulunamaz. Karar düzeltmede duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağılıdır. Düzeltme kararlarına karşı tekrar düzeltme isteminde bulunulamaz. Düzeltme yoluna başvurulmuş olması yargı kararının yürütülmesini durdurmaz. Fakat taraflardan birinin istemi üzerine, Danıştay yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

5. Kanun Yararına Temyiz

Temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlar için kanun yararına bozma yoluna gidilebilir. Danıştay Başsavcısı tarafından istemde bulunulur. Başsavcı tarafından, kanun yararına temyiz edilebilecek kararlar, bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlardan, hukuka aykırı olan kararlardır. Hukuka aykırı olan bu kararlardan Danıştay Başsavcısı ilgili bakanlığın istemi üzerine veya kendiliğinden kanun yararına bozma yoluna gidebilir. Kanun yararına temyizde herhangi bir süre belirtilmemiştir.

Başsavcı tarafından yapılan istem yerinde görülürse, karar kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı kanun yararına bozulan mahkeme kararının hukuksal sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Söz konusu bozma kararları resmi gazetede yayımlanır.

6. Yargılanmanın Yenilenmesi

Yargılanmanın yenilenmesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndan esinlenerek İdari Yargılama Usulü Kanununun 53 ve 55. maddelerinde düzenlenmiştir. Bazı yargı kararlarının çeşitli sebeplerden dolayı haksız olarak verilmesi mümkün olabilir. Yargılanmanın yenilenmesi yoluyla kanunda belirtilen nedenlerden ötürü bir davanın tekrar görülmesi sağlanır. Kesinleşmiş yargı kararlarına karşı bu yola başvurulabilir. Burada amaç hukuk alanında meydana gelmiş yanlışlıkların ve hukuka aykırılıkların ortadan kalkmasıdır.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi tarafından verilmiş ve kesinleşmiş kararlar hakkında yargılanmanın yenilenmesi yoluna gidilebilir. Ancak bu yola gidebilmek için bazı nedenlerin bulunması gerekir. Bunlar;

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

- Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılanmanın yenilenmesinin istenebilmesinin bazı şartları vardır. Bu şartlar gerçekleşmediği takdirde, yargılanmanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Bu şartlar şunlardır.

—Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilmiş olan kararların nihai karar niteliğini haiz olması gerekir. Buna göre;

—Danıştay’ın temyiz incelemesi üzerine vermiş olduğu kararlar;

— Yargı organlarının ara kararları, yürütmenin durdurulması kararları;

—İlk inceleme sırasında yargı organlarının vermiş olduğu kararlar;

— Davaların açılmamış sayılmasına ilişkin mahkeme kararları ile

—Yargılanmanın yenilenmesi hakkında verilen kararlar için yargılanmanın yenilenmesi talep edilemez

— Yargılanmanın yenilenmesi nedenlerinin gerçekleşmiş;

— Yargılanmanın yenilenmesi talebinin süresi içinde yapılmış olması gerekir⁸⁰.

Yargılamanın yenilenmesi süresi, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde on yıl, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl, diğer nedenlerin varlığı halinde ise altmış gündür.

Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır. Yargılanmanın yenilenmesi yoluna sadece davanın yenilenmesinde hukuki yararı olan taraf başvurabilir. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

Yargılanmanın yenilenmesinde, ilgili daire veya mahkemede karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenerek kanunda belirtilen sebeplerin var olduğu kanaatine varılırsa, davaya yeniden bakılarak karar verilir. Kanunda yazılı sebeplere dayanmayan talepler reddedilir. Bu davalarda duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.

Yargılamanın yenilenmesi sonucu, mahkeme talebi haksız bulursa reddeder. Talebin haklı bulunması halinde, davaya yeniden bakılır. Bu durumda, ya hükmün tamamı

⁸⁰ KARAKOÇ Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.219

ya da bir kısmı değiştirilir ya da mahkeme eski kararını hukuka uygun bulabilir. Yeni verilmiş olan karar, eski kararın yerini alır.

V. DİĞER BAŞVURU YOLLARI

Yargı kararlarına karşı yukarıda sayılanlar dışında başka başvuru yolları da bulunmaktadır. Bunlar açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesidir. Bu yollara başvurulmasındaki amaç kararın anlaşılmasının ve bazı basit maddi hataların giderilmesidir. Düzeltme ve açıklama için kararı veren yargı organına başvurulur. Burada yeni bir hüküm oluşturulmaz verilen hüküm değiştirilmez veya genişletilmez. Yargı organlarının açıklama ve düzeltme kararlarına karşı temyiz ve itiraz yoluna gidilemez.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

Açıklama dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazla verilir.

Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur. Açıklama, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir. Kesinleşmemiş kararlara karşı açıklama istenmesi itiraz veya temyiz süresini durdurmaz.

Bir ilamda iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi istenebilir. Yanlışlıkların düzeltilmesi dilekçesi karşı taraf sayısından bir nüsha fazla verilir. Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, yanlışlıkların düzeltilmesini isteyen tarafa gönderilir. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verildiği takdirde düzeltme ilamın altına yazılır. Yanlışlıkların düzeltilmesi her zaman hatta karar yerine getirildikten sonra bile istenebilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Birey olarak yaşadığımız toplumda haklarımız olduğu gibi bazı yükümlülüklerimiz de bulunmaktadır. Anayasanın siyasal hakları ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer alan vergi verme ödevi bu yükümlülüklerden biridir. Anayasanın 73. maddesine göre “ Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”

Vergi ilişkisinden kaynaklanan işlemlerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Aksi durumda vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında farklı aşamalarda çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümünde mükellef bazen yargı yollarına başvurmadan vergi idaresine başvurarak sorunun çözülmesini isteyebilmektedir. Böyle bir durumda sorun idari aşamada çözülmektedir. Bazı durumlarda ise mükellef sorunun idari aşamada çözülebilmesi için gerekli şartları taşımamakta veya bütün şartlar tamam olsa bile yargı yoluna gitmeyi tercih etmektedir.

Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu sorunların çözüme kavuşturulmasına “barışçıl yollar” ya da “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” denilmektedir.

Vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bunlara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da dahil edilmesi mümkündür. Barışçıl yollara kural olarak, vergiler ve cezalar için tarh/tahakkuk/ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir.

Vergi hukukunda idari çözüm yollarına başvurma mükellef için zorunluluk teşkil etmemektedir. Mükellef dilerse sorunun idari aşamadayken çözümünü talep edebilmekte dilerse dava açma süresi içinde yargısal makamlara başvurarak sorununun çözüme kavuşturulmasını talep edebilmektedir.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıklarının; gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer, emlak, gümrük, motorlu taşıtlar ve diğer vergileri ile resim ve harçları da kapsadığı söylenebilir. İdari aşamada çözümlenebilecek uyuşmazlık mükellef ya da sorumlunun beyanı üzerine yapılan tarhiyattan kaynaklanabileceği gibi, re’sen ikmalen ya da idarece yapılmış bir tarhiyattan da kaynaklanabilir. Bunların yanı sıra mükellefiyetten, mükellefin şahsından, ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin hatalı olmasından doğan, kaynaklanan uyuşmazlıklar da idari aşamalarda çözümlenebilir.

Vergi uyuşmazlıkları, yükümlülerin bildirimleri sonucunda ya da re’sen incelenme sonucu da ortaya çıkabilir. Söz konusu uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözümlenebilmesinin ilk şartı uyuşmazlık konusu bir olayın meydana gelmesidir. Ayrıca

uyuşmazlık idari aşamada çözülebilecek nitelikte olmalı ve mükellef uyuşmazlığa ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelidir

Vergi alacağının tarh, tahakkuk, tebliğ aşamalarında vergi mükellefinin lehine veya aleyhine hatalar yapılabilmektedir. Söz konusu bu hatalar vergi mükellefinin veya vergi idaresinin tek taraflı hareketlerinden kaynaklanabilmektedir. Yükümlü, aleyhine bir durum oluşturan vergi hatasının varlığı halinde doğrudan yargı yoluna başvurabileceği gibi ilgili vergi idaresinden mevcut hatanın düzeltilmesini talep edebilir.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözülebilmesini sağlayan diğer yol uzlaşmadır. Bu müessese ile mükelleflerle mali idare arasındaki anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarını, mali yargıya başvurmadan çözümlenmek suretiyle bürokratik işlemleri azaltmak ve kamu alacağının kısa sürede tahsilinin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirilebilmesi nedeniyle, uzlaşma müessesesi, vergiden beklenen toplumsal yararı zamanında sağlayacak niteliktedir. Bu özelliği sayesinde, uzlaşma müessesesi İdari Yargı'nın yükünün azalmasına da yardımcı olmaktadır.

Vergi mükellefi veya sorumlusunun muhatap olduğu vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının; hem süresinde ödenmesini sağlamak ve dava konusu yapılmasını engellemek, hem de uygulamaya hız ve işlerlik kazandırmak amaçlarıyla “cezalarda indirim” uygulamasına yer verilmiştir. Bu yolla da vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenebilmektedir. Cezalarda indirim önceleri sadece re'sen ve ikmalen verginin tarh edildiği durumlarda uygulanırken daha sonra idarece yapılan tarhiyatlar da da uygulanmaya başlanmıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ise vergi sistemimize 1950 yılından itibaren getirilmiştir. Bu müessese sayesinde beyanname vermeyen veya beyanname verdiği halde beyannamesinde düşük beyanda bulunan mükelleflere bir şans daha tanınmaktadır.

Vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında çıkan sorunlar bazı durumlarda idari yollarla çözülememektedir. İdari çözüm yollarının yetersiz kaldığı bu gibi durumlarda yargısal süreç başlamaktadır. Yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı, bir alternatifi olarak, sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur. Vergi sorunlarının idari çözüm yollarıyla karşılaştırıldığında, yargısal çözüm, kapsam itibarıyla daha geniş bir alanı içermektedir.

Vergi yargısının örgütlenme modeli bazı tartışmalara sebep olmaktadır. Ülkemizde vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır. Özellikle maliyeciler vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Hukukçular ise bu görüşe karşı çıkmaktadırlar. Zira vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalı görünümündedir ve idare vergilendirme yetkisini kullanırken “kanuni idare” ilkesi çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Ülkemizde yukarıda da belirtildiği üzere vergi yargısı idari yargı sistemi içinde örgütlenmiştir. Ancak bugün için vergi yargısıyla ilgili hala birçok problem bulunmaktadır.

5345 sayılı yasayla oluşturulan gelir idaresi teşkilatı da beraberinde birçok sorunu getirmiştir. Özellikle kanunun çok hızlı hazırlanması, zemin hazırlanmadan kanunun uygulanmaya çalışılması aksaklıkları artırmaktadır. Ülkemizin sadece bazı illerinde vergi dairesi başkanlıklarının kurulması diğer illerde ise aynı görevi defterdarlığın ifa etmesi tamamiyle arabesk bir yapının oluşmasına sebebiyet vermektedir. Şu an için uygulamada yapılacak bazı değişikliklerle bu tarz sorunların giderilmesine çalışılsa da uzunca bir süre problemlerin yaşanılması kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi, Ankara 1975

AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Yayınevi, Ankara 2006

ARICA, M. Nadir, Vergi Usul Kanunu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1989

AŞICI, Sibel, Vergi Cezalarında İndirim, Ekonomik Bülten, 23-29 Eylül 1991

BAHAR, Cevdet Okan, Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma, Vergi Dünyası, S.255

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 11.Bası, Ankara 2005

CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Bası Ankara 2006

DEĞİRMENCİ, İbrahim, Cezada İndirimden Yararlanabilmek İçin Neler Yapmak Gerekliyor?, Ekonomik Bülten, 4-10 Eylül 1989

DEMİRCİOĞLU, Hasan, Hukukta Tashihi Karar, Ankara 1945

DUMLU, Harun, “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikâyet Yolu”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:380

ERDEM, Hayreddin, 4369 sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1998

GÖZÜBÜYÜK, Şeref-DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Turhan Yayınevi, Ankara 1999

GÖZÜBÜYÜK, Şeref -**TAN**, Turgut, İdare Hukuku, Turhan Yayınevi, Ankara 1998

HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2.Bası, İstanbul 1989

KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İzmir 1994

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara 2007

KIZILOT, Şükrü, İdari aşamalarda Çözümlenebilecek Vergi Hataları, Hürses, 06.04.1998

KIZILOT, Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler) C.4. S.899

KIZILOT, Şükrü, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma- 1, Hürses, 16.02.1997

KIZILOT, Şükrü, Vergi Sorumlularının da Düzeltme Talep Edebileceği, Hürses, 08.11.1196

KIZILOT, Şükrü, Matrah Hataları ve Düzeltme, Hürses, 17.02.2000

KIZILOT, Şükrü-Zuhal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005

KIZILOT, Zuhal, Hiç Pişman Oldunuz mu?, Hürses, Hukuki Yaklaşım, 03.08.2003

KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara 1989

KUMRULU, Ahmet, Anayasal Temeller, AÜHFD, Ankara 1981

KORKUSUZ, Mehmet, Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, S.79, Temmuz 1999

MUTLUER, Kamil, Vergi ve Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, NO:214, Eskişehir, 1979

ÖNCEL-KUMRULU- ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2006

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara 2006

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Davaları, Oluş Yayınları, Ankara 2006

POLATKAN, Vahit, İdari Müracaat Yolu ve Vergi Cezalarının İndirimi Konusu, Pektim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S.3, Şubat 1990

ŞENGÖZ, Yunus, Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Vergi Hatası Bulunması Halinde Düzeltme Yapılabilir mi?, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 299, 01/06/1999

UFUK, Mehmet Tahir, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 375, 01.09.2002

Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Yayını

