

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**

Ahmet ÖZTÜRK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, EYLÜL 2018

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**

**Ahmet ÖZTÜRK
(162008030)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, EYLÜL 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA
İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Ahmet ÖZTÜRK
(162008030)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih : 12.09.2018

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Banu TARHAN MENGİ
(Marmara Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üy. Hüseyin MERT
(İstanbul Okan Üniversitesi)



İSTANBUL, EYLÜL 2018

ÖNSÖZ

Bir taraftan anayasa ve yasalardan aldığı yetkiyle devletin kamusal hizmetlerini yapabilmek için ihtiyaç duyulan vergileri toplamakla görevli idareler ile bu vergileri ödemekle yükümlendirilen kişiler arasında uyuşmazlıkların olması kuşkusuz kaçınılmazdır. Bu uyuşmazlıklar ne kadar hızla çözümlenebilirse hem idare hem de verginin yükümlüleri zaman ve emek kaybı, hazinenin gelir kaybı, mükellef-idare ilişkilerindeki huzursuzluk hızla ortadan kalkacaktır.

Uyuşmazlıklarda İdari ve yargısal olmak üzere başlıca iki çözüm yolu bulunmaktadır. Çalışmamızda idari çözüm yollarının neler olduğu incelenmiştir. Bunlar uzlaşma, vergi hataları ve hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve henüz çok yeni olup 01.09.2017 tarihinde uygulamaya konulmuş olan izaha davet müesseselerinden oluşan beş bölümde açıklanmaya çalışılmıştır. Bunların dışında ayrıca yargısal çözüm yolu ile ilgili de genel bilgiler verilmiştir.

Bu çalışmamda katkılarını esirgemeyen Hocam Doç. Dr. Hakan TAŞTAN' a , özellikle bu tezime başlamama vesile olan ve gelecekte vergi müfettişi olmayı hedefleyen Barış TÛTENOCAKLI' ya ayrıca oğlum Arda ve kızım Asya'ya yürekten teşekkür ederim....

Ahmet ÖZTÛRK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
BÖLÜM 1.GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2.VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	4
2.1. UZLAŞMA.....	4
2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	7
2.1.1.1. Uzlaşma Konusu Vergi ve Ceza Türleri	7
2.1.1.2. Uzlaşılacak Vergilere İlişkin Tarhiyat Türleri.....	8
2.1.1.3. Uzlaşma Konusu Vergilerde Bulunması Gereken Özellikler	8
2.1.1.4. Uzlaşmanın Yapılması	9
2.1.1.4.1. Uzlaşma Talebi.....	9
2.1.1.4.2. Sekreteryaya Hizmetleri.....	9
2.1.1.4.3. Uzlaşma Talebinin Süresi	9
2.1.1.4.4.Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması.....	9
2.1.1.4.5.Uzlaşma Gününün Ertelenmesi.....	10
2.1.1.4.6. Başvurma Şekli	10
2.1.1.5. Komisyonların Yetkileri ve Teşkili	11
2.1.1.5.1. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi	11
2.1.1.5.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili.....	11
2.1.1.6. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Miktarları.....	13
2.1.1.6.1. Genel Olarak	13

2.1.1.6.2. Aylık Beyannamelerde Yetki Sınırı	15
2.1.1.6.3. İki Ayrı Vergi Bakımından Tarhiyat Yapılması	15
2.1.1.6.4. Cezalarda Yetki	15
2.1.1.6.5. Kolektif Şirket Ortaklarında Yetki Sınırı	15
2.1.1.6.6. Mirasçılarda Yetki Sınırı	15
2.1.1.7. Uzlaşmanın Sonuçları	15
2.1.1.7.1. Uzlaşmanın Kesinliği	15
2.1.1.7.2. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma	16
2.1.1.7.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirme	16
2.1.1.7.4. Ödeme Zamanı	16
2.1.1.8. Uzlaşma Konusu Cezalar	16
2.1.1.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Vadesinde Ödenmemesi	17
2.1.1.10. Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi	17
2.1.1.11. Uzlaşma Dilekçesi	17
2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	17
2.1.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı	17
2.1.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılması	18
2.1.2.2.1. Uzlaşma Talebi	18
2.1.2.2.2. Uzlaşma Talep Süresi	18
2.1.2.2.3. Uzlaşma Gününün Tespiti	18
2.1.2.2.4. Uzlaşmaya Davet	18
2.1.2.2.5. Uzlaşma Davetine Uyulmaması	19
2.1.2.2.6. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi	19
2.1.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili	19
2.1.2.3.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	19
2.1.2.3.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu	20
2.1.2.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	20
2.1.2.3.4. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması	20

2.1.2.4. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi	20
2.1.2.5. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği	21
2.1.2.6. Ödeme Zamanı.....	21
2.1.2.7. Uzlaşılan Vergilere Uygulanacak Gecikme Zammı	21
2.1.2.8. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi.....	22
2.1.2.8.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılabilecek Haller	22
2.1.2.8.2. Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller	22
2.2. VERGİ HATALARI VE HATALARIN DÜZELTİLMESİ	22
2.2.1. Vergi Hatalarının Tanımı ve Kapsamı	22
2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları	23
2.2.2.1. Hesap Hataları.....	24
2.2.2.1.1. Matrah Hataları	24
2.2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	24
2.2.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	24
2.2.2.2. Vergilendirme Hataları	25
2.2.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	25
2.2.2.2.2. Mükellefiyette Hata.....	25
2.2.2.2.3. Konuda Hata.....	25
2.2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	25
2.2.3. Düzeltme İşlemleri.....	26
2.2.3.1. Re'sen Düzeltme	26
2.2.3.2. Talep Üzerine Düzeltme	27
2.2.3.3. Şikâyet Yolu ile Müracaat	27
2.2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru	28
2.2.4. Tebliğ Hataları.....	29
2.2.4.1. Tebliğ Evrakında Hata	30
2.2.4.2. Tebliğ Usulünde Hata	30
2.2.5. Vergi Hatalarının İdare ve Mükellef Açısından Sonuçları.....	31
2.2.5.1. Vergi İdaresi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları	31
2.2.5.2. Vergi Mükellefi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları	32

2.3. CEZALARDA İNDİRİM	32
2.3.1. Vergi Ceza İndirimi Tanımı	32
2.3.2. Hangi Vergi Cezaları İndirimden Faydalanabilir	33
2.3.3. Cezada İndirimin Sonuçları	33
2.4. PİŞMANLIK VE ISLAH.....	34
2.4.1. Pişmanlık ve Islahın Tanımı	34
2.4.2. Pişmanlık ve Islahın Kapsamı	35
2.4.2.1. Pişmanlık Müessesesinin Uygulanabileceği Vergiler.....	35
2.4.2.2. Pişmanlık Müessesesinin Uygulanamayacağı Vergiler	35
2.4.3. Pişmanlık ve Islah Talebinin Kabulü İçin Aranan Şartlar	35
2.4.3.1. Suçun Tekemmülü (Vergi Zıyaının Doğmuş Olması).....	36
2.4.3.2. Pişmanlık Talebi Yapılması.....	36
2.4.3.3. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda Bulunulmamış Olması.....	36
2.4.3.4. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Olayın Takdir Komisyonuna İntikal Ettirilmemiş Olması	37
2.4.4. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları	37
2.4.4.1. Vergi Kaybının Söz Konusu Olduğu Kaçakçılık Suçları Açısından Sonuçları	37
2.4.4.2. Vergi Kaybının Söz Konusu Olmadığı Kaçakçılık Suçları Açısından Sonuçları	38
2.5. İZAHA DAVET.....	39
2.5.1. İzaha Davet Kavramı ve Amacı	39
2.5.2. İzaha Davet Şartları	40
2.5.3. İzaha Davet Konuları.....	40
2.5.4. İzah Değerlendirme Komisyonu	42
2.5.5. İzaha Davet Yazısı	42
2.5.6. İzahın Değerlendirilmesi.....	42
BÖLÜM 3.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜM YOLLARI.....	43

3.1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	43
3.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Kişi ve Kurumlar	44
3.1.2. Vergi Yargı Aşamasına Hâkim İlkeler	45
3.1.2.1. Yazılılık İlkesi.....	45
3.2.2.2. Re'sen Araştırma İlkesi	45
3.2.2.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	46
3.2.2.4. Delil Serbestisi İlkesi	46
3.2.2.5. Kıyas Yasağı İlkesi	47
3.2.2.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	47
3.2. VERGİ YARGISI ORGANLARI.....	47
3.2.1. İlk Derece Mahkemeler.....	48
3.2.1.1. İdare Mahkemeleri	48
3.2.1.2. Vergi Mahkemeleri	49
3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri	50
3.2.3. Danıştay	51
3.3. VERGİ YARGILAMA USULÜ.....	52
3.3.1. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı	52
3.3.2. Vergi Davasının Tarafları.....	53
3.3.2.1. Davacı	53
3.3.2.2. Davalı.....	53
3.3.3. Dava Açma Süreleri	53
3.3.4. Dava Dilekçesi	54
3.3.5. Yürütmenin Durdurulması.....	54
3.4. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI	55
3.4.1. Olağan Kanun Yolları.....	56
3.4.1.1. İstinaf Yolu	56
3.4.1.2. Temyiz Yolu	57
3.4.1.3. Karar Düzeltilmesi.....	58
3.4.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	58
3.4.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi	58

3.4.2.2. Kanun Yararına Temyiz.....	60
BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	61
KAYNAKÇA	63
ÖZGEÇMİŞ.....	68



ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi, kuşkusuz devletlerin varlığını sürdürebilmeleri için kişilerden aldığı en kolay finansman kaynağıdır. Bu kaynağın ne şekilde toplanacağı ile ilgili olarak çeşitli kanuni düzenlemeler çıkarılmaktadır. Bu yasal düzenlemelerin uygulamaları sırasında verginin toplayıcıları ile ödeyenleri arasında doğal olarak bir takım anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Bu anlaşmazlıklar vergi hukukunda vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılmaktadır. Genel olarak uyuşmazlıklar yasal düzenlemelerin gerektiği kadar açık ve anlaşılabilir olmaması, vergi toplayıcı idarenin, yasaların özü ve amacıyla çelişen uygulama açıklamalarına göre işlem yapmak istemesi gibi sebeplerden çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları iki şekilde çözümlenebilmektedir. Bunlardan biri idari yollar diğeri de yargı yolu ile çözümdür.

Çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarına başvurularak ortadan kaldırılması, başvuru bu yol ile çözüm süresi ve uyuşmazlığın verdiği huzursuzluk boyutları ile mükellef ve idare ilişkileri incelenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları başlıca uzlaşma, vergi hataları ve düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve vergi hukukumuzda 01.09.2017 tarihinden itibaren uygulamaya girmiş olan izaha davet müesseseleri olmak üzere beş bölümde ele alınmıştır. Bu çözüm yolları ve uygulamaları hakkında açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

İdarenin merkeziyetçi ve otoriter tutumunu aşmadığı bunun da mükelleflerin genelde yargı yolunu tercih edilmesinin önüne geçemediği, bu sürecin de idare mükellef ilişkilerini zedelediği bir gerçektir. İdare ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilaflarda vergi yargısının kararı mükellef açısından en kabul edilebilir sonuç görünümündedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi Yargısı, Uzlaşma, Düzeltme, Vergi Hataları, İzah, İzaha Davet, Pişmanlık, Vergi Cezası, Cezalarda İndirim

ABSTRACT

ADMINISTRATIVE REMEDIES IN TAX DISPUTE

Tax is undoubtedly the easiest financial resource that is taken from people of the governments to maintain the existence. Several legal regulations are made with respect to how this resource is collected. During the applications of this legal regulations, naturally some disagreement occur between pickers of the tax and the payers. These disagreements are called tax disputes in tax law. Generally, disputes arise from the fact that legal arrangements are not as clear and understandable as they are needed, and that the tax collector is wishing to act according to the conflicting application statements with essence of the laws.

Tax disputes can be resolved in two ways. One of them is the administrative way and the other is the solution by judiciary.

In this study, removing the tax disputes by applying to the administrative resolving remedies, with this apply solution time and magnitude of unrestness that is caused by disputes, and the relation between taxpayer and administration were investigated. The solution methods of the tax disputes are mainly discussed in five sections as Reconciliation, Tax Errors and Corrections, Repentance and Correction, Discount in Scott, and Invitation to Explanation Organizations that have been implemented in Taxation Law, since 01.09.2017. Explanatory information about these solutions and their applications were given.

It is the truth that Administration cannot pass the centralized and authoritarian attitude, this also cannot pass in front of the taxpayers' general judicial preference, and this process give harm to relationship between administration and taxpayer. In the conflicts between the administration and the taxpayer, the decision of the tax judge is the most acceptable outcome in terms of the taxpayer.

Keywords: Tax, Tax Disputes, Tax Judge, Compromise, Corrections, Tax Errors, Explanation, Invitation to Explanation, Repentance, Scott, Discount in Scott



KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

BDK: Beyanname Düzenleme Kılavuzu

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

İYUK: İdari Yargı Usul Kanunu

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Md. : Madde

SK: Sayılı Kanun

SMİYB: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TDK: Türk Dil Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VUK: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi.....	3
Şekil 2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	14
Şekil 3 İzaha Davet Uygulamasının İşleyişi.....	43
Şekil 4 Vergi Mahkemesi Karalarına Karşı Kanun Yolları	56



BÖLÜM 1.GİRİŞ VE AMAÇ

Vergi, devletin kamusal giderlerini finanse etmek amacıyla yasa gücü kullanılmak suretiyle karşılıksız olarak kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir. Vergilerin konulması, kaldırılması ve vergileme yetkilerinin kullanılması anayasal ve yasal düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Hukuk ilkeleri çerçevesinde anayasanın 73'üncü maddesi "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ayrıca "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü ile vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlete karşı vergi ödemekle yükümlü kişilere güvence sağlanmaktadır.

Uyuşmazlık, birden fazla tarafın herhangi bir konuda anlaşamaması, o konu hakkında farklı düşüncelerde olmalarıdır. Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında vergi hukukundan doğan ilişkilerde ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu uyuşmazlıklar, idari yollar ile çözüm ve yargı yolu ile çözüm olmak üzere başlıca iki şekilde çözümlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları, kanun koyucunun yetkilendirdiği idare ile verginin mükellefleri arasında vergi uygulamaları ve yorumlama farklılıkları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Genel olarak vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve usul uygulamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu konularda vergi idaresi ile mükellefi arasında anlayış farkı çıkmaktadır. Verginin tarafları olan mükellef ile vergi idaresinin uyuşmazlığı yargı yoluna götürmeden kendi aralarında barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturmalarına ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığı ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına vergi uyuşmazlıklarının *idari aşamada çözüm yolları* (barışçıl çözüm yolları) denir. Alacaklı idarelerin amacı vergi ve cezaları bir an önce tahakkuk ettirip tahsil etmek ve kamu harcamalarını öz gelirleri ile finanse etmektir.

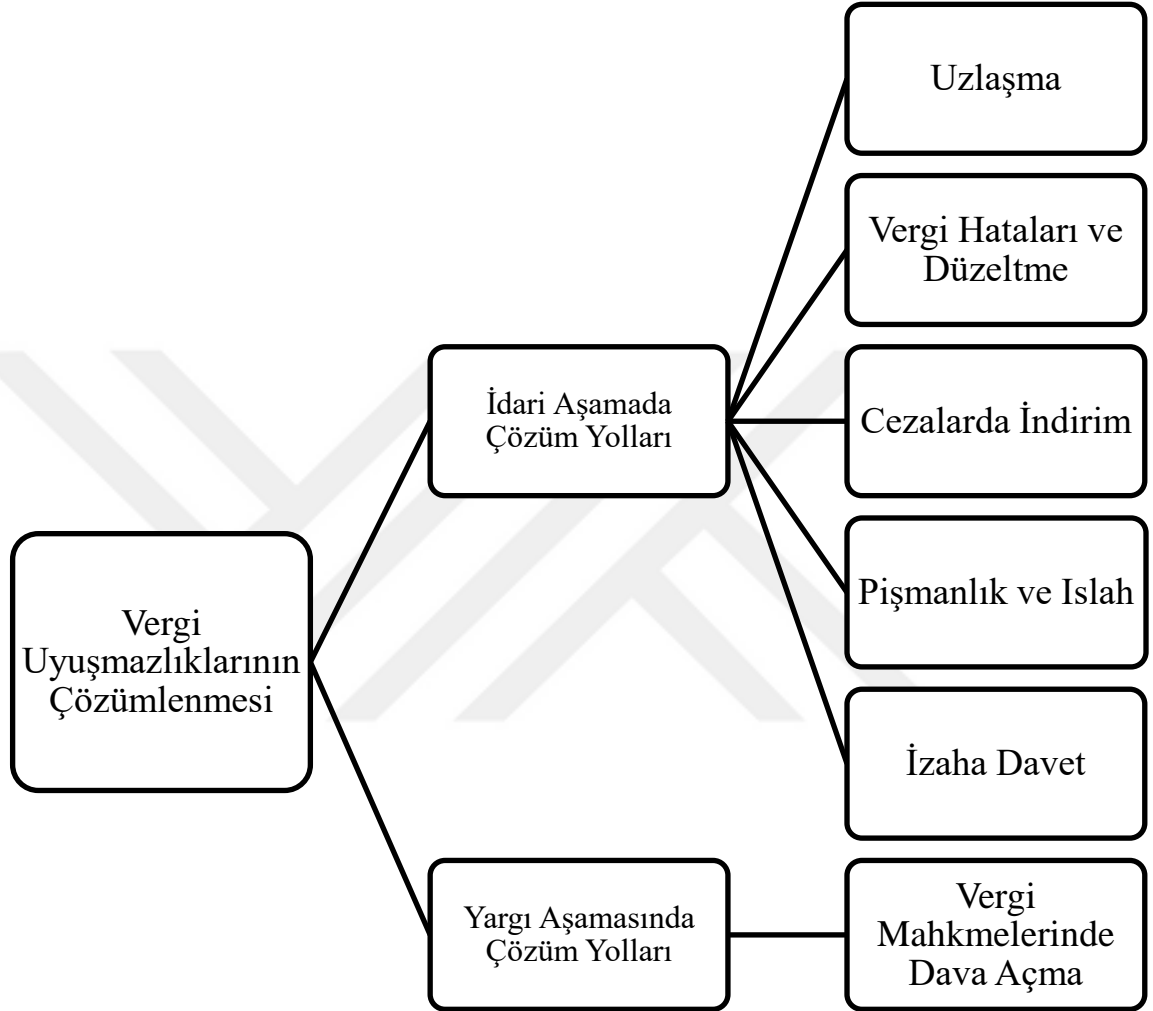
Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir 'çekişme'(niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (istinaf, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır.

Bu amaçla tez çalışmamın 2. bölümünde idari çözüm yolları başlıca uzlaşma, vergi hataları ve düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve vergi hukukumuzda 01.09.2017 tarihinden itibaren uygulamaya girmiş olan izaha davet müesseseleri olmak üzere beş bölümde incelenmiştir. Bu çözüm yolları ve uygulamaları hakkında detaylı bilgiler aktarılmaya çalışılmıştır.

3. bölümünde idari çözüm yollarından netice alınamaması veya tercih edilmemesi durumunda uyuşmazlıkların çözümünde diğer bir yol olan yargı yolu hakkında da kısaca bilgi verilmiştir.

4. bölüm olan sonuç bölümünde mali idarenin idari çözüm yollarını merkeziyetçi katı tutumu nedeniyle yeterince etkin şekilde kullanamadığı bunun da mükellef idare ilişkilerini olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir.

Şekil 1 Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi



BÖLÜM 2.VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. UZLAŞMA

Mükellefin idare ile olan uyuşmazlıklarının yargıya gitmeden çözümünü öngören müesseselerden en önemlisi ve yaygın olarak uygulananı uzlaşmadır. Uzlaşma, kavram olarak, bir sorun üzerinde mutabakat sağlamak ve karşılıklı tavizleşerek anlaşma anlamına gelmektedir. Vergi hukukundaki uzlaşmanın da amacı, genel bütçe ile il özel idareleri ve belediyelere ait ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ya da tarh edilecek olan vergilerle bunların cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükellef ile idarenin bir anlaşmaya varması ve sorunun yargıya gitmeden çözülmesidir (Öner, 2017, 234).

Uzlaşmanın başlıca amaçları, mükellef ve vergi idaresini vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak, yargı mercilerinin yükünü hafifletmek ve mükellefleri psikolojik bakımdan olumlu yönde etkileyerek vergiye karşı direnci azaltmaktır (Aksoy, 2010, 109).

Uzlaşma yolu ile vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesinin hem idare hem de mükellef açısından sayısız yararları vardır (Demirci, 2005, 436).

Mükellef uzlaşma sonucu uyuşmazlığı sona erdirmekte, ödeyeceği cezanın önemli bir bölümünden, verginin ve gecikme faizinin ise bir bölümünden kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca dava açması durumunda söz konusu olabilecek dava ile ilgili emek ve zaman kaybından, müşavirlik ve avukat giderlerinden de kurtulabilmektedir. İdare ise, mükellefin dava açması ve davayı da kazanması durumunda, belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır (Kızılot, Kızılot, 2010, 222).

Vergi hukukumuzda iki ayrı uzlaşma kurumu ortaya çıkmıştır. Bunlardan biri verginin salınması ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilen “Tarhiyat sonrası uzlaşma”

ikincisi ise henüz vergi salınmadan, ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesidir.

Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, burada da taraflar karşılıklı ödümler vermekte ve bazı haklardan vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedirler (Kırbaş, 2010, 195).

Kaçakçılık suçlarından veya bu suçlara iştirakten dolayı verilenler (Vergi zıyanına 359’ uncu maddede yer alan fiillerle sebebiyet verilmesi) hariç olmak üzere ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi zıyaı cezaları gerek tarhiyat öncesi, gerek tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Uzlaşmaya başvuru, mükellefe ve ceza muhatabına tanınmış bir haktır. Haklarında vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birine başvurabilirler (Öner, 2017, 235).

Uzlaşma, vergi hukuku açısından hukuki niteliği tespit edilmesi gereken bir müessesedir. Bu çerçevede çeşitli açılardan ön ödeme, idari sözleşme, arabuluculuk sulh sözleşmesine benzetilebilirse de bunlardan farklıdır (Şenyüz, 2017, 303). Uzlaşma müessesesi uzlaşılması halinde vergi ihtilafını kesin çözümlemesi nedeniyle dava yolunu kapatmaktadır (Şenyüz, 2017, 304). Uzlaşma sonucunda, üzerinde uzlaşılan miktardaki vergi alacağı ve vergi zıyaı cezası ortadan kalkar (Oktar, 2014, 159).

4369 sayılı kanunla mükelleflere kısmi uzlaşma imkânı tanınmıştır. Böylelikle birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birine karşı çıkması diğerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilmesi sağlanmıştır. Bu düzenleme ile mükellef, bağlı bulunduğu meslek odası temsilcisi ve /veya TÜRMOB’a bağlı meslek odasından birer üyeyi uzlaşma görüşmelerinde gözlemci olarak bulundurabilecektir. Ayrıca, uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılarak mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşma olanağından yararlanması imkânı getirilmiştir.

Türkiye’ de uzlaşma konusunda ilk adım, Vergi Usul Kanunu’nun 376’ncı maddesini meydana getiren cezalarda indirim düzenlemesiyle 1961 yılında atılmıştır, denilebilir (Mutluer, 2005, 331).

Uzlaşma müessesesi vergi hukukumuzda 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı sistemlerde de anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Bizdeki şekle modellik eden Alman uygulaması ise anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977’ de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır. Uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Gerçekten eski vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlığın kesin çözümü ortalama beş, altı yılı bulmaktaydı. Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödeme durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır. Ancak bu pratik yararlarına karşın, uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından bir takım çekinceleri akla getirmektedir. Şöyle ki: Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Bilindiği gibi vergiler alanında idare bağlı yetkiler ile donatılmış olup, yasaya göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almamazlık edemez. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi yoktur. Her ne kadar uzlaşma yoluna yasa hükümleri cevaz verseyse de bu durum, yapmaya çalıştığımız teorik tartışmayı geçersiz kılmamaktadır. Öte yandan idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür ‘idari sözleşme’ ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan, dolaylı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu ‘feragat’ ten, vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza hukuku

anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşüne ağırlık kazandırmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017, 175).

2.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Bu yola başvurulması için yetkili vergi dairesi tarafından vergi salınması ve cezanın kesilmesi sonrasında mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Vergi incelemesine dayalı tarhiyat ve cezalarda bu uzlaşma türünden yararlanabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış olması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefler daha sonra tarhiyat yapıp ceza kesildikten sonra uzlaşma talebinde bulunamazlar.

Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonları ve şeklini düzenleyen VUK Ek 1'inci maddesi 4369, 4444 ve 5736 sayılı kanunlarla değişik son şeklini almıştır.

2.1.1.1. Uzlaşma Konusu Vergi ve Ceza Türleri

VUK' un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Buna göre uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar şöyledir.

- VUK 344'üncü maddenin birinci fıkrasına göre vergi zıyayı cezası kesilmiş olan tarhiyatlarda (kaçakçılık fiilleri dışındaki fiiller sonucu vergi zıyana sebebiyet verilmesi) hem vergi aslı hem de ceza uzlaşmaya konu olabilecektir.
- VUK 344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yüzde elli oranında vergi zıyayı cezası kesilmesi halinde ise, yalnızca bu ceza uzlaşma konusu yapılabilecektir.
- Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları ise genel genel uzlaşma konusu edilemeyecek, ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecektir.
- VUK 306 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca; sahte veya yanıltıcı belge kullanmada, kasıt söz konusu değil ise suçun manevi unsuru oluşmayacak ve 359'uncu maddede belirtilen kapsamda bir fiil olmayacaktır. Böylece 359'uncu

madde kapsamına girmeyen bu tarhiyatlar da uzlaşma kapsamına girebilecektir (BDK, 2014, 292).

2.1.1.2. Uzlaşılacak Vergilere İlişkin Tarhiyat Türleri

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda vergilerde ve salınan cezalarda uzlaşma yapılabilir. Beyana dayalı tarh edinen vergiler uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin beyan ettikleri servet unsurlarının, vergi idaresince değerlemeye tabi tutulması sonunda ortaya çıkan ek vergi ve cezalar da uzlaşma konusu yapılmaktadır.

2.1.1.3. Uzlaşma Konusu Vergilerde Bulunması Gereken Özellikler

VUK' un Ek 1'inci maddesine göre uzlaşma yoluna gidilebilmesi için;

Mükellef tarafından ikmalen, re'sen ve ya idarece yapılacak tarhiyatta, vergi zıyana sebebiyet verilmesinin;

-Kanun hükümlerine yeterince hâkim olamamaktan,

-369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının,

-Bu kanunun 116,117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,

-Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekmektedir.

Yeni düzenleme ile mükelleflere uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı içinde uzlaşma yapabilme imkânı getirilmiştir. Buna göre örneğin bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek veya her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir (BDK, 2014, 293).

2.1.1.4. Uzlaşmanın Yapılması

2.1.1.4.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebi için mükellefin kendisi veya noterden yetkilendirdiği vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, cemaatler ve vakıflar gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır.

2.1.1.4.2. Sekretarya Hizmetleri

Uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonunda gelir yönetimi daire başkanlığı tarafından yerine getirilir.

2.1.1.4.3. Uzlaşma Talebinin Süresi

Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihi takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Bu süreden sonra uzlaşma talebinde bulunmak mümkün değildir.

2.1.1.4.4. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya taahhütlü posta ile gönderilen uzlaşma dilekçeleri sekretarya tarafından;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı,
- Uzlaşma komisyonunun yetkisinde olup olmadığı incelendikten sonra uygunsa görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süre şartına bağlı kalınmayabilir.

Uzlaşma görüşmelerine mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulmuş meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler görüşlerini bildirebilirler ancak tutanaklara imza atamazlar.

Uzlaşma sağlandığında durum tutanağa bağlanarak taraflarca imzalanarak bir sureti 3 gün içinde vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma sağlanamaması veya mükellefin gelmemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır. Aynı vergi ve ceza için tekrar uzlaşma talep edilemez. Mükellefin uzlaşmaya katılarak uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda komisyonun son teklifi tutanağa geçirilir. Mükellef dava açma süresinin son gününe kadar tutanaktaki teklifi kabul ettiğini bir dilekçe ile bildirirse dilekçe tarihi itibarıyla uzlaşma temin edilmiş sayılır ve buna göre işlem yapılır.

2.1.1.4.5. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi

Uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra komisyonun toplanamayacağı belli olursa yeni bir uzlaşma günü mükellefe tebliğ edilir. Uzlaşma görüşmeleri sırasında daha ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duyulması halinde başka bir güne ertelenebilir. Aynı gün veya sonradan mükellefe tebliğ edilir. Bu durum tutanakla tespit olunur.

2.1.1.4.6. Başvurma Şekli

Uzlaşma talebi mükellef veya noterden düzenlenen vekâlet ile vekil tarafından yapılır.

Uzlaşma dilekçesinde şu bilgiler bulunmalıdır;

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nevi, miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza

Bu bilgilerden mükellefin adı, soyadı ve adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması, uzlaşma talebini geçersiz kılar.

Tüzel kişiliği olan şahıs ortaklıklarında, tarhiyat ortaklık faaliyetinden doğmakla beraber vergiler ortaklar adına salınmakta, cezalar ise tüzel kişilik adına kesilmektedir. Bu nedenle hem şirket adına kesilen cezada hem de ortaklar adına salınan vergilerde, tüm ortakların uzlaşma talebinde bulunmaları gerekmektedir (BDK, 2014, 295).

2.1.1.5. Komisyonların Yetkileri ve Teşkili

2.1.1.5.1. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

VUK' un Ek 1'inci maddesi ile bu kanun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinin uzlaşma kapsamına girdiği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi resim ve harç miktarının tayini hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı (İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye istinaden uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları Genel Tebliğler ile belirlenmektedir.

2.1.1.5.2. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur.

- i. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal

müdürlüklerinde ise şef bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur.

- ii. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya görevlendireceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.
- iii. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Kanununun 4'üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği grup müdürü, vergi dairesi müdürü ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcısı, müdür yardımcısı ve/veya şeflerden teşekkül ettirilir.
- iv. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak merkezi uzlaşma komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon; gelir idaresi başkanı tarafından belirlenen gelir idaresi başkan yardımcısı veya gelir idaresi daire başkanlarından birinin veya 1.hukuk müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur. Gerektiğinde birden fazla vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryaya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği gelir idaresi başkanınca belirlenir.
- v. Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan merkezi uzlaşma komisyonu, gelir idaresi başkanının başkanlığında, bir gelir idaresi başkan yardımcısı ve bir daire başkanından oluşur. Komisyonlar, üyelerin tamamının

katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar (BDK, 2014, 296).

2.1.1.6. Komisyonların Uzlaşabilecekleri Vergi ve Ceza Miktarları

2.1.1.6.1. Genel Olarak

VUK' un Ek 1'nci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının uzlaşılacak en çok vergi miktarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır. Bu yetki çerçevesinde 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Uzlaşma yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelik" paralelinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları en son VUK 352, 356, 360, 372 ve 393 sıra No'lu Genel Tebliğ ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğlere göre belirlenen tutarlar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu sınırı aşan uzlaşma talepleri merkezi uzlaşma komisyonunca incelenmek üzere gelir idaresi başkanlığına intikal ettirilmektedir.

Şekil 2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARI YETKİ SINIRLARI				
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan İllerde				
	Vergi Resim Harç (TL)			
	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu (352 Nolu Tebliğ)	İl Merkezlerinde Yer Alan Vergi Daireleri (356 Nolu Tebliğ)	İl Merkezleri Dışındaki Vergi Daireleri (352 Nolu Tebliğ)	Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	3.000.000 (GT 393)			
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	2.000.000 (GT 372)			
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000	35.000		
Ankara, İzmir	750.000	12.500	30.000	6.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000	7.500	25.000	5.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000	5.000	20.000	4.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000	3.000	15.000	3.000
Defterdarlıklar		3.000		
Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde				
Komisyon	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)			
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000 (GT 360)			
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	15.000			
Mal Müdürlükleri	3.000			

Kaynak: Beyanname Düzenleme Kılavuzundan elde edilmiştir.

2.1.1.6.2. Aylık Beyannamelerde Yetki Sınırı

Yetki sınırı, vergilendirme dönemi itibariyle nazara alınır. Örneğin, Eskişehir ilinde bir mükellefe iki ayrı aya ait stopaj vergisi toplamı 455.000 TL vergi salınmışsa 450.000 TL'lik yetki sınırı aşılmış sayılmaz. Her aya ait vergi türü tek başına 450.000 TL'nin altındaysa komisyonun yetkisi dâhilindedir. Mükellef bu farklı aylara ait vergilerden biri için uzlaşma talep edip diğeri için dava yoluna gidebilir.

2.1.1.6.3. İki Ayrı Vergi Bakımından Tarhiyat Yapılması

Bir mükellefe iki farklı vergi türünden vergi salınmışsa bunlar ayrı ayrı dikkate alınır.

2.1.1.6.4. Cezalarda Yetki

Yetkili komisyonların belirlenmesinde ceza miktarının hiçbir rolü yoktur. Vergi miktarı ve ceza birlikte olsa bile sadece vergi miktarına bakılarak karar verilmesi gerekmektedir.

2.1.1.6.5. Kolektif Şirket Ortaklarında Yetki Sınırı

Vergi aslı ortaklar için ayrı ayrı, ceza şirket adına kesildiğinden toplam miktarı ile dikkate alınır.

2.1.1.6.6. Mirasçılarda Yetki Sınırı

Tarhiyattan sorumlu durumdaki mirasçılarda, yetki sınırı her bir mirasçı için ayrı ayrı dikkate alınır.

2.1.1.7. Uzlaşmanın Sonuçları

2.1.1.7.1. Uzlaşmanın Kesinliği

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar ile ilgili tutanaklar kesin olup, bununla ilgili dava açılmayacağı gibi hiç mercie şikâyette bulunulamaz ve gereği vergi daireleri tarafından derhal yerine getirilir. Vergi dairesi tutanağın intikali ile üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar ile ilgili gerekli düzeltmeyi yapar.

2.1.1.7.2. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma

VUK' un Ek 7'nci maddesine göre süresinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma gerçekleşmediğinde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa uzlaşma sonuçlanıncaya kadar dava incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşma sağlanır ise buna göre düzeltilen vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmaya varıldığı vergi dairesince mahkemeye bildirilir.

Uzlaşma sağlanamaz ise tutanağın tebliğinden itibaren ihbarnamenin süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise süre 15 gün uzar (VUK Ek/m.7).

2.1.1.7.3. Uzlaşma ve Cezalarda İndirme

VUK' un Ek 9'uncu maddesine göre yapılan tarhiyata karşı uzlaşma veya cezalarda indirim yollarından sadece biri tercih edilebilir. Uzlaşma talebinde bulunulduktan sonra tutanak imzalanmadan bir dilekçe ile uzlaşmadan vazgeçildiğinde adına kesilen cezalarda VUK 'un 376'ncı maddesi gereği cezalarda indirimden faydalanılır (VUK Ek/m.9).

2.1.1.7.4. Ödeme Zamanı

VUK' un Ek 8'inci maddesi uyarınca, uzlaşma gerçekleştiği takdirde uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse normal ödeme zamanında, ödeme zamanı geçtikten sonra tebliğ edilmişse tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

Uzlaşma gerçekleşmediği zaman VUK' un ve İYUK' un ilgili maddelerine göre ödenmelidir (VUK Ek/m.8).

2.1.1.8. Uzlaşma Konusu Cezalar

Hürriyeti bağlayıcı kaçakçılık cezasını da gerektiren fiillere ait vergi zıyaı cezası uzlaşmaya konu olmamaktadır. Vergi zıyanına sebep olan fiillerden bir kısmı kaçakçılık sayılan fiillerden olursa bunun haricinde olan cezalardan uzlaşma talebinde bulunulabilecektir. Kanun fiili işleyenlere değil o fiilleri uzlaşma kapsamı dışında tutmuştur (BDK, 2014, 299).

2.1.1.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Vadesinde Ödenmemesi

Vadesinde ödenmeyen üzerinde uzlaşılmış vergi ve cezanın ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz. 6183 sayılı kanun gereği takibat yapılır.

2.1.1.10. Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizi

Uzlaşılan vergi miktarına, VUK' un 112'nci maddesine göre verginin normal vadesinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı kanunun 51'nci maddesindeki gecikme zammı oranı uygulanır.

2.1.1.11. Uzlaşma Dilekçesi

Uzlaşma dilekçesi belli bir şekil şartına bağlanmıştır. Yetkili komisyona elden veya taahhütlü posta ile verilir.

2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK' un Ek 11'inci maddesi ile vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek cezalarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisi verilmiştir. Buna göre 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır. Daha sonra 04.04.2015 tarihinde 29316 sayılı Resmi Gazete' de değişiklik yayımlanmıştır.

2.1.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi için temel şart bir vergi incelemesine dayalı vergi, harç ve resim salınması ve bunlara bağlı cezalar (kaçakçılık fiili için uygulananalar hariç) için tarhiyat yapılması gerekmektedir. Kaçakçılık fiili ile ilgili vergi ve cezalar bu uzlaşma türünde de kapsama alınmamıştır. VUK' un 306 seri No'lu Genel Tebliği gereğince sahte ve yanıltıcı belge kullanmada, kasıt söz konusu değil ise suçun manevi unsuru oluşmamakta ve 359'uncu maddede belirtilen kapsamda bir fiil olmamakta ve böylece tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Vergi incelemesine dayanılarak yapılan vergi ve ceza tarhiyatlarında miktar konusunda tarhiyat öncesi komisyonlarının bir yetki sınırı mevcut değildir. Salınacak vergi ve kesilecek cezanın miktarı ne olursa olsun komisyonların uzlaşma yetkisi mevcuttur.

2.1.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yapılması

2.1.2.2.1. Uzlaşma Talebi

Uzlaşma talebi mükellefin kendisi veya noterden yetkili vekili vasıtasıyla yazılı olarak incelemeyi yapana veya inceleme elamanının bağlı bulunduğu birime başvurusu şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması yazılı başvuru yerine geçer.

Uzlaşma için başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Noterlik Kanunu'nun 60'ıncı maddesi uyarınca düzenlenmiş ve uzlaşmaya yetkili olduğunu belirten vekâletname yeterlidir. Uzlaşma görüşmelerine mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulmuş meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler görüşlerini bildirebilirler ancak tutanaklara imza atamazlar.

2.1.2.2.2. Uzlaşma Talep Süresi

Vergi incelemesine başlanılmış olan mükellefler inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar süre içinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Yönetmeliğin 11'inci maddesine göre inceleme elemanlarının uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde talepte bulunulabilir. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz, uzlaşma talebine davet edilmez.

2.1.2.2.3. Uzlaşma Gününün Tespiti

İnceleme elemanı mükellefin talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile irtibat kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen yer, tarih ve saat on beş gün önceden mükellefe tebliğ edilir ve inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süre şartına bakılmaz.

2.1.2.2.4. Uzlaşmaya Davet

Dış kaynaklı bilgilere dayanılarak, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya

davet yazısı ile uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saat en az on beş gün önceden tebliği edilir. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir. Tebliğ posta veya memur hatta bizzat inceleme elamanı tarafından yapılabilir.

2.1.2.2.5. Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen son adresine davet yazısını tebliği edilememesi veya yazıda belirtilen tarih ve saatte uyulmaması hallerinde başka bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilememiş sayılır. Talepte bulunan mükellef belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı olarak talebinden vazgeçtiğini bildirirse uzlaşma istememiş gibi işlem yapılır.

2.1.2.2.6. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi

Yapılan inceleme sonucunda salınacak vergi ve kesilecek ceza yetkili uzlaşma komisyonuna ve mükellefe inceleme elamanınca en az on beş gün önceden bildirilir. On beş günden önce uzlaşma günü belirlenirse bu günden önce mükellefe inceleme raporu veya ön rapor tebliğ edilir. Talebin işleme alınabilmesi için inceleme elemanının raporu komisyona vermesi şarttır.

2.1.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili

2.1.2.3.1. Vergi Müfettişlerince Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Grup başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu, başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç vergi müfettişinden oluşur. VDK Başkanlığı, grup başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak vergi müfettişlerinin belirleme yetkisini grup başkanlıklarına devredebilir. Grup başkanlıklarında gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir. Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı durumlarda iki müfettişe vergi dairesi müdürü/mal müdürü ilave olur. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması durumunda komisyona başka vergi müfettişi seçilir. En kıdemli müfettiş komisyon başkanı olur. İncelemenin ekip tarafından yapılması durumunda bunlar komisyona üye olamazlar. Gerektiğinde başkanlıktan başka vergi müfettişleri talep edilir (BDK, 2014, 303).

2.1.2.3.2. İncelemeye Yetkili Diğer Memurlarca Yapılacak Vergi İncelemelerinde Komisyonların Oluşumu

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon; Vergi dairesi başkanı veya görevlendireceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; defterdar veya görevlendireceği yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile gelir müdürlüğü görevini yapan müdürden oluşur. İncelemeyi yapan vergi dairesi müdürü olması durumunda defterdar, başka vergi dairesi müdürünü komisyona çağırır. Bu yerlerde ayrıca tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir. Komisyonlar üç kişiden oluşur ve oy çokluğu ile karar alırlar (BDK, 2014, 303).

2.1.2.3.3. Bölgesel Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

VDK Başkanlığı, gerek görüldüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri başkanlıkça veya yetki verilen grup başkanlığınca belirlenir.

2.1.2.3.4. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Uzlaşma komisyonları, üyelerin tamamının katılımıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Katılamayan üyenin yerine ilgili mercii yenisini seçer. Mükellefin mücbir sebeple katılamayacağı ya da komisyonun toplanamayacağı durumlarda erteleme yapılarak yeni bir gün belirlenip mükellefe bildirilir.

2.1.2.4. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

Belirtilen zamanda tarafların katılımı ile yapılan toplantıda uzlaşma sağlanırsa durum bir tutanak ile tespit edilir. Taraflar imzaladıktan sonra bir sureti mükellefe bir sureti de üç gün içinde vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanağında;

- Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, vergi dairesi ve vergi numarası,
- Uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı
- Uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda tutanak düzenlenerek mükellefe ve inceleme elamanına tebliğ olunur. İnceleme elemanı bu hususu raporunda belirtir. Bu bildirim rapora uzlaşma tutanağının eklenmesi şeklinde de yapılabilir. Uzlaşma görüşmelerinde kısmi uzlaşma sağlanabilir. Bu durumda uzlaşılamayan matrah farkları için rapor gerekli tarhiyat için vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanağı üzerine yazılmış son teklif mükellefçe dava açma süresinin bitimine kadar dilekçe ile vergi dairesine başvurulur ise uzlaşma sağlanmış olur. Buna göre işlem yapılır (BDK, 2014, 304).

2.1.2.5. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği

Uzlaşma komisyonlarının düzenleyeceği uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi daireleri tarafından derhal yerine getirilir. Tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz, hiçbir makama şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan cezalarda VUK' un indirim hükümleri uygulanmaz.

2.1.2.6. Ödeme Zamanı

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar ile ilgili uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Bu tutanak ilgiliye vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni süresinde, ödeme zamanından sonra tebliğ edilmişse bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

2.1.2.7. Uzlaşılan Vergilere Uygulanacak Gecikme Zammı

VUK' un Ek 11'inci maddesi uyarınca uzlaşılan vergi miktarlarına, normal vadesinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar VUK' un 112'nci maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı uygulanır.

2.1.2.8. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi

2.1.2.8.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yapılabilecek Haller

Yapılan inceleme sırasında tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bildiren veya inceleme raporu düzenlenme sırasında uzlaşma istemediğini belirten mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanabilecektir. Bu durumda rapora göre vergi dairesince yapılan tarhiyata mükellef tarafından tarhiyat sonrası uzlaşma talebi yapılabilecektir. Mükellefin bilgisi dışında dış kaynaklı bilgilere göre hakkında yapılan incelemelerde, inceleme elemanının uzlaşma talep davetiyesinin tebliğinden itibaren on beş gün içinde başvuru olmaması veya uzlaşma istenmediğinin bildirilmesi üzerine, mükellef tarhiyat sonrası başvuru hakkından yararlanabilecektir.

2.1.2.8.2. Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi sonrası uzlaşma sağlanamaması hallerinde, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidemeyecek olan mükelleflerin VUK uyarınca cezada indirim ve dava açma hakları mevcuttur.

2.2. VERGİ HATALARI VE HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Vergi hataları, borçlusu tarafından ödenmesi gereken vergilerin miktarlarında değişikliğe neden olduğundan haksız yere fazla veya eksik istenmesi veya alınmasına sebep olmaktadır. Vergi hukukumuzda vergi hataları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 'nda yer almıştır (Biniş, 2012, 486).

2.2.1. Vergi Hatalarının Tanımı ve Kapsamı

Hata; sözlük anlamı “Yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tanımlanmaktadır (TDK).

Vergi hatası; Vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK). Bu tanımdan hareketle vergi hataları, vergilendirme süreçleri içinde yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilen verginin tarafları olan vergi idaresi ve mükelleften kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır.

Vergi hataları genellikle işlemsel hesap hatalarından ve geçerli olan muhasebe ilkelerinin yeterince doğru olarak uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkan teknik hatalardan meydana gelmektedir. Vergi işlemleri sırasında sık rastlanan vergi hataları beyannameler düzenlenirken, vergi matrahı saptanırken, vergi tarhi sırasında ve vergilerin tebliği aşamasında ortaya çıkan hatalar şeklinde sıralanabilmektedir.

2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları

Türk vergi hukukunda vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nda altıncı kısım üçüncü bölümde "Vergi hatalarını düzeltme ve reddi" başlığı altında 116'ncı ve 126'ncı maddeleri arasında yer almıştır (Arslaner, 2016, 279). Tebliğ ile ilgili hatalar da beşinci kısım dördüncü bölümde "Tebliğlere ait türlü hükümler" başlığı altında 108'inci madde de yer almıştır. VUK 116'ncı maddesi "*vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlamıştır.

Vergilendirme ile ilgili yapılan hataların fark edilmesi halinde, mükelleflerce vergi yargısına başvurmadan önce vergi dairesinden düzeltme talep edilerek çözüme ulaşmak mümkündür.

Vergi hatalarının bulunduğu tespit edildiğinde düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkar. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir.

Düzeltemeye konu olmayan vergi uyuşmazlıkları;

-Tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar, (Yorum uyuşmazlıkları)

-Yargı mercilerince bir karar verilmiş olan yanlışlıklar, (VUK Md.125)

-Ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar. (VUK Md.125, AATUHK Md.58) şeklindedir.

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki şekilde sınıflandırılmıştır:

2.2.2.1. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu hesap hatalarını 117'nci maddesinde ele almış ve üç bölüme ayırmıştır.

2.2.2.1.1. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Örneğin; Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalardır. Düzeltme konusu olacak matrah hatası, yalnızca yukarıda belirtilen belgelerde yapılan hataları kapsar. Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmez.

2.2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Örneğin; Tahakkuk fişi veya vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesi durumunda vergi miktarındaki hata düzeltme yolu ile giderilir (Öztürk, 2017, 60).

2.2.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanunu uygulanarak, belli bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

2.2.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu vergilendirme hatalarını 118'inci maddesinde ele almış ve dört bölüme ayırmıştır.

2.2.2.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin gerçek borçlusunu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefi vardır. Ancak birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi mükellefin şahsında hatadır.

2.2.2.2.2. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hatadır.

2.2.2.2.3. Konuda Hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Örneğin; Elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması konuda hatadır.

2.2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan vergi ile ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmasıdır.

Örneğin; Her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2015 yılına ait olup 2014 yılında peşin tahsil olunan

kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2014 yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır (Öztürk, 2017, 61).

2.2.3. Düzeltme İşlemleri

Vergi hataları VUK 119'uncu maddede belirtildiği gibi;

- a. İlgili memurun hatayı bulması ve görmesi ile
- b. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile
- c. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile
- d. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile
- e. Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde karar verme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Bu düzeltmeler için tutar olarak herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK' da vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi başlıca iki şekilde yapılmaktadır (Öztürk, 2017, 62).

2.2.3.1. Re'sen Düzeltme

İdarece tereddüde imkân vermeyecek derecede açık olan hatalar vergi dairesince vergi dairesi müdürünün kararıyla re'sen düzeltilebilir. Ancak bu düzeltme, mükellefin lehine ya da aleyhine olabilir.

Mükellef lehine vergi dairesince yapılan düzeltme sonucunda nakden iade çıkabilir.

Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini korur. Mükellefin, düzeltme fişinin tarafına tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 yıl içinde nakden iade veya mahsup talebi için vergi dairesine müracaat etmesi gerekir. Mükellef vergi dairesine bu alacağı için bahsedilen sürede müracaat etmediği takdirde, alacak hakkı ortadan kalkar (VUK Md.120).

Mükellef aleyhine yapılmış düzeltme işleminde ise ilave verginin düzeltme fişi ve eki ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez.

Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır (VUK Md.121).

2.2.3.2. Talep Üzerine Düzeltme

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden bir dilekçe ile talep ederler. Dilekçedeki şekil noksanlıkları düzeltme talebini geçersiz kılmaz. Düzeltme talep dilekçeleri elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Düzeltme talebini içeren dilekçeler, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde verilmelidir.

Düzeltme işlemi, düzeltme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltme makamı olan vergi dairesi müdürünün uygun görmesi halinde yapılır, uygun görülmeyen hallerde ise durum mükellefe yazı ile tebliğ olunur.

Düzeltme talebinin başvuru süresi 5 yıllık zamanaşımına tabi olmakla birlikte, düzeltme 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 yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz. 5 yıllık düzeltme başvuru süresi yukarıdaki hallerde 1 yıl daha uzamaktadır(Öztürk, 2017, 62).

2.2.3.3. Şikâyet Yolu ile Müracaat

Mükellefin düzeltme talebini vergi dairesinin reddetmesi ya da 60 günlük süre içinde cevap vermemesi durumunda, mükellef şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilir.

Mükelleflerin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçmiş olsa dahi ilgili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunma imkânı bulunmaktadır.

Şikâyet dilekçesini takiben 60 günlük süre içinde bakanlığın cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. İdarenin şikâyeti reddetmesi ya da altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde dava açma süresi içinde, vergi mahkemelerine dava açılabilir. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse, mükellef bu cevabı talebin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabilir. Ancak bu durumda, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 aylık hak düşürücü süreyi geçemez. Diğer taraftan mükellef kesin cevabı beklemeyi de tercih edebilir ve bu durumda kesin cevap verildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

Düzeltilme talebinin reddi üzerine davanın açılması gereken mahkeme, düzeltilmesi istenen vergileri tarh eden, cezayı kesen ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Şikâyet yoluyla düzeltme talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefin düzeltme talebini değerlendirerek düzeltme yapılması gerektiği sonucuna ulaşırsa, düzeltme işlemlerinin yapılması için ilgili vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa durumu yazı ile bildirir (Öztürk, 2017, 63).

Vergi hatasının düzeltilmesi sonucunda mükellefe iade edilmesi gereken bir tutarın ortaya çıkması halinde, düzeltmeye ilişkin düzeltme fişinin tebliğ tarihinden itibaren, mükellefin söz konusu tutarı almak için 1 yıl içinde müracaat etmesi gerekir. Aksi takdirde, bu hakkı ortadan kalkar ve böyle bir alacağı yok sayılır (VUK Md.120).

2.2.3.4. Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru

TBMM'ne bağlı olarak çalışan ve kurulması 14.06.2012 tarihinde 6328 sayılı kanun ile kabul edilen Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı

adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir (Kaplan, 2013, 137).

KDKK'nun 17'nci maddesine göre, şikâyet başvurusunda bulunulabilmesi için, İYUK'nda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmeden de başvuruları kabul edebilir. Kuruma, öncelikle idareye başvurulmuş olması halinde, başvuruya idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitmesinden itibaren altı ay içinde başvurulabilir. Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.

Vergilendirme işlemi de özü itibariyle bir idari işlem olduğundan ve idarenin her türlü işlemini, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görevi olduğundan vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların da Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev kapsamına dâhil olduğu açıktır (Öztürk, 2017, 64).

2.2.4. Tebliğ Hataları

Tebliğ edilen belgelerin hatasız bir şekilde düzenlenmesi ve yapılan tebliğin usulüne uygun bir şekilde yapılması vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tahsil edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. Ancak uygulamaya bakıldığında gerek tebliğ evrakında gerekse tebliğ usulünde yapılan hatalar sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıktığı ve bunların yargıya taşındığı görülmektedir. Hatalı tebliğler konusu Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde düzenlenmiştir. Hatalı tebliğ konusu, tebliğ evrakında hata (esasa etkili ve esasa etkili olmayan) ve tebliğ usulünde hata şeklinde sınıflandırılmaktadır (İnneci, Karadağ, 2015, 56).

2.2.4.1. Tebliğ Evrakında Hata

Tebliğ evrakında yapılan hatalar, esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları olarak iki grupta toplanabilir.

Esasa etkili olanlar; Mükellefin adına yer verilmemesi, vergi türünün hiç belirtilmemesi, vergi miktarının hiç gösterilmemiş olması, vergi mahkemesinde dava açma süresine yer verilmemiş olması, belgelerin yetkili olmayan bir makam tarafından düzenlenmesi biçimindeki şekil hatalarıdır.

Esasa etkili olmayanlar; Vergi ihbarnamesine tarhiyatın dayanağını teşkil eden tutanak, vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu veya takdir komisyonu kararının eklenmemiş olması gibi şekil hatalarıdır (Öztürk, 2017, 65).

2.2.4.2. Tebliğ Usulünde Hata

Tebliğ usulünde hata, tebliğin yapılmasında öngörülen kanuni yollara veya yöntemlere hiç uyulmaması ya da eksik uyulması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kanunlarda belirtilen tebliğ esaslarına uygun olarak yapılmayan tebliğler geçersizdir. Bunun yanında dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da tebliğin kanunlarda belirtilen usullere uygun olarak yapılmadığı hallerde tebliğe konu belgenin değil, yapılan tebligatın geçersiz olacağıdır. Bu sebeple vergisel işlemler açısından öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğe ilişkin usullere riayet edilmeli, burada hüküm olmaması halinde ise genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun hükümleri dikkate alınmalıdır. Tebliğin usulünde hataların neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nda tek tek sayılmamıştır. Bu sebeple hangi durumların tebliğ usulünde hata olduğunu hem Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümlerinden hem de Danıştay'ın verdiği kararlardan çıkarabiliriz.

Usulsüz tebligat durumlarına şunlar örnek olarak gösterilebilir;

- a- VUK' da hüküm bulunmasına rağmen tebligat kanunu hükümlerine göre tebligatın yapılması,
- b- Tebligatın muhatap dışındaki kişilere yapılması, doğrudan ilanen tebligat yoluna gidilmesi,

- c- Tasfiyeye girmiş şirketlerde tebligatın tasfiye memurları dışındaki kişilere yapılması,
- d- İflasına karar verilen şirketlerde tebligatın iflas idaresi dışındakilere yapılması, vekâletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin yapılacağı konusunda açık hüküm bulunmayan kişilere tebligat yapılması şeklindedir.

Hatalı tebliğlerden, esasa etkili şekil hatalarının bulunduğu vesikaların yeniden düzenlenerek tebliğ edilmeleri gerekmektedir. Tebliğ usulünde hatanın varlığı durumunda, tebliğ konusu vergi veya cezaya karşı vergi mahkemesine başvurulmalı ve tarihyatın terkini istenmelidir. Tebliğ usulünde hata sebebiyle düzeltme yapılamaz (Öztürk, 2017, 65).

2.2.5. Vergi Hatalarının İdare ve Mükellef Açısından Sonuçları

Vergilendirme sürecinin ve vergi uygulamalarının temel olarak hatasız gerçekleştirilmesi amaçlanmakla birlikte kimi zaman çeşitli nedenlerle hatalar yapılmaktadır. Yapılan bu hatalar mükellef veya idare kaynaklı çıkıp çıkmadığı önem taşımaksızın, “hata üzerinden vergi alınmaması” prensibinden hareketle düzeltilmektedir. İdari çözüm yolunun denenmesinin yargının iş yükünün hafiflemesine ve böylece mevcut davalara daha fazla zaman ayrılmasına imkân tanınmasına katkısı olacaktır (Altundemir, Savaşan, Ulupınar 2012, 140). Hataların mükellef veya idare lehine sonuç doğurmasına göre farklı işlemler söz konusudur. Örneğin; hata mükellef lehine ise, eksik veya hiç alınmamış verginin tarh ve tahakkuku yapılacaktır. İdare lehine bir hata söz konusu ise, mükelleften fazla veya yersiz alınan veya tahakkuk ettirilen vergi, ret ve iade veya terkini gerçekleştirilecektir (Biniş, 2012, 489).

2.2.5.1. Vergi İdaresi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi, devletin en önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Verginin mali amacının yanı sıra hukuki, ekonomik ve sosyal yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi vergilendirme sürecinde tüm bu yönleri dikkate almak zorundadır. Vergi idaresi açısından yapılan vergi hataları neticesinde, kamunun vergi kaybı ve gereksiz ek iş yükü çıkmaktadır (Öztürk, 2017, 66).

2.2.5.2. Vergi Mükellefi Yönünden Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi hatalarının mükellef açısından sonuçlarından başlıcası mükellefin vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluğu ve uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında düzeltme yapılması ve mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması şeklinde sayılabilir (Öztürk, 2017, 67).

2.3. CEZALARDA İNDİRİM

2.3.1. Vergi Ceza İndirimi Tanımı

Vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirimi öngören Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde indirimin şartları ve indirim oranı belirtilmiştir.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı AATUH Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi zıyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz (VUK, m. 376).

Cezalardan indirim uygulamasındaki amaç, mükellefin vergi sistemi içerisinde kalması, cezanın hazineye girme süresini kısaltması ve ihtilaf sayısını azaltarak vergi dairesinin daha verimli çalışmasını sağlamaktır (Arslaner, 2016, 278).

2.3.2. Hangi Vergi Cezaları İndirimden Faydalanabilir

Genel olarak Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ait kesilen cezalar (vergi zıyaı, genel ve özel usulsüzlük cezaları) indirim konusu yapılabilir. Bu indirim ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara bağlı olarak kesilen cezalara uygulanmakla birlikte söz konusu maddenin son fıkrası gereği kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

Diğer taraftan yine Vergi Usul Kanunu kapsamında uygulanan 344'üncü maddenin üçüncü bendinde yer aldığı üzere, vergi zıyaına, söz konusu yasanın 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi nedeniyle üç kat, iştirak edenlere ise bir kat olarak kesilen cezalar da indirim hakkından yararlanabilecekleri tabiidir. Vergi Usul Kanunu'nda yer almakla birlikte bu indirimden yararlanamayacak cezalar da bulunmaktadır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan hapis, ağır hapis cezaları gibi hürriyeti bağlayıcı cezaların indirime konu edilmesi söz konusu değildir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesi gereğince gümrük ve tekell idarelerince öngörülen vergi cezalarında da indirim yapılması aynı Kanun'un 376'ncı maddesi kapsamı dışındadır (Çetin, 2012, 253).

2.3.3. Cezada İndirimin Sonuçları

Cezada indirim kurumunun sonuçlanması neticesinde ilk olarak idari çözüm yollarından beklenen fayda gerçekleşmekte, bu da idarenin alacağını kısa zamanda az masrafla tahsil etmesi, mükellefin az emek ve masraf ile vergi borcundan kurtulmuş olması şeklinde söz konusu olmaktadır.

Cezada indirim kurumunun mükellefler bakımından bir diğer sonucu ise; Kanunda mükelleflerin teminat göstermesi halinde indirimli ödeme süresinin 3 ay uzayacağını düzenlenmiş olmasıdır. Bu durumda, teminat gösteren mükelleflerin ödeme güçlüğü çekmeden ödeme sürelerini uzatarak indirimli ödemeden faydalanması söz konusu olmaktadır.

Mükelleflerin cezada indirim talebinde bulduktan sonra Kanun' da belirtilen sürelerde ödeme yapmamaları halinde, vergi aslı ile cezanın tamamını ödemeleri gerektiği düzenlenmiş olup, bu husus ödemededen kaçınan mükelleflerin zararına bir sonuç oluşturmaktadır. Bu düzenleme idarenin alacağını güvence altına alması bakımından da önem arz etmektedir.

Cezada indirim kurumunun, vergi idaresi bakımından doğurduğu en önemli sonuç; yargıya intikal etmesi ve yargılamanın sonucunda idare aleyhine sonuçlanması halinde hiçbir zaman tahsili mümkün olmayan alacakların mükelleflerin cezada indirim talep etmesi halinde kısmen de olsa tahsilinin sağlanmasıdır (Aydın, 2015, 74).

2.4. PİŞMANLIK VE ISLAH

2.4.1. Pişmanlık ve Islahın Tanımı

Türk vergi hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi zıyayı kabahatini veya kaçakçılık suçlarını ya da kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen yükümlülerin kanuna aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmek şartıyla itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi zıyanına ilişkin cezalardan kurtulma imkânı veren bir müessesedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016, 3). VUK m.371 uyarınca pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak durumu kendileri idareye bildirenler hakkında VUK m.344 uyarınca idari para cezaları uygulanmayacağı gibi VUK m.359 uyarınca suçlamalar getirilerek dava açılmaz. Dava açılrsa bile ceza verilemez (Taştan, 2018, 258).

Pişmanlık ve ıslah, vergi zıyayı kabahati ile iştirak veya kaçakçılık suçu işleyen yükümlülerin, bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir.

Yükümlüler beyana dayanan vergilerde, vergi kaybı sonucunu doğuran suçlarından pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluk durumundan kurtulabilirler (Ak ve Ekeryılmaz, 2016, 3).

2.4.2. Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

2.4.2.1. Pişmanlık Müessesesinin Uygulanabileceği Vergiler

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık uygulaması sadece beyana dayanan vergiler için söz konusu olur. Bu vergiler şunlardır;

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi
- Katma değer vergisi
- Özel tüketim vergisi
- Veraset ve intikal vergisi
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi

Ayrıca beyanname verilerek ödenen damga vergisi ve harçlar gibi vergilerle ilgili olarak da pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilir. Mesela eksik ödenen tapu harcı için pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür.

2.4.2.2. Pişmanlık Müessesesinin Uygulanamayacağı Vergiler

- Gümrük vergisi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanamayacaktır.

- Emlak vergisi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan açık hükme göre emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulamayacaktır (Apalı, 2017, 213).

2.4.3. Pişmanlık ve İslah Talebinin Kabulü İçin Aranılan Şartlar

VUK' un 371'inci maddesinde belirtilen pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanabilmesi için pişmanlıkla ilgili şartlara uyulmuş veya bu şartların yerine

getirilmiş olması gerekir. Bu şartların herhangi birine uyulmaması ya da yerine getirilmemesi durumunda pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

2.4.3.1. Suçun Tekemmülü (Vergi Zıyanının Doğmuş Olması)

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunabilmek için suçun tekemmül etmiş olması, başka bir ifadeyle vergi zıyaı meydana gelmiş olmalıdır. Ancak vergi kanunlarının ihlal edilmesi sonucu vergi zıyaı meydana gelmemişse pişmanlıktan yararlanılamaz. Bu nedenle, sonraki dönemlere devreden vergi bulunması veya geçmiş yıl zararlarının mahsubu gibi nedenlerle ödenmesi gereken bir vergi ve buna bağlı bir ceza ortaya çıkmaması halinde pişmanlık hükümleri uygulanmaz.

2.4.3.2. Pişmanlık Talebi Yapılması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden bir dilekçe ile haber vermeleri gerekmektedir. Ancak tutanağa geçirilip yazılı şekil alması halinde sözlü bildirimler de geçerlidir. Haber verme, dilekçe ile ilgili makamlara yapılmalıdır. Buna göre ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başta olmak üzere, defterdarlık, valilik, kaymakamlık ve belediye başkanlığı gibi makamlara dilekçe ile başvurulması pişmanlık talebini geçerli kılar.

2.4.3.3. Haber Verme Tarihinden Önce Üçüncü Bir Şahıs Tarafından İhbarda Bulunulmamış Olması

Yasal süresi içinde tahakkuku yaptırılmamış olan vergilerle ilgili olarak pişmanlıktan yararlanılabilmesi için mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelenmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Bunun için ihbar dilekçesi veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır. Haber verme dilekçesinin ihbardan en az bir gün önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir.

2.4.3.4. Haber Verme Tarihinden Önce Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Olayın Takdir Komisyonuna İntikal Ettirilmemiş Olması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanacak olanların kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden ilgili makamlara haber vermeleri tarihinden önce, kendileri nezdinde yetkili memurlarca herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış ya da olayın takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır (Web_1, Aslıpek, 08.05.2018).

2.4.4. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları

Pişmanlık ve ıslahın sonuçları, kaçakçılık fiilleri sonrasında vergi kaybının doğup doğmamasına göre farklılık arz edecektir. Bu farklılığı gözeterek şekilde iki ayrı başlık altında incelenecektir.

2.4.4.1. Vergi Kaybının Söz Konusu Olduğu Kaçakçılık Suçları Açısından Sonuçları

İşlenen kaçakçılık suçları neticesinde vergi zıyayı doğmuş ise ilke olarak vergi zıyayı cezası kesilmeyecektir. Ayrıca vergi kaçakçılık suçları için hürriyeti bağlayıcı ceza da kesilmeyecektir. Cumhuriyet savcılığı kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verecektir (CMK md 171).

Pişmanlık ceza kesilmesine engel olan özel cezasızlık nedeni olması nedeniyle vergi aslına bir engeli olmayacaktır. Mükellef vergi aslını 15 gün içerisinde ödemek zorundadır. Ayrıca her ay ve kesri için aylık 6183 Sayılı AATUHK' un 51'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödeyecektir. İşlenen fiiller nedeniyle usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahati tespit edilmiş ise bu cezalar vergi dairesi tarafından kesilecektir. Çünkü pişmanlık hükmü uygulamasının, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına bir etkisi yoktur.

2.4.4.2. Vergi Kaybının Söz Konusu Olmadığı Kaçakçılık Suçları Açısından Sonuçları

Kaçakçılık suçları işlendikten sonra ilgili makamların bilgisi olmadan pişmanlık dilekçesi verilmiş ise cumhuriyet savcılığı ilgili vergi dairesinden vergi inceleme yapılmasını ister.

Pişmanlık esas itibarıyla vergi hukukunun bir kurumu olmakla birlikte vergi suçlarından kaçakçılık suçuna uygulanabilmesi nedeniyle cezaları ortadan kaldıran sebepler arasında yer verilmiştir. Müessese, VUK' un 359'uncu maddesindeki yollama gereği VUK' un 371'inci maddesinin uygulanması şeklinde kendinin göstermektedir.

Pişmanlık vergi suçlarından kaçakçılık ve bu suçlara iştirak suçu için geçerli kabul edilmiştir. Çünkü VUK 371'inci madde hükmünde, pişmanlıktan sadece vergi zıyaı kabahatini gerektiren fiillerden bahsetmiş ve belirtilen kayıt ve şartlarda vergi zıyaı cezasının da kesilmeyeceğini öngörmüştür. Vergi kaçakçılığı suçu işledikten sonra pişmanlık duyanların bu durumu kendilerinin yetkili makamlara bildirmeleri halinde ceza verilmeyecektir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013, 462).

Ancak ilgili birimlerin bundan haberi yoktur. İşte tam bu sırada verilen pişmanlık dilekçesi 359'uncu madde hükmünün uygulanmasına engel teşkil eder. İşlenen fiiller nedeniyle usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahatleri işlenmiş ise bunlara ilişkin cezalar vergi dairesi tarafından kesilecektir. Zira pişmanlığın usulsüzlük kabahatlerine bir etkisi olmaz (Bayraklı, 2017, 62).

Bu müessese ile idare açısından, hiç beyan edilmeyerek ödenmemiş veya eksik ödenmiş bir verginin gecikme zammı ile birlikte tahsilatı sağlanmaktadır. Belki de zamanaşımı süresi boyunca tespit edemeyeceği bir hazine kaybı giderilmektedir. Mükellef ise vergi miktarına göre artabilen bir vergi zıyaı cezasından kurtulmuş olacaktır.

Gerçi kaçakçılık fiili olmaması kaydıyla uzlaşmaya ya da bu fiil olsa bile cezalardan indirime başvurarak cezanın önemli bir kısmından mükellefin kurtulması mümkündür. Görüldüğü üzere bu müessese mevcut bir vergisel uyumsuzluğu çözmekte, uygulama

ile mükellefin pişmanlığını idareye bildirmesi durumunda ileride oluşabilecek bir uyuşmazlığın önüne geçilmektedir (Arslaner, 2016, 208).

2.5. İZAHA DAVET

İzaha davet, vergi idaresinin bir mükellefin vergi kaybına sebebiyet verdiği konusunda tespitleri olması durumunda, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk etmeden önce mükelleften yazılı izahat (açıklamalar) istemesi anlamına geliyor.

İdare mükellefe “izaha davet yazısı” tebliğ ederek bu talebini iletmış olacak. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde izahatta bulunulması gerekiyor. Ancak idarenin ön tespitleri hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şartı var. İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler davet konusu ile sınırlı olmak üzere pişmanlık hükümlerinden yararlanamıyorlar (Web_2, Köprü, 08.05.2018).

2.5.1. İzaha Davet Kavramı ve Amacı

Vergi zıyana neden olduğuna dair emareler elde edildiğinde incelemeye/takdire başlanılmadan önce konuyla ilgili mükelleften açıklanma istenmesidir. Vergi zıyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesini veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi zıyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır yaptırımlardan korumaktadır. Bu düzenleme ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması, vergiye gönüllü uyumun artırılması, amaçlanmıştır.

Mükellef izaha davet edilmesi ve yaptığı izahın idarece kabul edilmesi halinde sahte veya muhteviyatı itibariyle belge kullanma (kaçakçılık) suçu nedeniyle ceza verilmeyecektir. Dikkat edildiğinde izahın kabulü sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenen belgelerin kullanımına yönelik olup anılan belgeleri düzenleyenler izaha davet kapsamına alınmamıştır. Anılan belgeleri düzenleyenler bakımından suç hukukuna uygun yargılamaları yapılacaktır. Diğer taraftan izaha davet kapsamındaki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma dışında kalan kaçakçılık suçları (örneğin,

defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, çift defter tutulması, muhasebe hilesi yapılması vd.) bakımından ceza yargılaması yapılacaktır (Şenyüz, 2017, 490).

Pişmanlık hükümlerine alternatif bir müessese getirilmiştir. Mükelleflerin idarenin bilgisine giren olaylarda pişmanlıktan yararlanma hakkı bulunmamaktaydı. Bu olumsuzluk İzaha davet müessesesi ile kaldırılmaya çalışılmıştır.

2.5.2. İzaha Davet Şartları

- i. Vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin (vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen raporlar dâhil) izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin zıyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde ön tespit yapılması,
- ii. Ön tespitin ilgili olduğu dönem ve konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması,
- iii. İzaha davet konusuyla ilgili tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması,
- iv. SMİYB olarak kullanılmış olabilecek belge tutarının, her bir belge itibarıyla vergiler hariç 50 bin (2018 için 57 bin) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5 'ini aşmaması,
- v. Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği konulardan olması gerekmektedir.

2.5.3. İzaha Davet Konuları

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi VUK 370' inci maddenin 4 fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlık yetkisini 482 numaralı VUK tebliği ile kullanmıştır. Kapsamı bakanlık her zaman değiştirmeye yetkilidir. Bunlar;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 59).

2.5.4. İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur (VUK, 370 Gen. Teb.,13).

2.5.5. İzaha Davet Yazısı

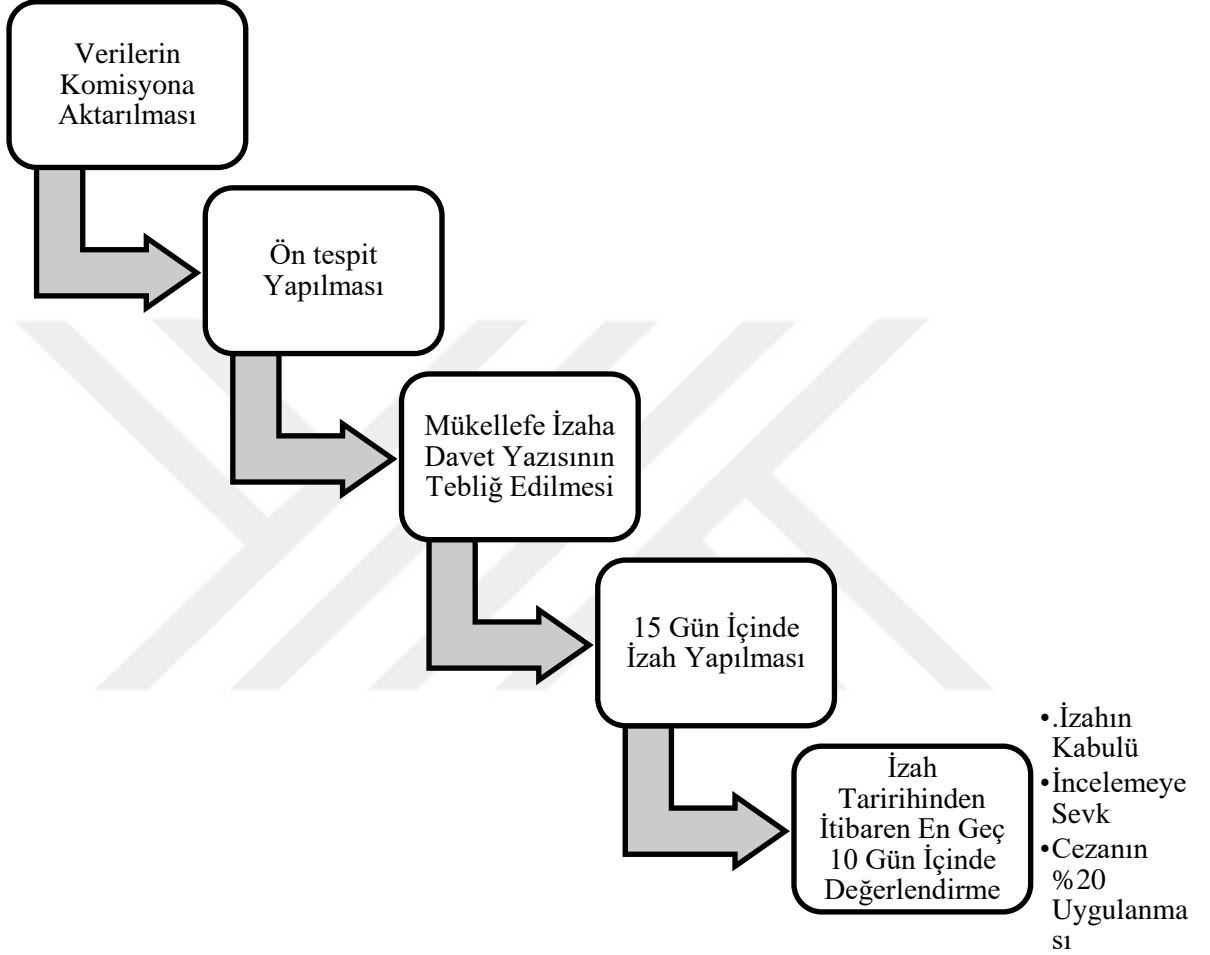
482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ' inin 5'inci maddesine göre, "komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" VUK hükümleri uyarınca tebliğ olunur." (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 60).

2.5.6. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz.

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 59).

Şekil 3 İzaha Davet Uygulamasının İşleyişi



BÖLÜM 3.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasında var olan

çekişme (niza), yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir (Armağan, 2009, 201).

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm arayışları literatürde “mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması” gibi terimlerle ifade edilmektedir.

“Vergi yargısı”; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki kanunlarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan (hata düzeltilmesi ve uzlaşma vs.) çözümlenememesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak araması sürecidir.

Vergi yargısı, bir yandan vergisel uyuşmazlıkları çözümlene görevini yerine getirirken diğer yandan da vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır (Armağan, 2009, 202).

3.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Kişi ve Kurumlar

Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar;

- a- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.
- b- Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler.
- c- Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.
- d- Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de vergi davalarını kanuni temsilcileri veya bunların avukat vekilleri vasıtası ile açabilirler.
- e- Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir (GİB, 2009, 5).

3.1.2. Vergi Yargı Aşamasına Hâkim İlkeler

3.1.2.1. Yazılılık İlkesi

İdari yargı yerleri kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp, karar verirler. İYUK'un 1'inci maddesinde "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır" denilerek vergi yargısı da dâhil olmak üzere idari yargıda, yazılı yargılama usulünün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu ilkenin amacı, davayı hızlandırarak uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, 268).

3.2.2.2. Re'sen Araştırma İlkesi

2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde idari davalar için, ceza davalarında da uygulanan bir ilke olan "re'sen tahkik" ilkesi benimsenmiştir. Bu madde ve ilkeye göre idari bir davanın çözümlenmesi için gerek gördüğünde mahkeme, davaya ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilecektir.

Re'sen araştırma yetkisi, idari yargılama usulünde, mahkemenin davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi, maddi olayın mevcudiyetinin araştırılması, delillerin elde edilmesi, incelemenin bizzat yapılması veya yaptırılması, maddi olayın hukuki tavsifi, olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, olayın hukuki nitelendirmesinin yapılması, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması, işlemin gerekçesinin tespiti, İYUK madde 14'de yer alan ilk inceleme konuları olan görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre, husumet, delillerin takdiri, kamu düzeninden sayılan hususlar, idarenin sorumluluk esaslarının tespiti, tam yargı davalarında hükmedilecek tazminatın miktarı ve hatta tarafların hiç değinmedikleri olaylar ile üzerinde uzlaştıkları vakıalar ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, dava ile ilgili kendiliğinden yaptığı tüm araştırmalara verilen addır (Evren, 2008, 710-711).

3.2.2.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

İdari yargı yerleri kural olarak toplu yargılama yapmaktadırlar. Diğer bir ifade ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyeti yaparlar. Toplu yargılama usulü adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetimi sağlayacağı, hâkimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmeleri ile tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği için savunulmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, 269).

3.2.2.4. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi kaynağını VUK 3'üncü maddeden almaktadır. Bu ilkeye göre, bir uyuşmazlığın çözümünde kanunda önceden belirtilmiş delillerle ispat söz konusu değildir. Yani kanunda herhangi bir saptama ya da sınırlama yapılmamıştır. Buna göre uyuşmazlığın özelliğine uygun her türlü delille ispat edilebilmesi mümkündür.

Delil serbestliği ilkesi ile vergi kaçakçılığının önüne geçmek hedeflenmiştir. Çünkü mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin gerçek mahiyetini, mükelleflerin hangi niyet ve nedenle yaptığını idarenin belirleyebilmesi her zaman kolay olmamaktadır.

Kanun koyucu delil serbestisi ilkesine aynı madde ile sınırlama da getirmiştir. Bunlar yemin, tanık beyanı ve belge düzenidir (Durmuş, 2014, 517-518).

- a. Yemin: Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin delil serbestisine getirmiş olduğu sınırlamalardan ilki yemindir. Yemin, medeni yargılama hukukunda delil olarak değerlendirilirken vergi yargılamasında kabul edilmeyeceği kanunla düzenlenmiştir. Bu yasak yazılı yargılamanın bir gereğidir.
- b. Tanık beyanı: Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin ikinci fıkrasında tanık beyanının ispatlama vasıtası yani delil olarak kullanılmasını şarta bağlamıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay ile açık ve doğal ilişkisi olan tanık beyanları ispat vasıtası olarak kullanılabilir.

- c. Belge düzeni: VUK 227-242'inci maddeleri arasında hangi işlemlerin belgeye bağlanması ve bunların ayrıntıları açıklanmıştır. Mükellefler yapmış oldukları işlemlerde bu kurallara uymak zorundadırlar. VUK m.227'ye göre , “belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu bilgiler vergi kanunları bakımında hiç düzenlenmemiş sayılır” ifadesi belge düzenine ilişkin temel kuralı oluşturmaktadır (Durmuş, 2014, 519).

3.2.2.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Türk vergi hukuku yazınında ve yargı kararlarında ise kıyas yoluna başvurulamayacağı genel kabul görmektedir. Kıyas yoluyla vergi yaratılması ya da mevcut vergisel yükümlülüklerin genişletilmesinin vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine ters düşeceği, ayrıca güçler ayrılığı ilkesinin buna engel teşkil ettiği belirtilmektedir.

Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek kanun boşluklarının kıyasa varmayan yorum yöntemleriyle doldurulamaması halinde, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içerisinde doldurulması gerekmektedir (Hayrulloğlu, 2012, 48).

3.2.2.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım, vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelenirken biçimlerin ötesine geçilerek özün –iktisadi boyutun- esas alınmasını öngörmektedir. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olup, vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve mahiyetleri de göz önünde bulundurulur (Durmuş, 2014, 520).

3.2. VERGİ YARGISI ORGANLARI

Vergi yargı organları kavramı, yargı sürecinde görev alan ilk, ikinci ve üst derece mahkemeleri belirtmektedir. Mahkemeler, bakmakla sorumlu oldukları dava türleri ve

inceleme konuları gibi sebeplerle birbirlerinden farklı görevlere ve özelliklere sahiptirler. Türkiye’de vergi yargı organları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dan oluşmaktadır. Vergi mahkemeleri ilk derece yargı yeri olarak görev alırlarken, bölge İdare mahkemeleri ikinci derece yargı yeri olarak görülmekte ve Danıştay ise üst derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. Daha sonra üst mahkeme olarak istinaf mahkemeleri kurulmuştur (Özdemir ve Arslaner, 2017, 327).

3.2.1. İlk Derece Mahkemeler

3.2.1.1. İdare Mahkemeleri

İdare mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı’nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur (Eraslan ve Bilgin, 2016, 153).

İdare mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.

İdare mahkemesinin görevine giren konular 2576 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay’da çözümlenecek olanlar dışındaki:

- a- İptal davalarını,
- b- Tam yargı davalarını,
- c- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları,
- d- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Özel kanunlarda Danıştay’ın görevli olduğu belirtilen ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu davaları çözümler. (Eraslan ve Bilgin, 2016, 154).

3.2.1.2. Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı vergi davaları dışında vergi uyuşmazlıklarının ilk derece yeri olarak çözüme kavuşturulduğu mahkemedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun' un birinci maddesine göre, vergi mahkemeleri bu kanunla verilen görevleri yerine getirmekle görevlendirilmiş genel görevli ve bağımsız mahkemelerdir. Genel görevli olmasından maksat, vergi mahkemelerinin adli, idari ve askeri yargılar karşısında genel görevli olmasıdır. Her ne kadar birinci derece vergi yargısı organlarından sonra uyuşmazlık idari yargı düzeni çözümlenmekte ise de vergi mahkemelerinin asıl görevi her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile bunların zam ve cezaları hakkında açılan davaları çözümlenmektedir. Bu anlamda vergi mahkemelerinin diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmesi bu mahkemelerin genel görevli mahkemeler olduğu anlamına gelmemelidir (Hatipoğlu, 2007, 112-113).

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi; tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün olmakla birlikte ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalar gibi istisnai haller için dava açma süresi 7 gün olarak öngörülmüştür. Vergi mahkemesinde açılan davalar iptal davası niteliğinde olup mükellef vergilendirmeye ilişkin idari işlemin; yetki, sebep, konu ve/veya amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu iddiası ile iptalini talep etmektedir. Mahkemede tarafların iddiaları ve savunmaları dikkate alınarak işlemin hukuka uygunluğu ele alınmaktadır. Davanın görülmesinde kural olarak yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır.

Davanın açılmasından karar verilene kadar geçen süreç itibarıyla;

- Tahakkuk aşamasında açılan davalarda vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin tahakkuk ertelenmekte,
- Tahsil aşamasındaki bir vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin olarak yürütmeyi durdurma kararı alınmak koşulu ile verginin tahsili ertelenmektedir.

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlarda ise bölge idare mahkemelerine itirazda bulunulabilir. Bölge idare mahkemelerinin söz konusu itirazlara ilişkin kararları kesin olup bu kararlara karşı Danıştay'a gidilememektedir (Armağan, 2009, 207).

3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun' un 2. maddesine göre; bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti; Adalet Bakanlığı'nca, İçişleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre gerçekleştirilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde İçişleri ve Hazine ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığı'nın önerisiyle Hâkimler ve Savcılar Kurulu yetkilidir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, 14).

Bölge idare mahkemesi daireleri, ilk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlar (2576 SK m3/D-a).

İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlar (2576 SK m3/D-b).

Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözer (2576 SK m3/D-c).

Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar verir (2576 SK m3/D-d).

Bölge idare mahkemesinin en önemli görevi istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamaktır. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar. Diğer kanunlarla verilen görevleri yapar. Bu kapsamda bölge idare mahkemesine, 4483 sayılı Kanun kapsamında itirazları inceleme görevi verilmiştir. 2577 sayılı Kanun kapsamında, bağlantılı davalarda, merci tayininde, istinaf aşamasında ve yürütmenin durdurulması itiraz aşamasında yürütmenin durdurulması istemlerini inceleme ve hâkimin davaya bakmadan çekinmesi ve hâkimin reddi durumlarında bölge idare mahkemesi görevli bulunmaktadır (Eraslan ve Bilgin, 2016, 157).

Vergi yargılaması hukuku bakımından bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi yargısal bir görevi bulunmamakta olup, bu nedenle vergi yargılaması hukukunda doğrudan doğruya bölge idare mahkemesinde dava açılması mümkün değildir (Özdemir ve Arslaner, 2017, 327).

3.2.3. Danıştay

Kurulduğu gün ve dönemden itibaren temel işlevsel yapısını koruyan Danıştay, 1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Kanun'a göre, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş danışma, inceleme organı ve yüksek idare mahkemesidir.

Danıştay 1982 Anayasasında, yüksek mahkemelerin yer aldığı üçüncü bölümde 155'inci maddede düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı organına bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme organıdır ve kanunla gösterilen belli davalar için de ilk ve son derece mahkemesi olarak faaliyetini sürdürmektedir (Hatipoğlu, 2016, 116).

Danıştay 2575 sayılı Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar. Buna göre: İlk derece mahkemesi olarak Danıştay

- a) Bakanlar kurulu kararlarına,
- b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,

- c) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- d) Danıştay idari dairesince veya idari işler kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- f) Danıştay yüksek disiplin kurulu kararları ile bu kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar (Eraslan ve Bilgin, 2016, 158).

Danıştay'ın karar organları; Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Disiplin Kuruludur (DK m. 5).

Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daireden oluşur. Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar (Eraslan ve Bilgin, 2016, 159).

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki iş bölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır (Yıldız ve Bostan, 2017, 119-120).

3.3. VERGİ YARGILAMA USULÜ

3.3.1. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı

Vergi davasının konusu, davacının, idareyle kendisi arasındaki uyumsuzluk olup, bir anlamda davanın neye yöneldiğini gösterir. Vergi davası idari yargı kolunda açılan bir davadır. Yukarıda belirtildiği üzere idari dava türleri; iptal davaları ve tam yargı davaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

İptal davaları, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. İptal davasında davanın konusu bir idari işlemin iptalidir.

Tam yargı davaları ise, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, bunların iptali ve zararın tazmini için açtıkları davalardır. Vergi davaları genellikle iptal davası niteliğindedir. Ancak istisnai olarak bazen tam yargı davası niteliğinde de olabilirler (Web_3, Yüce, 08.05.2018).

3.3.2. Vergi Davasının Tarafları

3.3.2.1. Davacı

Vergi davası açmaya yetkili olanlar VUK' un 377. maddesinde açıklanmıştır. Adına vergi cezası kesilenler ve mükellefler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara binaen vergi mahkemelerinde dava açma hakları bulunmaktadır. Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişiler davacı olabilir. Gerçek kişiler için küçüklük ve kısıtlık hallerinde ve tüzel kişilerde, kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir. Ayrıca vekille de dava açabilmek mümkündür (Özdemir ve Arslaner, 2017, 327).

3.3.2.2. Davalı

Vergi davalarında konu olan işlemi uygulayan idare tarafı davalı olmaktadır. Genel olarak vergi davalarında davalı idare olmaktadır. Mükellefe vergi tarhı yapan veya ceza ile sorumlu tutulan kişiye ceza kesen vergi dairesi davalı taraf olmaktadır (Özdemir ve Arslaner, 2017, 327).

3.3.3. Dava Açma Süreleri

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7.maddesine göre "Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 gün ve vergi mahkemelerinde 30 gündür. Davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılması halinde 7 gün, uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması durumunda dava açma süresinin bitmesine on beş günden az bir gün kalmışsa 15 gün içinde açılmalıdır. Davanın emlak vergisi itibariyle asgari birim

değerlere karşı açılması halinde, takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gündür (Web_3, Yüce, 08.05.2018).

3.3.4. Dava Dilekçesi

Dava dilekçesi görevli ve yetkili yargı yerine verildiğinde, dilekçeler, vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hâkimin havalesi ile kayıt olunur. Danıştay'da ise evrak müdürlüğüne kaydedilir ve genel sekreterlikçe görevli dairelere havale olunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- a. Görev ve yetki,
- b. İdari merci tecavüzü,
- c. Ehliyet,
- d. Süre aşımı,
- e. Husumet,
- f. İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- g. İYUK 3 ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıkları, yani, birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılmışsa ya da birden fazla kişi tek dilekçe ile dava açmışsa gerekli şartların oluşup oluşmadığı yönlerinden sırasıyla incelenir.

Dilekçelerde yukarıda belirtilen hususlardan kanuna aykırılık görülürse, durum görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hâkimle çözümlenecek davalarda rapor düzenlenmez ve İYUK m. 15 (ilk inceleme üzerine verilecek karar) hükümlerine göre sorun çözülür. İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler ya da daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır. İlk inceleme en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır (İYUK, m. 14).

3.3.5. Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması, dava sonuçlanıncaya kadar dava konusu edilen idari işlemin uygulanmasını durduran tedbir mahiyetinde bir karardır. Yürütmenin

durdurulması kararını, idarenin kamu gücüne dayalı olarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın icra ettiği işlemlerin icrailik niteliğini işlemez duruma getirerek, onu uygulanabilme yeteneğinden yoksun bırakan bir yargı işlemi olarak da tanımlamak mümkündür.

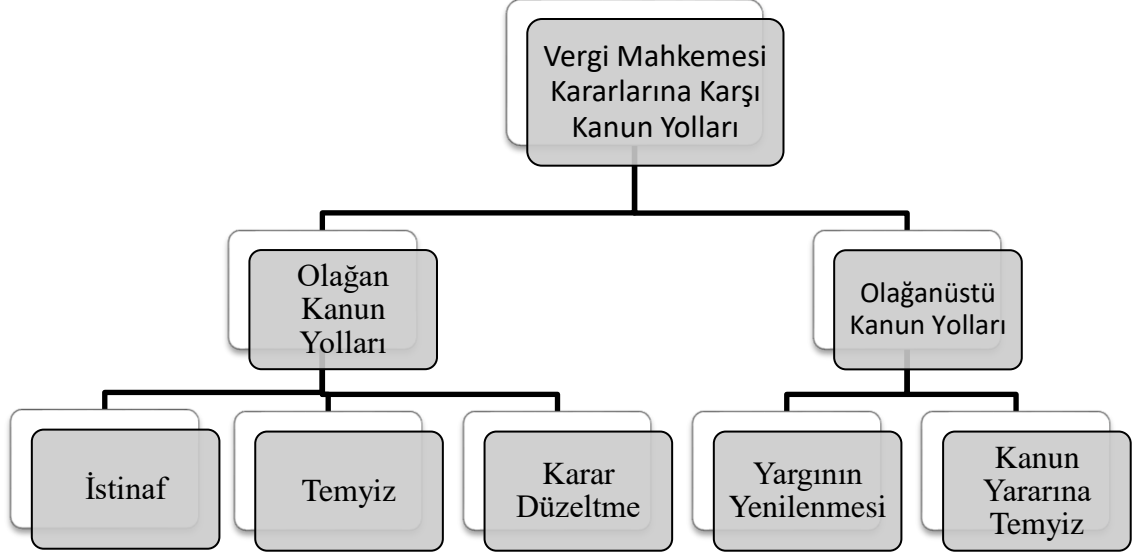
Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, ana dava karar bağlanıncaya kadar, eski durum hukuki varlığını korur. Böylece davacıların, dava konusu yaptıkları idari işlemin uygulanması, dava sonuna kadar ertelenir. Dolayısı ile yürütmeyi durdurma kararı, bu ertelemeyi sağlayan geçici bir önlemdir. Yürütmenin durdurulması idarenin yapmış olduğu işlemin hukuki varlığını sona erdirmeyip sadece icra olunabilme vasfını ortadan kaldırırlar (Coşkun ve Karadağ, 2012, 55).

3.4. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Yargılama hukukunda, mahkemelerin nihai kararlarının üst mahkeme tarafından denetlenmesi müessesesine kanun yolu adı verilmektedir. Mahkemelerce verilen nihai kararların kesinleşmesini önleyen, dolayısıyla kesinleşmemiş olan hükümlere karşı başvuru kanun yollarına olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümlere karşı gidilebilen kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir (Şimşek, 2016, 963).

İdari yargılama hukukunda, 6545 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde, idari yargıda yer alan olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi; olağanüstü kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma olarak düzenlenmişti. Ancak, 6545 sayılı Kanun’la “itiraz” kaldırılmıştır. Bunun yerine istinaf kanun yolu getirilmiştir. Yine aynı kanunla kanun yararına bozma kanun yolu “kanun yararına temyiz” olarak yeniden yapılandırılmış ve “kararın düzeltilmesi” kanun yolu ise yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre, yeni düzenleme sonrasında idari yargıda mevcut olan kanun yollarını; istinaf, temyiz, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz olarak sıralamak mümkündür (Keskin, 2016, 242-243).

Şekil 4 Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları



3.4.1. Olağan Kanun Yolları

3.4.1.1. İstinaf Yolu

İstinaf, bir kanun yolu olup, Türkçe sözlükte, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” olarak tanımlanmıştır. Hukuki anlamda ise, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek hukuka aykırılıklarının giderilmesini konu alan bir kanun yoludur. Diğer bir ifadeyle, “İstinaf kanun yolu ile hüküm bir üst mahkeme tarafından olay ve hukuki mesele yönünden tekrar (sistemin izin vermesi halinde yeni malzeme de kullanarak) incelenmektedir.” (Üstün, 2016, 15).

İstinaf kanun yolu, temyiz kanun yolundan farklı olarak maddi yönden tekrar incelemeyi; aynı davayı ilk derece mahkemesi gibi bütün boyutlarıyla yeniden inceleyerek karar verilmesini de kapsamaktadır. Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin tespitlerinin doğruluğu veya tamlığı konusunda tereddüt hâsıl olması halinde istinaf mahkemesi bizzat yeni bir tespit yapabilme yetkisine sahiptir (Üstün, 2016, 17).

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm olsa bile, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf başvurusunda bulunulabileceği. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır (Yıldız ve Bostan, 2017, 120).

3.4.1.2. Temyiz Yolu

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulur. Temyiz taraflardan birinin temyiz talebi üzerine gerçekleşir. Bu nedenle, taraflardan herhangi biri kararı temyiz etmediği sürece Danıştay'ın kararı temyizen incelemesi söz konusu olmaz. Temyiz süresi nihai kararın tebliğ tarihini izleyen 30 gündür (Web_4, Yüce, 08.05.2018).

Danıştay'da yapılan temyiz incelemesi üç açıdan yapılır:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış mı?
- Usul hükümlerine uyulmuş mu?
- Hukuka aykırı karar verilmiş mi?

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda temyiz, istinaf mahkemelerince konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar hakkında vermiş oldukları nihai kararların tarafların talebi üzerine Danıştay tarafından söz konusu kararlarda mahkemenin usul hükümlerine uyup uymadığı ve kararın hukuka uygun verilip verilmediği yönünden yapılan incelemedir (Buyrukoğlu, 2017, 121).

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

- a. Kararı hukuka uygun bulursa onar.
- b. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

- c. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.
- d. Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar (Buyrukoğlu, 2017, 122).

3.4.1.3. Karar Düzeltilmesi

Karar düzeltme yolu, Danıştay dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz talebi üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı tanınmış olan olağan bir kanun yoludur. Bir hüküm hakkında Danıştay'ın temyiz incelemesi ve bölge idare mahkemelerinin itiraz sonucunda vermiş olduğu kararlara karşı karar düzeltme yolu açık ise, o hüküm ancak karar düzeltme yoluna başvurulmaması veya başvurunun reddi ile kesinleşir. Karar düzeltme yolunda, karar düzeltme talebi, bu kararı vermiş olan Danıştay dava dairesinde / Danıştay Dava Dairesi Kurulunda ya da bölge idare mahkemesinde incelenip karara bağlanır. Bu nedenle karar düzeltme yolu ilgili yargı yerlerinin temyiz ya da itiraz incelemesi sırasında yapmış olduğu hatalardan dönmesini sağlayan kendine özgü bir kanun yoludur. Karar düzeltme talebi üst yargı yerine ulaştırılmak üzere vergi mahkemesine verilir. Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçe vergi mahkemesi tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf 30 gün içinde cevap verebilir. Tekemmül eden dosya karar düzeltilmesine karar verecek Danıştay'a veya bölge idare mahkemesine gönderilir (Web_4, Yüce, 08.05.2018).

3.4.2. Olağanüstü Kanun Yolları

3.4.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın kanunda sayılı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur. Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş bu yol ile daha önce verilmiş olan kesinleşmiş yargı hükümlerindeki maddi soruna ilişkin fiili hataların, yanlışlıkların ve hukuka aykırılıkların giderilebilmesine imkân sağlanmaktadır. İşte

kanunda sınırlandırılmış bir şekilde sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılması ve yargılamanın yeniden yapılması, davanın yeniden incelenmesi ve hukuka uygun karar verilmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna “yargılamanın yenilenmesi” denir (Web_5, Yüce, 08.05.2018).

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK’ un 53. maddesinde sınırlı sayıda belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için bu nedenlerden birine ya da birkaçına dayanmak zorunluluğu vardır. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenle yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez. Bu nedenler aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- 1- Bir belgenin sonradan ele geçirilmesi
- 2- Belgenin sahteliği
- 3- Karara esas alınan ilamın ortadan kalkması
- 4- Bilirkişinin kasten gerçeğe aykırı rapor vermesi
- 5- Hile kullanılmış olması
- 6- Vekil ya da temsilci olmayan kişilerce davanın takip edilmiş olması
- 7- Çekinme
- 8- Birbirine aykırı hükümlerin varlığı
- 9- Hükmün insan hakları ve ana hürriyetleri korumaya dair sözleşmeyi ihlal etmiş olması

Yukarıda sayılan nedenlerden ilk 7’sinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süresi 60 gündür. 8. madde de 10 yıl ve 9. madde de 1 yıldır (Buyrukoğlu, 2017, 124).

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarından olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için hukuksal bir menfaat bulunmalıdır. Lehine karar verilmiş olan taraf, hukuki yararının olmaması nedeniyle yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuramaz.

Yargılamanın yenilenmesi istemleri, kural olarak esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesince karara bağlanır. Danıştay tarafından temyizden incelenmiş kararlarda da esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine başvurulur (Arslan, 2004, 107).

3.4.2.2. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz, Türk idari yargılama usulünde var olan ikinci olağanüstü kanun yoludur. Kanun yararına temyiz İYUK' un 51'inci maddesinde düzenlenmiş olup, madde hükmü şöyledir:

1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır (Buyrukoğlu, 2017, 125).

Kesinleşmiş bir ilk derece mahkeme kararına karşı kanun yararına temyiz istemi ile başvurma hususundaki yetki, yalnız Danıştay Başsavcısı'na tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı bu yola ya re'sen veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine başvurabilir.

Kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilen bozma kararları üzerine, kararı vermiş olan mahkemece ilgili davaya yeniden bakılmaz. Ayrıca, ilgili mahkeme kanun yararına bozulan karara karşı ısrar da edemez (Arslan, 2004, 111).

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Verginin tarafları olan, ilgili yasalarla yetkilendirilmiş mali idare ile vergi ödemekle yükümlü olan kişiler arasında ödenecek vergileri belirleme uygulamaları sırasında aynı fikirde olunmadığı durumlarda uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu vergi uyuşmazlıklarının çözümü temelde iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar; idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yollarıdır.

İdari çözüm yollarını incelediğimizde vergi hukukumuzda en son eklenen ve 01.09.2017 tarihinde uygulamaya konulan izaha davet müessesesinin de dâhil olması ile birlikte temelde beş bölüm halinde yer aldığını görmekteyiz. Bunlar; uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet, vergi hataları ve düzeltme ile pişmanlık ve ıslah müesseseleridir. Gerçekten de idari yollar ile birçok uyuşmazlık yargı yoluna gitmeye gerek kalmadan çözümlenerek gereksiz yere zaman ve emek kaybı önlenmekte ve hazine adına daha hızlı tahsilat yapılarak vergide etkinlik sağlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en çok kullanılan yollardan olan uzlaşma müessesesinden ayrıca, uygulaması yakın zamanda başlamış olan “izaha davet” müessesesi eklenmiştir. Bu uygulama ile bir nevi pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı durumlarda ve mükelleflerin idarenin bilgisine giren belli konu, miktar ve şartlardaki vergi zıyanına sebebiyet verildiği durumlarda incelemeye sevk edilmeksizin indirimli ceza uygulanarak uyuşmazlıkların hızlıca çözümü amaçlanmaktadır.

Son zamanlarda alışkanlık haline gelmiş olan bazı alacakların yapılandırılması gibi toplumda af olarak tabir edilen yasalar da kamu borç yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerde adalet, disiplin ve güven gibi olumsuzluklar yaratsa da uyuşmazlıkların çözümünde etkili olmaktadır.

Vergide beklenen, amaçlanan etkinin sağlanması için daha anlaşılabilir, sade, tüm tarafların aynı şekilde yorumladığı yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi gerektiği konusunda sanırım aynı fikirde olmayan kimse yoktur. Özellikle yargı organlarının da hep idare aleyhine verdiği kararlarda yer alan bazı uyuşmazlık konularında mali idare katı tutumundan bir an önce vazgeçmelidir. Bu durum ile ilgili idareden bir adım olarak 10.04.2015 tarihinde yayımlanan Vergi Usul Kanunu 449 seri numaralı Genel Tebliğ' de yapılan açıklamalara baktığımızda, geriye dönük mükellefiyet tesislerinde uygulanan elektronik ortamda beyanname verilmemesi neticesinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının yargı organlarınca kaldırılması sonrası artık cezaların kesilmeyeceği yönündeki uygulama değişikliği aklın yolu olarak görülüp memnuniyetle karşılanmış ve birçok ihtilafı sona erdirmiştir. Buna benzer konularda idare mükellef ile çatışma içine girmeden mükellef-idare ilişkilerini en üst seviyede tutmaya gayret göstermelidir. Yine merkezi idare yukarıda değindiğimiz gibi konularda yerel idare yöneticilerine belli kurallar çerçevesinde çözüm için yetki vermesi mükellefler ile ilgili uyuşmazlıklarda barışçıl çözüm yollarına ulaşma anlamında birçok katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Aksoy, Şerafettin (2010), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi.

Ali Sarılı, Mustafa (2018), **Türk Vergi Sistemi**, 1.Baskı.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

Kamil Mutluer, Mehmet (2005), **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayıncılık.

Kırbaş, Sadık (2015), **Vergi Hukuku**, 20.Baskı, Siyasal Kitapevi.

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot (2010), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 18.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.

Kükreler, Ceyda (2017), **Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları**, Nobel Bilimsel Eserler.

Oktar, Ateş (2014), **Vergi Hukuku**, 10.Baskı, Türkmen Kitapevi.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2017), **Vergi Hukuku**, 26.Baskı, Turhan Kitapevi.

Öner, Erdoğan (2017), **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, Seçkin Yayınevi.

Öner, Erdoğan (2017), **Vergi Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayınevi.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2018), **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Yayınevi.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2015), **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi.

Şenyüz, Doğan (2013), **Vergi Ceza Hukuku**, 7.Baskı, Ekin Yayınevi.

Şenyüz, Doğan (2017), **Vergi Ceza Hukuku**, 10.Baskı, Ekin Yayınevi.

Taştan, Hakan (2018), **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-2.

Makaleler

Ak, Ahmet ve Şebnem Ekeryılmaz(2016), “*Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi*”, Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi, Cilt 8, Sayı:2, ss.3.

Apalı, İbrahim(2017), “*Vergi Usul Kanuna Göre Pişmanlık Ve Islah Müessesesi Uygulaması Ve Faydaları*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:140, ss.213.

Armağan, Ramazan(2009), “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme*”, Maliye Dergisi, Sayı:156, ss.201-207.

Arslaner, Hakan(2016), “*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu*”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı:17, ss.208-217.

Arslan, Murat(2004), “*Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:53, ss.107-111.

Bilgin, Hüseyin ve Yunus Eraslan(2016), “*İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı:8, ss.153-159.

Biniş, Mine(2012), “*Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma*”, SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 17, Sayı:2, ss.486-489.

Buyrukoğlu, Selçuk(2017), “*6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı*”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 18, Sayı:1, ss.121-125.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak (2018), “*Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, ss.57-68

Can Evren, Çınar(2008), “*İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Sayı:1-2, ss.710-711.

Coşkun Karadağ, Neslihan ve İbrahim Organ(2012), “*Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı:3,ss.55.

Çetin, Rızkullah(2012), “*Vergi Cezalarında İndirim Müessesinin Özellikleri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:112, ss.253.

Demirci, Ünal(2005), “*Vergi Hukukunda Uzlaşma*” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:436, ss.154.

GİB-Gelir İdaresi Başkanlığı(2009), “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi*” Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No:92, ss.5.

İnneci, Ahmet ve Neslihan Coşkun Karadağ(2015), “*Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ” de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı*”, Maliye Dergisi, Sayı:169, ss.56.

Hatipoğlu, Cengizhan(2007), “*Geçmişten Günümüze Türk Vergi Yargısı*”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Mecmuası, Cilt 65, Say:1, ss.112-116.

Hüseyin Bayraklı, Hasan(2017), “*Pişmanlık Ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı:31, ss.61-62.

Kaplan, Recep(2013), “*Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:301, ss.137.

Karataş Durmuş, Neslihan(2014), “*Vergi Hukukunda İspat Ve Delil*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 13, Sayı:3-4, ss.517-520.

Keskin, Züleyha(2016), “*İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:126, ss.242-243.

Özdemir, Tarık ve Hakan Arslaner(2017), “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma*”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 4, Sayı:3, ss.327.

Öztürk, Ahmet(2017), “*Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari düzeltme Yolları*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:140, ss.57-68.

Savaşan, Fatih, Mehmet Emin Altundemir ve Aziz Ulupınar(2012), “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması*”, Maliye Dergisi, Sayı:162 ss.127-140.

Silahşör, Mert(2013), “*Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu*”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:2 ss.280.

Şimşek, Mehmet(2016), “*İdari Yargıda İtiraz Ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı:7, ss.963.

Üstün, Gül(2016), “*İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme*” Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 22, Sayı:2 ss.15-17.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Mehmet Kütükçü(2014), “*Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları*”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı:11 ss.3-14.

Yıldız, Seyfi ve M. Kemal Bostan(2017), “*Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 10, Sayı:1, ss.119-120.

Tezler

Aydın, Birben(2015), “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Ve Etkinliği*”, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Hayrulloğlu, Betül(2012), “*Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi.

İnternet Kaynakları

Web_1: Aslıpek, Süleyman, “*Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz eden Durumlar*”, <http://www.bilgilidenetim.com/pismanlik-ve-islak-muessesesi-ve-uygulamada-ozellik-arzeden-durumlar.html>, 08.05.2018.

Web_2: Fatih Köprü, Mehmet, “*İzaha Davet*”, <http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/izaha-davet.html>, 08.05.2018.

Web_3: Yüce, Mehmet, “*Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalar Ve Yargılama Usulü*”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/126MYU.pdf>, 08.05.2018.

Web_4: Yüce, Mehmet, “*Vergi Karalarına Karşı Kanun Yolları*”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/128MYU.pdf> 08.05.2018.

Web_5: Yüce, Mehmet, “*Vergi Yargılamasında Olağan Üstü Kanun Yolları*”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129MYU.pdf>, 08.05.2018.

Diğer Kaynakları

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, www.gib.gov.tr.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, www.gib.gov.tr.

Danıştay Kanunu, www.gib.gov.tr.

Gelir Vergisi Kanunu, www.gib.gov.tr.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, www.gib.gov.tr.

Kurumlar Vergisi Kanunu, www.gib.gov.tr.

Vergi Usul Kanunu, www.gib.gov.tr.

ÖZGEÇMİŞ

Ahmet Öztürk 1 Eylül 1967 yılında Gölpaazarı-Bilecik'te doğdu. İlk ve ortaokul eğitimini Beykoz –İstanbul'da tamamladıktan sonra İstanbul Paşabahçe Ferit İnal Lisesinden 1984 yılında mezun oldu. Lisans eğitimini Anadolu Üniversitesinde 1992 yılında tamamladı. 2018 yılında İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Bölümünde hala öğrenimine devam etmektedir.

1993 yılında Ankara'da girdiği sınav sonucunda SMMM unvanını aldı. 4 Şubat 2014 tarihinde de KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiştir. Halen kendi bürosunda bağımsız mesleki faaliyetine devam etmektedir.