

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM  
YOLLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Aziz ULUPINAR**

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye  
Enstitü Bilim Dalı : Maliye**

**Tez Danışmanı : Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN**

**HAZİRAN-2011**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ


**TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM  
YOLLARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

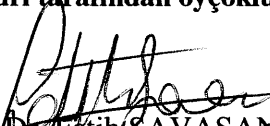
**Aziz ULUPINAR**

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye  
Enstitü Bilim Dalı : Maliye**

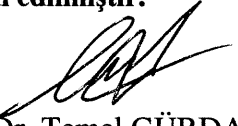
**Bu tez 20/06/2011 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oyçokluğu ile kabul edilmiştir.**

  
Prof. Dr. Halil KALABALIK

**Jüri Başkanı**  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN

**Jüri Üyesi**  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Doç. Dr. Temel GÜRDAL

**Jüri Üyesi**  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Aziz ULUPINAR**

**20.06.2011**

## ÖNSÖZ

Vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarından birinin de yargısal çözüm yolu olması bir yargı mensubu olarak beni bu çalışmayı yapmaya yöneltmiştir. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bilgi ve tecrübesi ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN başta olmak üzere Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü öğretim üyelerine teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında, göstermiş oldukları özveriden dolayı emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, eşim Tuba ve kızım Azra Ulupınar'a şükranlarımı sunarım. Ayrıca çalışmanın hazırlanması aşamasında destekleriyle yanımda olan değerli meslektaşlarıma minnettar olduğumu belirtmek isterim.

**Aziz ULUPINAR**

**20.06.2011**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>x</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMALIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI</b> .....	<b>5</b>
1.1. Uyuşmazlık Kavramı.....	5
1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	6
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı.....	6
1.4. Vergi Uyuşmazlığının Doğumuna Neden Olabilen Etkenler.....	6
1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	6
1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	7
1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	7
1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	8
1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	8
1.4.2. Vergi İncelemeleri.....	9
1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	10
1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı.....	11
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Giderim Yolları.....	11
1.6. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Giderilmesi.....	13
1.6.1. Uzlaşma Kavramı ve Tarihi Gelişimi.....	13
1.6.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	14

1.6.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	14
1.6.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları.....	15
1.6.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması.....	15
1.6.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti.....	16
1.6.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri.....	17
1.6.2.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları.....	18
1.6.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	19
1.6.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı.....	19
1.6.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	19
1.6.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre.....	21
1.6.5. Uzlaşmanın Sonuçları.....	22
1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Düzeltme Yoluyla Giderilmesi.....	23
1.7.1. İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hataları.....	24
1.7.1.1. Hesap Hataları.....	25
1.7.1.2. Vergilendirme Hataları.....	26
1.7.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı.....	28
1.7.2.1. Re'sen Düzeltme.....	28
1.7.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme.....	29
1.7.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı.....	29
1.7.4. Düzeltmeye Yetkili Organlar.....	30
1.7.4.1. Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi.....	30
1.8. Vergi İhtilaflarının Giderimin de Pişmanlık ve Islah.....	32
1.8.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Kapsamı.....	33
1.8.2. Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler.....	34

1.8.3. Pişmanlık Ve Islah Müessesesinden Yararlanılamayacak Haller.....	34
1.8.4. Pişmanlık Ve Islah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları.....	34
1.9. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla İhtilafların İdari Aşamada Giderilmesi.....	35
1.9.1. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı.....	35
1.9.2. Yararlanma Koşulları.....	35
1.9.3. Cezada İndirim Müessesesinde Süreler.....	36
1.9.4. Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları.....	37
<b>BÖLÜM 2: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU.....</b>	<b>39</b>
2.1. Vergi Yargısı Kavramı.....	39
2.2. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	40
2.2.1. Osmanlı Dönemi.....	40
2.2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	41
2.2.2.1. 1982 yılından önceki dönem.....	41
2.2.2.2. 1982 yılından sonraki dönem.....	42
2.3. Türkiye’de Vergi Yargı Organları.....	42
2.3.1. Vergi Mahkemeleri.....	43
2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	46
2.3.3. Danıştay.....	48
2.4. Vergi İhtilaflarının Gideriminin de İdari Yargıda Açılan Vergi Davaları.....	52
2.5. Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği Ve Konusu.....	52
2.5.1. Kapsamı.....	52
2.5.2. Niteliği.....	53

2.5.3. Konusu.....	54
2.5.3.1. Verginin Tarhı.....	55
2.5.3.2. Vergi Cezası Kesilmesi.....	55
2.5.3.3. Takdir Komisyonu Kararları.....	55
2.5.3.4. Verginin Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Alınması.....	56
2.5.3.5. İhtirazı Kayıtlı Verilen Beyannameler.....	56
2.5.3.6. Ödeme Emri.....	56
2.5.3.7. İhtiyati Tahakkuk.....	57
2.5.3.8. İhtiyati Haciz.....	57
2.5.3.9. Haciz.....	57
2.5.3.10. Tecil İsteğinin Reddi.....	57
2.5.3.11. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Veya Temin Edilememesi.....	58
2.5.3.12. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Reddi.....	58
2.6. Vergi Davasında Görev Ve Yetki.....	58
2.6.1. Görev.....	58
2.6.2. Yetki.....	59
2.7. Vergi Davasında Taraflar.....	60
2.7.1. Davacı.....	60
2.7.2. Davalı.....	60
2.8. Dava Açma Süresi.....	60
2.9. Vergi Davasının Açılması.....	62
2.9.1. Dava Dilekçesi.....	62
2.9.2. Dava Açmanın Etkileri.....	63
2.9.3. Dava Dilekçeleri Üzerine İlk İnceleme.....	65
2.9.4. Tebliğ ve Cevap.....	66
2.10. Yargılama, Karar ve Sonuçları.....	66



2.10.1. Yargılama.....	66
2.10.2. Karar.....	68
2.10.3. Vergi Davasının Sonuçları.....	68
2.11. Kanun Yolları.....	70
2.11.1. Olağan Kanun Yolu.....	71
2.11.1.1. İtiraz Yolu.....	71
2.11.1.2. Temyiz Yolu.....	73
2.11.1.3. Kanun Yararına Bozma.....	76
2.11.1.4. Kararın Düzeltilmesi.....	76
2.11.2. Olağan Üstü Kanun Yolu (Yargılamanın Yenilenmesi).....	77
2.11.2.1. Açıklama Ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	79

### **BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI ÜZERİNE YAPILMIŞ ÖRNEK ARAŞTIRMALAR.....81**

3.1. Genel Giriş.....	81
3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözümünün Araştırılmasına İlişkin Örnek Olay İncelemesi.....	83
3.2.1. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Amacı ve Yararı.....	83
3.2.2. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	83
3.2.3. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Bulguları.....	84
3.2.3.1. Örnek Olay 1.....	84
3.2.3.2. Örnek Olay 2.....	86
3.2.3.3. Başvurulan Çözüm Yolları.....	89
3.2.3.4. Sonuç.....	93
3.2.3.5. Örnek Olay 3.....	94
3.2.3.6. Örnek Olay İncelemelerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi..	102

3.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerinin Genel Etkilerinin Araştırılması İçin Gerçekleştirilen Görüşmeler ve Sonuçların Değerlendirilmesi. ....	103
3.3.1. Görüşme Metoduna İlişkin Araştırmanın Amacı ve Yararı .....	103
3.3.2. Görüşme Metoduna İlişkin Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	103
3.3.3. Bulgular.....	104
3.3.3.1. İdari Çözüm Yolu Üzerindeki Düşünceler.....	105
3.3.3.2. Yargısal Çözüm Yolu Üzerindeki Düşünceler.....	107
3.3.3.3. Alternatif Çözüm Önerileri Üzerindeki Düşünceler.....	109
3.3.3.4. Sonuç ve Öneriler.....	110
<b>SONUÇ.....</b>	<b>112</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>115</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>120</b>

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>AP</b>	: Ana Para
<b>GTİP</b>	: Gümrük Tarifesi İstatistik Pozisyonu
<b>GF</b>	: Gecikme Faizi
<b>DK</b>	: Danıştay Kanunu
<b>E.</b>	: Esas
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	: Karar
<b>KVYO</b>	: Karar Verilmesine Yer Olmadığına
<b>md.</b>	: Madde
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>RG</b>	: Resmi Gazete
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>ss</b>	: Sayfa sayısı
<b>SK</b>	: Sayılı Kanun
<b>VEDOP</b>	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>vb</b>	: Ve benzeri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YD</b>	: Yürütmenin Durdurulması

## ŞEKİL LİSTESİ

**Şekil 1:** Vergi Uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları

**Şekil 2:** Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

**Şekil 3:** Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi

## **TABLO LİSTESİ**

- Tablo 1** : Türkiye de Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri
- Tablo 2** : Tablo 2: 2004-2010 yıllarında Kocaeli Vergi Mahkemesinde Açılan Davalar
- Tablo 3** : 2007 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef A)
- Tablo 4** : Resen Tarhı Gereken Tutar (Mükellef A)
- Tablo 5** : 2007 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef B)
- Tablo 6** : Resen Tarhı Gereken Tutar (Mükellef B)
- Tablo 7** : Uzlaşılan Vergi Tutarları (Mükellef A)
- Tablo 8** : Mükellef A Açısından Diğer Giderim Yöntemleri
- Tablo 9** : Mükellef B Açısından Diğer Giderim Yöntemleri
- Tablo 10** : Özel Tüketim Vergisi Tutarı
- Tablo 11** : Uzlaşma Komisyonunda Talep Edilen Vergi Tutarlar

<b>Tezin Başlığı:</b> Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması	
<b>Tezin Yazarı:</b> Aziz ULUPINAR	<b>Danışman:</b> Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN
<b>Kabul Tarihi:</b> 13.05.2010	<b>Sayfa Sayısı:</b> xi (ön kısım) + 120 (tez)
<b>Anabilimdalı:</b> Maliye	<b>Bilimdalı:</b> Maliye
<p>Devlet, vatandaşlarının temel bazı ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür. Eğitim, sağlık, adalet gibi belli başlı ihtiyaçların karşılanabilmesi ve kamu hizmetlerinin finanse edilebilmesi için devletin mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. İşte bu mali kaynakların başında yer alan ve en önemli kalemini oluşturan gelir, vergilerdir.</p> <p>Vergi, devletin kamusal hizmetlerini idame ettirmek amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, ekonomik birimlerden cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Bu bağlamda vergi alacaklısı olarak devlet, hizmetten yararlananlara daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için, Anayasa ve kanunların öngördüğü ölçüde, toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışmak isterken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri, sorumluları ve ceza muhatapları ise, daha az vergi vererek, harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyeceklerdir. Taraflar arasında çatışan bu iki çıkar, kimi zaman vergi uyuşmazlıklarına sebep olabilmektedir. Vergi borçluları da bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli giderim yollarına başvurmaktadır. Ancak ortaya çıkan uyuşmazlık karşısında kullanılacak giderim yollarından kendileri açısından en avantajlısının, çeşitli faktörlerin etkisiyle, seçilememesi, uyuşmazlıkların giderilmesinde birtakım sakıncaları doğurmaktadır. Kullanılan yanlış bir yol, vergi borçluları açısından çeşitli ekonomik zararlara yol açmaktadır.</p> <p>Bu çalışmada, öncelikle vergi uyuşmazlığının ne olduğu, ne şekilde doğduğu ve uyuşmazlığın doğumuna neden olan etkenlerin çeşitlerinin neler olduğu hususunda geniş bir literatür çalışması yapılmıştır. Daha sonra Türkiye’deki vergi yargısı incelenmiş ve uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması için hangi yolların kullanıldığından bahsedilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise örnek olaylar ve yapılan görüşmeler neticesinde mükelleflerin hangi yolu kullanmalarının kendileri açısından en avantajlı olacağı tartışılmıştır. Ortaya çıkan sorunlar karşılaştırmalı olarak tespit edilmeye çalışılmış ve alternatif çözüm yolları üzerinde durulmuştur.</p>	
<b>Anahtar kelimeler:</b> Vergi Yargısı, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm Yolları, Yargısal Çözüm Yolu, Kocaeli Vergi Mahkemesi	

<b>Title of the Thesis:</b> Comparison of Solutions Regarding the Tax Conflicts in Turkey	
<b>Author:</b> Aziz ULUPINAR	<b>Supervisor:</b> Assoc. Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN
<b>Date:</b> 13.05.2011	<b>Nu. Of Pages:</b> xi (Pre text) + 120 (main body)
<b>Department:</b> Public Finance	<b>Subfield:</b> Public Finance
<p>A state is expected to meet some of the needs of the people in the country and, hence, needs financial resources so that some certain services such as education, health and justice could be produced. Located at the beginning of this financial resources are taxes and they make the most important item of government revenue.</p> <p>Taxes are the economical values that the state collects compulsorily and gratuitously from economical units, by using its sovereignty power in order to sustain state's public services. In this context, while the state, as the tax demander, aims to maximize the tax revenue as far as the Constitution and laws allow, taxpayers, people acting on behalf of them and penalty interlocutor to maximize their disposable incomes via evading taxes. These conflicting interests may sometimes cause tax disputes. The taxpayers employ various solutions in order to eliminate the disputes. However, being unable to choose the most advantageous of those solutions would causes them to follow disadvantageous solution. This causes various economic losses for the taxpayers.</p> <p>In this study, first, a wide literature review was conducted on what the tax dispute is, how the tax dispute arises and what factors affect, which solution is to be employed. Second, tax jurisdiction in Turkey was examined. The last part of the study shows which solution should be followed using sample cases and interviews.</p>	
<b>Key Words:</b> Tax Jurisdiction, Tax Disputes, Administrative Solutions, Legal Solutions, Kocaeli Tax Court	

## GİRİŞ

Devlet, vatandaşlarının temel bazı ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür. Eğitim, sağlık, adalet gibi belli başlı ihtiyaçları karşılayabilmesi ve kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için devletin mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. İşte bu mali kaynakların başında vergiler yer alır. Vergiyi kısaca devletin kamusal faaliyetlerini devam ettirmek amacıyla yükümlü kişilere yüklediği ekonomik yük, olarak açıklayabiliriz. Devletin kişilere yüklediği bu ekonomik yükümlülüğün asıl işlevi kamusal hizmetleri sunabilmek için gerekli kaynağın teminidir.

Vergilerin alacaklısı konumunda bulunan devlet, vatandaşına sunmuş olduğu kamu hizmetinin finans kaynağı olan vergileri mümkün olduğunca tam, hızlı ve en az masrafla tahsil etmek istemektedir. Bunun yanında vergi mükellefi konumunda olan vatandaşlar ise ödemekle yükümlü buldukları vergileri en az miktara indirmek ve mümkün olduğunca ödeme sürecini uzatmak yani geciktirmek istemektedir. Bu durum vergileri tahsil etmek isteyen devlet ile ödemekle yükümlü olduğu vergiden kaçınmak isteyen vatandaşları kimi zaman karşı karşıya getirmekte ve neticede vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları genel olarak, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden doğmaktadır. Bu ihtilaflarda genellikle davalı pozisyonunda vergi idaresi; davacı pozisyonunda ise mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı yer almaktadır. Ancak nadir de olsa bazı durumlarda vergi idaresinin de davacı konumunda olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Örneğin takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı vergi dairesi davacı olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlığında, idare ile mükellefin, sorumlunun ya da muhatabın karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin eksik ödenmesi, zamanında ödenmemesi ya da hiç ödenmemesi sonucu hazinenin uğradığı vergi kayıplarını önlemek amacıyla idarece yapılan tarhiyatların kanuna uygun olarak yapılmadığı ve dolayısıyla fazlaca vergi alındığına ilişkin uyuşmazlıkları kapsamaktadır. İdare, vergiyi almak, karşı taraf ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir.

Bu aşamada tarafların önünde iki yol vardır. Bunlardan birincisi uyuşmazlığı idari aşamada gidermek, yani uyuşmazlığı düzeltme, uzlaşma, cezada indirim gibi yollarla



sonuçlandırmak, diğeri ise yargı yoluna başvurmadır. Birincisinde eğer ortada vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması durumu söz konusu ise, yapılan hata, düzeltme yoluyla giderilmeye çalışılmaktadır. Ya da söz konusu uyuşmazlık taraflar arasında uzlaşma ya da cezalarda indirim müessesesi kullanılarak giderilmektedir.

İkinci yol; uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesidir. Bu durumda uyuşmazlık, taraflar açısından ayrı ayrı risk ve külfet teşkil etmektedir. Mükellefler, açtıkları davayı kaybetmeleri durumunda vergi aslı ile cezanın tamamını üstelik de gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalmaktadır. İdare de, dava kendi açısından olumsuz sonuçlandığı takdirde almak istediği vergi aslı ile cezasını alamamaktadır. Ayrıca dava giderlerini de üstlenmektedir.

Buradan da anlaşıldığı gibi, ihtilafın dava konusu yapılmasının taraflar açısından ayrı bir maliyeti ve riski vardır. Buna karşılık ihtilafı taraflardan biri için, herhangi bir maliyet yüklenmeden, tamamen sona erdirme gibi yararı da vardır. İhtilafın idari aşamada giderilmesini, hem idare hem de mükellef yönünden karşılıklı anlaşma zemini içinde sonuçlandırılması nedeniyle daha üstün ve arzulanan bir çözüm yöntemi olarak değerlendirmek gerekir (Kızılot, 2006:42).

Nitekim idare de ihtilafın yargı yoluna taşınmadan idari aşamada çözüme kavuşması için mükelleflere çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Ancak her ne kadar gerek kanunlar gerekse idarenin uygulamaları ihtilafın idari aşamada çözüme kavuşması için çeşitli kolaylıklar sağlasa da kimi zaman idari yol mükellefler açısından en avantajlı yol olmayabilir.

Türkiye' de vergi yargısının işleyişi çerçevesinde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları bu çalışmanın ana konusunu oluşturmakla birlikte, Kocaeli Vergi Mahkemesi örneğinden hareketle uygulamada yaşanan sıkıntıların en aza indirgenmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının taraflar açısından değerlendirilmesi ve vergi yargısının daha etkin çalışabilmesi için yapısal çözüm yolları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## **Çalışmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi yargısı sisteminin özellikleri dikkate alınarak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını detayları ile inceleyerek taraflar açısından doğuracağı avantaj ve dezavantajları değerlendirmek, vergi borçlusu tarafından seçilen yolun kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadığını belirlemek ve vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısının önüne taşınmasının vergi alacaklısı olan devlet, vergi borçlusu olan mükellef ve vergi yargısı açısından etkilerini saptayarak, uyuşmazlıkları önleyici nitelikteki tedbirlerin belirlenmesi ve bunların etkin hale getirilmesi ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif olabilecek yolların geliştirilmesinin uyuşmazlıkların tarafları ve vergi yargısı açısından sağlayacağı katkıları ortaya koymaktır.

## **Çalışmanın Önemi**

Türk Vergi Hukukunun işleyişi içerisinde vergi uyuşmazlıklarının mevcut çözüm yöntemleri olan idari aşamada ve yargısal aşamada çözüm yollarının uyuşmazlığın tarafları açısından sağlayacağı çeşitli avantajlar ve dezavantajları vardır. Vergi uyuşmazlıklarının en kısa sürede giderilmesinin mükellef, idare ve vergi yargısı üzerinde çeşitli etkileri vardır. Uyuşmazlıkların çözümünde doğru yolun tercih edilmesi taraflar ve vergi yargısının işleyişi bakımından büyük önem arz etmektedir. Her uyuşmazlığın dava konusu edilerek vergi yargısının önüne getirilmesi vergi yargısının etkin ve hızlı bir biçimde işlemesine engel olabileceği gibi, uyuşmazlığın kısa sürede sona ermesi, emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önlenmesi bakımından da mükellef açısından aleyhe sonuçlar doğurabilmektedir. Ancak kişiler karşısında üstün yetkileri olan idarelerin tesis ettikleri işlemler karşısında kişilerin hak arama bilincinden yoksun olması ve idarelerin yaptıkları her işlemin doğru telakki edilerek yargısal çözüm yolunun denenmemesinin de mükellef açısından her zaman doğru bir seçim yolu olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Çalışmanın uyuşmazlıkların çözümünde doğru yolun tercih edilmesinin ne denli önemli olduğu yönündeki düşüncelere katkı sağlayacağı ve mevcut çözüm yöntemlerinin etkin, verimli bir biçimde işletilmesi ile Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmak gibi alternatif yollar üretme konusundaki, yasal çalışmalara hız kazandıracığı düşünülmektedir.

## **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışma da vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolu sırasıyla incelenmiş, literatür taraması yapılmış, konu ile ilgili çeşitli kaynaklardan faydalanılarak konu ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca seçilen örnek olaylar karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve konu hakkında odak grup görüşmeleri ve birebir görüşmeler şeklinde tarafımızdan bir çalışma hazırlanarak sonuçları değerlendirilmiştir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, uyuşmazlık kavramının tanımı, uyuşmazlığın doğumuna neden olan etmenler ile uyuşmazlıkta tarafların kimler olduğu ve idari giderim yollarından düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ile uzlaşma konuları hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; ilk olarak Türkiye’de vergi yargısı kavramı üzerinde durulmuş ve Türk vergi yargısının tarihsel gelişimi anlatılmış, daha sonra vergi ihtilaflarının gideriminin de ikinci yol olan yargı yolundan bahsedilerek, vergi mahkemelerinin özellikleri, görev ve yetkileri, dava dilekçesi, davanın açılması, olağan ve olağanüstü kanun yolları gibi konulara değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; vergi yargılamasının istatistiki veriler ile Kocaeli Vergi Mahkemesi bağlamında bir fotoğrafı çekilmiş, örnek olay incelemeleri yapılmıştır. Odak grup görüşmeleri ve birebir görüşmeler neticesinde elde edilen çözümler ve yapılan incelemeler bir bütün olarak değerlendirilerek vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarının karşılaştırılması yapılmıştır.

Çalışmanın sonuç kısmında ise araştırmadan elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılarak varılan sonuçlara yer verilmiştir.

## **BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek; bu kanunlarda sık sık değişmelere yol açmakta, uygulanmasında güçlükler oluşmaktadır. Bu durumdan sadece yükümlüler etkilenmezler. Vergi memurları da uygulamada birçok hatalar yapmaktadırlar. Bunun dışında, vergilerin yükümlüler açısından bir 'kulfet' olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır (Aksoy, 1990:64). Vergi ihtilafında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya daha az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır (Kızılot, 2006:41).

Yükümlüler ile vergi yönetimi arasında oluşan ihtilaflar kimi zaman idari aşamada giderilmekte kimi zaman da doğrudan yargı yoluna başvurulmaktadır. Bu iki başvuru yolundan birisinin kullanılmasında mükellef açısından çeşitli avantajlar olacağı gibi bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Beklemenin ötesinde, yükümlülükle karşılaşmak istemeyen mükellefler, idare ile aralarında vuku bulan vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda hangi yolu kullanacağını iyi tayin etmelidir.

### **1.1. Uyuşmazlık Kavramı**

Hukuk dilinde kullanılan "uyuşmazlık" sözcüğü ile günlük dilde kullanılan uyuşmazlık sözcüğü birbirinin aynısıdır. Uyuşmazlık; bireyler, idari merciler (yani adli, idari, askeri merciler ) ve devletler arasında olabilir (Kızılot, 2006:45).

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıklar vergi borçlusu ile alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve benzeri uygulamalardan ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve diğ., 2007:225). Tarh aşamasına ilişkin ihtilaflar matrahın belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanması, tahsil aşamasına ilişkin ihtilaflar ise teminat istenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulaması, ödeme emri, tecil

ve terkin taleplerinin reddi şeklinde sıralanabilir (Karakoç, 2007:22).

## **1.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar**

Vergi uyuşmazlıkları bir borç ve alacak ilişkisine dayandığından doğal olarak iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi devlet ya da idare diye nitelendirdiğimiz başta vergi dairesi olmak üzere vergi kesmeye yetkili belediyeler, Maliye Bakanlığı gibi kuruluşlar diğer taraf ise Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde belirtildiği üzere mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir.

## **1.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı**

Vergi uyuşmazlığı için ortada bir vergi olması şart değildir. Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğabilir. Bu nedenle, verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir (Aksoy, 1990:66-67). Kural olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk, tahsil aşamalarında vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır. Örnek olarak ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak ortaya çıkar. Tahsile ilişkin uyuşmazlıklar ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar (Erginay, 1998:116). Matrahın fazla ya da eksik belirlenmesi, yükümlünün şahsında yapılan hatalar ise tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.

## **1.4. Vergi Uyuşmazlığının Doğumuna Neden Olabilen Etkenler**

### **1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı**

İdari işlem, bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, İdari Hukukun kendisine tanımış olduğu kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı irade açıklamasıyla yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemlerdir (Candan, 2006:37). İYUK 'un 2. maddesinde belirtildiği üzere, idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmaları gerekir. Vergilendirme işlemi de bir idari işlem niteliği taşıdığından yukarıda sayılan hususların bir veya birkaçı açısından hukuka aykırılık teşkil eden vergilendirme işlemlerinde uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

Aşağıda uyuşmazlık konusu olan bu durumlar ayrı ayrı açıklanmıştır:

#### **1.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına verginin kanuniliği ilkesi denir (Doğruyol, 2006:31). Bu amaçla vergi kanunları Anayasa'dan sonra vergi hukukunun temel bağlayıcı kaynağını oluşturmaktadır. Anayasanın 7. maddesi gereği yasama yetkisi TBMM' ye ait olduğundan vergi koyma ve kaldırma yetkisi Anayasa'ya aykırı olmamak kaydıyla yine TBMM' ye aittir. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olan vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denilmektedir (Kızılot, 2006:47). Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından üçe ayrılır (Danıştay Dergisi, 1984:43).

Konu bakımından yetki, Anayasa ve kanunların idari makamlara genel bir yetki vermediğinden idari makamların hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder (Gözler, 2007:122). Örneğin çevre temizlik vergisi belediyelerce yürütülmekte iken bu işlemlerin vergi dairesi tarafından tesis edilmesi konu itibarıyla yetki açısından kanuna aykırı olmaktadır.

Yer bakımından yetki, Anayasa ve kanunların bazı idari makamlara karar alma yetkisini sadece belirli bir coğrafi alanda verdiği için; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar alamaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder (Gözler, 2007:123). Örneğin kanunda belirtilen istisnai durumlar haricinde vergi dairesi kendi coğrafi alanı içerisinde vergi toplamaya yetkilidir, aksi halde yapılan işlem yine yer bakımından hukuka uyarlı olmamaktadır.

Zaman bakımından yetki, bir idari makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise o sürede karar alabilmesi durumunu ifade eder (Gözler, 2007:123). Örneğin bir kamu görevlisinin emekli edilmesinden sonra yapmış olduğu bir vergilendirme işlemi zaman bakımından yetki unsuru açısından sakattır.

#### **1.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur (Kızılot, 2006:48). Vergilendirme işlemi konu bakımından aşağıdaki hallerde hukuka aykırılık teşkil eder (Gözler, 2007:138).

- Konunun imkânsız olması: Verginin konusunu teşkil eden iktisadi unsurun

uygulanabilirliğinin mümkün olması gerekir. Örneğin özel kanunlarda muaf olmuş bir derneğe genel kanunlardaki hükme dayanılarak vergi salınması.

- Konunun kanuna aykırı olması: Verginin konusunun Anayasa ve diğer kanunlara da aykırı olması işlemin sakat olması sonucunu doğurur.
- Sebep ile konu arasında kanunun öngördüğü nedensellik bağının yokluğu: İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında sıkı bir bağlantı vardır (Gözler, 2007:139). Bu bakımdan vergilendirme işlemi açısından bu nedensellik bağının bulunmaması vergilendirme işlemi konu bakımından hukuka aykırı hale getirir. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe benzer vergi konularının kanun kapsamına alınması doğru değildir (Erginay, 1998:52).

#### **1.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler icrai nitelik taşıyınca kadar, kanunlarda belirtilen uyulması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir (Kızılot, 2006:49). Verginin kanuniliği ilkesi gereği idare vergilendirme ile ilgili işlemleri tesis ederken kanunda bulunan usul hükümlerini uygulaması gerekir. Aksi halde yapılan işlemde sakatlık meydana gelir. Örneğin Danıştay On birinci Dairesinin E:1998/1890 K:2000/29 sayılı kararında; “... işyerinde bulunan fakat vergi yükümlüsünün çalışanı olmayan bir kişiye yapılan tebligatın usul hükümleri uyarınca hukuka uygun olmadığı kanaatine vararak vergi dairesinin yapmış olduğu işlemin terkinini yönünden vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararın onanmasına ve temyiz isteminin reddine ....” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2010).

Öte yandan vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesi yasada öngörülmüş olabilir. Örneğin belli makamların görüşlerinin alınması gibi, eğer bu işlemler yasaya uygun bir şekilde yapılmazsa veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuki aykırılık söz konusu olmaktadır (Aksoy, 1990:69-70).

#### **1.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık nedenlerinden bir tanesi de sebep unsurudur. Sebep, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir. Bu

etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için o işlemi yapmaya yetkili olması yetmez ayrıca onu yapmaya bir sebebi de olmalıdır (Gözler, 2007:136).

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına “**tipiklik**” denilmektedir (Kızılot, 2006:49). Örneğin gayrimenkul sermaye iradı elde etmediği halde, gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş gibi mükellef adına gelir vergisi tahakkuk ettiren bir vergi dairesinin yapmış olduğu işlem hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü gelir vergisinin doğumuna neden olan olay vuku bulmamıştır.

#### **1.4.2. Vergi İncelemeleri**

Vergi incelemesi VUK’ da geniş olarak açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde belirtildiği üzere “Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak üzere her türlü faaliyeti kapsar”.

Günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. Yapılan bu incelemeler ise sadece % 2’lik kısma tekabül etmektedir (www.atonet.org.tr, 19.02.2011).

Bu bakımdan vergi incelemeleri sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme olarak algılanmamalıdır. Kısaca vergi inceleme faaliyetleri arama, yoklama ve inceleme faaliyetlerinden meydana gelmektedir.

VUK’un 142. maddesine göre eğer ihbar veya yapılan inceleme sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına delalet edildiği takdirde o yerin bağlı bulunduğu sulh hakiminin de kararı ile birlikte kişinin işyerinde arama yapılabilir.

Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra mükellef bu durumun vergilendirme sürecinden geçerek tahsil aşamasına gelmesine mani olacak eylemde bulunabilir. İşte yoklama müessesesi bu eylemleri ortaya çıkarmak amacıyla kullanılır. Örneğin nakil araçlarının geçtiği yollarda durdurma yapılarak taşıdığı yükün



irsaliyesinin ya da faturasının olup olmadığını sorgulamak. Öte yandan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla inceleme elemanları tarafından defter ve belgeler üzerinde çeşitli incelemelerde bulunulabilir. Örneğin rastgele alıcılar hesabında kayıtlı bulunan bir alıcının önce inceleme yapılan firmadaki kayıtlarına, yapılan satışlara, irsaliyede gönderilen mallara bakılmakta; daha sonra da elde edilen bilgilerle alıcı aranarak kendi adına yapmış olduğu kayıtlar karşılaştırılmaktadır. Böylelikle yapılan satışların düşük beyan edilip edilmediği ortaya çıkmaktadır.

İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, ihtilaf doğmuş olmaktadır (Kızılot, 2002: 5).

#### **1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması**

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK md. 116).

Hatalar hesap hatası ve vergilendirme hatası olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

Hesap hataları VUK Madde 117' de belirtildiği üzere şunlardan oluşmaktadır:

- Matrah hataları: Beyanname tahakkuk fişi gibi belgelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmesi.
- Miktar hataları: Vergilendirmeye ilişkin oran ve tarifelerin yanlış uygulanması sonucu eksik ya da fazla vergi tarh edilmesi. Örneğin kurumlar vergisi oranının %20 değil de sehven %15 olarak uygulanması.
- Verginin mükerrerliği: Aynı vergi dönemi içinde aynı vergi kanunu uygulanarak aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hatalarına ise VUK Madde 118' de yer verilmiştir. Buna göre:

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Bu hata çok sık karşılaşılmamakla beraber genelde ad ve soyadları aynı olan mükelleften birinden alınması gerekirden diğerinden

alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

- Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiden muaf olanlardan vergi alınmasıdır. Örneğin bankaya yatan emekli maaşına gelir vergisi stopajı yapılması.
- Mevzuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen bir gelir, servet, kıymet ya da harcama üzerinden vergi alınmasıdır. Örneğin kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için gelir vergisi salınması.
- Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: Herhangi bir vergiyle ilgili olarak muafiyet ve vergilendirmenin yanlış uygulanmasıdır. Örneğin gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi.

Yukarıda izah edilen nedenlerden dolayı da vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler neticesinde vergi ihtilafları doğabilmektedir.

#### **1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı**

Ülkemizde beyana dayanan tarh sistemi uygulanmaktadır. Düşük matrah beyanından doğan ihtilaflar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisini mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi durumları örnek olarak gösterilebilir (Kızılot, 2006: 53).

Günümüzde uygulanan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) sistemi ile mükelleflerin geçmiş yıllarda beyan ettiği matrahlar karşılaştırılmakta, düşük beyan ettiği yıllardaki defterleri incelemeye alınmakta, gerekirse aynı iş kolunda kıyaslamalar yapılmakta ve benzer iş koluna göre düşük matrah beyan ettiği tespit edilen mükellefler adına, yapılan inceleme ve tespitler sonucu vergi tarhı uygulaması söz konusu olabilmektedir. Böylece vergi ihtilafı meydana gelmektedir.

#### **1.5. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Giderim Yolları**

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamalarından kaynaklanan çeşitli ihtilaflar meydana gelmektedir. Bununla birlikte verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket ederek vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, buna karşılık mükelleflerin ise daha az vergi verme ya da hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmeleri vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden

olmaktadır (Arslan, 2006:279). Bu sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı giderim yollarına yer verilmektedir.

Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasına barışçıl yollar ya da vergi sorunlarının idari aşamada giderim yolları denilmektedir. Bu yollara barışçıl giderim yolları denilmesinden maksat, uyuşmazlığın, bir yargı merciinin önüne getirilmeksizin ortadan kaldırılmasıdır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi sorunlarının idari aşamada giderim yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bu yollara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahında dâhil edilmesi mümkündür. Barışçıl yollara kural olarak vergiler ile cezalar için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir (Karakoç, 2007:38-39).

Türkiye uygulaması bakımından idari çözümler için şu iki özellik belirtilebilir: Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden yargısal anlamıyla bir çekişme haline getirilen ihtilaflar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır (Öncel ve diğ., 2006:170).

### Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları



**Kaynak:** Karakoç, (2007:38-39)'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

## **1.6. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Giderilmesi**

### **1.6.1. Uzlaşma Kavramı ve Tarihi Gelişimi**

Uzlaşma temel anlamıyla anlaşma, ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi, tahkim gibi manalara gelmektedir (Yılmaz, 1996:846).

Türk Vergi Hukuku'nda ise uzlaşma, mükellefle vergi idaresinin mükellef hakkında yapılan tarhiyat ve tarhiyata dayanılarak kesilen cezalar hakkında anlaşarak, konuyu ihtilaf durumuna sokmamalarıdır. Türkiye de uzlaşma konusunda ilk adım Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yer alan ve ilk defa 1961 yılında uygulamaya sokulan cezalarda indirim müessesesidir (Mutluer, 2006:331). Türkiye' de uzlaşma müessesesi kanuni dayanağını 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle VUK ek 1-10 maddeleriyle bulmuştur. Kanunda yer almış bulunan uzlaşmaya ilişkin hükümler daha sonra bazı yönlerden birçok değişikliğe uğratarak ve bazı hükümleri kaldırılarak sadeleştirilmiştir.

Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Gerçekten eski vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlığın kesin çözümü ortalama beş ile 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 (Öncel ve diğ., 2006:170).

Öte yandan idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür idari sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu feragatten vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak 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 görüşü ağırlık kazanmaktadır (Öncel ve diğ., 2006:171).

Uzlaşma konusunda ortaya konulmuş bu olumlu düşüncelere ve dünya ülkelerinde yaygın bir uygulama alanı bulmasına karşılık uzlaşma hakkında bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bu konuda uzlaşmanın, uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi

veya ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun da anayasa da yer almış olan vergilerde eşitlik ilkesine aykırı olduğu, vergi ve cezanın bir kısmının anlaşma ile ortada kaldırılması dolayısıyla vergilerin kanunilik ilkesinin uygulamasını engellediği ve cezaların bir tür idari sözleşme ile kaldırılmasının vergi cezalarını idari yaptırım haline getirdiği gibi nedenlerle eleştiri konusu yapılmıştır. Bu tür eleştirilere rağmen uzlaşma yukarıda belirtildiği gibi dünyanın birçok ülkesinde geniş bir şekilde uygulama alanı bulabilmiştir (Mutluer, 2006:331).

Vergi borçlusu ile vergi dairesi arasındaki uzlaşma iki şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisi tarhiyat öncesi uzlaşma diğeri de tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

### **1.6.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşılmasıdır (Arslan, 2006:292).

3239 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerine tarhiyat öncesi uzlaşma başlığıyla yeni bir madde eklenmiştir (VUK ek md. 11). Buna göre, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması nedeniyle üç kat vergi ziyayı kesmesi gereken tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde yükümlüler ya da ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler (Karakoç, 2007:41).

#### **1.6.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

Uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesi sonucu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları girmektedir. Bundan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçuna ilişkin vergi ziyayı cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyai cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilir (Bilici, 2006:120).

### **1.6.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar aracılığıyla yapılacağına dair VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konudaki düzenleme 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer almaktadır. Yönetmelik tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaya dayanak teşkil edecek olan inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanının katılmadığı uzlaşma komisyonlarını yetkili kılmaktadır.

Merkez inceleme elemanlarınca devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanı olması halinde ilgili kurul başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde ilgili başkanlıkça tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur. Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde ise komisyon ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dâhil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanının oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen teşkil eder (Arslan, 2006:293-294). Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu vergi dairesi başkan veya vekil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Vergi dairesi kurulmayan yerlerde ise vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde komisyon defterdarın veya vekil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur.

### **1.6.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması**

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. Uzlaşma gün ve

saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde katılamayan üyelerin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra yükümlünün herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilmektedir (TÖUY md. 14).

#### **1.6.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti**

Tarhiyat öncesi uzlaşma için, nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanılarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır (Doğan, 2000:79).

Bu başvuruyu, tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri yapmalıdır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçmektedir (Karakoç, 2007:44).

Talebin yazılı olmasından amaç, dilekçe ile yapılmasıdır (Candan, 2001:348).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayan mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bir başka deyişle, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamaları tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurma haklarını ortadan kaldırmaz (Şenyüz, 2003:181).

Nezdinde inceleme yapılanlar, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde, her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma olanağına sahiptirler. İnceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesinden kasıt, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan veya yetkili adamı ile incelemeyi yapanlar tarafından imzalanması veya imzalanmış sayılmasıdır. İnceleme tutanağının düzenlenerek, yalnızca inceleme elamanı tarafından imzalanması, açıklanan anlamda bir düzenleme değildir (Candan, 2001:349).

İnceleme elamanın harici bilgilere dayanılarak, mükellefin bilgisi dışında yaptığı incelemelerde, inceleme elamanı, herhangi bir taahhüt altına girmeden mükellefi uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir (Doğan, 2000:79).

İnceleme elamanı mükellefe göndereceği davet yazısına ilaveten görüşmeler konusunda önceden bir fikir edinmelerini, iddia ve savunmalarını daha gerçekçi ve hukuka uygun yapabilmelerini teminen inceleme sonucundaki ulaştığı bilgileri taraflara ulaştırması gerekir. Bu amaçla yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elamanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az 15 gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde de, inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde düzenlenebilir (Şenyüz, 2003:182).

#### **1.6.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri**

Uzlaşma talebinde bulunanın uzlaşma görüşmelerine çağrılmasında izlenen yöntemin incelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılmış olup olmadığına göre farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. İncelemenin mükellefin bilgisi dâhilinde yapılması durumunda, uzlaşma görüşmelerine davet, mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasından sonra, ayrı bir yazı ile gerçekleştirildiği halde; incelemenin mükellefin bilgisi dışında cereyan etmesi durumunda, mükellef uzlaşma görüşmelerine, uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısıyla çağrılmaktadır (Candan, 2001:352).

Muhatabın bilinen en son adresine ulaşmayan davet yazısının tebliğ olunamaması veya tebliğ olunmasına karşın yazıda belirtilen yer, gün ve saatte uzlaşma görüşmesine katılamaması hallerinin her ikisi de uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelir. Durum tutanakla tespit altına alınır. Tutanağın bir örneği de inceleme elamanlarına verilir. (Şenyüz, 2003:182).

Uzlaşma talebinde bulunan kişi belirlenen yer, gün ve saatte görüşmelere gelmezse bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamamış kabul edilir ve bu durumda tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da ortadan kalkar. Ancak; mükellefin bilgisi dışında harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde, inceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma talep davetiyesi üzerine, bu davetiyenin tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde herhangi bir başvurunun olmaması veya uzlaşma istenmediğinin yazıyla bildirilmesi halinde mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilecektir.



### 1.6.2.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmanın sonuçları yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşmaya varılıp varılmamasına göre farklılıklar göstermektedir.

Şayet uzlaşmaya varılmış ise;

-Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanaklar, usulüne uygun olarak tamamlanmasıyla birlikte kesinlik kazanmaktadır. Hukuki sonuçlar doğurabilmesi, ilgili vergi dairesinin ve/veya başka bir makamın onayına bağlı değildir.

-Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, Vergi Usul Kanununun 112. maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanır (Acar, 2002:26).

-Diğer taraftan, mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesi uyarınca indirim talebinde bulunamazlar (Doğan, 2000:80).

Şayet uzlaşmaya varılmamışsa;

-Tarhiyat öncesi temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve verginin kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

-Uzlaşmaya varamayan veya yapmış olduğu tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine uzlaşma temin edilemeyen vergi mükellefleri veya ceza muhataplarının, tarh olunan vergi ve kesilen cezaya karşı Vergi Usul Kanunu 376. maddesinde öngörülen indirimden faydalanmak üzere başvurularına engel değildir.

-Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılmaması hallerinde, vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen matrah ya da matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapar ve mükellefe Vergi Usul Kanununun ilgili maddesine göre düzenleyeceği ihbarname ile tebliğ eder. Kendisine ihbarname tebliğ edilen vergi mükellefinin, tarhiyata karşı, tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde dava açma hakkı vardır (Duran, 1999:47).

### **1.6.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

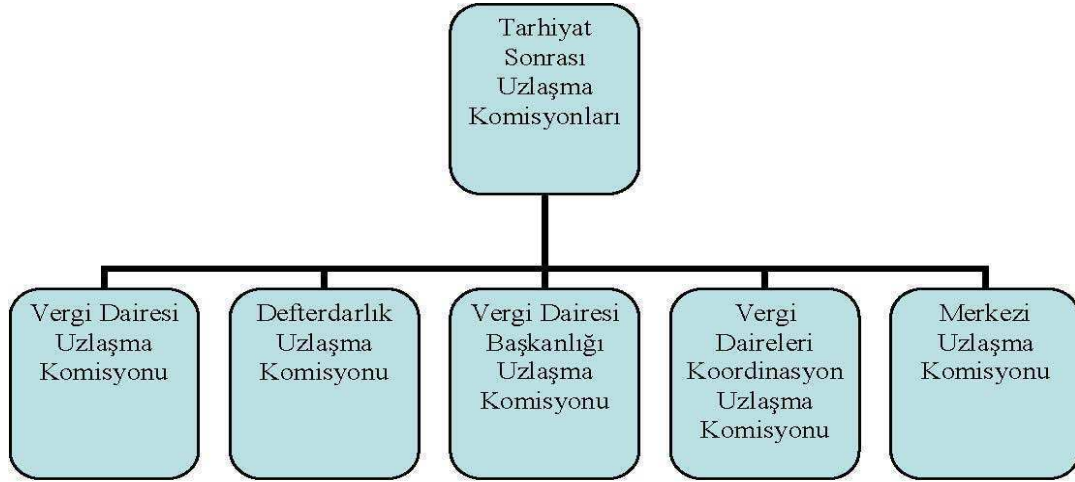
#### **1.6.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı**

Tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda ek 1 ile ek 13. maddeler arasında düzenlenmiştir. Uzlaşmanın konusuna resen veya ikmalen tarh edilen vergi resim ve harçlardan Maliye Bakanlığı'nca belirlenenlerle bunlara ilişkin cezalar girer. Maliye Bakanlığı, kanunda kendisine tanınan yetkiyi kullanırken VUK'un 1. maddesi kapsamındaki bütün vergi, resim ve harçların uyuşmazlık konusu yapılabileceğini bir tebliğle kabul etmiştir (Maliye Bakanlığı 147 Sayılı VUK Genel Tebliği). İl özel idareleriyle belediyeler için kanunun İçişleri Bakanlığına tanıdığı yetki de, bu bakanlıkça geniş bir yorumla kullanılmış ve il özel idareleriyle belediyelere ait olup VUK hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilmiş tüm vergi, resim ve harçların uzlaşma konusuna girmesi kabul edilmiştir (İçişleri Bakanlığı'nın 1 Sayılı İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirleri Uzlaşma Genel Tebliği). Uzlaşma için başvurulabilecek durumlar VUK Ek 1. maddede sayılmıştır. Burada belirtilen hususlar hemen her türlü başvuruya gerekçe oluşturabilecek niteliktedir. Vergi idaresi de uzlaşma kurumunun uygulanmasını daraltmak eğiliminde görünmediğinden uzlaşma sıkça başvurulabilecek bir kurum olmaktadır (Uluatam, 2001:232).

#### **1.6.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları**

Tarhiyat sonrası uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına verilmiştir. Ancak buradaki uzlaşma komisyonları tarhiyat öncesi uzlaşmada kurulan komisyonlardan farklı yapıda oluşturulmuştur. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Bu komisyonları aşağıdaki şekilde gösterecek olursak:

## Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları



Kaynak: Kızılot, (2007:259)'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

### 1.6.3.2.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şefden; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

### 1.6.3.2.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

### 1.6.3.2.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

### 1.6.3.2.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerdeki (Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen) vergi dairelerinin uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırlarının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı veya Grup Başkanlarından birinin başkanlığında, grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşur.

#### **1.6.3.2.5. Merkezî Uzlaşma Komisyonu**

Mahallî Uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

#### **1.6.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre**

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri vergi incelemesi yapan kişinin merkez elemanı olması durumunda, inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına yapılabilir. Yetkili merciiler dışında makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır (Kızılot, 1999:9). Bu talepler yetkili makamlara yazılı olarak yapılır. Sözlü talepler geçersiz sayılır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin, vergi incelemesi ile ilgili inceleme tutanağında yer alması da ilgili makama yapılmış uzlaşma talebi sayılır.

Mükellef bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde, nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunulması mümkündür. Mükellef bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise, uzlaşmaya davet yazısı posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebliğ edilebilir. Uzlaşma davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunulabileceği mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz (Kızılot, 2006:241-242).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ise, mükellef ya da ceza muhatabı tarafından bizzat veya resmi vekili tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz

gün içerisinde yapılır. Resen tarhiyatta, ilgili vergi dairesi, aynı süre içinde mükellefi ya da ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşma için saptanan günde usulüne uygun uzlaşma talepleri taraflar arasında müzakere edilerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılır. Uzlaşma vaki olmuşsa durum bir tutanakla saptanarak tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve bir nüshası da üç gün içerisinde vergi dairesine gönderilir.

Mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemişse ya da gelmiş fakat müzakerelerde anlaşmaya varılamamışsa uzlaşma temin edilememiş demektir. Komisyonca bu husus düzenlenecek bir tutanakla saptanır ve tutanağın bir nüshası da üç gün içerisinde ilgiliye ve vergi dairesine tebliğ edilir. VUK Ek 5. maddesinde mükellefin komisyona gelmesine rağmen tutanağı imzalamaktan kaçınması yada tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde de uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağını belirtmektedir. Uzlaşma komisyonunun tutanakları kesin nitelikte olduğundan, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, aynı vergi veya ceza için, uzlaşma süresi tamamlanmadan, vergi mahkemesinde dava açamaz. Uzlaşma halinde, mükellef üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmaya varılmaması hallerinde ise mükellefçe tutanağın tebellüğ edilmişinden itibaren genel hükümler çerçevesinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Böyle bir durumda dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az kalmış ise; bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzamaktadır. Kişinin, uzlaşma talebinden önce, aynı vergi veya ceza ile ilgili olarak dava açmış olması durumunda; dava, söz konusu uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesi tarafından incelenmemektedir. Herhangi bir nedenle incelenmiş ve karara bağlanmış ise hükümsüz sayılmaktadır (Akdoğan, 2006:144).

#### **1.6.5. Uzlaşmanın Sonuçları**

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmanın idare ve mükellefler açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada; uzlaşmaya varıldığı takdirde, vergi dairesi, inceleme raporunda takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden veya yeniden inceleme yaparak tarh ve ceza kesme işlemleri yoluna gidemez (Candan, 2006:364). Mükellefler açısından üzerinde

uzlaşmaya varılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılmaz ve hiçbir makama şikâyetle bulunamaz. Uzlaşmaya varılamaması durumunda ise inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır (Kızılot, 2006:246-247).

Tarhiyat sonrası uzlaşmada; uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşma konusu vergi ve cezalar tutanağın vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliği halinde kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları geçmişse tutanağın tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenir. Uzlaşmaya varılmamışsa ödeme VUK'un ödeme zamanlarını düzenleyen hükümleriyle İYUK'un 27. maddesi hükümlerine göre yapılır (Uluatam, 2001:233).

Uzlaşılan vergiler ikmalen veya resen tarh edilmesi ya da ikmalen ya da resen tarha konu olabilecek nitelik taşıması durumunda VUK 112. maddesine göre gecikme faizine tabi olacaktır. Uzlaşma konusu vergilerde gecikme faizi, verginin ancak ikmalen ve resen tarh edilmesi durumunda istenebileceğinden, beyanı esas alınmak üzere mükellef tarafından takdiri talep edilen matrah üzerinden hesaplanan vergi için gecikme faizi istenemez. Üzerinde uzlaşılan verginin ve bununla ilgili gecikme faizinin ve cezanın vadesinde ödenmemesi, uzlaşmayı geçersiz kılmaz (Kızılot, 2006:276).

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda VUK'un 112. maddesinde yer alan gecikme faizi, verginin normal zamanlarda ödenmesi gereken vadenin bitiminden tutanağın imzalandığı tarihe kadar geçen süre aralığında uygulanır.

### **1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Düzeltme Yoluyla Giderilmesi**

Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir (Dumlu, 380:62).

Vergi ile ilgili işlemlerde mükellef ya da idare tarafından herhangi bir yanlışlık yapılmış olabilir. Bu yanlışlıkla birlikte ortaya çıkan ihtilafın taraflardan biri tarafından dava konusu yapılması çeşitli sorunları da beraberinde getirebilir. Bu nedenle yanlışlıkların varlığı durumunda kanun koyucu bunların kolayca düzeltilmesini öngörmüştür (Kumrulu, 1979:153).

Vergi hatalarının düzeltilmesi bir yandan vergi borcunu diğer yandan vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran idari bir yoldur. Düzeltme işleminin vergi hukukunda önemli bir işlevi daha vardır ki o da ihtilafların yargı organına ulaşmadan

önce idari aşamada giderilmesine yardımcı olmasıdır (Kırbaş, 2006:176-177). Vergi hatalarının düzeltilmesi yargı yolunu kapamadığından öncelikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır (Kırbaş, 2006:177).

Vergi uyuşmazlıklarının düzeltme aşamasında giderimine yönelik uygulamanın sadece vergi hatalarına yönelik uygulandığı diğer ihtilafların ise düzeltme yoluyla giderilemeyeceğini anlamaktayız. Düzeltme yoluyla vergi ihtilaflarının giderimin de vergi hatalarının neler olduğu VUK'da yer almaktadır. Buna göre VUK Madde 116' da vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın incelenmesinden de fark edileceği üzere vergi hatası haksız yere fazla ya da eksik vergi alınmasını doğuran yanlış bir işlemdir (Kumrulu, 1989:21). Hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılması tek koşul değildir. Bu hatalar yapıldıktan sonra ayrıca verginin eksik ya da fazla alınması da gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre vergi mahkemesi bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde bu hatalar, yargı kararı kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla giderilebilir. Ancak bu gibi durumlarda düzeltmenin yapılabilmesi için hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da fark edileceği üzere vergi hatası, vergi alacağının doğmasından tarh tahakkuk ve tahsil aşımalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir (Kızılot, 2006:106).

### **1.7.1. İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hataları**

Vergi hataları nispeten kolay görülebilen üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan açık yada oldukça basit yanlışlıklardan oluşmaktadır. Bu tür ihtilafların yargı mercilerine gitmeden idari aşamada hatayı yapan vergi dairesince düzeltilmesi imkanını kanun koyucu VUK 116 ile 126 maddelerinde hüküm altına almıştır. Vergi hataları bu kapsam içinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır. Bu kategori içerisine VUK Madde 117' ye göre şunlar girmektedir:

### **1.7.1.1. Hesap Hataları**

VUK 117. madde nelerin hesap hatası sayılacağını üç bentte dile getirmektedir. Buna göre matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer alınması hesap hatalarından sayılmaktadır. Bu tanıma göre hesap hataları kolay görülebilen basit aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Bu yanlışlıklar hem mükellef hem de vergi dairesi tarafından yapılabilir.

#### **1.7.1.1.1. Matrah Hataları**

Bu hatalar oldukça basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin beyannamede bir toplama yanlışı sonucu matrahın yüksek ya da düşük gösterilmesi. Gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının yanlış hesaplanması indirimlerin eksik uygulanması gibi yanlışlıklar matrah miktarının fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalardır. Buna karşılık yine matrahın doğru miktarının saptanması ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek öyle bir kısım konular vardır ki örneğin kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin iddialar takdir komisyonlarınca yapılan değerlendirmeler yine ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte nitelikleri gereği tartışılacak yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki ihtilaf örneği teşkil ettiğinden bunların diğer matrah hatalarıyla karıştırılmamaları gerekmektedir (Öncel ve diğ., 2006:178).

Matrah hatalarının yapılabileceği belgelerden başlıcaları arasında beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, takdir komisyonu kararları, vergi inceleme ve teftiş kararları, yoklama fişi, tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar tahakkuk pusulası, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları bulunmaktadır.

Danıştay ilgili dairesinin matrah hataları ile ilgili verdiği bir kararda düzeltme kapsamına giren matrah hatalarının ilk bakışta görülebilen ve herhangi bir yorumu gerektirmeyen hataları kapsadığı, bu itibarla belirli bir hataya ilişkin bulunmayan dava konusu uyuşmazlığın düzeltme çerçevesinde incelenmesi mümkün olmadığı hükmüne yer vermiştir (Kızılot, 2006:109).

#### **1.7.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar**

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması yukarıda değinilen belgelerde verginin eksik ya da fazla hesaplanmış ya



da gösterilmiş olmasıdır. Örneğin dilim usulünün uygulandığı bir vergi türünde bu usule riayet edilmeksizin verginin tarh edilmesi vergi oranında yanlışlık sonucunu doğurur ve miktarda hataya sebep olur. Ya da motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerinde yasa kabul edilen tarifelerin uygulanmaması ya da yanlış uygulanması yine miktar hatasıdır.

#### **1.7.1.1.3. Mükerrer Vergilendirme**

VUK'un 117. maddesinde "Verginin mükerrer olması: aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi ya da alınmasıdır" şeklinde tanımlanan mükerrer vergilendirme sonucu mükellef aynı dönemde aynı matrah üzerinden fazladan vergi ödemiştir. Uygulamada çok sık rastlanılmayan bu duruma iş yerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip bu durumu önceki vergi dairesine bildirmeyen mükellefe biri beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de daha önce bağlı olduğu vergi dairesince resen tarh yoluyla vergi salınması örnek olarak gösterilebilir. Yine umumi vekili tarafından vergi borcu ödenmiş olan yükümlünün aynı vergiyi ayrıca kendinin de ödemesi mükerrer vergilendirmeye örnektir.

Mükerrer olarak salınan verginin önce mükellef tarafından kabul edilerek üzerinde uzlaşılması daha sonra fark edilerek düzeltme isteminde bulunulması durumunda salınan mükerrer verginin terkin edilmesi uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarında iadesi gerekir (Kızılot, 2006:111).

#### **1.7.1.2. Vergilendirme Hataları**

Vergi Usul Kanunu mükellefin şahsında hata, yükümlülükte hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere vergilendirme hatalarını dört grupta toplamıştır. Bu hatalar mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. Hesap hatalarına göre vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Değinen özellik nedeni ile de vergilendirme hataları ile ilgili hususlar hesap hatalarına nazaran hukuki ihtilaf konusu bakımından telakki edilmeye daha yatkındır. Vergilendirme hataları teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlılarla ilişkindir (Öncel ve diğ., 2006:179).

##### **1.7.1.2.1. Yükümlünün Şahsında Hata**

Verginin, asıl borçlusu olan kişi yerine başka bir kişiden istenmesi ya da alınmasıdır

(VUK md. 118/1). Burada vergi idaresi vergilendirme işlemini asıl yükümlü yerine bir başkası hakkında yapmaktadır (Karakoç, 2007:72). Bir verginin asıl borçlusu yerine bir başka kişiden istenmesi, uygulamada pek sık rastlanılan bir olay değildir (Kızılot, 1998:7).

İsim benzerliğinden kaynaklanan hatalarla, verginin, yükümlünün babasından ya da oğlundan, tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin ortaklarından istenmesi yükümlünün şahsında hata hallerine örnek olarak gösterilebilir (Candan, 2006:).

#### **1.7.1.2.2. Yükümlülükte Hata**

Açık olarak vergiye tabi olmayan ya da muaf olan kimsenin vergi borçlusu sayılması yükümlülükte hata oluşturur. Vergi Usul Kanunu diğer hata türlerinden farklı olarak yükümlülükte hatanın kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Her ne kadar anılan ölçüt hata kavramına uymakta ise de, bu kavram duruma göre bir yorum konusu oluşturmaya elverişlidir (Öncel ve diğ., 2006:180). Vergi muafiyeti tanınmış bir vakıftan açık olarak belli bir verginin istenmesi yükümlülükte hataya örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.7.1.2.3. Verginin Konusunda Hata**

Açıkça verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasıdır (213 sayılı VUK md. 118/3). Burada vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanıldığını gösteren bir işlemi söz konusudur. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmışsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir (Kaneti, 1989:155). Örneğin vergiden istisna edilmiş bir gayrimenkul sermaye iradından vergi istenmesi mevzuda hataya örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.7.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin 4. bendinde yer alan tanımlamaya göre, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, “ aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” Örneğin daha önceki şekline göre götürü, 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeye göre de, basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana

geldiği takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır (Özdemir, 1983:75).

### **1.7.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı**

Kanun koyucu vergi idaresinin yapmış olduğu birtakım işlemsel yanlışlıkları daha kısa yoldan çözüme kavuşturmak amacıyla durumun yargıya intikal ettirilmeden ortadan kaldırılmasını kabul etmekte ve bu amaçla da kanunda düzeltme yoluna yer vermektedir.

Kanun koyucunun amacı vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ya da sorumlusu arasında çıkabilecek bazı önemsiz sorunların ihtilaf haline dönüşmeden idari aşamada giderilmesini sağlamaktır (Karakoç, 2007:74).

Ancak vergilendirme sürecinde tüm sorunlar düzeltme yolunun kapsamına girmemektedir. Düzeltme yolu kullanılarak ortadan kaldırılamayacak olan sorunlara hukuki ihtilaflar, yargı kararına konu olmuş hususlar gösterilebilir.

Kural olarak, düzeltme talebinin göz önünde tutulabilmesi için zamanaşımı süresi içinde yapılmış olması şarttır. Verginin tahsili için ilgiliye ödeme emri tebliğ edilmiş, hatta verginin tahsil edilmiş olması, ilgilinin kanunda belirtilen zamanaşımı süresi içinde düzeltme yoluna başvurmasına engel değildir (Kaneti, 1989:153).

Süresi içinde yapılan düzeltme talebini vergi dairesinin ilgili servisi kendi görüşünü de ekleyerek düzeltmeyi yapmaya yetkili mercie gönderir (VUK md.123/2). Düzeltmeyi yapmaya yetkili olan, ilgili vergi dairesi müdürüdür (VUK md. 120/1). Düzeltme talebi yerinde görülürse, vergi idaresi düzeltmeyi yapar ve bir düzeltme fişi ile yükümlüye tebliğ eder. Yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurarak, fazla ödediği vergiyi geri isteyebilir. Aksi halde geri alma hakkı düşer (VUK md. 120) (Karakoç, 2007:79).

Vergilendirme işlemi sonucu oluşan hata vergi idaresi tarafından iki şekilde düzeltilmektedir. Bunlardan birincisi hatanın vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesi diğeri ise yapılan hatanın başvuru üzerine vergi idaresi tarafından düzeltilmesidir.

#### **1.7.2.1. Re'sen Düzeltme**

Bir vergi hatasının re'sen düzeltilebilmesi için, vergi hatasının tereddüde meydan

bırakmayacak şekilde açık ve mutlak olması gereklidir (Öncel ve diğ., 2006:182).

Bu durumda vergi hatalarının vergi idaresi tarafından re'sen düzeltilebilmesi için bu hataların idare tarafından öncelikle ortaya çıkarılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesi bu hataların ortaya çıkarılış biçimini beş bent olarak düzenlemiş en son bentte de mükellefin hatayı fark ederek başvurmasına yer vermiştir. Buna göre vergi hataları:

- İlgili memurun hatayı bulması ya da görmesi ile
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile
- Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile görülmektedir.

Böylece ortaya çıkan vergi hataları tereddüde meydan vermeyecek şekilde açık ve mutlak ise vergi idaresi tarafından re'sen düzeltilebilmektedir.

#### **1.7.2.2. Başvuru Üzerine Düzeltme**

Bir önceki bölümde vergi hatalarının ortaya çıkmasında hangi unsurların rol oynadığını belirtmiştik. Vergi Usul Kanunu'nun 199. maddesinin son bendinde vergi hatalarının mükellefin hatayı fark ederek ilgili vergi idaresine başvurması ile düzeltme talebinde bulunması yer almaktadır.

Düzeltilme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltme işlemi yapılır, yerinde görülmediği takdirde durum düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir (Arslan, 2006:282).

Bunun üzerine yükümlü bir üst merci olan Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu ile başvurabilir (VUK md. 124). Bu şikâyet merci genel bütçeye dahil vergilerde Maliye Bakanlığı olmasına karşın, il özel idaresinin vergilerinde ise valiliktir (VUK md. 124/II).

Şikâyet yolu ile de herhangi bir giderime kavuşturulamayan ihtilaf konusu hata, artık idari yolları tüketip yargı aşamasına gelmiş demektir.

#### **1.7.3. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı**

Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zaman aşımı, niteliği itibariyle hak

düşürücüdür. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilemez.

Beş yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme süresi de vardır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi; (VUK md.126).

-Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

-İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

-İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı fiilen uzatılmış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır (Kızılot, 1999:7).

Bir diğer konu da vergi mahkemesinde hem dava açma süresi içinde hem de dava açma süresi geçtikten sonra yukarıda bahsettiğimiz zamanaşımı süresini geçirmemek kaydıyla düzeltme talebinde bulunulabilmesidir. Dava açma süresi içinde yapılan başvurunun dava açma süresini durdurup durdurmadığı hala ihtilaf konusudur.

#### **1.7.4. Düzeltmeye Yetkili Organlar**

Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Tarh kayıtlarından yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneği mükellefe gönderilir. Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi hükmü uyarınca “vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Düzeltme talepleri vergi dairesi müdür tarafından 30 gün içinde karara bağlanır (Kızılot, 2006:118).

##### **1.7.4.1. Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi**

Vergi hatalarının düzeltme başvurusuna rağmen düzeltilmesi mümkün olmayabilir. Veya idarece re'sen düzeltme yetkisi vergi yükümlüsünün aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanılabilir. Bu durumda, vergi yükümlüsü hakkını, ancak yargı yoluna başvurarak, yani dava açarak arayabilir. Yargı yoluna başvurulması, düzeltme talebinde bulunulup bulunulmamasına, idarenin re'sen düzeltme yetkisinin kullanılmasının sonucuna, düzeltme talebinin yapıldığı zamana bağlı olarak farklılık göstermektedir

(Candan, 2006:243). Bu bakımdan vergi hataları ile ilgili olarak açılacak davaları dört başlık altında incelemek mümkündür.

-Doğrudan dava açılması: Tebliğ edilen vergilendirme işleminde vergi hatası bulunması halinde düzeltme yoluna başvurmadan dava açma süresi içinde hatalı olduğunu iddia ettiği vergilendirme işlemine karşı doğrudan dava açılmasıdır.

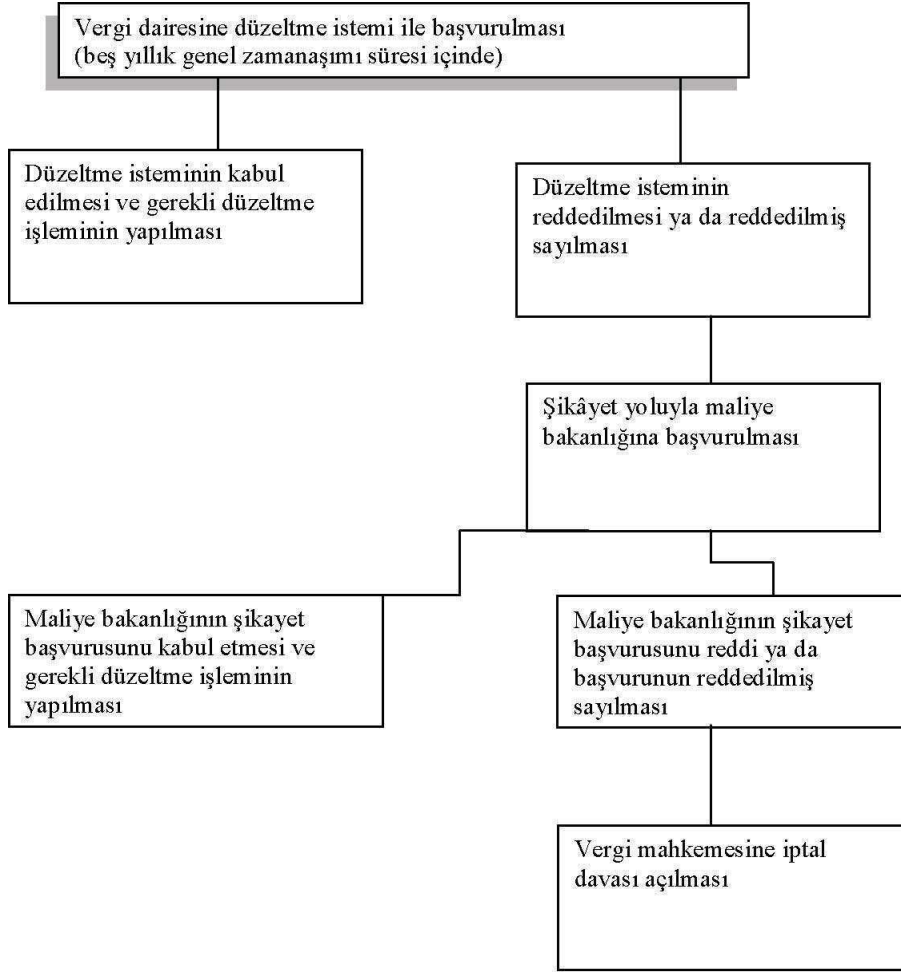
-Re'sen düzeltmeye karşı dava açılması: İdarenin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde re'sen düzelttiği vergi hatası dolayısıyla vergi yükümlüsü aleyhine sonuç doğması üzerine, yapılan işlemin kanuna aykırı görülmesi üzerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir (Candan, 2006:243).

-Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi halinde dava açılması: Danıştay'a göre dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi kapsamındadır. Yani yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak otuz günlük dava açma süresi içinde vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Bu durum, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Vergi dairesinin talebi reddetmesi ya da 60 günlük süre içinde cevap vermemesi üzerine işlemeye başlamış ve durmuş olan otuz günlük süre tekrardan işlemeye başlar. Yükümlü geri kalan süre içinde dava açabilir.

-Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme yoluna başvurulması halinde dava açılması: Düzeltme talebi yerinde görülmezse vergi dairesi bu durumu ilgiliye tebliğ eder. Vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinin vergi dairesi tarafında reddedilmesi üzerine yükümlü şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Maliye Bakanlığı şikâyeti kabul ettiği takdirde durum vergi dairesine bildirilir ve hatalı işlem düzeltilir. Maliye Bakanlığı'nın şikâyet yolu ile başvurusunun reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması üzerine otuz gün içerisinde vergi mahkemelerine şikâyetin reddi yolundaki işlemin iptali hususunda dava açılabilir (Karakoç, 2007:88-94).

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemi şematik olarak aşağıda gösterilmiştir:

### Şekil 3: Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi



**Kaynak:** Kızılot, (2006:132)

#### 1.8. Vergi İhtilaflarının Giderimin de Pişmanlık ve İslah

Vergi ihtilaflarının idari aşamada giderilmesine olanak sağlayan diğer uygulamalardan bir tanesi de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere anılan maddede yer alan kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Buna göre; (Yaşın, 2007:96-97)

-Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile başvurulmak suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması

-Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması

-Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması

-Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi halinde mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmektedir.

### **1.8.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Kapsamı**

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanır. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi vb. beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür (Arıca, 1989:1446).

Örneğin, bir mükellefin defterlerini tutmaması veya kayıt ve belgelerinin sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmaması durumunda, durumu pişmanlıkla vergi dairesine bildirmek suretiyle bunların gerektirdiği sonuçlardan kurtulması mümkün değildir. Defterlerin tutulmaması veya sağlıklı bir vergi incelemesine yeterli olmaması, ya da sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmış olması durumunda, kazancın resen takdiri zorunludur. Ancak takdir komisyonunca takdir edilen matrah, mükellefin pişmanlıkla beyan ettiği matrahtan daha fazla değilse, başka bir anlatımla takdir suretiyle belli edilen matrah, mükellef tarafından pişmanlıkla beyan edilip vergisi ödenmişse, vergi ziyayı doğmamış olacağından, vergi ziyayı kesilmeyecektir. Buna karşılık pişmanlıkla örneğin 100.000 TL matrah beyan edip vergisini ödeyen mükellef adına, takdir komisyonunca 110.000 TL matrah takdir edildiğinde, 10.000 TL'lik farklılık dolayısıyla koşullara göre vergi ziyayı cezası kesilebilecektir. Pişmanlık talebinin geçerli olması durumunda vergi ziyayı cezası kesilmez (Kızılot, 2006:174).

Buna göre pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için (Ufuk, 2002:58-60):

-Haber verme tarihinden önce bir üçüncü kişi tarafından ihbar yapılmamış olması

-Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna



başvurulmamış olması

-Pişmanlık dilekçesini verdikten sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmiş olması

-Eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması

-Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi, uyulması gereken koşullardandır.

### **1.8.2. Pişmanlık ve İslah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler**

Pişmanlıkla ilgili beyanname haber verme dilekçesi ile birlikte verilebileceği gibi, bu bildirim izleyen 15 gün içinde de verilebilir. Alınan beyannamelerin koşullara uygunluğunun anlaşılması üzerine, kanuni süresinde verilmiş beyanname gibi, beyan üzerinden ve tahakkuk fişi esasına göre gerekli tarhiyat yapılır. Düzenlenen tahakkuk fişinin bir örneği, mükellef veya beyannameyi getiren kişiye verilir. Ve böylece, verginin tahakkuku sağlanmış olur (Kızılot, 2006: 195-196).

### **1.8.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesinden Yararlanılamayacak Haller**

Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya beyannamede matraha ilişkin bilgilerin olmaması ve beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi veya pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması halinde pişmanlık talebi kabul edilmez (Yaşin, 2007:97-98).

### **1.8.4. Pişmanlık ve İslah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları**

Vergi beyannamelerini süresinde vermek esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının resen takdiri yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyası cezası uygulanmaktadır. Bu aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek oluşuna hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, ihtilaf yargı mercilerine intikal ettirilmekte ve mükellefler yıllarca bu ihtilafı uğraşmaktadır. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve ihtilafı idari aşamada çözümleyebilen bir müessesedir. Ayrıca emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önüne geçer, iyi niyetli

mükellefleri korur ve takdir komisyonlarının yükünü azaltır (Kızılot, 2006:200-201).

## **1.9. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla İhtilafların İdari Aşamada Giderilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi ile getirilen cezalarda indirim müessesesi ile adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın, kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya, daha sonra yapılan 74 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilmiştir (Kızılot, 2006:149).

### **1.9.1. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı**

Cezada indirim müessesesinin uygulanmasında 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yapılan değişiklikle, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, bunların yerine vergi ziyai cezası getirilmiş, buna bağlı olarak da cezada indirimden yalnızca vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yararlandırılması öngörülmüştür (Erdem, 1998:76).

### **1.9.2. Yararlanma Koşulları**

Mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türde teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde bu cezanın:

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda açıklanan süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezalarda indirim müessesesinden yararlanamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirim talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve cezada indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında

herhangi bir indirim söz konusu değildir. Sadece vergi idaresi tarafından kesilen cezalarda indirim uygulanmaktadır. Örnek olarak, mükellef (A) adına 100 TL vergi ve ayrıca da 100 TL vergi ziyai cezası tarh ve tebliğ edildiği varsayıldığında indirim mekanizması aşağıdaki şekilde işleyecektir. Mükellefe tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde VUK'un 376. madde hükmü çerçevesinde ceza indirimi talep edildiği varsayılmıştır. Bu durumda mükellefin talebine uygun olarak ilgili idare vergi aslını aynen kabul ederek, vergi ziyai cezasını ise 100 TL'den 50 TL'ye indirmiştir. Burada vergi aslı aynen 100 TL, ceza ise 50 TL olarak toplam 150 TL ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içerisinde alacaklı vergi dairesine ödenmelidir.

Ancak uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren herhangi bir süre içerisinde cezada indirim talebinde bulunamaz. Ayrıca dava açma süresinin dolmasından sonra, davadan feragat edilerek cezada indirim istenmez (Kızılot, 2006:156-157).

### **1.9.3. Cezada İndirim Müessesesinde Süreler**

Süreler açısından VUK'un 376. maddesi hükümlerine göre yapılabilecek indirim talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerektiği yasa hükmüdür.

Ancak vergi ve ceza ihbarnamelerinin VUK'un 18. maddesine göre tebliğ tarihi ile ilgili süreler, gün olarak belli edilen sürenin başladığı gün hesaba dahil edilmeyeceğinden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhataba tebliğ olundukları tarih, 30 günlük başvuru süresinin hesabında dikkate alınmaz. Aynı maddenin 4. fıkrasına göre, resmi tatiller süreye dahildir. Ancak; son günü resmi tatillere rastlayan süre tatili izleyen iş gününün tatil saatinde biter. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnamelerinin 30 Eylül 2005 tarihinde muhatabına tebliğ edildiğini varsaydığımızda otuz günlük başvuru süresinin ilk günü bu tarihi izleyen gün olan 1 Ekim 2005 tarihi olacaktır. Ancak 1 Ekim 2005 tarihi hafta sonu tatili olan Cumartesi gününe tekabül etmesi nedeniyle başvuru süresi 3 Ekim 2005 tarihi olmaktadır. Sürenin son günü 30 Ekim 2005 tarihi olacaktır. Ancak burada da 30 Ekim hafta sonuna tekabül ettiğinden süre 31 Ekim 2005 tarihi son başvuru tarihi olacaktır (Alpaslan ve Sakal, 2005:5).

#### **1.9.4. Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları**

Cezada indirim müessesesinin uygulanması sonucu ihtilaf yargı merciinin önüne gelmeden idari aşamada son bulmaktadır.

Cezada indirim uygulamasının hem mükellefler hem de idare açısından birtakım sonuçları bulunmaktadır.

Vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmının, indirimli ödeme hükümlerine göre ödenmesi sonucu, ihtilaf sona erdiğinden, mükellefin söz konusu vergi ve cezalarla ilgili sorunuyla daha fazla uğraşmasına gerek kalmayacak, böylece mükellefin hem emek ve zaman kaybı olmayacak hem de dava açılması gerektirmeyeceğinden, müşavirlik, harç, avukat ve benzeri giderleri de olmayacaktır (Kızılot, 1999: 7). Cezanın vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezası olmasına ve cezada indirim isteminde bulunma sayısına göre, cezanın yarısı ya da üçte biri düşüldüğünden mükellefler, cezanın önemli bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır.

Cezada indirim isteminde bulunan mükellefin, vergi aslı ile cezanın indiriminden sonraki kısmını belirleyen vadeye kadar ödememeleri durumunda, aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde, söz konusu ödemelerin yapılmaması durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadır. Bu uygulamanın mükellef açısından doğurduğu diğer bir sonuç da, ödeme süresinin teminat gösterildiği takdirde üç ay daha uzamasıdır (Maliye Bakanlığı 21.05.1980 tarih ve 304 sayılı Özelge).

Cezada indirim müessesesi idare açısından da birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Buna göre, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde, mükellefin vergi dairesine başvurarak vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödeyeceğini belirtmesi ve vadesinde de bu vergi ve cezayı ödemesi durumunda, ihtilaf idare yönünden de sona ermiş olacaktır (Kızılot, 2006:167).

Cezada indirim yoluyla ihtilafın idari aşamada giderilmesinin, idare açısından ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, bu uygulamanın, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır. Mükellefin ihtilafa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda da haklı çıkması, yani davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve

gecikme faizi ile cezayı tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Aynı durum, herhangi bir af yasasının çıkması nedeniyle, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının ödenmemesi şeklinde de idare aleyhine bir sonuç doğurabilir. Böylelikle, idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla; belki de ilerde hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır (Kızılot, 2006:167).

## **BÖLÜM 2 : VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU**

### **2.1. Vergi Yargısı Kavramı**

Yükümlü ya da vergi sorumlularıyla devlet arasında çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi, önemli yararları olan bir yoldur. Ancak bütün çabalara rağmen bu yolun yeterli olmadığı hallerde, uyuşmazlıkların çözümü için yargı mercilerine başvurma ihtiyacı doğmaktadır (Karakoç, 1995:15). Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem “yargısal çözüm yolu” olarak adlandırılmaktadır. Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde davacı ve davalı arasındaki “çekişme” yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulmaktadır (Öncel ve diğ., 2007:185). Bahsi geçen vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir.

Vergi yargısı yanında ülkemizde mali yargı terimi de kullanılmaktadır (Kırbaş, 2000:204). Mali yargı, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklarının çözülmesini ve bu faaliyeti gerçekleştiren yargı kuruluşlarını içermektedir (Atay, 2002:4). Mali yargı, geniş anlamıyla devletin gelir elde etmesi ve harcamalarda bulunmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünü; vergi yargısı ise, sadece kamu gelirlerinden vergilere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinmektedir. Kamu gelir ve giderlerinin hukuka uygunluk denetimini içeren geniş anlamda mali yargının bir kolu olan vergi yargısı, sadece kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir (Karakoç, 1995:16). Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı kural olarak Sayıştay’dır. Vergi yargısı ise, kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir. Sayıştay’ın kamu gelirleri konusunda da denetim görevi vardır (Karakoç, 1995:16). Çoğu zaman mali yargı, vergi yargısı kavramıyla özdeşleştirilmektedir. Oysa mali yargı kavramı vergi yargısına göre daha geniş kapsamlıdır. Mali yargı, vergi yargısıyla birlikte devlet harcamalarının yargısal denetimini de kapsamaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:207).

Vergi yargısı kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkları çözümleyen usul hükümlerini kapsamakla birlikte, vergi yargı organlarının kuruluş

işleyişini düzenleyen hükümleri de içermektedir. Çünkü vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyiş tarzlarının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli etkisi olmaktadır (Altundemir, 1998:17).

Vergi yargısı uyuşmazlıkları çözümler iken aynı zamanda vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında, hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya çalışır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenemeyip vergi yargısı ile nihai neticeye ulaşılması halinde, adil ve hukuka uygun bir çözüm olacağından, vergi kanunlarının etkinliğini ve verginin verimini artıracaktır (Altundemir, 1998:18).

Türkiye’de Vergi Yargısı bağımsız bir yargı kolu olmayıp İdari Yargı içerisinde yer almaktadır. Almanya gibi bazı ülkelerde vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu durumunda iken, bazı ülkelerde ise idari veya adli yargı içerisinde yer almaktadır. Buna karşılık Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı adli bir kısmı da idari yargıya tabi tutulmuştur (Çatal, 2002:7).

## **2.2. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi**

### **2.2.1. Osmanlı Dönemi**

Osmanlı’da Tanzimat’tan önce idari işler ile yargısal işler, teşkilat bakımından ayrılmış değildi. Aynı şahıs veya aynı kurul, hem idari hem de yargısal görev ve yetkilerle donatılmıştı (Özdeş, 1986:12). Bu dönemde vergilerin son derece ilkel olduğu görülmektedir. Vergileri "tekalifi şer’iye" ve "tekalifi örfiye" olmak üzere başlıca iki ana başlık altında toplayabiliriz. Vergi yargısının varlığından da söz etmek mümkün değildir. Ayrıca bu dönemde, verginin tarhi ve tahsili ile ilgili idari işlemlerin, imparatorluk içindeki diğer idari işlemler gibi, denetime tabi olmasının kabul edilmemesi de vergi yargısının olmamasının nedenlerinden biridir (Özgören, 1986).

İlk defa Tanzimat döneminde mali uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların ne şekilde çözüleceği konusu üzerinde durulmuştur. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanında padişah tek yanlı iradesi ile vergilendirme alanındaki mutlak egemenliğini sınırlandırmıştır. Bu fermanla ayrıca vergi adaletine ilişkin bazı hükümlere de yer verilmiştir. Uygulamayı denetlemek üzere Meclis-i Ahkamı Adliye adlı bir meclis kurulmuştur (Çil, 1996:30).

Bu dönemde yürürlüğe giren 1871 tarihli “Vilayet Nizamnamesi” ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların incelenmesi görevi İdare Meclisine verilmiştir (Atay, 2002:13).

Bugünkü anlamda ilk vergi yargısı teşkilatı 1868 tarihli Şura-ı Devlet Nizamnamesi ile kurulmuştur ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü Şura-ı Devlet'in görevleri arasında sayılmıştır. Ancak Şura-ı Devlet'e intikal eden vergi uyuşmazlıklarına bakacak bir daire olmadığı için bu kuruluş tarafından verilen kararlar ilam mahiyetini alamamış ve sadaretin tasdiki olmadıkça uygulama safhasına geçirilememiştir (Karakoç, 1995:47).

### **2.2.2. Cumhuriyet Dönemi**

Cumhuriyet dönemini vergi yargılaması alanında köklü yapısal reformların yapıldığı 1982 yılından önceki dönem ile bu yıldan sonraki dönem olarak iki ayrı bölümde inceleyebiliriz.

#### **2.2.2.1. 1982 yılından önceki dönem**

Cumhuriyet döneminin başlangıç yıllarında çıkarılan her vergi kanunu ile birlikte o kanunun uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların çözümüyle görevli itiraz ve temyiz komisyonları ayrı ayrı belirlenmiştir. Danıştay bu komisyonlardan verilecek kararların temyiz mercii ve yasalarda komisyon belirlenmeyen vergiler için uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organıdır. İlk kez 1939 yılında farklı yasalarda yer alan itiraz ve temyiz komisyonları birleştirilerek, bütün vergiler için geçerli ortak bir sistem oluşturulmuştur (Kazak, 1997:19).

1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapı arz ediyordu. Bu dönemde gümrüklerden alınan vergilerle diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklar ayrı şekilde çözümleniyordu. Gümrük uyuşmazlıkları idari bir organ olan "Gümrük Hakem Kurullarında" ele alınıyor, bu kurullarda kesin çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar ise Danıştay'da kesin olarak karara bağlanıyordu. Diğer vergiler için ise, uyuşmazlıkların ilk görüş yeri, 2926 sayılı Maliye Vekaleti Vazife ve Selahiyetleri Hakkında Kanuna göre teşekkül ettirilmiş muvazzaf ve gayri muvazzaf "vergi itiraz komisyonları" idi. Bu komisyonun kararlarına karşı "vergiler temyiz komisyonuna" gidilebiliyordu. Danıştay ise, bu idari nitelikteki



komisyonlarda çözümlenemeyen uyuşmazlıkların son çözüm mercii görevini gören yargı organı konumundaydı (Uluatam, 1995:242).

1982 öncesi dönemde vergi yargısının yapısı, komisyonların ve üyelerinin hakim ve mahkeme niteliğinde olmaması, yargı birliğinin bulunmaması, tarafsız, adil ve hızlı bir yargılama sağlanamaması nedeniyle çok eleştirilmiştir. Yeniden yapılanma çalışmalarının yapıldığı günlerde kurulacak sistemin idari yargı içinde örgütlenmesi veya bağımsız bir vergi yargı organı kurulması tartışmaları gündeme gelmiştir (Kazak, 1997).

### **2.2.2.2. 1982 yılından sonraki dönem**

Vergi yargısı sisteminden kaynaklanan şikayetleri ortadan kaldırmak, yargıya işlerlik kazandırmak ve bu suretle vergi kanunları ile vergi idaresinin etkinliğini güçlendirerek, vergiden beklenen sosyal ve ekonomik yararlar sağlamak ve vergi adaletini gerçekleştirmek üzere, 1982 yılında bu alanda reform sayılabilecek değişiklikler yapılmış, vergi yargısı ile birlikte idari yargıda yeni düzenlemeye ve teşkilatlanmaya gidilmiştir (Genco, 2002:15). 6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilmiş olan ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile reform sayılabilecek nitelikteki yapısal değişikliklerle vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi olarak idari yargı sistemi içerisindeki yerini almıştır. Öte yandan, bu sistemde Danıştay üst derece mahkemesi olmakla birlikte bazı vergi davalarında üst derece mahkemesi olarak Danıştay'ın yerini bölge idare mahkemeleri almıştır. Bazı vergi davaları ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülmeye başlamıştır.

### **2.3. Türkiye'de Vergi Yargı Organları**

Türk vergi yargı sistemi içerisinde yer alan vergi yargısı organları ve bu organların görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiştir. Bu organlarda yapılacak yargılamaya ilişkin usul hükümleri ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunlarla önemli yapısal değişikliklere gidilmiş olup, idarenin vesayeti altında bulunan itiraz ve temyiz

komisyonları kaldırılmış yerine idare mahkemeleri ile idari yargı içerisinde uzmanlaşmış bir mahkeme olarak örgütlenen vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuştur.

1982 Anayasa'sında, tıpkı 1961 Anayasa'sında olduğu gibi, vergi yargısına bağımsız bir yargı kolu olarak yer verilmemiştir. Böylelikle Anayasa'nın, yüksek mahkemelere ilişkin hükümleri arasında 155. maddesinde Danıştay hakkında sevk ettiği hüküm vergi yargısını da ilgilendirmektedir. Söz konusu maddeye göre Danıştay, İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idare merciine bırakmadığı karar ve hükümleri için son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar. Bu düzenlemeler göz önüne alındığında, Anayasanın gerek ilk derece gerek üst derece mercileri itibariyle ayrı bir vergi yargısı kolu öngörmediği anlaşılmaktadır (Karakoç, 1995:55). Bugünkü yargısal düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının iki kademeli üç mahkemeli bir yapı içerisinde çözüme kavuşturulması öngörülmüştür (Kumrulu, 1993:124). İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur. İlk derece mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz mercii olarak bölge idare mahkemeleri örgütlenmiş, bölge idare mahkemesinin görev alanına girmeyen davalarda ise Danıştay'a temyiz yolu getirilmiştir. Diğer taraftan Danıştay, özel kanunlar uyarınca ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda da temyiz başvurularını incelemekle görevlendirilmiştir.

### **2.3.1. Vergi Mahkemeleri**

2576 sayılı Kanunu'na dayanılarak vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevli ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yine Adalet Bakanlığınca yargı çevreleri belirlenir. Vergi mahkemeleri kurulurken ve yargı çevreleri belirlenirken İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınır (2576 SK md. 2/1 ve 2). Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının teklifte bulunması üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunda karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu durumlarda, bu mahkemeler arasındaki işbölümü de yine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karara bağlanır

(2576 SK md. 2/3 ve 4). Vergi mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları veya yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

Vergi mahkemeleri birer başkan ile yeteri kadar üyeden teşekkül eder. Mahkeme kurulları başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın bulunmadığı durumlarda mahkemede bulunan kıdemli üye heyette başkana vekillik eder.

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre, vergi mahkemeleri;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak heyet halinde çalışmalarına rağmen, 2576 sayılı Kanunun 6. maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri 8.830,00 lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

Vergi mahkemelerinde işlemlerin düzenli ve verimli bir şekilde devam ettirilmesinden mahkeme başkanları sorumlu olup işlerde denge sağlanacak biçimde dava dosyalarının hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslarda önceden mahkeme başkanı tarafından tespit edilir.

Kurul halinde çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın tek hakim tarafından karara bağlanması durumunda itiraz yoluna gidilmesi halinde bozma nedeni olduğu gibi, tek hakim tarafından karara bağlanması gereken bir uyuşmazlığın mahkeme heyeti tarafından incelenerek çözümlenmesi durumunda da, temyiz yoluna başvurulması durumunda yine bozma nedenidir. Bu tür durumlarda itiraz ya da temyiz mercii dosyanın esasına girmeden usul yönünden vergi mahkemesi kararını bozmaktadır.

**Tablo 1: Türkiye de Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri**

<b>İL</b>	<b>MAHKEME SAYISI</b>	<b>YARGI ÇEVRESİNE DAHİL İLLER</b>
ADANA	2	OSMANİYE
ANKARA	6	ANKARA
ANTALYA	1	BURDUR, ISPARTA
AYDIN	1	MUĞLA
BALIKESİR	1	ÇANAKKALE
BURSA	1	YALOVA
DENİZLİ	1	AFYON
DİYARBAKIR	1	MARDİN, SİİRT, ŞIRNAK, BATMAN
EDİRNE	1	KIRKLARELİ
ERZURUM	1	AĞRI, ARTVİN, KARS, İĞDIR, ARDAHAN
ESKİŞEHİR	2	BİLECİK, KÜTAHYA
GAZİANTEP	1	ADİYAMAN, K.MARAŞ, KİLİS, Ş.URFA
HATAY	2	HATAY
İSTANBUL	11	İSTANBUL
İZMİR	4	İZMİR
KAYSERİ	1	NEVŞEHİR, YOZGAT
KIRIKKALE	1	KIRŞEHİR
KOCAELİ	2	KOCAELİ
KONYA	1	NİĞDE, AKSARAY, KARAMAN
MALATYA	1	ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNCELİ
MANİSA	1	UŞAK
MERSİN	2	MERSİN
ORDU	1	GİRESUN
SAKARYA	1	BOLU, DÜZCE

Tablo 1'in devamıdır.

SAMSUN	1	AMASYA, SİNOP
SİVAS	1	ERZİNCAN, TOKAT
TEKİRDAĞ	1	TEKİRDAĞ
TRABZON	1	GÜMÜŞHANE, RİZE, BAYBURT
VAN	1	BİTLİS, HAKKARİ, MUŞ
ZONGULDAK	1	KASTAMONU, BARTIN, KARABÜK, ÇANKIRI
MUĞLA	-	Mahkeme kurulmuş, fakat faaliyete geçmemiştir.

**Kaynak:** <http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergimah.html> adresinde yer alan bilgilerden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

### 2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemelerinin kuruluş yerleri ve yargı çevreleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığı'nca belirlenir. Kurulmakta ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşünü alır (2576 SK md. 2/1 ve 2). Yine İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının uygun görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi sonrasında bölge idare mahkemelerinin görev yerleri değiştirilir veya kaldırılır. Görev yerlerini değiştirme veya mahkemeyi tamamen kaldırma kararı Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından verilir (2576 SK md. 2/3). Bölge idare mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları veya yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır (2576 SK md. 2/5).

Bölge idare mahkemeleri başkan ve iki üye ile toplanarak karar verirler. Mahkemelerin oluşumu ve görevleri 8.6.2000 tarih ve 4577 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmiştir. Eski düzenlemeye göre, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından daimi üye atanmayan bölge idare mahkemesi üyelikleri, o yer idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülmekteydi. Ancak Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa gibi bazı büyük şehirlerin bölge idare mahkemesi üyeliklerine daimi atama yapılmıştı. 4577 sayılı yasa ile bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılacağı belirtilmekle, bu mahkemelere muvazzaf üye ataması yapılmıştır (Çatal, 2002).

Mahkeme başkanının kanuni sebeplerle yokluğunda başkana en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Eski düzenlemeye göre muvazzaf üye ataması yapılmayan bölge idare mahkemeleri üyelikleri o yer idare ve vergi mahkemesi başkanları tarafından yürütüldüğünden vergi veya idare mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma kararlarına katılan idare veya vergi mahkemesi başkanları aynı zamanda bölge idare mahkemesi üyesi sıfatıyla söz konusu kararlara karşı yapılan itirazları da incelemekteydi. Bu durum, yürütmeyi durdurma kararları açısından sağlıklı ve adil yargılama yapılması ilkelerine gölge düşürecek nitelikteydi (Çatal, 2002). Yeni düzenlemeyle birlikte Bölge idare mahkemelerine daimi üye ataması yapılması sonrasında bu sorun belirli ölçüde ortadan kalkmış görünmektedir. Ancak her hangi bir sebepten dolayı bölge idare mahkemesi üye sayısının yetersiz olduğu bir anda bu boşluk idare veya vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanacağı için kuşkusuz bu sorun yine gündeme gelecektir.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı Kanun'un 8. maddesinde maddeler halinde sayılmıştır; Bölge İdare mahkemeleri;

- a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar,
- c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Diğer kanunlarla verilen görevler arasında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde yer alan yürütmeyi durdurma kararlarına yapılan itirazlar en önemlisidir. Bu maddeye göre, çalışmaya ara verme süresi dışında normal yargılama sürecinde idare ve vergi mahkemelerinin yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin olarak kurul halinde ya da tek hakimle verdikleri kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurulabilir (Taşkan, 1998:165). Bu kararlara karşı itiraz yoluna başvurma süresi kararın tebliğinden itibaren 7 gündür.

4577 sayılı Kanun ile, 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinde yapılan değişiklik ile bölge idare mahkemelerine yeni görevler verilmiştir. Bir takım kararlara karşı bölge idare mahkemelerine itiraz yolu öngörölmüştür. Bu değişikliğe göre;

İdare ve vergi mahkemelerinin;

- a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,
- b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,
- c) 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,
- d) 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Gücsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,
- e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından, Kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İlk derece mahkemelerinin verdiği nihai kararlara karşı itiraz süresi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak öngörölmüştür.

Diğer yandan, bölge idare mahkemelerinin bakmakla görevli oldukları bir diğer durum ise 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun uyarınca verilen bir kısım kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamaktır.

### **2.3.3. Danıştay**

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi ile danışma ve inceleme merciidir (2575 SK md. 1). İdari yargıda en yüksek yargı mercii olan Danıştay'ın görev ve yetkileri Anayasamızın 155. maddesinin 1. fıkrasında kısaca şöyle tanımlanmıştır; “Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.”

Danıştay gerek idari görevlerini gerekse yargısal görevlerini kurul olarak yerine getirir. Danıştay'ın karar organları 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 5. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- Daireler,
- Danıştay Genel Kurulu,
- İdari İşler Kurulu,
- İdari Dava Daireleri Kurulu,
- Vergi Dava Daireleri Kurulu,
- İçtihatları Birleştirme Kurulu,
- Başkanlık Kurulu,
- Yüksek Disiplin Kurulu,
- Disiplin Kurulu'dur.

Danıştay; on dördü dava, biri idari daire olmak üzere on beş daireden oluşur. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli yapılır (6110 SK md. 1).

Vergi uyuşmazlıkları bakımından başvurulabilecek en üst dereceli yargı mercii olan Danıştay'ın 15 dairesinden 4'ü (üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler) vergi



davalarını incelemekle görevli kılınmıştır. Lakin Danıştay Başkanlık Kurulu iş yükü bakımından zorunluluk doğması halinde vergi dava dairelerinden birini idari dava dairesi olarak veya idari dava dairelerinden birini vergi dava dairesi olarak görevlendirme yetkisine sahiptir. Her dava dairesi bir başkan ve en az dört üyeden teşekkül eder. Dairelerde davaları görüşme sayılı beştir, çoğunluğun görüşüne göre karar alınır.

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı Kanun'un 23. maddesinde sayılmış olup, aynı Kanun'un 24. maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalara yer verilmiştir. Belirtilen maddeleri birlikte değerlendirdiğimizde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu davalardan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olanları şu şekilde sayabiliriz;

- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Bakanlar Kurulu tarafından alınan vergiye ilişkin kararlara,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkartılan ve ülke çapında uygulanacak vergi ile ilgili düzenleyici işlemlere, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan davaları karara bağlar.

Bunlar dışında bazı vergi kanunlarında yer alan hükümler nedeni ile Danıştay bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesine göre Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Resmi Gazetede ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açılabilir. Bu davaları Danıştay ilk derece mahkemesi olarak çözümler (Kırbaş, 2000:212).

Danıştay'ın karar organlarından konumuz ile ilgili olanları Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu'dur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden oluşur. Vergi dava daireleri kurulu tüm üyelerinin katılımı ile toplanır ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla

incelenmesinde, bu dairelerin başkan ve üyeleri kurul toplantısına katılamazlar. Ancak iki dava dairesinin birlikte yapacakları toplantıda verilen kararların incelenmesinde, kurul bu iki dava dairesinin dışındaki dava dairelerinin asıl ve yedek üyelerinin katılımıyla toplanır (6110 SK md. 2).

Dava daireleri kurullarına Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Bu toplantılarda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz. Bu kurullarda kararlar oyçokluğu ile verilir. Her kurula yeteri kadar tetkik hakimi verilir. Ayrıca bir yazı işleri müdürlüğü bulunur (2575 SK md. 17).

İçtihatları Birleştirme Kurulu; Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Kurulun toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuz birdir. Toplantıda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye Kurula katılmaz. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda karar yetersayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile alınır. İçtihatları Birleştirme Kuruluna yeteri kadar tetkik hakimi ve memur verilir (2575 SK md. 18).

İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve gerekli görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında bir karar verir (2575 SK md. 39). İçtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlar gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanır. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile ilk derece mahkemeleri (idare ve vergi mahkemeleri) ve idare uymak zorundadır (2575 SK md. 40).

Danıştay ayrıca yüksek danışma ve inceleme organıdır. Danıştay, Bakanlar Kurulu ya da Başbakanlık tarafından hazırlanan vergi düzenlemeleri ile ilgili kanun teklifleri tasarılar hakkında görüşünü idareye bildirir, bunun yanında hazırlanan tüzük tasarılarını inceleme görevi de vardır.

## **2.4. Vergi İhtilaflarının Gideriminin de İdari Yargıda Açılan Vergi Davaları**

Dava, bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hukuki koruma istemesidir (Kuru, 1995:235).

Dava hakkı, Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir (Anayasa md. 36/1). Dava hakkı hukuki yarar ile sınırlıdır. Yani, mahkemenin bir davanın esası hakkında yargılama yapabilmesi için, davacının dava açmakta hukuki yararının bulunması gerekir. Mahkeme, iki taraf arasındaki ihtilafa ancak davacının dava açması üzerine bakar ve bu ihtilafı vereceği hüküm ile giderir. Davacının davası olmadan mahkemenin kendiliğinden bir davaya bakması yasaktır (Karakoç, 1995:124).

Vergi ödevlisi ile idare arasında ortaya çıkan ihtilaflar Türk hukuk sisteminde idari yargı alanı içinde kalmaktadır. Buna göre vergi ihtilafları ile ilgili vergi davaları genel görevli bağımsız ve ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde görülür.

## **2.5. Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği Ve Konusu**

### **2.5.1. Kapsamı**

Genel olarak, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak ihtilaflar vergi davasının kapsamını oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir.

Diğer yandan VUK'un 378. maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için, ihtilafa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak VUK' un vergi hatalarına ait bölümleri hariç tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunu kapsamı itibariyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki

Kanundan daha dardır; AATUHK vergi ve benzerlerinin yanı sıra her türlü kamu alacağının tahsil aşamasını düzenlemektedir. Öte yandan Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesi de vergi mahkemelerinin görevini düzenlerken "...ve benzeri mali yükümler..." ibaresini kullanmaktadır. Söz konusu 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinin ilk şeklinde 6183 sayılı Yasa'ya ilişkin tüm ihtilafları da Vergi Mahkemesi görev alanına sokmaktaydı. Bu düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanı ile ilgili bazı tereddütleri ortaya çıkarmaktaydı. Şöyle ki; her türlü mali yükümlerle ilgili tüm ihtilaflarda genel görevli yargı mercii vergi mahkemeleri olarak kabul edildiğinde idare mahkemelerinin görev alanı ile arada sınırı saptamak zorlaşacaktı.

Nitekim maddenin ilk düzenleniş biçiminden, uygulamada şu tür aksaklıklar ortaya çıkabilmekteydi. Örneğin adli yargıda verilip kesinleşen bir para cezasının tahsili aşamasında vergi yargısının görevli olması nedeniyle vergi mahkemesinde açılan bir davada diğer mahkeme kesin hükmünün geçerliliği tartışma konusu yapılabilmekteydi. Bu gibi sakıncaları önlemek üzere, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde 3410 sayılı Kanun ile bir değişiklik yapılmıştır. Bunun sonucunda Vergi Mahkemelerinin görevi sadece bu yargı alanına giren vergi, resim, harç ve mali yükümler tahsil aşamasındaki ihtilaflarla sınırlandırılmıştır (Öncel ve diğ., 2006:190).

### **2.5.2. Niteliği**

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. maddesinde;

-İdari işlemler hakkında yetki şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları ile

-İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları idari yargıda bakılmakta olan idari dava türleri içerisinde yer almaktadır.

2576 sayılı Kanun'un 13. maddesinin b bendinde yer alan vergi davasının ayrı bir idari dava türü olup olmadığı tartışmalıdır. Vergi ihtilaflarının konu edildiği dava türü ne olursa olsun, idari yargıç, ihtilafı, Anayasa'yla kendisine verilen yetkiler çerçevesinde

giderecektir. Vergi idaresinin faaliyeti idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem idare edilenlerin yalnızca menfaatini ihlal etmişse (takdir komisyonu kararları) açılacak dava bir iptal davasıdır (Candan, 2006:212-213). Ayrıca, vergi davalarının iptal davası olduğu yönündeki görüş egemendir (Öncel ve diğ., 1998:1). Başka bir görüşe göre ise, vergi davaları her iki kategori dışında, ayrı özel bir kategori olduğu görüşü de savunulmaktadır. Buna gerekçe olarak da, vergi yargılaması hukukuna ilişkin mevzuatta, “Vergi İhtilafı” veya “Vergi Davası” deyimlerine yer verilmiş olması gösterilmektedir.

Vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceği görüşü benimsenmektedir. Ancak vergi davalarında her zaman dava türünün kesin olarak tespit edilmesi kolay olmamaktadır. Bu itibarla, vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin faaliyeti bir idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa, açılacak dava, esas olarak bir iptal davası niteliği taşır ve mahkemenin vereceği karar ya hukuka aykırı görülen idari işlemin iptali ya da davanın reddi yolunda olur.

Bununla birlikte her ne kadar vergi anlaşmazlıklarından doğan ihtilafların görüm yeri idari yargı da olsa idari yargının da yetkisinin sınırları vardır. Buna göre İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler (Metin, 1992:64).

### **2.5.3. Konusu**

Vergi davalarının konusu idare ile vergi mükellefleri arasındaki ihtilaflardır (Metin, 1992:65).

Vergi davalarında davanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre vergi davası açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi veya takdir, tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir (Kocahanoğlu, 1982:25).

Vergi davalarında en önemli konu tarhiyatlardan kaynaklanan ihtilaflardır. Yani ortaya

dava konusu ihtilafın çıkması için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve ayrıca da mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Şimdi bunlara kısaca göz atalım.

#### **2.5.3.1. Verginin Tarhı**

Mükellef yönünden dava hakkının doğabilmesi için, beyan dışı herhangi bir matrah veya matrah farkı üzerinden ilave tarhiyat yapılmış ve mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir. Tarhiyatın ikmalen, resen ya da idarece yapılmış olmasının bir önemi yoktur.

Burada sözü edilen ilave tarhiyat kavramını, yalnızca beyan üzerinden yapılacak tarhiyatlara ilişkin olarak düşünmemek gerekir. Çünkü bazı durumlarda matrah önceden belli olmasına rağmen, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemeleri nedeniyle dönem vergisinin tarh edilememesi ya da ilk vergilendirme döneminde beyan veya belirli matrahlar üzerinden dönemlerinde otomatik olarak tahakkukuna olanak verilmemesi durumlarında da ilave vergi tarhiyatı söz konusu olur (Kızılot, 1998:7).

#### **2.5.3.2. Vergi Cezası Kesilmesi**

Ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı idari yargıda dava açma hakları vardır. Vergi sistemimizde ceza uygulaması, varsa özel kanun hükümlerine ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Ayrıca 6183 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan gecikme zammı ve faizi gibi ferî kamu alacaklarını da bu gruba dahil edebiliriz.

Vergi cezaları, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu yer vergi dairesi tarafından kesilir.

#### **2.5.3.3. Takdir Komisyonu Kararları**

Takdir komisyonları, Vergi Usul Kanunu'nun 72 ila 76. maddeleri arasında belirtildiği üzere yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli vergi idaresinin ve mükellef kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır.

Takdir komisyonunun kararlarına karşı mükellefler doğrudan dava açamazlar. Mükellefler ancak vergi dairesinin bu matrah tespitine dayanarak yaptığı vergi tarhiyatına karşı dava açabilirler. Ancak mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamaması örneğin komisyonların arazilerin asgari birim değer tespitlerini

yerinde bulmayan mükellefin bu durumu dava konusu yapamaması eleştiri konusu olmaktadır.

#### **2.5.3.4. Verginin Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Alınması**

Kaynakta kesilen verginin davaya konu edilebilmesi için, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve verginin kesilmiş olması gerekir. Bu iki şart gerçekleşmedikçe vergi davası açılmaz (Bayraklı, 1997:222).

#### **2.5.3.5. İhtirazı Kayıtlı Verilen Beyannameler**

Mükellefler genel olarak kendi verdikleri beyannamelere karşı dava açamazlar. Ancak ihtirazi kayıtlı yapılan beyanlar bu kuralın dışında yer almaktadır. Yani yükümlüler verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt ibaresini koyduklarında dava açabilmektedirler.

VUK'un 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, İYUK'un 27/3. maddesinin "... ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemlerini durdurmaz..." hükmünün incelenmesinden, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere karşı dava açılabileceği dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Ödeme yapıldığı takdirde VUK'un 112/3-b maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanmayacaktır (Özbakır, 2002:55).

#### **2.5.3.6. Ödeme Emri**

Tarh ve tahakkuku gerçekleşmesine rağmen ödenemeyen kamu alacakları için ödeme emri çıkarılır ve borçluya tebliğ edilir. Mükellefler ödeme emrine karşı dava açma hakkına sahiptirler. Ancak ödeme emri aşamasına gelmiş vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda iki yönden farklılık vardır.

Bunlardan birincisi, bu durumda dava açma süresinin tebliği izleyen günden itibaren yedi gün olması, diğeri de kanunda dava açma sebeplerinin kısıtlı bir biçimde belirtilmiş bulunmasıdır.

Buna göre ödeme emrine karşı dava, ancak;

- Borcun bulunmadığı,
- Kısmen ödenmiş olduğu

-Zamanaşımına uğramış olduğu gerekçeleri ile açılabilir (Kızılot, 2006:318).

#### **2.5.3.7. İhtiyati Tahakkuk**

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarlarına karşı Vergi Mahkemesine dava açabilirler. Ancak ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılmaz. Çünkü ihtiyati tahakkuk başlı başına yükümlülerin menfaatini ihlal eden ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuracak bir işlem niteliğinde değildir.

#### **2.5.3.8. İhtiyati Haciz**

Haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçlular Vergi Mahkemelerine dava açabilirler.

#### **2.5.3.9. Haciz**

Burada tartışma konusu yapılan, 6183 sayılı Kanun'a göre yapılan haciz işlemlerine karşı idari dava açılıp açılmayacağıdır. 6183 sayılı Kanun'da haciz işlemlerine karşı dava açılacağına dair bir hüküm bulunmamakla birlikte aynı Kanun'un 15. maddesinde ihtiyati hacze karşı yedi gün içinde dava açılacağı hükme bağlanmıştır.

Amme borçlusu, haciz işlemlerine karşı idari dava açabilir. Ancak bu dava sadece, yapılan haczin usul ve tatbikine yönelik olabilir. Miktar ve mahiyet olarak kesinleşmiş amme borcunun mahiyetini ve tutarını idari dava konusu yapmak mümkün olamamaktadır. Haciz tatbik edilmiş amme borçlusu, sadece haciz işleminin usul ve uygulanması ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması ile haczedilmeyecek malların haczedilmiş olması nedeniyle dava açabilecektir (Kızılot, 2004:5).

#### **2.5.3.10. Tecil İsteğinin Reddi**

Tecil işleminin reddedilmesine karşı açılan davalar Vergi Mahkemesinde görülmektedir. Bununla beraber vergi daireleri sadece takdir ve tadilat komisyonu kararına karşı dava açabilirler (VUK md. 377/2).

Bakanlar Kurulu'nun Tüzük ve Kararnameleri ile Maliye Bakanlığı'nın Yönetmelik ve Genel Tebliğleri gibi objektif işlemler dava konusu olabileceği gibi, yine idarenin bazı subjektif işlemleri de dava konusu olabilmektedir. Buna örnek olarak il ve ilçe idare kurullarının verginin terkinine esas olan hasarın saptanmasına ilişkin işlemleri, yatırım indiriminden, gümrük vergisi muaflık ve taksitlendirilmesinden yararlanmak için



alınması öngörülen teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın gerçekleşmediği yolundaki kararları gösterilebilir (Kırbaş, 2006:194).

Kısacası, yetkili makamların vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu bütün işlemleri vergi davasına konu olur (Karakoç, 2007:129).

#### **2.5.3.11. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Veya Temin Edilememesi**

Mükelleflerin uzlaşma talepleri dava açma hakkını bütünüyle ortadan kaldırmaz. Mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmaları durumunda uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemezse, dava açma süresinde, tutanak düzenleme tarihi itibarıyla dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmış ise mükellef 15 günlük süre içinde dava açma hakkını kullanabilir (Kızılot, 2006:313).

#### **2.5.3.12. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Reddi**

Kural olarak uzlaşma komisyonlarının kararlarına karşı mükelleflerin dava açması söz konusu olamaz. Ancak uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de kamu gücü kullanan idare gibi davranmaları sonucunda tek yanlı irade ile tesis ettikleri kesin ve yürütülmesi gerekli işlemler, örneğin uzlaşma talebinin yetkisizlik ve süreaşımı gibi nedenlerle reddine ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararları idari dava konusu edilebilir (Kızılot, 2006:314)

### **2.6. Vergi Davasında Görev Ve Yetki**

#### **2.6.1. Görev**

Hukuk dilinde görev kavramı, belirli bir davaya hangi yargı yerinde bakılacağını anlatmak için kullanılır (Mutluer ve diğ., 1996:435). Vergi ihtilaflarına genel idari yargı kolunda yer alan mahkemelerden vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir. Ancak, Danıştay da bazı durumlarda ilk derece mahkemesi olarak vergi ihtilaflarına bakabilmektedir. Vergi Mahkemeleri'nin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6 ve 7. maddelerinde belirtilmektedir. Buna göre:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Yukarıda yer alan konularda AATUHK' un uygulanmasına ilişkin davaları çözümler.

Vergi mahkemeleri bu maddede sayılan ihtilaflar konusunda ilk derece mahkemesi olduğundan Danıştay'a oranla genel ancak idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkemelerdir.

Bu biçimiyle katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin ihtilaflar, özel kanunlarında bu mahkemelerin görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmaması halinde, vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır. Ayrıca kanunda öngörülen miktarı aşmayan ihtilaflar tek hakimli Vergi Mahkemesinde; bu miktarı geçen davalar ise kurul halindeki Vergi Mahkemesinde görülür (Arslan ve diğ., 1998:1201). Ancak kanunda öngörülen bu miktarlar her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlar üzerinden artırılmaktadır. Bu rakam, yani tek hâkim sınırı, 2011 yılı için 8.830,00 TL' dir.

### **2.6.2. Yetki**

Yetki, bir ihtilafa görevli olan mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır.

İdari yargının genel görevli mahkemeleri olan idare mahkemeleri ile özel görevli mahkemeleri olan vergi mahkemelerinin yetki alanları, Adalet Bakanlığı'nca tespit edilerek ilan edilmiştir (Kızılot, 2000:5).

Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesine göre; vergi ihtilaflarında yetkili mahkeme;

-İhtilaf konusu vergi resim harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

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

-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

-Diğer ihtilaflarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

## **2.7. Vergi Davasında Taraflar**

Vergi davalarında biri davacı, diğeri davalı olmak üzere iki taraf vardır. Çünkü bir taraflı dava olmaz. Aynı ilkenin sonucu olarak, bir kimse kendi aleyhine dava açamaz.

### **2.7.1. Davacı**

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde kimlerin vergi davası açmaya yetkili olduğu açıklanmıştır. Mükellefler ve adına vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemelerinde dava açabilirler. Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişiler davacı olabilir. Gerçek kişiler için küçüklük ve kısıtlılık hallerinde ve tüzel kişilerde, kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir (Ufuk, 2000:51). Ayrıca vekille de dava açabilmek mümkündür. 2577 sayılı Kanun bu vekilin avukat olması gerektiğini, aksi halde dilekçenin 30 gün içerisinde bizzat ya da bir avukat vasıtasıyla dava açabilmek üzere reddedileceğini hükme bağlamıştır (Karakoç, 2006:134).

Vergi daireleri ise VUK'un 377. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere sadece tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir edilen matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir (Candan, 2006:114).

### **2.7.2. Davalı**

Vergi davalarında davalı, davaya konu edilen işlemi tesis eden idaredir. Vergi davalarında davalı olarak her zaman idare gösterilir. Örneğin; yükümlüye vergi tarh eden ya da ceza sorumlusuna ceza kesen vergi dairesi davalı durumundadır.

## **2.8. Dava Açma Süresi**

Her idari işlem gibi, vergileme ile ilgili olarak idare tarafından tesis edilen işlemler de, hakkı muhtel olanlar tarafından talep edildiğinde, yargı denetimine tabi tutulmaktadır. Ancak, bunun için ilgililerin yargı merciine belli bir süre içinde başvurmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, süre itibariyle hiçbir kısıtlama yapılmadan dava hakkı tanınması, idari işlemin sürekli dava tehdidi altında kalması sonucunu verir. Bu durum idari faaliyetin gerektiği şekilde yürümesini önler. İşte dava açmanın belli süreyle sınırlandırılması bu ihtiyaçtan kaynaklanır (Özbalcı, 2002:162).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, Vergi Mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki İYUK 7. maddesi gereği, Danıştay'ın

vergi dava dairelerinde ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda süre 60 gündür. Bu süreler kural olarak tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Süreler;

- Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilâtın,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin,
- Tescile bağlı vergilerde ise tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

Kanunda öngörülen bu otuz günlük dava açma süresi İYUK 'ta gösterildiği için bu süreler özel kanunlarında ayrı dava açma süresi gösterilmeyen durumlarda kullanılır. Özel kanunlarında süre ile ilgili ayrı hükümler bulunduğu hallerde dava açma yukarıda belirtilen genel sürelerle değil özel kanunlarında belirtilen sürelerle tabi olacaktır. Buna göre; VUK Mükerrer 49. maddesinde belirtilen arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı 15 gün içerisinde dava açılabilir. Yine VUK' un Ek 7. maddesinde dava açma süresi bakımından uzlaşma vaki olmadığı takdirde eğer kanunda öngörülen süre bitmişse 15 günlük ek dava açma süresi bulunmaktadır. AATUHK'un 15. maddesine göre ihtiyati tahakkuk, 20. maddesine göre ihtiyati haciz ve 58. maddesine göre ödeme emrine karşı açılacak davalarda süre 7 gündür.

İdari yargıda dava açma süresinin deprem, yangın ve benzeri mücbir sebeplerden dolayı kesilmesi veya durması söz konusu değildir. Ancak İYUK 11. madde kapsamında idari işlemin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi gibi nedenlerden dolayı bir üst mercie başvurulması halinde işlemeye başlamış olan süre durur. İdari makamların bu başvuruya cevap vermesi üzerine cevabın ilgiliye tebliğini izleyen günden itibaren durmuş olan süre tekrardan işlemeye başlar.

Adresleri belli olmayan ilan yoluyla yapılan bildirimlerde süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar. İlanı gereken düzenleyici işlemlere karşı dava açma süresi ise, ilan tarihini izleyen günden itibaren işler.

Dava açma süreleri hak düşürücü niteliktedir. Dava açma süresi geçtikten sonra açılmış olan davalar işin esasına girilmeden usulden reddedilir (Atar, 2004:185). Örnek verecek olursak; "23.09.2004 günü tebliğ edilen ödeme emrine karşı, 6183 sayılı Kanun'un 58.

maddesinden yer alan 7 günlük kanuni süre geçtikten sonra 04.10.2004 günü açılmış olan davanın süre yönünden reddine” şeklinde Ankara 5. Vergi Mahkemesi’nin vermiş olduğu E:2004/1011, K:2005/89 sayılı kararı bulunmaktadır (Karavelioğlu, 2006:1108).

## **2.9. Vergi Davasının Açılması**

### **2.9.1. Dava Dilekçesi**

Vergi davası yazılı şekle tabidir. Yani dava dilekçe ile açılır (Mutluer ve diğ., 1996:438). Dilekçe Danıştay veya vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılır. Vergi mahkemelerinde açılacak davalara ilişkin dilekçelerde yer alması gereken unsurlar İdare Yargılama Usulü Kanunu’nun 3. maddesinin 2. bendinde belirtilmektedir. Buna göre dilekçelerde (Karakoç, 2007:153);

- a.Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- b.Davanın konusu ve sebepleriyle dayandığı deliller.
- c.Davaya konu olan idari işlemin, (yani vergi ve/veya aza ihbarnamesi yada ödeme emrinin) yazılı bildirim tarihi,
- d.Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarda ve tam yargı davalarında ihtilaf konusu miktar,
- e.Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir (Bayraklı, 1997:233–234).

Ayrıca dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak ait oldukları mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere İdare veya Vergi Mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk Konsoloslukları’na verilebilmektedir (Metin, 1992:72).

İYUK 5. madde gereği her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ayrıca aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla

işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilir. Bununla birlikte birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

Dilekçeler İYUK 6. madde kapsamında ilgili başkanlıklara ya da 4. maddede yazılı diğer yerlere verildiğinde harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara kayıt tarih ve sayısını gösteren bir alındı kağıdı verilir. 4. maddede yazılı diğer yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmiyorsa bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur. Dava açıldıktan sonra ise posta ücretinde tebliği işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, 30 gün içinde posta ücretinin tamamlanması ilgiliden istenir. Gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde tekrarlanır. Posta ücretinin süresi içinde tamamlanmadığı görülürse dosya işleminden kaldırılır. Üç ay içerisinde noksan tamamlanıp da dosyanın işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur (İYUK md. 6)

### **2.9.2. Dava Açmanın Etkileri**

Vergi davasının açılması bazı hukuki sonuçlar doğurur. Bunlar; (Mutluer ve diğ., 1996:439)

-Zamanaşımının Kesilmesi: Dava açmakla zamanaşımı kesilmiş olur. Zamanaşımının kesilmesi durumunda ise kesme nedeninin meydana geldiği ana kadar işlemiş olan süreler nazara alınmaz. Zamanaşımında olduğu gibi zamanaşımının durduran ve kesen nedenlerin bulunması halinde de bu durum yargı organlarınca resen nazara alınmalıdır.

-Yürütmenin Durdurulması: Vergi Mahkemelerinde, vergi ihtilaflarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçları ile benzeri mali yükümlülüklerinin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Dava açmada bazı eksiklik varsa, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. İlk derece mahkemesi Danıştay'a başvurulması da, yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Ancak yürütmeyi durdurabilme, kanundaki usul ve şartlarla, yürütmeyi durdurma kararı almakla mümkün olabilir şeklindedir.

Uygulamada tahsil işlemleri duran vergi, resim, harç ile benzeri yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemlerinin durmasına karşılık bazı davalarda yürütmeyi durdurma istenilmektedir. Nitekim bu gibi durumlarda mahkemelerce istemin karşılanması için yürütmenin durdurulması konusunda karar verilmesine yer olmadığı yolunda kararlar verilmektedir. Bu konuda Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 1997/505 esas numaralı davada İYUK 27/3. fıkrası uyarınca vergi davasının açılmasıyla tarh edilen verginin durduğu, bu durumda anılan madde hükmü gereğince işbu dava açılmakla tahsil işlemleri kendiliğinden duracağından, ayrıca yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmiştir (Karavelioğlu, 2006:1303).

- Derdestlik: Derdestlik, usul kanununda kullanılan bir kavram olup, mahkeme önünde bir davanın açılmış olmasını ifade eder. Dava açılmakla, dava konusu olan ihtilaf bir yargı organı önünde "derdest" hale gelir; yani görülmeye başlanmış olur. Bu durumda, aynı konuda aynı sebebe dayanarak ve aynı tarafça, başka bir yargı organında yeni bir dava açılamaz. Böyle bir davanın açılması halinde karşı taraf "derdestlik" savunmasında bulunabilir. Bu savunma yerinde görülürse, mahkeme tarafından ikinci dava açılmamış sayılır; ancak davanın reddine karar verilmez (www.alomaliye.com, 07.01.2011).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda derdestlik açıkça düzenlenmemiştir. Usul hukukundaki önemi ise, konusu, tarafları ve nedeni aynı olan bir davada farklı yargı mercileri tarafından farklı karar verilmesini önlemektir. Çünkü ilk yargı mercileri aynı davanın diğer yargı mercilerinde görülmekte olduğunu takip edebilmeleri imkânsızdır. Aynı konunun farklı mahkemelerde yargılanması, hem zaman kaybı ve mahkemelerin

lüzumsuz işgali, hem de verilebilecek farklı kararlar nedeniyle yargıya olan güvenin sarsılmasına neden olur. Bu nedenle derdestlik iddiasının dikkate alınması ve dava açılmamış sayılmasına karar verilmesi gerekir. Derdestlik Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda düzenlenmiştir (www.alomaliye.com, 07.01.2011).

- Hüküm Verme Zorunluluğu: Dava açılması üzerine mahkeme harekete geçmekle yükümlüdür. Mahkeme önüne gelen davayı karara bağlamak zorundadır. Nitekim 1982 Anayasası “Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınmaz” (md. 36) hükmüne yer vermektedir. Mahkeme görevsiz ya da yetkisiz olsa bile, önüne gelen davayı karara bağlamakla yükümlüdür. Davanın yüzüstü bırakılması, “hakkı yerine getirmekten kaçınma” anlamına gelir ve hâkimin sorumluluğunu gerektirir (www.alomaliye.com, 07.01.2011).

### **2.9.3. Dava Dilekçeleri Üzerine İlk İnceleme**

Vergi dairesinde vergi davası açılmasına ilişkin dilekçe, mahkeme başkanının havalesi üzerine kayda alınır. Daha sonra vergi mahkemelerinde başkan veya başkanın görevlendireceği kişi tarafından dava dilekçeleri üzerinde şu hususlarda ilk inceleme yapılmaktadır (Aksoy, 1990:210).

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- Davaya konu olacak, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı,
- Zaman aşımı bulunup, bulunmadığı,
- Dava dilekçesindeki sakatlıklar.

Eğer şekil yönünden bir eksiklik bulunursa, bu eksikliklerin düzeltilmesi için 30 gün süre verilir.

Yeniden düzeltilen veya noksanları tamamlatılan dilekçe için ikinci bir defa yargı harcı alınmaz (Tosuner ve diğ., 1995:206-207).

Dilekçeler yukarıda saydığımız yönlerden kanuna aykırı görülürse durum görevli mahkemeye veya görevli daireye bir rapor ile bildirilir. İlgili mahkeme veya daire, İdari Yargılama Kanunu'nun 15'inci maddesini göz önüne alarak, ya davayı reddeder, ya da



ilgili yere gönderir. İlk inceleme sırasında hukuka aykırı bir durum tespit olunmaz veya Danıştay'ın ilgili dava dairesinde yerinde görülmez ise, dava dilekçesinin tebliğine geçilir (Mutluer ve diğ., 1996:439–440).

#### **2.9.4. Tebliğ ve Cevap**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60. maddesi uyarınca, yargı aşamasında tebligat işlemleri Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülür.

İlk incelemeden sonra dava dilekçesinin tebliği ve cevap işlemlerine geçilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu iddia ve savunmaların iki defa tekrarlanmasını kabul etmiştir (md. 16). Dava dilekçesinin ve eklerinin bir örneği davalıya tebliğ olunur. Davalı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde dava dilekçesine cevap verebilir. Davalının savunması (cevabı) da bu defa davacıya tebliğ edilir. Davacı, davalının savunma dilekçesini aldıktan sonra otuz gün içinde ikinci defa ilgili mahkemeye başvuracaktır. Mahkeme davalının ikinci veya son savunmasını almak üzere ikinci dilekçesini davalıya tebliğ eder. Son olarak davalı bu dilekçeye otuz gün içinde cevap verebilecektir. Artık bundan sonra iddia ve savunma safhası sona ermiş olur. Davacı buna karşı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırılmasını gerektiren hususlar bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya buna cevap vermesi için bir süre verilir (md. 16). Taraflar, kendilerine yapılacak tebliğlere karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre sadece haklı sebeplerin bulunması halinde taraflardan birinin talebi üzerine mahkeme tarafından otuz günü geçmemek üzere bir defaya mahsus olarak uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri reddedilir (md. 16) (Atar, 2004:176).

### **2.10. Yargılama, Karar ve Sonuçları**

#### **2.10.1. Yargılama**

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır. İstisnai olarak, tarh miktarı 2011 yılı itibariyle tek hakim sınırı olan 8.380 TL'yi aşan davalarda taraflardan birinin isteği üzerine ya da mahkemece resen duruşma yapılmasına karar verilir (Öncel ve diğ., 2006:193). Duruşma talebi, dava dilekçesi ile yapılabileceği gibi, cevap ve savunmalarda da yapılabilir. Ayrıca mahkemeler ve Danıştay 8.380 TL'lik miktar ve

tarafkların talebi gibi Őartlara baēlı olmaksızın resen duruŐma yapılmasına da karar verilebilir (Atar, 2004:177). DuruŐmalar kural olarak aēık yapılır ve taraflara ikiŐer defa sōz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun aēıklamaları dinlenir; hiē biri gelmezse duruŐma aēılmaz ve inceleme evrak ūzerinden yapılır (Atar, 2004:177).

İYUK 20. madde uyarınca vergi mahkemeleri davalara ait her tūrlū araŐtırma ve incelemeyi kendiliēinden yapar. Bu durum resen araŐtırma ilkesinin bir gereēidir. Vergi mahkemesi tarafların iddia ve savunmalarıyla baēlı deēildir. Mahkeme gerekli gōrdūēi takdirde incelemeyi derinleŐtirme yetkisine sahiptir. Taraflardan ve ilgili kiŐi ve kuruluŐlardan her tūrlū bilgi ve belgeyi isteyebilirler. İlgililer, mahkemelerin bu taleplerini sūresinde yerine getirmekle yūkūmlūdūr. Ancak istenen bilgi ve belgeler Devletin gūvenliēine veya yūksek menfaatlerine veya Devletin gūvenliēi ve yūksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de iliŐkin ise, BaŐbakan veya ilgili bakan, gerekēesini bildirmek suretiyle, sōz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.

Dilekēeler ve savunmalarla birlikte zamanında ibraz edilmeyen belgelerin sonradan verilmesi halinde eēer ki tarafların sunduēu belge mahkemenin uyuŐmazlıēı çōzūmlenmek iēin ihtiyaē duyduēu ve esasen resen araŐtırma ilkesinin kapsamında olan maddi ve hukuki bir belge niteliēinde ise ve mahkeme saēlıklı bir karar verebilmek iēin sunulan belgeye karŐı, karŐı tarafın sōzūnūn ne olacaēını bilmeye gereksinim duyarsa dava hangi aŐamada olursa olsun sunulan belgeyi kabulle karŐı tarafa tebliē eder (Karavelioēlu, 2006: 1238).

Vergi yargılamasında uygulanacak olan kurallar İdari Yargılama Usulū Kanunu, Hukuk Usulū Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. İdari Yargılama Usulū Kanunu, kendine mahsus bazı yargılama kuralları kabul etmiŐ, ancak bazı konularda da Hukuk Usulū Mahkemeleri Kanunu'na atıfta bulunmuŐtur. Buna gōre, hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, davaya katılma, davanın ihbarı, vekiller, feragat, kabul, teminat, mukabil dava, bilir kiŐi, delil tespiti, keŐif, yargılama giderleri, adli yardım ve duruŐma inzibatı ile ilgili konularda İdari Yargılama Usulū Mahkemeleri Kanunu'nda hūkūm bulunmayan durumlar iēin Hukuk Usulū Muhakemeleri Kanunu uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilir kiŐi seēimi DanıŐtay, mahkeme veya hakim tarafından resen yapılır (2577 SK md. 31).

Yukarıdaki haller dıŐında, vergi ihtilaflarının çōzūmūnde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili

hükümleri uygulanır (Atar, 2004:178). Örneğin; mahkeme duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, vergi davasına konu olan vergi tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin mali müşavir ya da muhasebecisini de dinler (213 SK Mükerrer md. 378). Dolayısıyla mükellefin mali müşavir ya da muhasebecisinin, mükellef adına dava açma yetkisi yoktur. Bir başkası adına dava açma konusunda vekâlet sadece avukatlara aittir (Pehlivan, 2006:140).

### **2.10.2. Karar**

Vergi davası ile mahkemeye intikal ettirilen ihtilaf üzerinde yukarıdaki esaslara uygun olarak yapılan inceleme ve yargılama sonucunda davanın kabulü ya da reddi yolunda bir karar verilir. Vergi mahkemelerinde görülen bir dava dosyası için kanunda ön görülen hususların belirtildiği bir tutanak düzenlenir. Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlarda ise şu hususlar açıkça belirtilir (2577 SK md. 24). Tarafların ad, soyad, unvan ve adresleri, davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, talep sonucu ve davalının savunmasının özeti; duruşma yapılıp yapılmadığı; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; yargılama giderleri; kararın oy birliği ile mi, oy çokluğu ile mi verildiği; kararı veren hakim ya da hakimlerin ad, soyad, imzaları ve varsa karşı oyları; kararı veren mahkemenin adı; dosyanın esas ve karar numarası (Atar, 2004:178).

Tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır. Kararlarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinde belirtilen yönlerin yer alması gerekmektedir. Kararın tasdikli bir örneği taraflara tebliğ edilir. Vergi tarhi ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda, karar vergi ve cezanın kısmen veya tamamen terkini veya davanın reddi ve vergi ve cezanın tasdiki şeklinde olur. Vergi dairesinin takdir komisyonu kararına karşı açtığı davada, dava kabul edilirse matrahın ne olduğunu da mahkeme hüküm altına alır. Vergi mahkemesinin anlaşmazlığı çözmek için bu yönde verdiği karar idarenin yerine geçecek karar verme anlamına gelmez (Karakoç, 2007:180).

### **2.10.3. Vergi Davasının Sonuçları**

Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararların infazı bakımından uygulanacak kural İYUK 28/5. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre vergi ihtilaflarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre

tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını davanın mükellef ya da vergi dairesince, lehte ya da aleyhte sonuçlanmasına göre incelemek daha faydalı olacaktır.

Dava mükellef tarafından açılmış ve lehte sonuçlanmışsa, vergi dairesinin tesis etmiş olduğu işlem iptal edilir. Eğer ortada tarhiyata dair bir işlem söz konusu ise bu tarhiyatın terkinin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi varsa faiziyle birlikte iade edilir. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 49. maddesi uyarınca açılan davaların lehte sonuçlanması halinde yapılan bedel ve değer tespitleri iptal edilir.

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde ise tarh edilen vergi veya cezası tahakkuk eder. Mükellefin ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin süreleri geçen taksitlerin ihbarnamenin tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca dava konusu yapılan verginin ödenmemiş kısmına kendi vergi konularında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden başlayarak yargı organı kararının tebliğine kadar geçen süreler için 6138 sayılı Kanun'a göre saptanan gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Bu faizde aynı süre içinde ödenir. Bu hüküm verginin ödenmesini geciktirmeyi hedefleyen girişimleri caydırmaya yöneliktir. Bu faizden kurtulmak için mükellefler isterlerse tahsili duran vergi ve cezaları davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödeyebilirler (213 SK md. 112) (Ufuk, 2000:51).

4369 sayılı Kanun'la getirilen önemli bir değişikliğe göre fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

Dava vergi dairesi tarafından da açılabilir. Takdir ve tadilat komisyonları kararlarına karşı açılan bu davalar lehte sonuçlanmışsa komisyonların kararları geçersiz olmaktadır (Kırbaş, 2006:203). Davanın reddi halinde ise bu komisyonların kararları onaylanmış

olur.

Vergi mahkemeleri, bölge idari mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararların bir başka sonucu da, bu kararların ilgili merciler tarafından uygulanması mecburiyetidir. İYUK'un 28. maddesine göre, vergi mahkemesi, bölge idari mahkemesi ve Danıştay'ın esasına ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların gereklerine göre idare, en geç otuz gün içinde işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Ancak haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi mahkemesi kararları hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idare tarafından işlem tesis edilir (Atar, 2004:179).

Mahkeme kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevleri tarafından kasten yerine getirilmemesi halinde ise, idari aleyhine dava açılabileceği gibi, kararı kasten yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de maddi ve manevi tazminat davası açılabilir (2577 SK md. 28/3-4).

Vergi ihtilaflarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre belirlenecek vergi, resim, harç ve benzeri mali zam ve cezaların miktarı yükümlüğe bildirilir. Vergi mahkemesince verilen kararların uygulamasının gecikmesi sebebiyle idare, kanuni gecikme faizi ödemekle de yükümlüdür (Atar, 2004:179). Gerek vergi mahkemeleri gerekse üst derece yargı mercileri kararları yeterince açık değil ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, İYUK'un 29. maddesi çerçevesinde taraflar açıklama isteyebilir. Aynı şekilde tarafların ad ve sıfatı ile iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ve hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları için düzeltme olanakları vardır (2577 SK md. 30) (Öncel ve diğ., 2006:195).

### **2.11. Kanun Yolları**

Kanun yolu kural olarak davanın taraflarına tanınan hukuki bir yoldur. Kanun yolu, mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesidir. Başka bir deyişle, kanun yolu deyimini hukuk sistemlerinde yargı organları tarafından verilmiş nihai kararlara karşı varsa hata ve yanlışlıkların veya hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını ifade etmektedir.

Vergi mahkemesinin verdiği karar üzerine mükellef ya da vergi dairesi duruma göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay'da verilen karara karşı dava açabilirler (Metin, 1992:74).

Kanun yolları, olağan ve olağan üstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılır (Mutluer ve diğ., 1996:442).

### **2.11.1. Olağan Kanun Yolu**

Olağan kanun yolları, mahkemelerce verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Vergi mahkemesinin kararı iki şekilde; ya kanun yoluna başvurma süresinin geçirilmesiyle ya da kanun yoluna başvurularak kanun yolu organının karar vermesiyle kesinleşir. İYUK'da yer alan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi yollarıdır.

#### **2.11.1.1. İtiraz Yolu**

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar ile İYUK 45/1 fıkrasında belirtilen ihtilaflarda kurul halinde verdiği nihai kararlarının, aleyhine hüküm verilen taraf veya taraflarca, kanunda belirtilen süre içinde ve kanunda belirtilen nedenlerden biri ya da birkaçı öne sürülmek suretiyle bölge idare mahkemesi nezdinde hukuksal denetimini sağlayan olağan bir kanun yoludur (Karavelioğlu, 2006: 1657).

İtiraz üzerine bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup, temyiz yoluna başvurulmadığından, vergi mahkemelerinden tek hakimle veya yukarda sayılan nedenlerle kurul halinde verilen nihai kararlara karşı tanınan olağan kanun yoludur

İtiraz yoluna, vergi mahkemesinin nihai kararının tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde başvurulması gerekir. Aksi halde dava süresinde açılmadığından İYUK 15/1-b hükmü gereği reddedilecektir.

İtiraz incelemesi sonunda bölge idare mahkemesi iki türlü karar verir. Ya incelediği kararda bozma nedeni görmeyerek itiraz istemini reddeder ve kararı onar ya da incelediği kararda bozma nedeni tespit ederek itiraz istemini kabulle kararı bozar.

Bölge idare mahkemesi bozma kararı üzerine dava dosyasını yeniden karar verilmek üzere mahkemesine gönderemez. Bu nedenle bozulan karardaki maddi olgular hakkında elde edilen bilgiler yeterli değilse veya dosyadaki belge ve bilgilere göre karardaki maddi yanlışlığın hemen düzeltilmesi imkanı yoksa, bu hallerde bölge idare mahkemesi

nihai kararı verilebilmesi için ilk derece mahkemesinin kararı çözümlerken yaptığı inceleme, araştırma ve soruşturmaya ek inceleme, araştırma ve soruşturma yapabilir (Karavelioğlu, 2006:1663).

Maddi olaylar hakkında edinilen bilgi yeterli görülürse veya itiraz sadece hukuksal noktalara ilişkinse veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse; işin esası hakkında da karar verebilir. Bu ihtilafların kısa sürede çözümlenmesi yararlıdır. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemez (Bayraklı, 1997:226).

Bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurma vergi mahkemesi kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak bölge idare mahkemesi teminat karşılığında vergi mahkemesinin kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. İtiraz kabul edilmişse, kararın yürütülmesi kendiliğinden durur.

Bölge idare mahkemelerinde davanın itiraz yolunda incelenmesinde, daha önce tek yargıçlı mahkemelerde itiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan yargıç bulunamaz. Bu kural bir yargıcı hem hüküm veren hem de hükmü denetleyen kişi durumundan kurtarmak için getirilmiştir (Kırbaş, 2006:204).

Bölge idare mahkemesinin tek hakimle verilmiş vergi mahkemesi kararını incelerken, tek hakimin görev ve yetkisi dışındaki bir anlaşmazlığı çözümlendiği ortaya çıktığında, İYUK'da bölge idare mahkemesinin nasıl bir yol izleyeceği belirtilmemiştir. Bölge idare mahkemesi, tek hakimin görev ve yetkisini aşan bir anlaşmazlık üzerinde karar vermesi halinde, bu kararı bozarak işin esası hakkında karar veremez. Çünkü kendisi de görevsiz ve yetkisizdir. Danıştay'a gönderme yolu düşünülebilirse de tek hakimle verilen kararları incelemek Danıştay'ın görevi dışındadır. Bölge idare mahkemesinin böyle durumlarda dava dosyasını ilgili mahkemeye göndermesi mantıklı görünmektedir (Tosuner ve Özcan, 1989:98).

#### **2.11.1.2. Temyiz Yolu**

Genel kural ilk derece yargı yeri olarak görev yapan idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları aleyhine temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulabileceğidir. Nihai karar deyimi, genelde uyuşmazlığın esası hakkında verilen kararları ifade etmektedir. Dolayısıyla yargı yerinin davadan henüz elini çekmeden verdiği ara kararları temyiz

edilmeyecektir. Bunlara örnek olarak, ara kararı niteliğindeki ek bilgi ve belge isteme kararları, keşif, bilirkişi tayini kararları ile yürütme durdurma kararları gösterilebilir. Bunların temyizi mümkün değildir. Ancak esas kararın temyizi sırasında ara kararına bağlanmış hususların bozma nedeni olarak ileri sürülmesi mümkündür. Örneğin bilirkişi incelenmesi talep edilmiş ancak bu istek reddedilmiş ise esas kararın temyizi sırasında bilirkişi inceleme talebinin kabul edilmemiş olması bozma nedeni olarak ileri sürülebilir. Dolayısıyla ilk derece yargı yerinin bilirkişi tayininin ret şeklindeki ara kararı bu şekilde Danıştay'ın değerlemesinden geçmiş olur (Özbalcı, 2002:527-528).

Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Ancak idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez (Metin, 1992:14).

#### **2.11.1.2.1. Temyizde Süre**

Temyiz için başvuru süresi, Danıştay Dava Daireleri ile Vergi Mahkemelerinin nihai kararlarının tebliği tarihinden başlayarak 30 gündür. Kanun koyucu, bazı hallerde özel temyiz süresi saptayabilmektedir. Şöyle ki; arsalar ve araziye uygulanacak asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin olarak verilen takdir komisyonu kararlarına karşı ilgili daire, kurum ve kuruluşlarca dava açılıp da vergi mahkemesince verilen kararlara karşı 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilmektedir (Kırbaş, 2006:205).

#### **2.11.1.2.2. Temyiz Başvurunda Bulunabilecek Kişiler**

Temyiz yoluna ancak, temyize konu olan davaya taraf olanlar başvurulabilir. Yani gerek mükellef ve gerekse vergi dairesi temyiz yoluyla Danıştay'a gidebilir. Ancak vergi dairelerinin Danıştay'da temyiz davası açabilmesi için, Maliye Bakanlığı'nın muvafakatini almaları gerekir (Mutluer, 2006:443).

#### **2.11.1.2.3. Temyiz Nedenleri**

İdari Yargılama Usulü Kanunu temyiz nedenlerini üç başlık altında toplamıştır

(md. 49/1):

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması.
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması.
- Usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.



Danıştay dava daireleri, idari ve vergi mahkemelerinin kararlarının temyiz yoluyla Danıştay tarafından incelenebilmesi için, taraflardan birinin kararı temyiz etmiş olması gerekir. Danıştay kendiliğinden temyiz incelemesi yapamaz.

#### **2.11.1.2.4. Temyiz Dilekçesi**

Temyiz istemi, Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılan bir dilekçe ile yapılır. Temyiz dilekçesine karşı tarafın sayısı kadar örnek eklenir. Temyiz dilekçeleri, İYUK'un 3. maddesinde gösterilen dava dilekçesi koşulları dikkate alınarak hazırlanır. Temyiz dilekçesinde bunlara ek olarak, temyiz edilen kararın bir özeti, yazılı bildirim tarihi, temyiz nedenleri, duruşma istenecekse, duruşma istemi ve "istem sonucu" yer alır.

Temyiz dilekçesi, ilgisine göre, kararı vermiş olan mahkemeye, Danıştay'a ya da idare veya vergi mahkemesine, idari ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesine veya yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir. Bu yerlerce alınan dilekçenin hemen kaydı yapılır. Karar, kaydın yapıldığı tarihte temyiz edilmiş sayılır.

Temyiz dilekçesinde eksiklikler varsa, kararı temyiz edilen yargı yerince, 15 gün içinde tamamlanması ilgiliye tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir (Atar, 2004:182).

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek 15 günlük süre içinde tamamlanması, aksi halde temyiz işleminden vazgeçilmiş sayılacağı, temyiz edene bir yazı ile bildirilir. Bu süre içerisinde işlem tamamlanmadığında mahkeme kararı temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir (Metin, 1992:74).

Kararı temyiz edilen ilk derece yargı yeri, duruma göre, idare veya vergi mahkemesi ya da Danıştay dava dairesince, temyiz dilekçesi karşı tarafa bildirilir. Karşı taraf isterse 30 gün içinde cevap verir. Eğer karşı taraf temyiz yoluna başvurmamış ise, cevap dilekçesinde, o da kararı temyiz edebilir; cevap dilekçesi, temyiz dilekçesi yerine geçer. İlk derece yargı yeri, cevap dilekçesi verildikten ya da cevap süresi geçtikten sonra, dosyayı temyiz yeri olan Danıştay'a, ya da İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderir. Yürütmenin durdurulması istemi bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında

karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığı'na, Danıştay'ın ilk derece olarak baktığı davalarda görevli dairece konusuna göre idari veya vergi dava daireleri kuruluna gönderilir (İYUK md. 48).

Temyiz isteminde bulunma, vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, Danıştay'ın teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Karar bozulmuşsa, kararın yürütülmesi kendiliğinden durur (Ufuk, 2000:55).

#### **2.11.1.2.5. Temyiz Dilekçesinin İncelenmesi Ve Karara Bağlanması**

Danıştay'a gelen dava dosyası, ilk incelemenin yapılabilmesi için bir tetkik hakimine verilir. İlk incelemede ön şartların yerinde olup olmadığına bakılır. Yapılan ilk incelemede ön şartların yerinde olduğu görülürse, ilgili dairece temyiz isteminin incelemesine geçilir. Danıştay'da mahkeme kararları, görev ve yetki kuralları, usul hükümleri ve esas yönden incelenir (Mutluer, 2006:444).

Danıştay'da görülen davalarda, duruşma zorunluluğu yoktur (Pehlivan, 2006:142). Temyiz isteminde duruşma istenilmiş ve Danıştay'da duruşma yapılmasına karar verilmiş ise, temyizde de duruşma yapılması mümkündür. Esas olarak duruşmaya ilişkin konularda yukarıda belirtilmiş olan hususlar uygulanır (Mutluer, 2006:444).

Temyiz talebine karşı Danıştay'ın vereceği kararlar şu şekilde olabilir:

-Onama

-Bozma

-Kısmen onama

-Düzelterek onama

Danıştay'ın, temyiz talebi üzerine verdiği karar, onama ise, bu karar, artık kesinleşmiş olur.

Danıştay'ın kararı, vergi mahkemesinin kararını bozma şeklinde ise dava dosyası yeniden görüşülmek üzere, vergi mahkemesine geri gönderilir. Vergi mahkemesi, Danıştay'ın kararına uyup uymamakta serbesttir. Eğer, vergi mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyarsa, dava dosyasını yeniden inceler ve yeni bir karar verir. Bu karara karşı yeniden temyiz yoluna gidilebilir.

Vergi mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve ilk verdiği kararda ısrar

ederse, bu kez dosya Danıştay’da Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gider ve burada kesin bir çözüme bağlanır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun kararı, verilen olaya ilişkin kesindir. Ancak, bu kararın benzer olaylarda uygulanmak mecburiyeti yoktur. Ancak, benzer olaylarda, Vergi Dava Daireleri’nin farklı kararlar vermiş olması durumunda, içtihadı birleştirme kararının alınması gündeme gelir. Bu kararı ise, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu verir. İçtihadı Birleştirme kararları kesindir ve benzer olaylarda, Danıştay dairelerini, mahkemeleri ve idareyi bağlar.

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay’ca verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye gönderilir. Dosyanın mahkemeye gelmesi üzerine, Danıştay kararları mahkeme tarafından yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir.

#### **2.11.1.3. Kanun Yararına Bozma**

Temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı Danıştay Başsavcısının başvurabileceği özel bir temyiz yolu vardır. Buna “kanun yararına bozma” yolu ya da “kanun yararına temyiz” denir (Gözübüyük, 1998:569).

Bölge idare mahkemeleri kararları ile vergi mahkemesinin ve Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak görev yapması durumunda verdiği kararlar, temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşmiş bulunan kararlar aleyhine gidilebilmektedir.

Kanun yararına bozma nedeni, kararların niteliği, itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı olmasıdır. Kanun yararına bozma, kesinleşmiş mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Sadece hukuka aykırı bir kararın, içtihatlar içerisinde çıkarılmasıdır. Kanun yararına bozma, ilgili bakanlıkların gerekli görmesi üzerine ya da Başsavcı tarafından kendiliğinden temyiz davası açılır. Yargılama sonucu karar ortadan kaldırılmış ise, Danıştay’ın bozma kararı, Resmi Gazete’de yayınlanır ve kararın bir örneği de Maliye Bakanlığı’na gönderilir (Bayraklı, 1997:227).

#### **2.11.1.4. Kararın Düzeltilmesi**

Olağan kanun yollarından bir diğeri “karar düzeltme” yoludur. Karar düzeltme yolu ile belli bir süre içinde ve kanunda belirtilen sebeplerden dolayı, “nihai” olarak verilmiş bir yargı kararının yeniden gözden geçirilmesi ve muhtemel sakatlıkların önlenmesi sağlanır (Karakoç, 2007:213).

##### **2.11.1.4.1. Kararın Düzeltmesinde Süre**

Bu yola sadece Danıştay dava daireleri ile idare veya vergi dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ve bölge idare mahkemelerince itiraz üzerine verilen kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren on beş gün içinde taraflarca başvurulabilir.

#### **2.11.1.4.2. Kararın Düzeltilmesi Nedenleri**

Vergi mahkemeleri kararına karşı direk olarak kararın düzeltilmesi istenemez. Düzeltme istemi, esas kararı vermiş olan Danıştay Dairesi, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ya da bölge idare mahkemesi tarafından incelenir. Yasa, hangi nedenlere dayanılarak kararın düzeltilmesi isteneceğini hükme bağlamıştır. Bu nedenler;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış bulunmasıdır.

İlgili vergi yargısı mercileri, ileri sürülen nedenlerle bağıdırlar. Düzeltme isteminin reddi hakkındaki kararlara karşı düzeltme yoluna başvurulamaz; çünkü yasada kararın düzeltilmesinin bir kez istenebileceği hükme bağlanmıştır (Öncel ve diğ., 2006:197-198).

#### **2.11.1.4.3. Kararın Düzeltilmesi İsteminin Karara Bağlanması**

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince karara bağlanır. Ancak isteğin ilişkin olduğu konu diğer bir daire veya mahkemenin görevine girmiş ise karar, bu daire veya mahkemece verilir. Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir. Kararın düzeltilmesi istemi kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise istemin reddine karar verilir.

#### **2.11.2. Olağan Üstü Kanun Yolu (Yargılamamın Yenilenmesi)**

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri, elinde olmayan nedenlerden dolayı, hakkını savunamayarak haksız duruma düşebilir. Yani, iddiasını ispatlayamadığı için aleyhine karar verebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hükmüne

olmakla, gerçeğe uymasa bile, hukuki gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar dolayısıyla haksızlığı anlaşılan bir karara dokunulmaması, başka yönden haksızlık yaratır. İşte bu gibi durumlarda kanunda sınırlandırılmış bir şekilde sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna “iade-i muhakeme” ya da “yargılamanın yenilenmesi” denir. Yani, yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın belli bazı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve değiştirilmesini bağlamaya yarayan bir kanun yoludur (Karakoç, 2007:217).

Danıştay ile bölge idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar konusunda yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Bunun için (Kırbaş, 2006:207);

- a) Zorlayıcı nedenlerle veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir nedenle elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş ya da sahte olduğu mahkeme ya da resmi bir makam önünde ikrar olunmuş ya da sahtelik hakkında hüküm karardan önce verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilan hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil ya da kanuni temsilcisi olmayan kimselerle davanın görülüp karara bağlanmış olması,
- g) Çekilmek zorunda olan başkan, üye ya da yargıcın katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu ve nedeni aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamının hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması, şeklinde belirtilen nedenlerden birinin varlığı

gerekmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi süresi 1/h bendinde yazılı sebep için (mahkeme tarafından evvelki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmesi halinde) on yıl, diğer sebepler için altmış gündür (Karakoç, 1995:313-314).

Yargılamanın yenilenmesinde uygulanacak usul, kararın düzeltilmesinde uygulanan usule benzemektedir. Yargılamanın yenilenmesi talebi de bir dilekçe ile esas kararı vermiş olan mahkemeden istenir. Yargının yenilenmesi dilekçesi, dava dilekçesi gibi yazılır. Bu dilekçede özellikle yargılananın yenilenmesini haklı gösteren nedenlere yer verilir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için, vekâletnamesinde açık bir yetkinin bulunması gerekir. Dava dilekçesine, belgelerin asılları ya da onaylı örnekleri eklenir. Dava dilekçesi ile eklerin karşı tarafa bildirilmesine yetecek sayıda olması gerekir (Gözübüyük, 1998:590).

Yargılamanın yenilenmesi dilekçesinin bir örneği karşı tarafa bildirilir ve savunması alınır. Mahkeme, konuda yazılı nedenlerin bulunup bulunmadığını inceler. Yargılamanın yenilenmesi talebi, konuda yazılı nedenlere dayanmıyorsa, talebin reddine; dayanıyorsa talebin kabulüne karar verilir. Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulünden sonra mahkeme davaya yeniden bakar ve kararını verir.

Yargılamanın yenilenmesinde de, kararın düzeltilmesinde olduğu gibi, duruşma yapılması görevli mahkemenin takdirine bağlıdır.

Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulü üzerine yapılacak yargılama sonunda, mahkeme iki ihtimalle karşılaşır; mahkeme, yargılamanın nedeni bulursa bile, ya eski kararını doğru bulur ve yineler ya da eski kararının bir bölümünü veya tümünü değiştirir. Yargılamanın yenilenmesi üzerine, eski hükmün bir bölümünün veya tümünün değiştirilmesine karar verilmesi durumunda, yeni karar eski kararın yerini alır. Bu karara karşı, itiraz veya temyiz yoluna gidilebilir. Buna karşın yenilenmesi yoluna, aynı nedene dayanarak ikinci kez başvurulamaz (Karakoç, 1995:313).

### **2.11.2.1. Açıklama Ve Yanlılıkların Düzeltilmesi**

#### **2.11.2.1.1. Açıklama**

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar yeterince açık değilse ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa

tarafından her birini, kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini talep edebilir (Atar, 2004:187). Bu istem, davanın taraflarından biri tarafından kararı vermiş olan mahkeme veya daireden yapılır. İstemler kararın yerine getirilmesine kadar yapılabilir (Mutluer ve diğ., 2001:447).

Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse cevap vermesi için dilekçenin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder. Görevli daire ya da mahkemenin açıklama ya da aykırılığın giderilmesi talebi hakkındaki kararı, taraflara tebliğ olunur (Atar, 2004:187).

İnceleme sonunda kararın açık olmadığı veya çelişkili olduğu görülürse, gerekli açıklama yapılır. Ancak bu açıklama, hiçbir zaman yeni bir karar verme şeklinde olmaz.

#### **2.11.2.1.2. Yanlışlıkların Düzeltilmesi**

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararlarda, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları gibi, maddi yanlışlıklar bulunuyorsa, bunların düzeltilmesi istenebilir. Burada hemen şunu tekrar etmek gerekir ki, bu yolla genellikle, karar metnindeki maddi yanlışlıklar nedeniyle, kararın icrası sırasında karşılaşılan veya karşılaşılabilecek güçlükleri gidermek amacıyla başvurulur. Yoksa hukuki yanlışlıklar bu düzenlemenin dışındadır.

Süre dışındaki yanlışlıkların düzeltilmesinde, açıklamaya ilişkin hükümler uygulanır. Yani, yanlışlıkların düzeltilmesinde de, kararların açıklanmasında uygulanan usul hükümleri geçerli bulunmaktadır. Yalnız süreye ilişkin hüküm bunun dışındadır. Her zaman, hatta kararlar yerine getirildikten sonra dahi, yanlışlıkların düzeltilmesi istenebilir.

Yanlışlıkların düzeltilmesinde hüküm kapsamı genişletilemez veya daraltılamaz. Diğer bir söyleyişle hüküm değiştiremez veya yeni bir hüküm tesis edilemez. Sadece yukarıda sözü edilen maddi yanlışlıklar düzeltilir. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılır (Mutluer ve diğ., 2001:447).

## **BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI ÜZERİNE YAPILMIŞ ÖRNEK ARAŞTIRMALAR**

Önceki bölümlerde, vergi mükellefi, sorumlusu ve ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında vergilendirme ile ilgili işlemlerden doğan uyuşmazlıkların ne şekilde giderileceğine dair yollar gözden geçirildi. Uyuşmazlığın gideriminin de iki ana yöntemin mevcut olduğu, bunlardan birincisinin barışçıl yollar diye tabir edilen idari çözüm yolu, ikincisinin ise yargısal çözüm yolu olduğu üzerinde duruldu.

Bu bölümde, öncelikle Kocaeli Vergi Mahkemesinde yıllar itibariyle açılan davalar hakkında istatistiki bilgiler verilmiş, akabinde üç adet örnek olay incelemesi yapılmış, sonrasında yapılan odak grup görüşmeleri ve birebir görüşmeler şeklinde örnek araştırma ile de konu hakkında uygulamanın içinde yer alan kişilerin görüşlerine başvurulmuş ve daha açıklayıcı ve anlaşılır sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır.

### **3.1. Genel Giriş**

Birer idari işlem olan vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi vergi yargısı organlarınca yapılmaktadır. Bu çerçevede davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlık yargı organlarınca karar bağlanıp kesin olarak çözüme kavuşturulmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısı idarenin vergilendirme işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devletinde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikli olarak Kocaeli Vergi Mahkemesinde 2004-2010 yılları arasında açılan dava sayısı ve verilen kararlar tablo halinde gösterilerek kararlar hakkında genel bilgiler verilecektir. Verilen istatistiki bilgiler Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin arşiv kayıtlarından ve UYAP'ta yer alan verilerden sağlanmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 2'de; 2004-2010 yılları arasında Kocaeli Vergi Mahkemesinde açılan yeni dava sayısı, verilen karar türleri (kabul, ret, diğer) ve verilen karar türlerinin açılan dava sayısına oranları gösterilmiştir.



**Tablo 2: 2004-2010 yıllarında Kocaeli Vergi Mahkemesinde Açılan Davalar**

YILLAR	VERİLEN KARAR TÜRLERİ				II/I ORANI	III/I ORANI	IV/I ORANI
	( I ) AÇILAN YENİ DAVA SAYISI	(II) KABUL	( III) RET	( IV) DİĞER			
2004	812	475	213	124	0,59	0,26	0,15
2005	828	389	227	212	0,47	0,27	0,26
2006	808	394	178	236	0,49	0,22	0,29
2007	1420	585	437	398	0,41	0,31	0,28
2008	3474	1712	396	1366	0,49	0,12	0,39
2009	2642	860	942	840	0,33	0,36	0,31
2010	3915	?	?	?	?	?	?

Tablo 2’de görüldüğü üzere 2004 yılında açılan yeni dava sayısı 812, 2005 yılında 828, 2006 yılında 808, 2007 yılında 1420, 2008 yılında 3474, 2009 yılında 2642, 2010 yılında 3915 olarak gerçekleşmiştir. Açılan yeni dava sayısı 2004-2007 yılları arasında durağan bir seyir izlerken özellikle 2007 yılından itibaren açılan davalarda hızlı bir artış olduğu göze çarpmaktadır. 2007 yılında bir önceki yıla göre dava sayısı yaklaşık % 75 oranında artarken, 2008 yılında 2007 yılına göre artış hızı, yaklaşık % 145 oranında gerçekleşmiş, 2009 yılında açılan yeni dava sayısı 2008 yılına göre yaklaşık % 24 oranında düşmesine rağmen 2004 yılı ile kıyaslandığında % 225, 2007 yılı ile kıyaslandığında ise yaklaşık % 86 oranında artmış, 2010 yılında ise açılan dava sayısı 3915 ile zirveye ulaşarak artış oranı 2004 yılına göre yaklaşık % 380, 2007 yılına göre % 175, bir önceki yıla göre ise yaklaşık % 48 oranında gerçekleşmiştir.

2004 yılında karara bağlanan davalardan tamamen mükellef lehine yani kabulle sonuçlanan dava sayısı 475 iken, tamamen idare lehine yani ret kararı ile sonuçlanan dava sayısı 213, 2005 yılında sırasıyla 389 ve 227, 2006 yılında 394 ve 178, 2007 yılında 585 ve 437, 2008 yılında 1712 ve 396, 2009 yılında 860 ve 942 olarak gerçekleşmiştir. Açılan davaların hepsi açıldığı yıl sonuçlanmamakta bir kısmı gelecek yıllara devredebilmektedir. Bu hususta dikkate alındığında, 2004-2009 yılları arasında karara bağlanan davaların ortalama %46’nın tamamen mükellef lehine sonuçlandığı

gözükmektedir. Kabul ve ret dışında verilen kararlar ise ilk inceleme üzerine verilen kararlar, kısmen kabul kısmen ret şeklinde verilen kararlar, feragat, işlem den kaldırma gibi kararlardan oluşmaktadır. 2010 yılına ilişkin kararların ne şekilde sonuçlandığına ilişkin UYAP'ta bir veri bulunmaması nedeniyle kararların hangi yönde sonuçlandığı konusunda bir değerlendirme yapılmamıştır.

Kocaeli Vergi Mahkemesinin iş yükündeki artış nedeniyle 2010 yılı yaz kararname si ile Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin faaliyete geçmesine karar verilmiştir (www.hsyk.gov.tr, 25.02.2011).

### **3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözümünün Araştırılmasına İlişkin Örnek Olay İncelemesi**

#### **3.2.1. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Amacı ve Yararı**

Bu araştırmanın amacı, mükelleflerin karşılaşmış oldukları vergi ihtilaflarında, kendileri açısından en avantajlı yolu seçip seçmedikleri hususunda yeterli bir bilgiye sahip olup olmadığının belirlenmesi olduğundan, örnek olaylar uzlaşma ve yargı sürecine gidilmiş olaylar arasından seçilmelidir. Aşağıdaki örnek olaylar bu türden olaylardır. Veriler gerçek hayatta meydana gelen olaylardan derlendiğinden konu ile ilgili rakamlar, somut olaylardan alınmıştır.

#### **3.2.2. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Sosyal bilimlerde, sosyal olay ve olgular üzerinde durulduğundan, en çok kullanılan yöntem nitel araştırma yöntemleridir. Bu çalışmada da nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay incelemesi yöntemi kullanılmıştır.

Örnek olay araştırması, özellikle olgu ile olguyu oluşturan durumlar arasındaki sınırların çok net olmadığı durumda, olguyu içinde bulunduğu gerçek koşullarda inceleyen deneysel sorgulama yöntemidir (Yin, 1994:13). Örnek olay yöntemi, bir metottan çok bir araştırma stratejisini ifade eder. Özellikle de toplum içerisindeki sosyal süreçlerin anlaşılmasında diğer yöntemlere göre daha başarılıdır.

Araştırmada veriler gerçek hayatta meydana gelen olaylardan derlenmiştir. Örnek olayın seçiminde ihtilaf konusu olayın doğumundan ihtilafın sona erdirilmesine kadar geçen süreç aşama aşama aktarılmıştır. Vergi mahremiyetini esas aldığımız için ihtilaf konusu taraflar gerçek isimleriyle anılmamışlardır.

Bu kısımda araştırma yöntemi olarak seçilen örnek olay çalışması ile incelenecek olan konu ile ilgili bilgiler somut olayda rahatlıkla elde edilebilecek ve konu ile ilgili her türlü veri, somut olayda gözlemlenebilecek ve analiz edilebilecektir.

Gerçekleştirilen birinci ve ikinci örnek olay çalışmasında aynı sektörde faaliyet gösteren ve aynı tür ihtilafla karşılaşan iki mükellefin farklı yolları seçmeleri halinde ne gibi avantajlar ve dezavantajlarla karşılaştıkları irdelenmiştir. Üçüncü örnek olay çalışmamızda ise mükellefin herhangi bir araştırma yapmadan, alternatifleri göz önünde bulundurmadan direk yargı yoluna başvurması neticesinde karşılaşılabileceği yüksek maliyete dikkat çekilmektedir.

### **3.2.3. Örnek Olay İncelemesine İlişkin Araştırmanın Bulguları**

Kocaeli'nin bir ilçesindeki vergi dairesine bağlı olarak eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunan gelir vergisi mükellefi olan iki kişinin Türkiye genelinde uygulanan düzenli vergi denetimi kapsamında 2007 yılı vergilendirme dönemi, vergi inceleme elemanları tarafından incelenmiş; mezkur dönemde yapılan inceleme sonucunda ise matrah farkı bulunarak mükellefler adına gelir vergisi ve buna ilişkin vergi ziyayı cezaları kesilmiş, durum mükelleflerden biri tarafından uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmiş, diğer mükellef ise yargı yolunu tercih etmiş, uzlaşmaya intikal ettirilen ihtilaf yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözümlenmiş, yargı yolunu tercih eden mükellef için ise mahkeme sonuçlanmıştır. Aşağıda vergi inceleme aşamasından başlayıp uyuşmazlığın doğumuna ve bu uyuşmazlığın çözümünde hangi yolların kullanıldığına, kullanılan yolun mükellefler açısından en avantajlı yol olup olmadığına ilişkin bir örnek olay sunarak irdelemelerde bulunulacaktır. Bu esnada vergi mahremiyeti ilkesi gereği söz konusu mükelleflerden biri mükellef A, diğeri ise mükellef B olarak tanıtılacaktır. Örnek olaylar sunulurken denetim elemanınca düzenlenen denetim raporları tümüyle yansıtılmamış sadece çalışmamız açısından önemli olan giriş ve sonuç kısımlarına örnek olayda yer verilerek değerlendirme yapılmıştır.

#### **3.2.3.1. Örnek Olay 1**

##### **3.2.3.1.1. Genel Bilgi**

Mükellef A Kocaeli ilinde eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Mükellefin 2007 yılı yasal defter ve belgelerinin gelir vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmiştir.

Usule ilişkin incelemeler yapıldıktan sonra hesap incelemelerine geçilmiştir.

Denetim elemanınca mükellefin 2007 yılı içerisinde elde etmiş olduğu bir kısım hasılatı için belge düzenlemediği, yasal defterlerine kayıt ve ilgili dönem vergi beyanlarına dahil etmediği tespit edilmiştir.

Bu fiil mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına delil olduğundan mükellefin 2007 yılı vergi matrahları 213 sayılı VUK'un 30/4-6. maddeleri gereğince resen tespit ve takdir edilmiştir.

Mükellefin 2007 yılı gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3: 2007 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef A)**

Ticari Kazanç	42.746,80
Vergiye Tabi Gelir	42.746,80
Hesaplanan Gelir Vergisi	12.381,38
Geçici Vergiler	8.549,36
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	3.832,02

### **3.2.3.1.2. Yapılacak İşlemler ve Uygulanacak Ceza**

Yapılan incelemeler ve tespitler neticesinde mükellefin 2007 yılı fark dönem karı 2.079,19 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu tutar matrah farkı olup 213 sayılı VUK' un 30/4 ve 6. maddeleri gereğince resen gelir vergisinin aşağıdaki tablodaki tutar üzerinden tarh edilerek tarh edilecek gelir vergisi üzerinden bir kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmiştir.

**Tablo 4: Resen Tarhı Gereken tutar (Mükellef A)**

Beyan edilen kar	42.746,80
Bulunan matrah farkı	2.079,19
Beyan edilmesi gereken kar	44.825,99
Beyan edilen gelir vergisi	12.381,38
Beyan edilmesi gereken gelir vergisi	13.109,10
Resen tarhı gereken gelir vergisi	727,72

### **3.2.3.1.3. Sonuç**

Mükellefin 2007 takvim yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde;

- 1- Bulunan 2.079,19 TL tutarındaki matrah farkı üzerinden 213 sayılı VUK'un 30/4 ve 6. maddelerine istinaden 727,72 TL gelir vergisinin resen tahsil edilmesi,
- 2-Resen tarh edilen 727.72 TL gelir vergisine bir kat tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi,
- 3-Mükellef adına 213 sayılı VUK'un 30/4,6 ve 352/I-3'üncü maddeleri gereğince birinci derecede iki kat tutarında usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulanması esnasında anılan kanunun 336'ncı maddesinin dikkate alınması,
- 4-Mükellef adına 213 sayılı VUK'un 353/2.maddesine göre 546 TL tutarında özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.

### **3.2.3.2. Örnek Olay 2**

#### **3.2.3.2.1. Genel Bilgi**

Mükellef B, Kocaeli ilinde eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Mükellefin B'nin 2007 yılı yasal defter ve belgeleri gelir vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmiş olup, tespit ve tenkit edilen hususlar denetim elemanınca gerekçeli olarak denetim raporunda anlatılmıştır.

Denetim elemanınca mükellefin 2007 yılı içerisinde elde etmiş olduğu bir kısım hasılatı

için belge düzenlemediği, yasal defterlerine kayıt ve ilgili dönem vergi beyanlarına dahil etmediği tespit edilmiştir.

Bu fiil mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına delil olduğundan mükellefin 2007 yılı vergi matrahları 213 sayılı VUK'un 30/4-6. maddeleri gereğince resen tespit ve takdir edilmiştir.

### 3.2.3.2.2. Hesap İncelemeleri

Mükellefin bağlı olduğu ilgili vergi dairesi müdürlüğüne vermiş olduğu 2007 yılına ait gelir vergisi beyanı aşağıda tespit edildiği gibidir.

**Tablo 5: 2007 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef B)**

Beyan unsurları	Tutar
Ticari kazanç	22.930,25
Bağ-Kur primi	2.755,00
Vergiye tabi gelir (matrah)	20.175,25
Hesaplanan gelir vergisi	4.972,58
Geçici vergiler	5.394,41
Ödenmesi gereken gelir vergisi	-

### 3.2.3.2.3. Hesaplanan Matrah Farkı Ve Resen Tarhiyata Konu Gelir Vergisi İle Kesilecek Cezalar

Yapılan incelemeler neticesinde mükellef B'nin 37.164,45 TL hasılatını belge düzenlememek suretiyle kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edilmiştir. Mükellefin başka belgeli herhangi bir gideri olmadığından kayıt ve beyan dışı bırakılan bu tutar aynı zamanda mükellefin gelir vergisi matrah farkıdır. VUK'un 30/4. maddesi hükmü uyarınca resen tespit edilen 37.164,45 TL tutarındaki matrah farkı, ödevlinin 31.12.2007 tarihli gelir vergisi beyanına yansıtıldığında, mükellefin 2007 yılı gelir vergisi matrahı  $(20.175,25+37.164,45=)$  57.339,70 TL olacaktır.

Tespit edilen bu kazanç üzerinden gelir vergisi hesaplanarak, hesaplanan tutarların mükellefin 2007 yılı gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile karşılaştırılması sonucunda mükellef adına 213 sayılı VUK'un 30/4 ve 6. maddeleri uyarınca resen tarh olunacak gelir vergisi aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibi olacaktır.

**Tablo 6: Resen Tarhı Gereken Tutar (Mükellef B)**

Gelir vergisi matrahı	57.339,70
Hesaplanan gelir vergisi	17.488,90
Beyana göre tahakkuk eden	4.972,58
Resen tarhı gereken gelir vergisi	12.516,32

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere 37.164,45 TL matrah farkı üzerinden mükellef adına resen 12.516,32 TL gelir vergisi tarh edilmesi ve ödevli adına resen tarh olunacak 12.516,32 TL gelir vergisi üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. maddesi uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

#### **3.2.3.2.4. Sonuç**

2005 yılı hesaplarının gelir vergisi yönünden incelenmesi neticesinde;

- 1-İlgili bölümde hesaplanan 37.164,45 TL matrah farkı üzerinden mükellef adına VUK 30/4 gereğince 12.516,32 TL gelir vergisi tarh edilmesi,
- 2-Tarh edilecek fark vergi için, mükellef adına VUK 341 madde uyarınca bir kat vergi ziyai kesilmesi,
- 3-Raporda belirtilen 4.013,76 TL özel usulsüzlük cezasının VUK 353/1 maddesi gereğince mükellef adına kesilmesi,
- 4-Raporda belirtilen birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesinde VUK 336. maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.

### 3.2.3.3. Başvurulan Çözüm Yolları

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın düzenli vergi denetimi kapsamı uyarınca mükelleflerin 2007 yılı vergilendirme dönemi incelenmiş ve yukarıda yer alan re'sen tarhiyat ve bir kat vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezaları kesilmesi, yapılan inceleme neticesinde sınırlı vergi inceleme raporunda belirtilmiştir.

#### 3.2.3.3.1. Mükellef A Açısından Durum

Bunun üzerine mükelleflerden, mükellef A, giderim yöntemlerinden tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayı tercih etmiştir. Kendisiyle yapılan görüşmede bu yolu neden tercih ettiği sorulduğunda; bu yolu tercih ederken gerekli tahkikatı tam olarak yapmadığını, kendisinin her zaman böyle bir durumla karşılaşmadığı için, çevresinde bulunan meslektaşlarına ne yapması gerektiği hususunda soru sorduğunu, en avantajlı yolun uzlaşma yolu olduğunu söylediklerini, bu yüzden kendisinin de uzlaşma yoluna gitmeyi tercih ettiğini ifade etmiştir. Bu amaçla gelir idaresi grup müdürünün başkanlığında incelemede yer alan vergi denetmeninin haricindeki iki komisyon üyesi ile 20.08.2008 tarihinde mükellefin bizzat iştirakiyle komisyon toplanmış, yapılan uzlaşma görüşmesinde mükellef A tarafından ileri sürülen hususlar ve talep edilen miktarlar komisyonca kabul edilerek uzlaşma vaki olmuştur. Uzlaşmanın vaki olması üzerine Mükellef A tarafından aşağıdaki tabloda belirtilen tutar ödenmiştir.

**Tablo 7: Uzlaşılan Vergi Tutarları (Mükellef A)**

Vergi ve cezanın nevi	Dönemi	Tarhiyatın türü	Tarhiyatın tarh edilmesi öngörülen vergi ve ceza tutarı	Komisyonca önerilen tutar
Gelir vergisi	2007	Re'sen	727,72	545,79
Vergi ziyai cezası	2007	Re'sen	727,72	0,00
Özel Usulsüzlük cezası	2007	Re'sen	546,00	0,00
Gecikme faizi				73,68
		Toplam	2001,44	619,47

Mükellef A, eğer uzlaşma yolunu değil de diğer giderim yöntemlerini tercih etmiş



olsaydı aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlarla karşılaşacaktı:

**Tablo 8: Mükellef A Açısından Diğer Giderim Yöntemleri**

Başvurulan giderim yöntemleri	Ödenmesi gereken tutar
Düzeltilme	Ortada vergi hatasından kaynaklanan bir durum olmadığı için bu yola başvurulamaz
Cezada indirim	$(727,72+727,72/2+546/3+32,75)= 1.350,49$ TL
Pişmanlık ve ıslah	Vergi incelemesi esnasında bu yola başvurulamaz.
Yargı yolu	Emsal kararlar göz önünde bulundurulduğunda dava kabul

Örnek olay 1'e benzeyen olaylara ilişkin gerek Danıştay gerekse yerel mahkemelerin kararları incelendiğinde şu noktalar öne çıkmaktadır: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlemesi yer almıştır.

Öte yandan aynı Kanun'un 2365 sayılı Kanunla değişik 29. maddesinde, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarh edileceği belirtilmektedir. Aynı Kanun'un yine 2365 sayılı Kanunla değişik 30. maddesinde de, verginin, matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonlarınca tespit olunacak matrah veya matrah kısmı üzerinden resen tarh olunacağı açıklanmış bulunmaktadır.

Söz konusu uyuşmazlığın incelenmesinden, mükellef A'nın eczane işletmeciliği ile uğraştığı, satışlarının %95 gibi büyük bir kısmını devlete yaptığı, devlete yapılan

satışlardan ise tahsilâtının yapılabilmesi için mutlaka fatura düzenlenmesinin gerektiği, bu nedenle tutulan defterlerin vergi matrahının hesaplanmasında ihticaca salih bulunduğu, vergi inceleme elemanının mevcut defter ve belgelerden ikmalen vergi tarhiyatı yapması gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak ortalama rakamlar üzerinden yapılan hesaplamalar sonucu resen belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesinin yerel Mahkemece verilen kararı onadığı 03.10.2002 tarih ve E:2001/4591, K:2002/3088 sayılı kararında “...Vergi Mahkemesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; inceleme raporundaki tespitler dikkate alındığında olayda, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde belirtilen şartların bulunduğu ve re'sen takdir nedeninin oluştuğu sonucuna ulaşılmışsa da, beyan dışı bırakılan kazancın maddi olaylar ve delillere dayalı olarak ortaya konulması gerektiği, olayda ise bu şekilde bir tespit bulunmadığından varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapılamayacağı” belirtilmiştir.

Bu durumda, mükellef A, kendisi için en avantajlı yol olan yargı yoluna başvurması gerekirken; gerekli araştırmayı yapmadan, alternatif yollardan en avantajlısının hangisi olduğu hususunda yeterli bir kanaate varamadığı için uzlaşma yolunu tercih etmiş, böylelikle gecikme faizi ile birlikte fazladan 783,21 TL para ödemiştir.

#### **3.2.3.3.2. Mükellef B Açısından Durum**

Mükellef B, gerek muhasebecisi gerekse avukatıyla yapmış olduğu görüşmeler neticesinde bu ihtilafta kullanacağı giderim yollarını ve bu yollardan hangisini kullandığı takdirde ne kadar külfetle karşılaşacağını aşağıdaki tabloda belirlemiştir.

**Tablo 9: Mükellef B Açısından Diğer Giderim Yöntemleri**

Başvurulan giderim yöntemleri	Ödenmesi gereken tutar
Düzeltilme	Ortada vergi hatasından kaynaklanan bir durum olmadığı için bu yola başvurulamaz.
Cezada indirim	$(12.516,32+12.516,32/2+4.013,76/3+1.689,70)=21.802,10$ TL
Pişmanlık ve ıslah	Vergi incelemesi esnasında bu yola başvurulamaz.
Yargı yolu	Emsal kararlar göz önünde bulundurulduğunda dava kabul
Uzlaşma	$9387,24+1.267,28=10.654,52^*$

\*Emsal uzlaşmalara göre cezaların tamamının silindiği, vergi aslının ise 1/4 'ünün silindiği varsayımı altında hesaplanmıştır.

Yapılan araştırma neticesinde mükellef B kendisi için en avantajlı yolun yargı yoluna başvurmak olduğu kanaatine vararak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamıştır. Bunun üzerine ilgili vergi dairesi tarafından vergi inceleme raporunda re'sen takdir edilen tutarlar üzerinden mükellef adına ceza ihbarnamesi düzenlenmiş ve bu ihbarname mükellefe 25.08.2008 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Mükellef B böylelikle bir diğer giderim yolu olan yargı yoluna giderek vergi dairesinin hakkında tesis etmiş olduğu ceza ihbarnamelerinin, nedenleri Örnek olay 1'de açıklandığı üzere, hukuka aykırı olduğu iddiasıyla otuz günlük dava açma süresi içinde 15.09.2008 tarihinde vergi mahkemesinde dava açmıştır.

Süresi içinde açılan dava, kendisine havale edilen hakimi tarafından ilk incelemeye tabi tutulmuş, dava dilekçesinde, İYUK 14. madde uyarınca görev ve yetki, idari merci tecavüzü, husumet vb. yönlerden sakınca olmadığı anlaşılacak şekilde tebligata çıkarılmıştır.

Mükellef iddiasında yapılan gelir vergisi tarhiyatı ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı ile özel usulsüzlük cezasının yasal bir dayanağının olmadığını, birtakım yanlış hesaplamalar sonucu matrah takdir edildiğini, verginin gerçek mahiyetinin esas olduğunu, bu nedenle de aleyhine salınmış olan gelir vergisi ile vergi ziyayı cezasının ve

özel usulsüzlük cezasının terkin edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

İdare ise savunmasında, vergi incelemesi esnasında mükellefin bir kısım satışlarına belge düzenlemediğini, bu durumu yapılan tahkikat sırasında verdiği ifadelerde kendisinin de beyan ettiği, dolayısıyla mükellef adına yapılan resen tarhiyatların hukuka uygun olduğunu belirterek davanın reddi gerektiğini vurgulamıştır.

18.09.2008 tarihinde, mahkeme, evvelce tarh edilen bir vergiye ilişkin ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi mümkün olduğundan ikmalen tarhiyat yapılması gerekirken, vergi inceleme elemanınca resen takdir yoluyla vergileme yapılabilmesi için yasa maddesi hükmünde öngörülen koşulların gerçekleştiği kesin ve açık olarak ortaya konulmadan, eksik incelemeye dayalı olarak yapılan hesaplamalar sonucu belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği hususunda hüküm kurarak mükellef B lehine davayı sonuçlandırmıştır. Davalı vergi dairesi tarafından dava temyiz edilmiş olup Danıştay Dairesince karar onanmıştır.

#### **3.2.3.4. Sonuç**

Sonuç olarak, benzer nitelikteki iki olayda, mükelleflerin ihtilafın giderimi için başvurduğu yöntem farklılık göstermiştir. Örnek olay 1'deki mükellef A, adına yapılan resen tarhiyat sonucu oluşan vergi ve cezayı uzlaşmaya götürmüştür. Aslında mevcut vergi kanunlarındaki hükümler ile anılan duruma benzer konulardaki mahkeme ve Danıştay kararları detaylı analiz edildiğinde yapılan tarhiyat türünün uygun bir yöntem olmadığı açıkça ortadadır. Nitekim Vergi Davası Daireleri'nin "işletmenin uğraş konusu itibarıyla vergi matrahının oluşumunu etkileyebilecek olan iskonto tutarları ifadeye dayalı fire ve kar oranı gibi bir kısım veriler esas alınarak yapılan hesaplama sonucu bulunan dönem kazancının beyana göre farklı olması nedeniyle defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı sonucuna ulaşıldığı, resen takdir nedeni kişisel kanaat ve karinelere dayalı olarak kabul edilmiş bulunduğu kanunda öngörülen anlamda resen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceği, cezalı tarhiyatta yasaya uygunluk görülmediği gerekçeleriyle verilen Danıştay Üçüncü Dairesinin 10.2.2000 günlü ve E:1998/3654, K:2000/540 sayılı kararının yerinde olduğu, bu nedenle davanın reddi yolundaki ısrar kararının hukuka uygun bulunmadığı gerekçesiyle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı ısrar kararının bozulmasına..."

şeklindeki 09.02.2001 tarih ve E:2000/293, K:2001/57 sayılı kararı da bu yöndedir. Gerek vergi kanunlarının hükümleri gerekse mahkeme kararları bu yönde iken örnek olay 1'deki mükellef A'nın yargı yoluna başvurarak adına tahakkuk eden vergi ve cezadan tamamen kurtulması mümkün iken, uzlaşmaya giderek toplam 783,21 TL vergi ve cezaya muhatap kalarak ödemesi; mükellef A ile mükellefi A'yı temsile yetkili olanların temsil ettiği grupların çıkarlarını korumada ne kadar etkili oldukları ve dolayısıyla vergi ihtilaflarının gidermede farklı yöntemlere ne kadar hakim oldukları ile ilgili soru işareti oluşmaktadır. Mükellef B, kendisi için en avantajlı yol olan yargı yolunu izleyerek vuku bulmuş olan bir vergi ihtilafını en uygun şekilde sonuca kavuşturmuştur.

Ancak mükellef A ise vergi ihtilafı yollarından olan uzlaşma yolunu tercih edip komisyonun vermiş olduğu teklifi kabul ederek vergi dairesiyle uzlaşması neticesinde kendisiyle aynı hukuki durumda olan mükellef B'ye nazaran birtakım fazladan giderlere katlanmak zorunda kalmıştır. Her ne kadar mükellef A açısından en avantajlı yöntemin yargı yoluna başvurmak olduğu ortada olsa da; taraflar arasında meydana gelen ihtilafın miktar olarak düşük olması ve bu nedenle de mükellef A'nın bu ihtilafı bir an önce sonlandırma isteği, mükellef A'nın yargı yoluna değil de uzlaşma yoluna gitmesini sağlayan bir etken olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

### **3.2.3.5. Örnek Olay 3**

Kocaeli de ikamet eden mükellefin aracında tadilat yaptırması ile birlikte yapılan inceleme sonucunda aracının 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun ilgili maddeleri uyarınca nevi değiştirmesi üzerine vergi dairesi tarafından ÖTV ve buna ilişkin vergi ziyayı cezası tesis edilmesi üzerine mükellef tarafından mezkur vergi ile vergi ziyasının terkinin için çeşitli kanun yollarına başvurulmuştur. Aşağıda vergi inceleme aşamasından başlayıp ihtilafın doğumuna ve bu ihtilafın çözümünde hangi yolların kullanıldığına, kullanılan yolun mükellef açısından en avantajlı yol olup olmadığına ilişkin bir örnek olay sunarak irdelemelerde bulunacağız. Yine vergi mahremiyeti ilkesi gereği söz konusu mükellefi, Mükellef C olarak isimlendireceğiz.

#### **3.2.3.5.1. Genel Bilgi**

Mükellef C, 41 ABC 006 plaka numaralı volkswagen 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm<sup>3</sup> silindir hacmindeki aracını 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II

sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan mallara dönüştürmüş olup mükellefin hesap ve beyanlarının aracının 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15/2-b maddesi yönünden incelenmesi neticesinde eleştiriyi gerektiren hususlara raporun izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

### **3.2.3.5.2. Usul İncelemeleri**

Mükellefin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15/2-b maddesine göre vermesi gerektiği ÖTV farkına ait 2A no.lu ÖTV beyannamesini kanuni süreler içerisinde vermediği tespit edilmiştir. Mükellef adına 213 sayılı VUK'un 352/I-1 maddesi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmekte olup, bu fiil aynı zamanda aynı kanunun 30/1. maddesi uyarınca re'sen takdir nedeni de olduğundan cezanın iki kat olarak uygulanması ve ceza uygulaması konusunda mezkûr yasanın 336. madde hükümlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir.

### **3.2.3.5.3. Hesap İncelemeleri**

#### **3.2.3.5.3.1. Yasal Açıklamalar**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listenin 87.02 tarife pozisyonunda şoför dahil 10 ve daha fazla kişi taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (otobüs, midibüs ve minibüsler) yer almaktadır.

II sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda ise binek otomobiller ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar diğer motorlu taşıtlar yer almakta olup, 87.02 pozisyonuna girenlerin bu grupta yer almadığı belirtilmiştir. 87.03 tarife pozisyonundaki araçlar için motor silindir hacmine göre vergi oranları tespit edilmiş olup 01.11.2004 tarihli ve 2004/8032 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre;

-Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler için %37 , (01.08.2002 tarihinden itibaren %27, 18.06.2004 tarihinden itibaren %30, 03.08.2004 tarihinden itibaren %30)

-Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> ü geçen fakat 2000 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler için %60 , (01.08.2002 tarihinden itibaren %46, 18.06.2004 tarihinden itibaren %51, 03.08.2004 tarihinden itibaren %52)

-Motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup> ü geçenler için %84 , (01.08.2002 tarihinden itibaren % 50, 18.06.2004 tarihinden itibaren %55.55, 03.08.2004 tarihinden

itibaren %75) oranında ÖTV uygulanmaktadır.

II sayılı listenin 87.04 tarife pozisyonunda da eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar yer almaktadır. Bunlardan azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasında başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda penceresi olanlardan (kapalı kasa olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler hariç):

- Motor silindir hacmi 3000 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler için % 10,
- Motor silindir hacmi 3000 cm<sup>3</sup> ü geçen fakat 4000 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler için %52,
- Motor silindir hacmi 4000 cm<sup>3</sup> ü geçenler için %75, kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar % 10, diğerleri ise % 4 oranında ÖTV ye tabi tutulmuşlardır.

Görüldüğü üzere Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II sayılı listedeki esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş olan araçlardan şoför dahil 9 kişiye kadar insan taşıyanlar 87.03 tarife pozisyonunda, şoför dahil 10 ve üzerinde insan taşıyanlar ise 87.02 tarife pozisyonunda yer almaktadır.

ÖTV kapsamına giren diğer mallarda olduğu gibi II sayılı listedeki araçlar da Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan mallardır. II sayılı listedeki araçların tanımı veya vergilendirilmesinde Türk Gümrük Tarife Cetveli dışında herhangi bir mevzuata atıfta bulunulmamıştır. Bu nedenle II sayılı listedeki araçların tanımı ve vergilendirilmesinde Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu veya diğer mevzuatlardaki araç tanımlarının esas alınmasına imkan bulunmamaktadır.

Diğer yandan Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2. maddesinin 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla değişik b bendi hükmü ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02(otobüs ve midibüs hariç), 87.03 ve 87.04 (diğerleri grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte ÖTV alınması öngörülmüştür.

İlk iktisabından sonra tadilat yapılan araçlar için Kanunun 15/2-b maddesine göre ek ÖTV tarhiyatı uygulanmasında da bu tanımlara göre işlem yapılacağı tabidir.

Kanunun sözü edilen 15. maddesinin 3. fıkrasında bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak 31.07.2003 tarihli ve 2003/1 sıra no.lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, kanuna ekli II sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan araca dönüştürülmesi durumunda, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılacak olan kişi ve kuruluşlar tarafında, kayıt ve tescil işleminden önce bu işlemin yapılacağı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile yetkili vergi dairesine 2A numaralı ÖTV beyannamesi verilmek suretiyle işlem yapılacağı açıklanmıştır.

### **3.2.3.5.3.2. Yapılan İnceleme Ve Tespitler**

İnceleme konusu olayda, ilk iktisabı 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus olarak yapılan volkswagen 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm<sup>3</sup> silindir hacmindeki aracın, daha sonra TSE kurumu tarafından düzenlenen ve aracın 8+1 taşıma kapasiteli olduğunu gösteren ve TSE teknik belgesinde belirtilen değişikliğin 20.05.2004 tarihi ve 123456 sayı itibariyle kayıt ve tescil ettirildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu araca ait Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2. maddesi kapsamında yer alan dönüştürme işlemi aynı maddede değişikliğin kayıt ve tescil tarihi olarak öngörülen 20.05.2004 tarihinde gerçekleşmiştir.

Yukarıda yasal açıklamalar bölümünde belirtildiği üzere 8+1 kişi taşıyan araçlar Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Tadil edilen aracın . Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik veya Trafik Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca “minibüs “olarak tescil edilmesi , bu aracın Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer alan araçlar kapsamına girmesini engellememektedir. Çünkü Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda tadilat yapılan araçların tanımlanmasında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun değil , Karayolları Trafik Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği veya Araçların İmal, Tadil, ve Montajı Hakkında Yönetmeliklerin geçerli olacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Mükellef, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2. maddesinin 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla değişik b bendi hükmü ile kayıt ve tescile tabi aracını, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife



pozisyonda yer alan 8+1 kişi taşıyan araca dönüştürdüğü halde motorlu taşıtlar vergisi ile yetkili olan vergi dairesine 2A numaralı ÖTV beyannamesini vermemiştir.

Bu nedenle ilk iktisabını 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus olarak yapılan aracını 87.03 tarife pozisyonunda yer alan 8+1 kişi taşıyan araca dönüştürdüğü halde yasal süresi içinde dönüşüme ilişkin 2A numaralı ÖTV beyannamesini vermediği tespit edilen mükellef adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/1 maddesi uyarınca özel tüketim vergisinin re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

İnceleme konusu wolkvagen 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm3 silindir hacmindeki aracın, 87.04 pozisyonundaki ilk iktisabına ilişkin olarak 17.05.2004 günlü tahakkuk fişi karşılığında verilen 2A nolu ÖTV beyannamesindeki tahakkuk miktarı olan 30.010.12 TL ÖTV matrahına %4 oranında ÖTV oranının uygulanması suretiyle alınan vergi 1200,40 TL dir. Söz konusu bu tutar 17.05.2004 günlü 1 sayılı alındı ile vergi dairesine ödenmiştir.

Yukarıda, aracın 87.03 tarife pozisyonunda yer alan 8+1 kişi taşıyan araca dönüştürülmesine ilişkin olarak değişikliğin kayıt ve tescili tarihindeki ÖTV oranı %46 dır.

Bu durumda 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2. maddesinin 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla değişik b bendi hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/1 maddesi uyarınca tarh edilmesi gereken özel tüketim vergisi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

**Tablo 10: Özel Tüketim Vergisi Tutarı**

Açıklama	Tutar
Özel tüketim vergisi matrahı	30.010,12
Hesaplanan özel tüketim vergisi (%46)	13.804,65
Daha önce ödenen özel tüketim vergisi (%4)	1.200.40
Re'sen tarh edilecek özel tüketim vergisi	12.604,25

Yukarıda tabloda belirtilen fark özel tüketim vergisinin 213 sayılı VUK'un 30/1

maddesi uyarınca mükellef adına re'sen tarh edilmesi, tarh edilecek ÖTV üzerinden VUK' un 341. ve 344. maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda vergi dairesi tarafından yukarıda anılan miktarlarda re'sen ÖTV tarhiyatı yapılmış ve bu buna müteallik bir kat vergi ziyai cezası kesilmiştir.

#### **3.2.3.5.4. Başvurulan Giderim Yöntemi**

Vergi dairesi tarafından tesis edilen ceza ihbarnamesi ilgiliye 30.04.2007 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef ortaya çıkan ihtilaf üzerine kanunda gösterilen yollardan yargı yolunu tercih ederek dava dilekçesi hazırlamış ve vergi mahkemesinde 30 günlük süre içinde dava açılmıştır.

Vergi mahkemesi başkanının dosyayı ilgili hakime havale etmesi üzerine dava dilekçesi İYUK 14. maddesinde belirtilen hususlara uygun olup olmadığı yönünden incelenmiş, bu hususlara aykırı herhangi bir şeye rastlanılmadığından savunma ve cevap dilekçelerini tedarik edip dosyayı tekemmül ettirmek amacıyla tebligat işlemi yapılmıştır.

Gelen savunma ve savunmaya karşı cevap dilekçelerinden sonra dava dosyası tekemmül etmiş ve işin esası hakkında karar verebilmek için dava dosyası mahkeme başkanının başkanlığında heyete sunulmuştur. Yapılan tartışma ve görüşmelerden sonra mahkeme tarafından işin esası hakkında şu şekilde bir karar verilmiştir.

Dava, ilk iktisabı yapılan 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm3 silindir hacmindeki aracın, 20.05.2004 tarihinde şoför dahil 9 oturma yeri bulunan araca tadil edilmesi üzerine, 05.02.2007 tarihli sınırlı vergi inceleme raporuna dayanılarak 12.04.2007 tarihli re'sen tarh edilen ÖTV ile vergi ziyai cezalı vergi ceza ihbarnamesinin terkinin istemiyle açılmıştır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanun ile değişik 15. maddesinin 2. fıkrasının b bendi ; “ II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02(otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (diğerleri grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişikli uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan

oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.” hükmü yer almaktadır.Kanuna ekli II sayılı listenin, 87.02 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon no.sunda; 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar ismi altında,

-Otobüsün % 1

-Midibüsün %4

-Minibüsün % 9 vergi oranına tabi oldukları,

87.03 GTİP no.sunda da; 87.02 tarife pozisyonlarına girenlerin hariç olduğu belirtilerek bu pozisyonda, binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş taşıtlar açıklanmış, silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup> ü geçmeyenler için %46 oranında vergilendirilmiş, eşya taşımaya mahsus araçlar ise 87.04 GTİP no.sunda değerlendirilmiş, silindir hacmi 3000 cm<sup>3</sup> geçmeyenler % 10 vergiye tabi tutulmuştur.

Anılan yasa maddelerinin birlikte incelenmesinden görüleceği üzere, aracın imalinde tabi olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunda sonradan yapılan tadilat nedeniyle meydana gelen değişme sonucunda farklı vergi oranları gündeme gelmekte, imalinden sonra araçta yapılan değişiklikler niteliksel bir değişiklik olarak algılanmakta ve ilk halindeki matrah üzerinden tadilat sonrasında yeni şeklini alan araç Kanuna ekli listede belli edilmiş farklı vergi oranına tabi kılınmaktadır. Böylece tadilat yapılarak niteliği değiştirilmiş araç ile bu aracın ilk iktisabındaki hali arasındaki rekabet eşitsizliği ve vergileme adaletsizliği önlenmeye çalışılmıştır.

Diğer taraftan, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 4. bendi ile 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 3. maddesi; yapısı itibariyle sürücüsü ile birlikte 9 ila 15 oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş araçları minibüs olarak tanımlamıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli II sayılı listedeki düzenlemeden ise bu Kanunun uygulanmasında şoför dahil 10 veya daha fazla kişi taşıyan araçların minibüs statüsünde değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Kanunlarca önceden belli edilmiş birtakım özel malların vergilendirilmesi rejiminin düzenlendiği özel tüketim vergisi uygulamasında, sadece bu uygulama için düzenlenmiş olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun esas alınması gerektiği açıktır. Kaldı ki bu uygulama esnasında, bahsi geçen Kanunda, başkaca bir mevzuatın da dikkate alınacağına dair bir hüküm

bulunmamaktadır. Esasında Kanun, Türk Gümrük Tarife Cetveline atıfta bulunarak gümrük tarife istatistik pozisyonların vergi oranlarını belirlemede yardımcı olarak kullanmıştır. Dolayısıyla özel tüketim vergisi uygulamasında, bahsi geçen cetvele yapılan atıf haricinde, başkaca bir düzenlemenin dikkate alınabilmesi de mümkün değildir.

Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi ile çok amaçlı olarak kullanılan araçlar ile ilgili vergileme rejiminin yarattığı adaletsizlik ve rekabet eşitsizliği giderilmeye çalışılmış, araçların ilk iktisabından sonra başka bir gruptaki araca dönüştürülmesi ile ortaya çıkan vergi kayıplarının engellenmesi, araçların binek otomobili gibi kullanılmasına rağmen kamyonet gibi araçlarla aynı oranda vergilendirilmesi sonucu oluşan rekabet eşitsizliğinin giderilmesi ve bu yolla vergi adaletinin sağlanması amaçlanmıştır.

Dava konusu olayda taraflar arasında, aracın 87.04 gümrük tarife istatistik pozisyonundan 87.03 gümrük tarife istatistik pozisyonuna dönüştürüldüğü ihtilafsız olduğundan, vergi dairesince Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2-b madde, fıkra ve benî uyarınca aracın tadilatı sonrasında gümrük tarife istatistik pozisyonunda değişiklik meydana gelmesi ile aracın tabi olduğu vergi oranının değişmesine ilişkin düzenlemeye uyularak ek vergi tarhiyatına gidilmesi mer'î mevzuat çerçevesinde yerinde görülmüştür.

Davanın vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına yönelik kısmında ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde; vergi ziyayının mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade ettiği belirtilmiş olup, vergi incelemesine başlanılmasından sonra yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle mahkeme davanın reddine karar vermiş, vergi dairesi tarafından tesis edilen ceza ihbarnamesi süresinde ödenmediği için mükelleften gecikme faizi de uygulanarak tahsil edilmiş, aynı zamanda yargılama giderleri de davacı üzerinde bırakılmıştır.

### 3.2.3.5.5. Sonuç

Meydana gelen vergi uyuşmazlığının gideriminin de davacı tarafından uygulanan çözüm yolu kendi açısından avantajlı bir yol almaktan çıkmış aksine davacıyı daha da fazla zarara uğratmıştır.

Ancak davacı; vergi ihtilafının meydana gelmesiyle gerekli tahkikatları yaparak ihtilaf konusunda vergi mahkemelerinde daha önce bu konuyla ilgili emsal kararlar verilip verilmediğini araştırarak verilmiş emsal kararların davacıların aleyhine sonuçlandığının farkına varıp idari yollardan diğerlerini seçmiş olsaydı, davacı aşağıdaki tablo 'de yer alan miktarlar üzerinden vergi borcunu ödeyip ihtilafı kendi açısından en avantajlı şekilde ortadan kaldıracıktı. (Uzlaşma komisyonunun sadece vergi ziyai cezasının % 70' lik kısmını indirdiğini varsayılmaktadır.)

**Tablo 11: Uzlaşma Komisyonunda Talep Edilen Vergi Tutarları**

Başvurulan giderim yöntemleri	Ödenmesi gereken tutar
Düzeltilme	Ortada vergi hatasından kaynaklanan bir durum olmadığı için bu yola başvurulamaz
Cezada indirim	$(12.604,25(A.P.)+12.604,25/2+13.801,65(G.F.))=32.708,03$ TL
Pişmanlık ve ıslah	Vergi incelemesi esnasında bu yola başvurulamaz.
Uzlaşma	$(12.604,25(A.P.)+12.604,25*0,30+13.171,44(G.F.))=29.556,96$ TL

Bu durumda davacı eğer kanun yollarından olan uzlaşma yolunu tercih etseydi vergi dairesine 29.556,96 TL ödeyerek vergi ihtilafını en avantajlı şekilde sona erdirmiş olacaktı.

### 3.2.3.6. Örnek Olay İncelemelerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Vergi ihtilaflarında kullanılan giderim yöntemlerinden en avantajlısının seçilmesinin ve bunun olası etkilerinin uyuşmazlığın tarafları ve vergi yargısı üzerindeki etkilerinin saptanmaya çalışıldığı bu çalışmada, yapılan odak grup görüşmeleri ve birebir görüşmelerden önce Kocaeli'de vuku bulan vergi ihtilafları üzerinde örnek olay

çalışması yapılmıştır.

Bu çalışmada, mükelleflerin vergi ihtilafları ile karşılaştıkları zaman, bunu en avantajlı bir şekilde sonuçlandırmak için araştırmalarda bulunup bulunmadıkları, bulunmuşlarsa seçtikleri yolun kendileri açısından en doğru yol olup olmadığı ve bu durumun idare ve özellikle vergi yargısı üzerindeki etkileri hususundaki sorulara cevap aranmıştır.

Yapılan örnek olay çalışmasında mükelleflerin vergi ihtilafları ile karşılaştığında gerekli tahkikatı yapmadığı, kanunda belirtilen yöntemlerin tamamını göz önünde bulundurmuyarak çeşitli yollara başvurdukları, bunun sonucunda ise bazı ekonomik zararlarla karşılaştıkları, bu arada gerekli araştırma yapıldığında, doğru ve uzman kişilerin bilgine başvurularak dava yoluna gidilmeden birtakım uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi gerektiği, diğer yandan idarelerin tesis ettiği işlemlerin dayanağı incelemelerde her zaman doğru teknik ve yöntemlerin kullanılmadığı, bu durumda tesis edilen işlemleri hukuki olarak sakatladığı tespit edilmiştir.

### **3.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemlerinin Genel Etkilerinin Araştırılması İçin Gerçekleştirilen Görüşmeler ve Sonuçların Değerlendirilmesi**

#### **3.3.1. Görüşme Metoduna İlişkin Araştırmanın Amacı ve Yararı**

Bu araştırmanın amacı, mükelleflerin karşılaşmış oldukları vergi ihtilaflarında, kendileri açısından en avantajlı yolu seçip seçmedikleri hususunda yeterli bir bilgiye sahip olup olmadığının belirlenmesi olması nedeniyle gerçek hayatta meydana gelen olayların derlenmesi ile yapılan örnek olay incelemelerinden elde edilen veriler ve analizlerin uygulamanın içerisinde yer alan ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda tarafsız konumda bulunan vergi yargısı çalışanları ile yapılan birebir ve odak grup görüşmeleri neticesinde uygulayıcıların görüşlerinin yapılan örnek olay incelemelerinde çıkan sonuçlar ile kıyaslama olanağı elde edildiği gibi, konu hakkında daha açıklayıcı ve anlaşılır sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır.

#### **3.3.2. Görüşme Metoduna İlişkin Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Sosyal bilimlerde, sosyal olay ve olgular üzerinde durulduğundan, en çok kullanılan yöntem nitel araştırma yöntemleridir. Bu çalışmada da nitel araştırma yöntemlerinden odak grup görüşmesi ve birebir görüşme şeklinde gerçekleştirilen görüşme yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmada Kocaeli Vergi Mahkemesinde görev yapmakta olan vergi mahkemesi üyeleri ve mahkeme başkanı ile odak grup görüşmesi ve birebir görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada mahkeme başkanı ve iki mahkeme üyesinden oluşan 3 kişilik bir grup oluşturularak 2 saate yakın görüşme yapılmış, ayrıca iki ayrı mahkeme üyesiyle de odak grup görüşmesinde elde edilen veriler ışığında birebir görüşmeler yapılarak konunun daha ayrıntılı değerlendirilmesi imkanı elde edilmiştir.

Araştırmada ayrıca bu tarz bir yöntemin seçilmiş olmasının nedeni yapılan örnek olay incelemesinde elde edilen sonuçların, uygulayıcıların konu hakkında vermiş olduğu bilgiler ve düşünceleri ile karşılaştırarak yapılan analizin yeterli olup olmadığını saptamak ve bizzat uyuşmazlığı çözümleme konusunda yetkili olan kişilerin olaya bakış açısı hakkında derinlemesine bilgi sahibi olabilmektir.

Seçilen odak grup görüşme ve birebir görüşme metodu ile incelenen konuya ilişkin sorunlar ve beklentiler, görüşülen kişilerin deneyimleri ve olaylara yükledikleri anlamlar değerlendirilerek temel örüntüler ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Ayrıca araştırılan konu ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar daha subjektif ve genel değerlendirmelerden oluşmaktadır. Uyuşmazlığın çözümünde var olan mevcut çözümlerin hangisinin mükellef açısından avantajlı veya dezavantajlı olduğunu ilk bakışta ortaya koymak her zaman mümkün olmadığı gibi, mevcut yollar dışında uygulamaya konulabilecek alternatif çözüm önerileri de net değildir. Bu nedenle bir kişi tarafından ortaya konulan fikrin diğer bir kişi tarafından geliştirilmesi ve yaratılan beyin fırtınası sonucunda çok detaylı bilgilere ulaşılabilmektedir.

Yapılan görüşmelerde katılımcılara önceden bire bir yapılandırılmış sorular sormak yerine konu ile ilgili genel başlıklar tespit edilmiş ve görüşmelerin akışı çerçevesinde sorular biçimlendirilmiştir. Herkese yeterli derecede söz hakkı verilmiştir.

### **3.3.3. Bulgular**

Araştırmada odak grup görüşmeleri ve birebir görüşmeler sonucunda öne çıkan saptamalar vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri ve olası etkileri açısından idari ve yargısal çözüm yolu üzerindeki düşünceler ve geleneksel çözüm yöntemleri dışındaki alternatif çözüm önerileri olarak üç ana başlık altında toplanmıştır.

### 3.3.3.1. İdari Çözüm Yolu Üzerindeki Düşünceler

İdarenin, temelinde kamu hizmetlerini görmek amacıyla, mükelleflerden toplamış olduğu vergilendirme işlemleri, niteliği itibarıyla idari işlem statüsündedir. Bu nedenle idarenin yapmış olduğu her türlü işlem hukuka uygun olmak zorundadır. Bu kural hukuk devletinin bir gereğidir.

Bu amaçla vergi idaresi ile mükellefler arasında kimi zamanlarda çeşitli anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların ortaya çıkmasında ise temel faktör, ya idarenin tesis ettiği hukuka aykırı işlemler ya da idarenin denetimler esnasında mükelleflerin matrahı düşük beyan etmesi ya da hiç beyan etmemesi gibi nedenlerle yaptığı tarhiyatlardır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenme yolunun denenmesi vergi borçlusu açısından vergi ve cezalarda indirim olanağı sağlamak ve harcamalarını emek ve zaman kaybını engelleme gibi olumlu sonuçlar doğurmaktadır.

“Uyuşmazlıkların yargı önüne taşınmadan idari aşamada çözümlenmesi, mükellefe vergi ve cezalarda indirim olanağı sağlayabilmektedir. Bu kapsamda, 213 sayılı Yasanın 376. maddesi örnek olarak verilebilir. Bu maddedeki hüküm uyarınca mükellef adına tahakkuk ettirilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasında ilgili vergi dairesine başvurarak indirim uygulamasından yararlanma olanağına sahiptir. Mükellef veya vergi sorumlusu indirimli olarak ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmayacağı belirtilmiştir. Bu yasa maddesinde dava açılmamak şartıyla mükellefler adına kesilen cezalar için tanınan indirim nedeniyle çok sayıda vergi uyuşmazlığı yargı aşamasına taşınmadan çözümlenmektedir.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ek 1. maddesi uyarınca mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile ilgili olarak kanunda yazılı şartların gerçekleşmesi durumunda idarenin mükellefler ile uzlaşabileceği belirtilmiştir. Mükellefler adına tarh edilen vergi ve kesilen cezaların tebliğ edilmesinden sonra bu Yasa maddesi çerçevesinde uzlaşma yoluna gidilmekte ve mükellefle uzlaşma komisyonu arasında yapılan görüşme sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezanın belirli bir tutarında dava açmamak koşuluyla anlaşarak bu konudaki ihtilaf kesin olarak çözümlenmektedir.

Bu sayede uyuşmazlıklar sona erecek ve mükellefler yargı aşaması süresince harcamalarını emek, zaman ve bazı giderlerden kurtulacaklardır. Diğer yandan idari aşamada uyuşmazlık giderilmeyip dava konusu edilir ve dava davacı mükellef aleyhine sonuçlanırsa katlandıkları yargılama giderleri, harcadıkları emek ve yitirdikleri zaman kaybının yanında bir de gecikme faizi ödemekle yüz yüze kalabileceklerdir.” (Vergi Mahkemesi Hakimi)

Vergi uyuşmazlıklarını dava açmadan sona erdirmeye amaçlayan idari çözüm yolunun idare açısından olumlu sonuçları olmaktadır.



“Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi ile vergi idaresi salınan vergi ve cezaların bir an önce Hazinesinin kasasına girmesini sağlayacaktır. Ayrıca uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile uyuşmazlığın yargı önüne getirilmesi halinde idarelerin savunma vermek ve davayı takip etmek için harcayacakları emek ve zaman kaybı yaşanmamış olacaktır. Ayrıca yapılan yargılama neticesinde idare haksız çıkar ise, davacının avukatının olduğu durumlarda yargılama giderlerinin yanında avukatlık ücreti de ödemek zorunda kalacaktır.”(Vergi Mahkemesi Hakimi)

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenme yolunun denenerek ihtilafın yargı önüne getirilmemesinin mükellef açısından olumsuz sonuçları olabilmektedir. Bu durum örnek olay 1’de olduğu gibi mükellefin önceden verilen mahkeme kararlarından habersiz olması ve yeterli hukuki bilgiye sahip olmamasından veya ihtilafın miktarının düşük olmasından kaynaklanabilmektedir. Bu durum mükellef açısından aleyhe sonuç doğurmaktadır.

“İdareler işlem tesis ederken eksik incelemeye dayalı olarak, mevzuatta aranan koşulları yerine getirmeden işlemler düzenleyebilmektedir. Bu tür işlemlerin dava konusu edilmesi mükellefler açısından büyük fayda sağlayacaktır. Örneğin takdir komisyonlarının verecekleri kararların kapsamını belirleyen 213 sayılı Yasanın 31/8. maddesinde; takdir komisyonu kararlarında takdir edilen matrahın dayanaklarının kararda gösterilmesi gerektiği açıkça belirtildiğinden, komisyonun, tarhi gereken vergiye ait matrahın gerçeğe en yakın miktarının saptanması için gerekli araştırmaları yapması zorunludur. Bu yasal zorunluluğa rağmen takdir komisyonları genellikle, takdir ettiği vergi matrahını, mükellef ve emsali mükellef beyanları, haricen yapılan araştırmalar ile sair tespitlere göre tespit edildiğini belirterek soyut ifadeler kullanmakta, görülen davalarda tespitlere ilişkin herhangi bir bilgi vermediği ve kararın dayanaklarını göstermediği görülmektedir. Bu nedenle tüm Türkiye’de olduğu gibi Mahkememizce de, takdir komisyonunun takdir ettiği matrahların dayanağını ayrıntılı şekilde açıklamaması nedeniyle kararın Yasa maddesinde belirtilen niteliğe sahip olmadığından bahisle davanın kabulü yönünde kararlar verilerek vergi ve cezalar kaldırılmaktadır. Bu tür artık içtihat haline gelmiş kararlardan haberi olmayan mükelleflerin ayrıntılı inceleme yapılmaksızın soyut gerekçelerle verilen takdir komisyonu kararları sonucunda tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açmaması durumunda hukuka ve mevzuata uygun olmayan tespitlere dayalı olarak belki de olduğundan çok fazla olarak tarh edilen vergi ve cezasını ödemek durumunda kalabilmektedir.”(Vergi Mahkemesi Hakimi)

Uyuşmazlıkların çözümünde denenen idari çözüm yolunun sonuçsuz kaldığı bazı durumlar olabilmekte ve ihtilafın idari aşamada giderilmemesinin vergi yargısı açısından olumsuz sonuçlar doğurduğu yönünde düşünceler oluşmuştur.

“Türk Vergi Hukukunda uyuşmazlıkların çözüm yöntemleri idari ve yargısal çözüm şeklinde gerçekleşmektedir. Uzlaşma ve düzeltme müesseseleri idari çözümler olup, yargısal çözüm yolu ise bağımsız yargıçlardan kurulu mahkemeler eliyle uyuşmazlığın sona erdirilmesidir. Vergi uyuşmazlıklarını dava açılmadan önce sona erdirmeye amaçlayan idari çözüm yöntemleri, bazen amacının dışında

sonuç doğurabilmekte, yeni uyuşmazlıklar yaratabilmekte bazen de hak kayıplarına yol açabilmektedir. Örneğin, mükellef tarafından yapılan uzlaşma başvurusunun, vergi idaresince söz konusu başvurusunun uzlaşma kapsamında olmadığı gerekçesiyle uzlaşmaya varılamaması halinde, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalandığı tarih itibariyle dava açma süresi geçmiş olması muhtemel olup, bu durumda uzlaşma başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı tartışması gündeme gelmekte ve hak kayıplarına yol açabilmektedir. Kuşkusuz vergi uyuşmazlıklarının dava aşamasından önce idari aşamada çözülmesi iş yükü bulunan Vergi Mahkemeleri yönünden olumlu etkiler yaratacaktır. Muhtemel bir dava açılmaması nedeniyle, Mahkemenin baktığı davalara ayıracağı zaman diliminde artış olacaktır. Aksi durumda ise iş yoğunluğu nedeniyle dosyaların karara bağlanması süreci uzayacaktır.”(Vergi Mahkemesi Hakimi)

### 3.3.3.2. Yargısal Çözüm Yolu Üzerindeki Düşünceler

İdarenin yaptığı her türlü eylem ve işlemlerin yargı yolunun açık olması, Anayasamızın 125. maddesiyle güvence altına alınmıştır. Bu ilke hukukun üstünlüğünün bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme işlemlerini de idarenin tesis ettiği bir işlem olarak kabul ettiğimizden doğal olarak bu işlemlerin de yargı organları tarafından hukuki denetiminin yapılması gayet doğaldır. Ortaya çıkan vergi ihtilaflarının idare ile mükellef arasında çözüme kavuşturulamaması sonucunda yargı yoluna başvurulması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Bazı uyuşmazlıklarda idareler tarafından daha önceden verilmiş benzer mahkeme kararları olmasına rağmen bu kararlar yok sayılarak hukuka ve içtihatlaraya aykırı işlem düzenlediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Mükellefler ve vergi sorumluları gelişen teknoloji ve mahkeme kararlarına erişimin daha rahat hale gelmesi nedeniyle yapacakları basit araştırmalar ile örnek olay 2 de olduğu gibi kendileri açısından avantajlı olan yargısal çözüm yolunu seçmelidirler. Ancak idarelerin bu tür hukuka aykırı davranma yönündeki ısrarcı tutumlarının vergi yargısı açısından olumsuz sonuçları olduğu yönünde görüş birliğine varılmıştır.

“Vergi idaresi yürütme erkinin uzantısı olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak, Anayasa tarafından idari işlem ve eylemlerin yargısal denetimi bağımsız mahkemelerden teşekkül eden idari yargıya bırakılmıştır. Bazı konularda ilk derece mahkemelerince verilen ve Danıştay tarafından onanan iptal kararlarının yargısal içtihat haline gelmesine karşın, vergi idaresince mahkeme kararlarının yok sayılarak, aynı konuda mahkemelerin içtihatlarına aykırı işlemler tesis etmekte ısrarcı davrandığı görülmektedir. Bu durum Hukuk Devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Örneğin fatura düzenlememe fiili tek bir tespite dayanması nedeniyle tespit sayısı esas alınarak tek bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği hususu yargı kararlarında içtihat haline gelmesine karşın, vergi idaresi ısrarla, düzenlenmeyen belge sayısı kadar özel usulsüzlük cezası kesilmesi

uygulamasını devam ettirmiştir. Bu durumda yargının iş yükünü daha da artırmaktadır.”(Vergi Mahkemesi Hakimi)

Bazı uyuşmazlık türlerinde ise mükellef açısından, yukarıda yer alan örnek olay 3 çalışmasında olduğu gibi, aleyhe benzer kararlar olmasına rağmen mükelleflerin yeterli araştırmayı yapmaması, bilgi eksikliği vb. nedenlerle yargısal çözüm yolunun çok sık başvurulmuş bir yol olduğu yönünde paydaşlarda görüş birliği oluşmuştur. İdari çözüm yolları yerine yargısal çözüm yolunun çok sık tercih edilmesinin diğer mükellefler ve yargı erki açısından birtakım olumsuz sonuçları olmaktadır.

“Uyuşmazlıkta iki taraf ve birbiriyle çatışan iki menfaat vardır. Bu çatışan menfaatler konusunda uyuşmazlığın tarafları olan idare ve mükellef ortak bir noktada buluşamıyor ise en son başvurulması gereken yol yargısal çözüm yolu olması gerekirken, yani az önce meslektaşımın bahsettiği gibi yargı tarafların uyuşmadığı aşamada devreye girmesi gerekirken, adeta vergi idaresinin işlemlerinin ilk denetleyicisi konumuna gelmiştir. 2009 yılında Mahkememizde açılan dava sayısı 2600 civarında iken 2010 yılında bu rakam 4000 kadardır. Hakim ve personel sayısının artmadığı hususu dikkate alınırsa bizim 2010 yılında 2009 yılına göre 1,5-2 kat daha fazla çalışmamız gerekir. Zaten iş yükünün fazla olduğu bir durumda ne kadar fedakarlık yaparsak yapalım dava sayısındaki bu artış bazı dosyaların karara bağlanmasında gecikmelere sebebiyet vermektedir. Dosyaların karar bağlanmasındaki gecikmelerde yargıya olan güveni sarsmaktadır. Hepimizin bildiği ve sürekli dillendirdiğimiz gibi geciken adalet adalet değildir.” (Vergi Mahkemesi Hakimi)

Yargısal çözüm yolunun tercih edildiği durumlarda Vergi Yargısının işleyişinin yeterince bilinmemesinin, davayı takip edenlerin yeterli donanımına sahip olmamasının davacılar açısından hak düşürücü sonuçlar doğurduğu yönünde düşünceler belirtilmiştir.

“Davayı takip eden mükellef, hukuk müşaviri veya avukatın yeterli donanımına sahip olmaması ve vergi mevzuatı ile idari yargının işleyişine uzak olması nedeniyle hazırlanan dava dilekçelerinin İYUK 14. maddesinde yer alan usul hükümlerine aykırı olarak düzenlenmesi sonucunda yargının işleyişi sekteye uğradığı gibi davacılar açısından da hak kaybına neden olabilmektedir. Örneğin usulüne uygun olmayan dava dilekçeleri nedeniyle verilen dilekçe ret kararları, davada hasımın yanlış gösterilmesi nedeniyle verilen hasım düzeltme kararları, ya da düzeltme-şikayet gibi zorunlu başvuru yolları tüketilmeden açılan davalarda verilen merciine tevdi kararları gibi uyuşmazlığın esasını çözmeye yaramayan kararlar nedeniyle yargının daha etkin ve süratli işlemesi engellendiği gibi, idari yargıda dava açma süresinin idare mahkemelerinde olduğu gibi 60 gün zannedip, vergi mahkemeleri için öngörülen 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesi gibi durumlarda, idari aşamada uyuşmazlığı çözümlenemeyerek uyuşmazlığı yargıya taşımak isteyen mükellefler açısından hak düşürücü neticeler doğabilmektedir.”( Vergi Mahkemesi Hakimi)

### 3.3.3.3. Alternatif Çözüm Önerileri Üzerindeki Düşünceler

Yapılan tarhiyatlar neticesinde ise mükellefler, sorumlular ya da ceza muhatapları ya idarenin bu işlemini kabul edip gereğini yerine getirmekte ya da çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Bu yollardan birisi ihtilafların idari aşamada giderimi iken diğeri de ihtilafların yargı aşamasında çözümdür.

Ancak bu yollara başvurulduğunda ve özellikle doğru yöntem tercih edilmediğinde bu durumun uyuşmazlığın tarafları ve vergi yargısı açısından olumsuz sonuçları olabilmektedir. Asıl olan uyuşmazlığın çıkmaması veya minimize edilmeye çalışılmasıdır. Paydaşlarla yapılan odak grup görüşmesinde uyuşmazlıkların çözümünde alternatif çözüm yolları üzerinde görüşler belirtilmiştir.

“Bir çok idari uyuşmazlığın tarafsız ve güvenilir yasal kurumlar aracılığıyla çözümlenmesi yolu olan kamu denetçiliğinin uyuşmazlıkların çözümlenmesinde en önemli alternatif yol olarak öngörüyorum. 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum sonucu kabul edilen Anayasa değişikliğiyle ombudsmanlık müessesesi kurulmuş ise de bu konudaki yasal düzenlemeler henüz yapılmadığından bir çeşit idari sorun olan vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasından önce bu yolla çözümlenme yolu bugün itibariyle söz konusu olmasa da potansiyel bir çözüm yoludur. Bu nedenle idari ombudsmanlık müessesini önemsiyor ve faaliyete geçirilecek etkin ve işlerlik kazanmış, idarenin aksayan yönlerini meclise ve kamuoyuna duyurmak gibi yetkilerle donatılmış bir idari ombudsmanlık müessesinin yapacağı inceleme ve araştırmalar ile tenkitlerin idare üzerinde yaratacağı baskı neticesinde insan haklarına saygılı, demokratik bir hukuk devleti olma idealinin gerçekleşeceği ve idarelerin işlem tanzim ederken hukuka uygun bir yol izleyeceğini düşünüyorum. Bu sayede vergi yargısı önüne gelen dava sayısının azalacağı ve mevcut davaların daha sağlıklı, hızlı ve doğru bir biçimde sonuçlandırılacağı düşünüyorum.” (Vergi Mahkemesi Hakimi)

Yapılan birebir görüşmelerde de uyuşmazlıkların giderek arttığı belirtilerek asıl çözüm yolunun uyuşmazlıkları asgari seviyeye indirmekten geçtiği ifade edilmiştir.

“Teşbih yapmak gerekirse; bataklığı kurutmadığınız sürece sivri sinekleri tek tek öldürmek sorunu çözmez. Asıl çözüm yolu sorunların ve uyuşmazlıkların mimimize edilmesidir. Bu da etkili bir vergi idaresinden geçmektedir. Vergilendirme işlemlerinin bir kısmı eksik incelemeye dayalı olması bir kısmı ise tebligat aşamasında meydana gelen yanlışlıklar sebebiyle usulü sakatlıklar içermektedir. Vergi denetmenlerinin hem sayısal olarak artırılması hem de hukuki bilgilerinin artırılmasında fayda görüyorum. Uygulamada idari başvuru yollarının (uzlaşma, düzeltme ve şikayet başvuruları) etkili olmadığı ve üst idari mercilere başvurunun adeta dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir şekil haline geldiği görülmektedir. Yargı; tarafların uyuşmadığı aşamada ve en son aşamasında devreye girmesi gerekirken, adeta vergi idaresinin işlemlerinin ilk denetleyicisi durumuna gelmiştir. Vergi idaresinde amir konumunda bulunan üst makamların takdir yetkisinin ve inisiyatif kullanma yetkilerinin sağlanması pek çok

uyuşmazlığı yargıya intikal etmeden ortadan kaldıracaktır.”(Vergi Mahkemesi Hakimi)

Var olan birtakım yasal düzenlemeler sayesinde vergi ve cezalar yargı aşamasına gelmeden otomatikman düşmektedir. Yapılacak mevzuat değişiklikleri, mevzuatın daha anlaşılabilir hale getirilmesi ile uyuşmazlıkların doğmasını önlemek mümkündür.

“Türkiye'nin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına bağlı olarak vergi bilinci tam olarak sağlanmamış olup, büyük bir kayıt dışı ekonomi ve ağır vergi yükü bulunmaktadır. Bunun farkında bulunan Devlet, hızlı tahsilat yapma ve siyasi amaçlarla belirli süreçlerde kısmi af niteliği taşıyan düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerle ilgili kanunlar çerçevesinde bir çok vergi uyuşmazlığı yargı aşamasına gelmeden veya yargıdaki davadan vazgeçilmek şartıyla idareyle mükellef arasında çözümlenmektedir. Bunlara somut örnek olarak 27.02.2003 tarihli resmi gazetede yayımlanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ve 12.03.2011 tarihli resmi gazetede yayımlanan 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun verilebilir. Bu Kanunlarda mükellefler adına salınan cezalı vergilendirmelerle bunların ferileri hakkında dava açılmamak şartıyla bunların bir kısmı veya tamamının tahsilinden vazgeçilmesi suretiyle mükelleflerle idare arasında anlaşmalar sağlanmaktadır. Ayrıca aynı Kanunlarda mükelleflere matrah artırımında bulunmaları durumunda haklarında vergi incelemesine gidilemeyeceğinin belirtilmesi nedeniyle, matrah artırımını yoluyla vergi uyuşmazlığının doğmasının engellenmesi sonucu doğmaktadır.” (Vergi Mahkemesi Başkanı)

Uyuşmazlıkların alternatif çözüm yolları ile çözümlenerek minimize edilmesi hem idarenin hem de yargının işleyişini etkin ve verimli hale getirecektir. Bu durumun ana unsur olan mükellefe olumlu yansımaları olacaktır.

#### **3.3.3.4. Sonuç ve Öneriler**

Türkiye’de vergi yargısının işleyişi ile vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının yargısal çözüm yolu ile karşılaştırılmasını incelediğimiz araştırmanın temel amacı daha önceki açıklamalar çerçevesinde örnek olay incelemeleri ile ortaya çıkan bulgular ve sonuçların, görüşme yapılan paydaşların görüşleri ile karşılaştırılarak daha net, anlaşılır sonuçların ortaya konulmasıdır.

Paydaşlarla yapılan görüşmelerde ortaya çıkan sonuçlar örnek olay incelemeleri ile ortaya çıkan sonuçlarının daha iyi değerlendirilebilmesi olanağını tanımıştır. Vergi ihtilaflarında kullanılan giderim yöntemlerinden en avantajlısının seçilmesinin ve bunun olası etkilerinin uyuşmazlığın tarafları ve vergi yargısı üzerindeki çeşitli olumlu ve

olumsuz sonuçları vardır. Mükelleflerin vergi ihtilafları ile karşılaştığında gerekli tahkikatı yapmadığı, kanunda belirtilen yöntemlerin tamamını göz önünde bulundurmuyarak çeşitli yollara başvurdukları durumlarda bazı ekonomik zararlarla karşılaştıkları, bu arada gerekli araştırma yapıldığında, doğru ve uzman kişilerin bilgine başvurularak dava yoluna gidilmeden birtakım uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi gerektiği, diğer yandan idarelerin tesis ettiği işlemlerin dayanağı incelemelerde her zaman doğru teknik ve yöntemlerin kullanılmadığı, bu durumda tesis edilen işlemleri hukuki olarak sakatladığı, gelişen teknoloji ile erişimi eskiye nazaran gayet rahat ve kolay olan genel nitelikteki uyuşmazlıklar hakkında verilen mahkeme kararlarının takip edilmesinin özellikle mükellef açısından olumlu sonuçlar doğurduğu, gereksiz yere açılan davaların iş yükü her geçen gün artan yargının işleyişini olumsuz yönde etkilediği, bu durumun dolaylı olarak haklı olarak dava açan davacılara olumsuz yansımalarının olduğu, tespit edilmiştir.

Görüşme yapılan paydaşların tamamında asıl olanın uyuşmazlıkların asgari seviyeye indirilmesi için alternatif çözüm yollarının artırılması gerektiği yönünde fikir birliği mevcuttur.

## SONUÇ

Devlet olgusu var olduğu ve geleneksel fonksiyonlarını kendi eliyle devam ettirdiği sürece ekonomik birimler açısından vergi ödevi bir zorunluluk ve aynı zamanda Anayasal bir şarttır. Bu bakımdan mükellefler vergilendirme ile ilgili sorunlarla hayatlarının her safhasında karşılaşabileceklerdir. Özellikle de son zamanlarda kayıt dışı ekonomiyi azaltmak amacıyla devletin ilgili birimleri denetim faaliyetlerini sıkılaştırmışlardır. Yapılan ticaretlerde belli tutarın üzerindeki alışverişlerde bankaları kullanma zorunluluğu bunun en güzel örneklerinden birisidir. Aynı zamanda son yıllarda Maliye Bakanlığı'nın denetim ve inceleme elemanı alımına yönelik faaliyetleri de hız kazanmıştır. Böylelikle denetim faaliyetleri hız kazanacak ve mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi ihtilaflarında da artış görülecektir.

Mükellefler ortaya çıkan bu ihtilaflar karşısında çeşitli yollara başvurmaktadır. Bu başvuru yolları temelde idari yol ve yargı yolu olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari yollardan birisini seçmek isteyen mükellef uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah ile düzeltme yollarından birisini seçmek zorundadır. Uzlaşma yolunu seçtiği takdirde durum komisyonlara intikal etmekte, bir tarafta devlet adına idarenin elemanları maksimum vergiyi tahsil etmeye çalışmakta diğer tarafta ise vergi borçlusu ise en az vergiyi ödemek amacıyla idareyle bir nevi pazarlık etmektedir. İdari yollardan ülkemizde mükellefler tarafından en çok tercih edilen yol uzlaşma yoludur. Pişmanlık ve ıslah yolunda ise mükellef, önceki dönemlerde yapmış olduğu hukuka aykırı davranışlarını, hakkında herhangi bir ihbar olmadan ya da inceleme yapılmadan, idareye kendiliğinden haber vermesi ile yararlanmaktadır. İdare tarafından bu talebi kabul edildiğinde ise mükellef adına yapılacak tarhiyatlarda vergi ziyai cezası kesilemeyecek ve kaçakçılık cezasına hükmedilemeyecektir. Borçluların düzeltme yolundan yararlanabilmesi için, ihtilafın vergi hatalarından kaynaklanması şarttır. Vergi hataları verginin eksik, fazla veya haksız yere alınması sonucunu doğurur. Böyle bir durumda mükellef idareye düzeltme talebinde bulunmalıdır. Düzeltme talebi kabul edildiğinde ise ihtilaf yargıya taşınmadan sona ermekte, borçlu hem ekonomik hem de zaman ve emek açısından birçok avantaj sağlamaktadır. En son idari başvuru yolu olan cezada indirim yolunda ise borçlular adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı dava konusu yapmaksızın kabul ederek kanunda belirtilen süre içerisinde ödeyerek bu müesseseden yararlanmaktadırlar. Böyle bir durumda borçluların ödeyeceği vergi ziyai cezasının ilk

defada yarısı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise üçte biri indirilir. Böylece ihtilaf yargı merciinin önüne gelmeden kısa sürede sonuca kavuşmuş olur.

Borçlular idari başvuru yollarını tercih etmediklerinde ya da idari yollara başvurup istediği sonucu elde edemediklerinde seçecekleri yol yargı yoludur. Yargı yoluna başvurulduğunda durum vergi mahkemelerinin ya da Danıştay'ın önüne gelir. Yapılan başvurular öncelikle usul incelemesinden geçirilir. Dava, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir. İlk incelemede herhangi bir sorun görülmediği takdirde işin esasına geçilir. İdari yargı mercii içerisinde yer alan ilk derece mahkemesi niteliğindeki vergi yargısı organları idarenin tesis ettiği işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyerek yaptıkları yargılama sonucunda verdikleri karar ile vergi uyuşmazlığını çözümlenmektedirler. Söz konusu kararla idarenin işlemi veya eylemi hukuka uygun bulunarak davacının talebi reddedilecek yada idarenin işlem veya eylemi hukuka aykırı bulunarak işlemin iptaline karar verilecektir. Esastan verilen kararlar üzerine ise gerek davalı gerekse davacı taraf olağan yada olağanüstü kanun yollarını kullanabilir. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin temyiz ve itiraz üzerine verdikleri kararlar kesindir.

Uyuşmazlık sayısının artması ve idarenin işleyişindeki aksaklıklar, emsal olabilecek nitelikteki kararların ve içtihat haline gelmiş uygulamaların varlığına rağmen idarelerin bildiği uygulamalarını sürdürmesi ve bazı durumlarda vergi borçlusunun uyuşmazlığın idari çözüm yolunu denemeyi hiç düşünmeden yargı yoluna başvurması, artan hak arama özgürlüğü vb. nedenler yargıdaki iş yükünün son 7-8 yıl içerisinde 2, 3 kat artmasına yol açmıştır.

Yargıda, yıllar itibariyle her geçen gün artan dava sayısı nedeniyle davaların sonuçlandırılmasında gecikmeler yaşanmaktadır. Bu gecikmelerin vergi borçlusu ve vergi alacaklısı üzerinde olumsuz etkileri olmaktadır. Dava vergi borçlusunun aleyhine sonuçlandığı takdirde ödeyeceği tecil faizi artmakta, yaşadığı emek ve zaman kaybı fazlalaşmakta ve davanın uzun süre devam etmesiyle psikolojik olarak ta yıpranabilmektedir. Ayrıca yıllar itibariyle artan harç miktarları ve her yıl yenilenen avukatlı asgari ücret tarifesi nedeniyle yerel mahkemece verilen kararın gecikmesiyle



daha yüksek meblağda avukatlık ücreti ödemek ve karar itiraz veya temyiz edilmek istenildiğinde daha çok harç ödemek durumunda kalmaktadır. Vergi alacaklısı açısından ise her ne kadar dava lehine sonuçlanırsa tahsil edeceği vergi ve cezayı tecil faizi ile beraber tahsil edecek olsa da amme alacağın Hazinesinin kasasına girmesi gecikmekte ve devlet daha erken kullanabileceği paradan bir dönem mahrum kalmaktadır. Ancak her ne kadar yargı yolu borçlular tarafından meşakkatli bir yol olarak görülse de kimi zaman en avantajlı yol olması nedeniyle başvurulması kaçınılmazdır.

Ancak vergi borçlularının, yeterli bir bilgi birikimine ve teknik altyapıya sahip olmadıklarından, seçtikleri yolların hangisinin kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadıklarını bilememektedirler. Böylece hiç istemedikleri çeşitli kayıplarla karşılaşmaktadırlar. İhtilaf konusu taraflardan mükelleflerin, sorumluların veya ceza muhataplarının yapacakları çok yönlü bir araştırma ile kanunda belirtilen tüm hususları dikkate alarak seçim yapmaları, bu uğurda daha önce mezkur ihtilafa benzer bir durumla karşılaşılıp karşılaşılmadığı, karşılaşıldığında ise ihtilafın ne yönde sonuçlandığı, mevcut ihtilaf karşısında yerel mahkemelerin ve özellikle Danıştay'ın görüşünün ne olduğu gibi yönlerden değerlendirme yapmaları, önlerine çıkan ihtilaflar karşısında gerek avukatlarla gerekse de muhasebecilerle ikili münazara içinde olmaları gerektiği, bu yönlerden değerlendirilmediği takdirde ise seçilen yanlış yolların mükelleflere emek, zaman ve ekonomik açıdan birtakım külfetlere sebebiyet verdiği anlaşılmıştır.

Mevcut çözüm yöntemleri dışında yapılacak alternatif çözüm yolları üretmeye yönelik çalışmalar ve uygulamaların ise hem mükellefin karşılaşacağı sorunları azaltacağı, hem de uyuşmazlığı çözümleyecek kurumları rahatlatacağı açıktır. Hukuk bilincinin geliştirilmesi, mevzuatın sık sık değiştirilmemesi ve daha anlaşılabilir hale getirilmesi, idarede çalışan personel sayısının nicelik ve niteliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılarak daha nitelikli incelemeler yapılması, hukuk eğitiminin yaygınlaştırılması, vergi bilincinin geliştirilmesi ve süzgeç görevini görebilecek kamu denetçiliği kurumunun bir an önce gerekli yasal düzenlemeler yapılarak faaliyete geçirilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, Fatih, (2002), ”**Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, s.25-29.
- AKSOY, Şerafettin (1990), “**Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**”, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (2006), “**Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ALTUNDEMİR, Mehmet Emin (1998), “**Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- ARSLAN, Mehmet (2006), “**Vergi Hukuku**”, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- ARICA, M. Nadir (1989), “**Vergi Usul Kanunu**” Ankara.
- ATAR, Yavuz (1991), “**Vergi Hukuku Genel Esasları**” Mimoza Yayınları, Ankara.
- ATAR, Yavuz (2004), “**Vergi Hukuku**”, Konya: Mimoza Yayıncılık.
- ATAY, Genco (2002), “**Türk Vergi Yargı Sisteminde Kanun Yolları ve Değerlendirilmesi**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- AYGÜN, Sinan (2008), “**Vergi Barışı Önerisi**”, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=1498&l=1>, 19.02.2011.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin (1997), “**Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, No: 8, İ.İ.B.F. Yayını, No: 5 Afyon, s:222.
- ARSLAN, Süleyman, B. Akyılmaz M.Sezginer ve C. Kaya (1998), “**İdare Hukuku Mevzuatı**“, (2. Baskı), Konya: Cemre Yayınları.
- BİLİCİ, Nurettin (2006), “**Vergi Hukuku**” (14. Baskı), Ankara: Seçkin Yayınları.
- CANDAN, Turgut (2006), “**İdari Yargılama Usulü Kanunu**” (2.baskı), Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, Turgut (2006) , “**Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma**”, (2. Baskı), Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.

ÇATAL, Ali (2002), **“Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

ÇİL, İlker (1996), **“Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

DOĞAN, Battal., (2000). **“Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi”** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 137 (Şubat ), s.74-82.

DOĞRUYOL, Celal (2006), **“Vergi Hukuku”**, Ankara: Savaş Yayınevi.

DUMLU, Harun, **“ Vergi Hatalarını Düzeltme Ve Şikayet Yolu”**, Maliye Ve Sigorta Yorumları, Sayı:380, s:62.

DURAN Metin, (1999) **“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”**, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 130, 49-51

EDİZDOĞAN, Nihat ve Metin Taş (1993), **“Vergi Ceza Hukuku”**, Ekin Kitapevi, Bursa.

ERDEM, Hayreddin (1998), **“4369 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”**, Ankara.

ERGİNAY, Akif (1998), **“Vergi Hukuku”**, (16. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

ERGİNAY, Akif (1984), **“Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası”**, (10.Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

GÖZLER, Kemal (2007), **“İdare Hukukuna Giriş”**, (6.Baskı), Bursa: Etkin Kitabevi Yayınları.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (1998), **“Yönetmelik Yargısı”** ,(12.Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

<http://www.adalet.gov.tr>

<http://www.alomaliye.gov.tr>

<http://www.atonet.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.hsyk.gov.tr>

KANETİ, Selim (1989), **“Vergi Hukuku”** ,(2.Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

- KARAKOÇ, Yusuf (2007), **“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”**, Ankara: Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Yusuf (1995), **“Vergi Yargılaması Hukuku”**, İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım.
- KAZAK, Engin (1997), **“Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği”**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KIRBAŞ, Sadık (2006), **“Vergi Hukuku”**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KIVANÇ, H. Hakan (2007), **“Vergi Davası Açılmasının Sonuçları”**, [http://www.alomaliye.com/2007/hakan\\_kivanc\\_vergidavasi.htm](http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergidavasi.htm),07.01.2011.
- KIZILOT, Şükrü (2006), **“Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları”**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT, Şükrü, D. Şenyüz, M. Taş ve R. Dönmez (2007), **“Vergi Hukuku”**(2.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT, Şükrü (1999), **“Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı-I”**, Hürses, 12.02.1999, s.7.
- KIZILOT, Şükrü (2002), **“Düzenlenen Vergi İnceleme Raporu”**. Hürses, 07.12.2002, s. 5.
- KIZILOT, Şükrü (1998), **“İdari Aşamalarda Düzeltilebilecek Vergi Hataları-IV”**, Hürses, 18.01.1998, s. 7.
- KIZILOT, Şükrü (1998), **“Vergi Davası Açma Hakkının Doğması-I”**, Hürses, 18.12.1998, s. 7.
- KIZILOT, Şükrü (1999), **“İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-I”**, Hürses, s. 7.
- KIZILOT, Şükrü (2000), **“Yetkili Vergi Mahkemesi”**, Hürses, 10.06.2000, s.5.
- KIZILOT, Zuhâl (2004), **“Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?”**, Hürses, Hukuki Yaklaşım, 28.10.2004, s. 5.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim (1982), **“Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar”**, İstanbul.

- KUMRULU, Ahmet (1993), "**Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme**" II.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara.
- KUMRULU, Ahmet. (1989), "**Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**", Ankara.
- KUMRULU, Ahmet. (1979), "**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**", AÜHFD, C:36,1979, s.147-162.
- KURU, Baki (1995), "**Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı**",(1.Baskı), İstanbul: Hukuk Yayınları.
- KURU ,Baki, R. Arslan ve E. Yılmaz,( 2004) "Medeni Usul Hukuku," İstanbul: Hukuk Yayınları.
- METİN, Kazım (1992), "**Vergi Davalarının Açılması ve İdari Yargı**", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz – Ağustos 1992, Sayı: 61, s.74.
- MUTLUER, M. Kamil (2006), "**Vergi Genel Hukuku**" (1.Baskı), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- MUTLUER, Kamil, A. Herekman, F. Heper ve F. Tekin (1996), "**Türk Vergi Sistemi**"(1.Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- MUTLUER, Kamil, A. Herekman, F. Heper ve F. Tekin (2001),"**Türk Vergi Sistemi**"(1.Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- ÖNCEL, Mualla, A. Kumrulu ve N.Çağan (2006), "**Vergi Hukuku**" (14.Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- ÖNCEL, Mualla, A. Kumrulu ve N. Çağan (1998), "**İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II**" , Amme İdaresi Dergisi, Cilt:21, Sayı:1, s.190.
- ÖZBAKIR, Ahmet (2002), "**Mükelleflerin Vergi Borcunu Sona Erdiren Nedenlerin Vergi Usul Kanununa Göre İrdelenmesi-I**", Diyalog, Sayı:165, s.55.
- ÖZDEMİR, Ahmet (1983) , "**Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**", Maliye Bakanlığı

Tetkik Kurulu Yayını, No:1983/58, Ankara, s.75.

ÖZDEŞ, Orhan (1986), **“Danıştay'ın Kuruluşunun 118.Yıldönümü ve İdari Yargı**

**Günü'nü Açış Konuşması”**, Danıştay Dergisi, Sayı:62-63,

ÖZGÖREN, Vedat (1968), **“Türk Mali Yargı Sistemi”**, Maliye Enstitüsü Konferansları, 17. Seri

PEHLİVAN, Osman (2006), **“Vergi Hukuku”**, Trabzon: Derya Kitabevi.

ŞENYÜZ , Doğan (2003), **“Vergi Ceza Hukuku”**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, ,

TAŞKAN, Yusuf Ziya (1998), **“4369 Sayılı Yasa Karşısında Bölge İdare Mahkemelerinin Vergi Yargılanmasındaki İşlevi”**, Yaklaşım, Yıl: 6, Sayı: 72, Aralık.

TOSUNER, Mehmet, A. Burçin Yereli ve Z. Arıkan (1995), **“Türk Vergi Sistemi”**, İzmir: Hürriyet Matbacılık.

TOSUNER, Mehmet ve Ülkü Özcan, (1989), **“Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü”**. İzmir.

UFUK, M. Tahir (2000), **“Türk Vergi Yargı Sistemi”**, Maliye Postası Dergisi, Yıl: 21, Sayı: 477, s.51.

UFUK, M. Tahir (2002), **”Vergi Hukukunda Zamanaşımı”**, Maliye Ve Sigorta Yorumları, Sayı:375, s.100.

UFUK, M. Tahir (2002), **“Pişmanlıktan Yararlanma Şartları Ve Sonuçları”**, Maliye Ve Sigorta Yorumları, Sayı:374, s.58-60.

ULUATAM, Özhan (1995), **“Vergi Hukuku”**, Seçkin Yayınları, Ankara.

ULUATAM, Özhan ve Yaşar METHİBAY, (2001), **“Vergi Hukuku”**, Ankara: İmaj Yayınevi.

YAŞİN, Mehmet (2007), **“ Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 174, s.96-97.

YILMAZ, Ejder (1996), **“Hukuk Sözlüğü “(5.Baskı)**, Ankara: Yetkin Yayınları.

YIN, Robert K (1994), **“Case Study Research, Design And Methods”**. Second Edition.

## ÖZGEÇMİŞ

28/03/1982 tarihinde Karabük ilinde doğan Aziz ULUPINAR, ilk ve orta öğrenimini Karabük'te, yükseköğrenimini ise Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat ve Kamu Yönetimi Bölümlerinde tamamlamıştır. 2005 yılında girdiği İdari Yargı Hakim Adaylığı sınavında başarılı olarak başladığı Hakim Adaylığı stajını 2007 yılında tamamlayarak, aynı yıl Kocaeli Vergi Mahkemesi Üyesi olarak atanan ve halen Kocaeli 2. İdare Mahkemesi Üyesi olarak göreve devam etmekte olan ULUPINAR, evli ve 1 çocuk sahibi olup, İngilizce bilmektedir.