

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE
ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Birben AYDIN**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

Kırıkkale – 2015

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE
ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Birben AYDIN**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

Kırıkkale – 2015

ONAY

Birben AYDIN tarafından hazırlanan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği” başlıklı bu çalışma, 30/06/2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Kamu Hukuku Anabilim* dalında *Yüksek Lisans* tezi olarak kabul edilmiştir.

(Başkan)

..... Doç. Dr. Fatma TAŞ

Üye

..... Doç. Dr. Elif Sibel GAKAR

Üye

..... Yrd. Doç. Dr. İştak CENGİZ

KİŞİSEL KABUL SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği* adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Tarih : 30/06/2015

Adı Soyadı : Birben AYDIN

İmza : 

ÖN SÖZ

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği başlıklı bu tez, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinliğini, belirlenen ölçütler kapsamında incelemek ve çözüm yollarının etkinliğinin artırılması için çözüm önerileri sunmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu kapsamda, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları detaylı olarak incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde etkinlik kavramı ve ölçütleri açıklanmıştır. Tezin üçüncü bölümünde, belirlenen ölçütler kapsamında çözüm yollarının etkinliğine ilişkin değerlendirmeler ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Çözüm yollarının etkinliğinin tespitinde Ankara ilinde 2009-2013 yılları arasında yapılan idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin başvurular ve idari ve yargı mercileri tarafından verilen kararlara ilişkin istatistiklerden faydalanılmaya çalışılmış ancak; idari çözüm yolları konusunda yalnızca uzlaşma konusunda istatistik tutulduğu ve onun da yeteri kadar detaylı olmadığı, yargı organları ile idare tarafından tutulan istatistiklerin de birbiriyle uyum içerisinde bulunmadığı tespit edilmiştir. Araştırma sürecinde karşılaşılan güçlükler de göz önünde bulundurularak vergi uyuşmazlıklarının daha etkin şekilde çözülmesi için çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Tezin hazırlanması sürecinde ilgi ve desteğini benden esirgemeyen tez danışmanım, değerli hocam Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR' a, ayrıca eğitim hayatım boyunca bana destek olan annem Şeyda ERSÖZ ve babam Mahmut ERSÖZ' e, bu tezi hazırlamamda benden manevi yardım ve desteklerini esirgemeyen eşim Erkan AYDIN ve kardeşim Görkem ERSÖZ' e, ikinci ailem Nilgün ve Bilent AYDIN' a, fikirleri ile bana destek olan değerli meslektaşım, dostum Av. Bahar KOÇ' a ve adını yazamadığım ama bu süreçte bana katkılarını sunan arkadaşlarıma, meslektaşlarıma teşekkür ediyorum.

ÖZET

AYDIN Birben. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları ve Etkinliği. Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale 2015

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin bireylerden tahsilinde taraflar arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle uyuşmazlık çıkması kaçınılmaz bir durum olmaktadır.

Türk vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakımından iki tür çözüm yolu öngörülmüştür. Bunlardan biri, uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi; diğeri ise, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözülmesidir. İdari aşamada çözüm yolları başlığı altında uzlaşma, hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah kurumları düzenlenmiştir. Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde ise, ilk derece mahkemeleri olarak idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır.

İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıklarda tarafların hak kaybına uğramaması ancak çözüm yollarının etkin bir şekilde işletilmesi ile mümkündür. Çözüm yollarının etkin olup olmadığı tahsilatta etkinlik, mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşmesi, idarenin vergi toplama maliyetinin düşmesi, vergi kaynaklarının ekonomiye aktarım ve hizmete dönüşüm sürecinin hızlanması, yargı yükünün azalması, vergi afları ölçütleri çerçevesinde incelenmiştir.

İdari çözüm yolları etkinlik ölçütlerinin tümüne olumlu yönde katkı sağlamaktadır ancak; Türk vergi sisteminde idari çözüm yolları etkin olarak işletilmediğinden kendisinden beklenen faydayı göstermemektedir. Bu durum, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümünün daha fazla tercih edilmesine ve hem idarenin hem de mükelleflerin emek, zaman ve para kaybına uğramalarına yol açmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm Yolları, Yargısal Çözüm Yolları, Etkinlik, Etkinlik Ölçütleri

ABSTRACT

**AYDIN Birben. Tax Disputes Solution Ways and Efficiency. Master's Thesis.
Kırıkkale, 2015**

While taxes, which are most important sources of incomes for States, are collected due to conflicts of interest between the parties dispute inevitably becomes a State.

Turkish tax system, tax in respect of the solution of disputes stipulated two types of solution. One of them is to be resolved at the administrative stage of the dispute; the other is the way judicial resolution of disputes. Administrative remedies reconciliation under the heading stage, the compromise, error correction, reduction of punishment , repentance and correctional institutions are regulated . The resolution of the disputes in the judicial stage, the first-instance tax courts located in the administrative courts in the judicial branch has been made official .

Taxpayers in disputes between parties with the loss of rights will not, however, solutions are possible with the operation of the efficiently. The solution is efficient or not is measured with the fall of the taxpayer's tax compliance costs, the fall of the administration 's tax collection costs, the acceleration of the transformation of transport to the economy of tax resources and services processes, reduction of judicial burden and the tax amnesty.

Administrative remedy activity contributes positively to all of the criteria, but the extent ; administrative remedies in the Turkish tax system itself does not operate as effectively demonstrate the expected benefit. This case, disputes to be more judgmental way solution, preference, and both the Administration and the taxpayers of labor, leading to the loss of time and money.

Keywords: Tax Disputes, Administrative Remedies, Judicial Remedies, Effectiveness, Effectiveness Criterias.

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
age.	: Adı geçen eser
agt.	: Adı geçen tez
AYM.	: Anayasa Mahkemesi
BİMK.	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
C.	: Cilt
D.	: Daire
DK.	: Danıştay Kanunu
E.	: Esas numarası
GÜİİBFD.	: Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
HMK.	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
md.	: Madde
K.	: Karar numarası
MÜİİBFD	: Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
TBB.	: Türkiye Barolar Birliği
TÖUY.	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
VDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler	154
Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler	154
Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler	156
Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler	156
Tablo 5: Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Yetki Alanında Bulunan Uzlaşmaya İlişkin Veriler	157
Tablo 6: Ankara Vergi Mahkemelerinde Görülen Davalara İlişkin Veriler	158
Tablo 7: Ankara Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler	158
Tablo 8: Ankara Bölge İdare Mahkemesinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler	159
Tablo 9: Türkiye’ deki Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler	160
Tablo 10: Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2011 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	162
Tablo 11: Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2012 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	162
Tablo 12: Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2013 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler	162
Tablo 13: Danıştay’ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin Verdikleri Karar Türlerine İlişkin Veriler	163

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR DİZİNİ	iv
TABLOLAR DİZİNİ	v
İÇİNDEKİLER	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ ..	3
A. Genel Olarak	3
B. Uzlaşma	6
1. Genel Çerçeve	6
2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	9
3. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecekler	14
4. Uzlaşma Türleri	15
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	15
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	22
5. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açılmaması	30
6. Uzlaşma ve Cezada İndirimden Faydalanma İlişkisi	32
7. Uzlaşma ve Dava Açma Süresi İlişkisi	33
8. Uzlaşmanın Sonuçları	36
a. Uzlaşmaya Varılması Halinde	37
b. Uzlaşma Sağlanamaması Halinde	38
C. Vergi Hataları Ve Hataların Düzeltilmesi	40
1. Genel Açıklamalar	40
2. Vergi Hatalarının Tanımı ve Kapsamı	41
3. Vergi Hatalarının Türleri	45
a. Hesap Hataları	45

i.	Vergi Miktarında Hata	47
ii.	Mükerrer Vergilendirme	47
c.	Vergilendirme Hataları	48
i.	Mükellefte Hata	49
ii.	Yükümlülükte Hata.....	50
iii.	Vergilendirmenin Konusunda Hata	51
iv.	Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	52
4.	Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	53
a.	Düzeltilme Kavramı ve Kapsamı.....	54
b.	Düzeltilme Talebi.....	57
c.	Düzeltilmede Süre ve Düzeltme Zamanlaşımı.....	58
d.	Düzeltilme Yolları	60
i.	Re’ sen Düzeltme.....	60
ii.	Başvuru Üzerine Düzeltme.....	61
aa.	Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması	62
bb.	Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması ve Şikayet Yolu	65
e.	Düzeltilmenin Sonuçları	69
D.	Cezada İndirim	70
1.	Cezada İndirimin Tanımı ve Kapsamı	70
2.	Cezada İndirimden Yararlanmanın Şartları.....	71
3.	Cezalarda Yapılan İndirim Tutarı	73
4.	Cezada İndirimin Sonuçları.....	74
II.	PİŞMANLIK VE ISLAH	75
A.	Pişmanlık ve Islahın Tanımı ve Kapsamı.....	75
B.	Pişmanlık ve Islahın Hukuki Niteliği	78
C.	Pişmanlık ve Islahın Yararlanma Şartları.....	80
D.	Pişmanlık ve Islah Başvurusu Üzerine Yapılan İşlemler	81
E.	Pişmanlık ve Islahın Sonuçları	83
III.	VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ	84
A.	Genel Açıklamalar.....	84
B.	Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri	86

C. Vergi Yargısının Yapısı	88
1. Genel Olarak	88
2. Vergi Mahkemeleri	90
3. Bölge İdare Mahkemeleri.....	92
4. Danıştay.....	94
D. Vergi Davalarının Kapsam ve Nitelikleri.....	98
E. Vergi Yargılamasında Yargılama Usulü	100
1. Davanın Tarafları	101
2. Görev ve Yetki	104
3. Davanın Açılması.....	105
4. Dava Açma Süresi.....	106
5. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması.....	107
6. Vergi Mahkemelerinde Yargılama Aşaması	109
a. Duruşma Yapılması	109
b. Deliller	110
7. Dosyaların İncelenmesi ve Karar	111
a. İlk İnceleme	111
b. Esastan İnceleme	113
c. Karar Verilmesi	114
d. Kararların Uygulanması.....	115
F. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	115
1. Olağan Kanun Yolları	116
a. İstinaf	116
b. Temyiz	119
c. Karar Düzeltme.....	122
2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	124
a. Kanun Yararına Temyiz	124
b. Yargılamanın Yenilenmesi	125
c. Yanlışlıkların Düzeltilmesi	127
d. Açıklama İstenmesi	127

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SINIFLANDIRILMASI

I. ETKİNLİK KAVRAMI VE ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ	129
A. Genel Olarak Etkinlik Kavramı.....	129
B. Vergi Hukukunda Etkinlik Kavramı	130
C. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Etkinlik Ölçütleri.....	131
1. Vergi Tahsilatında Etkinlik	131
2. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi.....	136
3. Vergi İdaresinin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi.....	140
4. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması.....	145
5. Yargı Yükünün Azalması.....	147
6. Vergi Afları	150
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORGANLARA GÖRE NİTELİKSEL VE NİCELİKSEL SINIFLANDIRILMASI	153
A. İdari Aşamada Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları	153
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar ..	153
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar .	155
B. Yargı Aşamasında Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları	157
1. Vergi Mahkemelerinde Görülen ve Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar	157
2. Ankara Bölge İdare Mahkemesinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar	159
3. Danıştay Nezdinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar	161

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	165
A. Vergi Tahsilatında Etkinlik Ölçütü ile Değerlendirilmesi	165
B. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi	168
C. İdarenin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi	170
D. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması Ölçütü ile Değerlendirilmesi	171

E. Yargı Yükünün Azalması Ölçütü ile Değerlendirilmesi	172
F. Vergi Afları Ölçütü ile Değerlendirilmesi	174
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ	175
A. Vergi Tahsilatında Etkinlik Ölçütü ile Değerlendirilmesi	175
B. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi	178
C. İdarenin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi	179
D. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması Ölçütü ile Değerlendirilmesi	180
E. Yargı Yükünün Azalması Ölçütü ile Değerlendirilmesi	181
F. Vergi Afları Ölçütü ile Değerlendirilmesi	182
SONUÇ	184
KAYNAKÇA.....	193

GİRİŞ

Bir konuya taraf olan kişilerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı tutum ve düşüncelere sahip olmaları nedeniyle anlaşamamaları uyuşmazlık olarak tanımlanmaktadır.

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin bireylerden tahsilinde devlet ile vatandaş, bu ilişkinin iki tarafını oluşturmaktadır. Devletin alacaklı, bireylerin borçlu sıfatını taşıdığı bu ilişkide taraflar arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle uyuşmazlık çıkması kaçınılmaz bir durum olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı, mükellef ile vergi idaresi arasında bir hukuki durumun doğmasına yol açmakta ve hukuken belirlenen çözüm yöntemleri tüketilinceye kadar bu durum devam etmektedir. Vergi uyuşmazlıkları kimi zaman vergi idaresinin mevzuatı eksik veya yanlış uygulaması, kimi zaman mükelleflerin mevzuata aykırı davranışları neticesinde ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlığın nedeni ne olursa olsun, tarafların hukuken belirlenmiş çözüm yollarına başvurmaları gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakımından iki tür çözüm yolu öngörülmüştür. Bunlardan biri, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi; diğeri ise, uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümlenmesidir. İdari aşamada çözüm yolları başlığı altında uzlaşma, hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah kurumları düzenlenmiştir.

Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde ise, ilk derece mahkemeleri olarak idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır. Vergi mahkemelerinde idari yargılama usulü kuralları uygulanmakta olup, vergi mahkemesi kararlarına karşı Kanun’ da belirlenen sınırlar kapsamında itiraz veya temyiz kanun yolları ile karar düzeltme yollarına; olağanüstü kanun yolu olarak da yargılamanın yenilenmesine başvurulmaktadır. 6545 Sayılı Kanun’ un uygulanmaya

başlanması ile istinaf ve temyiz kanun yollarına başvurulabilecektir, karar düzeltme yolu ise uygulanmayacaktır.

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların hangi yolla çözüldüğünden çok, adil, kısa sürede ve en az masrafla çözülmesi önem arz etmektedir. Aksi halde, hem idare hem de mükellef açısından zaman ve emek kaybı söz konusu olmaktadır. İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıklarda menfaatler dengesinin korunması, tarafların hak kaybına uğramaması ancak çözüm yollarının etkin bir şekilde işletilmesi ile mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarının hukuki sorun halinde getirilip yargıya taşınmadan çözülmesi amacıyla idari çözüm yolları gündeme gelmiştir. Vergi sistemimizde, en etkin idari çözüm yolu olarak kabul edilen uzlaşma kurumu Vergi Usul Kanunu' nda düzenlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ve etkinliği ile ilgili olarak yapılan bu araştırmada, sistemin etkinlik yönünün daha objektif değerlendirilebilmesi için ilk bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamalarında çözüm yollarına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Araştırmanın ikinci bölümünde etkinlik kavramı tanımlanmış, etkinlik ölçütleri belirlenmiş ve vergi uyuşmazlıkları sınıflandırılmıştır. Etkinlik ölçütleri; vergi tahsilatında etkinlik, mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşmesi, vergi idaresinin vergi toplama maliyetinin düşmesi, vergi kaynaklarının ekonomiye aktarım ve hizmete dönüşüm sürecinin hızlanması, yargı yükünün azalması ve vergi afları şeklinde incelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde ise, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada ve yargı aşamasında çözümü, etkinlik ölçütleri çerçevesinde değerlendirilerek çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

A. Genel Olarak

Teorik olarak, hukuk devletinde bireyler arasındaki ilişkilerin hukuk düzeni çerçevesinde sorunsuz olarak gerçekleştiği kabul edilse de, pratik hayatta toplumsal ilişkilerin her zaman hukuk düzeninin öngördüğü şekilde sorunsuz olarak cereyan etmediği bir gerçektir. Hukuk kurallarının çiğnenmesi neticesinde düzen bozulmakta, bu nedenle de uyuşmazlıkların çözümü için bir takım müesseselere ihtiyaç duyulmaktadır¹.

“ Vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olan ceza ve uyuşmazlık konularını inceleyen hukuk dalı”² olarak tanımlanan vergi hukukunda, en geniş anlamıyla vergi “... Devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirleri(ni)...”³ ifade etmektedir. Devletin egemenlik gücünü kullanarak, yetkilendirdiği kurumları (idare) tarafından vergilerin toplanması sırasında vergi ödevlileri⁴ ile devlet arasında bazı uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır⁵.

¹ A. Kadir Işık v.d., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005,s. 66

² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.34

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.1

⁴ Vergi ödevlisi, vergi hukukundan doğan ilişkilerde hak ve borçlara sahip olan kişileri ifade etmektedir. Vergi hukukunda, hukuki ilişkinin pasif tarafını oluşturan yani kamu alacağını ödemekle

Devlet ile bireyler arasındaki çıkar dengesinin korunmasına hizmet etme yükümlüğü olan vergi hukukunda, bunu sağlamanın en etkin yolu mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların adaletli ve hızlı bir şekilde çözülmesidir⁶. Nitekim bu durumun, uyuşmazlığın tarafları olan devlet ve yükümlünün lehine olduğu bir gerçektir⁷.

Türk hukukunda uyuşmazlıkların çözüm yolları idari ve yargısal çözüm yolları olarak iki genel başlık altında sistematize edilmektedir⁸. Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında uygulamadan kaynaklanan birtakım sorunlar meydana gelmektedir. İdare ile mükellef arasındaki bu sorunların, hukuki uyuşmazlık haline getirilip, ilgililerin başvurusu üzerine ya da idarenin kendiliğinden sorunları çözme yöntemlerine ‘idari çözüm yolları’ denilmektedir⁹. Tarafların bir araya gelerek anlaşmaları sonucunda gerçekleştirildiği ve yargı yollarına başvurulmadığı gerekçeleri ile söz konusu çözüm yollarına ‘barışçıl çözüm yolları’ da denilmektedir¹⁰. Vergi sorunlarının idari aşamada çözülmemesi ya da ilgililerin idari yollara başvurmadan dava açma yoluna giderek uyuşmazlığı yargı organlarına taşıması ve sorunun görevli ve yetkili mahkemelerce giderilmesine ‘ yargısal çözüm yolları’ denilmektedir¹¹. Buradaki ayrım ise başvurulacak yargı yolu bakımından olmaktadır. Şöyle ki; vergi hukukundaki düzenleyici veya bireysel işlemlerin kanunlara aykırılığı nedeni ile vergi mahkemelerinde açılacak davalar veya vergi

yükümlü olan kişiler sorumluluk türlerine göre vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu şeklinde ifade edilmektedirler. Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 71 vd.

Yukarıda belirtilen kavramların tümü, çalışmamızda vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafını ifade etmek amacıyla kullanılmıştır.

⁵ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.259

⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin yayınları, Ankara, 2007, s.24; Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 66

⁷ Turgut Candan, **age.**, s. 259

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 169; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**. 24-25

⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 25

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 170; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 26

¹¹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 26; Mehmet Yüce, **age.**,s. 66

kanunlarının Anayasaya aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar nedeni ile Anayasa Mahkemesi'nde açılacak davalardan oluşmaktadır¹².

Vergilendirme ilkelerinden biri olan verimlilik ilkesine göre, olması gerekenden az fakat zamanında toplanan vergi; olması gereken miktarda fakat geç toplanan vergiye tercih edilmelidir¹³. Verimlilik ilkesinin bir gereği olarak hem kamu alacaklarının bir an evvel tahsilini sağlamak hem de yargı organlarını iş yükünden kurtarmak amacı ile bütün Dünya ülkeleri, vergi uyuşmazlıklarının yargı makamları önüne taşınmadan önce idari yollarla çözümünü sağlamak amacı ile çeşitli kurumlar oluşturmuştur¹⁴.

Yargı organlarının bağımsız olması ve usul hukuku kurallarının taraflara sağladığı güvence karşısında, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal çözüm yollarının hem idare hem de mükellefler açısından en güvenceli yol olduğu bilinmektedir ancak; yargılamaların uzun sürmesi nedeni ile tarafların çözüme geç ulaşmaları uyuşmazlığın taraflarını sorunları daha pratik yollardan çözmeye itmektedir¹⁵. Şüphesiz ki, uyuşmazlıkların yargı organlarına taşınmadan idari aşamada çözümü vergi uyuşmazlıklarının en hızlı ve masrafsız çözüm yöntemidir.

Türk vergi hukukunda barışçıl çözüm yollarının başlıca özellikleri; idari çözüm yollarına başvurunun zorunlu olmaması yani, ilgililerin idari yola başvurmadan yargısal yola başvurma hakkına sahip olmaları ve idari yola başvurudan sonra belli koşulların gerçekleşmesi halinde yargısal yollara başvurunun da mümkün olmasıdır¹⁶. Böylece hukuk sistemimizde hızlı ve masrafsız bir yol öngörülürken, ortaya çıkabilecek adaletsiz çözümlerin taraflar açısından telafisi güç veya imkansız sonuçlar doğurmasının önüne geçilmiştir.

¹² Mehmet Yüce, **age.**, s. 66

¹³ Turgut Candan, **age.**, s. 259; Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIII, Y. 2009, S. 1-2, s. 321, (çevrimiçi) http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, 01.08.2014

¹⁴ M. Kamil Mutluer, **Türkiye' de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.141/87, Eskişehir, 1975, s.81

¹⁵ Turgut Candan, **age.**, s. 259

¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 170

İdari yoldan çözümlenecek vergi uyuşmazlıkları mükellefin beyanına dayalı olarak yapılan tarhiyattan kaynaklanabileceği gibi re' sen, ikmalen veya idarece yapılan bir tarhiyattan da kaynaklanabilir. Nitekim, uyuşmazlığın idari aşamada çözülebilmesi için bir olayın bulunması ve uyuşmazlık konusunun idari aşamada çözümlenebilecek bir olay olması gerekmektedir¹⁷.

Türk vergi hukukunda idari çözüm yolları uzlaşma ve hata düzeltme kurumları ile gerçekleştirilmektedir¹⁸. Bunun yanı sıra KARAKOÇ, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah kurumlarının da uyuşmazlıkların barışçıl yollardan çözülmesine yardımcı kurumlar olduğunu ileri sürmektedir¹⁹. Araştırmanın bu bölümünde, asıl ve yardımcı kurum ayrımı yapılmaksızın Türk vergi hukukunda kabul edilen idari çözüm yolları incelenmektedir.

B. Uzlaşma

1. Genel Çerçeve

Uzlaşmanın kelime anlamı, birden fazla kimsenin aralarındaki mevcut ya da ileride çıkması muhtemel çıkar ayrılıklarını karşılıklı ödünler vererek gidermeleri, şeklinde ifade edilmektedir²⁰.

Vergi hukukunda ise uzlaşma: “ *Mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, yani verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında*

¹⁷ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 20. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 101

¹⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 170

¹⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 26; Aynı yönde görüş için bkz. Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.141

²⁰ Turgut Candan, **age.**, s. 260

uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir."²¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergi idaresi ile mükellef arasında vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmeden taraflar arasında çözümlenmesini sağlayan barışçıl bir yöntemdir²².

Uzlaşma kurumu, Türk hukukuna 1963 yılında 213 sayılı VUK' un 376. maddesinden sonra eklenen 11 madde ile girmiştir. Söz konusu yöntemin kabulünde amaç, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları kısa yoldan çözüp, vergi alacaklarının hazineye kısa sürede girişini sağlamak olmuştur²³. Nitekim bu husus, VUK' a uzlaşma müessesesini ekleyen 1963 tarih ve 205 sayılı Yasanın gerekçesinde *"... Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur..."*²⁴ şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay VDDGK da 1993 tarihli bir kararında uzlaşmanın amacının uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmeden kısa sürede çözmek olduğunu belirtmiştir²⁵.

Belirtilen pratik yararlarına rağmen, hukuk teorisi açısından uzlaşma kurumuna ilişkin bir takım eleştiriler de söz konusu olmaktadır. Bu eleştirilerin başında, uzlaşmanın vergilerin kanuniliği ve mükellefler açısından anayasal eşitlik ilkelerini zedelediği hususu gelmektedir. Şöyle ki, aynı vergi borcu bulunan iki vergi yükümlüsünden birinin uzlaşmaya başvurup diğerinin başvurmaması halinde iki mükellef arasında ciddi bir eşitsizliğin doğacağı savunulmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi konusunda idarenin bağlı yetkisinin bulunduğu, vergi idaresinin uzlaşma

²¹Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s.223

²² Adil Nas , " Türk Vergi Hukukunda Uzlaşmaya Gidebilme Şartları", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, S.63-64, s.91; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 170

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 170

²⁴ Mehmet Yüce, **age.**, s. 67- 68

²⁵Danıştay VDDGK.' nın 19.02.1993 tarih ve 1992/118 Esas ve 1993/30 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

neticesinde bir kısım vergiden feragat etmesi halinde bağlı yetkisini aştığı ve vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği ileri sürülmektedir²⁶.

Uzlaşma konusunda bir başka tartışma ise uzlaşma kurumunun hukuki niteliği konusundadır. Bir kısım hukukçular tarafından vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan bir anlaşma olan uzlaşma idari sözleşme olarak kabul edilirken²⁷; diğer bir kısım tarafından uzlaşma, medeni usul hukukundaki sulh akdine benzetilmektedir²⁸.

Uzlaşmaya ilişkin hükümler, 1963 yılında VUK' a yapılan eklemelerden sonra günümüze dek birçok değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler daha önceki yıllarda yapılmaya başlamış olmakla birlikte, en dikkate değer değişikliklerden biri 1994 yılında yayınlanıp 1995 yılında yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bu Kanun ile kaçakçılık cezası verilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezaları uzlaşma hükümleri kapsamında çıkarılmıştır²⁹.

1998 tarihinde yayınlanan 4369 sayılı kanun ile VUK' da yapılan değişiklikle ise, ceza hükümleri değiştirilerek Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş olan³⁰ vergi ziyai cezası getirilmiş ve yine aynı Kanun ile vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamında çıkarılmıştır³¹. Ayrıca söz konusu Kanun ile VUK' da yer alan uzlaşmaya ilişkin bir kısım hükümler de mülga edilmiştir. Yine aynı Kanun hükmü ile uzlaşma kurumuna yönelik bir takım yenilikler de getirilmiştir. Bunlar: kısmi uzlaşmanın yapılmasının mümkün olması, uzlaşma tutanaklarına idarenin son teklifinin yazılması neticesinde mükellefin dava açma süresi bitinceye kadar son teklifi kabul etmesi halinde uzlaşmanın sağlanmasının mümkün olması ve uzlaşma

²⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 170- 171; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 40

²⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 171

²⁸ Turgut Candan, **age.**, s. 260

²⁹ **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, s. 1001

³⁰ AYM' nin 06.01.2005 tarih ve 2001/3 Esas ve 2005/4 Karar sayılı kararı
http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2000&content=, 10.08.2012

³¹ **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, s. 1001- 1002

görüşmelerine meslek odalarından temsilcilerin ve avukatların katılmalarına imkan sağlanmasıdır³².

1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanun hükmü ile vergi ziyaı cezası tekrar uzlaşma kapsamına alınarak 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki uygulamaya geri dönmüştür³³.

VUK' daki uzlaşmaya ilişkin düzenlemelere 1986 yürürlük tarihli 3239 sayılı Kanun ile uzlaşmanın tarhiyat öncesi aşamada da yapılabileceğine ilişkin hüküm eklenmiştir. Ancak bu kanunun fiilen uygulanması, 1987 tarihli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği' nin yürürlüğe girmesi ile mümkün olmuştur. Bunun neticesinde Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu iki aşamada söz konusu olmaktadır: Bunlardan ilki, vergi incelemeleri neticesinde tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulmuş uzlaşma yöntemi olan 'Tarhiyat Öncesi Uzlaşma' dır. Diğeri ise, vergi, resim ve harçların re' sen, ikmalen veya idarece tarh edilmesinden sonra başvurulmuş uzlaşma yöntemi olan 'Tarhiyat Sonrası Uzlaşma' dır³⁴.

VUK' un uzlaşmaya ilişkin hükümlerinde son yapılan değişiklik ise, 2011 tarihli 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile devlet memurlarına yapılan ek ödemeleri düzenleyen hükmün ilga edilmesidir.

2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak kesilecek olan tüm vergi, resim ve harçlar girmektedir³⁵. Uzlaşmanın hangi vergilere konu olacağı ve

³² Melike Betül Şahin, "Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar" **Vergi Sorunları Dergisi**, S.125, s.118, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=433, 18.09.2013; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.228 vd.

³³ **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, s. 1002

³⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 39

³⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.232

sınırları ise VUK’ un Ek 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm gereğince, VUK’ da düzenlenen vergi, resim ve harçlardan hangilerinin uzlaşmaya konu edileceğini Maliye Bakanlığı tespit etmektedir. İl Özel İdareleri ile Belediyelere ait vergiler bakımından ise bu yetkinin İçişleri Bakanlığı’ na ait olduğuna hükmedilmiştir³⁶.

Hukuki ilişkiyi tamamen veya kısmen sona erdiren bir kurum olan uzlaşmada, bu yetkinin idareye verilmiş olmasının Anayasanın 73. maddesindeki kanunilik ilkesi ile 7. maddesindeki yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir³⁷. Gerçekten de, başlı başına vergide eşitlik, adalet ve vergilerin kanuniliği ilkelerine aykırı olan uzlaşma kurumunun kapsamının belirlenmesi yetkisinin yürütme organına bırakılması söz konusu ilkeleri daha da zedeleyecektir.

Tarhiyatın türü bakımından uzlaşmanın konusu ise VUK’ un Ek 1. maddesinde “... *ikmalen, re’ sen veya idarece tarh edilen...*” şeklinde düzenlenmiştir. Kısaca açıklamak gerekirse tarh, vergi borcunun vergi idaresince hesaplanmasıdır³⁸. Nitekim VUK’ un 20. maddesinde tarh: “...*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*” şeklinde tanımlanmıştır. İdeal bir vergi düzeninde olması beklenen tarh yöntemi beyana dayana tarh yani; mükellefin idareye gerçek beyanda bulunduğu tarh yöntemidir³⁹. Ancak günlük hayatta mükelleflerin her zaman gerçek beyanlarda bulunmaması diğer tarh yöntemlerinin varlığını gerekli kılmaktadır.

VUK’ un 29. maddesinde ikmalen tarh: “...*her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah*”

³⁶ Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, s. 1004

³⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’ nda Uzlaşma”, M.Ü.İ.İ.B.F.D., Y. 2008, C. XXV, S. 2, s. 317

³⁸ Nurettin Bilici, *age.*, s.60

³⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *age.*, s. 96

veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK’ un 30. maddesinde tanımlanan re’ sen tarh yöntemi ise, matrahın belge veya kanuni ölçülere dayanılarak kısmen veya tamamen tespitinin mümkün olmaması halinde takdir komisyonu veya inceleme elemanlarının raporu esas alınarak tarh edilmesi işlemidir⁴⁰.

VUK’ un mükerrer 30. maddesinde idarece tarh: “...29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Ek 1. madde metninde de belirtildiği üzere beyana dayalı yapılan tarhiyatlar dışındaki tüm tarhiyat türleri bakımından uzlaşma mümkündür. Madde metninde yalnızca tarhiyat türleri bakımından değil, tarhiyatın içeriği bakımından da bir takım sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre;

- Tarhiyatta, VUK’ un 116, 117, 118 . maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta, VUK’ un 369. maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin mükellef veya ceza muhatabı tarafından kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,

⁴⁰ Nurettin Bilici, **age.**, s.62

- Tarhiyatı ve ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, mümasil hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş bulunması,⁴¹

hallerinden birinin bulunması halinde ancak uzlaşma talep edilebilmekte, uzlaşma talep eden mükellefin talebini bu hususlardan birine dayandırması gerekmektedir.

VUK' un Ek 1. maddesi hükmü gereği uzlaşmanın kapsamı yalnızca vergiler değildir; uzlaşmanın kapsamına aynı zamanda vergilere ilişkin cezalar da girmektedir. Türk vergi hukukunda vergi suç ve cezaları iki kısımda incelenmektedir. Bunlar VUK' da düzenlenen vergi kabahatleri adı verilen vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları ile, yargılamalarının ceza mahkemelerinde yapıldığı ve yargılama neticesinde hürriyeti bağlayıcı cezaların verilmesinin mümkün olduğu kaçakçılık suçu başta olmak üzere vergi suçlarıdır⁴².

Vergi suçları bakımından uzlaşma hükümlerinde bir takım sınırlamalar getirilmiştir. VUK' un Ek 1. maddesine göre; VUK' un 359. maddesinde kaçakçılık suçu olarak belirtilen fiillerle bu fiillere iştirak edilerek vergi ziyasına neden olunması halinde kesilecek vergi ziyai cezası hariç olmak üzere vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamındadır.

Uzlaşma hükümleri bakımından vergi cezaları için yapılan başka bir ayrım tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecek vergi cezalarında söz konusu olmaktadır. Şöyle ki, tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinin hem vergi ziyai hem usulsüzlük cezaları bakımından uygulanması mümkün iken, tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri yalnızca vergi ziyai cezaları bakımından mümkün olmaktadır⁴³. Bir kez usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde ceza kesilen mükellef ile ceza

⁴¹ Adil Nas, **agm.**, s.92

⁴² Nurettin Bilici, **age.**, s.83- 89

⁴³ Funda Başaran Yavaşlar, **agm.**, s.317

kesilecek mükellef arasında ayırım yaratılması, uzlaşma kurumunu eşitlik ilkesinden daha da uzaklaştırmaktadır⁴⁴.

Uzlaşmanın konusu bakımından değinilmesi gereken bir diğer husus ise, uzlaşmaya ilişkin hükümlerde 1999 yılında yapılan değişiklikle hukukumuza giren kısmi uzlaşma müessesesidir. Kısmi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, verginin bir bölümünde uzlaşmanın talep edilebilmesidir. Başka bir deyişle, verginin matrah farkı itibariyle bölünebildiği durumlarda, toplam matrah farkının sadece mükellef tarafından talep edilen kısmının uzlaşmaya konu edilmesinin mümkün olmasıdır⁴⁵. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde kısmi uzlaşma müessesesi ve getiriliş amacı şu şekilde ifade edilmiştir: *“Birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumuna çözüm getirilerek, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre örneğin, bir vergi inceleme raporunda, hem ikmalen hem de re'sen takdiri gerektiren tarhiyatların olması durumunda mükellef, matrah ya da matrah farkının sadece ikmalen tarhiyat konusu bölümü için uzlaşma talep edebilecek ya da her iki bölüm için uzlaşma talebinde bulunup sadece ikmalen tarhiyat bölümü için uzlaşabilecektir. Bir başka ifadeyle kısmi uzlaşma imkanı getirilmektedir.”*⁴⁶

1999 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği' nin 7. maddesine tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma yapılamayacağı hükmü getirilmiş ise de Danıştay' ın 14.06.2000 tarihli kararı ile Yönetmelik' in ilgili maddesi iptal edilmiştir⁴⁷.

⁴⁴ Funda Başaran Yavaşlar, **agm.**, s.317; Mustafa Şimşek, *“Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”*, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2010, s. 19

⁴⁵ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s.228

⁴⁶ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, s. 359, 30.04.2012

⁴⁷ Danıştay 4. D., E. 1995/ 5635, K. 2000/ 2810, T. 14.06.2000 nakleden Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s.229

3. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecekler

VUK' un 1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun ile mülga edilmeden önceki Ek 4. maddesinde uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olanlar şu şekilde düzenlenmekteydi:

1- Mükellef veya resmi vekaletnameyi haiz vekili

2- Cezaya muhatap olan kişi veya vekili

3- Küçükler için kanuni temsilcileri

4- Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri veya bunların resmi vekaletnamesini haiz olan vekilleri⁴⁸.

Belirtilen madde hükmünün ilgası neticesinde yürürlükte bulunan hükümler gereği uzlaşmanın tarafları VUK gereğince idare adına Uzlaşma Komisyonları ile vergi mükellefleri veya ceza muhataplarıdır⁴⁹.

VUK' un 8. maddesinde mükellef, “...*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. VUK' un 9 ve 10. md. hükümleri gereği hak ehliyetine sahip olan gerçek kişiler ile tüzel kişiliği haiz olan veya olmayan teşekküller vergi mükellefi olabilmektedir⁵⁰. Bu da göstermektedir ki, küçük veya kısıtlı olan gerçek kişilerin vergi ehliyeti bulunmakta ancak yasal yükümlülüklerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirebilmektedirler⁵¹. Yine Kanun hükmü gereği vergi mükellefi olmaları bakımından teşekküllerin tüzel kişiliğinin bulunup bulunmaması vergi mükellefiyeti olup olmamayı etkileyen bir husus değildir. Tüzel kişiliği bulunan müesseselerde

⁴⁸H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ünal Matbaası, Ankara, 1977, s. 324

⁴⁹ Funda Başaran Yavaşlar, **agm.**, s.320

⁵⁰ Funda Başaran Yavaşlar, **agm.**, s.320

⁵¹Adil Nas, “**Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.111

uzlaşma talep etme yetkisi, temsil yetkisi olan organlarda iken⁵²; tüzel kişiliği bulunmayanlar bakımından uzlaşma talep etme yetkisi bu toplulukların kanuni temsilcilerine aittir⁵³.

Ceza muhatabı ise, VUK ve Kabahatler Kanunu hükümleri çerçevesinde, vergi kabahatlerinden birini işlemesi neticesinde idari para cezasına mahkûm edilen kimsedir⁵⁴. Vergi mükellefi ile ceza muhatabı çoğunlukla aynı kişi olmakla birlikte bunların farklı kişiler olması da mümkündür.

Re' sen tarhiyatlarda vergi dairesi, mükellef veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Buradaki davet vergi dairesinin herhangi bir kabul ya da taahhüdünü içermediği gibi mükellef veya muhatap bakımından da davete icabet etme zorunluluğu doğurmamaktadır⁵⁵. Vergi idaresinin böyle bir davette bulunmasının amacı, işlemleri azaltarak vergi tahsilatının bir an evvel gerçekleşmesinin sağlanmaktadır⁵⁶.

4. Uzlaşma Türleri

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Uzlaşma müessesesinin bir türü olan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, VUK'un Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'a ilk kez 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile giren tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun fiilen işlerlik kazanması

⁵² Adil Nas, **agt.**, s. 112

⁵³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi Basım, İstanbul, 2010, s.117

⁵⁴ Funda Başaran Yavaşlar, **agm.**, s.320

⁵⁵ Adil Nas, **agt.**, s. 113

⁵⁶ Şerafettin Aksoy, **age.**, s. 117

ancak, 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan ‘Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’ nin yürürlüğe girmesi ile mümkün olmuştur⁵⁷.

3505, 4008, 4369 ve 5736 sayılı Kanunlarla bir takım değişikliklere uğrayan Ek 11. maddede; tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin henüz aralarında bir uyuşmazlık çıkmadan, ancak çıkmasına kesin gözü ile bakılan, uyuşmazlıkların çözümü için getirilmiş bir yolu olarak düzenlenmiştir⁵⁸. Başka bir deyişle, bu uzlaşmanın konusu tarh edilecek vergi veya kesilecek cezalardır⁵⁹. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin, idare ile mükellef arasında sorun çıkmadan anlaşma sağlanması amacına yönelik olduğundan, vergi tahsilatını hızlandırmayı hedeflediği ileri sürülmektedir⁶⁰.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği VUK’ un Ek 11. maddesinde belirtilmiştir. Kanun ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına Maliye Bakanlığı’ nın yetkisi dâhilinde bulunan vergi ve vergi cezalarının girdiği, il özel idareleri veya belediyeler gibi diğer idari organların yetkisine giren vergi ve vergi cezalarının bu kapsama girmediği anlaşılmaktadır⁶¹.

Hem VUK Ek 11. maddesi hem de Yönetmelik hükümleri gereği, bir vergi alacağının tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girebilmesi için belli sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlamalar yalnızca Maliye Bakanlığı’ nın yetkisine giren vergi veya cezaları bakımından değil; aynı zamanda verginin tarhiyat yöntemi, vergi veya vergi cezasının türü bakımından da getirilmiştir⁶².

Tarh yöntemi bakımından getirilen sınırlama TÖUY’ nin 2. maddesinde düzenlendiği üzere “...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi

⁵⁷ Turgut Candan, **age.**, s. 377

⁵⁸ Turgut Candan, **age.**, s. 377

⁵⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 41

⁶⁰ Mehmet Küçükkaya, “*Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.245,

⁶¹ Turgut Candan, **age.**, s. 379

⁶² Turgut Candan, **age.**, s. 379 vd.

incelemelerine dayanılarak tarh edilecek...” vergiler bakımından getirilmiştir. Bu itibarla, bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir⁶³. Madde metninde sözü edilen inceleme sonucu tarh edilecek vergilerden kasıt VUK’ un 29 ve 30. maddelerinde düzenlenen ikmalen ve re’ sen yapılacak tarhiyatlardır.

VUK’ un 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kimler olduğu düzenlenmiştir. Madde hükmü gereği, takdir komisyonlarının incelemeleri neticesinde yapılan tarhiyatlar bir vergi incelemesine dayanmadığından tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında değildir⁶⁴. Nitekim bu husus Danıştay kararında da, ”... Vergi Usul Kanununun 135 nci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların açık bir şekilde gösterildiği ve bankalar yeminli murakıplarının bu maddede sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmadığı, öte yandan, Vergi Usul Kanununun vergi incelemesine ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerden olan, inceleme hakkında izahat yapılması gerekliliği, tespit edilen hususların tutanağa bağlanması ve mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının bu tutanağa geçirilmesi gibi bir takım hak ve yükümlülükler ile, bunların yanı sıra "tarhiyat öncesi uzlaşma" müessesesinden yararlanılarak uyuşmazlığın yargı önüne getirilmeden mükellefler ile idare arasında sulh ile halledilmesi gibi olanaklardan bankalar yeminli murakıplarının yapmış olduğu inceleme nedeniyle mükelleflerin yararlanabilmelerinin mümkün olmadığı, bu nedenle Kanununda vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmayan, sadece kendi kanununa göre belirlenen konularda kısmi vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen rapora göre ikmalen yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği... ”⁶⁵ şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca VUK’ un mükerrer 30. maddesinde düzenlenen idarece yapılan tarhiyatlara konu edilen vergi ve vergi

⁶³ Mehmet Yüce, **age.**, s. 69

⁶⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.237; Z. Burcu Vardal, **“Türk Vergi Sistemi’ nde Uzlaşma Kurumu”**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s.59

⁶⁵ Danıştay 4. D’ nin 21.01.2004 tarih ve 2002/ 2885 Esas ve 2004/75 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

cezaları inceleme raporuna dayanmadıklarından tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemezler⁶⁶.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, ancak *Maliye Bakanlığı' nın Vergi Daireleri' nin tarha yetkili olduğu* vergilerin konu edilebileceği Yönetmelik hükmü gereğidir..

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren ceza türleri TÖUY' nin 'Kapsam' başlıklı 2. maddesinde düzenlenmiştir, buna göre; VUK' un 344. maddesinde ki vergi ziyai suçunun cezası kapsam dışı tutulmuştur. VUK' un 344. maddesi hükmü vergi ziyaya 359'ncu maddede belirtilen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak kesileceğini düzenlemektedir⁶⁷.

Yönetmelik ile VUK' un Ek 11. md. si birlikte değerlendirildiğinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın tüm idari cezaları kapsadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, yine kanun hükümleri gereği, kesilen cezanın vergi incelemesine dayanması ve Maliye Bakanlığı' nın yetkisine giren vergi, resim veya harçlardan biri ile birlikte salınmış olması gerekmektedir⁶⁸.

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci, vergi incelemesine dayanan ve uzlaşma kapsamında bulunan vergi ve cezalar bakımından mükelleflerin yetkili makamlara başvurusu ile başlamakta ve komisyon ile muhatap arasındaki görüşmeler neticesinde yapılmaktadır. Uzlaşma görüşmelerinin muhtemel sonuçlarına göre de hazırlayıcı idari işlem olan vergi incelemesi nihai işleme dönüşebilmektedir⁶⁹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için usulüne uygun olarak yapılmış bir uzlaşma talebinin bulunması gerekmektedir. Uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olan kimseler TÖUY' nin 8. maddesinde düzenlenmiş olup;

⁶⁶ Turgut Candan, *age.*, s. 381

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi 06.01.2005 tarih ve 2001/3 Esas ve 2005/4 Karar sayılı kararı neticesinde, vergi ziyai ile kaçakçılık suçunun birlikte işlenmesi halinde kesilen cezanın üç katına kadar artırılmasına ilişkin hükmü iptal etmiştir.

⁶⁸ Turgut Candan, *age.*, s. 388; Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s.236

⁶⁹ Tahir Erdem, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*, s. 130 nakleden KÜÇÜKKAYA, *agt.*, s. 257

madde hükmü gereği nezdinde inceleme yapılan kimseler bizzat veya noterden alınmış vekâletnamesi bulunan vekil vasıtası ile uzlaşma talebinde bulunmaya yetkilidirler. Yönetmelikte ayrıca belirtilmediğinden vekilin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için genel vekâletnamesinin bulunmasının yeterli olduğu kabul edilmektedir⁷⁰. Tüzel kişiler, tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar ile küçük veya kısıtlılar ise uzlaşma talebinde ancak kanuni temsilcileri vasıtası ile bulunabilirler.

Tüzel kişiliği bulunan şirketlerde tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilmesi ancak tüm ortakların talep tutanağını imzalaması ile mümkün olmaktadır. Tüm ortakların çeşitli nedenlerle bulunamaması durumunda, diğer ortakların uzlaşma talebinde bulunamayacağı ileri sürülmekle birlikte⁷¹, diğer ortakların inceleme elemanı tarafından uzlaşmaya davet edilmesi gerektiğini savunanlar da bulunmaktadır⁷².

Bunun yanı sıra, inceleme tutanağında tarhiyat öncesi uzlaşmaya yer verilmiş veya ayrı bir uzlaşma tutanağı düzenlenmiş ya da mükellef tarafından uzlaşma talep edilmemiş ise inceleme elemanının ilgiliyi uzlaşmaya davet etmesi gerekmektedir⁷³. Aynı durum tüzel kişiliği bulunan şirketlerde ortakların bir kısmının inceleme sırasında bulunamaması halinde de söz konusu olmaktadır yani; inceleme esnasında tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı düzenlenirken, ortakların bir kısmının bulunmaması halinde bu ortakların uzlaşmaya davet edilmesi gerekmektedir⁷⁴.

Davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde ilgilinin davete icabet etmemesi veya tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması halinde uzlaşma istemediği varsayılır. Ancak bu durumda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep hakkı saklı kalmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma davetiyesinin mükellefe tebliğ

⁷⁰Turgut Candan, **age.**, s. 398

⁷¹Sakıp Şeker, “Uzlaşma ve Uzlaşma Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Y. 1991, S. 55, s.3, (Erişim), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3939>, 02.07.2012

⁷²Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.241

⁷³Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.241

⁷⁴Sakıp Şeker, **agm.**, s. 3

edilememesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır ve bu durumda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmamaktadır⁷⁵.

Yönetmelik hükmü gereği uzlaşma talebinin incelemeyi yapan veya incelemeyi yapanın bağlı bulunduğu birim ya da ekip Başkanlığına yapılması gerekmektedir. Bu durumda yetkisiz mercilere yapılacak uzlaşma talebinin geçersiz sayılacağı açıktır.

TÖUY' nin 8. maddesinde uzlaşma talebinin yazılı şekilde yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Yazılı yapılması ile kast edilen Yönetmelik' de belirtilen makamlara dilekçe ile başvurulmasıdır. Aynı maddenin 2. fıkrasında düzenlendiği üzere, nezdinde inceleme yapılanın, inceleme tutanağına uzlaşma talebini yazdırması da yazılı başvuru yerine geçmektedir. Madde hükmü de açıkça göstermektedir ki, mükellefin uzlaşma talebinin inceleme elemanınca tutanağa geçirilmesi halinde mükellefin ikinci kez uzlaşma talebinde bulunmasına gerek kalmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın talep ve davet süresi, vergi incelemesinin mükellefin bilgisi dâhilinde olup olmaması durumuna göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; mükellefin bilgisi dâhilinde yapılan inceleme neticesinde uzlaşma talebinin, TÖUY' nin 9. maddesi gereği, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde yapılması mümkündür. İnceleme tutanağının düzenlenmesi ile tutanağın incelemeyi yapanlar ve nezdinde inceleme yapılan veya kanuni temsilci tarafından imzalanması kast edilmektedir. Nezdinde inceleme yapılanın, usulüne uygun olarak imzadan imtina ettiğini bildirmiş olması halinde de tutanak düzenlenmiş sayılır⁷⁶.

İnceleme tutanağında uzlaşma talebine yer verilmemiş olması halinde, mükellef inceleme tutanağının düzenlendiği tarihte dilekçe ile inceleme elemanına veya inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime müracaat ederek talepte

⁷⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.241

⁷⁶ Turgut Candan, **age.**, s. 398

bulunabilir; ancak tutanağın düzenlendiği tarihten sonra bu şekilde yapılan başvuru dikkate alınmaz⁷⁷.

Mükellefin bilgisi dâhilinde yapılan incelemelerde, inceleme elemanı bakımından bir zorunluluk teşkil etmemekle birlikte, inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etme yetkisi bulunmaktadır. Ancak, tarh zamanaşımı süresinin dolmasına üç aydan az bir süre kalması halinde inceleme elemanını uzlaşma talebinde bulunma veya mükellefi davet etme yetkisi bulunmamaktadır. Bu sürede, yalnızca mükellefin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi olduğu kabul edilmektedir⁷⁸.

Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin uzlaşma davetinde bulunmaya yetkilidir. TÖUY' nin 11. maddesinde düzenlendiği üzere; uzlaşma daveti, muhataba uzlaşmanın yapılacağı yer ve gün belirtilerek posta veya memur vasıtası ile tebliğ edilir. Talep davetiyesinde muhataba tebliğden itibaren 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunabileceği, aksi halde tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamayacağı bildirilir⁷⁹.

Uzlaşma davetinin 11. maddede belirtilen şekilde muhatabın bilinen adresine tebliğ edilememiş olması halinde başka bir işlem yapılmaz, önceki bölümde açıklandığı üzere, bu durumda uzlaşma temin edilememiş sayılır⁸⁰. Ancak, ülkemizde tebligatların çok sağlıklı yapılmadığı göz önünde bulundurulduğunda; mükellefin son adresine tebligat yapılamaması halinde, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasının uygulamada hak kaybına yol açacağı ileri sürülmektedir⁸¹.

İnceleme elemanı tarafından mükellefin uzlaşma talebinin, Yönetmelik' de belirtilen usul ve esaslara göre ve süresinde yapıldığının anlaşılması üzerine inceleme elemanınca yetkili komisyon başkanına başvurularak uzlaşma günü

⁷⁷ Kazım Karaca, “ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, **Yaklaşım**, Y. Mart 2011, (Çevrimiçi), <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=219>, 19.07.2012

⁷⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.243

⁷⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.243

⁸⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 45

⁸¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.244

belirlenir⁸². Belirlenen gün ve saatte uzlaşma komisyonu, mükellef veya temsilcisinin katılımıyla uzlaşma görüşmeleri yapılmaya başlanır. Uzlaşma görüşmelerinde mükellef veya temsilcisinin belirttiği hususlar ile inceleme tutanağında belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak bir sonuca ulaşılmaya çalışılır⁸³.

Uzlaşma komisyonu tüm üyelerin katılımı ile toplanır ve çoğunlukla karar alır. Mükellefin herhangi bir mücbir sebeple uzlaşma görüşmelerine katılamaması halinde, görüşmeler başka gün ve saate ertelenebilir⁸⁴.

Görüşmeler sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Uzlaşma talep edilen kısım için görüşmeler devam eder ve bu husus tutanaklara geçirilir. Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmediği kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez⁸⁵.

TÖUY' nin 16. maddesine uygun olarak düzenlenen uzlaşma tutanağının, yine aynı madde hükmü gereği, düzenlendiği tarihten itibaren 3 gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

19.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanun' un 22. maddesi ile VUK' a Uzlaşma müessesesine ilişkin hükümler eklenmiştir. 3239 sayılı Kanun ile VUK' un Ek 11. maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu düzenlendiğinden, daha önce düzenlenen uzlaşmaya ilişkin hükümler tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmaktadır⁸⁶.

⁸² Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s.244

⁸³ Mehmet Küçükaya, **agt.**, s. 281

⁸⁴ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s.245

⁸⁵ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s.247

⁸⁶ Turgut Candan, **age.**, s. 265; Nahit KİTİŞ, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, Y. Eylül 1989, S. 97, (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=819>, 14.09.2012

VUK' un Ek 1 ila 10. maddelerinde düzenlenen uzlaşma hükümlerinde tarhiyat sonrası uzlaşma ifade edilmektedir. VUK' un uzlaşma hükümlerine istinaden çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği⁸⁷, nin tanımlar başlıklı 4. maddesinde uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma ifade edilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten veya ceza kesildikten sonra mükellef ile idare arasında çıkan anlaşmazlıkların yargı önüne götürülmeden taraflar arasında anlaşarak çözüme varılmasıdır⁸⁸. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarh edilmiş bir verginin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle uzlaşma, vergi ya da ceza idari işlem niteliği kazandıktan sonra gerçekleşmektedir. Verginin tarh edildikten sonra uzlaşmaya konu edilmesi uzlaşmanın kesin, yürütülebilir, icrai bir işlem hakkında gerçekleştiğini göstermektedir⁸⁹.

VUK' un Ek 1. maddesine istinaden, tarhiyat sonrası uzlaşmanın söz konusu olabilmesi için ikmalen, re' sen veya idarece tarh edilmiş verginin bulunması gerekmektedir. Vergi cezaları bakımından ise, madde hükmünde yalnızca vergi ziyaı cezası belirtildiğinden, usulsüzlük cezaları bakımından tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olmamaktadır.

Vergi daireleri tarafından, kendilerine gelen raporlara istinaden, ihbarname düzenlenmekte ve bu ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, ihbarnamenin tebliğinden sonraki aşamada gerçekleşmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın tarhiyat öncesi uzlaşmadan farkı bu noktada söz konusu olmaktadır; çünkü tarhiyat öncesi uzlaşmada olay henüz vergi dairesine intikal etmemekte, mükellef ile inceleme elemanı arasında gerçekleşmektedir⁹⁰.

Mükellef ile idare arasında tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine başlandığı fakat taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu durumda tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılabilmesi

⁸⁷ 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır.

⁸⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 50

⁸⁹ Mehmet Küçükkaya, **agt.**, s. 126

⁹⁰ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**,s.256

için, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir⁹¹.

VUK' un Ek 1. maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu vergiler ile cezaların hangileri olduğu düzenlenmiştir, buna göre; uzlaşmanın konusunu, kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali cezalar hariç olmak üzere re' sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyai cezaları oluşturmaktadır. Madde hükmü gereği usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilememektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmaya da konu edilen tarh yöntemleri VUK' un 29,30 ve mükerrer 30. maddelerinde düzenlenen tarh yöntemleridir. Beyana dayalı tarh yönteminde tarhiyat sonrası uzlaşmanın söz konusu olmadığı kabul edilmekle birlikte, bu durumun istisnaları bulunmaktadır.

Beyana dayalı tarha rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmasının mümkün olduğu durumların başında vergi hatalarının yapıldığı durumlar gelmektedir. Bu istisnanın dayanağını VUK' un 378. maddesi oluşturmaktadır. Şöyle ki, VUK' un 378. maddesi: *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”* şeklindedir. Uzlaşmanın getiriliş amaçlarından birinin mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözüme kavuşturulması olduğundan⁹², VUK madde 378 ile VUK Ek1. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde vergi hatalarının bulunması halinde beyana dayalı tarh işlemine karşı uzlaşmaya başvurulması uzlaşmanın getiriliş amacına uygun düşmemektedir.

Beyana dayalı tarh yönteminde uzlaşmaya gidilmesi konusunda diğer bir istisna ise, mükellefin ihtirazi kayıtla verdiği beyannameye karşı uzlaşma talep edebilmesidir. Nitekim, Danıştay da ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere

⁹¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.256; Nahit Kitiş, **agm.**

⁹² Mehmet Küçükaya, **agt.**, s. 131

dayanılarak tarh edilen vergilerin da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceğini kabul etmektedir⁹³.

Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri gereği, vergi incelemesine dayanan ve uzlaşma kapsamında bulunan vergi ve cezalar bakımından mükelleflerin yer, konu ve miktar bakımından yetkili komisyonlara başvurusu ile başlayan tarhiyat sonrası uzlaşma süreci⁹⁴ birçok açıdan tarhiyat öncesi uzlaşma ile benzerlik göstermektedir.

UY' nin 7. maddesinde mükellefin uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmış olup, mükellefin tanımı VUK' un 8. maddesinde: *"...Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi..."* olarak tanımlanmıştır. Anılan hükmün 4. fıkrasında, kanun hükümlerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı, ifadesine yer verildiğinden mükelleflerin yanı sıra vergi sorumlularının da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili olduğu kabul edilmektedir⁹⁵.

Uzlaşma komisyonlarının mükellefin herhangi bir talebi olmadan uzlaşma görüşmelerine başlama yetkisi bulunmamakta olup⁹⁶, mükellefin de uzlaşma talebinde bulunma zorunluluğu yoktur; aksi halde bu durum uzlaşmanın genel mantığına aykırı olacaktır. Birçok açıdan benzerlik gösteren tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma süreci idarenin uzlaşmaya davet yetkisi bakımından farklılık göstermektedir.

Yönetmeliğin 7. maddesi gereğince, mükellef uzlaşma talebini bizzat yapabileceği gibi vekili vasıtası ile de yapabilir. Hükümde ifade edilen resmi vekalet kavramı ile neyin kast edildiği ise, Yönetmelik' de açıklığa kavuşturulmamakla

⁹³ Danıştay 3. D. E. 1999/ 1840, K. 2000/ 1029, T. 09.03.2000 nakleden Turgut Candan, **age.**, s. 273

⁹⁴ Turgut Candan, **age.**, s. 303

⁹⁵ Turgut Candan, **age.**, s. 304

⁹⁶ VUK' un Ek 4. maddesinin 4369 sayılı kanun ile mülga edilmeden önceki halinde; re' sen tarhiyatta ilgili vergi dairesinin, 30 günlük uzlaşmaya başvurma süresince, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin, mükellefi veya ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği hükmü yer almaktaydı. Bu husus, 147 sıra no.lu Genel Tebliğ ile Maliye Bakanlığınca da benimsenmiştir. bkz. KİTİŞ, **agm.**

birlikte, VUK Ek 4. maddesinin yürürlükte olduğu dönemde çıkarılan 147 Sıra No.lu Genel Tebliğ’ de resmi vekaletname ile, noterler tarafından düzenlenen vekaletnamenin kast edildiği açıklanmıştır⁹⁷.

Mükellef tarafından vekile verilen vekaletnamede uzlaşma yetkisinin açıkça belirtilmesinin gerekip gerekmediği hususu da yine anılan tebliğde açıklanmıştır. Buna göre, vekaletnamenin vekile açıkça uzlaşma konusunda yetki verildiğine dair bir şerh taşıması gerekmektedir. Ancak Candan⁹⁸, genel tebliğlerin idarenin anlayışını belirten açıklayıcı metinler olduğunu bu nedenle, yetkinin vekaletnamede belirtilmesine ilişkin gerekliliğe tebliğ vasıtası ile değil, HMK’ da düzenlenen sulh yetkisine ilişkin hükümden hareketle ulaşılabileceğini savunmaktadır. Uzlaşmanın, niteliği gereği bir sulh akdi olduğu düşünüldüğünde, nasıl ki sulh akdi için vekaletnamede vekile açıkça yetki verilmesi gerekiyor ise uzlaşma için de vekile açıkça yetki verilmesi gerekmektedir.

Vekile ilişkin durum, mükellefin kısıtlı olması halinde vasisi tarafından yapılacak uzlaşma talebi ile benzerlik göstermektedir Medeni Kanun gereği vasinin kısıtlı adına sulh akdi yapabilmesi Sulh Hukuk Mahkemesi’ nin iznine bağlı olduğundan uzlaşma talebi için de vasinin yine izin alması gerekmektedir⁹⁹.

Mükellefin tüzel kişi olması halinde ise, uzlaşma talebi, anılan Yönetmelik’ in 7. maddesi hükmü gereği tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi tarafından yapılabilir. Tüzel kişiliğin kim tarafından temsil edileceği, tüzel kişiliğin tabi olduğu özel mevzuatında veya ana sözleşmesinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma talebinin yetkisiz komisyona yapılması halinde Yönetmelik’ in 10. maddesinde talebin reddedileceği düzenlenmiş olmakla birlikte Danıştay’ ın aksi yönde kararı bulunmaktadır. Şöyle ki; Danıştay 4. Dairesi, 1984 yılında verdiği bir kararda; yetkisiz makama yapılan başvurunun yetkili komisyona iletilmesi halinde,

⁹⁷ Turgut Candan, **age.**, s. 304

⁹⁸ Turgut Candan, **age.**, s. 305

⁹⁹ Turgut Candan, **age.**, s. 306

uzlaşma talep süresi geçse dahi, ilk başvuru tarihinin esas alınması gerektiğine, hükmetmiştir¹⁰⁰. Bununla birlikte Danıştay, yetkisiz komisyona yapılan başvurunun kabul edilebilmesi için başvurunun yapıldığı idare tarafından evrak kayıt numarası verilmesi gerektiğine hükmetmiştir¹⁰¹.

Uzlaşma başvurusunun geçerliliğini etkileyen hususlardan biri de başvurunun süresinde yapılıp yapılmadığı konusudur. UY' nin ' Uzlaşma Talep Süresi' başlıklı 9. maddesi: *“Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır.”* hükmünü içermektedir. Hükümde düzenlenen 30 günlük sürenin hukuki niteliği, hak düşürücü sürelerden olmasıdır. Bu itibarla, belirtilen 30 günlük süre içerisinde başvurulmaması halinde mükellefin uzlaşma talebinde bulunma hakkı ortadan kalkmaktadır.

Anılan Yönetmelik hükmü gereği uzlaşma talebi için uyulması gereken süre, mükellefe yapılan tebliğ ile başlamaktadır. Bu durumda öncelikle mükellefe usulüne uygun tebliğ yapılmış olması gerekmektedir. Tebliğin usulüne uygun olması da VUK' un tebligata ilişkin hükümlerini düzenleyen 93 vd. maddelerine uygun şekilde yapılması halinde mümkündür. Nitekim tebliğin usulsüz olması halinde 30 günlük uzlaşma talebi süresi başlamayacaktır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin 30 günlük başvuru süresinin hesabında ise VUK' un 18. maddesinde düzenlenen hususlar dikkate alınacaktır. Buna göre, sürenin başladığı gün hesaba katılmaz, nitekim sürenin tebliğin ertesi günü başlayacağını düzenleyen yönetmelik hükmü de bu doğrultudadır. Kanun ve yönetmelik hükmü birlikte değerlendirildiğinde, uzlaşma talebinin son günü, 30. günün tatil saatidir.

¹⁰⁰Danıştay 4. D.' nin 24.01.1984 tarih ve 1984/70 Esas ve 1984/ 294 Karar sayılı kararı nakleden Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.265. Turgut Candan, yetkisiz komisyona yapılan ve süresinde yetkili komisyona gönderilmeyen başvuruların yönetmelik hükmü gereği sonuç doğurmayacağını ileri sürmektedir.

¹⁰¹Danıştay 3. D.' nin 14.03.1991 tarih ve 1989/2452 Esas ve 1991/1099 Karar sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 02.01.2013

Süre hesaplanmasında kanunda düzenlenen bir başka konu da; resmi tatillerde sürelerin işlemeye devam edeceğidir. Ancak, sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde sona erer.

Uzlaşma talep süresi, Vergi Mahkemelerinde dava açma süresi ile aynı olmakla birlikte; dava açma süresini kesen ya da durduran hallerin uzlaşma talep süresine bir etkisi olmadığı kabul edilmektedir¹⁰². Dava açma süresini uzatan hallerden biri olan, sürenin son gününün adli tatile rastlaması halinde, Danıştay: “... *uzlaşma komisyonları için "çalışmaya ara verme" söz konusu olmadığı cihetle, uzlaşma komisyonuna başvurma süresi olan otuz günün "adli tatilde" bitmesi halinde bu sürenin uzaması için geçerli bir neden yoktur...*”¹⁰³ şeklinde hüküm kurmuştur.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, VUK Ek 1. madde ve UY madde 13 kapsamında mükellef veya muhataba tanınan 15 günlük ek dava açma süresi adli tatile rastlarsa, dava açma süresinin uzayacağı açıktır. 15 günlük ek dava açma süresi içinde mükellef veya muhatabın uzlaşma hakkı da bulunduğundan, adli tatilin uzlaşma talep süresini uzatamayacağı kuralının istisnası olarak ileri sürülmektedir¹⁰⁴.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun¹⁰⁵ hükmü gereği her yıl 1 ila 20 Temmuz tarihleri mali tatil olarak düzenlenmiş olup; aynı Kanunda, son günü mali tatil süresine rastlayan sürelerin, mali tatilin bitimini izleyen günden itibaren 7 gün uzamış sayılacağı kabul edilmiştir. Anılan kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasının c bendinde uzlaşma talep süresi de mali tatilde uzayacağı kabul edilen sürelerden sayılmıştır.

¹⁰² Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 58;

¹⁰³ Danıştay 3. D.’ nin 22.10.1986 tarih ve 1986/1190 Esas ve 1986/2058 Karar sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, 02.01.2013; Aynı yönde Danıştay 7. D.’ nin 31.10.2000 tarih ve 2000/905 Esas ve 2000/ 2999 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁰⁴ Mehmet Küçükkaya, **agt.**, s. 185

¹⁰⁵ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır.

Mücbir sebep hallerinde talep süresinin uzayıp uzamayacağı konusunda ise, doktrinde de uygulamada da görüş birliği bulunmamaktadır. Candan¹⁰⁶, VUK' un 15. maddesinde düzenlenen; 13. maddede sayılan mücbir sebepler nedeni ile geciken sürelerin 14. maddede yer alan vergi muamelelerine ilişkin süreler olduğunu, uzlaşma talebinin ise bir vergi muamelesi olmadığından bahisle, başvuru süresinin mücbir sebep halinde uzamayacağını ileri sürmektedir. Danıştay' ın ise hem mücbir sebeplerin başvuru süresini etkileyeceğine¹⁰⁷ hem de etkilemeyeceğine¹⁰⁸ ilişkin kararları bulunmaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği' nin 10. maddesi gereği mükellef veya muhatabın usulüne uygun şekilde bildirdiği uzlaşma talebi öncelikle usul yönünden ön incelemeye tabi tutulmaktadır.

İdari dava dilekçelerinde yapılan ilk incelemeye benzeyen ön incelemenin amacı, gereksiz yere emek ve zaman kaybını önlemektir¹⁰⁹. Bu nedenle, ön inceleme kurumunun, taşıdığı amaç bakımından usul ekonomisine hizmet ettiği açıktır.

Yönetmelik hükmü gereği, ön inceleme safhasında talep dilekçeleri süre, şekil ve komisyonların yetkisi bakımından değerlendirilmekte; belirtilen şartlardan birinin eksik olması halinde uzlaşma talepleri reddedilmektedir. Ret kararının kimin tarafından verileceği mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmemiş olmakla birlikte, uygulamada bu karar uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini yürüten birimler tarafından verilmektedir¹¹⁰. Ancak Danıştay sekretarya hizmetlerini yürüten birimlerin verdikleri ret kararlarını, *“Uzlaşma başvurusunun uygun şekilde ve süresinde yapılmadığına veya uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğine karar*

¹⁰⁶ Turgut Candan, **age.**, s. 314

¹⁰⁷ Danıştay 9. D.' nin 27.01.1993 tarih ve 1992/ 2680 Esas ve 1993/ 313 Karar sayılı kararı; Danıştay VDDK' nin 27.05.1993 tarih ve 1992/180 Esas ve 1993/73 Karar sayılı kararı nakleden Turgut Candan, **age.**, s. 314

¹⁰⁸ Danıştay 3. D.' nin 17.04.1984 tarih ve 1983/ 2499 Esas ve 1984/1487 Karar satılı kararı; Danıştay 4. D.' nin 20.11.1991 tarih ve 1991/2637 Esas ve 1991/3946 Karar sayılı kararı.; Danıştay 9. D.' nin 25.11.1987 tarih ve 1986/4326 Esas ve 1987/347 Karar sayılı kararı, nakleden Turgut Candan, **age.**, s. 314

¹⁰⁹ Turgut Candan, **age.**, s. 318

¹¹⁰ Turgut Candan, **age.**, s. 320

verme yetkisi, sekretaryanın raporu üzerine, kendisine başvuruda bulunulan uzlaşma komisyonuna aittir. Bu bakımdan; başvurunun uzlaşma komisyonuna iletilmeden davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce incelenmeksizin reddi, yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırıdır.”¹¹¹ şeklinde değerlendirerek, komisyon tarafından verilmeyen ret kararlarının hukuka aykırı olduğunu kabul etmektedir.

Uzlaşma talebinin ön incelemesinin tamamlanmasının ardından uzlaşma görüşmelerine ilişkin işlemler, sırası ile, UY’ nin 10. maddesi hükmünde düzenlenmiştir. Yönetmelik hükmü gereği, mükellef veya muhatabın uzlaşma talebi dilekçesinin ön incelemesi neticesinde gerekli şekil şartlarını taşıdığına kanaat getirilirse, mükellef veya muhatap uzlaşma görüşmelerine çağrılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde de mükellef veya muhatabın bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci veya meslek mensubu bulunabilir.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde alınan kararlar üç nüsha olarak tutanağa geçirilir. Nüshalardan biri mükellef veya vekiline derhal verilir. Diğer, gerekli işlemler yapılmak üzere 3 gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Son nüsha da dosyada saklanır

5. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Açılamaması

VUK’ un Ek 6. ve 11. maddelerinde uzlaşılan konular hakkında dava açılmayacağı hususu düzenlenmiştir. Kanun hükmü ile aynı yönde; TÖUY’ nin 17. maddesi: *“Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde*

¹¹¹ Danıştay 7. D.’ nin 31.10.2000 tarih ve 2000/905 Esas ve 2000/2999 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376 ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.” şeklindedir.

UY’ nin 12. maddesi ise aynı yönde; *“Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz.”* hükmünü içermektedir.

Anılan mevzuat hükümleri, uzlaşılan konuların kesin olduğu ve bunlara karşı dava açılmayacağı hususunun tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları bakımından farklılık göstermediğini açıkça ortaya koymaktadır.

Uzlaşma tutanağının kesin olması üç bakımdan sonuç doğurmaktadır. Bunlar: tutanağın biçimsel kesinliği, tutanağın vergi dairesini bağlaması ve tutanakta düzenlenen hususlara karşı dava açılmamasıdır¹¹². Tutanağın biçimsel kesinliği ile; tutanağın usulüne uygun olarak düzenlenmiş olmasının kesin olması için yeterli olduğu, ayrıca başka bir merciinin onayına gerek olmadığı kastedilmektedir. TÖUY’ nin 17. maddesinin ilk cümlesinde yer alan *“...uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir...”* hükmü emredici nitelikte olduğundan vergi dairelerinin tutanağa ilişkin bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Vergi dairelerinin tutanağın uygulanmasına ilişkin takdir yetkisinin bulunmaması, tutanağın vergi daireleri bakımından kesinliğini ifade etmektedir. Son kesin sonucu ise, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında vergi mahkemesinde dava açılmayacağı ve hiçbir makama şikayette bulunulamayacağıdır¹¹³.

Yönetmelik’ in 17. maddesi hükmü: *“...Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz...”* şeklindedir. Hükümdeki ‘veya’ bağlacı ile uzlaşma sağlanamayan

¹¹² Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 48

¹¹³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.247; Turgut Candan, **age.**, s. 417-418

hususlar hakkında da dava açılmasının mümkün olduğunun anlaşılmasına yol açtığı ileri sürülmekte; bunun da VUK' un Ek 11. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.”* hükmüne aykırı olduğu savunulmaktadır¹¹⁴. Tereddüde yer vermeyecek şekilde açık kanun hükmü varken, anlamı bakımından tereddüde yol açan yönetmelik hükmünün dikkate alınması hukuki yorum metotları bakımından mümkün görünmemektedir.

Uzlaşma tutanakları kesin olmaları bakımından yalnızca mükellef veya muhatabı değil vergi idaresini de bağlamaktadır. Bunun sonucu olarak da, tarafların üzerinde anlaştıkları konularda tek taraflı cayma mümkün olmadığı gibi, tutanağın iptali de mümkün değildir¹¹⁵. Uzlaşma tutanaklarının idare açısından kesin olmasının bir diğer sonucu da, taraflar arasında anlaşılan konularda idarece yeniden tarhiyat yapılamayacağıdır¹¹⁶.

6. Uzlaşma ve Cezada İndirimden Faydalanma İlişkisi

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden, idari aşamada çözümünde uzlaşma ve cezada indirim kurumlarının birbirinin alternatifi olduğu VUK ve UY' nin ilgili hükümleri ile kanıtlanmıştır. Bunun yanı sıra, uzlaşma ve cezada indirim kurumları arasındaki ilişki tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma kurumları bakımından da benzerlik göstermektedir.

VUK' un 376. maddesi ile TÖUY' nin 17. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, mükellef ile idare arasında tarhiyat öncesi uzlaşmanın

¹¹⁴ Turgut Candan, **age.**, s. 417

¹¹⁵ Mehmet Yüce, **age.**, s. 74

¹¹⁶ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.274; Danıştay 4. D.' nin 22.06.1998 tarih ve 1998/93 Esas ve 1998/2768 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. D.' nin 20.05.1999 tarih ve 1997/4969 Esas ve 1999/ 1968 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); Danıştay İBK.' nin 02.07.1985 tarih ve 1985/5 Esas ve 1985/4 Karar sayılı kararı <http://www.idarehukuku.net/baslik/Idari-Yargi/Idari-Yargilama-Usulu/Ictihatlari-Birlestirme-Kurulu-Karar-Ozetleri---1980--2005--.html>, 23.01.2013

sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaları hakkında mükellefin cezada indirim yapılmasını isteme hakkı bulunmamaktadır. Taraflar arasında kısmi uzlaşmanın söz konusu olduğu durumlarda, anlaşmanın sağlanamadığı vergi veya cezalar bakımından mükellefin cezada indirim talep etmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir¹¹⁷.

UY' nin 14. maddesi ise: *“Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Kanunun 376 ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir.”* hükmünü içermektedir.

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, hakkında vergi veya vergi cezası tarh edilen mükellefin dava açma süresi olan 30 günlük sürede uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunması mümkündür. Mükellefin cezada indirim talebinde bulunabilmesi için dava açma yoluna başvurmamış olması veya uzlaşma talep etmiş ise, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi gerekmektedir.

7. Uzlaşma ve Dava Açma Süresi İlişkisi

Mükellef ile idare arasında yapılan uzlaşma görüşmelerinde anlaşmaya varılması halinde, uzlaşma tutanaklarının kesinliğine ilişkin hüküm gereği, mükellefin uzlaşılan hususlar hakkında vergi mahkemesinde dava açması mümkün değildir.

Taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda, mükellefler ihbarnamenin tebliğinden itibaren, İYUK’ daki genel hüküm gereği, 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Dava açma süresi, uzlaşmanın

¹¹⁷ M. Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, 2004, s.928 nakleden Mehmet Küçükkaya, **agt.**, s. 277

yapılamadığı değil vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten başlamaktadır. Nitekim burada uzlaşmanın yapılamaması değil, uzlaşma konusu incelemeye dayanan vergi veya ceza ihbarnamesi dava konusu edilmektedir¹¹⁸. Danıştay da, uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın İYUK’ da belirtilen kesin ve yürütülmesi gereken icrai bir işlem olmaması nedeni ile dava konusu edilemeyeceğine, hükmetmiştir¹¹⁹.

Mükellefin dava açma süresinin başlangıcına ilişkin genel kurala karşılık Danıştay’ ın, ihbarnamenin tebliğinden önce uzlaşma tutanağının tebliği halinde açılan davanın vergi mahkemesince incelenmesinde bir engel bulunmadığına, ilişkin kararları da bulunmaktadır¹²⁰.

Mükellefin vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce vergi mahkemesinde dava açmış olması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuca bağlanmasına kadar vergi mahkemesince bir karar verilmez, verilse dahi bu karar hükümsüz olur. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefin dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az bir süre kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar¹²¹.

VUK’ un Ek 7. maddesi: “*Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vâki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.*” hükmünü içermektedir. Her ne kadar, madde metninde yalnızca uzlaşma sağlanamadığında dava açılabileceği düzenlenmiş ise de; uzlaşmanın temin edilememesi halinde de dava açılmasının mümkün olduğu doktrinde¹²² ve yargı kararlarında¹²³ kabul edilmektedir. Bununla

¹¹⁸ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s.251

¹¹⁹ Danıştay 9. D.’ nin 10.10.1995 tarih ve 1994/6066 Esas ve 1995/2451 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹²⁰ Danıştay 11. D.’ nin 12.05.1998 tarih ve 1997/1060 Esas ve 1998/ 1681 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. D.’ nin 17.02.1998 tarih ve 1997/1131 Esas ve 1998/567 Karar sayılı kararı; Danıştay VDDGK.’ nin 14.05.1999 tarih ve 1998/298 Esas ve 1999/282 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹²¹ A. Kadir Işık v.d., **age.**, s. 62

¹²² Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s.276

birlikte, UY' nin 13. maddesi: “*Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.*” hükmünü içermektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde mükellefe dava açma hakkının tanınması, mükellefin hem hak arama özgürlüğü hem de uzlaşma sağlayamayan diğer mükellefler açısından eşitlik ilkesinin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

Mükellefin dava açma süresinin tebliğ ile başlayacağına ilişkin açık hüküm doğrultusunda, VUK' un tebliğe ilişkin 93. maddesi hükmünün de değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan maddenin 2. fıkrası: “*Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.*” şeklinde olup; hüküm gereği tebligatın mükellef veya uzlaşma görüşmelerine katılan temsilcisine, kabul etmeleri şartıyla, yapılması mümkündür. Burada önemli olan, mükellef veya muhatabın öğrenmesinden çok, şekli olarak tebliğin yapılması olduğundan, uzlaşma tutanaklarının imzalanmasının dava açma süresinin başlaması bakımından önem taşımadığı kabul edilmektedir¹²⁴. Bu konuda Danıştay' ın yerleşik içtihatları da “*Dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi...*”¹²⁵ gerektiği yönündedir.

VUK' un Ek 7. maddesinin devamında mükellefin dava açtıktan sonra uzlaşmaya başvurması halinde yapılması gerekenler düzenlenmiştir. Buna göre, uzlaşmadan önce mükellef dava açmış ise, vergi mahkemesinin uzlaşmanın sonucunu beklemesi gerekmektedir, aksi halde vergi mahkemesince verilecek karar hükümsüz sayılmaktadır.(VUK Ek md. 7/2) . Aynı yönde UY' nin 13. md.' si: “*Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa*

¹²³ Danıştay İBK.' nin 23.10.1986 tarih ve 1986/2 Esas ve 1986/2 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹²⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.278

¹²⁵ Danıştay 3. D.' nin 29.01.2003 tarih ve 2000/3173 Esas ve 2003/607 Karar sayılı kararı; Aynı yönde Danıştay 4. D.' nin 04.03.2002 tarih ve 2001/1565 Esas ve 2002/803 Karar sayılı kararı; Danıştay 9. D.' nin 14.09.2000 tarih ve 1999/3215 Esas ve 2000/2480 Karar sayılı kararı.; Danıştay 4. D.' nin 22.12.2010 tarih ve 2010/2444 Esas ve 2010/6532 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır... Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.” hükmünü içermektedir.

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, mükellef veya muhatabın yargı yolu ile uzlaşma yoluna aynı anda başvurması veya dava açtıktan sonra uzlaşmaya başvurması halinde; vergi mahkemelerince uzlaşmanın bekletici mesele yapılması ve durma kararı vermesi gerekmektedir. Aksi halde, mahkemece verilen karar hüküm ifade etmeyecektir. Bu durumda, davanın görülmeye devam edilebilmesi için vergi dairesince, taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamadığı veya temin edilemediği hususunun mahkemeye bildirilmesi gerekmektedir.

8. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde tarafların anlaşmaya varıp varamamalarına göre farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmanın sonuçları tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından farklı düzenlemelerde yer almakta olup farklı ve benzer yönleri bulunmaktadır. Uzlaşmanın sonuçları tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın benzer ve farklı yönleri dikkate alınarak incelenecektir.

Görüşmeler neticesinde verilen kesin kararlar dışında, uzlaşma görüşmelerinin ertelenmesine de karar verilebilir. Uzlaşma görüşmelerinin ertelenebilmesi için, ya komisyonun belirlenen günde toplanamayacağının anlaşılması ya uzlaşma görüşmelerinin belirlenen günde tamamlanamayacağının anlaşılması ya da uzlaşma konusu vergi veya cezalar için daha ayrıntılı bir araştırma ve inceleme yapılması gerekliliği söz konusu olmalıdır. Ertelemenin söz konusu olması halinde bu durumun bir tutanağa bağlanması, komisyon üyelerince imzalandıktan sonra da uzlaşma dosyasında saklanması gerektiği Uzlaşma Yönetmeliği’nde düzenlenmiştir.

a. Uzlaşmaya Varılması Halinde

TÖUY’ nin 19. maddesinin başlığı ‘Ödeme Zamanı’ olmakla birlikte madde hükmünde yalnızca ödemeye ilişkin hususlar değil; uzlaşmaya varılması halinde yapılması gerekenler de düzenlenmiştir.

Yönetmelik gereği, uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma tutanağı üç gün içinde vergi dairesine intikal ettirilir. Tahakkuk fişi yerine geçen tutanağı tebliğ alan vergi dairesi, derhal tahakkuk pusulası düzenleyerek işlem yönergesinde belirtilen esaslara göre gerekli işlemleri yapar¹²⁶. Uzlaşmaya varılması halinde yapılması gereken işlemler tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından da benzerlik göstermektedir.

Uzlaşma tutanaklarının tahakkuk fişi niteliği taşımasının bir sonucu olarak, ödeme süresi tutanak tarihine göre belirlenmektedir. Bu itibarla tebliğ tarihi, vergi veya cezanın vadesinden önce ise, ödeme süresi kanuni vade tarihi; tebliğ tarihi, kısmen veya tamamen vade tarihinden sonra ise, ödeme süresi tebliğden itibaren bir ay olarak kabul edilmektedir¹²⁷.

Yönetmelik’ in 19. maddesinin 2. cümlesinde ise uzlaşmaya varılması halinde mükellefin ödeme zamanı, *“Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, uzlaşmaya varılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemiş olması uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır ancak; vadesinde ödenmeyen alacakların tahsili için AATUHK’ nın 51 vd. maddeleri gereği gecikme zammı uygulanmakta ve mükellef hakkında cebri icra yoluna gidilebilmektedir¹²⁸. Nitekim Danıştay da 14.04.1999 tarihli kararında; *“Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla kesinleşen vergi ve cezalar üzerinden gecikme faizi*

¹²⁶ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.248

¹²⁷ Mehmet Yüce, **age.**, s. 74

¹²⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.248; Mehmet Küçükaya, **agt.**, s. 277

hesaplanmasında ve bu gecikme faizinin tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık...”¹²⁹ bulunmadığı yönünde hüküm kurmuştur.

Uzlaşma neticesinde yapılacak tarhiyatlarda, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacağı hususu, VUK’ un Ek 11. maddesinde yapılan atıf ile VUK’ un 112. maddesinde düzenlenmiştir.

Danıştay, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurunun zamanaşımını durdurmadığını kabul etmektedir¹³⁰.

Yukarıda yapılan açıklamalardan yola çıkarak, uzlaşmanın sağlanması halinde ortaya çıkabilecek sonuçlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir, ilgili vergi dairesi tarafından derhal gerekli işlemlere başlanır.
- Üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.
- Uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşma sağlanan hususlarda cezada indirim talebinde bulunamaz.
- Uzlaşmanın sağlanması halinde mevzuatta düzenlenen bir aylık sürede mükellef tarafından ödeme yapılması gerekir. Aksi halde mükellef hakkında cebri icra işlemlerine başlanır.

b. Uzlaşma Sağlanamaması Halinde

Uzlaşmanın sağlanamaması iki şekilde söz konusu olmamaktadır. Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmaması, görüşmeye geldiği halde tutanağı imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş

¹²⁹ Danıştay 9. D.’ nin 14.04.1999 tarih ve 1998/1335 Esas ve 1999/1498 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹³⁰ Danıştay 3. D.’ nin 25.03.1999 tarih ve 1997/3709 Esas ve 1999/1188 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

sayılmaktadır. Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katıldığı halde idare ile mükellef arasında bir görüş birliğine varılamaması halinde ise uzlaşma gerçekleşmemiş olmaktadır. Her iki durumda da taraflar arasında uzlaşma sağlanamadığından mükellefin izleyeceği yol bakımından aynı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenen tutanağın hukuki niteliği ile uzlaşmanın temin edilememesi halinde düzenlenen tutanağın hukuki niteliği birbirinden farklıdır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde düzenlenen tutanak, tarafların iradelerini gösteren bir tespit belgesi niteliğinde iken, uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenen tutanak idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemi niteliğini taşımaktadır¹³¹. Bunun sonucu olarak da uzlaşmanın temin edilememesi halinde tanzim edilen tutanak idari davaya konu olabilirken, uzlaşmanın vaki olmaması halinde düzenlenen tutanağın idari davaya konu edilemeyeceği ileri sürülmektedir¹³².

Mükellef ile idare arasında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamaması hallerinde, inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre mükellef hakkında işlem yapılacaktır. İnceleme raporunda belirtilen matrah farkı doğrultusunda vergi dairesi ihbarname düzenleyecek ve genel esaslara göre mükellefe tebliğ edecektir¹³³. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, zaten mükellefe bildirilmiş bir tarhiyat söz konusu olduğundan mükellefin dava açma yolunu tercih etmesi halinde bu konudaki hükümler söz konusu olacak, vergi idaresi bakımından ise tahsilat aşamasına geçilerek işlemlere devam edilecektir.

Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesinin tarh işlemine karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Danıştay, mükellefin bu hakkını ihbarnamenin tebliğini beklemeden kullanabileceğini kabul etmektedir¹³⁴. Bununla birlikte, VUK' un Ek 1. maddesine

¹³¹Turgut Candan, **age.**, s. 340

¹³² Turgut Candan, **age.**, s. 340- 341

¹³³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s.248; Turgut Candan, **age.**, s. 422

¹³⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 49 (Danıştay kararı için bkz. dipnot 21)

göre, mükellefin dava açma süresi içerisinde idarenin nihai teklifini kabul etme yetkisi bulunmakta olup, bu durumda uzlaşma sağlanmış sayılmaktadır.

Mükellefin yukarıda söz edilen dava açma süresi içerisinde cezada indirimden yararlanmayı talep hakkı da bulunmaktadır.

VUK' un Ek 1. maddesi ve TÖUY.' nin 18. maddesi gereği; tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkına sahip değildir. Gerçekten de mükellefin uzlaşma konusunda olumlu tavır sergilemediği durumda aynı yolun tekrar denenmesi usul ekonomisi bakımından da uygun değildir.

C. Vergi Hataları Ve Hataların Düzeltilmesi

1. Genel Açıklamalar

Mükellef ile idare arasında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden, barışçıl yollarla çözümü için bazı kurumlar benimsenmiştir. Barışçıl çözüm yöntemlerinden biri de hataların düzeltilmesi kurumudur.

Karmaşık ve teknik işlemlerden oluşan vergisel işlemlerde mükellef veya idare tarafından birtakım yanlışlıklar yapılmasının olağan olduğu kabul edilmektedir¹³⁵. Bu nedenle, VUK' un 116 ila 126. maddelerinde vergi hatalarının kapsamı ve düzeltme yollarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Vergi hatasının tanımı, VUK' un 116. maddesinde: “...*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması...*” şeklinde yapılmıştır. Madde hükmünde

¹³⁵ Noyan Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, S. 294, Y. Şubat 2006, s. 74

belirtilen yanlışlıklar idare veya mükellef tarafından yapılabilir. Bu durumda, idarenin re' sen veya mükellefin talebi üzerine, zamanaşımı süresi içerisinde, hatayı düzeltme imkanı bulunmaktadır. Mükellefin düzeltme talebinin reddedilmesi halinde, mükellef bir üst mercie şikayet yoluna gidebilir; üst merciinin ret kararı üzerine ise İYUK' un 11. madde hükmü çerçevesinde yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır¹³⁶. Düzeltme talebinin idarece reddi neticesinde açılacak davada, işlemin VUK' un 116. maddesindeki vergi hatası tanımına uymaması halinde, davanın süre yönünden reddedilmesi gündeme gelmektedir; bu nedenle, hata kavramının kapsamına dikkat edilmeden, düzeltmeye özgü yolla dava açılması hak kaybına neden olabilmektedir¹³⁷.

Mükellef veya idareden kaynaklanması mümkün olan¹³⁸ hatalar neticesinde tarh edilen vergi borcu veya cezaların, işlemi yapan vergi dairesince kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasına ilişkin idari işlem ise düzeltme olarak tanımlanmaktadır¹³⁹.

Çalışmamızın “ Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi” başlığını taşıyan bu bölümünde, vergi hatası kavramı, vergi hatasının neleri kapsadığı ve düzeltme yolları incelenecektir.

2. Vergi Hatalarının Tanımı ve Kapsamı

Hata, “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı”¹⁴⁰ anlamına gelmektedir. Hata kavramının tanımında bilmeme kavramı yer almasına rağmen hatanın bilmeme eyleminden farklı olduğu kabul edilmektedir. Bilmemede doğru veya yanlış hiçbir fikre sahip olunamazken, hatada gerçekte

¹³⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 173

¹³⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 173; Danıştay 3. D.' nin 29.04.2009 tarih ve 2008/3892 Esas ve 2009/1477 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹³⁸Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 69

¹³⁹Noyan Alper Ünal, **agm.**,s. 74

¹⁴⁰http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.516fed9d37e8c3.13819256, 18.04.2013

uyuşmayan bir fikre sahip olunduğu ileri sürülmektedir¹⁴¹. Hata ile hile kavramları arasındaki fark ise, hatada kast unsurunun bulunmaması, oysa hilede kast unsuru bulunması ve hilenin genellikle menfaat elde etme amacıyla yapılmış olmasıdır¹⁴².

Hata kavramına borçlar hukuku, ceza hukuku gibi hukukun birçok alanında yer verilmiş olmakla birlikte, konumuz itibariyle yalnızca vergi hukukunda hata kavramı incelenecektir.

Yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatası kavramı: “...Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması...” şeklinde tanımlanmıştır. Öncel/ Kumrulu/ Çağan vergi hatalarını aynı yönde, “... doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıkları...”¹⁴³ şeklinde tanımlamaktadırlar. Kızılot/ Kızılot da benzer biçimde vergi hatasının; “...vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta, bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemler...”¹⁴⁴ olduğunu ifade etmektedirler. Yüce ise, vergi hatalarını, “...vergilendirme işleminin özüne ilişkin olmayan, nispeten kolay görülebilen, hukuken tartışma konusu olacak bir yapı arz etmeyen, doğrudan vergi miktarını etkileyerek eksik ya da fazla verginin tarh ya da tahakkukuna yol açan maddi veya yükümlülükte yapılan ve ilk bakışta anlaşılabilen basit değerlendirme yanlışlıkları şeklinde ortaya çıkan işlem sakatlıklarıdır.”¹⁴⁵ şeklinde tanımlamaktadır. Benzer yöndeki tüm bu tanımlardan yola çıkarak, vergi hatalarının öncelikle haksız olarak alınmış olması şartını taşıması, yani hukuka aykırı olması gerektiği savunulmaktadır¹⁴⁶. Hukuka aykırılık ile idari işlemin başta Anayasa

¹⁴¹ Devrim Güngör, “Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi nakleden Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 4

¹⁴² Mine Biniş, **age.**, s. 4

¹⁴³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 175

¹⁴⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 109

¹⁴⁵ Mehmet Yüce, **age.**, s. 77- 78

¹⁴⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 175; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 108

olmak üzere mevzuata ve idarenin düzenleyici işlemlerine aykırı olması, aynı zamanda işleme ilişkin karar alınırken ve kararın içeriğinin hukuka aykırı olması kastedilmektedir¹⁴⁷. Bu bağlamda, vergi hatasından söz edilebilmesi için hukuka aykırılığın, vergilendirme işleminin esas unsurları bakımından sakat olmasına neden olması gerekmektedir¹⁴⁸.

Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için, haksız olmasının yanı sıra eksik ya da fazla alınmış olması yani verginin miktarını etkilemesi de gerekmektedir¹⁴⁹. Bu konuda Danıştay, ihbarnameye fazladan yazılan sıfır rakamını¹⁵⁰, indirim konusu yapılması gereken vergi tutarının beyannamede yanlış sütunda gösterilmiş olmasını¹⁵¹ vergi hatası olarak nitelendirmekle birlikte, ihbarnamelerin hatalı tebliğ edilmiş olmasını, vergi miktarını etkilemediğinden vergi hatası olarak nitelendirmemiştir¹⁵².

Vergilendirme işleminin hatalı olması nedeni ile sakat sayılabilmesinin bir şartı da, işlemin kesin, yürütülmesi zorunlu, bireysel bir işlem olması gerektiğidir. Bu nedenle, örneğin idarenin hazırlık niteliğindeki ön işlemleri veya idarenin genel düzenleyici işlemleri bakımından hata düzeltme talebinde bulunulması mümkün değildir¹⁵³. Nitekim Danıştay da 15.03.2001 tarihli bir kararında: “ *Vergi ve hesap hataları üzerine düzeltme ve şikayet başvuruları bazı durumlarda dava konusu edilemeyecektir. Maliye Bakanlığı’ndan İstenilen cevap yazısına istinaden kesin ve yürütülmesi gereken işlemlerden sayılmadığından vergi davası açılmayacaktır.*”¹⁵⁴ şeklinde hüküm kurmuştur.

¹⁴⁷ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 7. Bası Aynı Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 137

¹⁴⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 175

¹⁴⁹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 108

¹⁵⁰ Danıştay 9. D.’nin 03.10.1975 tarih ve 1973/2086 Esas ve 1975/1594 Karar sayılı kararı nakleden Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 110

¹⁵¹ MGB’ nin 27.06.1986 tarih ve 24424- 117 sayılı Özelgesi nakleden Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 110, 228 no.lu dipnot

¹⁵² Danıştay 4. D.’nin 08.12.2004 tarih ve 2003/ 256 Esas ve 2004/2486 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁵³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 175

¹⁵⁴ Danıştay 4. D.’nin 15.03.2001 tarih ve 2000/256 Esas ve 2001/811 Karar sayılı kararı(Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

Vergi hatalarının, idari işlemin esas unsurlarından kabul edilen sebep ve konu¹⁵⁵ unsurlarında ortaya çıkan sakatlıklar neticesinde meydana geldiği ileri sürülmektedir¹⁵⁶.

Kanun koyucu vergi hatalarını basit nitelikte hesap veya vergilendirme hataları olarak tanımladığından kısa sürede çözümlenmesi için ayrı çözüm yolu benimsemiştir. Bu nedenle, kanun koyucunun öngörmediği derecede karmaşık, tartışma konusu yapıldığında yargı organlarınca karara bağlanmasını tercih ettiği hatalar vergi hatası olarak kabul edilmemektedir. Hukuki bir sorun içeren ve kanunların yorumu neticesinde çözümlenebilecek olan hukuki uyumsuzluk kavramı vergi hatasından farklıdır. Hukuki uyumsuzluk, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi borçlusu ile alacaklısı arasında hukuki tartışma konusu yapılabilecek, yoruma açık konularda söz konusu olmaktadır. Hukuki uyumsuzluğun varlığı halinde, taraflardan biri hata yapıldığını ileri sürerken diğeri işlemin hukuka uygun olduğunu iddia etmektedir, yani taraflar bir yorum sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır¹⁵⁷.

Vergi hatası ile hukuki uyumsuzluk sınırının çok iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki; vergilendirme işleminde vergi hatası olduğu kabul edilerek düzeltme yoluna başvurulması, bunun üzerine idarenin düzeltme talebini reddetmesi halinde açılan iptal davası dava açma süresi geçtiğinden usulden reddedilir¹⁵⁸. Bu konuda Danıştay' ın yerleşik içtihatları da, vergi hatasına girmeyen hususlarda düzeltme talep edilmiş ve mükellefin düzeltme talebi idarece reddedilmiş ise, dava açma süresi geçtikten sonra açılan davanın süre yönünden reddedilmesi gerektiği ya da mükellefin ancak idarenin düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin iptalini talep edebileceği yönündedir¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Metin Günday, **age.**,s. 138 ve 143

¹⁵⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 176

¹⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 176; YÜCE, **age.**,s.78

¹⁵⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 177

¹⁵⁹ Danıştay VDDGK' nın 16.02.2007 tarih ve 2006/232 Esas ve 2007/62 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. D.' nin 24.01.1990 tarih ve 1988/5442 Esas ve 1990/246 Karar sayılı kararı; Danıştay VDDGK' nın 22.10.1999 tarih ve 1999/78 Esas ve 1999/462 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

3. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hatalarının VUK’ da yapılan tanımından da anlaşıldığı üzere, vergi hataları, vergi işlemlerindeki hesap ve vergilendirme yanlışlıkları olarak ayrılmaktadır. Nitekim anılan Kanun’ un 117 ve 118. maddelerinde vergi hatalarının türleri sayılmıştır. Bunlardan 117. maddede hesap hataları, 118. maddede ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir.

Kanunda vergi hatalarının sınırlı şekilde sayılmış olması ve kanunda sayılanlar dışındaki yanlışlıkların vergi hatası olarak kabul edilmesinin mümkün olmaması; vergi hatası konusunda kıyasın mümkün olmadığı ve ancak lafzi yorum yapılabileceğini, VUK’ un 3. maddesinde düzenlenen diğer yorum tekniklerine başvurulmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir¹⁶⁰.

a. Hesap Hataları

Kanunda hesap hatalarının tanımı yapılmamış olmakla birlikte, hesap hatalarının vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve toplama, çıkarma gibi hesaplama yanlışlıkları olduğu kabul edilmektedir¹⁶¹. Bu da göstermektedir ki, hesap hatalarının kaynağı basit, görülebilen aritmetik yanlışlıklardır¹⁶².

VUK’ un 117. maddesinde hesap hataları üç grup olarak sayılmıştır. Bunlar: matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır.

¹⁶⁰ Hande Tortop Bayraktar, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 358, Y. Haziran 2011, s. 116- 117

¹⁶¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 177; Mehmet Yüce, **age.**, s.79

¹⁶² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 178

b. Matrah Hatası

Matrah, bir kısım vergilerde verginin çok geniş bir tarife üzerinden verginin hesaplandığı veya nispetin uygulandığı meblağ, bir kısım vergilerde ise verginin hesaplandığı adet, ölçü olarak tanımlanmaktadır¹⁶³. Başka bir deyişle, vergi borcu hesaplanırken, verginin uygulandığı teknik veya ekonomik miktardır.

Matrah hatası, vergilendirmeye ilişkin belgelerde matraha ilişkin olarak yapılan¹⁶⁴, genellikle basit aritmetik yanlışlıklardan oluşan hatalardır¹⁶⁵. VUK' un 117. maddesinde de matrah hataları: *“Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Matrah hatası, kanunda sayılı belgelerle sınırlandırılmamış olup, önemli olan matrahın belirlendiği belgelerde hata yapılmış olmasıdır¹⁶⁶. Bunun yanı sıra, belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar vergi hatası olarak kabul edilmemekte; bunlarda yapılan hataların düzeltilmesinin vergi incelemesi yoluyla mümkün olacağı ileri sürülmektedir¹⁶⁷.

Mükellefin beyannamede belirtmesi gereken matrah tutarlarını eksik veya fazla göstermesi, beyannamede göstermesi gereken istisna tutarlarında fazladan indirim yapması gibi hallerde matrah hatası ortaya çıkmaktadır¹⁶⁸ ancak; matrahın tespitine ilişkin bazı konularda, yapılan yanlışlığın matrah hatası olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim söz konusu hatalar basit matematik yanlışlıklarından oluşmamakta, hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin, takdir komisyonu kararlarına ilişkin

¹⁶³ Senih Ugurlu, “ Katma Değer Vergisinde Matrah”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 41, Y. Ocak 1995, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=408>, 18.04.2013

¹⁶⁴ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **age.**, s. 111

¹⁶⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 178

¹⁶⁶ Noyan Alper Ünal, **agm.**, s. 75

¹⁶⁷ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**, s. 117

¹⁶⁸ M. Kamil, Mutluer, **Türkiye’ de Vergi Yargı Sistemi**, s. 156

değerlendirmeler, belli harcamaların gider mi yazılacağı yoksa amortisman olarak mı kaydedileceğine ilişkin konular matrah ile ilgili olduğu halde hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmektedir¹⁶⁹.

Cezalara ilişkin hata ise, yanlış hesaplanan matraha bağlı olarak cezanın da yanlış hesaplanması veya kesilen cezanın yanlış hesaplanması şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁷⁰.

i. Vergi Miktarında Hata

Verginin miktarında hataya; dilim usulünün uygulanması gereken artan oranlı bir vergide bu usule uyulmadan vergi hesaplanması¹⁷¹, gelir vergisi başlangıç oranının yanlış uygulanması, konut olarak kullanılan gayrimenkule işyerine ait emlak vergisi oranının uygulanması, kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması veya yanlış yapılmış olması¹⁷² gibi durumlar örnek gösterilmektedir.

ii. Mükerrer Vergilendirme

VUK' un 117. maddesinin 3. fıkrasında mükerrer vergilendirmenin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre mükerrer vergilendirme: *“Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”*

Kanunda ve doktrinde çift kavramı yerine mükerrer deyiminin kullanılmasının nedeni iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan ilki, çift kavramı sayıca iki anlamı taşıdığı oysa mükerrer vergilendirmede iki veya daha fazla vergi

¹⁶⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 178

¹⁷⁰ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 118

¹⁷¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 178

¹⁷² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 111

alınmasının söz konusu olması; diğeri ise, çifte vergilendirme kavramının milletlerarası alanda doğan çifte vergilemeyi açıklaması olarak ileri sürülmektedir¹⁷³.

VUK hükmü gereği mükerrer vergilendirmenin söz konusu olması için salınan vergilerin vergilendirme dönemlerinin, matrahlarının ve vergilerin aynı olması gerekmektedir, aksi halde mükerrer vergiden söz edilemez¹⁷⁴. Bunun sonucu olarak, mükerrer vergilendirmede diğeri hata türlerinden farklı olarak her zaman idare tarafından mükellef aleyhine yapılan bir hata söz konusudur¹⁷⁵.

Danıştay 1994 tarihli bir kararında, mükellefin işyeri dışında iş bağlantılarını devam ettirmek için kiraladığı büronun vergilendirme ile ilgili işlemlerinin mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılması gerektiği, gelir vergisine ilişkin iki farklı vergi dairesince yapılan işlemlerde mükerrer vergilendirme nedeni ile vergi hatası bulunduğu hükmetmiştir¹⁷⁶.

Vergi cezaları bakımından mükerrer vergilendirme, aynı fiil için ikinci kez ceza kesildiğinde söz konusu olmaktadır¹⁷⁷.

c. Vergilendirme Hataları

VUK' un 118. maddesinde dört başlık halinde düzenlenen vergilendirme hataları, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁸.

¹⁷³ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s. 86 vd.

¹⁷⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 114

¹⁷⁵ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**, s. 118

¹⁷⁶ Danıştay 4. D.' nin 08.02.1994 tarih ve 1993/2229 Esas ve 1994/602 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁷⁷ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**, s. 118

¹⁷⁸ Mehmet Yüce, **age.**, s. 80

Vergilendirme hataları, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha fazla ilgili olduğundan hukuki uyumsuzluk kavramıyla karıştırılma olasılığı daha yüksektir¹⁷⁹.

VUK’ da sayılan vergilendirme hataları şunlardır: Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

i. Mükellefte Hata

VUK’ un 118. maddesinde mükellefin şahsında hata: “*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması...*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergiyi doğuran olay ile herhangi bir ilgisi bulunmayan bir kimseden vergi istenmesi halinde bu hata türü söz konusu olmaktadır¹⁸⁰. Vergilendirme işleminin vergiyi doğuran olay, verginin konusu, muafiyet, istisna gibi diğer hiçbir unsurunda sakatlık bulunmadığı halde verginin yükümlüsü olacak şahısta yapılan yanlışlık bu hata türünün ortaya çıkmasına neden olmaktadır¹⁸¹.

Mükellefin şahsında hata¹⁸² şeklinde de ifade edilen bu hata türü, uygulamada pek sık rastlanan bir tür olmamakla birlikte, genellikle isim benzerliği veya ismin yanlış yazılması gibi nedenlerle vergi ile ilgisi olmayan bir kimseden vergi istenmesine yol açmaktadır¹⁸³.

Danıştay, şirket yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan ve bunu Ticaret Sicil Gazetesi’ nde yayınlatan kişinin şirketten ayrıldıktan sonraki dönem şirket

¹⁷⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 179

¹⁸⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 179

¹⁸¹ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 119

¹⁸² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, 2010, s. 116

¹⁸³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, 2010, s. 116

borçlarından sorumlu tutulması halinde mükellefte hatanın söz konusu olacağını kabul etmektedir¹⁸⁴.

Mükellef hatasının vergi cezalarında ise, suçun faili dışında başka bir kimseye ceza kesilmesi halinde söz konusu olduğu ileri sürülmektedir¹⁸⁵.

ii. Yükümlülükte Hata

VUK' un 118/2. maddesinde yükümlülükte hata: *“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması(dır).”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda ifade edilen şekliyle mükellefiyette hatanın varlığının kabul edilebilmesi için, vergi istenilen kişinin vergiye tabi olmadığına veya vergiden muaf olduğunun herhangi bir kuşku veya hukuki tartışmaya mahal vermeyecek şekilde açık olması gerekmektedir¹⁸⁶. Bir başka deyişle, vergiden muaf olan kimselerin kanunlarda açıkça belirtilmiş olmasına rağmen bu kişiler hakkında vergi tarh edilmesi halinde yükümlülükte hata söz konusu olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar gelir vergisinden muaftır. Bu açık hükme rağmen bu kişilere gelir vergisi tarh edilmesi mükellefiyette hataya örnek teşkil edeceği ileri sürülmektedir¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Danıştay VDDGK' nın 22.04.1994 tarih ve 1993/118 Esas ve 1994/195 Karar sayılı kararı(Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁸⁵ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 119

¹⁸⁶ Turgut Candan, **age.**, s. 227

¹⁸⁷ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 119

Danıştay 4. Dairesi' nin bir kararında da, köylere hizmet götürme amacıyla kurulan birliğin vergiden muaf olduğu, bu nedenle birlik hakkında yapılan tarhiyatın yükümlülükte hata oluşturacağına hükmedilmiştir¹⁸⁸.

iii. Vergilendirmenin Konusunda Hata

VUK' un 118/3. maddesinde mevzuada hata olarak ifade edilen bu hata türü; *“Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin mevzuu ve vergiden istisna edilen işlemler ilgili kanunlarda açıkça gösterilmektedir. Verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilen işlemlerin vergilendirilmesi halinde ise vergilendirmenin konusunda hata söz konusu olmaktadır¹⁸⁹. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin yapılan vergilendirme işlemi neticesinde verginin konusunda hata söz konusu olmaktadır¹⁹⁰.

Vergilendirmenin konusunda hatanın iki şekilde ortaya çıkabileceği ileri sürülmektedir. Bunlardan ilki, vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna dahil edilmeyen ya da verginin konusuna girip girmediği açıkça belli olmayan bu yüzden henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi; ikincisi ise, vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin verginin konusuna dahil edilmesi halidir¹⁹¹.

Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta, VUK' un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanabilmesi için ikmalen, re' sen veya idarece tarhiyat yapılması

¹⁸⁸ Danıştay 4. D.' nin 24.03.2006 tarih ve 2006/12 Esas ve 2006/59 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁸⁹ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**, s. 119

¹⁹⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 73

¹⁹¹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 117

gerektiğinden beyana dayalı olarak yapılan tarhiyat için gecikme faizinin hesaplanmasının vergilendirmenin konusunda hatayı oluşturacağına hükmetmiştir¹⁹².

Bu hata türü ile yükümlülükte hatanın birbiri ile karışabildiği ileri sürülmekte; bu karışıklığın giderilmesi için ise kilit noktanın vergiyi doğuran olay kavramı olduğu kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın tespitinin ve kişi ile arasındaki ilişkinin iyi çözümlenmesi halinde karışıklığın giderilebileceği kabul edilmektedir¹⁹³.

iv. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

VUK' un 118/4. maddesinde vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: *“Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olmasının vergi hatası sayılabilmesi için, bu hata nedeniyle verginin, ilgili olduğu dönemin vergisine kıyasla daha az veya fazla istenmiş ya da alınmış olması gerekmektedir¹⁹⁴.

Her verginin vergilendirme dönemi ilgili kanununda düzenlenmiştir. Bu hata türü, genellikle hesap dönemi ile takvim yılının farklı olduğu durumlarda söz konusu olmaktadır. Örneğin, basit usule tabi olmanın özelliklerini yıl içinde kaybeden mükellefin ertesi takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken, değişikliğin meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istemesi vergilendirme döneminde hataya yol açmaktadır¹⁹⁵.

¹⁹² Danıştay 7. D.' nin 12.05.1998 tarih ve 1997/2636 Esas ve 1998/1807 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

¹⁹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 180

¹⁹⁴ Turgut Candan, **age.**, s. 228

¹⁹⁵ Mine Biniş, **age.**,s. 45

Herhangi bir olayda zamanaşımı olup olmadığı, vergi kanunlarının ne zaman yürürlüğe gireceği gibi konular ise vergi hatası değil hukuki uyumsuzluk kapsamında değerlendirilmektedir¹⁹⁶.

Vergi cezaları açısından ise, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata, ceza kesilmesi gereken bir vergi suçunun bulunmaması ya da zamanaşımı süresinin dolması, mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanmış olması nedeniyle vergi cezasının kesilemeyecek olması hallerinde ceza kesilmesi durumlarında ortaya çıkmaktadır¹⁹⁷.

4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesinde hataların hangi yollarla ortaya çıkarılacağı düzenlenmiştir. Madde hükmü: *“Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir :*

1. *İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;*
2. *Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;*
3. *Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;*
4. *Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;*
5. *Mükellefin müracaatı ile.”* şeklindedir.

Her ne kadar Kanunda hataların ne şekilde ortaya çıkarılacağı düzenlenmiş ise de, önemli olan hatanın ortaya çıkarılması olduğundan kanunda belirtilmeyen

¹⁹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 180- 181

¹⁹⁷ Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 119

şekilde ortaya çıkarılan hataların da düzeltme işlemine tabi tutulması gerektiği ileri sürülmektedir¹⁹⁸.

Vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi hatalarının idari aşamada en süratli şekilde çözüme kavuşturulması hataların düzeltilmesi yolu ile gerçekleşmektedir¹⁹⁹. Çalışmamızın bu bölümünde hataların düzeltilmesi birkaç başlık altında incelenecektir.

a. Düzeltme Kavramı ve Kapsamı

Kelime anlamı olarak düzeltme, “ *Daha iyi bir duruma getirmek için yapılan değişiklik*”²⁰⁰ anlamına gelmektedir. Vergi hukuku bakımından ise düzeltme, vergi hatalarının yargı organlarına gidilmeksizin hatayı yapan vergi idaresince ortadan kaldırması²⁰¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle düzeltme, vergi hatalarının, mükellefin başvurusu üzerine veya idarece re’ sen kaldırılmasıdır²⁰².

Düzeltme yolu, Anayasa’ nın 125. maddesinde düzenlenen idarenin eylem ve işlemlerinin denetime tabi olması ve bu kapsamda bireylerin, idarenin işlemlerine karşı bireysel başvuru hakkını sağlamaya yönelik bir nitelik taşımaktadır. Düzeltme talebinin idarece reddi halinde konunun yargı yoluna taşınmasının bir ön hazırlığı niteliğinde olması bakımından da anayasal başvuru hakkının kapsamındaki yargı yoluna başvuru hakkı ile ilintilidir²⁰³.

İdare hukuku açısından ise, hata düzeltme, idarenin tipik bir geri alma işlemi olarak kabul edilmektedir²⁰⁴. İdare hukukunda geri alma, sakat bir idari işlemin,

¹⁹⁸Hande Tortop Bayraktar, **agm.**,s. 120

¹⁹⁹ Mine Biniş, **age.**,s. 51

²⁰⁰ <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 28.04.2013

²⁰¹ Mine Biniş, **age.**,s. 51

²⁰² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.308

²⁰³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 174

²⁰⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 174

idarenin alacağı bir başka karar ile hükümsüz hale getirilmesi, kararın alındığı tarihten itibaren hukuk aleminden silinmesi, olarak tanımlanmaktadır²⁰⁵.

Düzeltilme başvurusu; idari denetim türlerinden istitafl, yani işlemi yapan mercie başvuru işlemine karşılık gelmektedir. Düzeltilme talebinin vergi idaresince reddi halinde mükellefin bir üst mercie başvuru hakkı bulunmaktadır ki bu da hiyerarşik başvuru niteliğinde olan üst mercie şikayet şeklinde adlandırılmaktadır. Şikayet talebinin reddi halinde ise, mükellefin yargı yoluna başvuru hakkı bulunmaktadır²⁰⁶.

VUK' un 116 ila 126. maddelerinde vergi asıllarının, 375. maddesinde ise vergi cezalarının hata düzeltmenin kapsamına dahil olduğu düzenlenmiştir. Her ne kadar vergi sistemimizde mükellefin beyanına dayalı olarak yapılan tarhiyatlara karşı mükelleflerin idari veya yargısal yollara başvurma haklarının bulunmadığı esası benimsenmiş olsa da hata düzeltme yolunda bu konuda istisna bulunmaktadır. Mükellefler, VUK' un 378. maddesi hükmü gereği, beyanları neticesinde yapılan tarhiyatlarda hata düzeltme başvurusunda bulunma hakkına sahiptirler²⁰⁷. Bunun yanı sıra, düzeltme talep edilen vergilerin tahakkuk fişi veya ihbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmiş olması gerekmektedir²⁰⁸.

Vergi yargısıyla görevli yargı organlarının kararlarında vergi hatasına ilişkin bir karar verilmemiş olması şartıyla, karar kesinleşmiş olsa dahi düzeltme talebinde bulunulması mümkündür ancak; kararda vergi hatasına ilişkin bir hüküm kurulmuş ise düzeltme yoluna gidilmesi imkansızdır²⁰⁹ (VUK md. 125).

²⁰⁵ Metin Günday, **age.**,s. 157

²⁰⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 173

²⁰⁷ Mine Biniş, **age.**,s. 52

²⁰⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 126

²⁰⁹ Mine Biniş, **age.**,s. 53; Gelir İdaresi Başkanlığı' nın 18.06.2007 tarih ve 54841 sayılı özelgesinde bu konu; "...*Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde hata bulunması halinde kararlar kesinleşmiş de olsa, yargı organlarının hata hakkında bir karar vermemiş olmaları kaydıyla, normal şekilde düzeltme yapılabilmesinin 213 sayılı Kanunun 125 inci maddesi hükmü gereği olduğu, başka bir deyişle, yargı kararlarının kesinleşmesinden sonra dahi, anılan husus hakkında mahkemece hüküm kurulmamış olması şartıyla, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istendiği veya*

Bazı durumlarda kısmi vergi hatasının söz konusu olabileceği ileri sürülmesine rağmen, kısmi vergi hatası bulunan tarhiyatlarda hata düzeltme yoluna başvurulamayacağı kabul edilmektedir²¹⁰. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı' nın da görüşü, kısmi vergi hatalarında düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı yönündedir²¹¹.

Hata düzeltme yoluna başvurulamayacağı kabul edilen bir diğer husus ise, ödeme emri aşamasındaki hususlardır. AATUHK' nın 58. maddesi ile VUK' un yargı yollarına başvuruya ilişkin hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, tahsil aşamasında ödeme emri bakımından düzeltme yoluna başvurulamayacağı kabul edilmektedir. Bu itibarla, tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonraki aşamalarda düzeltme yoluna gidilmesi mümkün iken tahsil aşamasında bu yola gidilemeyecektir²¹².

Düzeltilme yolunun kapsamına hukuki uyuşmazlıkların, vergi yargısıyla görevli organlar tarafından hatalara ilişkin verilmiş kararların ve ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıkların girmediği kabul edilmektedir. Bunların yanı sıra, diğer hatalar olarak kabul edilen hatalar bakımından da düzeltme yoluna başvurulması mümkün değildir. Diğer hatalar kategorisinin sınırları kesin olmamakla birlikte örnekleme yolu ile oluşturulmaktadır. Bunların bir kısmı; vergi inceleme raporları ve eklerini oluşturan tutanak ve diğer belgelerdeki hatalar, vergi incelemesi veya defter ve belge incelemesi ile kesinlik kazanacak hatalar, mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya eksiklikleri, takdir komisyonu kararlarındaki hesap hatalarıdır²¹³.

alındığının hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyulmayacak şekilde açıklıkla anlaşılması halinde düzeltme hükümlerine göre işlem yapılmasının imkan dahilinde bulunduğu...” şeklinde belirtilmiştir. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.05.2013

²¹⁰ Mine Biniş, **age.**, s. 54

²¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı' nın 09.11.2004 tarih ve 52886 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 01.05.2013

²¹² Mine Biniş, **age.**, s. 55; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**, s. 181

²¹³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 123

b. Düzeltme Talebi

VUK' un 'Düzeltme Talebi' başlıklı 122. maddesi: *"Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir."* hükmünü içermektedir. Madde hükmünde de açıkça belirtildiği üzere, düzeltme taleplerinde şekil şartı olarak yalnızca yazılılık unsuru aranmaktadır. Bununla birlikte uygulamada, verilen düzeltme dilekçesinde; düzeltilmesi talep edilen vergi ve cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellefi, hesap numarası, hatanın yapıldığı belge, hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir²¹⁴. Düzeltme talebinde bu bilgilerin açık ve anlaşılır olması, talebin idarece incelenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında önem arz etmektedir.

Madde hükmünde belirtilen mükellef kavramına vergi sorumlularının dahil olup olmadığı tartışmalı bir husustur. Şöyle ki; VUK' nın 8. maddesinin son fıkrasında; *"Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmü yer aldığından, doktrinde düzeltme talebinin vergi sorumlularınca da yapılabileceği kabul edilmektedir²¹⁵. Danıştay' ın hem vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunabileceklerine²¹⁶ hem de bulunamayacaklarına²¹⁷ ilişkin kararları bulunmaktadır.

Mükellefin VUK hükümlerine dayanarak düzeltme talebinde bulunabilmesi için; vergilendirme işleminin kesin, yürütülmesi zorunlu, sübjektif bir işlem olması ve mükellefin malvarlığında azaltıcı bir etkisi olması gerektiği ileri sürülmektedir²¹⁸. Bununla birlikte, düzeltme talebinde bulunulması, tahakkuk eden vergiye ilişkin

²¹⁴ Mine Biniş, **age.**,s. 56

²¹⁵ Mine Biniş, **age.**,s. 56; Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 124

²¹⁶ Danıştay VDDK' nın 11.04.1997 tarih ve 1995/194 Esas ve 1997/188 Karar sayılı kararı; Danıştay VDDK' nın 13.11.1997 tarih ve 1997/335 Esas ve 1997/454 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²¹⁷ Danıştay 7. D.' nin 29.04.1999 tarih ve 1998/685 Esas ve 1999/1836 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²¹⁸ Mine Biniş, **age.**,s. 56

ödeme emri düzenlenmesine engel teşkil etmemektedir yani, düzeltme talebi verginin tahsili durduran bir idari başvuru türü olarak kabul edilmemektedir²¹⁹.

Mükellefin düzeltme talebi üzerine vergi idaresince yapılması gereken işlemler VUK' un 123. maddesinde düzenlenmiştir; buna göre, düzeltme talebini inceleme ve karar verme aşamasında vergi dairesinde bir silsile bulunmaktadır. Mükellefin düzeltme talebi üzerine düzeltme fişi hazırlanır, düzeltme işlemi düzeltme fişi üzerinden yapılır, bu fiş servis memuru, şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalanır ve vergi dairesi müdürünün imzasına sunulur²²⁰. Kanunda belirtilen düzeltme mercii uygulamada vergi dairesi müdürüdür, müdürün düzeltme fişini imzalaması ile düzeltme talebi kabul edilmiş olmaktadır.

c. Düzeltmede Süre ve Düzeltme Zamanaşımı

Vergisel işlemlerin birçoğunda olduğu gibi hataların düzeltilmesi konusunda da VUK' da mükelleflere düzeltme talebinde bulunabilmeleri için belli bir süre öngörülmüştür. VUK' un 114 ve 126. maddeleri birlikte incelendiğinde, mükelleflere düzeltme talebine başvurmaları için beş yıllık bir süre tanındığı görülmektedir.

Düzeltilme talebinde bulunabilmek için getirilen beş yıllık sürenin vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılının izleyen yılın başından itibaren başlayacağına hükmedilmiştir (VUK md. 114).

Kanunda düzeltme süresine ilişkin düzenlemelerde zamanaşımı kavramı kullanılmakla birlikte, doktrinde bu sürenin hak düşürücü süre olduğu kabul edilmektedir²²¹. Nitekim VUK' un 126. maddesinde beş yıl içinde düzeltilmeyen hataların daha sonra düzeltilmeyeceğinin belirtilmesi, sürenin hak düşürücü niteliğini

²¹⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 79

²²⁰ Mine Biniş, **age.**,s. 56

²²¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 125; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 185

ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının ise zamanaşımı süresini kestiği ifade edilmektedir²²².

VUK' un 126. maddesinin devamında zamanaşımı süresinin uzayacağı durumlar düzenlenmiştir²²³. Sayılan durumlarda zamanaşımı süresi kendiliğinden altı yıla uzamaktadır.

Mükellefe bildirilmemiş ve idarenin yanlış işlemi sonucu meydana gelen hatalarda sürenin aranmayacağı, bu hataların idarece her zaman düzeltilmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir, yine vergi hatası sayılmayan hesap hatalarının da her zaman düzeltilmesi mümkündür. Örneğin, aynı dönem için, aynı matrah üzerinden iki defa vergi istenmesi halinde mükerrer vergilendirme söz konusudur ancak; aynı dönem için beyan suretiyle ve re'sen tespit edilen (veya ikmalen) matrah farkı üzerinden, tarh edilen vergiler ise, mükerrer vergilendirme sayılmazlar. Bu suretle tarh edilen vergiler zamanaşımı süresi geçtikten sonra dahi muhasebe fişi kesilmek suretiyle düzeltilir²²⁴.

Düzeltilme talebinin vergi idaresince ne kadar sürede cevaplandırılacağına ilişkin VUK' da herhangi bir düzenleme bulunmadığından bu husus, İYUK hükümleri doğrultusunda uygulanmaktadır. İYUK' un 10. maddesi hükmü gereği, mükellefin düzeltme talebine idarenin altmış gün içinde cevap vermesi gerektiği, cevap vermemesi halinde idare hukukundaki zımni ret kurumunun devreye gireceği kabul edilmektedir. Belirtilen sürenin sonunda mükellefin şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı' na veya yargısal yollara başvurma hakkı doğmuş olacaktır²²⁵.

²²² Cevat Koç, “ Vergi hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sa. 107, Y. Temmuz 1990, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=916>, 25.04.2013

²²³ Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 07.05.1997 tarih ve 18677 sayılı özelgede de; “ *Vergi Usul Kanununun 114. Maddesinde belirtilen 5 yıllık zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde düzeltme zamanaşımı süresi bir yıl uza(yacağı)...*” belirtilmiştir. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.05.2013

²²⁴ Cevat Koç, **agm.**,

²²⁵ Mine Biniş, **age.**,s. 59

d. Düzeltme Yolları

VUK hükümleri gereği vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol izlenmesi mümkündür. Bunlardan ilki re' sen düzeltme, diğeri ise başvuru üzerine yapılan düzeltmedir.

i. Re' sen Düzeltme

Vergi hatasının, mükellefin herhangi bir talebi olmaksızın, vergi idaresince kendiliğinden düzeltilmesi ²²⁶ işlemi olan re' sen düzeltme, VUK' un 121. maddesinde düzenlenmiştir.

Kanun hükmü gereği, re' sen düzeltmenin söz konusu olması için, hatanın tereddüde mahal vermeyecek şekilde açık ve mutlak olması gerekmektedir. Hatanın açık olması; herhangi bir incelemeye gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmasıdır. Örneğin, kişinin kimliğinin kontrol edilerek hakkında vergilendirme yapılan kişi olup olmadığının tespiti mümkündür, böyle bir durumda yapılan hatanın açık olduğu ayrıca araştırma yapılmasına gerek olmadığı aşikardır. Başka bir açıdan, açık olma kavramı ile; lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerine gerek kalmadan anlaşılır olma kastedilmektedir²²⁷.

Re' sen düzeltme nedenleri vergi dairelerini iç denetim mekanizmaları neticesinde ortaya çıkarlar²²⁸. Bu yolla yapılacak düzeltmenin düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekmektedir.

Re' sen düzeltme mükellefin lehine ya da aleyhine sonuç doğurabilir (VUK md. 121). Düzeltmenin sonucunun mükellefin lehine olması halinde, mükellefe düzeltme fişi tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya

²²⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 80

²²⁷ Turgut Candan, **age.**, s. 229- 230

²²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 182

ihbarnamenin düzeltme dışında kalan kısmı ise geçerliliğini korur²²⁹. Lehine düzeltme yapılan mükellefin idareden iade alacağı bir tutarın bulunması halinde, düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl için idareden iade talebinde bulunması gerekmektedir aksi halde; Kanun hükmü gereği hakkı sakıt olur²³⁰ (VUK md. 120).

Re' sen düzeltmenin mükellef aleyhine sonuçlanması halinde, yapılan işlemde mükellefin haberdar edilmesi zorunluluğu VUK' un 121. maddesi hükmü gereğidir. Düzeltme sonucu ortaya çıkan yeni verginin ihbarname ile tebliğ edilmesinin zorunlu olduğu ileri sürülmektedir²³¹.

ii. Başvuru Üzerine Düzeltme

Mükellefler vergi hatası bulunduğu dair iddialarını vergi mahkemelerinde dava açarak(yargısal başvuru yolu) veya vergi idaresine düzeltme talebi ile başvurarak (yönetmelik başvuru yolu) gerçekleştirebilirler. Mükellefler başvuru üzerine düzeltme yolunu seçtiklerinde, VUK' un 122. maddesi hükmü gereği, vergi idaresinden düzeltme talebinde bulunabilmektedirler. Çalışmamızın önceki bölümlerinde düzeltmeye ilişkin incelenen tüm usul kuralları bu düzeltme yolu açısından geçerlidir.

Mükellefler, VUK' un 126. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresinde vergi idaresine düzeltme talebinde bulunabilirler. Bu süre içinde kalmak şartıyla vergi

²²⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 128

²³⁰ Re' sen düzeltme yolunda toplu düzeltme yapılmasının mümkün olduğu ileri sürülmektedir, bkz. Noyan Alper Ünal, **agm.**, s. 78. Bu konuda 84 Seri No.' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nde; "Hizmet erbabı sayısının birden fazla olması halinde, vergi hatasının mahiyetçe aynı olması ve sorumlunun da değişmemesi sebebiyle mükelleflerden her biri için ayrı bir düzeltme fişi tanzimine mahal yoktur. Bu gibi hallerde düzeltme fişindeki kayıtları (Mükellefin soyadı, adı, işi, açık adresi, vergilendirme dönemi, düzeltmenin taallük ettiği vesikanın tarih ve numarası, matrah, nispet, vergi, cezanın yanlışı, doğrusu, fark, tahsil olunan, reddi lâzım gelen, terkinî lâzım gelen, düzeltme sebebi), (muvafaktır, düzeltme amiri) ve arka sayfadaki bilgileri kapsayan toplu bir düzeltme fişinin düzenlenmesi ve bu fişin -mükellefe tebliği tazammun etmek üzere- ilgililerce imzalanması suretiyle terkin ve iade işlemlerinin tekemmül ettirilmesi icap eder." şeklinde düzenleme bulunmaktadır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> 08.05.2013

²³¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 128

mahkemelerinde dava açma süresinde düzeltme yoluna başvurulabileceği gibi dava açma süresi geçtikten sonra da düzeltme talebinde bulunulabilir.

aa. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

VUK hükümleri gereği mükellefler, hata bulunduğunu düşündükleri işlemlere karşı vergi idaresinden düzeltme talebinde bulunabilirler. Ancak, vergi idaresince mükelleflerin düzeltme taleplerinin reddedilmesi halinde izlenecek usul VUK’ da düzenlenmemiştir. Bu durumda, İYUK’ un 10 ve 11. maddelerinin uygulanacağı kabul edilmektedir.

İYUK’ un 10. maddesi: *“1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.*

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’ a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idarî makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.” hükmünü içermektedir.

Anılan Kanunun ‘ Üst Makamlara Başvurma’ başlığını taşıyan 11. maddesi ise: *“1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. *İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.*” şeklindedir.

İYUK’ un 10. maddesinin uygulanabilmesi için ilgili hakkında daha önceden aynı konuda herhangi bir işlemin uygulanmamış olması gerektiğinden, düzeltme talebi reddedilen mükellef hakkında 11. maddenin uygulanması gerekmektedir²³².

İYUK gereğince üst makama başvuru dava açma süresini durdurmaktadır. Bu hükmün uygulanabilmesi için belli şartların bulunması gerekmektedir. Bunlar;²³³

- 1) Başvurunun üst yönetsel yere yapılması gerekir.
- 2) Üst yönetsel yere yapılan başvurunun dava açma süresinde yapılması gerekir.
- 3) Başvurunun bir işleme karşı ve işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması amacını taşıması gerekir.

Dava açma süresi içinde mükellefin yaptığı düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durmayacağı konusunda Danıştay daireleri arasında görüş birliği bulunmamaktadır. Danıştay Yedinci Dairesi 30.09.1998 tarih, E:1997/2737, K:1998/3086 sayılı kararında, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun işlemekte olan dava açma süresini 2577 sayılı kanunun 11. maddesi uyarınca durduracağı, düzeltme başvurusuna olumsuz cevap alınması durumunda Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’na şikayet başvurusu yapılmasına gerek olmadığı, zira 213 sayılı VUK’ un 124. maddesine göre, ancak vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı(Gelir İdaresi Başkanlığı)’na müracaat

²³²Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 131

²³³A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2004, s.417

edebilecekleri, bu halde kalan dava açma süresi içinde açılan davanın incelenmesi gerektiğine hükmederek yerel mahkemenin “merciine tevdi” (dosyanın şikâyet başvurusunu değerlendirmek üzere Maliye Bakanlığı’na gönderilmesi) yolundaki kararını bozmuştur. Danıştay 3. Dairesi’nin 23.01.2003 tarih, K:2003/445 sayılı kararında ise, düzeltme-şikâyet yolunun sadece dava açma süresi geçtikten sonra kullanılabileceği kabul edilmektedir. Bazı daireler ise 2577 sayılı kanunun 11. maddesinin, özel bir düzenleme olan düzeltme-şikâyet müessesinde işletilemeyeceğini ve düzeltme yoluna başvuran ilgilinin olumsuz cevap alması halinde Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’na şikâyet yolunu kullanması ve ancak buradan da olumsuz yanıt alması halinde dava açabileceğini benimsemektedir²³⁴.

Her ne kadar Danıştay Daireleri arasında görüş birliği bulunmasa da, İYUK 10 ve 11. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, mükellefin hatanın düzeltilmesi talebinde bulunması halinde dava açma süresinin duracağı ve idarenin 60 gün olan cevap verme süresi içinde cevap vermemesi halinde talebin zımnen reddedilmiş sayılacağı, idarenin ret tarihinden itibaren mükellefin dava açma süresinin kaldığı yerden işleyeceğinin mümkün olduğu kanaatindeyiz. Nitekim bu durumda, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan barışçıl yollarla çözülmesi amacıyla getirilen hata düzeltme kurumu, getiriliş amacına daha fazla hizmet edecektir.

İdareye başvuru konusunda hangi makamların vergi dairelerinin üst makamı olarak kabul edileceği sorunu gündeme gelmektedir. Bu durumda Maliye Bakanlığı ve vergi dairelerinin kuruluş ve görevlerine ilişkin mevzuat çerçevesinde, vergi dairelerinin vergisel işlemleri bakımından üst makamlarının bulunmadığı, bu nedenle

²³⁴Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu”, **Vergi Dünyası**, S. 315, Y. Kasım 2007, (Erişim) <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4842>, 09.05.2013

İYUK 11. md. hükmü gereği başvuruların işlemi yapan makam olan vergi dairelerine yapılması gerektiği ileri sürülmektedir²³⁵.

bb. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması ve Şikayet Yolu

Mükellefler, düzeltme zaman aşımı süresi içinde düzeltme talebi ile vergi dairesine başvurabilirler. Düzeltme taleplerinin vergi idaresince reddedilmesi halinde, VUK' un "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*" hükmünü içeren 124. maddesi devreye girmektedir. Bu hüküm, vergi mahkemesinde dava açma süresini geçiren mükellefin şikayet yoluna giderek, bir kez daha talepte bulunmasına imkan sağlamıştır²³⁶.

Kanun, şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için iki ön koşulun gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir. Bunlarda ilki; vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Diğerisi ise; düzeltme talebinde bulunulmuş ve bu talebin reddedilmiş olmasıdır. Beyana dayalı vergilerde, tahakkuk işlemine karşı dava açılması mümkün olmadığından, tahakkuk işleminde vergi hatası bulunması halinde şikayet başvurusu için gereken ön koşullardan biri olan dava açma süresinin geçirilmiş olması koşulu aranmamaktadır²³⁷.

Danıştay 7. Dairesi' nin 2003 tarihli bir kararı: "*...vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde, davaya konu olabilecek idari işlem, 213 sayılı Kanunun 124'üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet*

²³⁵Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 131

²³⁶Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 134

²³⁷Turgut Candan, *age.*, s. 241- 242

yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir.”

²³⁸ şeklindedir.

Benzer yönde Danıştay 9. Dairesi’ nin kararı da : “*Ödeme emrine karşı düzeltme - şikayet başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması gerektiğinden Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden dava açılmayacağı...*”²³⁹ hükmünü içermektedir.

Kanun hükmü ve Danıştay kararlarında, mükelleflerin şikayet başvurularını Maliye Bakanlığı’ na yapacakları belirtilmekle birlikte 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun²⁴⁰ ile Maliye Bakanlığı bu yetkisini Gelir İdaresi Başkanlığı’ na devretmiştir. VUK’ un 124. maddesi gereği, il özel idarelerine ilişkin vergilerde valiliğe, belediyenin yetkisindeki vergilerde belediye başkanlığına şikayet talebi ile müracaat edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine ne kadar süre içerisinde şikayet yoluna gidileceğine ilişkin Kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde ise bu konuda görüş birliği bulunmamaktadır. Candan²⁴¹, düzeltme talebinin düzeltme zamanaşımı süresini durduracağını, idarenin bu talebi reddetmesi halinde sürenin yeniden işlemeye başlayacağı ve bu kalan süre içinde her zaman şikayet yoluna gidilebileceğini savunmakta iken; Kızılot²⁴², şikayet dilekçesinin süre yönünden reddedilmemesi için düzeltme talebinin reddinden itibaren, İYUK 10. maddesi hükmü çerçevesinde, altmış gün içinde şikayet başvurusunda bulunulması gerektiğini, ileri sürmektedir.

²³⁸ Danıştay 7. D.’ nin 23.12.2003 tarih ve 2003/ 2030 Esas ve 2003/5179 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²³⁹ Danıştay 9. D.’ nin 13.10.2004 tarih ve 2002/ 6009 Esas ve 2004/4914 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²⁴⁰ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır.

²⁴¹ Turgut Candan, *age.*, s. 242

²⁴² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 136

Şikayet başvurularına karşı idarenin ne kadar sürede cevap vereceği konusunda da Kanunda açık hüküm bulunmamaktadır. İYUK' nın 10. maddesinde belirtilen altmış günlük sürenin burada da geçerli olacağı, idarenin cevap verme süresinin altmış gün olarak kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir²⁴³.

İdarenin cevap verme süresinin ne zaman başlayacağı da mevzuatta düzenlenmemiş olmakla birlikte, mükellefin şikayet dilekçesini Bakanlığa verdiği ya da posta ile gönderilmesi halinde taahhütlü olarak postaya verdiği günden itibaren başlaması gerektiği ileri sürülmekte, bunun yasal dayanağı olarak da VUK' un tebliğe ilişkin hükümleri işaret edilmektedir²⁴⁴.

Sürenin bitiminin çalışmaya ara vermeye rastlaması halinde bekleme süresi uzamaz. Aynı şekilde, sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde de, Mali Tatil İhdas Edilmesi Kanun' da hüküm bulunmadığından, idarenin cevap verme süresi uzamaz²⁴⁵.

Maliye Bakanlığı' nın belirtilen süre içerisinde şikayeti kabul etmesi halinde, bu durum vergi dairesine bildirilir; vergi dairesince hata düzeltilir. Mükellefin şikayet talebinin reddi ya da altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde, mükellefin vergi mahkemesinde dava açma süresi başlar²⁴⁶. Maliye Bakanlığı' nın cevap vermesi gereken altmış günlük sürede kesin olmayan bir cevap vermesi halinde ise mükellefin iki seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bu durumda mükellef, ya idarenin kesin cevabını beklemeden dava açma yoluna gidecektir ya da idarenin kesin cevabını bekleyecektir ancak burada bekleme süresinin düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren altı ayı geçmemesi gerekmektedir²⁴⁷.

²⁴³ Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, **agm.**

²⁴⁴ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 137

²⁴⁵ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 137

²⁴⁶ Danıştay 3. D.' nin 16.03.1999 tarih ve 1997/5123 Esas ve 1999/1027 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²⁴⁷ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 138-139; Danıştay 7. D.' nin 06.11.2007 tarih ve 2007/2623 Esas ve 2007/4486 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

Davanın, tarhiyatın veya tahakkukun iptali istemiyle değil, şikayet başvurusunun reddine ya da reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlemin iptali talebiyle Gelir İdaresi Başkanlığı hasım gösterilerek açılması gerekmektedir²⁴⁸.

Şikayet yoluna başvuru tahakkuk eden verginin tahsil işlemlerinin durdurmamaktadır²⁴⁹.

Şikayet yolu ile İYUK 11. maddede düzenlenen üst makamlara başvuru yolunun yukarıda benzer ve hatta birbirini tamamlayan yönlerine değinilmiş olmakla birlikte birtakım farklılıkları da bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) 11. madde kapsamında ilgilinin talebi gerekli iken düzeltme re' sen idare tarafından da yapılabilir.
- 2) 11. madde kapsamında yapılan başvurularda idari işlemin tesisinden itibaren altmış gün içinde başvurulması gerekirken, şikayet yolunda, görüş birliği olmamakla birlikte, düzeltme zamanaşımı süresi içinde her zaman başvurulabilir.
- 3) 11. madde kapsamında yapılan başvurular için cevap ya da zımni ret süresi öngörülümüşse de düzeltme ve/veya şikâyet başvuruları üzerine idarenin ne kadar süre içinde cevap vermesi gerektiği düzenlenmemiştir.
- 4) Özel kanunlarındaki sınırlamalar haricinde 11. madde konu sınırlaması olmaksızın tüm idari işlemler için başvurulabilecek bir yol iken düzeltme ve/veya şikâyet sadece VUK' da düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi için başvurulabilecek bir yoldur.
- 5) 11. madde kapsamında yapılacak başvurular işlemin geri alınması, iptali, değiştirilmesi ve yeni bir işlem tesis edilmesi taleplerinden herhangi birini

²⁴⁸ Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, **agm.**,

²⁴⁹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 137

içerebilmesine karşın düzeltme şikâyet başvuruları sadece yapıldığı iddia olunan yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin olmaktadır. Bu düzeltme, düzenlenen bir düzeltme fişi ile terkin ya da yeni bir işlem tesisi şeklinde olabilmektedir.

- 6) 11. madde kapsamında yapılacak başvurular şayet hiyerarşik olarak üst makam varsa buraya; yoksa işlemi yapan makama yapılmakla tüketilmekteyken düzeltme başvuruları vergi dairesine yapılmaktadır²⁵⁰.

e. Düzeltmenin Sonuçları

Vergi hatalarının düzeltilmesi neticesinde üç farklı sonuçtan birinin ortaya çıkması muhtemeldir. Düzeltme yapılan hata, tahakkuk etmemiş vergiye ilişkin ise hatalı işlem düzeltilir. Vergi tahakkuk etmiş ise, vergi terkin edilir. Vergi tahsil edilmiş ise, hataen fazla alınan vergi terkin edilerek mükellefe iade edilir²⁵¹.

Düzeltme işlemi, mükellefin lehine veya aleyhine olarak gerçekleşmesi bakımından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Hata düzeltme mükellef lehine gerçekleşmiş ise, vergi idaresince daha önce yapılan hatalı işlem tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırılır, başka bir deyişle idare hatalı işlemini geri alır²⁵².

Mükellef aleyhine sonuçlanan düzeltmeler ise genellikle, inceleme veya teftiş neticesinde bulunan hatalar bakımından söz konusu olmaktadır, bir başka deyişle düzeltilen hatada mükellef aleyhine bir sonuç doğmuşsa bu daha çok başvuru üzerine düzeltme ile değil re' sen düzeltme yolu neticesinde ortaya çıkmıştır. Düzeltme işlemi mükellef aleyhine gerçekleşmiş ise bu, düzeltme fişine dayanılarak mükellefe

²⁵⁰Osman SARIASLAN, “Düzeltme (Ve Şikayet) Başvurusu İle İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası**, S. 371, Y. Temmuz 2012, s.124-125

²⁵¹Mine Biniş, **age.**,s. 67

²⁵²Mine Biniş, **age.**,s. 67

ihbarname tebliğ edilmesi suretiyle yapılır. Mükellefin ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır²⁵³.

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki sorunların barışçıl yöntemlerle çözüm yollarından biri olan hata düzeltme müessesesi, bünyesinde birtakım sakıncaları barındırmaktadır. Bunlardan ilki, vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlık yollarının diğer sakatlıklar yönünden uygulanamaması²⁵⁴, bu durumda mükellefin idarece yapılan hatanın vergi hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık mı olduğuna ilişkin karar verme yükümlülüğü ile karşı karşıya bırakılmasıdır. Düzeltme bakımından bir diğer sakınca ise, bu çözüm yolunda idari personele geniş bir takdir hakkı tanınmış olmasıdır. Bu durumun bir sonucu olarak, hem uygulamada birlik sağlanamamakta hem de sorumluluk almaya çekinen personel nedeni ile barışçıl yollarla çözülebilecek konular yargıya taşınmaktadır²⁵⁵.

Hata düzeltme ile ilgili olarak, belirtilen sakıncaların giderilmesi için doktrindeki çoğunluk görüş, bu kurum ile ilgili kanun düzeyinde ayrıntılı düzenlemelerin yapılması gerektiğidir²⁵⁶.

D. Cezada İndirim

1. Cezada İndirimin Tanımı ve Kapsamı

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından birini de cezada indirim kurumu oluşturmaktadır. Cezada indirim kurumu, diğer idari çözüm yolları ile benzer şekilde mükellefler ve idare arasında

²⁵³Mine Biniş, **age.**,s. 70- 71

²⁵⁴Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 184

²⁵⁵Hande TORTOP BAYRAKTAR, **agm.**, s.122

²⁵⁶Cevat KOÇ, **agm.**; Hande TORTOP BAYRAKTAR, **agm.**,s. 122; Noyan Alper ÜNAL, **agm.**, s. 83; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 185

ortaya çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle tarafları uzun ve masraflı yargılama sürecinden kurtarmak amacıyla hukukumuzda girmiştir²⁵⁷.

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükelleflerin kasıtları olmaksızın bilgisizlik nedeniyle veya yanlışlıkla vergi ziyaına sebebiyet verdikleri hallerde indirimli ödeme kurumu, mükelleflere bir tercih hakkı sunulması amacıyla düzenlenmiştir²⁵⁸. Başarıyla uygulandığı kabul edilen bu kurumun uygulanması neticesinde, vergi idaresinin alacağını hızlı bir şekilde Hazine' ye kazandırması söz konusu olmaktadır²⁵⁹.

VUK' un 376. maddesinde cezada indirim kurumunun hangi hallerde uygulanacağı ve indirim oranı hüküm altına alınmıştır, buna göre; cezada indirim, vergi idaresince yapılan ilave tarhiyatlar nedeni ile kesilen vergi cezalarında, vergi aslı ve cezasının mükellef tarafından dava açma yoluna gidilmeden ödenmesinin kabul edilmesi durumunda cezanın bir kısmının alınmaması, başka bir deyişle affedilmesi halinde söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, cezada indirimin kapsamına tüm vergiler ile vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.

2. Cezada İndirimden Yararlanmanın Şartları

Cezada indirimden yararlanabilmenin şartları; vergi aslı ve cezası nedeni ile dava açılmamış olması, dava açma süresi olan ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük sürede vergi idaresine ödeme talebinde bulunulması, vergi aslı ve indirilmiş cezanın vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadeden itibaren üç

²⁵⁷ Yafes PEHLİVAN, "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul Ve Esasları", **Yaklaşım**, S. 151, Y. Temmuz 2005, (Erişim), <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5615>, 14.12.2014

²⁵⁸ Yafes PEHLİVAN, **agm.**,

²⁵⁹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 152

ay içerisinde ödenmesidir²⁶⁰. Cezada indirim kurumunun uygulanabilmesi için bu üç şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.

Mükellefin cezada indirimden faydalanması için dava açmamış olması gerekmekte ise de, dava açmış olmasına rağmen 30 günlük süre dolmadan ve vergi mahkemesi tarafından karar verilmeden önce davadan vazgeçmesi halinde, mükellefin cezada indirimden faydalanması gerektiği ileri sürülmektedir²⁶¹.

Mükellefin indirimli ödemeden faydalanabilmesi için dava açmamış olma şartının yanı sıra uzlaşmaya başvurmamış olma şartını da yerine getirmiş olması gerekmektedir. Uzlaşmaya başvurduktan sonra uzlaşma sağlanamamış olsa dahi mükellefin cezada indirimden faydalanması mümkün olmamaktadır. Uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğine kadar geçen sürede, mükellefin uzlaşmadan vazgeçmesi halinde ancak cezada indirim imkanı bulunmaktadır²⁶².

Vergi cezalarında indirim uygulamasında kural olarak mükellefin cezada indirimi talep etmesi gerekmektedir ancak; hiçbir başvuruda bulunmaksızın, vergi aslını ve cezanın indiriminden sonra kalan kısmını süresi içinde ödeyen mükellef, indirimden faydalanmış sayılmaktadır. Vergi aslı ve cezanın tamamı ödendikten sonra cezada indirim isabet eden kısım mükellefe iade yapılmamaktadır²⁶³. Mükellefin indirim talebinden sonra yasada öngörülen sürede ödeme yapmaması halinde, indirim geçersiz sayılarak cezanın tamamı mükelleften talep edilmektedir²⁶⁴.

²⁶⁰ **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.993vd.; Mehmet Yüce, **age.**, s. 77

²⁶¹ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **age.**, s. 159

²⁶² Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **age.**, s. 158-159; Engin Malay, “Vergi Cezalarında İndirim”, **Gazete Yenigün**, 15.04.2014, (Çevrimiçi) <http://www.gazeteyenigun.com.tr/koseyazilari/28866/vergi-cezalarinda-indirim>, 07.12.2014,

²⁶³ “Vergi Cezalarında İndirim”, (Erişim) <http://www.hukukibilgiler.com/vergi-hukuku/vergi-cezalarinda-indirim.html>, 07.12.2014

²⁶⁴ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **age.**, s. 168

3. Cezalarda Yapılan İndirim Tutarı

Mükelleflerin vergi ziyai cezası kesilmesine neden olan fiili gerçekleştirme sayısı cezada yapılacak indirim tutarını etkilemektedir. VUK' un 376. maddesi kapsamında, üç kat kesilen vergi ziyai cezası dahil, vergi ziyai cezası ilk kez kesilmekte ise indirim oranı 1/2 olarak, ikinci kez kesilmekte ise 1/3 olarak uygulanmaktadır.

Vergi ziyai cezasında 1/2 oranında uygulanan indirim, bir mükellefin mükellefiyeti süresince yalnızca bir kez söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin düşük tutarlı vergi ziyai cezaları için uzlaşma yolunu tercih etmelerinin daha karlı olduğu ileri sürülmektedir²⁶⁵.

Aynı anda kesilen vergi ziyai cezalarının farklı vergi türüne bağlı olması indirim oranı bakımından farklılık oluşturmamaktadır, eğer bu cezalar ilk kez kesilmekte ise hepsi için 1/2 oranında indirim yapılmaktadır. Buna karşılık, farklı zamanlarda farklı vergi türlerine bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezalarında yalnız ilk başvuru yapılan bakımından 1/2 indirim oranı uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranı bakımından bir ayırım yapmamış, söz konusu cezalarda indirim oranını 1/3 olarak düzenlemiştir.

Tekerrür nedeniyle arttırılan cezalarda, arttırılan kısım üzerinden, cezanın aslının tabi olduğu oranda indirim yapılacağı kabul edilmektedir²⁶⁶.

²⁶⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 164

²⁶⁶ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 165

4. Cezada İndirimin Sonuçları

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

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

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

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

Mükellefin cezada indirimden yararlanabilmesi için gerekli şartlara uyması halinde indirim yapıldığı oranda vergi cezası sona ermektedir, vergi asılları ve gecikme faizi indirimli ödemenin kapsamı dışında kalmaktadır²⁶⁷; bu nedenle cezada

²⁶⁷ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *age.*, s. 155

indirimin vergi uyumsuzluklarını kısmen sona erdiren²⁶⁸ ancak; aynı zamanda kesin sonuç veren bir çözüm yolu olduğu kabul edilmektedir²⁶⁹.

II. PİŞMANLIK VE ISLAH

A. Pişmanlık ve Islahın Tanımı ve Kapsamı

Beyana dayalı vergi sistemlerinde mükelleflerin eksik beyanda bulunmaları ya da hiç beyanda bulunmamaları şeklindeki vergiden kaçma yollarını seçme ihtimalleri artmaktadır. Mükelleflerin vergiye gösterecekleri direnci engellemek amacıyla idare tarafından bir takım önlemler alınmaktadır. Türk vergi mevzuatında, mükelleflerin vergi kaybına neden olan davranışlarını pişman olup kendiliğinden idareye bildirmeleri halinde cezalandırılmalarını engelleyen bir kurum olarak pişmanlık ve ıslah kurumu yer almaktadır.

Mükellefin idareye haber verme şeklinde gerçekleştirdiği iyi niyetli davranışı, kendisine mali ve cezai yaptırımların uygulanmasını engellemekte ve bu durum mükellefi teşvik amacıyla yasalaştırılmaktadır²⁷⁰.

Pişmanlık kurumu, kanunda sayılan şartların tahakkuku ve mükellefin başvurusu üzerine, zamanında yerine getirilmeyen vergisel yükümlülüklerin daha sonra cezasız olarak yerine getirilmesini sağlayan bir kurum olarak tanımlanmaktadır²⁷¹. Başka bir deyişle pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı

²⁶⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.437

²⁶⁹ Mehmet Civan, İsmail Kutlar, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y. Eylül 2005, (Erişim) www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38, 01.08.2014

²⁷⁰ Erdem Ateşgöğü, “Vergi Usul Kanunu’ nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 343, Y. Mart 2010, s.184

²⁷¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **age.**, s. 173

hareketleri neticesinde vergi kaybına yol açan ve bu şekilde suç işleyen mükelleflerin duyduğu pişmanlığı hukukileştiren bir kurum olarak ifade edilmektedir²⁷².

VUK' un pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenleyen 371. maddesi: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir

²⁷² Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir, 1997, s.5

zamlı birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” hükmünü içermektedir.

Kanun hükmünde açıkça düzenlendiği üzere, pişmanlık ve ıslahın kapsamına beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler ile vergi ziyana bağlı suçlar dahil edilmiştir. Beyana dayanan vergilerin yanı sıra pişmanlığın harçlar bakımından da uygulanması mümkün kılınmıştır. Vergiler üzerinden hesaplanan fon ve benzeri alacaklar için de pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkündür²⁷³.

Beyana dayanan vergilerin tarh aşamasında, vergi kaybına dayanan vergi cezalarını sona erdirmek suretiyle vergi cezalarını doğrudan, vergi asıllarını dolaylı olarak sonlandırma işlevi bulunan pişmanlık ve ıslah; tarh- tahakkuk aşamasında devreye girerek belirli şartların yerine getirilmesi halinde vergi cezalarını kısmen sonlandıran cezada indirim kurumundan bu noktada ayrılmaktadır²⁷⁴.

Pişmanlık ve ıslah kurumu bir bütün olarak değerlendirilmekte ise de; pişmanlık, ihbar yapılması, incelemeye başlanması veya takdir komisyonuna başvurulmasından önce mükellefin işlediği suçtan pişman olarak idareye bu durumu bildirmesidir. Islah ise, mükellefin pişman olduğunu idareye bildirmesinden sonra hiç vermediği ya da eksik veya yanlış verdiği beyannamesini düzelterek vermesi ve ödeme süresi geçmiş vergilerini pişmanlık zammı ile ödemesi olarak tanımlanmaktadır²⁷⁵.

²⁷³ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 174

²⁷⁴ Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, s.5

²⁷⁵ Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, s.18

B. Pişmanlık ve İslahın Hukuki Niteliği

Pişmanlık ve ıslahın, vergi cezalarının devlete gelir sağlamak amacıyla değil de vergi kanunlarının doğru uygulanmasını sağlamak amacıyla getirildiği, sert ceza hükümlerinin mükelleflerin vergiye olan direncini arttırdığı gerekçesiyle getirilen bir kurum olduğu belirtilmektedir. Başka bir deyişle, pişmanlık ve ıslah kurumu mükelleflerin vergi düzenine aykırı hareketleri nedeniyle cezalandırılmalarından ziyade ödüllendirilmelerinin tercih edildiği bir anlayışın ürünü olarak ifade edilmektedir²⁷⁶.

Danıştay tarafından verilen 1970 tarihli bir kararda da pişmanlık ve ıslahın amaçlarının, kanunun sert hükümleri karşısında mükellefi güçlük içinde bırakmamak, belli bir hoşgörü çerçevesinde hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, mükellefin vergiye olan direncini kırmak, vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak olduğunu belirtmiştir²⁷⁷.

Pişmanlık ve ıslah kurumu, VUK’ un dördüncü kitabında yer alan “*ceza hükümleri*” kısmında düzenlenmiş olup, vergi cezasını ortadan kaldıran bir sebep olarak nitelendirilmektedir²⁷⁸.

Pişmanlığın ceza hukuku kuralı olarak belirlenmesinde; hem Kanunun ceza hükümleri kısmında düzenlenmiş olması, hem de iradenin yöneldiği makam dikkate alınmaksızın failin iç dünyasında şekillenen düşüncesini pişmanlık beyanı olarak dışa vurması gerekçe gösterilmekte; bu nedenle, ceza hukukunda cezayı ortadan kaldıran kurumlar olarak bilinen etkin pişmanlık ve ön ödeme ile kıyaslanmasına imkan verilmektedir²⁷⁹.

²⁷⁶ Zübeyr Yıldırım, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah (VUK m. 371)*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.42-43

²⁷⁷ Danıştay 7. D.’ nin 25.11.1970 tarih ve 1970/1166 Esas ve 1970/2023 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

²⁷⁸ Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.36

²⁷⁹ Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.37

Kamu davasının açılmasını önlemek, açılmış olan kamu davasının düşmesini sağlamak için hakim dışında bir kimsenin önerdiği para cezasının kabul edilip ödenmesi olarak tanımlanan ön ödeme kurumu²⁸⁰, vergi ziyanının tespiti veya kaçakçılık nedeniyle açılacak davalara engel olması dışında pişmanlık ve ıslah kurumu ile benzerlik göstermemektedir²⁸¹. Ön ödemede, suç ve ceza ortadan kalkmamakta sadece yargılama yapılması engellenmektedir oysaki pişmanlık ve ıslahta hem ceza hem de infaz ilişkisi son bulmaktadır²⁸².

Failin, icra hareketlerinden kendi isteğiyle vazgeçerek suçun tamamlanmasını ve sonucun gerçekleşmesini önlemesi hali olarak tanımlanan gönüllü vazgeçme kurumu, tamamlanmış hareketin idareye bildirilmesi şeklinde gerçekleşen pişmanlık kurumundan ayrılmaktadır²⁸³.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda etkin pişmanlık olarak ifade edilen faal nedamet kurumu, failin tüm icrai hareketleri bitirdikten sonra, kendi isteğiyle neticenin gerçekleşmesine engel olması veya neticenin etkilerini ortadan kaldırmasıdır. Pişmanlık ve ıslaktan yararlanmak isteyen mükelleflerin eksik veya yanlış beyanda bulundukları veya hiç beyan etmedikleri vergiler için dilekçe ile pişmanlıklarını idareye bildirmeleri hali suç işleyen failin etkin pişmanlıktan faydalanması hali ile benzetilmektedir²⁸⁴ ancak; Karakoç faal nedametini cezayı ortadan kaldıran bir sebep değil hafifleten bir sebep olması, faal nedametten faydalanmak için suçun tamamlanmış veya teşebbüs aşamasında olması gerektiği hususları dikkate alındığında cezayı tamamen ortadan kaldıran pişmanlık ve ıslah kurumuna benzetilemeyeceğini ileri sürmektedir²⁸⁵.

Ceza hukukunun cezayı sonlandıran kurumları ile benzerlikleri bulunmasına rağmen, bağımsız vergi hukukunun kendine özgü bir kurumu olan pişmanlık ve

²⁸⁰ Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, s.14

²⁸¹ Erdem Ateşagaoglu, *agm.*, s.185

²⁸² Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, s.14

²⁸³ Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.40

²⁸⁴ Erdem Ateşagaoglu, *agm.*, s.186; Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.44

²⁸⁵ Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, s.16-17

ıslahın vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan bir kurum olarak kabul edilmesi gerekmektedir²⁸⁶.

Pişmanlık kurumunun, vergi cezalarını sona erdiren vergi affı kurumu ile de benzerlik gösterdiğine ilişkin görüşler mevcuttur. Devletin tek taraflı irade beyanı ile vergi alacağından vazgeçmesi ve vergi cezalarını sonlandırması olarak tanımlanan vergi affı, pişmanlık başvurusu anında kayba uğratılan vergi veya cezaya ilişkin bir idari işlem bulunmaması ve genel değil bireysel olarak mükellef bazında gerçekleşmesi yönleriyle pişmanlık kurumundan ayrılmaktadır²⁸⁷.

Pişmanlık ve ıslah kurumu temelde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olan uzlaşma, hata düzeltme, cezada indirim kurumlarından henüz ortada bir uyuşmazlık olmaması, mükellef hakkında herhangi bir inceleme yapılmamış olması yönleri ile ayrılmakta ise de, muhtemel bir sorunun çözümü olarak bakıldığında idari çözüm yollarından biri olarak nitelendirilmektedir²⁸⁸.

C. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanma Şartları

VUK' un 371. maddesinde pişmanlık kurumu hüküm altına alınırken bu kurumdan yararlanmak isteyen mükelleflerin taşıması gereken şartlar da düzenlenmiştir.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmenin ön şartı kendiliğinden haber verme eyleminin gerçekleşmesidir. Kanuna aykırı fiillerini idareye haber veren mükelleflerin bu davranışları, vergi dairesinin tahrik veya zorlamasıyla değil, mükellefin kendi istek ve iradesi ile gerçekleşmelidir. Nitekim, kanunda diğer şart olarak sayılan hususlar, kendiliğinden haber verme fiilinin ne anlama geldiğini veya

²⁸⁶ Aynı yönde görüş için bkz. Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve İslah*, s.18

²⁸⁷ Erdem Ateşgaoğlu, *agm.*, s.185

²⁸⁸ Yusuf Karakoç, *Pişmanlık ve İslah*, s.12-13

hangi durumlarda haber verme fiilinin kendiliğinden olma özelliğini kaybedeceğinin açıklamaktan ibarettir²⁸⁹.

Kural olarak haber vermenin yazılı bir dilekçe ile yapılması ve resmi kayıtlara geçirilmesi şartı aranmakta ise de, okuma yazma bilmeyen mükelleflerin sözlü taleplerinin tutanağa bağlanması da haber verme şartının yerine getirilmesi bakımından kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, dilekçenin içeriğine ilişkin özel bir şart öngörülmemiştir²⁹⁰.

Pişmanlıktan yararlanma talebini içeren dilekçe verilmeden beyanname verilmesinin de pişmanlıktan yararlanma sonucunu doğurmayacağı ileri sürülmekte, bu husus Danıştay kararlarına da yansımaktadır²⁹¹.

Pişmanlıkla verilen dilekçe, hiç verilmemiş bir beyanname ile ilgili ise, dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde beyanname verilmesi gerekmektedir, aksi halde pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir. Eksik veya yanlış beyanların düzeltilmesi bakımından da mükellefe 15 günlük süre tanınmıştır²⁹².

D. Pişmanlık ve Islah Başvurusu Üzerine Yapılan İşlemler

Mükellefin pişmanlık dilekçesi üzerine Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılması gereken işlemler Vergi Daireleri İşlem Yönergesi' nin 39. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, pişmanlık dilekçesi ile başvuran mükellefin pişmanlıktan yararlanmasına engel bir durumu bulunup bulunmadığı araştırılır, engel bir durumu yoksa vergi ve hesaplanan pişmanlık zammı için tahakkuk fişi düzenlenir. Kanuni süresinde verilen beyannamelerdeki eksikliklere ilişki pişmanlık talepli verilen beyannameler için ise ek tahakkuk fişi düzenlenir.

²⁸⁹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 179

²⁹⁰ Zübeyr Yıldırım, **age.**, s.174

²⁹¹ Zübeyr Yıldırım, **age.**, s.123, 624 no.lu dipnot

²⁹² Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **age.**, s. 188-190

Mükellefin pişmanlık talebi ile birlikte beyanname de vermesi halinde, dilekçesi reddedilse dahi beyanname işleme alınmaktadır. Bu durumdaki beyannameler, süresinden sonra verilmiş beyanname hükmünde kabul edilerek, gerekli tarh ve ceza işlemleri ihbarname esasına göre gerçekleştirilmektedir²⁹³.

Pişmanlık talebi reddedilen mükellef hakkında ihbarname esasına göre tarhiyat yapılırken önce usulsüzlük cezası kesilmekte, daha sonra takdir komisyonu kararına göre vergi ziyai cezası belirlenip VUK' un 336. maddesi gereğince cezalardan miktar olarak ağır olanı uygulanmaktadır²⁹⁴.

Mükellefin pişmanlık talebinin reddi işlemine karşı itiraz edebilmesine ilişkin kanuni veya idari bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, idare hukuku kuralları kapsamında, ret işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu, icrai bir işlem olup olmadığı konusu önem kazanmaktadır. VUK' a göre vergisel bir işlemin dava konusu edilebilmesi için tarh edilmiş bir verginin varlığı gerekmektedir. Bu itibarla, pişmanlığın reddine ilişkin işlemin ancak pişmanlık talebi üzerine yapılan tarh işlemi ile birlikte dava konusu edilmesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir²⁹⁵.

Pişmanlık ve ıslah talebi ile verilen beyannamelerde matrah bulunmaması veya indirim ve mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi kalmaması ya da zarar beyan edilmesi halinde vergi idaresi ile Danıştay arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır.

89 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nin 11. bendi; *“Pişmanlık talebi ile verilen beyannamede bir matrah gösterilmemiş (İndirimler veya mahsuplar sebebiyle vergiye tabi tutulacak bir gelirin kalmamış olması hali dahil) veya zarar bildirilmiş ise, ortada 371 inci maddenin uygulanmasını gerektiren haller (Hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur) bulunmadığından pişmanlık talebi kabul olunmaz ve matrahın tespiti için takdir komisyonuna baş vurulur. Takdir komisyonunca da bir*

²⁹³ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 198

²⁹⁴ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 198

²⁹⁵ Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.211

matrah tespit olunmamış ise, mükellef adına V. U. K. nun 352 nci maddesi uyarınca iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

Öte yandan, takdir komisyonunun tespit ettiği zarar, Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesi şümulüne dahil olduğundan, bu maddede yazılı usul dairesinde ertesi yıla nakil ve o yılın gelir kaynaklarından mahsup olunur.” şeklinde düzenlenmiştir²⁹⁶.

Danıştay ise, idarenin aksine, zarar beyan edilen veya matrah gösterilmeyen beyannamelerin pişmanlıkla verilmesini engelleyen yasal bir düzenlemenin bulunmadığını, mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanması gerektiğine hükmetmektedir²⁹⁷.

E. Pişmanlık ve Islahın Sonuçları

Pişmanlık kurumu, vergi uyuşmazlıklarının tarafı olan vergi idaresi ve mükellefler bakımından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Neticede idari bir çözüm yolu olan pişmanlık kurumu, uyuşmazlığın her iki tarafı için emek ve zaman yönünden kazanç sağlamaktadır.

Mükellefler bakımından, vergi suç ve cezalarının uygulanmasını önlemekte, bu durum bir bakıma beyanname vermemesinin sonuçlarını bilmeyen iyi niyetli mükellefleri korumaktadır²⁹⁸.

Vergi idaresi bakımından ise, pişmanlık kurumunun etkin bir şekilde uygulanması takdir komisyonlarının ve inceleme elemanlarının iş yükünü azaltması;

²⁹⁶ 89 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 29.11.1968 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır.

²⁹⁷ Zübeyr Yıldırım, *age.*, s.223

²⁹⁸ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *age.*, s. 201-202

hızlı ve masrafsız bir şekilde tahsilat yapılması; idare ile mükellefler arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkilemesi hususlarında sonuç doğurmaktadır²⁹⁹.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

A. Genel Açıklamalar

Vergi idaresi ile mükellefler arasında, ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü için iki yol öngörülmüştür. Bunlardan idari çözüm yollarını çalışmamızın önceki bölümünde incelemiştik. Bu bölümde ise, diğer çözüm yolu olan yargısal çözüm yolu incelenecektir.

Mükellefler ile idare arasındaki anlaşmazlıklar her zaman idari yolla çözülememekte; bu sorunların çözümü için tarafların dışında bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu aşamada, taraflar arasındaki anlaşmazlık sorun olmaktan çıkıp uyuşmazlık halini almakta ve tarafsız, yargı yolunu işletecek mekanizmalar gündeme gelmektedir³⁰⁰.

İdari çözüm yollarının zaman açısından ve mali açıdan taraflara sağladığı avantajlar daha fazla olmakla birlikte, çözülemeyen olayların yargı yolu ile çözüme kavuşturulması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir³⁰¹. Anayasanın 36. maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip(tir.)” olduğu düzenlenmiş ve bu hüküm ile bağlantılı olarak 125. maddede

²⁹⁹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 202-203

³⁰⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 105

³⁰¹ Ramazan ARMAĞAN, “ Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S. 156, Y. Ocak- Haziran 2009, s.200

“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...” hükmüne yer verilmiştir. Anayasanın anılan hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, hukuk devletinin gereği olan, bireylerin devletin işlemleri karşısında hukuki güvenliğinin Anayasal güvence altında olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra vergi yargısı, subjektif olarak vergisel işlemlerin yasaya uygunluğunu denetlediğinden verginin yasallığı ilkesini gerçekleştirmeye hizmet etmektedir³⁰².

Vergi yargısının asli ve tali olmak üzere iki fonksiyonunun bulunduğu ileri sürülmektedir. Hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmesi, asli fonksiyonu olarak belirtilirken; vergi yargılamasının tali fonksiyonunun, kanunlardaki boşluğu doldurarak, karmaşık olan vergi mevzuatının doğru şekilde yorumlanmasının sağlanması olduğu kabul edilmektedir³⁰³. Bu fonksiyonun sonucu olarak da vergi yargılamasının, vergi hukukunun içtihat yoluyla gelişmesine katkı sağladığı ileri sürülmektedir³⁰⁴. Bunun yanı sıra, vergi yasalarının Anayasaya aykırılığı nedeniyle iptal edilmeleri ve vergi davalarının çoğunlukla idare aleyhine sonuçlanması nedeni ile vergi yargısının hukuk devletini gerçekleştirmek bakımından yeterli katkı sağlayamadığı da ileri sürülen görüşler arasındadır³⁰⁵.

Vergi yargısı ile ilgili açıklama yapılırken değinilmesi gereken bir husus da; vergi yargısı ile mali yargı kavramları arasındaki ilişkidir. Her iki yargı türü de mali konularda kanunlardan doğan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin kuralları kapsamakla birlikte, aynı anlamı taşımamaktadır. Bu iki yargılama türü arasındaki farklılığın temelinde mali hukuk ile vergi hukuku kuralları arasındaki farklılık yatmaktadır. Mali hukuk, devletin gelir ve giderleri ile bunların denkleştirilmesiyle ilgili iken; vergi hukuku yalnızca vergilerle ilgilenmektedir. Yalnızca vergisel uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin kurallar taşıyan yargılama hukuku vergi

³⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *age.*, s. 185

³⁰³ Murat Aygörmez, *Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ocak 2010, s.56. Daha ayrıntılı olarak, Yusuf Karakoç, vergi yargılamasının devlet ile bireyler arasındaki çıkarlar dengesini kurmak, hukuki güvenliği sağlamak, vergi adaletini sağlamak gibi işlevleri olduğunu ileri sürmektedir. Bkz. Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 212, Y. Nisan 1999

³⁰⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 107

³⁰⁵ Murat Aygörmez, *age.*, s. 56

yargılaması şeklinde adlandırılmaktadır³⁰⁶. Başka bir deyişle, mali hukukun gelirler ile ilgili uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı yetkilidir³⁰⁷.

B. Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri

Yargı faaliyetleri, şekli ve maddi anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Şekli anlamda yargı, mahkemeler ölçüt kabul edilerek yapılan tanımlamadır ki yargı kavramını açıklamak için yeterli değildir. Maddi anlamda yargı, hukuk kurallarının mahkemeler önünde olaylara uygulanması şeklinde tanımlanmaktadır³⁰⁸.

Maddi anlamda yargı faaliyeti çeşitli kollara ayrılır. Hukuki nitelikleri bakımından bütünlük oluşturan uyuşmazlıkların kendilerine özgü bir yargılama usulüne tabi olması yargı kollarını oluşturmaktadır³⁰⁹. Bu tanım, yargı kolunun dar yorumlanmasına dayandırılmakta; geniş yorumlayanlara göre ise yargı kolunun meydana gelebilmesi için, o yargı koluna özgü bağımsız bir son denetleme organı bulunması gerektiği ileri sürülmektedir³¹⁰.

Vergi yargısının yargı kolları içindeki yeri konusunda üç farklı model bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi yargısının adli yargı içinde yer alması gerektiğine ilişkindir. Bu görüşü savunanlara göre; vergi uyuşmazlıklarının temelindeki birçok kavram(alım-satım, mülkiyet gibi) özel hukukta kullanılan kavramlardır. Borçların doğumu, yürütülmesi, sona erdirilmesi gibi özel hukuk ilkeleri vergi borçları için de uygulanabilir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının uzmanlık istemesi de onların adli yargıda yer almasına engel değildir; çünkü adli yargı içinde iş, ticaret davaları gibi uzmanlık gerektiren birçok uyuşmazlık bulunmaktadır. Vergi

³⁰⁶ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006, s.343

³⁰⁷ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 108

³⁰⁸ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, 6100 sayılı HMK' na göre yeniden yazılmış 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 58

³⁰⁹ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *age.*, s.58

³¹⁰ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.344

uyuşmazlıkları için de, bu mahkemeler gibi, adli yargıda yalnız vergi davalarına bakan mahkemeler kurulması halinde uzmanlaşma mümkün olacaktır. Vergi uyuşmazlıkları, yargıya taşınmadan önce idari aşamada çözümlenmeye çalışıldığından anlaşmazlık yargıya taşındığında olgunlaşmış olacaktır³¹¹.

Vergi yargısının idari yargı içinde yer alması gerektiğini savunan görüşe göre; özel hukuk eşit hak ve irade serbestisine dayandığı halde; kamu hukuku kamu çıkarlarının özel çıkarlardan üstünlüğü esasına dayanır ki; idari yargının varlık sebebi budur. Vergi hukukunun temelini meydana getiren vergi olayları devletin kamu gücünü kullanarak yerine getirdiği vergisel işlemlere dayanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarını idari yargıdan alarak bağımsız bir yargı koluna bırakmak hukukun ve idarenin bütünlüğünü bozarak idari yargı kolunun zayıflamasına neden olur. İdari yargı yanında bağımsız bir yargı kolu kurulması idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında birçok görev ve hüküm uyuşmazlığının çıkmasına neden olacaktır. Hukuk devletinde yargı organlarının görev alanlarının kesin olarak birbirinden ayrılmış olması halinde bile görev ve hüküm uyuşmazlıklarının ortaya çıkması mümkündür. Bu durumlarda uyuşmazlık mahkemesinin sorunları çözümleyeceği kabul edilse dahi uygulamada adaletsizliği en aza indirmek için en uygun yol bağımsız yargı kollarını mümkün olduğunca asgari düzeyde tutmaktır. Ayrıca bağımsız bir vergi yargısının oluşturulması devlete mali yük getirecektir³¹².

Vergi uyuşmazlıklarının bağımsız bir yargı kolu içinde yer alması gerektiğini savunanlara göre; başlangıçta idare hukuku da adli yargıda çözümleniyordu ancak; daha sonra idari davalar için ayrı bir yargı kolu oluşturuldu, aynı şey günümüzde vergi davaları için de söz konusudur; çünkü vergi davalarının çözümü birçok teknik bilgiye ve muhasebe bilgisine sahip olmayı gerektirmektedir. Vergi kanunlarının sık sık değiştiği hususu da dikkate alındığında adli veya idari davalara bakan yargıcın vergi davalarına bakması halinde yükü oldukça artacaktır. Davalardaki teknik hususların bilirkişilerce incelenmesi hem davaların uzamasına hem de bazen

³¹¹ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.346- 347

³¹² M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.347- 349

gerçeklerden uzaklaşılmasına, hakimin tembellleşmesine neden olmaktadır. Bağımsız bir vergi yargısının kurulması hem vergi davalarının daha hızlı çözülmesini hem de daha nitelikli kararlar verilmesini sağlayacaktır³¹³.

Açıklandığı üzere, vergi yargısının yargı kollarından hangisine dahil edilmesine ilişkin farklı görüşler neticesinde dünyada farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır. ABD’ de vergi uyuşmazlıkları adli yargı kolunda çözümlenirken, İngiltere’ de vergi yargısına intikal etmeden uyuşmazlıklar büyük ölçüde idari aşamada çözümlenmektedir. Fransa’ da idari yargı içinde çözümlenen vergi uyuşmazlıkları; Almanya’ da bağımsız yargı kolunda çözümlenmektedir³¹⁴. Türkiye’ de ise vergi yargısı, Fransa’ dan örnek alınarak idari yargı sistemi içinde yer almaktadır.

C. Vergi Yargısının Yapısı

1. Genel Olarak

Ülkemizde vergi yargısı, 1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir. Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin usul hükümlerine Vergi Usul Kanunu’ nda da yer verilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri gereği, vergi yargısında görevli yargı organları idari yargı ile bütünleşmiş bir yapı arz etmekle birlikte, vergi uyuşmazlıklarında genel görevli ilk derece mahkemeleri vergi mahkemeleridir³¹⁵. 2576 sayılı Kanun ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin kurulması öngörülmüş olup, bu mahkemeler bölgelerin iş hacmi ve coğrafi durumları göz önünde bulundurularak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınmak

³¹³ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.350- 351

³¹⁴ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.351 vd.

³¹⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 306

suretiyle Adalet Bakanlığı tarafından kurulmakta ve yargı çevreleri belirlenmektedir (BİMK md. 1-2).

Vergi yargılamasında uyuşmazlıkların iki dereceli bir yapı içinde çözümlenmesi kuralı, 6545 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile yerini üç aşamalı bir yapıya bırakmıştır. İlk derece mahkemeleri olan vergi mahkemesinde verilen kararlar istinaf talebi ile Bölge İdare Mahkemelerine, Bölge İdare Mahkemelerinin kararları da temyiz yolu ile Danıştay' a intikal etmektedir (İYUK md. 45- 46).

Ayrıca, Danıştay Kanunu ve başka kanunlarda düzenlenen bazı uyuşmazlıkların çözümünde Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görev yapmakta olup, bu davaların temyiz kanun yolu denetimi de yine Danıştay' da görülmektedir³¹⁶.

Vergi yargısının ülkemizde idari yargıya bağımlı bir yargı kolu olduğu kabul edilmektedir. İdarenin işlemlerinin yargısal denetiminin yapıldığı, hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmeye ve korumaya çalışan iki yargı organı olduğu kabul edilmekte, bunun sonucu olarak da bağımsız bir yargı kolu olmayacaksa eğer vergi yargısının idari yargı ile ilişkili bir dal olması gerektiği savunulmaktadır. Bu durumun sonucu olarak da, vergi yargısının görev alanının belirlenmesi idari nitelik taşıyan uyuşmazlıkların konu itibariyle yargı organları arasında paylaştırılmasıyla ilgili olduğundan uygulamada sorunlar çıkmasının kaçınılmaz olduğu ileri sürülmektedir³¹⁷.

İdari yargılama sistemindeki iki dereceli yapıya getirilen eleştiriler de göz önünde bulundurularak, 6545 Sayılı Kanun ile istinaf kanun yoluna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 6545 sayılı Kanunun gerekçesinde bu konu; “...2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar*

³¹⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 114

³¹⁷ Metin Kayaçaglayan, “Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı”, *Mualla Öncel’ e Armağan*, C.II, Ankara, 2009, s. 1294

temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmişi Danıştay’da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay’a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır.

Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır...”³¹⁸ şeklinde açıklanmıştır.

6545 sayılı Kanunun 14. maddesi ile BİMK’ ya eklenen Geçici 20. maddesinde, Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren üç ay içinde istinaf görevini yerine getirecek Bölge İdare Mahkemeleri’ nin kurulacağı düzenlenmiştir.

Kanunda belirtilen üç aylık süre sona ermesine rağmen henüz Bölge İdare Mahkemeleri’ nin istinaf görevine başlamamış olması ve fiilen Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki idari yargılama usulünün uygulanıyor olması nedeniyle ilerleyen bölümlerde vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözülmesinde Kanun değişikliğinden önce ve sonraki kurumların açıklanmasının çalışmamız açısından daha faydalı olacağı düşünülmektedir.

2. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel görevli ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemeleri BİMK’ nın 2. maddesi hükmü gereği, bölgelerin iş hacmi ve coğrafi durumları göz önünde bulundurularak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının Bakanlıklarının görüşü alınmak suretiyle Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri belirlenir.

³¹⁸ 6545 Sayılı Kanunun gerekçesi için bkz. <http://www.sayilikanun.com/6545-sayili-kanunun-gerekcesi/>, 01.01.2015

BİMK' nın 4. maddesinde ise vergi mahkemelerinin oluşumu düzenlenmiştir. Kanunda mahkemelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunduğu düzenlenmiş olmakla birlikte, uygulamada vergi mahkemelerinin genelde bir başkan ve iki üyeden oluşan kurullar halinde çalıştıkları gözlemlenmektedir³¹⁹.

Vergi mahkemeleri kurul halinde çalışan mahkemeler olmakla birlikte, BİMK' nın 7. maddesinde belirli miktarda parayı aşmayan uyuşmazlıkların tek hakimle çözüleceğine hükmedilmiş olup, bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esasların, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edileceği düzenlenmiştir.

BİMK' nın 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri belirlenmiştir. İdari yargı kolunda özel bir alana hitap eden vergi mahkemelerinin görevli olduğu konular sınırlı sayı prensibi ile belirlenmiştir³²⁰. Madde hükmü kapsamında, vergi mahkemeleri Danıştay' a göre genel görevli mahkemeler olmakla birlikte idare mahkemelerine göre özel görevli mahkeme olarak görev yapmaktadırlar³²¹.

BİMK' nın 6. maddesi hükmü değerlendirildiğinde, katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıkların özel kanunlarında hüküm bulunmaması halinde vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kaldığı belirtilmektedir³²².

BİMK' nın 7. maddesinde tek hakimle çözülecek davaların kapsamı belirlenmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinin görevine giren işlerden 02/07/2012 tarihinden itibaren yirmi beş bin Türk lirasını geçmeyen işlerin tek hakimle çözümlenmesi gerekmektedir. Anılan hüküm gereği, tek hakimle çözülmesi gereken işlerin hakimler arasındaki dağılımı, işler arasında denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden belirlenmektedir.

³¹⁹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 115

³²⁰ Murat Aygörmez, *age.*, s. 59

³²¹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 116

³²² Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 116

Danıştay' ın yerleşik içtihatları gereği, tek hakimle çözülmesi gereken işlerde kurul olarak karar verilmesi halinde bu durum, temyiz aşamasında bozma sebebi olarak kabul edilmektedir³²³.

3. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, vergi mahkemeleri gibi BİMK' nın 2. maddesi hükmü kapsamında bölgelerin iş hacmi ve coğrafi durumları göz önünde bulundurularak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri belirlenir.

BİMK' nın 6545 sayılı Kanun ile değiştirilen 3. maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumu yeniden düzenlenmiştir. Anılan hüküm gereği, Bölge İdare Mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşacaktır.

Bölge İdare Mahkemelerinde biri idare, diğeri vergi olmak üzere iki daire bulunacak, bu dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilecektir.

Bölge İdare Mahkemelerinde görev yapacak olan daireler, bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşacak; başkan ve üyeler Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atanacaktır³²⁴.

³²³ Danıştay 7. D.' nin 10.11.1994 tarih ve 2003/1362 Esas ve 2004/2911 Karar sayılı kararı; Danıştay 5. D.' nin 15.12.2011 tarih ve 2009/7217Esas ve 2011/7571 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İctihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

³²⁴ BİMK' nın değişmeden önceki 3. maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumu; *“Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bu kurulların oluşumu, aralarındaki iş bölümü ile kurullara kimin başkanlık edeceği Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir...*

İstinaf mahkemesi olarak görev yapacak olan Bölge İdare Mahkemelerinin yeni yapısı Danıştay’ ın yapısına benzetilmektedir³²⁵.

6545 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce, vergi yargılamasında ilk derece mahkemesi olarak görev yapmayan yalnızca vergi veya idare mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara ve yürütmeyi durdurma kararlarına karşı itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemelerinin³²⁶ görevleri; BİMK’ nın 3. maddesinde yapılan değişiklik ve Kanuna eklenen 3/A,3/B,3/C, 3/D, 3/E, 3/F, 3/G, 3/H maddeleriyle yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenleme gereği, Bölge İdare Mahkemelerinin asıl görevi ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kesin kararlar dışındaki nihai kararlara karşı istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamaktır. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmek de Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri olarak düzenlenmiştir.

BİMK’ nın 3/B maddesinde Bölge İdare Mahkemesi başkanının görevleri, 3/C maddesinde ise Başkanlar Kurulu’ nun görevleri sayılmıştır. 3/C maddesinin 4. fıkrasının c bendinde düzenlenen, Başkanlar Kurulu’ nun “...Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek...” şeklindeki görevi ise hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması bakımından önem taşımaktadır.

Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekâlet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır...” şeklinde düzenlenmiştir.

³²⁵ http://www.youtube.com/watch?v=EJV_QaKiRT4, 01.01.2015

³²⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 118

Benzer olaylarda Bölge İdare Mahkemeleri tarafından farklı yönde karar verilmesi halinde konunun Danıştay’ a iletilmesi, hem kişilerin hakkaniyetinin sağlanması açısından önem taşımakta hem de Danıştay’ ın içtihat mahkemesi olma niteliğini sağlamasına katkıda bulunacaktır.

BİMK’ nın 3/D maddesinde, Bölge İdare Mahkemeleri Dairelerinin görevleri sayılmış olup, Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf başvurularını karara bağlamak, ilk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmek görevlerinin Daireler tarafından sağlanacağı düzenlenmiştir.

4. Danıştay

Danıştay, Anayasanın 155. maddesi hükmü gereği; “... *idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii(dir).*” olarak tanımlanan yüksek mahkemedir. Danıştay’ ın yüksek mahkeme olma niteliği kuruluş kanunu olan, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 1. maddesinde de; “*Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.*” şeklinde belirtilmiştir.

Anayasa’ da kanunla düzenleneceği belirtilen Danıştay’ ın kuruluş ve işleyişine ilişkin esaslar 2575 sayılı Danıştay Kanunu’ nda düzenlenmiştir.

DK’ nın 5. maddesinde karar organları; “*Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Disiplin Kurulu*” şeklinde sayılmıştır.

Danıştay' ın on iki dava dairesi ve bir idari daire olmak üzere on üç olan daire sayısı 6572 sayılı Kanunun 9. maddesiyle Danıştay Kanunu' nun 13. maddesinde yapılan değişiklikle on beşi dava, ikisi idari daire olmak üzere on yedi daireye çıkarılmıştır³²⁷. Danıştay dairelerinden üç, dört, yedi ve dokuzuncu daireler vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlidir (DK 13,27 md. ler). Dava daireleri dışında Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi ihtilaflarının çözümü ve vergi yargılamasının geliştirilmesi bakımından önemli rol oynamaktadırlar³²⁸.

Dairelerin kuruluşu DK' nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; 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. Ayrıca, her dairede yeteri kadar tetkik hâkimi bulunur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu ise, başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. İki yıllık süre sonunda Başkanlık Kurulunca, her iki kuruldaki üyelerin yarısı iki yıl süreyle yeniden görevlendirilirken, diğer yarısı kurullarda daha önce görevlendirilmeyen üyeler arasından yenilenir. Kurullarda görevlendirilen asıl üyeler, üst üste en fazla iki dönem görevlendirilebilir. Asıl üyenin görevini geçici olarak yerine getirememesi durumunda ilgili daireden, zorunlu hallerde diğer dairelerden görevlendirilen yedek üye kurul toplantılarına katılır. Kurulların asıl veya yedek üyeliklerinde boşalma olması hâlinde Başkanlık Kurulu tarafından yedi gün içinde, kalan süreyi tamamlamak üzere yeni üye görevlendirilir (6572 sayılı Kanunun 12. maddesi ile değiştirilen DK 17. md.).

³²⁷ 6572 Sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 12.12.2014 tarih ve 29203 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³²⁸ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 119

Dava daireleri kurullarına Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Toplantı ve görüşme yeter sayısı on üçtür. Her kurula yeteri kadar tetkik hakimi verilir. Vergi Dava Daireleri Kurulu oyçokluğu ile karar verir (DK 17. md.).

İçtihatları Birleştirme Kurulu; Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. 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 mevcudun salt çoğunluğu ile verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile verilir. İçtihatları Birleştirme Kuruluna yeteri kadar tetkik hâkimi ve memur verilir (DK 18. md).

Danıştay' ın Anayasa' dan kaynaklanan başlıca görevleri; vergi ve idare mahkemelerince verilen, kanunun başka mercilere bırakmadığı kararların temyiz mercii ve belirli davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmasıdır.

DK' nın 23. maddesinde Danıştay' ın görevleri düzenlenmiş olup, 24. maddesinde ilk derece mahkemesi olarak bakacağı işler sayılmıştır. Bunun yanı sıra, özel vergi kanunları gereğince de bazı davalar Danıştay' da ilk derece mahkemesi olarak görülür. Örneğin; VUK' nın mükerrer 49/a maddesi uyarınca, belirlenen inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince açılan davalar, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay' da karara bağlanır³²⁹.

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay' da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (DK 25.md.). Vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı temyiz başvuruları, Danıştay' ın

³²⁹ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *age.*, s. 313

vergi uyumsuzluklarına bakmakla görevli üç, dört, yedi ve dokuzuncu dairelerinde incelenir ve karara bağlanır³³⁰.

Vergi Dava Daireleri Kurulu' nun görevleri ise, vergi mahkemelerince verilen ısrar kararları ile Vergi Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdikleri kararları temyizen incelemektir (DK 38/2. md.).

Danıştay' ın bir vergi(veya idari) dava dairesinin çeşitli kararları arasında, değişik vergi(veya idari) dava dairelerinin kararları arasında, Vergi(veya İdari) Dava Daireleri Kurulu' nun çeşitli kararları arasında, Vergi(veya İdari) Dava Daireleri Kurulu ile Vergi(veya İdari) Dava Daireleri kararları arasında, Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları ile İdari Dava Daireleri Kurulu kararları arasında uyumsuzluk veya aykırılık söz konusu olduğunda aykırılıkları gidermek İçtihatları Birleştirme Kurulu' nun görevi olarak düzenlenmiştir (DK 39. md.).

Danıştay Kanunu' na göre içtihatların birleştirilmesini, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri genel kurulları veya Başsavcı isteyebilir. İçtihatların birleştirilmesi talebi, Başkan' ın havalesi ile İçtihatları Birleştirme Kurulu' na gelir ve Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra görüşülerek karara bağlanır (DK 39-40. md.).

İçtihatların birleştirilmesi ya da değiştirilmesine ilişkin kararlar, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içinde Resmi Gazete' de yayımlanır. Vergi hukukunun çok önemli bir kaynağını oluşturan bu kararlara³³¹ Danıştay' ın daire ve kurulları, idare ve vergi mahkemeleri ile idare uymak zorundadır. İçtihadı birleştirme kararlarının bu yönü ile kanun niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir³³².

³³⁰ Danıştay Dairelerinin görevleri Danıştay Kanununun 26/A, 28,29,30,31,32,33,34,34/A,34/B,35/C maddeleri hükümlerinde tek tek sayılmaktaydı ancak; anılan madde hükümleri 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı R.G.'de yayımlanan, 9.2.2011 tarih ve 6110 sayılı Kanunun 14/2-b. maddesi hükmü gereğince yürürlükten kaldırılmıştır.(Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

³³¹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 122

³³² Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *age.*, s. 317

D. Vergi Davalarının Kapsam ve Nitelikleri

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, hukuk sistemimizde iki tür yol benimsenmiştir. Bunlar, idari çözüm yolları ile yargısal çözüm yollarıdır. İdari çözüm yollarına kıyasla daha geniş kapsamlı olan yargısal çözüm yolu, sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organları önünde dava konusu edilmekle kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur³³³.

Yargısal yolla çözülebilecek vergi uyuşmazlıklarının; gelir, kurumlar, özel tüketim, damga, veraset ve intikal, katma değer, emlak, gümrük, motorlu taşıtlar ve diğer vergiler ile harçları kapsadığı ifade edilmektedir³³⁴.

Yargı aşamasında çözümlenecek uyuşmazlıklar, verginin tarh, tebliğ, tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi hukuku alanındaki düzenleyici işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetimi de vergi yargısının görev alanına girmektedir. Vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğu ise, diğer tüm kanunlarda olduğu gibi, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Vergi kanunlarının yargısal denetiminde vergi mahkemeleri ancak görülmekte olan davaları itiraz yoluyla, konuyu Anayasa Mahkemesine taşımaları aşamasında rol almaktadırlar³³⁵.

Vergi ceza hukukundan kaynaklanan ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren uyuşmazlıklar ile kamu alacaklarının tahsilinde ortaya çıkan ve daha çok mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıkların çözümü adli yargının görev alanına girmektedir³³⁶.

Vergi davalarının niteliği belirlenmeden önce vergi davalarının hangi tür uyuşmazlıkları kapsadığı, davaların işlevi ve konusu ile hukuki niteliğinin saptanması gerektiği ileri sürülmektedir³³⁷. İYUK' un idari dava türlerini tanımlayan

³³³ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 106

³³⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 297

³³⁵ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 106

³³⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 107

³³⁷ Metin Kayaçağlayan, *agm.*, s. 1294

2. maddesinde vergi davaları ayrıca belirtilmemiştir, bu nedenle vergi davalarının niteliği konusunda doktrinde bir görüş birliği bulunmamaktadır³³⁸. Vergi davalarının iptal davası, tam yargı davası, kendine özgü bir dava türü ve karma nitelikli bir dava olduğuna ilişkin görüşler bulunmaktadır³³⁹.

Vergi davalarının tam yargı davası olduğunu savunan görüşe göre; vergileme ile ilgili idari işlemlerde subjektif olarak para ön planda olduğundan ve vergi yükümlülerince genelde salınan vergi veya kesilen cezanın tutarına itiraz edildiğinden, dava sonunda mahkemelerce verginin kaldırılmasına, ya da indirilmesine, fazla alınan verginin geri verilmesine karar verildiği şeklindeki nedenlerle vergi davaları tam yargı davası niteliğindedir³⁴⁰.

Öncel/ Kumrulu/Çağan ise, vergi davalarının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığını, duruma göre tam yargı davasına dönüşebildiğini ileri sürmektedirler. Vergi mahkemelerinde istisnai olarak görülecek iki tam yargı davası mevzuatta düzenlenmiş olup bunlardan ilki, vergi mahkemesi kararını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları; diğeri ise, vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalardır³⁴¹.

Vergi davalarının kendine özgü bir dava türü olduğu da ileri sürülen görüşler arasındadır. 2575,2576,2577 sayılı Kanunlarda, vergi davaları tam yargı davalarının kapsamına dahil edilmemiş olmakla birlikte, vergi davalarının tam yargı davası olarak kabul edilmesi uyuşmazlıkların çözümü bakımından kolaylık sağlamaktadır. Şöyle ki; vergi davası tam yargı davası olarak nitelendirildiğinde, yargı organı tarhiyatın bir kısmını hukuka aykırı bulduğunda tamamını iptal etmesine gerek

³³⁸ Ersin Nazal, “Vergi Davasının Niteliği ve Yansımaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sa. 327, Y. Kasım 2008, s.74

³³⁹ Nazal, Vergi Davasının Niteliği, s.73

³⁴⁰ Nazal, Vergi Davasının Niteliği, s.74; A. Şeref Gözübüyük, *age.*, s. 266

³⁴¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *age.*,s. 191

kalmadan değişiklikle tasdik kararı vermesi mümkün olacaktır³⁴² ki kanaatimizce bu durum, usul ekonomisi ilkesine de uygun olacaktır.

Vergi davalarının karma nitelikli ayrı bir dava türü olduğunu savunanlar kendi içinde vergi davalarının iptal davasına veya tam yargı davasına yakın olma özelliğine verilen ağırlığa göre iki gruba ayrılmaktadır. Bu ayrımın temelinde vergi davasında hangi işlemlerin kural, hangi işlemlerin istisna teşkil ettiğinin saptanması hususu yatmaktadır³⁴³.

Mutluer de³⁴⁴, uyuşmazlıkların kanunların yorum farkından ortaya çıkması halinde davanın iptal davası niteliğinde olduğunu, buna karşılık davanın idarenin gerekli özeni göstermemesi veya herhangi bir kararın idarece yerine getirilmemesi sonucu ortaya çıkan zararın giderilmesi talebiyle açılması halinde tam yargı davası niteliğinde olduğunu ileri sürmektedir.

Nazalı³⁴⁵ ise, vergi davalarının niteliğini dava konusu edilen tarhiyat işleminin niteliğine göre saptamanın doğru olacağını; bu doğrultuda, ikmalen ve re'sen tarhiyat işlemlerine karşı açılan davalarda vergi davasının bir iptal davası, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan vergi davalarının ise tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunmaktadır.

E. Vergi Yargılamasında Yargılama Usulü

İYUK' un 1. maddesinde Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünde İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

³⁴² Nazalı, Vergi Davasının Niteliği, s.74

³⁴³ Nazalı, Vergi Davasının Niteliği, s.74

³⁴⁴ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s. 384

³⁴⁵ Ersin Nazalı, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez” Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sa. 331, Y. Mart 2009, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5267>, 31.12.2014

Anılan Kanunun 31. maddesinde ise; İYUK’ da hüküm bulunmayan hallerde, hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adlî yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağına hükmedilmiştir.

31. maddenin 2. fıkrasında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. İlgili kanun hükümleri kapsamında, çalışmamızın bu bölümünde vergi uyuşmazlıklarında yargılama usulü incelenecektir.

1. Davanın Tarafları

Dava, iki taraf sistemine göre kurulmuş olup, bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Davacı veya davalı tarafta birden fazla kişi bulunabilirse de, davada ikiden fazla tarafın bulunması mümkün değildir³⁴⁶.

Vergi yargılamasında da iki taraf sistemi benimsenmiş olduğundan davanın tarafları davacı ve davalıdan oluşmaktadır.

Vergi Mahkemelerinde dava açmaya yetkili olan kimseler, VUK’ un 377. maddesinde belirtilmiştir, bu hüküm gereği; mükellefler; haklarında ikmalen, re’ sen veya idarece tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar ile takdir komisyonlarının bazı kararlarına karşı dava açma hakkına sahiptirler. Ayrıca AATUHK hükümleri

³⁴⁶ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **age.**, s.217

kapsamında düzenlenen ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve ödeme emri konularında da, kendilerine anılan işlemler yapılanların dava açma yetkisi bulunmaktadır³⁴⁷.

Vergi davalarında davacı taraf gerçek veya tüzel kişi olabilir. Gerçek kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da davacının tüzel kişi olması hallerinde dava açma yetkisi kanuni temsilciye aittir. Gerçek veya tüzel kişiler Avukatlık Kanunu' na göre avukat olan vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler³⁴⁸.

VUK' un 8. maddesinde vergi sorumluları da mükellef kapsamında sayıldığından, vergi sorumlularının da dava açma yetkisi olduğu ileri sürülmektedir³⁴⁹. Bu konuda Danıştay VDDK' nın 12.10.2011 tarihli kararında³⁵⁰ VUK' un 8. maddesinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanması nedeniyle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı dava açma ehliyeti bulunduğu kabul edilmiştir.

Vergi dairelerine dava açma yetkisinin tanınmış olması, idarenin esas olarak davalı olması kuralının istisnasını oluşturmaktadır. İYUK ile VUK arasındaki uyumsuzluk, İYUK' un 2. maddesinde iptal davalarının menfaati ihlal edilenler tarafından açılacağı hükmünün getirilmesi ile giderilmiştir³⁵¹.

Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamamaları hususunun istisnasını ise, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler oluşturmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin beyan ettikleri vergilendirme işlemlerinde hata söz konusu ise,

³⁴⁷ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 386

³⁴⁸ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 130

³⁴⁹ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.385

³⁵⁰ Danıştay VDDK' nın 12.10.2011 tarih ve 2011/390 Esas ve 2011/583 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

³⁵¹ S. Ateş Oktar, *age.*, s. 385

mükellefin bu konuda da dava açması VUK' un 378. maddesi hükmü kapsamında mümkün kılınmıştır³⁵².

Vergi davalarında kural olarak davalı işlemi yapan idaredir; vergi davalarında genelde tarhiyatı yapan vergi dairesinin davalı olduğu ileri sürülmektedir³⁵³ ancak; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 23 ve 24. maddelerindeki düzenlemeler çerçevesinde Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuş olup, idari yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak gibi yargısal işlem yapma görev ve yetkisi Vergi Dairesi Başkanlıklarına devredilmiştir. Bu nedenle, Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunduğu illerde davalı Vergi Dairesi Başkanlığı, olmayan illerde işlemi yapan vergi dairesi müdürlükleridir.

Vergi hatalarının şikayet yolu ile düzeltilmesi talebinin reddi halinde açılan davalarda davalı taraf Maliye Bakanlığı'dır. Belediye vergilerine karşı açılan davalarda davalı taraf işlemi yapan Belediye; gümrük vergilerinde ise gümrük idaresidir³⁵⁴.

Dava dilekçelerinde davalı tarafın gösterilmesi şarttır, davalının gösterilmemesi veya yanlış gösterilmesi halinde İYUK' un 15. maddesi gereği davanın mahkeme tarafından belirlenecek doğru hasma yöneltilmesi gerekmektedir³⁵⁵

Dava ehliyeti ve husumetin davanın her aşamasında tarafların talebi ile veya mahkemece re' sen incelenmesi mümkündür. Bu konu, İYUK' un 14. maddesi

³⁵² Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 131; Aksi yönde Danıştay 3. .' nin 24.09.1997 tarih ve 1996/6364 Esas ve 1997/3047 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

³⁵³ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 387

³⁵⁴ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 387

³⁵⁵ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 387

gereğince ilk inceleme konuları arasında sayıldığından, kanuna aykırılık hallerinde mahkemece davanın ilk inceleme aşamasında reddine karar verilmektedir³⁵⁶.

Davacı mükellefin değişmesi hususu İYUK' un 26. maddesinde düzenlenmiş olup anılan düzenleme gereğince; dava sırasında ölüm veya herhangi bir nedenle tarafların kişilik veya niteliğinde bir değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar, gerçek kişi olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilir. Dört ay içerisinde yenileme dilekçesi verilmemesi halinde dava kendiliğinden hükümsüz kalır³⁵⁷.

2. Görev ve Yetki

Yargılama hukukunda görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı koluna ait mahkemelerden hangisinin bakacağını ifade etmektedir³⁵⁸. Vergi uyuşmazlıklarına genellikle idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemelerinde bakılmaktadır. Vergi mahkemelerinin ve Danıştay' ın bakmakla görevli olduğu davalar İYUK ve Danıştay Kanunu' nda düzenlenmiştir.

Yetki ise, bir uyuşmazlığın hangi yerdeki görevli mahkemede görülmesi gerektiğini ifade eden bir kavramdır³⁵⁹. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin nasıl belirleneceği İYUK' un 37. maddesinde düzenlenmiştir.

Görev ve yetki hususu kamu düzeninden olduğu için davanın her aşamasında taraflarca ileri sürülebilir veya mahkemece re' sen incelenebilir. Mahkemenin kendini görevsiz veya yetkisiz görmesi halinde, görevsizlik veya yetkisizlik kararı verilerek dosya görevli veya yetkili mahkemeye gönderilir. Dosyanın gönderildiği mahkemenin de kendisini görevsiz ya da yetkisiz kabul etmesi halinde bu konu, vergi

³⁵⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 132

³⁵⁷ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 387- 388

³⁵⁸ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 144

³⁵⁹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 147

mahkemelerinin aynı yargı çevresinde bulunup bulunmamlarına göre Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay tarafından verilecek karara göre belirlenir. Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay' ın görev ve yetki konusunda verdiği kararlar kesindir³⁶⁰.

Genel yetki kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan biri merci tayini, diğeri ise bağlantılı davalarda yetki konusudur³⁶¹. İYUK' un 44. maddesinde düzenlenen merci tayini; *“yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri...”* hallerinde söz konusu olmaktadır. İYUK' un 38. maddesinde düzenlenen bağlantılı davalar ise; *“ Aynı maddî veya hukukî sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğeri etkileyecek nitelikte olan davalar...”* olarak tanımlanmaktadır.

3. Davanın Açılması

Vergi davaları, görevli ve yetkili vergi mahkemeleri veya Danıştay' a hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile açılır. Dava dilekçesinde bulunması gereken hususlar İYUK' un 3. maddesinde sayılmıştır. Kanunda sayılan hususların dava dilekçesinde bulunmaması halinde mahkeme tarafından dilekçenin reddine karar verilir (İYUK md. 15).

Dilekçeler, savunmalar ve dava ile ilgili her türlü evrak; davayı gören mahkeme başkanlığına veya mahkeme başkanlığına gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi başkanlığı bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesi hakimliklerine veya yabancı ülkelerde konsolosluklara verilebilir (İYUK md. 4).

³⁶⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 146

³⁶¹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 149

Birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılması mümkün olmakla birlikte birden fazla mükellef tarafından ortak dilekçe ile dava açılması da söz konusu olabilir. Birden çok işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için bu işlemler arasında maddi veya hukuki bağıllık olması gerekmektedir (İYUK md. 5). Maddi yönden bağıllık ile vergiye ilişkin idari işlemlerin aynı sebepten kaynaklanması; hukuki yönden bağıllık ile işlemlerin aynı yasal gerekçeye dayanılarak tesis edilmiş olması kastedilmektedir³⁶².

Maddi veya hukuki yönden bağıllık şartının yanı sıra birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için, davalarda aynı yargı yerinin görevli olması, işlemelere karşı dava açma süresinin geçmemiş olması, işlemlerin aynı türden olması, davalı yönünden uygunluk bulunması gerekmektedir³⁶³.

Dava dilekçesini almaya yetkili makamlara dilekçenin teslim edilmesiyle harç ve posta gideri alınır. Daha sonra derhal deftere kayıt yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçe üzerine yazılır. Dava, dilekçenin deftere kaydedildiği tarihte açılmış sayılır (İYUK md.6).

4. Dava Açma Süresi

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde dava açma süresi Danıştay’ da altmış, vergi mahkemelerinde otuz gündür (İYUK md. 7).

Dava açma sürelerinin başlangıç zamanı İYUK’ un 7. maddesinde; “*Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin*

³⁶²Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 424

³⁶³Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *age.*, s. 425

dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

İYUK’ un 11. maddesi hükmü gereği, işlemi yapan makama veya üst makama başvurulması halinde dava açma süreleri durmaktadır. Mücbir sebeplerin varlığı da dava açma sürelerini durduran bir diğer neden olarak kabul edilmektedir. Durma kavramı ile, durma sebebi ortaya çıkıncaya kadar geçen sürenin durma sebebi ortadan kalktıktan sonra kaldığı yerden işlemeye devam etmesi kastedilmektedir³⁶⁴. Dava açma süresinin mali tatile rastlaması hali de durma sebebi olarak kabul edilmektedir³⁶⁵.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, görevli olmayan yargı yerine başvurulması halinde, kanuna uygun olmayan dilekçeyle veya avukat olmayan vekil tarafından dava açılması halinde, harç veya posta pulu ücretinin olmaması veya eksik olması halinde dava açma sürecinde İYUK ve VUK hükümleri gereğince ek süreler öngörülmüştür³⁶⁶.

Adli tatilin dava açma süresine etkisi İYUK’ un 61. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan idare ve vergi mahkemeleri çalışmaya ara vermeden yararlanamayacaklarından bu şekilde çalışan vergi mahkemelerinde adli tatilin dava açma süresine herhangi bir etkisi olmamaktadır.

5. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması

İdari yargılama usulüne özgü bir kurum olan yürütmeyi durdurma müessesesi, hem iptal davalarının ilgilileri için güvence oluşturmakta hem de idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlamaktadır. Hukuka aykırı idari işlemi

³⁶⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 164

³⁶⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 389

³⁶⁶ Ramazan Oruç, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 348, Y. Ağustos 2010, s. 86

fazla zararlı olmadan askıya almakta; bu suretle işlemi durdururken aynı zamanda kamuyu ve idareyi kollamaktadır³⁶⁷.

İYUK' un 27. maddesinde idari yargıda dava açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmayacağına hükmedilmiştir. Ancak, anılan hükmün 4. fıkrası: *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.”* şeklindedir. Madde hükmünde ifade edildiği üzere, vergi mahkemelerinde dava açılması tahsil işlemlerini durdurmaktadır ancak; 27. maddenin 4. fıkrasının devamında bu konunun istisnaları düzenlenmiştir. Buna göre; İYUK' un 26. maddesinin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan dosyalarda yeniden dava açılması, ihtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ve tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda dava açılması tahsilat işlemlerini durdurmaz, bu nedenle bu tür davalarda yürütmenin durdurulması talep edilmesi mümkündür.

Yürütmenin durdurulması talebinin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması talebinin bulunduğu davalar öncelikli olarak incelenir ve karara bağlanır. Bu davalarda tebligat ve cevap verme süreleri kısaltılabilir (İYUK md.27).

Yürütmenin durdurulmasının talep edilmiş olması mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerektiğini gerektirmez. Mahkemece bu konuda karar verilebilmesi için, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartların gerçekleşmesi halinde ve davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir (İYUK md. 27).

³⁶⁷ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 198, Y. Şubat 1998, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1951>, 31.12.2014

6. Vergi Mahkemelerinde Yargılama Aşaması

Vergi mahkemelerindeki uyuşmazlıkların çözümünde İYUK’ da hükmedilen usul kurallarının uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu itibarla, İYUK’ un 1. maddesi gereğince vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yazılı yargılama usulü ve evrak üzerinden inceleme esastır.

Yazılı yargılama usulü gereğince dava dilekçesi ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının savunma dilekçesi ise davacıya tebliğ edilir, aynı usul ikinci cevap ve savunma dilekçeleri için de uygulanır. Davalının ikinci savunması üzerine davacının cevap verme hakkı bulunmamaktadır ancak bu durumun istisnası, davalının ikinci savunmasında davacının cevap vermesini gerektiren hususların bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılması halinde davacıya cevap vermesi için süre tanınması halidir (İYUK md. 16).

Davalı tarafın savunma verme zorunluluğu bulunmadığı gibi davacının ikinci cevap dilekçesi verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Taraflarca savunma veya ikinci cevap dilekçelerinin verilmesi durumuna göre mahkeme tarafından sürelerin dolması beklenir, süreler tamamlandıktan sonra dosya tekemmül etmiş olur ve mahkeme tarafından inceleme aşamasına geçilir³⁶⁸.

a. Duruşma Yapılması

Yazılı yargılamanın esas olduğu vergi mahkemelerinde duruşma yapılması istisnai bir durumdur. Vergi uyuşmazlıklarında duruşma yapılabilmesi için; tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamının yirmi beş bin Türk Lirasını aşması; taraflardan birinin duruşma talebini ilk dilekçelerinde belirtmeleri gerekmektedir. Vergi mahkemeleri tarafların duruşma talebi ile bağlı olmakla birlikte, mahkeme veya hakim lüzum görürse tarafların talepleri olmaksızın duruşma yapılmasına karar verebilir.

³⁶⁸ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *age.*, s. 448

Taraflar Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi' nde görülen davalarda da duruşma talep edebilirler ancak, burada mahkemenin tarafların talepleri ile bağılılığından söz edilemez.

Duruşmalar alenidir, kamu güvenliği veya genel ahlakın gerekli kıldığı durumlarda duruşmanın kapalı yapılmasına mahkeme tarafından karar verilebilir.

VUK' un Mükerrer 378. maddesine göre, Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.

Duruşma yapıldıktan sonra mahkeme tarafından en geç on beş gün içinde hüküm verilmesi gerekmektedir. Duruşmaya ilişkin usul kurallarına uyulmamış olması, itiraz veya temyiz aşamasında bozma nedeni olarak kabul edilmekte ise de, bu durumda istinaf incelemelerinde nasıl bir içtihat oluşacağı zaman içerisinde ortaya çıkacaktır.

b. Deliller

Taraflar arasında uyuşmazlık konusu olan hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların bulunup bulunmadığı hususunda mahkemede kanaat oluşturmaya ispat denilmektedir. Bir vakıanın ispatı için başvurulacak araçlara ise delil adı verilmektedir³⁶⁹.

VUK' un 3. maddesi kapsamında vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmaktadır. Bu maddeye paralel olarak gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanacağı belirtilerek delil

³⁶⁹ Seçkin Altınal, Nurgül Güner, "Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 324, Y. Ağustos 2008, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5080>, 31.12.2014

serbestisi ilkesine yer verilmiştir. Vergi yargılamasında delil serbestisinin bir istisnası yemin, diğer istisnası ise vergiyi doğuran olayla ilgisi açık olmayan tank beyanı olarak kabul edilmektedir³⁷⁰.

İspat külfetinin iddia edene ait olduğuna ilişkin genel kural doğrultusunda VUK' un 3. maddesinin son fıkrası: *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* hükmünü içermektedir.

İYUK' un 20. maddesi gereğince idari yargılama usulünde re' sen araştırma ilkesi mevcuttur. Bu ilke doğrultusunda mahkemeler gerekli gördükleri her türlü evrak ve bilgilerin gönderilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteme yetkisine sahiptirler. Bu itibarla vergi yargılamasında uyuşmazlığın çözümü için gerekli olan delillerin mahkemeler tarafından toplanması mümkündür.

İYUK' un 58. maddesi doğrultusunda idari yargı yerlerinde dava açılması durumunda idari yargı yerlerinden delillerin tespitinin istenmesi mümkündür ancak, dava açılmadan önce adli yargı yerlerinden de delil tespiti talebinde bulunmanın mümkün olup olmadığı hususunda tartışma bulunmaktadır³⁷¹.

7. Dosyaların İncelenmesi ve Karar

a. İlk İnceleme

İYUK' un 14. maddesi gereğince, dilekçeler Danıştay' da Evrak Müdürlüğünce kaydedilir ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale edilir. Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde ise, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale edilir.

³⁷⁰ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 189

³⁷¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *age.*, s. 706; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *age.*, s. 206

Esas defterine kaydı yapılan dilekçeler, Danıştay’ da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- a. Görev ve yetki,
- b. İdarî merci tecavüzü,
- c. Ehliyet,
- d. İdarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- e. Süre aşımı,
- f. Husumet,
- g. 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenmektedir.

İlk inceleme, İYUK’ un 14. maddesi hükmü kapsamında yukarıda saydığımız sıraya göre yapılmakta olup, incelenen hususlar bakımından kanuna aykırılık görülmesi halinde hakim tarafından mahkemeye rapor düzenlenerek bildirilir. Tek hakimle çözülecek davalarda rapor düzenlenmeyerek, ilk inceleme sonucu verilecek karar hakim tarafından verilir.

İlk inceleme sonucu, 14. maddenin 3/a, 3/c, 3/d, 3/e bentlerinde sayılan görev ve yetki, ehliyet, süre aşımı ve idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığına ilişkin hususlarda kanuna aykırılık bulunması halinde davanın reddine karar verilir. Görev ve yetki konusundaki aykırılık nedeni ile davanın reddine karar verilmesi halinde dosyanın görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine de karar verilir.

14. maddenin 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine karar verilir.

14. maddenin 3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak; 3/c bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir.

3/b bendinde yazılı olan idari merci tecavüzünün söz konusu olduğu durumlarda, dilekçelerin görevli idari merciine tevdiine karar verilir.

İlk inceleme neticesinde; görev veya yetki nedeni ile davanın reddi, gerçek hasma tebliğ ve dilekçenin kanuna uygun hale getirilmesine ilişkin dilekçenin reddi kararları dışındaki kararlar kesin olup, bu kararlara karşı herhangi bir kanun yoluna başvurulamaz.

İlk inceleme sonucunda belirtilen hususlarda herhangi bir kanuna aykırılık bulunmaması durumunda dosyanın esastan incelemesine geçilir.

b. Esastan İnceleme

Hakim tarafından yapılan ilk inceleme neticesinde dosyada kanuna aykırı bir durum bulunmaması üzerine, tebligat aşamasına geçilir. Taraflar arasındaki cevaplaşmanın sona ermesi üzerine dosya tekemmül etmiş olur. Bu aşamada dosya esas bakımından incelenir, eksik belgeler re' sen araştırma ilkesi kapsamında ilgili mercilerden getirtilir, deliller toplanarak hüküm verilir.

Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete' de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise

tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.(İYUK md 20)

c. Karar Verilmesi

Uyuşmazlığın konusunu oluşturan olaylar aydınlandığında, meseleler sırasıyla oylanır ve mahkemece karar bağlanır. Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay’ da düşünce veren savcının, tetkik hâkiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır (İYUK md 22- 23).

Mükellef veya muhatap tarafından açılan davada, davanın kabulüne karar verilmesi halinde; vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Tarhiyatın terkin, ödenen verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yönünde hüküm tesis edilir. Davanın reddine karar verilmesi halinde, tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur ve ödenmesi gereken aşamaya gelir. VUK’ un 112. maddesi gereğince, tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar mahkeme kararına göre hesaplanan verginin ihbarname ile tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir³⁷².

Davanın idare lehine sonuçlanması halinde, verginin ödenmemiş kısmına kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için AATUHK’ ya göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Davacının kısmen haklı çıkması durumunda ise davanın kısmen kabul kısmen reddine karar verilir. Bu durumda, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının mahkemece kabul kararı verilen kısmı iptal edilecek ve vergi

³⁷² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 193- 194

dairesi yeni bir işlem tesis etmeden karar doğrultusunda hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir³⁷³.

d. Kararların Uygulanması

Vergi mahkemeleri tarafından verilen ilamların icrasına ilişkin hususlar İYUK' un 28. maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.

İYUK hükmü gereğince idare tarafından otuz gün içinde mahkeme kararının uygulanmaması halinde, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılması mümkündür. İYUK' un 28. maddesinde 2014 yılında yapılan değişiklik ile mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi halinde tazminat davasının ancak ilgili idare aleyhine açılabileceği düzenlenmiştir.

F. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Mahkemeler tarafından verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya kararı veren mahkemece yeniden incelenerek, hukuki denetimin yapılması ve gerekli görülmesi halinde değiştirilmesi amacıyla davanın taraflarına tanınan başvuru yollarına kanun yolu adı verilmektedir³⁷⁴.

Kanun yollarına başvurulması neticesinde taraflar, dava sonunda verilen ve yanlış olduğunu düşündükleri kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için bir üst

³⁷³Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, *age.*, s. 460

³⁷⁴Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 204

mahkemeye başvurarak karara karşı hukuki denetim yapılması imkanı elde etmiş olurlar³⁷⁵.

Kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesini önleyen kanun yollarına olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan kanun yollarına olağanüstü kanun yolları adı verilmektedir³⁷⁶.

Vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilecek olağan kanun yolları olarak 1982 yılından beri uygulanan itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi kanun yollarında 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde itiraz ve karar düzeltme yolları kaldırılarak, istinaf ve temyiz kanun yollarının olağan kanun yolu olarak uygulanması düzenlenmiştir. Olağan üstü kanun yolları olarak ise, yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına temyiz, yanlışlıkların düzeltilmesi, açıklama istenmesi olarak düzenlenmiştir.

1. Olağan Kanun Yolları

a. İstinaf

Vergi yargısındaki iki dereceli sistemden kaynaklandığı düşünülen davaların uzun sürede sonuçlanması, Danıştay' ın iş yükünün fazla olması nedeniyle içtihat mahkemesi olma görevini yeteri kadar yerine getirememesi eleştirilerinden yola çıkılarak İYUK' da yapılan değişiklik ile itiraz kanun yolu kaldırılarak istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme anlamına gelen istinaf³⁷⁷, yeniden başlama olarak tanımlanmaktadır³⁷⁸.

³⁷⁵ Mehmet Yüce, *age.*, s. 171

³⁷⁶ Mehmet Yüce, *age.*, s. 171

³⁷⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54a5cd0fd088e7.65796909,01.01.2015

³⁷⁸ Mustafa Avcı, "İdari Yargıda İstinaf", *TBB Dergisi*, S. 96, Y. 2011, s.181

Bir kanun yolu olarak ise istinaf, “önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adı belirtilmiş, şarta bağlı olmadan ikinci bir hakim birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve birinci hakim verdiği kararı onaması veya değiştirmesi...”³⁷⁹ şeklinde ifade edilmiştir.

6545 sayılı Kanunun 19. maddesi ile İYUK’ un 45. maddesinde istinaf yoluna ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Kanunda yapılan düzenlemeye göre, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir.

Konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları ile idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı düzenlenmiştir. Vergi davalarında beş bin Türk Lirasının geçmeyen dava sayısının oldukça fazla olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu hüküm ile Bölge İdare Mahkemeleri’ nin iş yükünün azalacağı bir gerçektir ancak; miktarları nedeniyle tek hakimle görülen bu tür düşük miktarlı davalarda bireylerin bir üst mahkemeye başvuramamasının hukuki inancın zedelenmesi gibi bazı sakıncaları da beraberinde getireceği kanaatindeyiz.

İstinafta temyize başvuru şekil ve usulleri geçerli olup, dilekçede yazan taleple bağlı kalınmaksızın istinaf taleplerini Bölge İdare Mahkemesi inceleyecektir.

Bölge İdare Mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verecek, karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verecektir (İYUK md. 45/3).

³⁷⁹ Zuhal Bereket Baş, “İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, Danıştay Dergisi, C. 27, S. 11, s. 94 nakleden Mustafa Avcı, **agm.**, s. 183

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına hükmedecek ve işin esası hakkında yeniden bir karar verecektir (İYUK md. 45/4).

Bölge idare mahkemelerinin istinaf kanun yolu ile yapılan başvuruları incelerken ilk derece mahkemesinin verdiği kararı kaldırıp esas incelemesi yaparak yeni bir karar oluşturma imkanının getirilmesi söz konusu düzenlemenin vergi yargısına getirdiği bir yeniliktir³⁸⁰. İstinaf incelemesi sırasında yeniden esas hakkında karar verilebilmesi için itiraz yolundan farklı olarak Bölge İdare Mahkemesi'nde yargılama süreci yeniden işletilecek, dosya üzerinden sınırlı inceleme değil serbest delil araştırması neticesinde karar verilecektir.

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir (İYUK md. 45/6).

İYUK' un 45. maddesinde istinaf kanun yolu düzenlenmiş ise de, 6. fıkra da yer alan ilk inceleme üzerine verilen kararlarda istinaf başvurusunun kabulü halinde dosyanın ilk derece mahkemesine gönderileceğine ilişkin hüküm, hem dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesi bakımından hem de Bölge İdare Mahkemesi tarafından bu konuda verilen kararların kesin olması bakımından itiraz kanun yolu ile benzerlik göstermektedir. Nitekim itiraz üzerine verilen kararların kesin olması, itiraz yolunun istinaftan ayrılan yönü olarak ifade edilmektedir³⁸¹.

³⁸⁰ Mustafa Uzun, "Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 397, Y. Eylül 2014, s.71-72

³⁸¹ Mustafa Avcı, *agm.*, s. 185

Bölge İdare Mahkemelerinin temyize açık olmayan kararlarının kesin olacağı düzenlenmiştir. 6545 sayılı Kanun ile getirilen istinaf kurumu, vergi yargılamasında genel kanun yolu olarak öngörülmüş olup, temyiz kanun yolu ise istisnai bir yol olarak düzenlenmiştir³⁸².

Bölge İdare Mahkemelerine itiraz incelemesi yapmak üzere iki istisnai görev de verilmiştir. Bunlardan ilki, daha önce de açıkladığımız üzere, ilk derece mahkemeleri tarafından ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurularının kabulü halinde bozma kararı verilerek dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesi; diğeri ise, ilk derece mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz taleplerinin incelenmesi ve karara bağlanmasıdır.

b. Temyiz

6545 sayılı Kanun ile değiştirilen İYUK' un 46. maddesinde hangi kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabileceği sayılmıştır.

6545 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme neticesinde, vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı direk temyiz yoluna başvurulması usulü kaldırılmış olup, Bölge İdare Mahkemeleri tarafından istinaf incelemesi neticesinde verilen kararların belli şartları taşıması halinde ancak temyiz yoluna başvurulması mümkün kılınmıştır.

Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların yüz bin Türk Lirasını geçmesi halinde ancak temyize konu edilmesi mümkün olacaktır. İYUK' un 45 ve 46. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi mahkemeleri tarafından verilen ve konusu beş bin ile yüz bin Türk Lirası arasında olan davalara ilişkin kararlara karşı ancak istinaf talebi ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurulabilecektir.

³⁸² Ersin Kaplan, “İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf” *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 396, Y. Ağustos 2014, s.185

VUK' un 377/4. fıkrası gereğince, Vergi Dairesi Başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Temyiz başvurusu Danıştay' a hitaben yazılmış dilekçe ile yapılır, temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay' a veya dava dilekçesini almaya yetkili olan mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir.

Temyiz başvurusu mahkeme kararının uygulanmasını durdurmaz, bunun için yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması talepli temyiz dilekçelerinin karşı tarafa tebliğ edilmesi beklenmeden, dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesince Danıştay Başkanlığı'na, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gönderilir. Danıştay' da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

Yürütmenin durdurulması talebi bulunmayan temyiz dilekçeleri kararı veren Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer. Kararı veren Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya Kurula gönderir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay, kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama

yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Danıştay, kararda görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, kararın hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden bir veya bir kaçının bulunduğu kanaat getirirse kararı bozar.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay’ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir. Danıştay’ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Bölge İdare Mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

Temyiz incelenmesi sonunda Danıştay, vergi mahkemesi kararının tümüyle hukuka uygun olduğuna kanaat getirirse kararı onaylar. Vergi mahkemesi kararındaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

6545 sayılı Kanun’ dan önceki idari yargılama sisteminde Danıştay temyiz mercii olarak hem hukukun uygulanmasında birliğin sağlanması hem de somut olayda hukuka uygun karar verilip verilmediğinin incelenmesi görevlerini yerine getirmekteydi. İstinaf kurumunun işlerlik kazanması ile ilk derece mahkemelerinde incelenen olay ve deliller bir kez de Bölge İdare Mahkemeleri’ nde incelenecektir

yani istinaf yolunda ilk derece mahkemesinin kararı hem hukuki hem de maddi açıdan bir kez daha incelenmiş olacaktır³⁸³.

İstinaf incelemesinden geçerek Danıştay' ın önüne temyiz talebi ile gelen davalar maddi açıdan iki kez incelendiğinden temyiz aşamasında yalnızca hukukilik denetimi yapılabilecektir, bu durum da Danıştay' ın içtihat mahkemesi olma niteliğini yerine getirebilmesi bakımından önem arz etmektedir.

c. Karar Düzeltme

6545 sayılı Kanun ile getirilen en köklü değişikliklerden bir de karar düzeltme yolunun kaldırılmış olmasıdır ancak; fiilen halen uygulanıyor olması nedeniyle çalışmamızın bu bölümünde karar düzeltme yoluna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Danıştay Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu' nun temyiz talebi üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemeleri' nin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı başvuru hakkı tanınmış olan olağan kanun yoludur. Karar düzeltme yolu açık olan kararlara karşı, bu yola başvurulmaması veya başvurunun reddi kararı verilmesi halinde hükümler kesinleşir.

İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlara, ara kararlara, yürütmenin durdurulması kararlarına, görev ve yetki yönünden merci tayini kararlarına, yargılamanın yenilenmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez³⁸⁴.

Karar düzeltme yoluna başvurulabilmesi için İYUK' un 54. maddesindeki şartlardan birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

³⁸³ Mustafa Avcı, **agm.**, s. 188

³⁸⁴ Mehmet Yüce, **age.**, s. 175

Kararın düzeltilmesinin, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca kanunda sayılan sebeplerden birine dayanılarak talep edilmesi mümkündür.

Karar düzeltme talepleri yazılı dilekçe ile, üst yargı yerine ulaştırılmak üzere vergi mahkemesine verilir. Dilekçe, karşı tarafa tebliğ edilir; karşı tarafın tebliğden itibaren otuz gün içinde cevap verme hakkı bulunmaktadır. Tebligatların tamamlanması üzerine dosya tekemmül ettirilerek karar verecek olan Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi' ne gönderilir³⁸⁵.

Kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş olması işlemlerin uygulanmasını kendiliğinden durdurmayacağından, karar düzeltme başvurusunda yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada ancak karar düzeltme talebini inceleyecek olan yargı organınca karar verilmesi halinde yürütmenin durdurulması mümkün olmaktadır³⁸⁶.

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İYUK md 54/4).

Danıştay Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile Bölge İdare Mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağıdırlar (İYUK md 54/2).

Karar düzeltme yolunda uygulanacak usuller İYUK' un 55. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili daire veya mahkemece tarafların talepleri incelenerek, kanunda sayılan sebeplerin varlığı halinde davaya yeniden bakılarak karar verilir; kanunda sayılan sebeplerin bulunmadığına ilişkin kanaatin oluşması

³⁸⁵ Mehmet Yüce, *age.*, s. 176

³⁸⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 216

halinde karar düzeltme talebinin reddine karar verilir. Kararın düzeltilmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.

Sınırlı hallerde karar düzeltme yoluna başvurulabileceği belirtilmiş olmasına rağmen uygulamada vergi idaresinin davaların büyük kısmında bu kanun yoluna başvurduğu ileri sürülmektedir³⁸⁷. Tarafların karar düzeltme taleplerinin çoğunlukla kanunda sayılan sebeplerin bulunmaması nedeniyle reddedildiği göz önünde bulundurulduğunda, karar düzeltme yolunun kendinden beklenen faydayı sağlamak yerine vergi mahkemesi kararlarının kesinleşmesinin engelleyen bir yapıda olduğu açıktır. Bu itibarla, 6545 sayılı Kanun ile karar düzeltme kurumunun kaldırılmasının hem istinaf ve temyiz kanun yollarının kendilerinden beklenen faydaları sağlamaları bakımından hem de Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri' nin iş yükünün azaltılması bakımından önem taşıdığı kanaatindeyiz.

2. Olağanüstü Kanun Yolları

a. Kanun Yararına Temyiz

Kendine özgü bir kanun yolu olan kanun yararına bozma kurumu 6545 sayılı Kanun ile kanun yararına temyiz olarak adlandırılmış ve başvuru usulü istinaf yapısına uygun olarak düzenlenmiştir.

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Kanun yararına bozmada olduğu gibi kanun yararına temyiz için de şekli anlamda kesinlik kazanan ancak; nitelik itibarıyla

³⁸⁷ İsmail Engin, Fatih Saraçoğlu, Leman Dönmez, “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Üzerine Bir Değerlendirme” *Yaklaşım Dergisi*, S. 87, Y. 2000, (Erişim) uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=1005, 14.12.2014

yürürlükteki hukuka aykırılık teşkil eden kararların tabi tutulduğu özel bir temyiz incelemesi olarak ifade edilmesi mümkündür³⁸⁸.

Kanun yararına bozma yoluna ancak ilgili bakanlıkların göreceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından başvurulabilir. Yargı organı kararının kanun yararına bozmaya konu edilebilmesi için, hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusunu yaratması gerekmektedir³⁸⁹.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (İYUK md 51/2).

Kanun yararına bozma kararı verildikten sonra, kararı veren mahkemece davaya yeniden bakılamayacağı gibi, mahkemenin kararında ısrar etmesi de mümkün değildir. Kanun yararına bozma yolu, hukuka aykırı içtihatların yerleşmesini önlemek ve hukukun uygulanmasında birliğin sağlanması gibi amaçlarla düzenlenmiş bir kanun yolu olarak kabul edilmektedir³⁹⁰.

b. Yargılamanın Yenilenmesi

İlk derece mahkemelerince verilen ve kesinleşen kararların kanunda sayılan sebeplerden ötürü kararı veren mahkemece değiştirilmesi veya kaldırılmasının sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi adı verilmektedir³⁹¹.

HMK' dan esinlenilerek getirilen bu kurum, İYUK' un 53 ve 55. maddelerinde düzenlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuru nedenleri 53. maddede sınırlı olarak sayılmıştır.

³⁸⁸ Mehmet Yüce, **age.**, s. 177

³⁸⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 197

³⁹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **age.**,s. 197

³⁹¹ Mehmet Yüce, **age.**, s. 180

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmesi için, Kanunda sayılan sebeplerden birinin varlığının yanı sıra dava konusu edilecek kararın nihai karar olması ve kanunda belirtilen süreler içinde bu yola başvurulmuş olması gerekmektedir³⁹².

İYUK' un 53. maddesinin (h) bendindeki sebebe dayanılarak yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması halinde süre, 10 yıl; (ı) bendindeki sebebe dayanılması halinde süre, 1 yıl; diğer sebeplere dayanılarak dava açılması halinde ise süre, 60 gündür.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna davanın tarafları başvurabilirler, taraflardan da davanın yenilenmesinde hukuki yararı olan taraf başvurabilir diğer tarafın başvurmasına gerek bulunmamaktadır³⁹³.

Yargılamanın yenilenmesi talepleri, esas hakkında kararı veren mahkeme tarafından incelenir ve karara bağlanır (İYUK md. 53/2) ancak; isteğin ilişkin olduğu konu, diğer bir daire veya mahkemenin görevine girmiş ise karar bu daire veya mahkemece verilir (İYUK md 55).

Yargılamanın yenilenmesi talebine ilişkin dilekçe, kararı veren mahkemeye verilir, dilekçede özellikle bu yola başvuru nedenleri açıklanır ve sebeplerin gerçekleşme tarihine ilişkin belgeler dilekçeye eklenir. Dilekçe ve ekleri karşı tarafa tebliğ edilir, karşı tarafın savunması alındıktan sonra kanunda sayılan sebeplerin varlığı yönünde kanaat oluştursa mahkeme davaya yeniden bakar ve karar verir. Duruşma yapılması mahkeme veya dairenin takdirine bağlıdır³⁹⁴.

Yargılamanın yenilenmesi sonucunda verilen yeni karar eski kararın yerini alır. Yeni karar ilk derece mahkemesi kararı olduğundan bu karara karşı kanun

³⁹² Mehmet Yüce, **age.**, s. 182

³⁹³ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 220

³⁹⁴ Mehmet Yüce, **age.**, s. 182

yolları açıktır ancak; aynı nedene dayanılarak ikinci kez yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz³⁹⁵.

c. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Kararlarda yapılan önemli olmayan bir takım yanlışlıkların giderilmesi amacıyla getirilen olağanüstü kanun yoluna yanlışlıkların düzeltilmesi adı verilmektedir³⁹⁶.

Davanın taraflarından birinin dilekçe ile kararı veren mahkemeye başvurarak maddi yanlışlıkların düzeltilmesini talep etmesi bu yol ile mümkün kılınmış olup, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir (İYUK md 30).

Yanlışlıkların düzeltilmesi talebine ilişkin dilekçeler, taraf sayısından bir nüsha fazla verilir. Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur (İYUK md 29). Yanlışlığın düzeltilmesinin talebinde süre belirlenmemiştir, kararın yerine getirilmesinden sonra dahi talep edilebilir (İYUK md 30).

d. Açıklama İstenmesi

İdari yargı yerlerince verilen kararların yeterince açık olmaması veya birbirine aykırı hüküm fıkraları içermesi halinde, gerçek durumun açıklanması veya aykırılığın giderilmesi amacıyla taraflardan birinin kararı veren yargı organına

³⁹⁵ Mehmet Yüce, *age.*, s. 182

³⁹⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*, s. 224

başvurmasına açıklama adı verilmektedir³⁹⁷. Bu kurumun amacı, yargı organlarınca verilen kararların uygulanması sırasında gerçek anlamından farklı şekilde yorumlanmasını ve bunun sonucu olarak da farklı biçimde uygulanmasını engellemektir.

Mahkemeler tarafından verilen her türlü kararın açıklanması istenebileceği gibi kararların kesinleşmesinin beklenmesi de gerekmemektedir ancak; henüz kesinleşmemiş kararlar hakkında açıklama istenmesi bu kararlara ilişkin itiraz veya temyiz sürelerinin durdurmamaktadır³⁹⁸.

Açıklama istenmesine ilişkin dilekçeler, taraf sayısından bir nüsha fazla verilir. Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder. Cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK md 29).

³⁹⁷ Mehmet Yüce, **age.**, s. 183

³⁹⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 223- 224

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SINIFLANDIRILMASI

I. ETKİNLİK KAVRAMI VE ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ

A. Genel Olarak Etkinlik Kavramı

Etkinlik, varılmak istenilen sonuçları elde etme kapasitesi veya bir amacı gerçekleştirme derecesi³⁹⁹ olarak tanımlanmaktadır. Başka bir anlatımla, etkinlik hedeflenen duruma ne derece yaklaşıldığını açıklamak için kullanılan bir kavramdır⁴⁰⁰.

Hedeflerin ne ölçüde başarıldığını ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi gösteren⁴⁰¹ etkinlik kavramı, günümüzde önemli bir yere sahip olan değerlendirme kriteridir.

Diğer performans ölçme kriterleri olan verimlilik ve etkililik kavramları ile etkinlik kavramının birbirlerinin yerine kullanılmakla birlikte farklı anlamlar taşıdıkları ileri sürülmektedir. Verimlilik, elde bulunan kaynaklardan maksimum çıktının sağlanması; etkililik ise, kaynakları en iyi şekilde değerlendirerek mümkün olan en iyi sonucun alınması biçiminde tanımlanmaktadır⁴⁰².

³⁹⁹ Halil Nadaroğlu, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, *Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:234, Eskişehir, 1987, s.3

⁴⁰⁰ Harun Baydur, *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997, s. 69

⁴⁰¹ Hayal Mcdonald, *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s. 175

⁴⁰² Süleyman Yükçü, Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Y. 2009, C. 23, S. 4, s. 1

İktisat literatüründe en az çaba veya masraf ile en fazla sonuç elde etme kapasitesi olarak tanımlanan etkinlik, “yapılan iş” ile “yapılabilecek iş” arasında bağ kurmaktır. Verimlilikte ise amaç, en az girdi ile en fazla çıktı elde etmektir. Bu nedenle, etkinlik sağlanır; verimlilik artırılmaya çalışılır⁴⁰³.

Rasyonel devlet anlayışı çerçevesinde, değerlendirme kriterlerinden etkinlik, bir kuruluşun belirlenen veya planlanan hedefler ile yapılan analizler neticesinde ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılmasına ilişkin olup, sisteme yönelik bir ölçüt iken; verimlilik, sadece kamu hizmetinin parasal birimler cinsinden ölçülebildiği alanlarda kullanılabilir⁴⁰⁴. Piyasa sürecinde verimlilik, bir firmanın karı ile orantılı olarak ifade edilirken; kar amacı gütmeyen hizmet sunan kamu sektöründe verimliliğin ölçülmesi de zorlaşmaktadır. Bu nedenle, kamusal faaliyetlerin ölçülmesinde etkinlik kavramı kullanılmaktadır⁴⁰⁵.

B. Vergi Hukukunda Etkinlik Kavramı

Hukuk literatüründe etkinlik kavramı ile yürürlükteki kanunlara uyulması anlatılmaktadır. Bir verginin etkin olması ise, günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ile mümkündür⁴⁰⁶.

Etkinlik konusunda bir değerlendirme yapılabilmesi için değerlendirilecek konuya ilişkin önceden belirlenmiş ölçülere ihtiyaç duyulmaktadır. Belirlenmiş standart ölçülerle, elde edilen sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak etkinlik konusunda bir yargıya varılabilir⁴⁰⁷.

⁴⁰³ Halit Suiçmez, “Verimlilik ve Etkinlik Terimleri: Tarihsel Bakış”, *Mülkiye Dergisi*, C.XXVI, S.234, Mayıs- Haziran 2002, s.178

⁴⁰⁴ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 186

⁴⁰⁵ Hamza Kahrıman, *Vergi Tahsilatında Etkinlik*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003, s.34

⁴⁰⁶ Hayal McDonald, *agt.*, s.159

⁴⁰⁷ Adnan Gerçek, *age.*, s.186

Vergi hukukunda etkinlikten söz edilebilmesi için, vergi yasalarının uygulanabilirliği, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların çözüm yollarından beklenen sonucun alınıp alınmadığı, vergi yargısının fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmede ne kadar başarılı olduğu ve benzer konuların değerlendirme ölçütü kabul edilerek bir yargıya varılması gerekmektedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinliği ise, tahsil edilen vergi, mükellefin vergi öderken ve devletin vergi toplarken katlandığı maliyet, toplanan vergilerin hizmete dönüşümü, vergi yargısının üzerine düşen fonksiyonları gereği gibi yerine getirip getirmediğine ilişkin ölçütler ve bu ölçütlere ilişkin istatistiki analizler kapsamında değerlendirilecektir.

C. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Etkinlik Ölçütleri

1. Vergi Tahsilatında Etkinlik

Vergilerin ortaya çıktığı günden beri temel amacının devletin gelir ihtiyacını karşılamak olduğu bilinmektedir⁴⁰⁸. Günümüzde devletin artan giderleri karşısında en önemli gelir kaynağı olan verginin etkin bir şekilde tahsil edilmesi daha da önem kazanmaktadır.

Vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması için yalnızca verginin tahsil aşamasına önem verilmesi yeterli değildir. Verginin tarhından, tahsiline kadar geçirilen tüm süreçlerde gerekli özenin gösterilmesi ile ancak tahsilat aşamasında etkinlik sağlanması mümkündür⁴⁰⁹. Vergi tahsilatında etkinlik; *“vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının uygulanması suretiyle ülkenin vergileme kapasitesine*

⁴⁰⁸ Coşkun Can Aktan, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, (Çevrimiçi) www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3984, 02.01.2014

⁴⁰⁹ Coşkun Can Aktan, **agm**.

uygun olarak sağlanabilecek maksimum vergi gelirinin minimum maliyetle toplanması”⁴¹⁰ şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi tahsilatında etkinliğin sağlanabilmesi için; vergi mevzuatının rasyonel vergi sistemi kriterlerine uygun bir şekilde oluşturulması, vergi tahsilatından yeterli gelirin sağlanması, tahsilat işleminin en az masrafla gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁴¹¹. Anılan üç kriter, vergi tahsilatında hukuki, mali ve idari yönden etkinlik sağlanması gerektiğini göstermektedir.

Vergi kavramının, ekonomik, sosyal, psikolojik, hukuki ve daha birçok yönü bulunduğu; her ülkenin kendine göre bir vergi sistemi bulunmaktadır. Ülkelerin sosyal ve ekonomik ihtiyaçları doğrultusunda belirledikleri, bilimsel ve hukuki kurallar çerçevesinde düzenlenen vergiler topluluğuna vergi sistemi adı verilmektedir. Ortaya çıktığı günden beri verginin en temel amacının devletin gelir ihtiyacını karşılamak olduğu kabul edilmektedir. Verginin mali amacı olarak adlandırılan bu en temel amacı ile diğer amaçlarının gerçekleştirebilmesi öncelikle rasyonel bir vergi sisteminin varlığı ile mümkün olmaktadır⁴¹².

İdeal bir vergi sisteminin üç temel özelliğe sahip olması gerektiği ileri sürülmektedir:

- Vergi sistemi adil olmalıdır; yani vergi sistemi hem herkese eşit uygulanmalı ve hem de vergi yükü açısından makul diğer bir deyişle optimum olmalıdır.
- Vergi sistemi basit, uygulanabilir ve hazine için verimli olmalıdır;

⁴¹⁰ Adnan Gerçek, **age.**, s.187

⁴¹¹ Adnan Gerçek, **age.**, s.187

⁴¹² Hamza Kahrıman, **agt.**, s.38

- Vergi sistemi ekonomik gelişmeye engel olmamalıdır⁴¹³.

İdeal bir vergi sistemi ve bu sistem ile ilgili uygulamaların dayanağını vergi yasaları oluşturmaktadır⁴¹⁴. Vergi mevzuatı oluşturulurken de ideal vergi sistemi kriterlerinin gerçekleştirilmesine imkan verecek şekilde vergileme kurallarına sahip olması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır⁴¹⁵. Vergi mevzuatı ile ideal bir vergi sistemi arasındaki sıkı ilişki göz önünde bulundurulduğunda, vergi sistemi ile amaçlanan hedeflerin gerçekleşmesini sağlayan bir mevzuatın vergi tahsilatında hukuki etkinliğin bir göstergesini oluşturduğu açıktır⁴¹⁶.

Vergi tahsilatında hukuki etkinlik ile vergi yasalarının basit, açık, anlaşılabilir, vergileme ilkelerinin en iyi şekilde gerçekleşmesini sağlamaya yönelik yapıda olması ve bu itibarla devletin hedeflediği geliri elde etmesi kastedilmektedir.

Hukuki açıdan etkinliği vergi yasaları ile sağlanan vergi tahsilatından optimum gelirin elde edilerek kamu harcamalarının tamamının karşılanması mali açıdan etkinliği ifade etmektedir⁴¹⁷.

Vergi tahsilatının mali açıdan etkinliği açıklanırken üzerinde durulması gereken iki kavram bulunmaktadır. Bunlar: vergi kapasitesi ve vergi gayretidir. Vergi kapasitesi, bir ülkede en az geçim indiriminin üstünde kalan gayri safi yurtiçi hasılayı, yani fiilen vergilendirilebilecek matrahı ifade etmektedir. Vergi gayreti ise, fiili vergi hasılatının gayri safi milli hasılaya oranını ifade etmektedir⁴¹⁸. Vergi gayretinin büyüklüğü bu orandaki payın büyümesine bağlıdır. Bu büyümenin de bir yandan vergi idaresinin etkinliğine, diğer yandan da vergi sistemini oluşturan vergi kanunlarının içeriğine bağlı olarak ülkeden ülkeye değiştiği ileri sürülmektedir⁴¹⁹.

⁴¹³ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “Vergi Sistemleri Etkinlikleri Yitiriyorlar mı?” *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 191, Y. Temmuz 1997, s.3

⁴¹⁴ Hamza Kahrıman, *agt.*, s.40

⁴¹⁵ Adnan Gerçek, *age.*, s.188

⁴¹⁶ Hamza Kahrıman, *agt.*, s.40

⁴¹⁷ Adnan Gerçek, *age.*, s.188

⁴¹⁸ Adnan Gerçek, *age.*, s.188- 189

⁴¹⁹ Halil Nadaroğlu, *agm.*, s. 6

Vergi tahsilatı ile optimal hasılaya ancak vergilemenin, vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanıldığı noktaya kadar sürdürülmesi suretiyle ulaşılabilir. Bu öyle bir nokta olacaktır ki, vergileme yolu ile optimal hasıla sağlanacak, fakat ekonomi bundan bir zarar görmeyecektir. Bu nokta vergilemenin güvenlik sınırıdır çünkü bu sınırın altında kalınırsa hizmet arzının azalması ve kalitesinin düşmesi gibi ekonomik ve sosyal sonuçlar doğacaktır. Sınırın aşılması ise sosyal direnişlere ve karşı koymalara sebep olacağından bazı siyasal sonuçların doğmasına da sebebiyet verecektir⁴²⁰. Yapılan açıklamalar ışığında vergi tahsilatında mali etkinlik, devletin finansman ihtiyacını karşılayacak düzeyde kamu gelirini, vergi kapasitesi kapsamında etkin bir vergi gayreti ile optimal hasılayı elde etme olarak tanımlanabilir⁴²¹.

Tahsilatın nihai hedef olarak kabul edildiği vergilendirme bakımından, vergi idaresinin gayret ve başarısı son derece önem taşımaktadır. Bu nedenle, vergi sisteminin etkinliği, vergi idaresinin vergi tahsilatındaki başarısı ile orantılı olmaktadır⁴²².

Vergi tahsilatında idarenin etkinliğinin, idarenin tahsilat işlemini en az masrafla gerçekleştirmesi halinde söz konusu olacağı ifade edilmektedir. Bu itibarla, belirli bir verginin toplanabilmesi için gerekli olan reel kaynakların minimize edilmesine idari etkinlik denilmektedir. Vergi tahsilatının idari açıdan etkinliği, toplanan vergi ile vergi toplama için yapılan harcama arasındaki fark ile ifade edilmekte⁴²³ ise de, etkin vergi denetiminin tahsilatın etkinliğine katkısı yadsınamaz.

Beyan usulüne dayalı olan Türk vergi sisteminde, vergi denetimi beyan usulünü tamamlayıcı bir nitelik taşımakta olup, mükelleflerin tarh aşamasında beyan ettikleri vergilerin doğruluğu ancak etkin, adil ve hukuka dayalı bir vergi denetimi ile

⁴²⁰ Halil Nadaroğlu, **agm.**, s. 6

⁴²¹ Hamza Kahrıman, **agt.**, s.42

⁴²² Coşkun Can Aktan, **agm.**

⁴²³ Adnan Gerçek, **age.**, s.189

mümkün olmaktadır. Bu nedenle, etkin bir vergi denetimi ile tahsilatta etkinlik sağlanarak vergi gelirlerinin artması mümkün olmaktadır⁴²⁴.

Vergi denetiminin sürekli bir verimliliği hedeflemesi etkin bir vergi incelemesiyle başlamakta, vergilendirilen ticari ve sınai dalların iktisadi yapısından, vergilemeye konu olan ancak mali olmayan unsurlara ve hatta doğru bir vergilendirilebilir gelir ölçeğinin saptanmasına kadar çok yönlü bir fonksiyonel yapıya dönüşmektedir⁴²⁵. Bu bakımdan, vergi sistemimizde denetim VUK’ da düzenlenen vergi incelemesi, yoklama, arama kurumları ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi tahsilatının hukuki, mali ve idari açıdan etkinliğinin sağlanması halinde vergi tahsilatından beklenen sonuç büyük ölçüde sağlanacaktır ancak; mükelleflerin vergi ahlakı ve gönüllü uyumu, verginin konusu, vergileme teknikleri, idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözülmesi vergi tahsilatının etkinliğini etkileyen diğer faktörler olarak sayılmaktadır.

Vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklar, verginin tahsil süresinin uzamasına ve verginin toplanmasına ilişkin maliyetin artmasına neden olmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi tahsilatta etkinliğin artmasına neden olan faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir çünkü uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde davaların uzun sürmesi ve masraflı olmasının verginin tahsilinde etkinliği olumsuz yönde etkilediği ileri sürülmektedir⁴²⁶.

Vergi idaresinin tahsilatta etkinliği sağlayamadığı durumlarda, tahsilatta etkinlik vergi yargısıyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin vergi idaresi ile aralarındaki uyuşmazlıkları yargıya taşımaları neticesinde yargı kararlarının idare lehine sonuçlanması halinde, idarenin mükelleften tahsil edeceği vergiye gecikme

⁴²⁴ Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, Beta, İstanbul, Ocak 2013, s.16

⁴²⁵ A. Niyazi Özker, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, S. 4, Y. 2002, s.173

⁴²⁶ Coşkun Can Aktan, *agm*.

zammı ve yargılama giderlerinin de eklenmesi söz konusu olmaktadır. Bu itibarla, vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarından yalnızca idari çözüm yollarının değil yargısal çözüm yollarının da tahsilatta etkinliğe hizmet ettiği kabul edilmelidir.

2. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi

Her türlü faaliyetin kendine özgü maliyeti olmakla birlikte, maliyetin büyüklüğü faaliyetin küçük ya da büyük çaplı olması ile orantılıdır. Vergilemenin operasyonel maliyeti olarak adlandırılan maliyeti ise, verginin kendi yükü dışında uyum ve yönetim maliyetinden oluşmaktadır⁴²⁷.

Vergi meşru bir temele dayanmasına rağmen, mükelleflerin gelirlerinde belirli bir azalmaya neden olduğundan mükellefler nezdinde genel olarak olumsuz etkiler yaratmaktadır. Kişilerin güçlükle elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını rızaları olmadan devlete vermek zorunda kalmaları durumunu kabullenmeleri hiç de kolay değildir⁴²⁸.

Her ne kadar vergi, tabiatı itibarıyla yerine getirilmemesi halinde zorla alınan bir mükellefiyetten kaynaklanmakta ise de, hedeflenen tahsilatın gerçekleşmesi için mükellefler üzerinde direnç yaratacak faktörlerden ziyade mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlayan faktörlerin ön plana çıkarılması gerektiği ileri sürülmektedir. Vergilendirme sürecinin hem idare hem de mükellefler açısından işkence sürecine dönüşmemesi için, mükelleflere vergi bilinci aşılanmalı ve aynı zamanda mükelleflerin vergiye karşı davranışları analiz edilerek vergi karşısında bilinçlenmeleri ve uyum göstermeleri sağlanmalıdır⁴²⁹.

⁴²⁷ F. Nilgün Balkaya Akça , “Vergi Maliyeti Üzerine”, *G.Ü.İ.İ.B.F.D.*, S.1, Y.1999, s.67; Gülsüm Gürler Hazman, Yüksel Aksu, “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği”, (Erişim), www.uuiid.net/documents/11SAYI_109_126.pdf, 07.12.2013

⁴²⁸ Cuma Çataloluk , “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.20, s.227

⁴²⁹ Mehmet Yüce , “Eski Sovyet Birliği Ülkelerinde Mükelleflerin Vergiye Bakışı Üzerine Bir Çalışma”, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, S.31, Y.2006-2007, s.65

Vergi uyumu beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi mevzuatına uygun bir biçimde vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında idarenin ilgili birimine verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu; gelir düzeyi ve vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler, subjektif ve objektif ölçüler, mali müşavirlerin ya da vergi danışmanlarının etkisi, ahlaki ve sosyal dinamikler, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi afları gibi faktörler etkilemekte olup; vergiye uyum oranını arttıran başlıca faktörün vergi ahlakı olduğu ileri sürülmektedir⁴³⁰.

Vergi ahlakı, manevi bir etki altında, verginin bir borç veya görev olarak kabul edilmesi anlamına gelmektedir⁴³¹. Başka bir deyişle, vergi ahlakı, vergi ödemeye yönelik ahlaki bir zorunluluk ya da vergi ödeyerek topluma katkıda bulunma inancı olarak ifade edilmektedir⁴³².

Mükelleflerin vergi ödeme maliyetini düşüren başlıca unsur, vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin varlığıdır çünkü vergi idaresi ile arasında ihtilaf bulunmayan, vergisini zamanında ödemesi gerektiğinin bilincinde olan mükellef; vergi öderken asgari düzeyde maliyete katlanmak zorunda kalır. Süresinde vergisini ödemekten kaçınan mükellefler hakkında vergi kanunlarında çeşitli cezalar düzenlenmiş olup, vergi ödemeyen mükelleflerin daha sonra cezalı tarhiyatlarla karşı karşıya kalarak vergi ödeme maliyetlerinin artmasına sebep oldukları bilinmektedir.

Mükelleflerin vergiye gösterdikleri tepki, bu yükün hissedilme derecesine göre farklılık göstermekte, devletin vergilendirme politikası da mükelleflerin bu tepkilerine bağlı olarak şekillenmektedir. Devletin yasal zemine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisine, mükellefler tarafından kimi zaman yasal boşluklar

⁴³⁰ Handan Kaynar Bilgin, “ Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 2, Y. 2011, s.260- 261

⁴³¹ Coşkun Can Aktan, *agm.*

⁴³² Handan Kaynar Bilgin, *agm.*, s. 261

değerlendirilerek (vergiden kaçınma) kimi zaman da yasalara tamamen aykırı hareket edilerek (vergi kaçırma) tepki gösterilmektedir⁴³³.

Ölçülmesi daha zor olan bir takım vergi ödeme maliyetleri bulunmaktadır. Bunlar, vergiye uyum çabasının mükellefte yarattığı psikolojik etkiler, karmaşık vergi kanunlarını anlayabilmek ve yasaları ihlal etmemek için harcanan zaman olarak ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra toplumda vergi yükünün eşit dağıtılmadığına ilişkin bir yaklaşım bulunması da mükelleflerin vergiye uyumunu azaltıp, vergi yüküne yasal veya yasa dışı yollardan direnç göstermelerine neden olmaktadır. Ölçümleri zor olsa da mükelleflerin vergiye uyum maliyetinin ölçümünde bu hususların göz ardı edilmemesi gerektiği ileri sürülmektedir⁴³⁴.

Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizde, mükelleflerin sorumlu oldukları vergilerle ilgili defter tutmak, beyanname vermek için harcadıkları zaman ve para mükelleflerin vergi ödeme maliyetleri arasında sayılmakta⁴³⁵ olup, bu giderler mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları maliyetin en düşük hali olarak karşımıza çıkmaktadır.

İdare ile mükellef arasında uyuşmazlık çıkması halinde, mükellefin avukat ve notere ödemesi gereken ücretler, dava açması halinde ödemesi gereken yargı harçları ve davayı kaybetmesi halinde ödemesi gereken karşı taraf vekalet ücreti ile gecikme faizi mükellefin vergi ödeme maliyetini arttıran kalemlerdir.

İYUK' un 6. maddesinde, Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde dava açmak için verilen dilekçelerin esas defterine kayıtlarının yapılabilmesi için gerekli harç ve posta ücretlerinin alınmış olması gerektiği, düzenlenmiştir. Bu hüküm, idareye başvuru esnasında herhangi bir harç ödemek zorunda olmayan mükellefler açısından idari çözüm yollarını daha etkin kılmaya hizmet etmektedir.

⁴³³ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Psikolojileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54.Seri, Y.2010, s.71 vd.

⁴³⁴ F. Nilgün Balkaya Akça, *agm.*, s. 69-71

⁴³⁵ Adnan Gerçek, *age.*, s.190

VUK' un 112. maddesinin 3. fıkrasında, vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla İYUK' un 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanların, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği ve dava konusu edilen vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı düzenlenmiştir.

AATUHK' nın gecikme zammını düzenleyen 51. maddesinde, vergi mahkemelerinde dava konusu edilmiş ve mükellef aleyhine sonuçlanmış konusu vergi ziyai cezası olan davalarda kararın tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde mükellefin kararda belirtilen tutarı ödememesi halinde vergi idaresi tarafından gecikme zammı talep edileceğine hükmedilmiştir.

İdari çözüm yollarından uzlaşmadan yararlanmak isteyen mükelleflerin gecikme faizi ve ödeme süresinde ödeme yapmamaları halinde gecikme zammı ödemeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak isteyen mükelleflere de gecikme zammı uygulanmaktadır.

Gecikme zammı ve gecikme faizi başlı başına mükelleflerin vergi ödeme maliyetlerini arttıran kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki kurum açısından ödenecek miktarın ödeme yapılmayan süre dikkate alınarak hesaplandığı göz önünde bulundurulduğunda, yargılama sürelerinin uzlaşma sürelerine kıyasla oldukça uzun olması nedeniyle, uzlaşma kurumunu tercih eden mükelleflerin daha düşük tutarlı gecikme zammı ve gecikme faiziyle karşı karşıya kalacakları açıktır.

Mükelleflerin, maliyeti düşürmek için idarenin her türlü vergi tarh etmesini veya ceza kesmesini kabul etmesi gerektiği yönündeki bir düşünce en başta hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır ancak; idare ile mükellef arasındaki

uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının etkin kılınması halinde mükelleflerin vergi ödeme maliyeti düşecektir.

İdari çözüm yollarının bu husustaki sınırını, mükelleflerin idareye yaptıkları düzeltme başvurularında bir sonuç alamamaları, idarenin hatalarını kabul etmede ılımlı bir tutuma sahip olmaması hususları oluşturmaktadır⁴³⁶.

Uzlaşma müessesesi de, başvuru için herhangi bir maliyet gerektirmemesi, yargı yoluna göre daha kısa sürede sonuçlanması ve uzlaşma sağlanması halinde mükellefin ödeyeceği vergi miktarını azaltması nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinliği konusunda önemli bir fonksiyona sahiptir. Hata düzeltme konusunda olduğu gibi, uzlaşmada da idarenin katı tutumundan uzaklaşması ve belirli oranda fedakarlığa katlanması halinde etkinliğinin artacağı ve kendisinden beklenen faydanın sağlanacağı ileri sürülmektedir⁴³⁷.

3. Vergi İdaresinin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi

Vergi idaresi, vergi kanunlarında belirtilen; mükelleflerin tespiti, vergilerin tarh, tahakkuk, tahsili, beyannamelerin kabulü, bunların incelenmesi, ihtilafların çözümü, vergi muhasebesinin tutulması işlemlerini yerine getirmekle görevli olan idare şeklinde ifade edilmektedir⁴³⁸.

Vergi idaresinin etkinliği, kamu giderlerini karşılamak üzere gelir elde etmek, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, mükellefleri bilgilendirmek, inceleme yoluyla mükellefleri denetlemek gibi konularda gösterdiği başarı ile ölçülmektedir. Vergi yönetiminin etkinliğin sağlanabilmesi için bazı koşulların yerine getirilmesi

⁴³⁶ Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s.98

⁴³⁷ Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s.101

⁴³⁸ Adnan Gerçek, **age.**, s.203

gerekmektedir ki, bu koşullar personel yönetimi, uygun fiziki koşullar, idari personel ile mükellef arasındaki iletişimin sağlanması şeklinde sıralanmaktadır⁴³⁹.

Vergi idaresi tarafından vergilerin toplanması sırasında ortaya çıkan maliyetler idari maliyetler⁴⁴⁰ olarak adlandırılmakla birlikte idari maliyet kavramı, verginin siyasi iktidar tarafından oluşturulmasında, hesaplanmasında, uygulanmasında, tahsilinde ve denetiminde katlanılan maliyetleri de kapsamaktadır⁴⁴¹.

Vergi uygulamaları neticesinde açık ve gizli maliyet unsurlarının tümü vergi maliyeti olarak nitelendirilmektedir. Vergi toplamak için idarenin bina alım, inşa, bakım, onarım giderleri, personel giderleri, demirbaş eşya, ısıtma aydınlatma, kırtasiye gibi fiziki ortamı sağlamaya yönelik giderler açık maliyet unsurları arasında yer almaktadır⁴⁴².

Vergi tahsilatında etkinlikten söz edilebilmesi için, vergi toplama işleminin en az masrafla gerçekleştirilmesi gerekmekte olup bu da tahsilatta idari etkinlik kavramı olarak tanımlanmaktadır⁴⁴³.

Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizde, idarenin vergi toplama maliyeti en çok mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ile orantılıdır. Mükellefler vergiye ne kadar az direnç gösterir ve vergilerini düzenli öderlerse, idarenin vergi toplama maliyeti o kadar düşer. Mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimlerinin vergiye uyum göstermelerinden daha fazla olduğu gerçeği karşısında, idarenin vergi toplama maliyetini arttırıcı faaliyetlerinin olması kaçınılmazdır.

⁴³⁹ Faruk Mutlu, *Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 1998, s.31 vd.

⁴⁴⁰ Özgür Saraç, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, S. 159, Y. Temmuz-Aralık 2010, s.263

⁴⁴¹ Hamza Kahrıman, *agt.*, s.45

⁴⁴² Göksel Saydam, “Vergilerin Gerçek Maliyeti”, *Kıbrıs Postası*, 29.04.2013, (Çevrimiçi) http://www.kibrispostasi.com/index.php/cat/1/col/167/art/18206/PageIndex/KIBRIS_POSTASI, 08.03.2014.

⁴⁴³ Adnan Gerçek, *age.*, s.189

Burada etkinliğin söz konusu olması için belirli bir kaynak tahsisi ile maksimum vergi geliri elde edilmesi sağlanmalıdır.

İdarenin vergi toplama maliyetleri, mükelleflerin vergiye uyumunun yanı sıra vergi sistemlerinin hukuki yapısı, vergi idaresinin organizasyon yapısı, vergi yönetimi ve denetiminin etkinliğine ilişkin faktörlerle de yakından ilişkilidir.

Birbirine uyumlu amaçlar doğrultusunda uygulamaya yönelik birden fazla verginin oluşturduğu bir bütün olan vergi sistemi dinamik bir yapıya sahiptir. Vergi sisteminde yer alan vergilerin hukuki yapısı oluşturulurken, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah gibi birçok unsur belirlenmekte ve kanun seviyesinde düzenlemelere konu olmaktadır. Bu düzenlemeler yapılırken, vergilerin kapsamlarının birbirleriyle çakışmamasına ve vergilendirilebilir unsurların tam olarak kavranmasına çalışılmaktadır. Hükümetlerin verginin konusunu belirlerken dikkate aldıkları en temel ölçünün düşük idari maliyetle yüksek vergi geliri elde etmek olduğu şüphesizdir. Vergilendirmede mali verim ilkesi olarak adlandırılan bu ilkenin tek başına yeterli olmadığı da aşîkardır, bu nedenle ödeme gücüne göre vergilendirme ve iktisadi uygunluk ilkelerinin de göz önünde bulundurularak vergi sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir⁴⁴⁴.

Verginin konulmasından tahsiline kadar geçen aşamalardaki işlemleri kapsayan vergilendirme tekniğı, vergi sistemlerinin oluşması bakımından hayati öneme sahiptir. Verginin konusu belirlendikten sonra bunun isimlendirilmesi, kanun tasarısı haline getirilmesi, vergiyi doğuran olayın, vergi oranlarının belirlenmesi, tarh, tebliğ, tahakkuk zamanlarının belirlenmesine ilişkin işlemler vergilendirme tekniğinin görev alanına girmektedir⁴⁴⁵.

Günümüz vergi sistemlerinin oldukça karmaşık bir hal aldığı bunun da topluma çok ciddi maliyetler yüklediğı ileri sürölmektedir. Vergi mevzuatının sayısının fazla olması, mevzuatta yer alan hükümlerin sayıca fazla ve uzun olmaları

⁴⁴⁴ Adnan Gerçek, **age.**, s.195-196

⁴⁴⁵ Adnan Gerçek, **age.**, s.199

hukuki vergi karmaşıklığı olarak tanımlanmaktadır. Mükellef ve idareye esas mali yük getiren vergi karmaşıklığı ise efektif vergi karmaşıklığı olarak adlandırılmakta ve vergi sisteminin yarattığı uygulama ve uyum maliyetleri şeklinde ifade edilmektedir⁴⁴⁶.

Vergi mevzuatı hazırlanırken verginin konusunun ve mükelleflerinin belirlenmesine yönelik karmaşıklığın hem uygulayıcılar hem de mükellefler bakımından mali yüklere neden olduğu ifade edilmektedir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı vergi tekniğinin açık ve anlaşılabilir olması, diğer bir deyişle vergilendirmede belirlilik ilkesinin uygulanması ile en az düzeye indirilebilir⁴⁴⁷. Bunun yanı sıra, vergilendirmede istikrarın sağlanması da idari maliyetlerin azalması bakımından önem taşımaktadır. Değişen sosyo-ekonomik şartlara uyum amacıyla yasaların değiştirilmesi kaçınılmaz olmakla birlikte vergi mevzuatında sık yapılan değişiklikler, bunu takip edemeyen uygulayıcıların idareye mali yük getirmesine neden olmaktadır.

Kanunların hukuki yapısı ne kadar iyi olursa olsun kötü uygulayıcılar nedeniyle kendisinden beklenen faydayı sağlayamayacağı bilinen gerçektir. Vergi mevzuatının öncelikli uygulayıcıları olan vergi idaresi çalışanlarının verimliliğinin idarenin vergi toplama maliyetine olan etkisi tartışmasızdır. Vergi idaresinin başarısı, hem vergiye uyum gösteren mükellefleri doğru yönlendirme konusunda hem de kanunlara aykırı davranan mükellefleri bu eğilimden vazgeçirme konusunda kendisini göstermektedir⁴⁴⁸.

Vergi idaresinin başarılı olması için, idari teşkilatın iyi bir şekilde örgütlenmiş olması, iyi işleyen bir organizasyon yapısına sahip olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, vergi idaresinde görev yapan kamu görevlilerinin mevzuata hakim olması ve mükellefleri doğru yönlendirebilecek yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Bu nitelikleri taşıyan vergi idaresinde, hem mükellefler ile

⁴⁴⁶ Yakup Karabacak, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Y. Kasım-Aralık 2013, s. 16

⁴⁴⁷ F. Nilgün Balkaya Akça, *agm.*, s. 68; Adnan Gerçek, *age.*, s.199

⁴⁴⁸ Adnan Gerçek, *age.*, s.204

idare arasındaki uyumsuzluk en az seviyeye indirilerek hem de çıkabilecek uyuşmazlıklar yargıya taşınmadan idari aşamada çözümlenerek vergi toplama maliyetinin düşürülmesine katkı sağlanabilir.

Beyan usulünün esas olduğu vergi sistemimizde, vergi idaresinin matrahın belirlenmesinde herhangi bir rolü bulunmamasına rağmen, bu usulün başarısı vergi idaresi ile mükellefler arasında sıkı bir ilişki bulunması ile orantılıdır; çünkü beyannamede belirtilen matrahın doğruluğu ancak vergi idaresi tarafından yapılacak denetim ile tespit edilebilir. Etkin bir vergi denetimi hem mükellefler arasında eşitliğin sağlanması ve adil bir vergilendirme yapılabilmesi açısından hem de mükelleflerin vergiden kaçınılamayacağı konusunda bilinçlenmesi bakımından önem arz etmektedir⁴⁴⁹. Vergi denetimleri, vergi gelirlerini artırmanın yegane yolu olmamakla birlikte, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemi olarak ifade edilmektedir; denetimin neden olduğu giderlere karşılık denetimler neticesinde daha fazla vergi toplanması halinde vergi denetiminin etkinliği söz konusu olmaktadır⁴⁵⁰.

Yönetimin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak kabul edilen denetim⁴⁵¹, işlerin hedeflenen amaçlara ulaşma imkanını sağlayacak şekilde yürütülmesi ve buna aykırı işlerin yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyon olarak tanımlanmaktadır⁴⁵².

Asıl amacı mükelleflerin kanunlara uygun olarak hareket edip etmediklerinin kontrolü olan vergi denetimi, kayıt dışılığı önleme konusunda da çok önemli bir fonksiyona sahiptir. Denetim oranına bağlı olarak mükelleflerin tepkileri değişmekte ve etkin bir denetimin varlığına inanan mükelleflerin kayıt dışılığa yönelme ihtimalleri azalmaktadır⁴⁵³.

⁴⁴⁹ Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s.10 vd.

⁴⁵⁰ Osman Pehlivan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 62, Y. Ekim 1986, s.35

⁴⁵¹ Hasan Hüseyin Savaş, “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi*, S. 36, Y. Aralık 2000, (Çevrimiçi) <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>, 13.04.2014.

⁴⁵² Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 7, S. 14, Y. 2011, s. 346

⁴⁵³ Cemil Rakıcı, **agm.**, s.346

Vergi denetimlerinin idareye belli maliyetleri olmasına rağmen, hukuka uygun olarak gerçekleştirilen etkin vergi denetimleri neticesinde mükellef uyumunu arttırması, kayıt dışılığın önüne geçmesi, mükellefler arasında adaleti sağlaması gibi fonksiyonları yerine getirerek idarenin vergilendirme maliyetinin azalmasına katkı sağlayacağı gerçektir.

Uzlaşma kurumunun, denetimlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırdığı da kabul edilmektedir⁴⁵⁴. Denetim elemanlarının yer aldığı komisyonlar aracılığıyla oluşturulan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında uzlaşmanın sağlanmasıyla hem denetimin etkinliği artmakta hem de mükelleflerin yargı yoluna başvurmaması sonucu idarenin vergilendirme maliyeti azalmaktadır.

Mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesi vergi idaresine mali bir yük getirmemektedir; çünkü davaların tamamına yakını mükellefler tarafından açıldığından davanın başında ödenmesi gereken yargı harçları da onlar tarafından ödenmektedir. Uyuşmazlıkların yargıya taşınması, vergi tahsilatının devlete olan maliyetini; yargılama süresince devletin alacağının sürüncemede kalması, yargılama sonunda verilen kararın idare aleyhine olması halinde ödenen vekalet ücreti ve yargılama gideri bakımından arttırmaktadır.

4. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması

19. yüzyılda siyasi organlar, iktisat sisteminin etkisi altında kamu hizmetlerini asgari düzeyde tutmaya çalışırken, 20. yüzyılda sosyal siyaset kavramının genişlemesiyle, halkın birçok ihtiyacının devlet tarafından karşılanması gerektiği görüşü ön plana çıkmıştır. En kaba haliyle, kamu hizmetlerinin bedeli

⁴⁵⁴ Hasan Hüseyin Savaş, **agm**.

olarak devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin yaptıkları harcamalar olarak ifade edilen kamu giderlerinde kamu hizmetlerinin artmasıyla orantılı olarak artış olmuştur⁴⁵⁵.

Günümüzde hakim olan devlet anlayışı, devletin faaliyet alanının genişlemesine yol açmış, artan hizmet talebinin karşılanması için devlete yeni görevler yüklenmiştir⁴⁵⁶. Devletin hizmet sunduğu alanın genişlemesi kamu harcamalarının da artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarının en temel kaynağının karşılıksız ve cebri olarak alınan vergiler olduğu konusunda şüphe yoktur. Bu nedenle, vergi tahsilatının etkinliği kamu harcamalarının ve dolayısıyla devletin hizmet sunumunun artması bakımından önem arz etmektedir.

Tarihsel süreçte, vergi sisteminin temel fonksiyonunun kamu harcamalarının karşılanması için gerekli finansman kaynağının sağlanması olduğu kabul edilmiştir. Vergi sisteminin bu amacının gerçekleştirmek için vergi tahsilatında mali etkinliğin gerçekleştirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Mali etkinlik ise, devlet faaliyetlerinin optimum düzeyde sunulmasını sağlayacak kamu harcamalarının tamamının toplanan vergilerle karşılanması sonucunda gerçekleşecektir⁴⁵⁷.

Vergi kaynaklarının ekonomiye aktarımı ve hizmete dönüşümü sürecinin vergi tahsilatı ile yakından ilgisi bulunmaktadır. Tahsil edilmeyen verginin ne devlet hazinesine ne de kamu harcamalarını karşılamaya bir faydası olacaktır. Bu itibarla, verginin tahsilatında sağlanacak etkinliğin verginin hizmete dönüşüm sürecini hızlandıracağı açıktır.

Vergi tahsilatında etkinlik sağlamanın en kısa yolunun mükelleflerin vergi uyumu olduğu kabul edilmelidir. Vergiye uyum gösteren mükellef, idareye vergi tahsilatı için ek bir yük yüklemeyeceği için masrafsız bir yol olarak da bilinmektedir.

⁴⁵⁵ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s. 131 vd.

⁴⁵⁶ Esra Siverekli Demircan, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, S. 21, Y. Temmuz-Aralık 2003, s.97

⁴⁵⁷ Adnan Gerçek, **age.**, s.188

Mükellefin vergiye uyumu bakımından, mükellefin siyasi iktidarı nasıl algıladığı da çok önemlidir, mükellefler ödedikleri vergilerin hizmete dönüştüğüne ve bu hizmetin adil bir şekilde bireyler arasında bölüştürüldüğüne inanıyorlarsa mükelleflerin vergiye gösterdikleri direnç azalır⁴⁵⁸, bu da kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması ile mümkündür. Kaynak dağılımında etkinlik, alınan kararların veya uygulanan tedbirlerin herkesin veya bir kesimin durumunun başka hiç kimsenin durumunda bir bozulmaya sebep olmaksızın iyileştirilmesi olarak tanımlanmaktadır⁴⁵⁹. Bu nedenle, mükelleflerin vergiye gösterdikleri uyum ile vergi kaynaklarının hizmete dönüşme sürecinin hızlanması arasında karşılıklı ve birbirine bağlı bir ilişki bulunmaktadır.

Mükellef uyumunun yanı sıra, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesinin de vergi tahsilatına katkısı büyük olduğundan bu uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözümlenmesi de tahsilatta etkinliği arttırarak, toplanan verginin hizmete dönüşüm sürecini hızlandıracaktır.

5. Yargı Yükünün Azalması

Vergi yargısının asli fonksiyonunun, vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve adil bir şekilde çözüme kavuşturması olduğu ifade edilmektedir⁴⁶⁰. Mükelleflerin ihtilaf halinde kanunda belirtilen çözüm yollarının hangisinin kendileri için daha olumlu olduğunu değerlendirmeden yargı yoluna başvurmaları, vergi idaresinin yargı içtihatlarının tam tersine olan uygulamalarında ısrarcı olması, uzlaşma, hata düzeltme gibi idari çözüm yollarının mükellefler tarafından kabul görmesine rağmen yeteri kadar etkin olmaması gibi unsurlar vergi yargısının iş yükünün artmasına,

⁴⁵⁸ Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57-3, s.114

⁴⁵⁹ Halil Nadaroğlu, *agm.*, s.2

⁴⁶⁰ Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 99

uyuşmazlıkların olması gerekenden daha uzun sürede çözülmesine neden olmaktadır⁴⁶¹.

Vergi idaresinin işlemlerinin ilk denetleyicisi konumuna gelen vergi yargısında iş yükünün artması nedeniyle, mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözüm süreci gecikmektedir. Bu durum da, geciken adalet adalet değildir sözü ile ifade edildiği gibi, yargıya olan güveni sarsmaktadır⁴⁶².

Hukuk devleti ilkesinin yaşama geçirilmesi bakımından idari faaliyetlerin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmasında asıl işlev idari yargı yerlerine verilmiştir. Yargı yerlerinin bu işlevinin gereği olarak, idari yargı yerlerinin idari uyşmazlıklar konusunda etkin bir başvuru yolu olması ve üretilen çözümün tatmin edici olması gerekmektedir. İdare ile mükellefler arasındaki uyşmazlıkların yargı yerleri tarafından çözüme kavuşturulması en ideal yol olarak ifade edilse de; yargı düzeninin kendisinden beklenen bu görevi yerine getirebilmesi için iş yükünün altında ezilmemesi, yeterli mesai ve etkin bir şekilde emek harcayabilmesi gerekmektedir⁴⁶³. Etkin bir yargıdan söz edilebilmesi için ise, yargıya hak ettiği değerin verilmesi ve bunun eylemsel olarak gerçekleştirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁴⁶⁴.

Vergi yargısının iş yükünün azalması, bunun sonucunda yargının kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi; idari çözüm yollarının etkin olarak işletilmesi ile orantılıdır. İdari çözüm yolları sağlıklı bir şekilde işlediği sürece yargının iş yükü azalacak ve vergi yargısı içtihat oluşturma fonksiyonunu gereği gibi yerine getirebilecektir⁴⁶⁵.

⁴⁶¹ Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir, Aziz Ulupınar, “Vergi Uyşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, S. 162, Y. Ocak-Haziran 2012, s.126-143

⁴⁶² Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir, Aziz Ulupınar, *agm.*, s. 140-141

⁴⁶³ N. İlker Çolak, “İdari Uyşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları”, (Erişim) <http://www.ilkercolak.com.tr/idari-uyusmazliklarda-alternatif-cozum-yollari/>, 19.04.2014.

⁴⁶⁴ Nihal Saban, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s. 111

⁴⁶⁵ Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 99

Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergiye mükellefler çoğunlukla bir direnç göstermekte, idare ise vergiyi kısa sürede ve az masrafla elde etme çabası içinde olmaktadır. Bireylerin malvarlığına müdahale eden devletin iyi niyetle ve en az zararlar tahsil etmeye çalıştığı vergileri alabilmek için bir takım kolaylıklar sağlaması gerekmektedir. Bu kolaylıklardan birini de uzlaşma kurumu oluşturmaktadır⁴⁶⁶.

Uzlaşma kurumunun yargı yoluna nazaran daha az masraflı olması, daha kısa sürede çözümlenmesi nedeniyle mükellefler tarafından kabul gördüğü belirtilmektedir⁴⁶⁷. Uzlaşma kurumunun, verginin alacaklısı konumunda olan vergi idaresinin alacağının belli kısmından vazgeçme fedakarlığına dayandığından; idarenin bu konudaki takdir yetkisinin belirli standartlara bağlanması, uzlaşılabilir miktarlar açısından alt ve üst sınırın belirli olması gibi uygulamaların uzlaşmanın etkinliğini arttıracak ileri sürülmektedir⁴⁶⁸.

Kişilerin ekonomik durumu ve genel olarak ticari ilişkiler ve yapıyla yakından ilişkili olan vergi hukukunda, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların kısa sürede karara bağlanması büyük önem arz etmektedir. Hem mükelleflerin hukuki güvenliklerini yakından ilgilendiren hem de devletin alacağını kısa sürede tahsil etmesini sağlayan bu durumun gerçekleşebilmesi için yargının iş yükünün azalması gerekmektedir⁴⁶⁹.

Personel sayısının artırılması, çalışma koşullarının iyileştirilmesi gibi diğer faktörlerin yanı sıra vergi yargısının iş yükünün azalmasını etkileyecek en önemli faktörün idari çözüm yollarının etkinliğinin sağlanması olduğu kanaatindeyiz. Günümüzde daha çok dava açmadan önce tüketilmesi gereken bir yol olarak işlev gören hata düzeltme ve şikayet gibi idari başvuru yollarına⁴⁷⁰ başvurunun zorunlu

⁴⁶⁶ Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, S. 1-2, Y. 2009, s.335

⁴⁶⁷ Nihal Saban, *age.*, s. 60

⁴⁶⁸ Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 106

⁴⁶⁹ Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 112-113

⁴⁷⁰ Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir, Aziz Ulupınar, *agm.*, s. 142

hale getirilmesi⁴⁷¹, idarenin de mükelleflerin başvurularını daha özenle ve çözüm odaklı değerlendirmesi uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulmasına katkı sağlayacaktır.

İdari başvurunun zorunlu tutulacağı miktarın belirlenmesi, tek hakimle görülen davalardaki sınırla ilişkilendirilmesi Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ da görülecek dava sayısı bakımından önemli olup, bu Mahkemelerin iş yükünün azalmasını sağlayacaktır⁴⁷².

6. Vergi Afları

Genel olarak af, devletin suçluyu cezalandırmaktan veya verilen cezayı yerine getirmekten vazgeçmesi şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁷³. Başka bir deyişle, suç oluşturan fiiller için ceza verme hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların bir kısmının veya tamamının infazını önleyen hukuki tasarrufları ifade etmektedir⁴⁷⁴.

Af kavramı tanımlanırken yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, af kurumunun teknik yönleri ceza hukuku tarafından düzenlenmektedir. Ceza hukukunda af, siyasi ve sosyal amaçlarla bazı suçların unutulmasına yönelik tasarruflar şeklinde ifade edilmektedir⁴⁷⁵.

Hukuki ifadesi vergi affı olarak kabul edilmemekle birlikte, kamuoyunda ve mükelleflerce vergi affı olarak adlandırılan ve vergi borçlarının kısmen veya tamamen silinmesi sonucuna yol açan bu kurumu⁴⁷⁶, devletin vergi toplama faaliyetinde yaşanan aksaklıklara bir çözüm olarak ortaya konan sürekli bir kurum

⁴⁷¹ Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s. 113

⁴⁷² Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s. 113

⁴⁷³ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s.300

⁴⁷⁴ Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi**, C. 14, S.2, Y. 2007, s.172

⁴⁷⁵ Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:92, Eskişehir, 1992, s. 13

⁴⁷⁶ Adnan Gerçek, “Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan “Vergi Aflarının” Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.240, Y. Ağustos 2001, s.144

olarak tanımlamak mümkündür⁴⁷⁷. Savaşan⁴⁷⁸ ise, vergi aflarını gönüllü uyumda çeşitli nedenlerle zafiyet gösteren mükelleflere bir çağrı olarak değerlendirmektedir.

Vergi hukukundaki af bazı yönleriyle ceza hukukunda yer alan af kurumunu andırsa da; bu iki kurum, ilkeleri, ulaşmak istedikleri hedefleri ve uygulama biçimleri bakımından birbirlerinden farklılık göstermektedirler⁴⁷⁹.

Vergi affı, biçimsel ve parasal yönden vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere bu ödevlerini daha sonra yerine getirme imkanı tanıyan bir uygulamadır. Vergi afları uygulamada çoğunlukla, idare tarafından uygulanan para cezası niteliğindeki vergi cezaları bakımından söz konusu olmakla birlikte, zaman zaman vergi borcunun aslını öngören hükümlere de yer verilmektedir⁴⁸⁰.

Vergi sistemimizde idari çözüm yolları olarak kabul edilen, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim, uzlaşma kurumları da vergi alacağını kısmen veya tamamen sona erdirmeye konusunda vergi affı ile benzerlik göstermektedirler ancak; bu çözüm yollarının hepsi Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan vergilere uygulanmakta iken, vergi affının kapsamı yasama organının iradesine bağlıdır. Vergi aflarının, vergi idaresi tarafından önceden saptanmamış, idarenin bilgisi dışında kalmış matrahları da ortaya çıkarma amacının bulunması bu kurumu diğer idari çözüm yollarından ayıran bir özelliktir.

Vergi hukukunda, af kurumunun faydalı olduğunu savunanlar bulunduğu gibi bu kuruma karşı çıkan görüşler de bulunmaktadır. Vergi affının lehindeki görüşler; ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde arttırılan yükümlülüklerin bu koşullar son bulduktan sonra kaldırılması gerektiği, kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kuralının vergi suç ve cezaları bakımından uygulanmasının bir takım haksız sonuçlara yol açtığı, vergi suçlarının toplum için daha az tehlike arz ettiği, vergi denetiminde

⁴⁷⁷ Güneş Çetin, **agm**, s.171

⁴⁷⁸ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. VIII, S.1, Y. 2006, s.41

⁴⁷⁹ Recai Dönmez, **age.**, s.14-15

⁴⁸⁰ Recai Dönmez, **age.**, s.17-18

yeterli etkinliğin sağlanamamasının neden olduğu olumsuz sonuçları giderdiği, vergi gelirinde hızlı bir artış sağladığı, uzun vadede vergiye uyumu arttırdığı, vergi yargısının iş yükünü azalttığı gerekçelerini ileri sürmektedirler⁴⁸¹.

Af kurumunun karşısında olan görüşler ise, affın adalet ve eşitlik duygularını zedelediği, vergi yasalarına uyumu azalttığı, vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalmasına yol açtığı, vergi affında kamu yararı bulunmadığı, uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz etkilediği, vergi yargısının iş yükünün hafiflemesini önlediği, gerekçelerine dayanmaktadır⁴⁸².

Olumlu ve olumsuz etkilerine rağmen, vergi affının kendisinden beklenen faydanın sağlanması için süresinin belirli olması, bir nesilde yalnızca bir kere uygulanması; vergi ödevlerine ilişkin biçimsel yükümlülüklerin affın kapsamına alınmaması; affa vergi sisteminde köklü reformların yapıldığı dönemlerde başvurulması ve af uygulandıktan sonra vergi denetiminde etkinliğin artırılarak uzun vadede gelirleri arttırmasının sağlanması gerektiği ileri sürülmektedir⁴⁸³.

Türk vergi hukukunda vergi affı çoğunlukla vergi yönetimi ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi ve vergi yönetiminin bilgisi dahilinde olan hatta tahsil süreci belli aşamaya gelmiş ancak tahsili gerçekleşmemiş alacakların tahsilinin sağlanması amacı ile uygulanmıştır. Aflar etkin vergi denetimi ile desteklenmediği ve sık sayılabilecek aralıklarla gerçekleştirilip mükelleflerde af beklentisine yol açtığı için uzun vadede kendisinden beklenen oranda faydayı sağlayamamıştır⁴⁸⁴.

⁴⁸¹ Recai Dönmez, **age.**, s.29 vd.

⁴⁸² Recai Dönmez, **age.**, s.41 vd.; Güneş Çetin, **agm**, s.175

⁴⁸³ Recai Dönmez, **age.**, s.54 vd.; Güneş Çetin, **agm**, s.174 vd.; Adnan Gerçek, **age.**, s.213

⁴⁸⁴ Recai Dönmez, **age.**, s.254

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORGANLARA GÖRE NİTELİKSEL VE NİCELİKSEL SINIFLANDIRILMASI

A. İdari Aşamada Çözömlenen Vergi Uyuşmazlıkları

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesinde, uzlaşma komisyonunun; Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde eğer inceleme diğör memurlarca yapılmış ise Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşacağı düzenlenmiştir.

Anılan hüküm kapsamında, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde bulunan Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü tarafından uzlaşma komisyonu oluşturulmuştur.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Usul Müdürlüğü'nün yetki alanına giren 2009-2013 yılları arasında gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru sayıları, uzlaşılan ve uzlaşılamayan vergi tutarları şu şekilde belirtilebilir:

Tablo 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler⁴⁸⁵

	Başvuru sayısı	Uzlaşıl dosya sayısı	Başvurulan vergi tutarı (TL)	Uzlaşılamayan veya icabet edilmeyen vergi (TL)	Uzlaşmaya konu vergi (TL)	Uzlaşma sonucu tarh edilen vergi (TL)
2009	284	253	2.945.588	696.361	2.249.227	1.307.412
2010	280	248	5.450.058	1.994.160	3.455.898	2.491.066
2011	81	69	1.605.762	1.413.633	192.129	127.554
2012	166	153	3.692.432	538.743	3.153.689	2.414.819
2013	79	73	1.422.630	152.279	1.270.351	999.146

2009-2013 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ve uzlaşma sonucu ödenen ceza tutarları ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler⁴⁸⁶

	Başvurulan ceza tutarı (TL)	Uzlaşılamayan veya icabet edilmeyen ceza (TL)	Uzlaşmaya konu ceza tutarı (TL)	Uzlaşma sonucu kesilen ceza tutarı (TL)
2009	4.711.824	984.207	3.727.617	188.183
2010	9.961.987	4.087.942	5.874.045	303.700
2011	3.016.459	1.915.664	1.100.795	81.885
2012	7.422.723	852.100	6.570.623	295.170
2013	3.120.273	227.097	2.893.176	151.270

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı' nın yetki alanında bulunan tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının büyük kısmında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Bunun yanı sıra, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularında yıllar itibariyle azalma olmuştur. Uzlaşıl miktarlar bakımından ise, idarenin takdir yetkisini daha çok vergi cezaları bakımından kullandığı tespit edilmiştir.

⁴⁸⁵ Bilgiler Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü' nden alınmıştır.

⁴⁸⁶ Bilgiler Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü' nden alınmıştır.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müesseselerine İntikal Eden Uyuşmazlıklar

UY' nin' Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili' başlığını taşıyan 6. maddesi hükmü gereği, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulmuştur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu dışındaki komisyonlar Vergi Dairesi Başkanlıklarının kurulduğu yerlere göre ayrılmıştır. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde; Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu bulunmaktadır. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları da Vergi Dairesi Müdürlüğü ile Mal Müdürlüğü bünyesinde kurulan Uzlaşma Komisyonları olarak ayrılmaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü tarafından oluşturulan uzlaşma komisyonu, tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerini de gerçekleştirmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Usul Müdürlüğü'nün yetki alanına giren 2009-2013 yılları arasında gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru sayıları, uzlaşılan ve uzlaşılamayan vergi tutarları şu şekilde belirtilebilir:

Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergilere İlişkin Veriler ⁴⁸⁷

	Başvuru sayısı	Uzlaşıl dosya sayısı	Başvurulan vergi tutarı (TL)	Uzlaşılamayan veya icabet edilmeyen vergi tutarı (TL)	Uzlaşmaya konu vergi tutarı (TL)	Uzlaşma sonucu tarh edilen vergi (TL)
2009	512	435	29.300.603	7.261.248	22.039.355	12.921.348
2010	409	339	38.253.244	21.513.229	16.740.015	11.103.730
2011	196	157	12.841.208	8.181.591	4.659.617	3.810.829
2012	357	309	22.826.038	9.746.988	13.079.050	10.329.629
2013	485	432	30.358.811	9.512.966	20.845.845	16.678.693

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu’ nda 2009-2013 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşıl dosya tutarları ise şu şekildedir:

Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Cezalara İlişkin Veriler ⁴⁸⁸

	Başvurulan ceza tutarı	Uzlaşılamayan veya icabet edilmeyen ceza	Uzlaşmaya konu ceza	Uzlaşma sonucu ceza
2009	45.081.760	7.215.842	37.865.918	1.436.044
2010	50.703.428	24.682.444	26.020.984	1.055.379
2011	20.675.253	10.738.657	9.936.596	461.850
2012	37.484.894	11.802.863	25.682.031	1.288.619
2013	43.945.419	9.108.865	34.836.554	1.786.409

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu’ nun yetkisinde olan uzlaşma görüşmelerinde, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmada da başvurul dosyaların büyük kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu edilen vergi cezalarının büyük kısmı için uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca, mükellefler tarafından tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru sayılarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru sayılarına göre daha fazla olduğu görülmektedir.

⁴⁸⁷ Bilgiler Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü’ nden alınmıştır.

⁴⁸⁸ Bilgiler Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü’ nden alınmıştır.

Ankara Vergi Dairesi Müdürlükleri' nin bünyesinde bulunan Uzlaşma Komisyonlarında başvurulmuş uzlaşma sayısı ile uzlaşılan ve uzlaşılamayan dosya sayılarına ulaşılmış olup, bu sayılar aşağıdaki gibidir:

Tablo 5: Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Yetki Alanında Bulunan Uzlaşmaya İlişkin Veriler ⁴⁸⁹

	Başvuru sayısı	Uzlaşılan dosya sayısı	Uzlaşılamayan dosya sayısı
2009	8.820	8.529	291
2010	8.075	7.822	253
2011	3.448	3.124	324
2012	6.252	6.121	131
2013	8345	8108	237

B. Yargı Aşamasında Çözümlenen Vergi Uyuşmazlıkları

1. Vergi Mahkemelerinde Görülen ve Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

Vergi uyuşmazlıklarının büyük kısmının yargı aşamasında çözüldüğü gerçeği karşısında, uyuşmazlıkların çözüm yollarının etkinliğinin değerlendirilmesinde vergi mahkemelerindeki iş yükünün tespit edilmesi gerekmektedir.

Ankara Vergi Mahkemelerinde 2009-2013 yılları arasında karara bağlanan dava sayıları ve karar türleri ayrı tablolar halinde aşağıda belirtilmiştir:

⁴⁸⁹ Bilgiler Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Strateji Grup Müdürlüğü' nden alınmıştır.

Tablo 6: Ankara Vergi Mahkemelerinde Görülen Davalara İlişkin Veriler⁴⁹⁰

	Önceki yıldan devreden	Bozularak gelen	Yıl içinde gelen	Karara bağlanan	Sonraki yıla devreden
2009	22407	522	14902	13340	24491
2010	24491	439	17018	15832	26116
2011	26116	294	11217	15328	22299
2012	4512	871	14012	14516	4879
2013	22669	915	15700	14919	24365

2009- 2013 yıllarında Ankara Vergi Mahkemeleri’ nde verilen kabul (iptal), ret, kısmen kabul kısmen ret kararlarının toplam karara bağlanan dosya sayıları içindeki miktarı ise şu şekilde belirtilmiştir:

Tablo 7: Ankara Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler⁴⁹¹

	Kabul (İptal) kararları	Ret kararları	Kısmen kabul kısmen ret kararları	Toplam karara bağlanan dosya sayısı
2009	5187	2602	1042	13340
2010	6583	3176	1400	15832
2011	5738	2391	1262	15328
2012	6134	2976	874	14516
2013	7142	2863	860	14919

2014 yılı itibariyle Ankara’ da altı tane Vergi Mahkemesi görev yapmakta olup, mahkemelerin ciddi bir iş yükü altında olduğu yukarıdaki tabloda açıkça görülmektedir. Buna rağmen, mahkemelerde yıl içinde karara bağlanan dosya sayılarının toplam dosya sayısı içinde yüksek bir orana sahip olduğu açıktır.

Yıllar itibariyle, oransal olarak değerlendirildiğinde küçük farklılıklar olsa da, kararların büyük kısmının mükellefler lehine sonuçlandığı görülmektedir. Bunun

⁴⁹⁰ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ist_arsiv2_2.html, (Erişim), 08.07.2014.

Tablodaki verilerden devirlerde oluşan tutarsızlıkların adli sistemde yapılan geriye dönük veri güncellemelerinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

⁴⁹¹ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ist_arsiv2_2.html, (Erişim), 08.07.2014.

yanı sıra 2009’ dan 2013 yılına kadar idare lehine verilen karar sayıları her yıl düzenli olarak artmıştır.

2. Ankara Bölge İdare Mahkemesinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

Tablo 8: Ankara Bölge İdare Mahkemesinde Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler⁴⁹²

	Önceki yıldan devreden	Yıl içinde gelen	Karara bağlanan	Sonraki yıla devreden
2009	396	4456	4149	703
2010	703	7190	6610	1283
2011	1283	5434	5475	1242
2012	2038	20641	20483	2196
2013	2196	41377	35647	7926

Yukarıdaki tabloda, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin, Ankara Vergi Mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı yapılan itirazlar neticesinde incelediği yürütmenin durdurulması, bağlantı, görev ve yetki uyuşmazlığı, 4483 Sayılı Kanun’dan kaynaklanan işler ve diğer işlerin toplamından oluşan dosya sayıları belirtilmiştir.

2013 yılına doğru gelindikçe, Bölge İdare Mahkemesi’ ne yıl içinde gelen dosya sayısında artış gözlenmektedir, buna bağlı olarak yıl içinde karara bağlanan dosya sayısında da artış olmuştur. Kanunun yalnızca itiraz yoluyla başvuruya imkan tanıdığı Bölge İdare Mahkemeleri’ ndeki iş yükü Vergi Mahkemeleri’ nin karara bağladığı dosya sayılarındaki artışla orantılı olarak yıllar içinde artmıştır.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi’ nin önceki yıldan devreden dosya sayılarında da düzenli olarak artış olmuştur. Bu da, Bölge İdare Mahkemesi’ nin

⁴⁹² http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/ist_arsiv2_2.html, (Erişim), 08.07.2014.

Tablodaki verilerden devirlerde oluşan tutarsızlıkların adli sistemde yapılan geriye dönük veri güncellemelerinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

itiraz üzerine incelediği dosyalar bakımından iş yükünün yıllar içinde arttığını göstermektedir.

6352 Sayılı Kanun' un⁴⁹³ 50. maddesi ile 2577 Sayılı Kanun' un 7. maddesinde değişiklik yapılmış ve madde hükmünde yer alan tek hakimle çözülecek uyuşmazlıklarda parasal sınır yirmi beş bin liraya yükseltilmiştir. Tek hakim tarafından verilen kararlara karşı Bölge İdare Mahkemeleri' nde itiraz yoluna gidileceğinden, bu tür uyuşmazlıklarda parasal sınırın arttırılması Bölge İdare Mahkemeleri' nin iş yükünü arttırmıştır. Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere, 2012 yılında Ankara Bölge İdare Mahkemesi' ne gelen dosya sayısı 20641 iken, bu sayı 2013 yılında 41377' ye yükselmiştir.

2009- 2013 yılları arasında Türkiye' deki tüm Bölge İdare Mahkemeleri tarafından Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz üzerine işin esası hakkında verilen karar türleri şu şekilde belirtilmiştir:

Tablo 9: Türkiye' deki Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Davalara İlişkin Veriler⁴⁹⁴

	İtiraz ret, onama	Bozma, dava kabul	Bozma, dava ret	Bozma, kısmen kabul kısmen ret
2009	27989	1270	1554	566
2010	31231	1220	1058	407
2011	27730	997	468	61
2012	28325	980	325	-
2013	32016	1141	714	-

⁴⁹³ 6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun, 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.6352&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=6352>, 15.07.2014.

⁴⁹⁴ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/Adalet_ist_2009.pdf;
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/Adalet_ist_2010.pdf;
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/adalet_istatistikleri_2011.pdf;
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/Adalet_ist_2012.pdf, 15.07.2014; **Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adli İstatistikler 2013**, s. 289

2012 ve 2013 yıllarında bozma, davanın kısmen kabul kısmen reddine ilişkin karar sayılarına ulaşılamadığından (-) şeklinde belirtilmiştir.

Bölge İdare Mahkemelerinin, Türkiye’ deki tüm Vergi Mahkemeleri tarafından verilen kararların büyük kısmını onadığı görülmektedir. Bölge İdare Mahkemesi tarafından bozulan ve idare lehine, davanın reddi yönünde verilen kararlar ise, yıl içinde bakılan toplam dosya sayısına göre çok düşük sayıları oluşturmakta ve 2013 yılına doğru bu sayılar daha da azalmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri’ nin idare lehine bozduğu kararlarda yalnızca 2013 yılında, bir önceki yıla göre artış olmuştur.

3. Danıştay Nezdinde Karara Bağlanan Uyuşmazlıklar

6110 Sayılı Kanun’ un⁴⁹⁵ 4. maddesi ile Danıştay Kanunu’ nda değişiklik yapılmış olup, Danıştay’ ın üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dairelerinin vergi dava dairesi olarak görev yapacağı belirtilmiştir.

Danıştay Kanunu’ nda, dairelerin görevlerini belirlemek üzere yapılan değişiklik göz önünde bulundurularak 2011 ila 2013 yıllar arasında vergi dava dairesi olarak görev yapan dairelerin ilk derece mahkemesi olarak ve temyizen inceledikleri dosya sayıları ile Vergi Dava Daireleri Kurulu’ nun esastan incelediği dosya sayıları aşağıda tablolar halinde belirtilmiştir. Dairelerin 2011 yılına ait dosya sayıları aşağıdaki gibidir:

⁴⁹⁵ 6110 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 09.02.2011 tarihinde kabul edilmiştir, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6110.html>, 15.07.2014.

Tablo 10: Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2011 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler ⁴⁹⁶

	Geçen yıldan devreden dosya sayısı	Yıl içinde gelen dosya sayısı	Karara bağlanan dosya sayısı	Devreden dosya sayısı
3. Daire	10106	5256	7872	7490
4. Daire	14087	9954	11140	12901
7. Daire	17602	9428	9840	17190
9. Daire	17395	9527	9122	17800
VDDK	547	643	786	404

Tablo 11: Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2012 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler

	Geçen yıldan devreden dosya sayısı	Yıl içinde gelen dosya sayısı	Karara bağlanan dosya sayısı	Devreden dosya sayısı
3. Daire	7500	5119	5049	7570
4. Daire	12904	9357	9526	12735
7. Daire	17167	8035	8168	17034
9. Daire	17937	10769	11220	17486
VDDK	404	560	650	314

Tablo 12: Danıştay'ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin 2013 Yılında Karara Bağladıkları Dosya Sayılarına İlişkin Veriler

	Geçen yıldan devreden dosya sayısı	Yıl içinde gelen dosya sayısı	Karara bağlanan dosya sayısı	Devreden dosya sayısı
3. Daire	7572	12997	6999	13570
4. Daire	12736	9485	10761	11460
7. Daire	17029	6775	11346	12458
9. Daire	17511	12506	15872	14145
VDDK	314	913	1004	223

⁴⁹⁶ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/154.pdf,
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/184.pdf,
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2013/218.pdf, 16.07.2014.

Daireler arasındaki iş bölümüne bağlı olarak, dairelere yıl içinde gelen dosya sayılarının birbirine yakın olduğu ancak; 2013 yılına doğru gelindikçe toplamda gelen dosya sayısının arttığı görülmektedir. Danıştay Daireleri' nin asıl iş yükünü önceki yıldan devreden dosyaların oluşturduğu ortaya çıkmaktadır.

Dosya sayılarına bakılarak, Danıştay' ın vergi davalarına bakmakla görevli dairelerinin çok ciddi bir iş yükü altında bulunduğunu tespit etmek mümkündür. Danıştay 3. Dairesi' ne temyizen incelenmek üzere gelen bir dosyanın görülme süresinin 2011 yılında 483 gün, 2012 yılında ise 534 gün olduğu belirlenmiştir, bu süre 4. Daire' de 2011 yılında 481 gün, 2012 yılında 489 gün olarak tespit edilmiştir. 7. Daire bakımından dosyaların görülme süresi, diğer Daireler' den daha uzun olarak, 2011 yılında 651 gün, 2012 yılında ise 760 gün olarak tespit edilmiştir. 9. Daire' ye gelen bir dosya ise 2011 yılında ortalama 679 günde, 2012 yılında 580 günde sonuçlanmıştır⁴⁹⁷.

Danıştay' ın iş yükünün çok fazla olması, temyiz incelemesi yapılan dosyaların iki yıla yakın bir sürede incelemelerinin tamamlanması Danıştay' ın içtihat mahkemesi olma niteliğini sürdürmesini engellemektedir.

Danıştay' ın 3,4,7 ve 9. Daireleri' nin 2011 yılında temyizen inceledikleri dosyalarda verdikleri ret ve bozma kararlarının sayıları şu şekilde belirtilmiştir:

Tablo 13: Danıştay' ın Vergi Davalarına Bakmakla Görevli Dairelerinin Verdikleri Karar Türlerine İlişkin Veriler⁴⁹⁸

	Temyiz talebinin reddi	İlk derece mahkemesi kararını bozma
3. Daire	2857	500
4. Daire	5082	1847
7. Daire	4137	1048
9. Daire	2491	466

⁴⁹⁷ http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/157.pdf,

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/184.pdf, 16.07.2014

⁴⁹⁸ http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/157.pdf, 16.07.2014

Danıştay’ yapılan temyiz taleplerinin büyük kısmının reddedildiği ve ilk derece mahkemelerinin kararlarının onandığı, bu durumun Danıştay’ ın Daireleri arasında farklılık göstermediği belirlenmiştir. Vergi Mahkemelerinin kararlarının büyük kısmının mükellefler lehine sonuçlandığı çalışmamızın önceki bölümünde tespit edilmişti, temyiz taleplerinin büyük kısmını reddeden Danıştay bakımından da bu konuda mükellef lehine olan durum devam etmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Vergi Tahsilatında Etkinlik Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Vergi tahsilatında etkinlikten söz edilebilmesi için, verginin en az masrafla en kısa sürede toplanması gerekmektedir. Bu masrafın hem idare hem de mükellef açısından asgari seviyede tutulması önem arz etmektedir. Başka bir deyişle, devlet vergiyi toplarken harcaması gerekenden daha fazla bir masrafla karşı karşıya kalmamalı, mükellef de vergisini öderken vergi dışında maliyetlere katlanmak zorunda kalmamalıdır.

İdare ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıklar verginin tahsilini geciktirmekte ve vergi toplama maliyetini arttırmaktadır, bu durum da tahsilatta etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, hem yargı yolundan daha kısa sürede sonuçlanması hem de masrafsız olması nedeniyle, uyuşmazlıkların tahsilatta etkinlik üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaktadır. İdari çözüm yollarından olan uzlaşma kurumu, bu konuda çok büyük görev üstlenmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı' nın yetki alanında bulunan Uzlaşma Komisyonu verileri incelendiğinde, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma

başvurularının büyük kısmında uzlaşma sağlandığı; yıllar itibariyle de genellikle uzlaşma başvurularında artış olduğu görülmektedir.

Uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarının yarısından fazlasının uzlaşma sonucu ödenecek tutar olarak belirlendiği ancak; idarenin takdir yetkisini asıl vergi cezaları bakımından kullandığı, uzlaşma sonucunda cezaların çok düşük bir tutarının ödenmesinin kararlaştırıldığı görülmektedir.

Uzlaşma kurumu ile tahsilatta etkinliğin sağlanması için gerekli olan süre unsurunun ön plana alındığı dikkati çekmektedir. İdare ve mükellefler, uyuşmazlığı yargıya taşıyarak uzun yargılama sürelerini beklemek yerine uzlaşma sağlayarak çözüme daha kısa sürede ulaşmaktadırlar.

Uzlaşma kurumunun özünü tarafların karşılıklı fedakarlıkları oluşturmaktadır, başka bir deyişle uzlaşma neticesinde idare alacağının bir kısmından vazgeçmekte, mükellefler ise yargıya başvurdıklarında belki tamamının kaldırılacağı vergi ve cezaların bir kısmını ödeyerek emek ve zaman açısından karlı çıkmaktadırlar.

İdare uzlaşma neticesinde her ne kadar alacağının bir kısmından vazgeçmekte ise de, yargı kararının idare aleyhine olması halinde hem yargılama giderleri bakımından hem de uzun yargılama süresi neticesinde devletin alacağının sürüncemede kalması bakımından değerlendirildiğinde, uzlaşma kurumunun ve genel anlamda idari çözüm yollarının tahsilatta etkinliğe olumlu yönde katkı sağladığı açıktır.

Uzlaşmadan sonra en yaygın idari çözüm yolu olan hata düzeltme kurumunun tahsilatta etkinliğe hizmet etmesi hata düzeltme kurumunun etkin bir şekilde uygulanması ile orantılıdır.

Hata düzeltme kurumunun yasal çerçevesi VUK’ da belirlenmiş ise de, vergi idaresinin mükelleflerin hata düzeltme taleplerini dikkate alma konusunda çekingen davrandığı bilinmektedir. Vergi hatalarının düzeltme taleplerinin reddinde şikayet

yolu ile üst makama başvuru mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığı, çoğunlukla şikayet taleplerinin VUK’ da düzenlenen vergi hatası tanımına uymadığı gerekçesiyle reddetmektedir.

Mükelleflerin ise, en açık vergi hatasında dahi idari çözüm yoluna başvurmak yerine yargı yoluna başvurmaları hata düzeltme ve üst makama başvuru yolunun kendisinden beklenen faydayı sağlamasına engel olmaktadır.

Vergi idaresinin hata düzeltme konusundaki çekingen tavrı, mükelleflerin ise vergi hatasının kapsamı konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmamaları veya direk yargı yolunu seçmeleri nedeniyle hata düzeltme ve üst makama başvuru yollarının yeteri kadar etkin olduğu söylenemez.

Hata düzeltme ve şikayet yolu ile üst makama başvuru yolunun kendisinden beklenen faydayı sağlayamadığı dikkate alındığında bu kurumun verginin tahsilatta etkinliğine pek da faydası olmadığı açıktır. Bu kurumun, işlerlik kazanmasının idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvurulamayacağına ilişkin yasal düzenlemenin hayata geçirilmesi halinde mümkün olacağı kanaatindeyiz.

Mükellefin Kanunda düzenlenen şartlara uyması halinde, adına kesilen cezadan indirim yapılması şeklinde düzenlenen cezada indirim kurumu diğer bir idari çözüm yolu olarak ifade edilmektedir. Cezada indirim yapıldığı oranda vergi cezası sona ermektedir, vergi asılları ve gecikme faizi cezada indirimin kapsamı dışında kalmaktadır.

Cezada indirim kurumu, yargı yoluna başvurmak ile cezasını ödemek arasında tereddütte kalan mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik etki bakımından önem arz etmektedir.

Uygulamada çoğunlukla, idari para cezalarının tahsilinde mükellefler bakımından cazip bir yol olarak görülen cezada indirim kurumu, bu tür cezalar bakımından tahsilatta etkinliği sağlamaktadır.

Vergi asıllarını kapsamına almayan cezada indirimin vergi uyumsuzluklarını kısmen sona erdiren ancak; aynı zamanda kesin sonuç veren bir çözüm yolu olduğu kabul edilmektedir. İdarenin alacağının bir kısmından vazgeçerek masrafsız, kısa sürede ve kesin sonuç elde ettiği bu idari çözüm yolu tahsilatta etkinliğin sağlanmasına olumlu yönde katkıda bulunmaktadır.

Beyana dayanan Türk vergi sisteminde, mükelleflerin beyanda bulunmamaları veya eksik beyanda bulunmaları halinde Kanunda öngörülen yaptırımların yumuşatılması amacıyla pişmanlık ve ıslah kurumu düzenlenmiştir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu da diğer idari çözüm yolları gibi idarenin alacağını kısa sürede tahsil etmesi bakımından önem kazanmakta ise de, pişmanlık kurumu asıl idarenin belki de hiçbir zaman yakalayamayacağı mükelleflerin kendiliğinden beyanda bulunarak vergi ve cezalarını ödemeleri konusunda özellik arz etmektedir.

Vergi uyumsuzluklarına ilişkin idari çözüm yollarının etkin bir şekilde uygulanması halinde tahsilatta etkinliğin sağlanmasına büyük ölçüde katkı sağlayacakları, yeteri kadar etkin işletilmeyen idari çözüm yollarının dahi kısa sürede ve masrafsız tahsilat gerçekleştirmeleri bakımından tahsilata hizmet ettikleri bir gerçektir.

B. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Vergi ödeme, mükellefin bütçesine başlı başına yük getiren bir harcama kalemi iken, idare ile mükellef arasında anlaşmazlık çıkması mükellefin vergi öderken katlanacağı masrafların artmasına neden olmaktadır. Mükellefin katlanacağı maliyet, anlaşmazlığı çözerken tercih edeceği yola da bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

Mükellefin, idare ile arasındaki uyuşmazlığı çözmek için doğrudan yargı yoluna başvurması halinde öncelikle yargıya başvuru harçlarına, davayı kaybetmesi halinde gecikme faizi ve idare lehine hükmedilecek vekalet ücretine ve diğer yargı harçlarına katlanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, yargılama sürecinin uzun olması nedeniyle mükellef zaman ve emek kaybına da uğramaktadır.

Mükellefin uzlaşma kurumunu tercih etmesi halinde herhangi bir başvuru ücreti ödemedi ve yargılama aşamasına göre daha kısa sürede idare ile arasındaki uyuşmazlığı çözmesi mümkündür.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu' nun ve aynı yılda Ankara Vergi Mahkemeleri' nin verilerine bakıldığında 2009 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya 284, tarhiyat sonrası uzlaşmaya 512 başvuru yapılmış iken aynı yıl Vergi Mahkemeleri' nde 14902 dava açılmıştır. Kurumlara başvurudaki bu orantısızlık yıllar içinde de devam etmiştir. Mükelleflerin daha masraflı ve uzun sürmesine rağmen yargı yolunu tercih etmelerinin nedenleri idarenin barışçıl çözüm yolları konusunda takdir yetkisini kullanırken katı bir tutum sergilemesi ve mükelleflerin yargı yoluna başvurdıklarında kendilerinden istenen vergi ve/veya cezanın tamamının kaldırılacağına bir başka deyişle haklılıklarına inançlarının tam olmasıdır.

Çalışmamızın önceki bölümünde uzlaşma başvurularının büyük çoğunluğunda uzlaşma sağlandığı görülmekte ise de, mükelleflerin çoğunlukla yargı sürecinde kaybedeceklerine inandıkları konularda başvurularında ⁴⁹⁹ veya mükelleflerin kendileri için en avantajlı yolun hangisi olduğunu tam olarak bulamadıklarında ⁵⁰⁰ uzlaşmaya başvurularından kaynaklanmaktadır.

Uyuşmazlıkların, idari çözüm yolları ile çözülmesi halinde mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşeceği konusunda genelleme yapabilmek için, yalnızca uzlaşma kurumunun değil pişmanlık, ıslah, hata düzeltme gibi diğer idari başvuru yolları

⁴⁹⁹ Mehmet Koç, “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları” Panel, s.457, nakleden Ümit Süleyman Üstün, **age.**, s. 119

⁵⁰⁰ Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir, Aziz Ulupınar, **agm.**, s. 126

açısından da etkinliğin sağlanması, uzlaşma kurumunun hukuki temelinin güçlendirilmesi⁵⁰¹ idarenin bu konudaki takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi⁵⁰² gerekmektedir.

C. İdarenin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Mükellefler vergi öderken bir takım maliyetlere katlandığı gibi idare de vergi toplarken bazı harcamalar yapmak durumunda kalmaktadır. İdare için vergi toplama maliyetine ilişkin en önemli ölçüt verginin en az masrafla en kısa sürede toplanması ve hazineye aktarılmasıdır. Bu nedenle, mükellefle idare arasında çıkacak uyuşmazlıkların en kısa sürede çözülmesi idare açısından da önem arz etmektedir.

Mükellefin ödemek zorunda kaldığı vergi ve/veya cezaya itiraz etmesi idarenin vergi ve/veya cezayı tahsilini tehlikeye düşürmekte en azından tahsili kesin olan bir alacağı sürüncemede bırakmaktadır.

Danıştay'ın 2011 ila 2013 yıllarında bir dosyayı iki yıla yakın sürede sonuçlandırdığı ve dosyanın Danıştay' a gönderilmeden önce belli bir süre de Vergi Mahkemesi' nde yargılama süreci geçirdiği göz önünde bulundurulduğunda, yargı yoluna göre çok daha kısa süren idari çözüm yollarının idarenin tercih ettiği bir yol olması gerekmektedir.

Yalnızca zaman bakımından değil, tahsil kabiliyeti bakımından da idari çözüm yolları vergi toplama maliyeti açısından önem kazanmaktadır. Ankara Vergi Mahkemeleri' nin 2009- 2013 yıllarında karara bağladığı uyuşmazlık sayılarına bakıldığında, yılda ortalama 14000-15000 civarında dosyanın karara bağlandığı bu

⁵⁰¹ Nihal Saban, *age.*, s. 61

⁵⁰² Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 105

dosyaların yaklaşık 6000-7000 tanesinde idare aleyhine iptal kararı verildiği görülmektedir.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük kısmının idare aleyhine sonuçlanması neticesinde idare hem yargılama gideri hem de karşı taraf lehine vekalet ücreti ödemek zorunda kalmakta, bu da idarenin vergi tahsil edememesinin yanı sıra ek masraflara katlanmasına neden olmaktadır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinin etkinleştirilmesi kısmen de olsa idarenin tasarrufundadır. Hata düzeltme veya şikayet başvurusunda bulunan mükelleflerin talepleri incelenirken idarenin katı tutumundan vazgeçmesi, çözüm odaklı olması, uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılacak vergi ve ceza tutarını belirleyip mükellefe sunmak yerine gerçek anlamda görüşmelerin sağlanması, incelemeyi yapan inceleme elemanı ve idareyi temsile yetkili avukatların uzlaşma görüşmelerinde bulunması idari çözüm yollarının etkinliğinin artırılması bakımından önem arz eden konulardır.

D. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Devletin vatandaşlarına sunduğu hizmetin ölçüsü ve kalitesi elde ettiği gelir ile orantılıdır. Devlet, gelir elde ettiği sürece vatandaşlarına hizmet verebilir. Kamu harcamalarının temel kaynağını ise cebri ve karşılıksız olarak alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle, devletin vergi tahsilatındaki başarısı, kamu hizmetlerinin yeterli ve kaliteli yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Mükelleflerin vergiye gösterdikleri direnç, devletten hizmet alımı noktasında yaşanan sıkıntılar olarak kendilerine geri dönmektedir.

Devletin vergiyi kısa sürede ve en az masrafla toplaması, verginin hazineye kısa sürede intikal etmesinde ve kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında önem arz etmektedir. İdare ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklar, verginin

tahsilini engellemekte ve kamu alacağını sürüncemede bırakmaktadır, bu da devlet bütçesini olumsuz etkilemektedir.

İdarenin mükelleflerle arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede çözüme kavuşturmak için uzlaşma kurumunda olduğu gibi alacağının bir kısmından fedakarlıkta bulunması ilk bakışta idareye mali külfet gibi görünse de, az tahsil edilen vergi hiç tahsil edilemeyen vergiden karlıdır mantığıyla bakıldığında, idarenin yararına sonuç doğurmaktadır.

Yargı sürecinde davaların büyük kısmının idare aleyhine sonuçlandığı hususu göz önünde bulundurulduğunda, idare alacağının tamamından vazgeçmenin yanı sıra ek yargılama giderlerine de katlanmak durumunda kalmaktadır. İdari çözüm yoluyla çözümlendiğinde tahsil edilen vergiler kısa sürede ve kesin olarak hazineye intikal etmesine rağmen, idare yargılama süresince sürüncemede kalan alacağından davanın aleyhe sonuçlanması ile tamamen vazgeçmek zorunda kalmaktadır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün daha etkin hale getirilmesi, kamu alacaklarının daha az masrafla, daha kısa sürede ve en önemlisi tahsil edilebilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir.

E. Yargı Yükünün Azalması Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Ankara Vergi Mahkemeleri'nde 2009- 2013 yıllarında açılan dava sayıları ortalama 15000 olarak belirtilmiştir, önceki yıldan devreden dosyalarla birlikte Vergi Mahkemeleri' nin bir yıl içinde toplamda karara bağlaması gereken dosya sayıları 35000 civarındadır. Ankara' da altı tane Vergi Mahkemesi' nin görev yaptığı göz önünde bulundurulduğunda belirtilen dosya sayılarının çok ciddi bir iş yükü anlamına geldiği açıktır.

Vergi Mahkemeleri' nin dosya sayılarına karşılık aynı yıllarda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları' na yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları ortalama 250, tarhiyat sonrası uzlaşma başvuruları ise ortalama 500 civarındadır. Vergi Dairesi Müdürlükleri' nin yetki alanına giren tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu sayısı biraz daha yüksek oranda olup ortalama 8000 olarak görülmektedir.

Uzlaşma kurumunun getirilme gerekçelerinden biri olarak vergi yargısının iş yükünün azalması ifade edilmekte ise de⁵⁰³, Vergi Mahkemeleri' nde açılan dava sayıları ile uzlaşma başvuru sayıları karşılaştırıldığında, uzlaşma kurumunun vergi yargısının iş yükünü azaltacak seviyede etkin olmadığı kanaatine varılmaktadır.

Araştırma sürecinde, Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde uzlaşma dışındaki idari çözüm yollarına yıl içinde kaç başvuru yapıldığı, kaçında çözüm sağlandığı, çözüm sağlanamaması halinde uyuşmazlıkların yargıya intikal edip etmediği ve idare lehine sonuçlanıp sonuçlanmadığı konularında herhangi bir kayıt tutulmadığı belirtilmiştir.

Hem mükellefler hem de idare açısından daha az emek, zaman ve para harcayarak çözüme ulaşılabileceği halde yargı yolunun tercih edilmesinin temelinde uzlaşmanın hukuki temelini sağlam olmaması, idarenin hem idari işlemler hem de idari çözüm yolları konusunda katı bir tutum sergilemesi gibi nedenler yatmaktadır.

İdari çözüm yollarının yargının iş yükünü gerçek anlamda azaltabilmesi için, hukuki alt yapısı sağlam ve uygulama yönünden herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde sınırları belirlenmiş uzlaşma kurumunun varlığı ile hata düzeltme başta olmak üzere diğer idari çözüm yolları açısından vergi idaresi tarafından takip edilen, çözüm odaklı olan kurumlar haline getirilmesi gerekmektedir.

⁵⁰³ Ümit Süleyman Üstün, *age.*, s. 101

Yargının iş yükünün azalması ve vergi yargısının asli işlevi olan içtihat oluşturma görevini gerçek anlamda yerine getirebilmesi için yargı yoluna başvurmadan önce mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurusunun zorunlu olması gerektiği ileri sürülmektedir⁵⁰⁴. Zorunlu idari başvurunun yargı öncesi filtre görevi göreceğini ifade eden Saban, bu sistemin kendisinden beklenen faydayı sağlaması için Maliye Bakanlığı' nın yeniden yapılanması gerektiğini ileri sürmektedir⁵⁰⁵. Gerçekten de, idarenin çözüm yolları konusunda katı tutumundan vazgeçmemesi halinde zorunlu idari başvuru sadece mükelleflerin yargıya başvuru sürecini uzatacak, yargının iş yükü konusunda herhangi bir katkısı olmayacaktır.

F. Vergi Afları Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Türk vergi hukukunda vergi affının çoğunlukla vergi yönetimi ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, tahsili gerçekleşmemiş alacakların tahsilinin sağlanması amacı ile uygulandığı; ancak afların etkin vergi denetimi ile desteklenmediği ve sık sayılabilecek aralıklarla gerçekleştirilip mükelleflerde af beklentisine yol açtığı için uzun vadede kendisinden beklenen oranda faydayı sağlayamadığı ileri sürülmektedir⁵⁰⁶.

Araştırmamızın dayanağını oluşturan 2009- 2013 yılları arasında af kanunu olarak kabul edilebilecek 6111 Sayılı Kanun⁵⁰⁷ yürürlüğe girmiştir. Kanunun kapsamına, Kanun' da belirtilen şartları taşıyan tahakkuk eden vergi asılları, cezalar, gecikme faizleri, gecikme zamları alınmıştır. Kanunun İkinci Kısım Birinci Bölümü 'Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler' başlığını taşımakta olup, bu başlık dahi tek başına Kanun' un kabul edilme amacı hakkında fikir vermektedir.

⁵⁰⁴ Ümit Süleyman ÜSTÜN, *age.*, s. 108

⁵⁰⁵ Nihal Saban, *age.*, s. 111

⁵⁰⁶ Recai Dönmez, *age.*, s.254

⁵⁰⁷ 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu' na yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları 2009 yılında 284, 2010 yılında 280 olmasına rağmen 2011 yılında 81' e düşmüştür. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularında da benzer bir durum yaşanmış, 2009 yılında 512, 2010 yılında 409 olan uzlaşma başvuruları 2011 yılında 196 ' ya düşmüştür. Uzlaşma başvurularındaki azalma ile orantılı olarak uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarları ile uzlaşma sonucu ödenecek vergi ve ceza tutarlarında da azalma olmuştur.

Mükelleflerin 2011 yılında uzlaşma yoluna başvuru sayılarındaki azalmayı 6111 Sayılı Kanunun tanıdığı kolaylıklarla açıklamak mümkündür. Vergi affı niteliğinde olan bu Kanun ile mükelleflere vergi ve cezalarını ödemede kolaylıklar sağlandığı ve idare tarafından alacağın belirli kısımlarından vazgeçildiği için mükellefler tarafından tercih edilmiştir.

2012 ve 2013 yıllarında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru sayılarının 2011 yılından önceki yıllarda başvuru sayılarına yakın sayılara ulaştığı görülmektedir. Ankara Vergi Mahkemeleri' nde açılan dava sayılarında da aynı şekilde artış olmuştur. Bu da, af kanunlarının kısa süreli çözüm ürettiğine ilişkin eleştirileri doğrulamaktadır.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Vergi Tahsilatında Etkinlik Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Vergi tahsilatında etkinlikten söz edilebilmesi için, verginin en az masrafla en kısa sürede Devlet hazine aktarılmasının gerçekleşmesi gerekmektedir. Tahsilatta tam etkinlik, mükellefin doğru beyanda bulunması ve vergisini süresinde ödemesi ile gerçekleşmektedir ancak gerçek hayatta bu durum her mükellef için söz konusu

olmamaktadır. Öncelikle, idare vergiyi toplarken mükellefin direnci ile karşılaşmakta bu da sonuçta tahsilat gerçekleşse dahi verginin hazineye geç aktarılmasına neden olmaktadır.

Verginin alacaklısı ve borçlusu durumunda olan vergi idaresi ile mükellefler arasındaki çıkar çatışması, taraflar arasında bir takım uyuşmazlıkların çıkmasına neden olmaktadır. Verginin tarafları arasındaki uyuşmazlıklar, vergi alacağını sürüncemede bırakmakta, verginin tahsilatını geciktirmektedir. Bu nedenle, taraflar arasındaki uyuşmazlıkların en kısa sürede çözülmesi tahsilatta etkinliğin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

Son yıllarda yargının hemen her kolunda iş yükünün çok ağır olduğu ve yargılama sürelerinin oldukça uzun olduğuna ilişkin eleştiriler yapılmaktadır, vergi yargısı da bu eleştirilerden payına düşeni almaktadır. Danıştay' ın vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli olan 3, 4, 7 ve 9. Dairelerinin 2011 ve 2012 yıllarında karara bağladıkları dosyaların ne kadar sürede sonuçlandığına ilişkin verilere ulaşılmıştır. Adalet Bakanlığı' ndan alınan istatistiklere göre, Danıştay 3. Dairesi' ne temyizen incelenmek üzere gelen bir dosyanın görülme süresinin 2011 yılında 483 gün, 2012 yılında ise 534 gün olduğu, bu sürenin 4. Daire' de 2011 yılında 481 gün, 2012 yılında 489 gün, 7. Daire' de 2011 yılında 651 gün, 2012 yılında ise 760 gün, 9. Daire' de ise 2011 yılında ortalama 679 gün, 2012 yılında 580 gün olduğu tespit edilmiştir⁵⁰⁸.

Vergi uyuşmazlığının, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde ortalama bir yılda karara bağlandığı düşünülürse, davanın temyiz talebi ile Danıştay' a gönderilmesi halinde, vergi uyuşmazlığında kararın kesinleşmesinin ortalama 2,5-3 yıl olduğu bilinmektedir. Yapılan istatistikler, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmesi halinde devletin alacağını tahsil etmek için en az iki yıl beklemesi gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır.

⁵⁰⁸ http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/157.pdf,
http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/184.pdf,
http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/157.pdf, 16.07.2014.

6545 sayılı Kanun ile vergi yargısında yapılan değişikliklerin tam anlamıyla uygulanmaya başlaması ile yargılama sürelerinin kısalması hedeflenmektedir. Yeni düzenleme ile vergi mahkemeleri tarafından verilecek kararların tümü temyiz incelemesinden geçmeyeceği, istinaf incelemesi ile kesinleşeceği; bir kısmının ise tüm kanun yollarına kapalı olması nedeniyle kararların kesinleşmesi daha kısa sürede olacaktır ki bu durum da idarenin alacağını tahsil etmek için bekleyeceği sürenin kısalması anlamına gelmektedir.

Tahsilatta etkinliğin sağlanması için her şeyden önce verginin tahsil edilmesi gerekmektedir ancak; vergi uyuşmazlıklarının büyük kısmının idare aleyhine sonuçlandığı, çalışmamızın önceki bölümlerinde sayısal verilerle belirtilmiştir. Bu nedenle, vergi idaresinin tahsilatta etkinliği sağlayabilmesi için öncelikle mükellefle idare arasındaki uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözümü noktasında yapıcı çözümler üretmesi ve uygulaması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmesi halinde, yargı kararının idare lehine sonuçlanması için de idarenin gerekli özeni göstermesi gerekmektedir ki bu da ancak, vergi idaresinin uygulamalarını tebliğ, sirküler gibi yargı organlarını bağlayıcı olmayan mevzuat hükümleri ile değil kanun ve kanuna uygun hazırlanmış tüzük, yönetmelik hükümlerine dayandırması ile mümkün olacaktır.

Tahsilatta etkinliğin, idare lehine sonuçlanan vergi mahkemesi kararları neticesinde sağlandığı ileri sürülebilir, çünkü bu durumda vergi idaresi tahsilat için belli bir süre beklemiş olsa da beklediği süreye göre gecikme zammı ve gecikme faizi tahsil edebilmekte; yargılama gideri ve karşı taraf vekalet ücreti ödemek zorunda kalmadığı gibi idarenin vekille temsil edilmesi halinde bir kısmı Hazine' ye aktarılan vekalet ücreti de tahsil etmektedir.

B. Mükellefin Vergi Ödeme Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Ankara Vergi Mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklar ve karar türlerinin niceliksel olarak tespitine ilişkin çalışmada, 2009 yılında 13340 dosyada karar verildiği bunlardan 5187 tanesinin kabul kararı olduğu, 2010 yılında 15832 dosyada karar verildiği bunlardan 6583 tanesinin kabul kararı olduğu, 2011 yılında 15328 dosyada karar verildiği bunlardan 5738 tanesinin kabul kararı olduğu, 2012 yılında 14516 dosyada karar verildiği bunlardan 6134 tanesinin kabul kararı olduğu, 2013 yılında 14919 dosyada karar verildiği bunlardan 7142 tanesinin kabul kararı olduğu tespit edilmiştir.

Sayısal veriler, vergi mahkemeleri tarafından verilen karar sayıları değişse dahi mükellef lehine verilen kararların toplam kararlar içerisindeki oranının % 50 civarında olduğunda göstermektedir. Karara bağlanan uyuşmazlıklardan kabul kararı verilen kararlar dışındaki uyuşmazlık sayıları içerisinde kısmen kabul kısmen ret kararlarının da belli bir orana sahip olduğu göz önünde bulundurulduğunda idare lehine sonuçlanan uyuşmazlıkların toplam karara bağlanan uyuşmazlık sayısı içerisindeki oranının oldukça düşük olduğu açıktır. Araştırmamızın önceki bölümünde yer verilen sayısal veriler incelendiğinde, uyuşmazlıkların büyük kısmının mükellefler lehine çözümlendiği gerçeğinin yüksek yargı organlarında incelenen uyuşmazlıklar bakımından da değişmediği görülmektedir.

Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ da incelenen uyuşmazlıkların büyük çoğunluğunda itiraz ve temyiz talepleri reddedilerek vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar onanmaktadır. Vergi mahkemesi tarafından verilen kararların büyük kısmının mükellef lehine sonuçlandığı düşünüldüğünde, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlar yargılama neticesinde kaldırılmaktadır. Bu durumun da mükelleflerin vergi aslından ve beraberinde getirdiği ek maliyetlerin tümünden kurtulmaları için iyi bir yol olduğu açıktır.

Mükellefler, haklılıklarına inandıkları konularda yargı yoluna başvurmayı tercih etmektedir. Böylece, idari çözüm yollarından birini tercih etmeleri halinde harcadıkları zamandan daha fazla zaman harcadıkları halde yargılama neticesinde haklarında yapılan tarhiyatların veya kesilen cezaların kaldırılacağından nerdeyse emin olduklarından, yargılama sürelerinin uzun olması mükelleflerin yargı yolunu tercih etmelerini engellememektedir.

Yargılama neticesinde, mükellefler dava açarken harcadıkları yargılama giderlerini ve vekil ile temsil edilmiş iseler karşı taraf vekalet ücretlerini idareden geri alabildikleri için mükelleflerin herhangi bir maliyete katlanmalarına da gerek kalmamaktadır. Bu nedenle, vergi yargısının mükelleflerin vergi ödeme maliyetinin düşmesine olan katkısı bakımından etkin olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

C. İdarenin Vergi Toplama Maliyetinin Düşmesi Ölçütü ile Değerlendirilmesi

İdare için vergi toplama maliyetine ilişkin başlıca ölçüt uyumsuzlukların en kısa sürede ve tabii ki idare lehine sonuçlanmasıdır. Yargılama sürelerinin idari çözüm yollarına göre daha uzun sürmesi ama daha da önemlisi büyük kısmının mükellef lehine sonuçlanması nedeniyle, uyumsuzlukların yargı yolu ile çözümlenmesinin idarenin vergi toplama maliyetinin düşmesi bakımından pek de etkin olmadığı kabul edilmelidir.

Yargı kararlarının mükellef lehine sonuçlanmasının temelinde mükelleflerin haklı olduklarına inandıkları konularda yargı yolunu, diğer konularda idari çözüm yollarını tercih etmeleri bulunmakta ise de, idare ve yargı organlarının tutumlarından kaynaklanan nedenler de göz ardı edilmemelidir.

İdarenin, gerekli düzenlemeleri yönetmelik, tebliğ sirküler düzeyinde yargı organlarını bağlayıcı nitelikte olmayan düzenleyici işlemlerle yapması, mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlem yapması, davaları tüm kanun yolları tükeninceye

kadar devam ettirmesi, açıklamayı gerektiren konularda zamanında düzenleyici işlem yapmaması şeklindeki tutumu yargılama neticesinde kararların idare aleyhine verilmesini etkilediği ileri sürülmektedir. Buna karşılık, mahkemelerin vergi hukukuna diğer hukuk dallarında var olan ilkelerle yaklaşması, bazı konularda hakimlerin peşin hükümlü olması ve idareye nazaran mali açıdan idareye nazaran güçsüz durumda olan mükellefi koruma eğilimde olması da yargı organlarından kaynaklanan nedenler olarak sayılmaktadır⁵⁰⁹.

Vergi idaresinin ve vergi mahkemelerinin yukarıda sayılan tutumlarından uzaklaşmaları halinde, vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümlenmesinin idarenin vergi toplama maliyetinin düşmesi bakımından etkinlik sağlayacağı kabul edilmelidir.

D. Vergi Kaynaklarının Ekonomiye Aktarım ve Hizmete Dönüşüm Sürecinin Hızlanması Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Verginin tahsilatında etkinlik ile kaynakların ekonomiye aktarımı ve hizmete dönüşüm sürecinde etkinliğin sağlanması arasında sıkı bir ilişki vardır. Verginin nihai hedefinin devletin giderlerini karşılamak olduğu gerçeği karşısında, tahsil edilmeyen ya da gerekenden fazla masraf veya zaman harcanarak tahsil edilen verginin hazineye aktarımında kendisinden beklenen faydayı sağlayamayacağı açıktır.

Mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümlenmesinde çoğunlukla mükellefler lehine karar verildiğinden, tahsil edilebilen bir vergiden söz edilemeyeceği gibi devlet, ek masraflarla da karşı karşıya kalmaktadır.

Vergi yargısında çözümlenen uyuşmazlıkların, idari çözüm yollarına nazaran oldukça uzun sürmesi nedeniyle, yargılama neticesinde uyuşmazlıklar idare lehine

⁵⁰⁹ İsmail Engin, Fatih Saraçoğlu, Leman Dönmez, **agm**.

sonuçlansa dahi mahkeme kararına istinaden mükelleften tahsilat yapılması ve bu tahsilatın hazineye aktarımı oldukça uzun bir zaman almaktadır. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözülmesi neticesinde kaynakların ekonomiye aktarımı tahsilat yapılamadığı için çoğunlukla söz konusu olmamaktadır. İdare lehine sonuçlanan uyuşmazlıklar bakımından ise verginin ekonomiye aktarımı ve hizmete dönüşüm sürecine katkı sağlamasının pek de mümkün olmadığı kabul edilmelidir.

E. Yargı Yükünün Azalması Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünün, idari çözüm yollarına kıyasla daha fazla tercih edilen bir yol olduğu istatistiklerle de kanıtlanmaktadır. Mükelleflerin, vergi idaresi ile aralarındaki uyuşmazlıklarda haklılıklarına olan inançları, idari çözüm yolları konusunda vergi idaresinin katı tutumu, hakimlerin çoğunlukla idarenin haksızlığı konusunda peşin hükümlü olmaları mükelleflerin yargı yolunu tercih etmelerinin başlıca nedenleri olarak kabul edilmelidir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda vergi yargısının daha çok tercih edilmesi, yargı yükünü arttırmaktadır. Yargı yükünün artması, vergi uyuşmazlıklarının daha uzun sürede sonuçlanmasına neden olmaktadır.

Yargıdaki iş yükü, yalnızca vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri bakımından değil, üst derece yargı yerleri olan Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay bakımından da söz konusu olmaktadır. Sayısal veriler, Danıştay’ da bir uyuşmazlığın karara bağlanma süresinin ortalama 400 ila 500 gün arasında olduğunu göstermektedir ki bu durum dahi yargı organlarının tümünün çok ciddi iş yükü ile karşı karşıya olduğunu kanıtlamaktadır.

İdari yargıdaki iş yükünün hafifletilmesi amacı ile 6545 sayılı Kanun ile idari yargıdaki yargılama usulünde düzenlemeler yapılmıştır. Vergi yargılamasına ilişkin usul kurallarının, İdari Yargılama Usulü Kanunu’ nda yer alması nedeniyle söz konusu düzenleme vergi yargılama usulüne de değişiklik getirmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarından tutarı düşük olanlara karşı kanun yoluna başvuru yapılması engellenmiş, belirli tutar aralığındakiler için yalnızca istinaf yoluna başvuru imkanı getirilmiştir. 6545 sayılı Kanunun gerekçesinde de, bu durumun Danıştay' ın iş yükünü azaltacağı, asli görevi olan içtihat birliğini sağlama konusunda etkinliğin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Yasal düzenlemelerin yargının iş yükünü azaltması bakımından etkin olup olmayacağı fiilen uygulanmaya başlanması ile zaman içerisinde ortaya çıkacaktır. Yargının iş yükünün azalmasının, yalnızca yasal düzenlemeler ile gerçekleşmesi mümkün değildir şöyle ki, vergi mahkemelerine başvuru sayısı azalmadıkça vergi mahkemelerinin yıl içinde çözmesi gereken uyuşmazlık sayısında veya istinaf yoluna başvuru sayısında azalma olmayacaktır.

Kanun yollarına başvurunun sıkı şartlara bağlanmasının üst yargı yerlerinin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacağı kabul edilmekle birlikte, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının daha etkin şekilde uygulanmasının vergi yargısının iş yükünün azalmasına en az yasal değişiklikler kadar katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

F. Vergi Afları Ölçütü ile Değerlendirilmesi

Vergi afları, idari çözüm yolları içerisinde sayılmamakla birlikte, yasama organının iradesi neticesinde vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesine katkı sağlayan bir kurum olarak ifade edilmektedir.

Araştırmamızın dayanağını oluşturan 2009- 2013 yılları arasında af kanunu olarak kabul edilebilecek 6111 Sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanunun vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümüne etkisi şu şekilde olmuştur: Ankara Vergi Mahkemeleri' ne 2009 yılında 14902, 2010 yılında 17018 dava açılmış olmasına rağmen 2011 yılında 11217 dava açılmıştır. Mükelleflerin Vergi Mahkemeleri' nde açtıkları dava sayılarındaki düşüşü 6111 Sayılı Kanun ile

açıklamak mümkündür. Daha uzun ve masraflı olan yargı yolundan ise Kanun ile tanınan kolaylıklar mükelleflerin tercih nedenini oluşturmaktadır.

2010 yılında Ankara Vergi Mahkemeleri' nde 1 dosyada af kanunlarına göre karar verilmiş, 2011 yılında ise bu sayı 42' ye yükselmiştir. 2010 yılında kabul, feragat gibi nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı kararı sayısı 427 iken, bu sayı 6111 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde kesinleşmemiş veya dava aşamasında bulunan vergi ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmesinin etkisiyle 2871' e yükselmiştir⁵¹⁰.

Af kanunlarının genellikle yargının iş yükünü azaltma amacını da taşıdığı göz önünde bulundurulduğunda 6111 Sayılı Kanun' un açılan ve devam eden davalar bakımından azalma sağladığı görülmektedir.

2012 ve 2013 yıllarında dava açma sayılarının 6111 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki dönemde açılan dava sayılarına yaklaştığı görülmektedir bu durum, af kanunlarına kısa vadeli çözümler ürettikleri yönünde getirilen eleştirileri doğrulamaktadır.

⁵¹⁰ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/Adalet_ist_2010.pdf;
http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2011/adalet_istatistikleri_2011.pdf

SONUÇ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız olarak bireylerden aldığı vergi, çoğu zaman devlet ile bireyi karşı karşıya getirmektedir. Vergi konusunda devlet ile birey arasında çıkar çatışması ortaya çıkmakta, bu çatışmanın çözümü olarak ise verginin alacaklısı ve borçlusu durumunda bulunan tarafların çıkarlarının korunması bakımından orta bir yol bulunması gerekmektedir.

Günümüzde artan kamu harcamalarını finanse etmek için devletin en az masrafla ve en kısa sürede vergi gelirini sağlaması gerekmektedir. Kişilerin ekonomilerine ek külfet getiren verginin en az masrafla ödenmesi de kişiler açısından önem arz etmektedir.

Vergi alacağı konusunda taraflar arasında anlaşmazlık çıkması halinde her iki taraf da ek maliyetlere katlanmak durumunda kalmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, tarafların kendileri için en uygun olan yolu tercih etmeleri için vergi mevzuatımızda bir takım çözüm yolları öngörülmüştür. Türk vergi yargısında uyuşmazlıkların çözüm yolları; idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir.

İdari çözüm yolları olarak kabul edilen hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah kurumları 1961 tarihli Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş, en etkin idari çözüm yolu olarak kabul edilen uzlaşma kurumu ise, Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında getirilen ek düzenleme ile kabul edilmiştir. Elli yılı aşkın süredir hukukumuzda yer alan bu kurumların yeteri kadar etkin olup olmadığı ve etkinliklerinin arttırılması için gereken çözüm önerileri araştırmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Mükelleflerin uzlaşma kurumuna hem haklarında tarhiyat yapılmadan önce hem de tarhiyat yapıldıktan sonra başvurmalarını sağlayacak yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda mevcuttur. 2009- 2013 yıllarında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı' nın yetki alanında gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru

sayıları 300' ü bulmamaktadır; tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından ise başvuru sayısı tarhiyat öncesi uzlaşmaya nazaran biraz daha yüksek olmakla birlikte 400-500 civarındadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru sayılarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya nazaran biraz daha yüksek olduğu tespit edilmiş olsa da başvuru sayılarının uzlaşma kurumunun etkin olmadığını ifade etmek için yeterli olduğu açıktır.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının büyük kısmında uzlaşma sağlandığı, vergi idaresinin vergi asıllarının bir kısmından ve çoğunlukla vergi cezalarının tamamına yakınından vazgeçtiği tespit edilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri bünyesinde oluşturulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarına başvuru sayılarının 2009-2013 yılları arasında ortalama 8000 civarında olduğu tespit edilmiştir.

İdare uzlaşma neticesinde her ne kadar alacağının bir kısmından vazgeçmekte ise de, yargı kararının idare aleyhine olması halinde hem yargılama giderleri bakımından hem de uzun yargılama süresi neticesinde devletin alacağının sürüncemede kalması bakımından değerlendirildiğinde, uzlaşma kurumunun ve genel anlamda idari çözüm yollarının, etkinlik ölçütlerinden vergi tahsilatında etkinliğe olumlu yönde katkı sağladığı açıktır.

Vergi mahkemelerinde görülen davaların büyük kısmının mükellef lehine sonuçlanması ve üst derece yargı yerlerince ilk derece mahkemelerinin verdiği kararların onanması, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi halinde vergi tahsilatında etkinlikten söz edilemeyeceğini göstermektedir.

Sayısal veriler ışığında, tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu mükelleflerin pek tercih etmediği, tarhiyat sonrası uzlaşma bakımından ise mükelleflerin daha çok düşük tutarlı uyuşmazlıklar bakımından uzlaşma yolunu tercih ettiği tespit edilmiştir.

Mükelleflerin haklarında henüz tarhiyat yapılmadan, vergi veya cezayı kabullenip uzlaşma yolunu tercih etmemeleri mükelleflerin vergiye olan direncinin bir yansıması olarak kabul edilmelidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya nazaran daha etkin olan tarhiyat sonrası uzlaşma ise, mükelleflerin düşük tutarlı olduğunu düşündükleri tarhiyatlar bakımından etkin bir yol olarak uygulanmaktadır. Mükellefler, yargı yoluna başvurdıklarında tamamen kurtulma ihtimali olan tarhiyatlar bakımından, daha az zaman harcayarak çözümleyeceklerine inandıkları tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu tercih etmektedirler.

Mükelleflerin vergi ödeme maliyetinin düşmesi ölçütü bakımından değerlendirildiğinde; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için mükelleflerin herhangi bir masrafa katlanmak zorunda olmaması ve yargılama sürecine nazaran daha kısa sürede sonuçlanması hususları dikkate alınarak, mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşmesi açısından idari çözüm yollarının etkin olduğu düşünülebilir ancak; yargı kararlarının çoğunlukla mükellef lehine sonuçlandığı gerçeği karşısında mükellefin yargılama giderlerini geri almasının yanında ödemek zorunda olduğu vergi veya cezanın da tamamından kurtulması söz konusu olmaktadır ki, bu da mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşmesi açısından yargı yollarının daha etkin olduğunu kanıtlamaktadır.

İdarenin vergi toplama maliyetinin düşmesi ölçütü bakımından değerlendirildiğinde; idare için vergi toplama maliyetine ilişkin en önemli ölçüt verginin en az masrafla en kısa sürede toplanması ve hazineye aktarılmasıdır. Bu nedenle, mükelleflerle idare arasında çıkacak uyuşmazlıkların en kısa sürede çözümlenmesi idare açısından önem arz etmektedir. Yargılama sürelerinin idari çözüm yollarına göre daha uzun sürmesi ancak daha da önemlisi büyük kısmının mükellef lehine sonuçlanması nedeniyle, uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümlenmesinin idarenin vergi toplama maliyetinin düşmesi bakımından pek de etkin olmadığı kabul edilmelidir.

Vergi idaresi tarafından uzlaşma dışındaki idari çözüm yollarına yıl içinde kaç başvuru yapıldığı, kaçında çözüm sağlandığı, çözüm sağlanamaması halinde uyuşmazlıkların yargıya intikal edip etmediği ve idare lehine sonuçlanıp sonuçlanmadığı konularında herhangi bir kayıt bulunmamıştır.

Hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah gibi idari çözüm yollarının etkinliği konusunda uzlaşma kurumunda olduğu gibi kesin yargılara varılamasa da; söz konusu idari çözüm yollarının da yeteri kadar etkin olmadığı haklarında sayısal veriler tutulmaması ile de kanıtlanmaktadır.

Ankara ilinde 2009-2013 yılları arasında yapılan uzlaşma başvuruları ve yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanan dosya sayıları incelendiğinde uzlaşmanın etkin bir yol olduğu izlenimi uyanmaktadır ancak; aynı yıllarda Ankara vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarına bakıldığında uzlaşma kurumunun etkinliğinden söz edilmesi mümkün değildir.

İdari çözüm yollarından en etkini olarak kabul edilen uzlaşma kurumu bakımından, uzlaşmaya başvuru sayıları ile açılan dava sayıları karşılaştırıldığında, uzlaşmanın kendisinden beklenen faydayı sağlamadığı görülmektedir. Uzlaşma görüşmelerinde, idarenin cezanın tamamından vergi aslının ise büyük kısmından vazgeçmesine rağmen mükellefler tarafından tercih edilmemesinin nedeni mükelleflerin haklılıklarına olan inancı ve yargılama süreci sonunda, uzlaşmanın sağlanması halinde ödeyecekleri tutarı da ödemeyeceklerine olan inançlarıdır.

Vergi yargısının uyuşmazlıkları çözmek dışındaki en önemli görevinin, vergi uyuşmazlıklarında içtihat birliği oluşturarak vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmak olduğu kabul edildiğinde, yargı organlarının bu görevini yerine getirebilmesi için ağır iş yükü altında ezilmemesi gerekmektedir. Oysa yalnızca Ankara ili açısından bile bir yılda vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı, başvurulmuş uzlaşma sayısının iki katı civarındadır.

Vergi yargısının çok ciddi bir iş yükü ile karşı karşıya olması yalnızca ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri açısından değil, üst yargı yerleri olan Bölge İdare Mahkemeleri ve asıl görevi içtihat birliğini sağlamak olan Danıştay bakımından da söz konusu olmaktadır.

Vergi mahkemelerinde karara bağlanan tüm uyuşmazlıkların Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde tekrar incelenmesi ve verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna da başvurulması neticesinde kararların kesinleşmesi oldukça uzun sürmektedir.

İdari yargıdaki iş yükünün azaltılması ve yargılamaların kısa sürede sonuçlanması amacıyla yürürlüğe giren 6545 sayılı Kanun' un fiilen uygulanması neticesinde yargılama sürelerinin kılacağı ve vergi yargısının da iş yükünün azalacağı öngörülmektedir. Bu bağlamda, vergi yargılaması bakımından düşük tutarlı uyuşmazlıklarda ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olması, istinaf ve temyiz yoluna başvuru sınırlarının belirlenmiş olması ve her uyuşmazlık için temyiz yoluna gidilememesi, kararların kesinleşmesini geciktiren ve çoğunlukla daha önce verilen kararlarda değişiklik yapmayan karar düzeltme yolunun kaldırılması öne çıkan değişiklikler olarak ifade edilmektedir. Yargının iş yükünün azaltılması amacıyla getirilen yasal düzenlemelerin yanı sıra idari çözüm yollarının etkinliğinin artırılması, vergi mahkemelerine başvuru sayısını azaltacağından yasal düzenleme ve yargılama usulünün uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

Yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarında, yargının iş yükünün fazla olması, davaların uzun sürmesi ve çoğunlukla idare aleyhine sonuçlanması idari çözüm yollarının yeterince etkin olmamasının sonucudur.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarının gerçek anlamda etkinliğinin sağlanması halinde; mükellefler herhangi bir harç ödmeden ve uzun yargılama sürelerini beklemelerine gerek kalmadan çözüme ulaşmış olacaklar; idare ise, yargılama sürecinde sürüncemede kalan alacağını daha kısa sürede tahsil edecek ve

çoğunlukla aleyhine sonuçlanan yargılama süreci sonunda ödemek zorunda kaldığı yargılama giderlerini ödemekten kurtulacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının etkinlik ölçütlerinden biri olan vergi afları bakımından değerlendirildiğinde, vergi aflarının uygulandığı dönemlerde uzlaşma başvurularında da dava açma sayılarında da düşüş olduğu ancak; vergi aflarının sona ermesi ile idari ve yargısal yola başvuru sayılarının affın uygulandığı dönemden önceki dönemde yapılan başvuru sayılarına yaklaştığı tespit edilmiştir. Bu durumda, vergi aflarının idari ve yargısal çözüm yollarının etkinliğine herhangi bir katkısı olmadığı yalnızca kısa süreli çözüm ürettiği kabul edilmelidir.

Vergi alacağının her iki tarafı için de aslında daha karlı olan idari çözüm yollarının mükellefler tarafından tercih edilmemesinin nedeni, vergi mahkemelerinde çoğunlukla mükellef lehine karar verilmesi ve bu kararların çoğunlukla üst derece yargı yerleri tarafından onanması, böylece idari çözüm yollarından birini tercih ettiğinde verginin bir kısmını ödemek zorunda kalacak olan mükellefin yargılama sonunda tümünü ödemekten kurtulmasıdır. Vergi idaresi ise, idari çözüm yollarına başvurulduğunda alacağının bir kısmından vazgeçme veya işlemi düzeltme konusunda katı bir tutum sergilemekte, bu nedenle daha kısa sürede ve kesin olarak tahsil edeceği vergiden bir anlamda vazgeçmektedir.

Vergi idaresinin yasal düzenlemeleri kanun yerine normlar hiyerarşisinin daha alt sıralarında bulunan tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlemlerle gerçekleştirmesi ve uygulamalarını bu mevzuat üzerine oturtması, vergi mahkemelerinin kararlarında kabul görmemektedir. Vergi yargısı açısından bağlayıcı olmayan tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlemlere dayanılarak vergi idaresi tarafından idari işlem tesis edilmesi, mükellef lehine yoruma daha yatkın olan vergi mahkemelerinin yargılama sürecinde idare aleyhine karar vermesini kolaylaştırmaktadır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarının etkin hale getirilmesi için, birçok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan

önce idareye başvurmaları zorunlu hale getirilmelidir. Zorunlu idari başvurunun kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için de, idarenin takdir yetkisinin sınırlarının net bir şekilde mevzuatta düzenlenmesi gerekmektedir.

Uygulamada, mükellefler; idari işlemde, mükellefte veya miktarda hata olduğunu düşündükleri konularda dahi dava açma yolunu tercih etmektedirler, bu durumda vergi idaresi işlemi hata düzeltme yoluyla düzeltse dahi yargılama yapılmış olduğundan, idare yargılama giderlerine ve vekalet ücretine mahkum edilmektedir. İdari başvurunun zorunlu olması ve etkin bir şekilde işletilmesi halinde hem mükellefler zaman kaybetmemiş olacak hem de idareye mali bir külfet yüklenmemiş olacaktır. Ayrıca, idari başvurunun zorunlu olması, uygulamada pek fazla işletilmeyen hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah kurumlarının işlerlik kazanmasını sağlayacaktır.

VUK' un Ek 7. maddesi gereğince, mükelleflerin aynı anda hem yargı yoluna hem de uzlaşmaya başvurması mümkün kılınmıştır. Mükelleflerin her iki yola da aynı zamanda başvurması halinde, mahkemenin uzlaşma görüşmelerinin sonucunu beklemesi gerektiğinden, yargılama sürecini uzatma, idarenin tahsilatını geciktirme, mükellef açısından ise uzlaşma görüşmelerinde daha katı bir tutum sergileme şeklinde her iki tarafı da olumsuz etkileyecek durumlar ortaya çıkmaktadır.

İdari başvurunun zorunlu olmasının bir sonucu olarak, mükelleflerin idari çözüm yollarını tüketmeden yargı yoluna başvuramaması yönünde yasal düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu durumda, hem yargıya intikal etmiş ancak uzlaşma görüşmelerinin sonucunun beklenmesi gerektiği için sürüncemede kalmış davalar söz konusu olmayacaktır, hem de mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlıklarda mükellefler hemen yargı yoluna başvuramayacağı için idari çözüm yollarında taraflar daha uzlaşmacı olarak kısa sürede çözüme ulaşmayı tercih edeceklerdir.

Uzlaşma kurumunun daha etkin bir çözüm yolu haline gelmesi için, öncelikle Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşmaya ilişkin hükümlerin daha sağlam zemine

oturtulması, uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin daha ayrıntılı olması gerekmektedir. Uzlaşma konusunda çıkarılacak yönetmeliklerde, uzlaşma görüşmelerinde idarenin takdir yetkisinin sınırları tam olarak belirlenmelidir.

İdari çözüm yollarının etkinliğinin artırılması için, mükellef psikolojisi ve mükelleflerin doğru yönlendirilmesi önem arz etmektedir. Uzlaşma kurumunun vergisini ödeyen mükellef ile ödemeyen mükellef arasında eşitsizliğe neden olduğu, adil bir kurum olmadığı yönünde görüşlerin bertaraf edilerek bu kurumun sakıncalı yönlerinin giderilmeye çalışılması gerekmektedir. Mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi mükellef psikolojisi bakımından önem arz etmekte olup; uzlaşma kurumunun mükellef üzerindeki olumsuz etkilerinin bu şekilde bertaraf edilmesi mümkündür.

Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak döndüğüne ilişkin inancının artması, uyuşmazlık halinde idareyi karşı taraf olarak görmesini engelleyecek ve barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan idari çözüm yollarının etkinliğinin artmasına neden olacaktır.

Uzlaşma görüşmelerinin daha verimli geçmesi için, incelemeyi yapan inceleme elemanının da görüşmelere katılması yerinde olacaktır, nihayetinde inceleme sürecinde mükellef ile birebir iletişim kurmuş olan inceleme elemanı hem mükellef hakkında en doğru bilgiye sahip olan yetkili sıfatını haizdir hem de daha önce karşılaştığı bir yetkili ile uzlaşma görüşmeleri gerçekleştiren mükellef psikolojisi bakımından olumlu bir katkı sağlayacaktır.

İdareyi temsile yetkili avukatların uzlaşma görüşmelerinde yer alması da uzlaşmanın etkinliği açısından önem arz etmektedir. Bu husus, hem uzlaşmanın bir tarafı olan mükellef temsilcisinin görüşmelere katılması mümkün iken diğer taraf olan idarenin temsilcisinin katılmaması bakımından adil olmayan bir görüntü meydana getirmekte, hem de uzlaşmanın sağlanamaması halinde yargılama sürecinde idareyi temsil edecek olan vekilin idareyi daha iyi savunabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Kaldı ki, birçok yasal mevzuat ile avukatlara sulh, arabuluculuk,

hakemlik gibi konularda yetki verilmiş iken bir yönüyle sulh akdi olarak kabul edilen uzlaşma görüşmelerinde idarenin vekil aracılığıyla temsil edilmemesi hususu bir çelişki olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünün etkinliğinin artırılması bakımından getirilen çözüm önerilerine ek olarak, 6545 Sayılı Kanun ile vergi yargısında yapılan değişiklik ile yargının iş yükünün azalacağı ve yargılama sürelerinin kısılacağı düşünülmektedir. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların büyük kısmının istinaf incelemesi neticesinde kesinleşecek olması hem mükellefin vergi ödeme maliyetinin düşmesine hem de idarenin vergi toplama maliyetinin düşmesine katkı sağlayacaktır.

Nihayet, uyuşmazlıkların çözüm yolları olan idari ve yargısal çözüm yolları her ne kadar iki farklı yol olarak görünse de, birbiriyle yakından ilişkilidir şöyle ki; bu çözüm yollarından birinin başarısı diğerini de fazlasıyla etkilemektedir. Bu nedenle, idari çözüm yollarının etkinliğinin sağlanması halinde, yargının iş yükü azalacak ve vergi yargısı içtihat birliği sağlama görevini layıkıyla yerine getirebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitap:

AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi Basım, İstanbul, 2010.

AYGÖRMEZ, Murat, *Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ocak 2010.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

BİNİŞ, Mine, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

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

DÖNMEZ, Recai, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:92, Eskişehir, 1992.

ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2004.

GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.

İŞİK, A. Kadir, KARAYILMAZLAR, Ekrem, ORGAN, İbrahim, İŞİK, Hayriye, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

KARAGÖZOĞLU, H. Fevzi, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Ünal Matbaası, Ankara, 1977.

KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin yayınları, Ankara, 2007.

KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012 .

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

MUTLUER, M. Kamil, **Türkiye’ de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.141/87, Eskişehir, 1975.

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006.

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Eylül 2004.

SABAN, Nihal, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Beta, İstanbul, Ocak 2013.

Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007.

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

YÜCE, Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

Dergi:

ARMAĞAN, Ramazan, “ Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S. 156, Y. Ocak- Haziran 2009, s.199-218

BALKAYA AKÇA, F. Nilgün, “Vergi Maliyeti Üzerine”, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, S.1, Y.1999, s.67- 73

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukuku’ nda Uzlaşma”, **M.Ü.İ.İ.B.F.D.**, Y. 2008, C. XXV, S. 2,s. 309- 337

ÇATALOLUK, Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.20, s.214- 228

ÇETİN, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, C. 14, S.2, Y. 2007, s.171- 187

GERÇEK, Adnan, “Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan “Vergi Aflarının” Değerlendirilmesi ve Öneriler”, *Vergi Dünyası*, S.240, Y. Ağustos 2001, s.144- 150

HACIOSMANOĞLU, M. Çetin, “Vergi Sistemleri Etkinlikleri Yitiriyorlar mı?” *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 191, Y. Temmuz 1997, s.3- 17

KARABACAK, Yakup, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Y. Kasım-Aralık 2013, s. 15- 30

KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 212, Y. Nisan 1999

KAYAÇAĞLAYAN, Metin, “Türk Hukukunda Vergi Yargısı İle İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı”, *Mualla Öncel’ e Armağan*, C.II, Ankara, 2009, s.1282- 1305

KAYNAR BİLGİN, Handan, “ Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 2, Y. 2011, s.260- 261

NADAROĞLU, Halil, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, *Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:234, Eskişehir, 1987, s.3

NAS, Adil, “ Türk Vergi Hukukunda Uzlaşmaya Gidebilme Şartları”, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Sayı 63–64, s.91- 104

NAZALI, Ersin, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 313, Y. Eylül 2007, s.119- 130

NAZALI, Ersin, “Vergi Davasının Niteliği ve Yansımaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sa. 327, Y. Kasım 2008, s.73- 74

ORUÇ, Ramazan, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 348, Y. Ağustos 2010, s. 78-87

ÖZKER, A. Niyazi , “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, S. 4, Y. 2002, s.173

PEHLİVAN, Osman, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 62, Y. Ekim 1986, s.33- 35

RAKICI, Cemil, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 7, S. 14, Y. 2011, s. 345- 362

SARAÇ, Özgür, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, S. 159, Y. Temmuz-Aralık 2010, s.262- 277

SARIASLAN, Osman, “Düzeltilme (Ve Şikayet) Başvurusu İle İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 371, Y. Temmuz 2012, s. 118- 126

SAVAŞAN, Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. VIII, S.1, Y. 2006, s.41- 65

SAVAŞAN, Fatih, ALTUNDEMİR, Mehmet Emin, ULUPINAR, Aziz “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, S. 162, Y. Ocak-Haziran 2012, s.126–144

SİVEREKLİ DEMİRCAN Esra, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S. 21, Y. Temmuz-Aralık 2003, s.97- 116

SUIÇMEZ, Halit, “Verimlilik ve Etkinlik Terimleri: Tarihsel Bakış”, *Mülkiye Dergisi*, C.XXVI, S.234, Mayıs- Haziran 2002, s.169- 182

TAŞKIN, Yasemin, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Psikolojileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54.Seri, Y.2010, s.68- 87

TORTOP BAYRAKTAR, Hande, “Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 358, Y. Haziran 2011, s.116- 123

TUNÇER, Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57-3, s.107-128

ÜNAL, Noyan Alper, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, *Vergi Dünyası*, S. 294, Y. Şubat 2006,s.74- 83

YILMAZ, Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, S. 1-2, Y. 2009, s.321- 351

YÜCE, Mehmet, “Eski Sovyet Birliği Ülkelerinde Mükelleflerin Vergiye Bakışı Üzerine Bir Çalışma”, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, S.31, Y.2006–2007, s.65- 81

YÜKÇÜ, Süleyman, ATAĞAN, Gülşah, “Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Y. 2009, C. 23, S. 4, s. 1

Tez:

BAYDUR, Harun, *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997.

KAHRİMAN, Hamza, *Vergi Tahsilatında Etkinlik*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

MCDONALD, Hayal, *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

MUTLU, Faruk, *Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 1998.

NAS, Adil, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

ŞİMŞEK, Mustafa, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2010.

VARDAL, Z. Burcu, *Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

E-Kaynak:

AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, (Çevrimiçi) www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3984, 02.01.2014.

ALTINEL, Seçkin, GÜNER, Nurgül, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 324, Y. Ağustos 2008, (Erişim), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5080>, 31.12.2014.

CİVAN, Mehmet, KUTLAR, İsmail, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Bir Örnek Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Y. Eylül 2005, (Erişim) www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=38, 01.08.2014.

ÇOLAK, N. İlker, “İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları”, (Erişim) <http://www.ilkercolak.com.tr/idari-uyusmazliklarda-alternatif-cozum-yollari/>, 19.04.2014.

GÜRLER HAZMAN, Gülsüm, AKSU, Yüksel, “Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği”, (Erişim), www.iiid.net/documents/11SAYI_109_126.pdf, 07.12.2013,s.109–125.

HACIGÜL Hasan, KARATAŞ, Veli, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ nda Düzeltme ve Şikayet Yolu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 315, Y. Kasım 2007, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4842>, 09.05.2013

HACIGÜL, Hasan, KARATAŞ, Veli, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ nda Düzeltme ve Şikayet Yolu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 315, Y. Kasım 2007, (Erişim), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4842>, 09.05.2013 .

KARACA, Kazım, “ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, *Yaklaşım*, Y. Mart 2011, (Erişim), <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=219>, 19.07.2012.

KİTİŞ Nahit, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Y. Eylül 1989, S. 97, (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=819>, 14.09.2012

KOÇ, Cevat, “ Vergi hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 107, Y. Temmuz 1990 (Erişim) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=916>, 25.04.2013.

NAZALI, Ersin, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez” Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sa. 331, Y. Mart 2009,(Erişim), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5267>, 31.12.2014.

SAVAŞ, Hasan Hüseyin, “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi*, S. 36, Y. Aralık 2000, (Çevrimiçi) <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>, 13.04.2014.

SAYDAM, Göksel, “Vergilerin Gerçek Maliyeti”, *Kıbrıs Postası*, 29.04.2013, (Çevrimiçi) http://www.kibrispostasi.com/index.php/cat/1/col/167/art/18206/PageName/KIBRIS_POSTASI, 08.03.2014.

SÖNMEZ, Erdal, AYZAZ, Garip, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 198, Y. Şubat 1998, (Erişim) <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1951>, 31.12.2014.

ŞAHİN, Melike Betül, “Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar” *Vergi Sorunları Dergisi*, S.125,s.118, (Erişim) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=433, 18.09.2013.

ŞEKER, Sakıp, “Uzlaşma ve Uzlaşma Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 1991, S. 55, s.3, (Erişim), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=3939>, 02.07.2012.

UGURLU, Senih, “ Katma Değer Vergisinde Matrah”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 41, Y. Ocak 1995, (Erişim), <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=408>, 18.04.2013

