

T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF
YÖNTEMLERİN DEĞERLEMESİ: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Mehmet Hanifi BAKİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA, 2008

T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF
YÖNTEMLERİN DEĞERLEMESİ: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Mehmet Hanifi BAKİ

Danışman: Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA, 2008

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK
(Danışman)

Üye : Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Üye : Yrd. Doç. Dr. Haşim AKÇA

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım. .../.../2007

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Enstitü Müdürü

NOT : Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF
YÖNTEMLERİN DEĞERLEMESİ: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI****Mehmet Hanifi BAKİ****Yüksek Lisans Tezi İşletme Ana Bilim Dalı****Danışman: Doç Dr. Turgut ÇÜRÜK****Haziran 2008, 129 Sayfa**

Vergi, devletin kamusal hizmetlerini idame ettirmek amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, ekonomik birimlerden cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Bu bağlamda vergi alacaklısı olarak devlet, hizmetten yararlananlara daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için, Anayasa ve kanunların öngördüğü ölçüde, toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışmak isterken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri, sorumluları ve ceza muhatapları ise, daha az vergi vererek, harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyeceklerdir. Taraflar arasında çatışan bu iki çıkar, kimi zaman vergi uyuşmazlıklarına sebep olabilmektedir. Vergi borçluları da bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli çözüm yollarına başvurmaktadır. Ancak ortaya çıkan uyuşmazlık karşısında kullanılacak çözüm yollarından kendileri açısından en avantajlısının, çeşitli faktörlerin etkisiyle, seçilememesi, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde birtakım sakıncaları doğurmaktadır. Kullanılan yanlış bir yol, vergi borçluları açısından çeşitli ekonomik zararlara yol açmaktadır. Bu çalışma, öncelikle vergi uyuşmazlığının ne olduğu, ne şekilde doğduğu ve uyuşmazlığın doğumuna neden olan etkenlerin çeşitlerinin neler olduğu hususunda geniş bir literatür çalışması ile başlamıştır. Daha sonra uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması için hangi yolların kullanıldığından bahsedilerek, bunlar arasındaki farklılıklar ve benzerliklerin neler olduğu hususuna değinilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise vergi idaresi ile vergi mahkemelerinden rasgele seçilen örneklerle mükelleflerin hangi yolu kullanmalarının kendileri açısından en avantajlı olacağı karşılaştırmalı olarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlıkları, Çözüm yolları.

ABSTRACT**THE EVALUATION OF THE ALTERNATIVE METHODS IN THE SOLUTIONS
OF TAX DISPUTES: SAMPLE CASE STUDY****Mehmet Hanifi BAKİ****Master Thesis, Department of Business Administration****Supervisor: Assist. Prof. Turgut ÇÜRÜK****June 2008, 129 Pages**

Taxes are the economical values that the state collects compulsorily and gratuitously from economical units, by using its sovereignty power in order to sustain state's public services. In this context, while the state, as the tax demander, purposes to try to maximize the tax amounts that it will collect within the extent of the Constitution and laws allow in order to be able to provide more public services to the beneficiaries of the services; taxpayers, tax responsible and penalty addressees, as the tax debtors, would purpose to maximize their expendable incomes via paying less taxes. Those two adverse interests arising between the parties may sometimes cause tax disputes. For that reason, the taxpayers employ various solutions in order to eliminate those mentioned disputes. However, being not able to choose the most advantageous one for their side among those solutions that will be used against those aroused disputes, with the effects of some factors, causes some kinds of disadvantageousness in the solution of the disputes. A wrong way used causes various economical losses for the taxpayers' side. This study has started with a wide literature review firstly on what the tax dispute is, how the tax dispute arises and what the kinds of the factors, which lead the disputes to be employed, are. Afterwards, mentioning which ways are used in order to eliminate those disputes, there has been referred to the differences and the similarities among them. In the application chapter of the study, it has been tried to confirm which of the ways would be the best alternative for the taxpayers' side, via randomly selected sample cases from tax offices and tax courts.

Key Words: Tax Disputes, Solutions of Tax Disputes

ÖNSÖZ

Vergi uygulamaları sırasında yükümlü ile idare arasında zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıkları çoğu kez uyuşmazlık konusu haline dönüşmekte, bu tür konuların çözümlenmesinde iki tür çözüm yoluna başvurulmaktadır. Yükümlü ya bu yollardan birincisi olan idari çözüm yollarından uzlaşma, düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim gibi yollara başvurarak uyuşmazlığı yargı önüne getirmeden ortadan kaldırmaya çalışmakta, ya ikinci yol olan yargı yoluna doğrudan başvurmakta ya da önce idari yollara başvurup daha sonra buradan istediği sonucu elde edemeyince yargı yoluna gitmektedir. Her ne kadar vergi uyuşmazlıklarının çözümünde taraf olan borçlunun kendi çıkarlarını koruyacak en uygun yöntemi seçeceği varsayılrsa da bu varsayımın geçerliliği; borçlunun, uyuşmazlığın çözümünde kullanılabilecek yöntemler ve özellikle de bu yöntemlerin sunacağı avantajlar hususunda yeterli bilgiye sahip olup olmamasına bağlıdır.

Bu çalışmada öncelikle vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların doğumuna neden olan faktörlerin neler olduğu, daha sonra bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırırken hangi yolların kullanıldığı açıklanmıştır. En son bölümde ise örnek olay çalışmalarıyla, vergi borçluları tarafından kullanılan çözüm yollarının, kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Borçlular, bir vergi uyuşmazlığıyla karşılaştıklarında, genel itibariyle konu ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıklarından, birtakım çıkar gruplarından uyuşmazlığın çözümü hususunda yardım istemekte, bu çıkar grupları da bazı yönlerden yetersiz olması nedeniyle, tam bir analiz yapmadan uyuşmazlığın çözümü noktasında seçilecek yol ile ilgili çeşitli önerilerde bulunmakta, bu önerilerin etkisiyle de, seçilen yolun kendileri açısından en iyi yol olup olmadığını bilmeden, uyuşmazlığın çözümüne gitmekte, seçilen yolun yanlış olması durumunda ise borçlular açısından birtakım fazla maliyet ve emek kaybına yol açmaktadır. Hâlbuki daha geniş kapsamlı bir araştırma yaparak, uyuşmazlığı tüm yönleriyle değerlendirip, tek bir çıkar grubunun etkisi altında kalmadan, kanunda yer alan alternatif çözüm yollarından tamamını göz önünde bulundurup, elde ettiği verilerden hareketle seçim yapmaları kendileri açısından daha avantajlı olacaktır.

Bu çalışmayı gerçekleştirmemde önemli katkıları bulunan değerli hocam Doç Dr. Turgut Çürük'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca bütün öğrenim hayatım boyunca hep yanımda olan ve desteğini hiç eksik etmeyen fedakâr anneme, rahmetli babama, kardeşlerime ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç biliyorum.

Mehmet Hanifi BAKİ

İÇİNDEKİLER

I.BÖLÜM

GİRİŞ

1.1.Araştırma Problemi	2
1.2.Araştırmanın Amacı	3
1.3.Araştırma Metodolojisi.....	3
1.4.Araştırma Planı	4

II. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

2.1. Uyuşmazlık Kavramı.....	6
2.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	7
2.3.Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı	7
2.4. Vergi Uyuşmazlığının Doğumuna Neden Olabilen Etkenler	7
2.4.1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	7
2.4.1.1.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
2.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
2.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	9
2.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	9
2.4.2.Vergi İncelemeleri.....	10
2.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	11
2.4.4.Matrahın Düşük Beyanı.....	12
2.5. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları.....	12
2.6.Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi.....	13
2.6.1.Uzlaşma Kavramı ve Tarihi Gelişimi.....	13
2.6.2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	15
2.6.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	15
2.6.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları.....	16
2.6.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması	16
2.6.3.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	17
2.6.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı	17

2.6.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	17
2.6.3.2.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu.....	18
2.6.3.2.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	18
2.6.3.2.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	18
2.6.3.2.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	19
2.6.3.2.5. Merkezî Uzlaşma Komisyonu.....	19
2.6.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre.....	19
2.6.5. Uzlaşmanın Sonuçları.....	21
2.7.Vergi Uyuşmazlıklarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi	24
2.7.1. İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hataları.....	25
2.7.1.1.Hesap hataları	25
2.7.1.1.1.Matrah Hataları	25
2.7.1.1.2.Vergi Miktarında Hatalar	26
2.7.1.1.3.Mükerrer Vergilendirme	26
2.7.1.2.Vergilendirme Hataları	27
2.7.1.2.1.Yükümlünün Şahsında Hata	27
2.7.1.2.2.Yükümlülükte Hata	27
2.7.1.2.3.Verginin Konusunda Hata	28
2.7.1.2.4.Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata	28
2.7.2.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı.....	28
2.7.2.1.Re'sen Düzeltme	29
2.7.2.2.Başvuru Üzerine Düzeltme	30
2.7.3.Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı.....	30
2.7.4.Düzeltmeye Yetkili Organlar.....	31
2.7.4.1.Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi	31
2.8.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Pişmanlık ve Islah	34
2.8.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Kapsamı.....	34
2.8.2. Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler.....	35
2.8.3.Pişmanlık Ve Islah Müessesesinden Yararlanılamayacak Haller.....	35
2.8.4. Pişmanlık Ve Islah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları.....	36
2.9.Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlemesi.....	36

2.9.1. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı.....	36
2.9.2.Yararlanma Koşulları.....	37
2.9.3. Cezada İndirim Müessesesinde Süreler.....	38
2.9.4.Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları.....	38
2.10.Özet.....	39

III. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YARGI YOLU

3.1.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Yargıda Açılan Vergi Davaları	43
3.1.1.Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği Ve Konusu	43
3.1.1.1.Kapsamı	43
3.1.1.2.Niteliği	44
3.1.1.3.Konusu	45
3.1.1.3.1.Verginin Tarhı.....	46
3.1.1.3.3.Takdir Komisyonu Kararları.....	47
3.1.1.3.4.Verginin Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Alınması	47
3.1.1.3.5.İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler	47
3.1.1.3.6.Ödeme Emri	48
3.1.1.3.7.İhtiyati Tahakkuk	48
3.1.1.3.8.İhtiyati Haciz	48
3.1.1.3.9.Haciz	48
3.1.1.3.10.Tecil İsteğinin Reddi	49
3.1.1.3.11. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Veya Temin Edilememesi ..	49
3.1.1.3.12. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Reddi	50
3.1.2.Vergi Davasında Görev Ve Yetki.....	50
3.1.2.1.Görev	50
3.1.2.2.Yetki	51
3.1.3.Vergi Davasında Taraflar	51
3.1.3.1. Davacı	51
3.1.3.2. Davalı.....	52
3.1.4. Dava Açma Süresi.....	52
3.1.5. Vergi Davasının Açılması.....	54

3.1.5.1. Dava Dilekçesi.....	54
3.1.5.2. Dava Açmanın Etkileri.....	55
3.1.5.3. Dava Dilekçeleri Üzerine İlk İnceleme.....	57
3.1.5.4. Tebliğ ve Cevap.....	58
3.1.6. Yargılama.....	58
3.1.7. Karar.....	60
3.1.8. Vergi Davasının Sonuçları.....	60
3.2. Kanun Yolları.....	62
3.2.1. Olağan Kanun Yolu.....	63
3.2.1.1. İtiraz Yolu.....	63
3.2.1.2. Temyiz Yolu.....	65
3.2.1.2.1. Temyizde Süre.....	65
3.2.1.2.2. Temyiz Başvurunda Bulunabilecek Kişiler.....	65
3.2.1.2.3. Temyiz Nedenleri.....	66
3.2.1.2.4. Temyiz Dilekçesi.....	66
3.2.1.2.5. Temyiz Dilekçesinin İncelenmesi Ve Karara Bağlanması.....	67
3.2.1.3. Kanun Yararına Bozma.....	68
3.2.1.4. Kararın Düzeltilmesi.....	69
3.2.1.4.1. Kararın Düzeltilmesinde Süre.....	69
3.2.1.4.2. Kararın Düzeltilmesi Nedenleri.....	69
3.2.1.4.3. Kararın Düzeltilmesi İsteminin Karara Bağlanması.....	70
3.2.2. Olağan Üstü Kanun Yolu (Yargılamanın Yenilenmesi).....	70
3.2.2.1. Açıklama Ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	72
3.2.2.1.1. Açıklama.....	72
3.2.2.1.2. Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	73
3.3. Özet.....	73

IV. BÖLÜM

UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF YÖNTEMLERİN DEĞERLEMESİ ÜZERİNE ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

4.1. Araştırmanın Yöntemi.....	76
4.1.1. Örnek Olay Yönteminin Seçimi.....	76
4.2. Araştırma Bulguları.....	78

4.2.1.Örnek Olay 1.....	79
4.2.1.1. Genel bilgi.....	79
4.2.1.2.Usule İlişkin İncelemeler.....	79
4.2.1.2.1. Genel Usulsüzlükler.....	79
4.2.1.2.2. Özel Usulsüzlükler.....	79
4.2.1.3.Hesap İncelemeleri.....	80
4.2.1.3.1. Mükellefin Beyanı.....	80
4.2.1.4.Eleştirilen Hususlar.....	81
4.2.1.4.1. Resen Takdir Nedenleri.....	81
4.2.1.4.2. Resen Takdir Verileri.....	81
4.2.1.4.2.1. Eczacılık Sektörü Hakkında Genel Bilgi.....	81
4.2.1.4.2.2. Eczacılık Sektöründeki Iskonto Uygulamaları Hakkında Açıklamalar.....	84
4.2.1.4.2.3. Eczacılık Sektöründe Oluşabilecek Fireye İlişkin Açıklamalar.....	85
4.2.1.4.3. Resen Tespit Edilen Dönem Matrahı.....	86
4.2.1.4.3.1. İlaç Satış Hasılatının Tespiti.....	86
4.2.1.4.3.2. Fiyat Düşmesi Nedeniyle Oluşabilecek Zarar Tutarının Hesaplanması.....	90
4.2.1.5.Yapılacak İşlemler Ve Uygulanacak Ceza.....	91
4.2.1.6.Sonuç.....	92
4.2.2.Örnek olay 2.....	92
4.2.2.1.Genel Bilgi.....	92
4.2.2.2.Usule İlişkin İncelemeler.....	92
4.2.2.2.1.Genel Usulsüzlükler.....	92
4.2.2.2.2.Özel Usulsüzlükler.....	93
4.2.2.3.Hesap İncelemeleri.....	94
4.2.2.4.Eleştirilen Hususlar.....	94
4.2.2.4.1.Resen Takdir Nedeni.....	94
4.2.2.4.2.Resen Takdir Verileri.....	95
4.2.2.4.2.1. Eczacılık Sektörü Hakkında Genel Bilgi.....	95
4.2.2.4.2.2. Satılan Ticari Mal Maliyetinin Hesaplanması.....	96
4.2.2.4.2.3. Gayrisafi Karlılık Oranının Tespit Edilmesi.....	97
4.2.2.4.2.4. Fire Tutarlarının Hesaplanması.....	98

4.2.2.4.2.5. Fiyat Düşmesi Toplam Tutarının Hesaplanması	99
4.2.2.4.2.6. Satış Hasılatının Hesaplanması	99
4.2.2.4.2.7. Satış İndirimi Ve Iskontolarının Hesaplanması.....	100
4.2.2.4.2.8. Olması Gereken Net Satış Hasılatı	100
4.2.2.4.2.9. Belgesiz Satılan Ticari Mallar	101
4.2.2.4.3. Hesaplanan Matrah Farkı Ve Resen Tarhiyata Konu Gelir Vergisi İle Kesilecek Cezalar	101
4.2.2.5. Sonuç	102
4.2.3. Başvurulan Çözüm Yollar	103
4.2.3.1. Mükellef A Açısından Durum.....	103
4.2.3.2. Mükellef B Açısından Durum	105
4.2.4. Sonuç	107
4.2.5. Örnek Olay 3	107
4.2.5.1. Genel Bilgi	108
4.2.5.2. Usul İncelemeleri.....	108
4.2.5.3. Hesap İncelemeleri	108
4.2.5.3.1. Yasal Açıklamalar	108
4.2.5.3.2. Yapılan İnceleme Ve Tespitler.....	110
4.2.5.4. Başvurulan Çözüm Yolları.....	112
4.2.5.5. Sonuç	115
4.3. Bulguların Değerlendirilmesi.....	116

V. BÖLÜM

SONUÇ

5.1. Çalışmanın Literatüre Katkısı	121
5.2. Çalışmanın Kısıtları Ve Karşılaşılan Zorluklar	121
KAYNAKÇA.....	122
ÖZGEÇMİŞ	128
EKLER.....	129

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1.	Tarhiyat Öncesi Ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması.....	23
Tablo 2.2.	İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması.....	41
Tablo 4.1.	2005 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef A).....	80
Tablo 4.2.	2005 Yılı Mal Mevcutları (Mükellef A).....	86
Tablo 4.3.	Gayrisafi İlaç satış karı (Mükellef A).....	87
Tablo 4.4.	Gayri safi Satış Karı Oranı (Mükellef A).....	88
Tablo 4.5.	2005 Yılı Net İlaç Satış Hasılatı (Mükellef A).....	89
Tablo 4.6.	2005 Yılı Olması Gereken Net İlaç Satış Hasılatı (Mükellef A).....	89
Tablo 4.7.	2005 Yılı Hasılat Farkı (Mükellef A).....	90
Tablo 4.8.	Resen Tarhı Gereken tutar (Mükellef A).....	91
Tablo 4.9.	2005 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef B).....	94
Tablo 4.10.	Satılan Malın Maliyeti (Mükellef B).....	97
Tablo 4.11.	Gayri Safi Karlılık Oranı (Mükellef B).....	98
Tablo 4.12.	Fire Tutarı (Mükellef B).....	98
Tablo 4.13.	Hesaplanan Hasılat (Mükellef B).....	99
Tablo 4.14.	Olması Gereken Net Satış Hasılatı (Mükellef B).....	101
Tablo 4.15.	2005 Yılı Belgesiz Satış Hasılatı (Mükellef B).....	101
Tablo 4.16.	Resen Tarhı Gereken Tutar (Mükellef B).....	102
Tablo 4.17.	Uzlaşılın Vergi Tutarları (Mükellef A).....	103
Tablo 4.18.	Mükellef A Açısından Diğer Çözüm Yolları.....	104
Tablo 4.19.	Mükellef B Açısından Diğer Çözüm Yolları.....	105
Tablo 4.20.	Özel Tüketim Vergisi Tutarı.....	112
Tablo 4.21.	Uzlaşma Komisyonunda Talep Edilen Vergi Tutarları.....	116

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1	Araştırmanın Planı.....	5
Şekil 2.1.	Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Çözüm Yolları	13
Şekil 2.2.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	18
Şekil 2.3.	Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi.....	33
Şekil 4.1.	Araştırma Yöntemleri.....	76

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
GTİP	:	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
Md.	:	Madde
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
TSE	:	Türk Standartları Enstitüsü
VEDOP	:	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

I.BÖLÜM

GİRİŞ

Vergiyi kısaca devletin kamusal faaliyetlerini devam ettirmek amacıyla yükümlü kişilere yüklediği ekonomik yük, olarak açıklayabiliriz. Devletin kişilere yüklediği bu ekonomik yükümlülüğün asıl işlevi kamusal hizmetleri sunabilmek için gerekli kaynağın teminidir. Ancak devletin egemenlik gücünü kullanarak ekonomik birimlerden karşılıksız olarak aldığı ekonomik yükler kimi zaman yükümlü ile devleti karşı karşıya getirmektedir. Bu durumda ise vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

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

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

Bu aşamada tarafların önünde iki yol vardır. Bunlardan birincisi uyuşmazlığı idari aşamada çözümlemek, yani uyuşmazlığı düzeltme, uzlaşma, cezada indirim gibi yollarla sonuçlandırmak, diğeri ise yargı yoluna başvurmaktır. Birincisinde eğer ortada vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması durumu söz konusu ise, yapılan hata, düzeltme yoluyla giderilmeye çalışılmaktadır. Ya da söz konusu uyuşmazlık taraflar arasında uzlaşma ya da cezalarda indirim müessesesi kullanılarak giderilmektedir.

İkinci yol; uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesidir. Bu durumda uyuşmazlık, taraflar açısından ayrı ayrı risk ve külfet teşkil etmektedir. Mükellefler, açtıkları davayı

kaybetmeleri durumunda vergi aslı ile cezanın tamamını üstelik de gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalmaktadır. İdare de, dava kendi açısından olumsuz sonuçlandığı takdirde almak istediği vergi aslı ile cezasını alamamaktadır. Ayrıca dava giderlerini de üstlenmektedir

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

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

1.1.Araştırma Problemi

Birçok vergi türü için, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla vergiyi ödemekle yükümlü hale gelen ekonomik birimler ödeyeceği vergi miktarını vergi idarelerine vermiş oldukları beyannamelerde gösterirler. Bu uygulamaya beyan esasına dayalı tarh denilmektedir. Beyan esasında, vergi matrahı, vergi mükellefi olan kişi tarafından saptanmaktadır. Beyan edilen matrahın da gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da vergi denetimleriyle kontrol altında tutulmaya çalışılmaktadır. Ancak bu denetimler sonucu kimi zaman matrah farkından ileri gelen çeşitli uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Meydana gelen bu uyuşmazlıkların çeşitli çözüm yolları bulunmaktadır. Mükellefler açısından asıl olan bu çözüm yollarından kendileri için en avantajlı olanı seçebilmektir.

Mükelleflerin çoğunlukla vergi ile ilgili düzenlemelere hakim olmamaları ve özellikle de vergiye ilişkin işlemlerinin meslek mensuplarınca yürütülmesi nedeni ile oluşacak vergi uyuşmazlıkları ile ilgili en uygun yöntemin ne olacağı hususunda yeterli bilgi birikimine sahip olmaları zordur. Bu nedenle, muhtemel uyuşmazlıkların çözüm alternatiflerinden en uygununun seçiminde yönlendirici olan kişiler; meslek mensupları (muhasebeci veya vergi danışmanları) ile müvekkillerini mahkemede temsile yetkili

olan avukatlardır. Ancak meslek mensuplarının, uyuşmazlıkların yargı yolunda çözümlenmesi ile ilgili yaklaşımları, mükelleflerini yargıda temsil edememeleri ve çoğunlukla hukukçu olmamaları gibi nedenler, bu yola başvuruda çekimser olmalarını ihtimal dahilinde tutmaktadır. Avukatların ise genel olarak tali alan olarak gördükleri özel uzmanlık gerektiren vergi hukukunda idari çözüm yöntemleri ve bu yöntemler hususundaki bilgi birikimlerinin de sınırlı olması muhtemeldir. Ayrıca idari aşamada çözümde etkin olacak, mükellefi temsil yetkisi olan meslek mensuplarının idari çözüm yolunu tercih etmeleri; dava sürecinde mükellefleri temsil yetkisi olan avukatların ise yargı yolunu tercih etmeleri bu grupların ekonomik beklentileri açısından da önemlidir. Bu ise uyuşmazlıklarda mükellef açısından en uygun yöntemin seçilmesi sürecini etkilemesi muhtemeldir. Her ne kadar vergi uyuşmazlıklarında taraf olan borçlunun bu uyuşmazlıkları çözümde kendi çıkarlarına en uygun olan alternatifi seçmesi beklenirse de, bu beklentinin gerçekleşmesinde yukarıda değinilen faktörlerin ne derecede etkili olduğu, diğer bir ifade ile “vergi yükümlüsü vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kendi çıkarlarına en uygun yöntemi seçip seçmediği” cevaplanması gereken önemli bir soru ve sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.2.Araştırmanın Amacı

Türkiye’de mevcut vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel itibariyle uzlaşma yolu tercih edilmektedir (Kutlar, 2005:36). Uzlaşma mükellefler açısından kimi zaman en avantajlı yol iken bazen de ekonomik açıdan çeşitli kayıplara yol açabilmektedirler. Bir diğer çözüm yolu olan yargı yolu hakkında, muhtemelen uzlaşma müessesesine nispeten yeterli bilgiye sahip olunmaması nedeni ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bu yola pek başvurulmamaktadır. Hâlbuki 1993- 1997 yılları arasında vergi mahkemelerinde açılan davaların ortalama % 79’ u mükellefler lehine sonuçlanmıştır. (Kızılot, 2006:94) Bu çalışmanın amacı, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mevcut yöntemleri detaylı olarak analiz ederek vergi borçlusunun, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kendi çıkarlarına en uygun yöntemi seçip seçmediklerini fiili uygulamalardan alınan örnek olaylarla ortaya koymaktır.

1.3.Araştırma Metodolojisi

Bu çalışmada örnek olay (case study) yöntemi uygulanacaktır. Örnek olay yöntemi, güncel bir olguyu kendi yaşam çerçevesi içinde çalışan, olgu ve içinde bulunduğu içerik arasındaki sınırların kesin hatlarıyla belirgin olmadığı ve birden fazla

kanıt veya veri kaynağının mevcut olduğu durumlarda kullanılan görgül bir araştırma yöntemidir (Yin, 1984:13). Araştırma yöntemi olarak örnek olay çalışmasının seçilmesinin nedeni, uyuşmazlığın çözümünde kullanılan yolların seçimine etki eden faktörlerin nedenlerinin araştırılarak, bulunan veriler neticesinde en uygun çözüm yolunun saptanmasına yardımcı olunmaya çalışılmasıdır.

1.4.Araştırma Planı

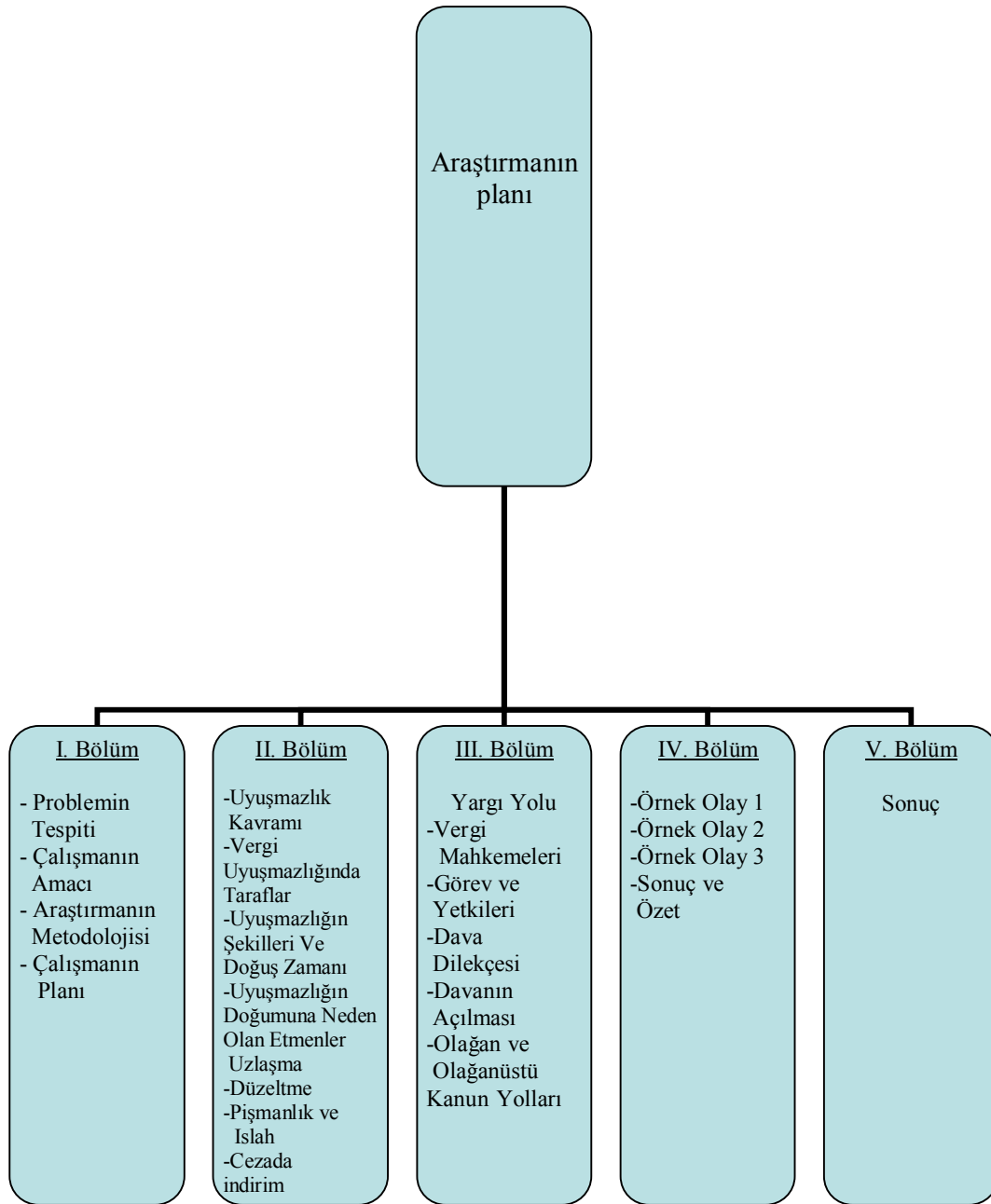
Toplam altı bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde problemin tespiti, çalışmanın amacı, araştırmanın metodolojisi ve çalışmanın planı açıklanmıştır.

İkinci bölümde, uyuşmazlık kavramının tanımı, uyuşmazlığın doğumuna neden olan etmenler ile uyuşmazlıkta tarafların kimler olduğu ve idari çözüm yollarından düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ile uzlaşma konuları açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ikinci yol olan yargı yolundan bahsedilecek, vergi mahkemelerinin özellikleri, görev ve yetkileri, dava dilekçesi, davanın açılması, olağan ve olağanüstü kanun yolları gibi konulara değinilecektir.

Dördüncü bölümde ise kullanılan kanun yollarının mükellefler açısından en avantajlı yol olup olmadığı hususunda örnek olay çalışmalarına yer verilecektir.

Beşinci bölümde ise, yapılan çalışmanın ve uygulamanın özeti verilip, çalışmanın kısıtları ile literatüre katkısından bahsedilecektir. Araştırma planını şekil 1.1’de gösterecek olursak:



Şekil 1.1 Araştırmanın Planı

II. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

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

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

2.1. Uyuşmazlık Kavramı

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

Vergi uyumsuzluğu, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıklar vergi borçlusu ile alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve benzeri uygulamalardan ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve diğerleri, 2007: 225). Tarh aşamasına ilişkin uyumsuzluklar matrahın belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet ve

istisna hükümlerinin uygulanması, tahsil aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar ise teminat istenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulaması, ödeme emri, tecil ve terkin taleplerinin reddi şeklinde sıralanabilir (Karakoç, 2007:22).

2.2. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

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

2.3. Vergi Uyuşmazlığının Şekilleri ve Doğuş Zamanı

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

2.4. Vergi Uyuşmazlığının Doğumuna Neden Olabilen Etkenler

2.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

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

Aşağıda uyuşmazlık konusu olan bu durumlar ayrı ayrı açıklanmıştır:

2.4.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

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

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

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

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

2.4.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

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

- **Konunun imkânsız olması:** Verginin konusunu teşkil eden iktisadi unsurun uygulanabilirliğinin mümkün olması gerekir. Örneğin özel kanunlarda muaf olmuş bir derneğe genel kanunlardaki hükme dayanılarak vergi salınması.
- **Konunun kanuna aykırı olması:** Verginin konusunun Anayasa ve diğer kanunlara da aykırı olması işlemin sakat olması sonucunu doğurur.
- **Sebeple konu arasında kanunun öngördüğü nedensellik bağının yokluğu:** İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında sıkı bir bağlantı vardır (Gözler, 2007:139). Bu bakımdan vergilendirme işlemi açısından bu nedensellik bağının bulunmaması vergilendirme işlemini konu bakımından hukuka aykırı hale getirir. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe benzer vergi konularının kanun kapsamına alınması doğru değildir (Erginay, 1998: 52).

2.4.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler icrai nitelik taşıyınca kadar, kanunlarda belirtilen uyulması gereken yol, usul, hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir (Kızılot, 2006:49). Verginin kanuniliği ilkesi gereği idare vergilendirme ile ilgili işlemleri tesis ederken kanunda bulunan usul hükümlerini uygulaması gerekir. Aksi halde yapılan işlemde sakatlık meydana gelir. Örneğin Danıştay on birinci dairesi E:1998/1890 K:2000/29 sayılı kararıyla işyerinde bulunan fakat vergi yükümlüsünün çalışanı olmayan bir kişiye yapılan tebligatın usul hükümleri uyarınca hukuka uygun olmadığı kanaatine vararak vergi dairesinin yapmış olduğu işlemin terkinin yönünden vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı onayarak temyiz istemini reddetmiştir.

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

2.4.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebeple Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılık nedenlerinden bir tanesi de sebep unsurudur. Sebeple, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir. Bu etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi

yapabilmesi için o işlemi yapmaya yetkili olması yetmez ayrıca onu yapmaya bir sebebi de olmalıdır (Gözler, 2007:136).

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

2.4.2.Vergi İncelemeleri

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

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

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

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

Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra mükellef bu durumun vergilendirme sürecinden geçerek tahsil aşamasına gelmesine mani olacak eylemde bulunabilir. İşte yoklama müessesesi bu eylemleri ortaya çıkarmak amacıyla kullanılır. Örneğin nakil araçlarının geçtiği yollarda durdurma yapılarak taşıdığı yükün irsaliyesinin ya da faturasının olup olmadığını sorgulamak. Öte yandan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla inceleme

elemanları tarafından defter ve belgeler üzerinde çeşitli incelemelerde bulunulabilir. Örneğin rast gele alıcılar hesabında kayıtlı bulunan bir alıcının önce inceleme yapılan firmadaki kayıtlarına, yapılan satışlara, irsaliyede gönderilen mallara bakılmakta; daha sonra da elde edilen bilgilerle alıcı aranarak kendi adına yapmış olduğu kayıtlar karşılaştırılmaktadır. Böylelikle yapılan satışların düşük beyan edilip edilmediği ortaya çıkmaktadır.

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

2.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

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

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

Hesap hataları VUK madde 117’ de belirtildiği üzere şunlardan oluşmaktadır:

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

Vergilendirme hatalarına ise VUK madde 118’ de yer verilmiştir. Buna göre:

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

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

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

2.4.4. Matrahın Düşük Beyanı

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

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

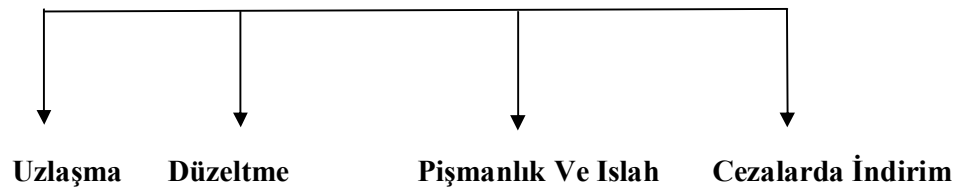
2.5. Vergi Uyumsuzluklarında İdari Çözüm Yolları

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamalarından kaynaklanan çeşitli uyumsuzlukların meydana geldiğini bir önceki bölümde belirtilmişti. Bununla birlikte verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket ederek vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları, buna karşılık mükelleflerin ise daha az vergi verme ya da hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmeleri vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Arslan, 2006:279). Bu sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir.

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

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

İdari çözüm yollarını şekil 2.1' de gösterecek olursak:



Şekil 2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Çözüm Yolları

2.6.Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi

2.6.1.Uzlaşma Kavramı ve Tarihi Gelişimi

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

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

Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Gerçekten eski vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlığın kesin çözümü ortalama beş ile altı yılı bulmaktaydı. Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödeme durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2006:170).

Öte yandan idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür idari sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu feragatten vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan, gerçek anlamda ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp, idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşü ağırlık kazanmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2006:171).

Uzlaşma konusunda ortaya konulmuş bu olumlu düşüncelere ve dünya ülkelerinde yaygın bir uygulama alanı bulmasına karşılık uzlaşma hakkında bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bu konuda uzlaşmanın, uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi veya ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun da anayasa da yer almış olan vergilerde eşitlik ilkesine aykırı olduğu, vergi ve cezanın bir kısmının anlaşma ile ortada kaldırılması dolayısıyla vergilerin kanunilik ilkesinin uygulamasını engellediği ve cezaların bir tür idari sözleşme ile kaldırılmasının vergi cezalarını idari yaptırım haline getirdiği gibi

nedenlerle eleştirilme konusu yapılmıştır. Bu tür eleştirilere rağmen uzlaşma yukarıda belirtildiği gibi dünyanın birçok ülkesinde geniş bir şekilde uygulama alanı bulabilmiştir (Mutluer, 2006:331).

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

2.6.2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

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

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

2.6.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

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

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

2.6.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

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

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

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu vergi dairesi başkan veya vekil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya vergi denetmenlerinden oluşur.

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

2.6.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması

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

katılamayan üyelerin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra yükümlünün herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Mad. 14).

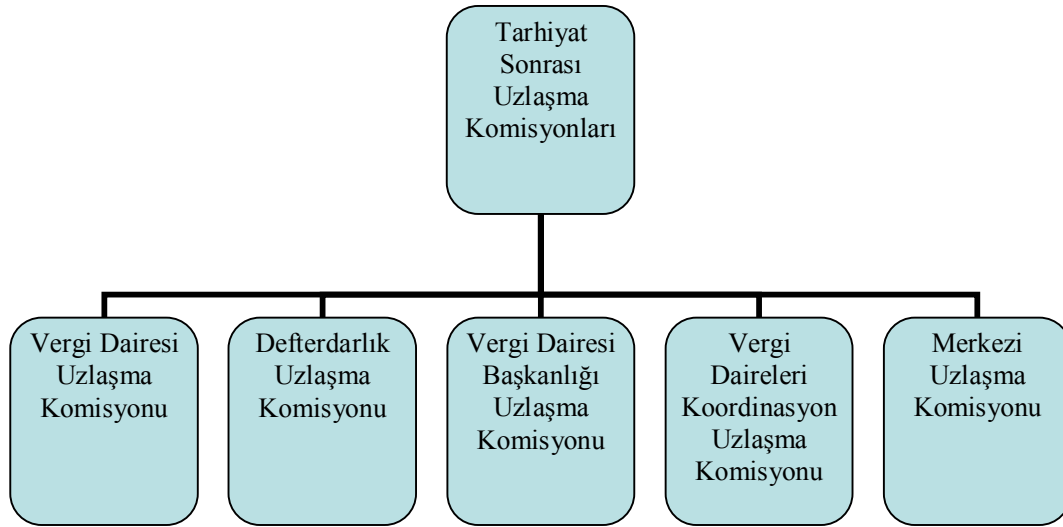
2.6.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

2.6.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı

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

2.6.3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat sonrası uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına verilmiştir. Ancak buradaki uzlaşma komisyonları tarhiyat öncesi uzlaşmada kurulan komisyonlardan farklı yapıda oluşturulmuştur. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Bu komisyonları şekil 3.2'de gösterecek olursak:



Şekil 2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

2.6.3.2.1. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

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

2.6.3.2.2. Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

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

2.6.3.2.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

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

2.6.3.2.4. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

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

2.6.3.2.5. Merkezî Uzlaşma Komisyonu

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

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

2.6.4. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre

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

Mükellef bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde, nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunulması mümkündür. Mükellef bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise, uzlaşmaya davet yazısı posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebliğ edilebilir. Uzlaşma davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunulabileceği

mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz (Kızılot, 2006:241-242).

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ise, mükellef ya da ceza muhatabı tarafından bizzat veya resmi vekili tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yapılır. Resen tarhiyatta, ilgili vergi dairesi, aynı süre içinde mükellefi ya da ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşma için saptanan günde usulüne uygun uzlaşma talepleri taraflar arasında müzakere edilerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılır. Uzlaşma vaki olmuşsa durum bir tutanakla saptanarak tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve bir nüshası da üç gün içerisinde vergi dairesine gönderilir.

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

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

2.6.5. Uzlaşmanın Sonuçları

Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmanın idare ve mükellefler açısından çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada; uzlaşmaya varıldığı takdirde, vergi dairesi, inceleme raporunda takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden veya yeniden inceleme yaparak tarh ve ceza kesme işlemleri yoluna gidemez (Candan, 2006:364). Mükellefler açısından üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılmaz ve hiçbir makama şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşmaya varılamaması durumunda ise inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır (Kızılot, 2006:246-247).

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

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

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

Sonuç olarak, ülkemizde 2001 yılındaki uzlaşma başvurularının % 82'sinin uzlaşma ile sonuçlandığı görülmektedir. Yani uzlaşma talebi ile yapılan başvuruların %82'si yargı yoluna gitmeden idare ile mükellef arasında karşılıklı diyalogla çözülmektedir. Bu da uzlaşma müessesesinin ülkemizde başarı ile uygulandığını göstermektedir. Ayrıca uzlaşmaya konu olan rapor sayı bakımından, tarhiyat sonrası

uzlaşma talebi 87.823 olarak görülürken, tarhiyat öncesi uzlaşma talebi 15.989 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2.1. Tarhiyat Öncesi Ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması

Uzlaşma konuları	Tarhiyat öncesi uzlaşma	Tarhiyat sonrası uzlaşma
VUK'a tabi olan ikmalen, resen ve idarece tarh edilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar ve cezalar hakkında uzlaşma	Sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda uzlaşılabilir.	Uzlaşılabilir.
VUK 359 ve 360. Maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyaına sebep olunan vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma	Uzlaşamaz.	Uzlaşamaz.
Usulsüzlük cezalarında uzlaşma	İnceleme raporları ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	Uzlaşmaz, ancak VUK 336. Madde uyarınca yapılacak kıyaslamada vergi ziyaından fazla olan usulsüzlük cezası varsa uzlaşılabilir.
Özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma	İnceleme raporları ile önerilen cezalarda uzlaşılabilir.	Uzlaşmaz.
Vergi aslına uygulanan gecikme faizlerinde uzlaşma	Vergi aslı ile ve ona bağlı olarak uzlaşılabilir.	Vergi aslı ile ve ona bağlı olarak uzlaşılabilir.
Uzlaşma talebinde bulunmaya hakkı olanlar	Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar, mirasçılarda her muris hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.	Noter belgeli vekili, tüzel kişi, küçük kısıtlı, vakıf ve cemaatler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilcileri. Adi ortaklıklarda tüm ortaklar, mirasçılarda her muris hissesi nispetinde uzlaşma talep edebilir.
Uzlaşma talebinde bulunma şekli	Mükellef talebinin inceleme tutanağına yazılması ayrıca mükellef ya da temsilcisinin yazılı başvurusu veya okuma yazma bilmeyen mükellefin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basarak onaylaması ile.	Mükellef veya temsilcisinin yazılı veya sözlü başvurusu üzerine.
Uzlaşmaya davet	İnceleme elemanınca davet edilebilir	Davet söz konusu değildir.
Uzlaşmayı talep süresi	İncelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman. Harici bilgilere dayanılarak mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde inceleme elemanlarınca yapılacak incelemeye davet hallerinde, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde. İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.	Vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. Bu süre içinde dava açılmış olsa da öncelikle uzlaşma yapılır.
Uzlaşma talebinin tapılacağı makam	İnceleme yapan elemana veya onun bağlı bulunduğu elemana ekip veya grup başkanlığına yapılır. Uzlaşma isteği inceleme tutanağına geçirilmişse gerek yoktur.	Kural olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan yetkili uzlaşma komisyonudur.

Kaynak: Kızılot, 2006:277

2.7.Vergi Uyuşmazlıklarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi

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

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

Vergi hatalarının düzeltilmesi bir yandan vergi borcunu diğer yandan vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran idari bir yoldur. Düzeltme işleminin vergi hukukunda önemli bir işlevi daha vardır ki o da uyuşmazlıkların yargı organına ulaşmadan önce idari aşamada çözümlenmesine yardımcı olmasıdır (Kırbaş, 2006:176-177). Vergi hatalarının düzeltilmesi yargı yolunu kapamadığından öncelikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır (Kırbaş, 2006:177).

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

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre vergi mahkemesi bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde bu hatalar, yargı kararı kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla giderilebilir. Ancak bu

gibi durumlarda düzeltmenin yapılabilmesi için hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir.

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

2.7.1. İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hataları

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

2.7.1.1.Hesap Hataları

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

2.7.1.1.1.Matrah Hataları

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

diğer matrah hatalarıyla karıştırılmamaları gerekmektedir (Öncel ve diğerleri, 2006:178).

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

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

2.7.1.1.2.Vergi Miktarında Hatalar

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması yukarıda değinilen belgelerde verginin eksik ya da fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır. Örneğin dilim usulünün uygulandığı bir vergi türünde bu usule riayet edilmeksizin verginin tarh edilmesi vergi oranında yanlışlık sonucunu doğurur ve miktarda hataya sebep olur. Ya da motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerinde yasada kabul edilen tarifelerin uygulanmaması ya da yanlış uygulanması yine miktar hatasıdır.

2.7.1.1.3.Mükerrer Vergilendirme

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

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

2.7.1.2.Vergilendirme Hataları

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

2.7.1.2.1.Yükümlünün Şahsında Hata

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

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

2.7.1.2.2.Yükümlülükte Hata

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

vakıftan açık olarak belli bir verginin istenmesi yükümlülükte hataya örnek olarak gösterilebilir.

2.7.1.2.3.Verginin Konusunda Hata

Açıkça verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen gelir,servet,değer,belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasıdır (VUKm118/3). Burada vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanlış olduğunu gösteren bir işlemi söz konusudur. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmışsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir (Kaneti, 1989:155). Örneğin vergiden istisna edilmiş bir gayrimenkul sermaye iradından vergi istenmesi mevzuda hataya örnek olarak gösterilebilir.

2.7.1.2.4.Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin 4. bendinde yer alan tanımlamaya göre, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, “ aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” Örneğin daha önceki şekline göre götürü, 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeye göre de, basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır (Özdemir, 1983:75).

2.7.2.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı

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

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

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

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

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

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

2.7.2.1.Re'sen Düzeltme

Bir vergi hatasının re'sen düzeltilebilmesi için, vergi hatasının tereddüde meydan bırakmayacak şekilde açık ve mutlak olması gereklidir (Öncel ve diğerleri, 2006:182).

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

- İlgili memurun hatayı bulması ya da görmesi ile
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile

- Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması ile görülmektedir.

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

2.7.2.2.Başvuru Üzerine Düzeltme

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

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

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

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

2.7.3.Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zaman aşımı, niteliği itibarıyla hak düşürücüdür. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve artık düzeltilmez.

Beş yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme süresi de vardır. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- İhbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.(VUK md.126). Bu durumda zamanaşımı fiilen uzatılmış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır (Kızılot, 1999:7).

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

2.7.4.Düzeltemeye Yetkili Organlar

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

2.7.4.1.Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltme başvurusuna rağmen düzeltilmesi mümkün olmayabilir. Veya idarece re'sen düzeltme yetkisi vergi yükümlüsünün aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanılabilir. Bu durumda, vergi yükümlüsü hakkını, ancak yargı yoluna başvurarak, yani dava açarak arayabilir. Yargı yoluna başvurulması, düzeltme talebinde bulunulup bulunulmamasına, idarenin re'sen düzeltme yetkisinin kullanılmasının sonucuna, düzeltme talebinin yapıldığı zamana bağlı olarak farklılık göstermektedir (Candan, 2006:243). Bu bakımdan vergi hataları ile ilgili olarak açılacak davaları dört başlık altında incelemek mümkündür.

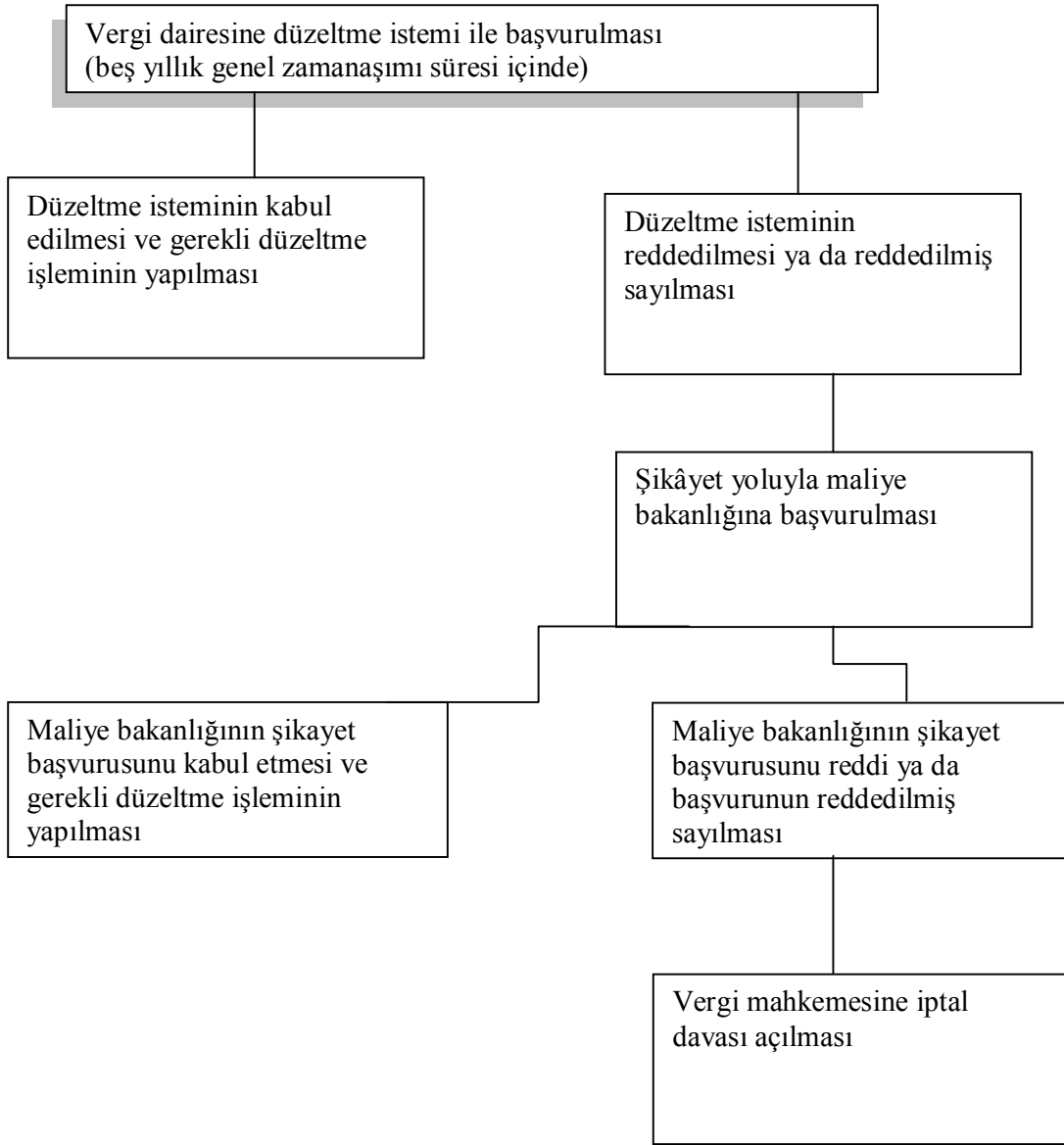
- **Doğrudan dava açılması:** Tebliğ edilen vergilendirme işleminde vergi hatası bulunması halinde düzeltme yoluna başvurmadan dava açma süresi içinde hatalı olduğunu iddia ettiği vergilendirme işlemine karşı doğrudan dava açılmasıdır
-
- **Re'sen düzeltmeye karşı dava açılması:** İdarenin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde re'sen düzelttiği vergi hatası dolayısıyla vergi yükümlüsü aleyhine sonuç

doğması üzerine, yapılan işlemin kanuna aykırı görülmesi üzerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir (Candan, 2006:243).

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

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

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemi şematik olarak şekil 3.2'de gösterilmiştir:



Şekil 2.3. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemi

Kaynak: Kızılot, 2006:132

2.8.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Pişmanlık ve İslah

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

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile başvurulmak suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi (Yaşın, 2007:96-97).

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi ile mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmektedir.

2.8.1. Pişmanlık Ve İslah Müessesesinin Kapsamı

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

Örneğin, bir mükellefin defterlerini tutmaması veya kayıt ve belgelerinin sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olmaması durumunda, durumu pişmanlıkla vergi

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

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

- Haber verme tarihinden önce bir üçüncü kişi tarafından ihbar yapılmamış olması
- Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olması
- Pişmanlık dilekçesini verdikten sonra hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmiş olması
- Eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması
- Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekir.

2.8.2. Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler

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

2.8.3. Pişmanlık Ve Islah Müessesesinden Yararlanılamayacak Haller

- Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya beyannamede matraha ilişkin bilgilerin olmaması

- Beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi veya pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması halinde pişmanlık talebi kabul edilmez (Yaşın, 2007:97-98).

2.8.4. Pişmanlık Ve Islah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları

Vergi beyannamelerini süresinde vermek esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının resen takdiri yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek oluşuna hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, uyuşmazlık yargı mercilerine intikal ettirilmekte ve mükellefler yıllarca bu uyuşmazlıkla uğraşmaktadır. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilen bir müessesedir. Ayrıca emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önüne geçer, iyi niyetli mükellefleri korur ve takdir komisyonlarının yükünü azaltır (Kızılot, 2006:200-201).

2.9.Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi Yoluyla Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi ile getirilen cezalarda indirim müessesesi ile adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, dava konusu yapmaksızın, kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve vergi farklarını kapsayan bu uygulamaya, daha sonra yapılan 74 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilmiştir (Kızılot, 2006:149).

2.9.1. Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı

Cezada indirim müessesesinin uygulanmasında 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yapılan değişiklikte, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, bunların yerine vergi ziyai cezası getirilmiş, buna bağlı olarak da cezada indirimden yalnızca

vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yararlandırılması öngörülmüştür (Erdem, 1998:76).

2.9.2.Yararlanma Koşulları

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

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilmektedir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda açıklanan süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezalarda indirim müessesesinden yararlanamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre indirim talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve cezada indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu değildir. Sadece vergi idaresi tarafından kesilen cezalarda indirim uygulanmaktadır. Örnek olarak, mükellef (A) adına 100 YTL vergi ve ayrıca da 100 YTL vergi ziyai cezası tarh ve tebliğ edildiği varsayıldığında indirim mekanizması aşağıdaki şekilde işleyecektir. Mükellefe tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde VUK'un 376. madde hükmü çerçevesinde ceza indirimi talep edildiği varsayılmıştır. Bu durumda mükellefin talebine uygun olarak ilgili idare vergi aslını aynen kabul ederek, vergi ziyai cezasını ise 100 YTL'den 50 YTL'ye indirmiştir. Burada vergi aslı aynen 100 YTL, ceza ise 150 YTL olarak toplam 250 YTL ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içerisinde alacaklı vergi dairesine ödenmelidir.

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

2.9.3. Cezada İndirim Müessesesinde Süreler

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

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

2.9.4.Cezada İndirim Müessesesinin Uygulanmasının Taraflar Açısından Sonuçları

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

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

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

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

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

Cezada indirim yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesinin, idare açısından ortaya çıkardığı diğer bir sonuç da, bu uygulamanın, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır. Mükellefin uyuşmazlığa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve sonucunda da haklı çıkması, yani davayı kazanması durumunda, idarenin bu vergi ve gecikme faizi ile cezayı tahsil edememesi de söz konusu olabilecektir. Aynı durum, herhangi bir af yasasının çıkması nedeniyle, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının ödenmemesi şeklinde de idare aleyhine bir sonuç doğurabilir. Böylelikle, idarenin, indirimli ödeme uygulamasıyla; belki de ilerde hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olmaktadır (Kızılot, 2006:167).

2.10. Özet

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

Bu amaçla vergi idaresi ile mükellefler arasında kimi zamanlarda çeşitli anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların ortaya çıkmasında ise temel

faktör, ya idarenin tesis ettiği hukuka aykırı işlemler ya da idarenin denetimler esnasında mükelleflerin matrahı düşük beyan etmesi ya da hiç beyan etmemesi gibi nedenlerle yaptığı tarhiyatlardır.

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

Bu bölümde vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan taraflar arasında nasıl çözüme kavuşturulacağına dair yolların neler olduğuna değinilmiştir.

Bu yolların şüphesiz en çok kullanılanı ise uzlaşma müessesesidir. Bu yolda idare ile mükellef karşılıklı masaya oturmakta, bir nevi idare açısından en yüksek verginin alınması için, mükellef açısından ise en az verginin ödenmesi için pazarlık yapılmakta anlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma vaki olmakta, taraflar yükümlülüklerini yerine getirmekte, mükellef açısından ise artık yargı yoluna başvuru ortadan kalkmaktadır. Aynı durum vergi idaresi için de geçerlidir. Yani uzlaşılan dönem hakkında yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi salınamaz. Anlaşma sağlanmadığı takdirde ise mükellef zamanı içerisinde idare aleyhine vergi davası açabilmektedir. Ancak burada unutulmaması gereken bir şey vardır ki; uzlaşmanın her ne kadar mükellefler açısından en fazla tercih edilen yol olması aşikârsa da bu yol her zaman kullanıcıları açısından en avantajlı yol olmamaktadır. Böyle durumlarda ise bir başka idari çözüm yolu olan cezada indirim müessesesi devreye girmektedir. Bu müessese özellikle mükellefin cezanın önemli bir bölümünü ödememesi açısından ehemmiyet arz etmektedir. Buna göre vergi ziyai cezalarında ilk defada yarısı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise üçte biri indirim konusu yapılmaktadır. Kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda ise kişi kanuna aykırı hareketlerinden dolayı, durumu yetkili makamlara kendiliğinden haber verdiği takdirde pişmanlık ve ıslah hükümleri gereği adına vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Düzeltmede ise yapılan başvuru üzerine düzeltme talebi kabul edilenler için hem uyuşmazlık sona ermekte hem de birtakım emek ve zaman kaybından kurtulmaktadırlar. Bu yolları karşılaştırmalı olarak tablo 3.2. de gösterirsek:

Tablo 2.2. İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması

	Uzlaşma	Cezada indirim	Pişmanlık ve Islah	Düzeltilme
Hangi tür vergilerin konu edileceği	Kaçakçılık nedeniyle kesilen vergi ve ziyai haricindeki tüm vergiler kapsam dahilindedir	Her türlü vergi ziyai cezası ile özel ve genel usulsüzlük cezaları kapsam dahilindedir.	Emlak vergisi dışındaki tüm vergiler ve cezalar kapsam dahilindedir.	Vergi incelemesinden, resen takdir işleminden vb nedenlerden kaynaklanan vergiler düzeltme kapsamında değildir.
Hangi süreler içinde yararlanılabilir	İncelemenin başlangıcından son tutanağın düzenlenmesine kadar yada ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır.	Dava açma süresi içinde başvurulması gerekmektedir.	Herhangi bir süre öngörülmemiştir.	Beş yıllık düzeltme zamanaşımı içinde istenilmelidir.
Yararlanma koşulları	Yazılı ya da sözlü başvuruda bulunulması gereklidir.	Vergi aslı ile cezasının dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde ödeme isteminde bulunulması ve belirtilen süre içinde ödenmelidir.	- Kendiliğinden haber verme - Hiç verilmemiş ya da eksik, yanlış verilmiş olan beyannamelerin verilmesi - Beyan edilen vergilerden vadesi geçmiş olanlarını pişmanlık zammı ile ödeme	İstemin yazılı yapılması gerekmektedir.
Yararlanma zamanı	Kesindir, dava açılmaz.	Yargı yoluna başvurulamaz.	Yargı yoluna başvurulamaz	Yargı yoluna başvurulamaz
Kimler eliyle yapılabilir	Uzlaşma komisyonları tarafından yapılır	Cezalı tarhiyat yapan vergi dairesi tarafından yapılır.	Beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından yapılır.	Vergi dairesi müdürü tarafından yapılır.
Yararlanma sayısı	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir.	½ oranındaki indirimden sadece bir kez yararlanılabilir.	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir.	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir.
Ödeme zamanı	Süreler geçmiş ise tutanağın tebliğinden 1 ay içinde aksi halde kanuni ödeme zamanlarında	Dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 ay teminat gösterilirse 3 ay içinde ödenir.	Süresi geçmiş olanların 15 gün içinde ödenmesi gerekir.	

III. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YARGI YOLU

Türk Vergi Hukuku'nda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem yargısal çözüm yolu olarak adlandırılabilir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde davacı ile davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur. Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı bu asli işlevlerin yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır (Öncel ve diğerleri, 2006:185).

Vergi yargısı, idarenin belli alanlardaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır (Kumrulu, 1979:153). Yani yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı, bir alternatifi olarak, sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle mevcut uyuşmazlığı ortadan kaldıran bir yoldur. Vergi sorunlarının idari çözüm yolları ile karşılaştırıldığında, yargısal çözüm, kapsam itibarıyla daha geniş bir alanı içermektedir. Çünkü objektif düzenleyici işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesi de yargısal çözüm mekanizması ile gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık, vergi sorunlarının idari çözüm yollarına ise, sadece bireysel işlemler hakkında başvurulabilmektedir (Kumrulu, 1989:17).

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bunlara yükümlülerin vergilendirme konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara veya hukukun genel ilkelerine aykırılığını ileri sürmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları da eklemek gerekir (Karakoç, 2007:106).

Vergi hukukunun, taraflar arasındaki çıkarlar dengesini korumaya yönelik bir dal olduğu bilinmektedir. Vergi yargısı söz konusu olduğunda da vergi ödevlisi vergi

idareesi karşısında korunmaktadır. Vergi hukuku vergi yargısı aracılığıyla idarenin kanuna aykırı işlemlerini denetleyerek çıkarlar dengesini korumaya çalışmaktadır

3.1.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Yargıda Açılan Vergi Davaları

3.1.1.Vergi Davasının Kapsamı, Niteliği Ve Konusu

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

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

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

3.1.1.1.Kapsamı

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

Diğer yandan VUK un 378. maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için, uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliği edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin

kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddede mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak VUK' un vergi hatalarına ait bölümleri hariç tutulmuştur.

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

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

3.1.1.2.Niteliği

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. maddesinde;

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

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

2576 sayılı Kanun'un 13. maddesinin b bendinde yer alan vergi davasının ayrı bir idari dava türü olup olmadığı tartışmalıdır. Vergi uyuşmazlıklarının konu edildiği dava türü ne olursa olsun, idari yargıç, uyuşmazlığı, Anayasa'yla kendisine verilen yetkiler çerçevesinde çözümleyecektir. Vergi idaresinin faaliyeti idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem idare edilenlerin yalnızca menfaatini ihlal etmişse (takdir komisyonu kararları) açılacak dava bir iptal davasıdır (Candan, 2006:212-213). Ayrıca, vergi davalarının iptal davası olduğu yönündeki görüş egemendir (Öncel ve diğerleri, 1998:1). Başka bir görüşe göre ise, vergi davaları her iki kategori dışında, ayrı özel bir kategori olduğu görüşü de savunulmaktadır. Buna gerekçe olarak da, vergi yargılaması hukukuna ilişkin mevzuatta, "Vergi Uyuşmazlığı" veya "Vergi Davası" deyimlerine yer verilmiş olması gösterilmektedir.

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

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

3.1.1.3.Konusu

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

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

Vergi davalarında en önemli konu tarhiyatlardan kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Yani ortaya dava konusu uyuşmazlığın çıkması için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve ayrıca da mükellefe tebliğ edilmesi gerekir.

Aşağıdaki işlemler dava konusu yapılabilmektedir;

3.1.1.3.1.Verginin Tarhı

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

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

3.1.1.3.2.Vergi Cezası Kesilmesi

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

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

3.1.1.3.3.Takdir Komisyonu Kararları

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

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

3.1.1.3.4.Verginin Kaynakta Kesinti Yöntemiyle Alınması

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

3.1.1.3.5.İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler

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

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

3.1.1.3.6.Ödeme Emri

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

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

Buna göre ödeme emrine karşı dava, ancak;

- Borcun bulunmadığı,
- Kısmen ödenmiş olduğu
- Zamanaşımına uğramış olduğu gerekçeleri ile açılabilir. (Kızılot, 2006:318)

3.1.1.3.7.İhtiyati Tahakkuk

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

3.1.1.3.8.İhtiyati Haciz

Haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçlular Vergi Mahkemelerine dava açabilirler.

3.1.1.3.9.Haciz

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

Amme borçlusu, haciz işlemlerine karşı idari dava açabilir. Ancak bu dava sadece, yapılan haczin usul ve tatbikine yönelik olabilir. Miktar ve mahiyet olarak

kesinleşmiş amme borcunun mahiyetini ve tutarını idari dava konusu yapmak mümkün olamamaktadır. Haciz tatbik edilmiş amme borçlusu, sadece haciz işleminin usul ve uygulanması ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması ile haczedilmeyecek malların haczedilmiş olması nedeniyle dava açabilecektir (Kızılot, 2004:5).

3.1.1.3.10. Tecil İsteğinin Reddi

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

Bakanlar Kurulu'nun Tüzük ve Kararnameleri ile Maliye Bakanlığı'nın Yönetmelik ve Genel Tebliğleri gibi objektif işlemler dava konusu olabileceği gibi, yine idarenin bazı sübjektif işlemleri de dava konusu olabilmektedir. Buna örnek olarak il ve ilçe idare kurullarının verginin terkinine esas olan hasarın saptanmasına ilişkin işlemleri, yatırım indiriminden, gümrük vergisi muaflık ve taksitlendirilmesinden yararlanmak için alınması öngörülen teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın gerçekleşmediği yolundaki kararları gösterilebilir (Kırbaş, 2006:194).

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

3.1.1.3.11. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Veya Temin Edilememesi

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

3.1.1.3.12. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Reddi

Kural olarak uzlaşma komisyonlarının kararlarına karşı mükelleflerin dava açması söz konusu olamaz. Ancak uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de kamu gücü kullanan idare gibi davranmaları sonucunda tek yanlı irade ile tesis ettikleri kesin ve yürütülmesi gerekli işlemler, örneğin uzlaşma talebinin

yetkisizlik ve süreaşımı gibi nedenlerle reddine ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararları idari dava konusu edilebilir (Kızılot, 2006:314)

3.1.2.Vergi Davasında Görev Ve Yetki

3.1.2.1.Görev

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

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

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

Bu biçimiyle katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, özel kanunlarında bu mahkemelerin görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmaması halinde, vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır. Ayrıca kanunda öngörülen miktarı aşmayan uyuşmazlıklar tek hakimli Vergi Mahkemesinde; bu miktarı geçen davalar ise kurul halindeki Vergi Mahkemesinde görülür (Arslan ve diğerleri, 1998:1201). Ancak kanunda öngörülen bu miktarlar her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlar üzerinden artırılmaktadır. Bu rakam, yani tek hâkim sınırı, 2008 yılı için 6.820 YTL' dir.

3.1.2.2.Yetki

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

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

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

- Uyuşmazlık konusu vergi resim harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan ,
Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

3.1.3.Vergi Davasında Taraflar

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

3.1.3.1. Davacı

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde kimlerin vergi davası açmaya yetkili olduğu açıklanmıştır. Mükellefler ve adına vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemelerinde dava açabilirler. Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişiler davacı olabilir. Gerçek kişiler için küçüklük ve

kısıtlılık hallerinde ve tüzel kişilerde, kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir (Ufuk, 2000:51). Ayrıca vekille de dava açabilmek mümkündür. 2577 sayılı kanun bu vekilin avukat olması gerektiğini, aksi halde dilekçenin 30 gün içerisinde bizzat ya da bir avukat vasıtasıyla dava açabilmek üzere reddedileceğini hükme bağlamıştır (Karakoç, 2006:134).

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

3.1.3.2. Davalı

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

3.1.4. Dava Açma Süresi

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

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre, Vergi Mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki İYUK 7.maddesi gereği, Danıştay'ın vergi dava dairelerinde ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda süre 60 gündür. Bu süreler kural olarak tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Süreler;

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

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

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

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

Dava açma süreleri hak düşürücü niteliktedir. Dava açma süresi geçtikten sonra açılmış olan davalar için esasına girilmeden usulden reddedilir (Atar, 2004:185). Örnek verecek olursak; “23.09.2004 günü tebliğ edilen ödeme emrine karşı, 6183 sayılı Kanun'un 58.maddesinden yer alan 7 günlük kanuni süre geçtikten sonra 04.10.2004 günü açılmış olan davanın süre yönünden reddine” şeklinde Ankara 5. Vergi Mahkemesi'nin vermiş olduğu E:2004/1011, K:2005/89 sayılı kararı bulunmaktadır (Karavelioğlu, 2006:1108).

3.1.5. Vergi Davasının Açılması

3.1.5.1. Dava Dilekçesi

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

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

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

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

İYUK 5. madde gereği her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ayrıca aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılabilir. Bununla birlikte birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

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

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

3.1.5.2. Dava Açmanın Etkileri

Vergi davasının açılması bazı hukuki sonuçlar doğurur. Bunlar;

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

- **Yürütmenin Durdurulması:** Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçları ile benzeri mali yükümlülüklerinin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Dava açmada bazı eksiklik varsa, işlemde kaldırılan vergi davası

dosyalarında tahsil işlemi devam eder. İlk derece mahkemesi Danıştay'a başvurulması da, yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Ancak yürütmeyi durdurabilme, kanundaki usul ve şartlarla, yürütmeyi durdurma kararı almakla mümkün olabilir (Mutluer ve diğerleri, 1996:439).

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

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

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda derdestlik açıkça düzenlenmemiştir. Usul hukukundaki önemi ise, konusu, tarafları ve nedeni aynı olan bir davada farklı yargı mercileri tarafından farklı karar verilmesini önlemektir. Çünkü ilk yargı mercileri aynı davanın diğer yargı mercilerinde görülmekte olduğunu takip edebilmeleri imkânsızdır. Aynı konunun farklı mahkemelerde yargılanması, hem zaman kaybı ve mahkemelerin lüzumsuz işgali, hem de verilebilecek farklı kararlar nedeniyle yargıya olan güvenin sarsılmasına neden olur. Bu nedenle derdestlik iddiasının dikkate alınması ve dava açılmamış sayılmasına karar verilmesi gerekir. Derdestlik Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda düzenlenmiştir (www.alomaliye.com).

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

3.1.5.3. Dava Dilekçeleri Üzerine İlk İnceleme

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

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

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

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

Dilekçeler yukarıda saydığımız yönlerden kanuna aykırı görülürse durum görevli mahkemeye veya görevli daireye bir rapor ile bildirilir. İlgili mahkeme veya daire, İdari Yargılama Kanunu’nun 15’inci maddesini göz önüne alarak, ya davayı reddeder, ya da ilgili yere gönderir. İlk inceleme sırasında hukuka aykırı bir durum tespit olunmaz veya Danıştay’ın ilgili dava dairesinde yerinde görülmez ise, dava dilekçesinin tebliğine geçilir (Mutluer ve diğerleri, 1996:439–440).

3.1.5.4. Tebliğ ve Cevap

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

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

3.1.6.Yargılama

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır. İstisnai olarak, tarh miktarı 2008 yılı itibariyle tek hakim sınırı olan 6.820 YTL'yi aşan davalarda taraflardan birinin isteği üzerine ya da mahkemece resen duruşma yapılmasına karar verilir (Öncel ve diğerleri, 2006:193). Duruşma talebi, dava dilekçesi ile yapılabileceği gibi, cevap ve savunmalarda da yapılabilir. Ayrıca mahkemeler ve Danıştay 6.820 YTL'lik miktar ve tarafların talebi gibi şartlara bağlı olmaksızın resen duruşma yapılmasına da karar verilebilir (Atar, 2004:177). Duruşmalar kural olarak açık yapılır ve taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz ve inceleme evrak üzerinden yapılır (Atar, 2004:177).

İYUK 20.madde uyarınca vergi mahkemeleri davalara ait her türlü araştırma ve incelemeyi kendiliğinden yapar. Bu durum resen araştırma ilkesinin bir gereğidir. Vergi mahkemesi tarafların iddia ve savunmalarıyla bağlı değildir. Mahkeme gerekli gördüğü takdirde incelemeyi derinleştirme yetkisine sahiptir. Taraflardan ve ilgili kişi ve kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilirler. İlgililer, mahkemelerin bu taleplerini süresinde yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.

Dilekçeler ve savunmalarla birlikte zamanında ibraz edilmeyen belgelerin sonradan verilmesi halinde eğer ki tarafların sunduğu belge mahkemenin uyuşmazlığı çözümlmek için ihtiyaç duyduğu ve esasen resen araştırma ilkesinin kapsamında olan maddi ve hukuki bir belge niteliğinde ise ve mahkeme sağlıklı bir karar verebilmek için sunulan belgeye karşı, karşı tarafın sözünün ne olacağını bilmeye gereksinim duyarsa dava hangi aşamada olursa olsun sunulan belgeyi kabulle karşı tarafa tebliğ eder (Karavelioğlu, 2006: 1238).

Vergi yargılamasında uygulanacak olan kurallar İdari Yargılama Usulü Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu, kendine mahsus bazı yargılama kuralları kabul etmiş, ancak bazı konularda da Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'na atıfta bulunmuştur. Buna göre, hakimın davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, davaya katılma, davanın ihbarı, vekiller, feragat, kabul, teminat, mukabil dava, bilir kişi, delil tespiti, keşif, yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma inzibatı ile ilgili konularda İdari Yargılama Usulü Mahkemeleri Kanunu'nda hüküm bulunmayan durumlar için Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilir kişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından resen yapılır (İYUK md 31).

Yukarıdaki haller dışında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır (Atar. 2004:178). Örneğin; mahkeme duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, vergi davasına konu olan vergi tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin

mali müşavir ya da muhasebecisini de dinler (V.U.K. Mükerrer md. 378). Dolayısıyla mükellefin mali müşavir ya da muhasebecisinin, mükellef adına dava açma yetkisi yoktur. Bir başkası adına dava açma konusunda vekâlet sadece avukatlara aittir (Pehlivan, 2006:140).

3.1.7. Karar

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

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

3.1.8. Vergi Davasının Sonuçları

Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararların infazı bakımından uygulanacak kural İYUK 28/5. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Vergi mahkemesi

kararlarının sonuçlarını davanın mükellef ya da vergi dairesince, lehte ya da aleyhte sonuçlanmasına göre incelemek daha faydalı olacaktır.

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

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

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

Dava vergi dairesi tarafından da açılabilir. Takdir ve tadilat komisyonları kararlarına karşı açılan bu davalar lehte sonuçlanmışsa komisyonların kararları geçersiz

olmaktadır (Kırbaş, 2006:203). Davanın kabulü halinde ise bu komisyonların kararları onaylanmış olur.

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

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

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

3.2. Kanun Yolları

Kanun yolu kural olarak davanın taraflarına tanınan hukuki bir yoldur. Kanun yolu, mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetiminin yapılması ve gerekli görülürse değiştirilmesidir. Başka bir deyişle, kanun yolu deyiimi hukuk sistemlerinde yargı organları tarafından verilmiş nihai kararlara karşı varsa hata

ve yanlışlıkların veya hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını ifade etmektedir.

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

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

3.2.1. Olağan Kanun Yolu

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

3.2.1.1. İtiraz Yolu

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

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

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

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

Bölge idare mahkemesi bozma kararı üzerine dava dosyasını yeniden karar verilmek üzere mahkemesine gönderemez. Bu nedenle bozulan karardaki maddi olgular hakkında elde edilen bilgiler yeterli değilse veya dosyadaki belge ve bilgilere göre karardaki maddi yanlışlığı n hemen düzeltilmesi imkanı yoksa, bu hallerde bölge idare mahkemesi nihai kararı verilebilmesi için ilk derece mahkemesinin kararı çözümlerken yaptığı inceleme, araştırma ve soruşturmaya ek inceleme, araştırma ve soruşturma yapabilir (Karavelioglu, 2006: 1663).

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

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

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

Bölge idare mahkemesinin tek hakimle verilmiş vergi mahkemesi kararını incelerken, tek hakimin görev ve yetkisi dışındaki bir anlaşmazlığı çözümlediği ortaya çıktığında, İ.Y.U.K.'nda bölge idare mahkemesinin nasıl bir yol izleyeceği belirtilmemiştir. Bölge idare mahkemesi, tek hakimin görev ve yetkisini aşan bir anlaşmazlık üzerinde karar vermesi halinde, bu kararı bozarak işin esası hakkında karar veremez. Çünkü kendisi de görevsiz ve yetkisizdir. Danıştay'a gönderme yolu

düşünülebilirse de tek hakimle verilen kararları incelemek Danıştay'ın görevi dışındadır. Bölge idare mahkemesinin böyle durumlarda dava dosyasını ilgili mahkemeye göndermesi mantıklı görünmektedir (Tosuner ve Özcan, 1989: 98).

3.2.1.2. Temyiz Yolu

Genel kural ilk derece yargı yeri olarak görev yapan idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları aleyhine temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulabileceğidir. Nihai karar deyimi, genelde uyuşmazlığın esası hakkında verilen kararları ifade etmektedir. Dolayısıyla yargı yerinin davadan henüz elini çekmeden verdiği ara kararları temyiz edilmeyecektir. Bunlara örnek olarak, ara kararı niteliğindeki ek bilgi ve belge isteme kararları, keşif, bilirkişi tayini kararları ile yürütme durdurma kararları gösterilebilir. Bunların temyizi mümkün değildir. Ancak esas kararın temyizi sırasında ara kararına bağlanmış hususların bozma nedeni olarak ileri sürülmesi mümkündür. Örneğin bilirkişi incelenmesi talep edilmiş ancak bu istek reddedilmiş ise esas kararın temyizi sırasında bilirkişi inceleme talebinin kabul edilmemiş olması bozma nedeni olarak ileri sürülebilir. Dolayısı ile ilk derece yargı yerinin bilirkişi tayininin ret şeklindeki ara kararı bu şekilde Danıştay'ın değerlemesinden geçmiş olur (Özbalcı, 2002: 527-528).

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

3.2.1.2.1. Temyizde Süre

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

3.2.1.2.2. Temyiz Başvurunda Bulunabilecek Kişiler

Temyiz yoluna ancak, temyize konu olan davaya taraf olanlar başvurulabilir. Yani gerek mükellef ve gerekse vergi dairesi temyiz yoluyla Danıştay'a gidebilir.

Ancak vergi dairelerinin Danıştay’da temyiz davası açabilmesi için, Maliye Bakanlığı’nın muvafakatini almaları gerekir (Mutluer, 2006:443).

3.2.1.2.3. Temyiz Nedenleri

İdari Yargılama Usulü Kanunu temyiz nedenlerini üç başlık altında toplamıştır (m. 49/1):

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

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

3.2.1.2.4. Temyiz Dilekçesi

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

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

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

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek

15 günlük süre içinde tamamlanması, aksi halde temyiz işleminden vazgeçilmiş sayılacağı, temyiz edene bir yazı ile bildirilir. Bu süre içerisinde işlem tamamlanmadığında mahkeme kararı temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir (Metin, 1992:74).

Kararı temyiz edilen ilk derece yargı yeri, duruma göre, idare veya vergi mahkemesi ya da Danıştay dava dairesince, temyiz dilekçesi karşı tarafa bildirilir. Karşı taraf isterse 30 gün içinde cevap verir. Eğer karşı taraf temyiz yoluna başvurmamış ise, cevap dilekçesinde, o da kararı temyiz edebilir; cevap dilekçesi, temyiz dilekçesi yerine geçer. İlk derece yargı yeri, cevap dilekçesi verildikten ya da cevap süresi geçtikten sonra, dosyayı temyiz yeri olan Danıştay'a, ya da İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderir. Yürütmenin durdurulması istemi bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığı'na, Danıştay'ın ilk derece olarak baktığı davalarda görevli dairece konusuna göre idari veya vergi dava daireleri kuruluna gönderilir (İYUK madde 48).

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

3.2.1.2.5. Temyiz Dilekçesinin İncelenmesi Ve Karara Bağlanması

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

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

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

- Onama

- Bozma
- Kısmen onama
- Düzelterek onama

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

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

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

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

3.2.1.3. Kanun Yararına Bozma

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

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

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

3.2.1.4. Kararın Düzeltilmesi

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

3.2.1.4.1.Kararın Düzeltilmesinde Süre

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

3.2.1.4.2.Kararın Düzeltilmesi Nedenleri

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

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

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

3.2.1.4.3. Kararın Düzeltilmesi İsteminin Karara Bağlanması

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

3.2.2. Olağan Üstü Kanun Yolu (Yargılamanın Yenilenmesi)

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri, elinde olmayan nedenlerden dolayı, hakkını savunamayarak haksız duruma düşebilir. Yani, iddiasını ispatlayamadığı için aleyhine karar verebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hükmüne olmakla, gerçeğe uymasa bile, hukuki gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar dolayısıyla haksızlığı anlaşılan bir karara dokunulmaması, başka yönden haksızlık yaratır. İşte bu gibi durumlarda kanunda sınırlandırılmış bir şekilde sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna “iade-i muhakeme” ya da “yargılamanın yenilenmesi” denir. Yani, yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın belli bazı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve değiştirilmesini bağlamaya yarayan bir kanun yoludur (Karakoç, 2007:217).

Danıştay ile bölge idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar konusunda yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Bunun için aşağıda belirtilen nedenlerden birinin varlığı gerekmektedir.

a) Zorlayıcı nedenlerle veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir nedenle elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş ya da sahte olduğu mahkeme ya da resmi bir makam önünde ikrar olunmuş ya da sahtelik hakkında

hüküm karardan önce verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilan hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

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

f) Vekil ya da kanuni temsilcisi olmayan kimselerle davanın görülüp karara bağlanmış olması,

g) Çekilmek zorunda olan başkan, üye ya da yargıcın katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve nedeni aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamının hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması (Kırbaş, 2006:207).

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

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

“Muhakemenin iadesi dilekçesi... iki adet verilmesi gerekirken tek nüsha verilmiş ve ekli belgelerin de ikişer adet eklenmesi gerekirken birer adet noksan eklenmiş olduğundan... Bu noksanları otuz gün içinde tamamlamak suretiyle yeniden istekte... bulunmak üzere dilekçenin reddine...”

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

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

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

3.2.2.1. Açıklama Ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi

3.2.2.1.1. Açıklama

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar yeterince açık değilse ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa taraflardan her birini, kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini talep edebilir. (Atar, 2004: 187) Bu istem, davanın taraflarından biri tarafından kararı vermiş olan mahkeme veya daireden yapılır. İstemler kararın yerine getirilmesine kadar yapılabilir (Mutluer ve diğerleri, 2001:447).

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

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

3.2.2.1.2. Yanlılıkların Düzeltilmesi

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

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

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

3.3. Özet

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

Hukuk devletinin bir gereğı olarak idarenin her türlü işlemlerinin bağımsız yargı yerlerince denetlenmesi mükellefler açısından her zaman lehte bir durum meydana getirmeyebilir. Yani uzlaşma yoluna başvurmayan ya da uzlaşma yoluna başvurduğu halde uzlaşmayan mükellef yargı yoluna gittiğinde, yargı merci tarafından verilen

aleyhte bir karar sonucu daha fazla maliyete katlanmaktadır. İşte bu amaçla mükellefler yargı yoluna başvururken alternatif yolları gözetmek durumundadırlar.

IV. BÖLÜM

UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ALTERNATİF YÖNTEMLERİN DEĞERLEMESİ ÜZERİNE ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

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

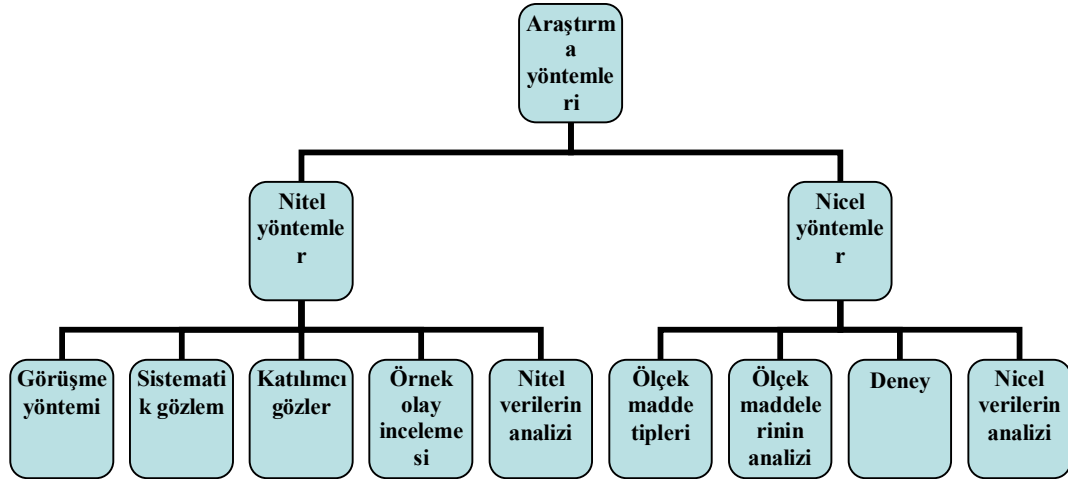
Her ne kadar gerek kanunlarla sunulan alternatif yöntemlerin mevcudiyeti gerekse de idarenin tavsiyesi, vergiye ilişkin uyuşmazlığın çözümünde idari yolların kullanılması gerektiği yönünde olması, yargısal çözüm yollarının kullanılmasının ise mükellefler açısından aynı zamanda birtakım maliyet ve riskleri de beraberinde getirmesine karşın, vergi ödevlileri alternatif yolların tümünü göz önünde bulundurarak kendileri için en avantajlı yolu seçmeli ve bu bağlamda çeşitli risk ve maliyetlere de katlanabilmelidir.

Burada üç ayrı örnek olay çalışmamızda, vergi mükelleflerinin çeşitli nedenlerle adlarına kesilen vergi ve ceza tarhiyatıyla birlikte meydana gelen uyuşmazlığın doğumundan başlayıp, ortaya çıkan bu uyuşmazlık karşısında ne gibi inceleme ve araştırmalarda bulunduklarından, hangi çıkar gruplarıyla temasa geçip karşılıklı fikir alış verişi yaptıklarından, yaptıkları araştırma ve analizlerin yeterli olup olmadığından, bu analiz sonucunda seçilen yolun kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadığından, bu yolun en avantajlı yol olmadığı durumda ise bunun nedenlerinin neler olabileceğinden söz edilerek uyuşmazlığın vergi ödevlilerinin en avantajlı yolu seçmeleri halinde ya da seçmemeleri halinde kendileri açısından kazanç ve kayıpların neler olduğu üzerinde durulmuştur. Birinci ve ikinci örnek olay çalışmasında aynı sektörde faaliyet gösteren ve aynı tür uyuşmazlıkla karşılaşan iki mükellefin farklı yolları seçmeleri halinde ne gibi avantajlar ve dezavantajlarla karşılaştıkları irdelenmiştir. Bir diğer örnek olay çalışmamızda ise mükellefin herhangi bir araştırma yapmadan, alternatif çözüm yollarını göz önünde bulundurmadan direk yargı yoluna

başvurması neticesinde ne kadar yüksek bir mali külfetle karşı karşıya kaldığı açıklanmıştır.

4.1.Araştırmanın Yöntemi

Bilimsel araştırma, insanın algıladığı olgular hakkında sahip olduğu bilgisini artırmak ve yaşam kalitesini yükseltmek, gerekli olan süreç ve teknolojileri geliştirebilmek için gerçekleştirdiği bilgi üretim etkinlikleridir (www.wikipedia.com). Bilimsel araştırmalarda bilgi üretmek için çeşitli bilimsel araştırma yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemleri nicel ve nitel araştırma yöntemleri olarak iki grupta toplamak mümkündür. Buna göre:



Şekil 4.1 Araştırma Yöntemleri

Nicel araştırma yöntemlerinde temel çalışma prensibi, elde edilen bulguların bir şekilde sayısal değerlerle ifade edilmesi ve ölçülebilmesidir. Ayrıca araştırmanın hipotezlere dayandırılması ve bu hipotezleri tespit etmesi nicel araştırmanın üzerinde durduğu belirgin prensiptir (www2.aku.edu.tr). Nitel araştırma yöntemlerindeki temel prensip ise insan ve grup davranışlarının “niçin”ini anlamaya yönelik olmasıdır.

4.1.1. Örnek Olay Yönteminin Seçimi

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

Örnek olay araştırması, özellikle olgu ile olguyu oluşturan durumlar arasındaki sınırların çok net olmadığı durumda, olguyu içinde bulunduğu gerçek koşullarda inceleyen deneysel sorgulama yöntemidir (Yin, 1994:13). Örnek olay yöntemi, bir metottan çok bir araştırma stratejisini ifade eder. Özellikle de toplum içerisindeki sosyal süreçlerin anlaşılmasında diğer yöntemlere göre daha başarılıdır (www.sakarya.edu.tr/~skuyucu/sunum/ilker.ppt#258,1). Örnek olay metodunu kullanmanın faydaları arasında hayata en yakın öğretim metotlarından biri olması ve günlük hayattaki birçok olay etrafında sosyal, kültürel, bilimsel eğitim ve öğretimin bu metot yardımıyla kolaylıkla yapılabilmesi gösterilebilir. Örnek olaylar iyi seçilmez veya ortaya konamaz ise birtakım yanlış çıkarımlar söz konusu olabilmektedir.

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak örnek olay çalışmasının seçilmesindeki amaç, incelenecek olan konu ile ilgili bilgilerin somut olayda rahatlıkla elde edilecek olmasıdır. Konu ile ilgili her türlü veri, somut olayda gözlemlenebilecek ve analiz edilebilecektir.

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

Bu araştırmanın amacı, mükelleflerin karşılaşmış oldukları vergi uyuşmazlıklarında, kendileri açısından en avantajlı yolu seçip seçmedikleri hususunda yeterli bir bilgiye sahip olup olmadığının belirlenmesi olması nedeniyle, örnek olayın tespitinde uzlaşma ve yargı sürecine gidilmiş olayları kapsamı gerektiği düşüncesinden hareketle örnek olaylar, uzlaşmaya ve mahkemeye gidilmiş olaylar arasından seçilmiştir.

Uyuşmazlık konusu örnek olay seçilirken öncelikle Adana'da vuku bulan uyuşmazlıklarda, vergi idarelerine ve mahkemelere müracaat edilmiş, burada çalışan memurlara ve hakimlere, yapılacak çalışmanın konusu ve kapsamı hususunda bilgi verilerek örnek olayın seçimi konusunda yardım istenmiştir. Seçilen olaylarda, uyuşmazlığın taraflarından olan mükelleflerle konuşulmuş, uyuşmazlığın doğumu neticesinde karşılaştıkları sorunlar, yaptıkları araştırmalar ve seçtikleri yollara etki eden

faktörlerle ilgili bilgi alışverişinde bulunulmuştur. Araştırmanın geneli kapsamı ve farklı bölgelerdeki uygulamaların da analiz edilmesi amacıyla, Ankara’da bulunan vergi mahkemelerine gidilmiş, burada 1. Vergi Mahkemesi hakimleri ile gerekli münazara yapıldıktan sonra bazı incelemelerin ardından dava dosyaları arasında rasgele bir dosya seçilmiştir.

Örnek olayların seçiminde birbirine zıt örneklemelere yer verilmiştir. Örnek olaylardan bir tanesinde, mükellefin, kendisi için nasıl en avantajlı yolu seçtiği vurgulanmış, diğerinde ise kendisi için en avantajlı yolu seçmeyen mükellefin ne gibi kayıplara uğradığından söz edilmiştir.

Örnek olaylar neticesinde elde edilen verilerin analizinde, alternatif çözüm yollarına başvurulmuş olunsaydı ne gibi sonuçların elde edileceği karşılaştırmalı bir biçimde gösterilmiştir.

Ayrıca örnek olaylarda yukarıdaki bölümlerde bahsettiğimiz usul hükümlerinin de yerine getirilip getirilmediği vurgulanarak diğer bölümlerle de bağlantı sağlanmıştır.

4.2. Araştırma Bulguları

Adana’nın bir ilçesindeki vergi dairesine bağlı olarak eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunan gelir vergisi mükellefi olan iki kişinin Türkiye genelinde uygulanan düzenli vergi denetimi kapsamında 2005 yılı vergilendirme dönemi, vergi inceleme elemanları tarafından incelenmiş; mezkur dönemde yapılan inceleme sonucunda ise matrah farkı bulunarak mükellefler adına gelir vergisi ve buna ilişkin vergi ziyai cezaları kesilmiş, durum mükelleflerden biri tarafından uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmiş, diğer mükellef ise yargı yolunu tercih etmiş, uzlaşmaya intikal ettirilen uyuşmazlık yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözümlenmiş, yargı yolunu tercih eden mükellef için ise mahkeme sonuçlanmıştır. Aşağıda vergi inceleme aşamasından başlayıp uyuşmazlığın doğumuna ve bu uyuşmazlığın çözümünde hangi yolların kullanıldığına, kullanılan yolun mükellefler açısından en avantajlı yol olup olmadığına ilişkin bir örnek olay sunarak irdelemelerde bulunulacaktır. Bu esnada vergi mahremiyeti ilkesi gereği söz konusu mükelleflerden birini mükellef A, diğerini ise mükellef B olarak tanıtılacaktır.

4.2.1.Örnek Olay 1

4.2.1.1. Genel Bilgi

Mükellef A Adana’da eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Mükellefin 2005 yılı yasal defter ve belgelerinin gelir vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmiş olup, tespit ve tenkit edilen hususlar ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

4.2.1.2.Usule İlişkin İncelemeler

4.2.1.2.1. Genel Usulsüzlükler

Mükellefin 2005 yılı yasal defter ve belgelerinin sınırlı olarak incelenmesi neticesinde mükellef 2005 yılı satışlarının bir kısmına herhangi bir belge düzenlememiştir. Bu nedenle hasılatının bir kısmı kayıt ve beyan dışı kalmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun usulsüzlük dereceleri ve cezalarını düzenleyen 352’nci maddesinin I/3 numaralı bendi aşağıdaki gibidir:

“Madde 352- Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

1’inci dereceden usulsüzlükler

...

3- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması”

...

Bu fiiller nedeniyle, mükellef adına VUK’un 352/I-3. maddesi uyarınca bir kat birinci dereceden usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. VUK’un 30. maddesi uyarınca söz konusu usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirdiğinden, kesilecek cezanın iki kat olarak uygulanması, ceza uygulamasında VUK’un 336. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekir.

4.2.1.2.2. Özel Usulsüzlükler

Mükellefin 2005 takvim yılında, KDV dahil toplam 2.245,33 YTL tutarındaki hasılatı için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemediği tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'un 353/2. Maddesinde : ” Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'na düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 118 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 5.500 YTL'yi, bir takvim yılı içinde ise 55.000 YTL'yi aşamaz.” ibaresi yer almaktadır.

Mükellefin 2005 yılında belgesini düzenlemediği, dolayısıyla da yasal defterlerine kayıt ve ilgili dönem beyannameleriyle beyan etmediği KDV dahil 2.245,53 YTL tutarındaki hasılatı için düzenlemediği belge adeti denetmenliğimizce sağlıklı olarak tespit edilememiştir. Ancak 2005 yılında 480 YTL'yi aşan satışlar için fatura düzenlemesi zorunlu olduğu için en fazla bu tutarlardaki satışlar için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmesi mümkündür. Mükellef lehine hareketle en yüksek tutar dikkate alındığında verilmeyen ödeme kaydedici cihaz fişi sayısı en az (2.245,53/480) 5 adet olarak hesaplanacaktır.

213 sayılı VUK'un 353/2. maddesi uyarınca şirket adına (5X118) 590 YTL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

4.2.1.3. Hesap İncelemeleri

4.2.1.3.1. Mükellefin Beyanı

Mükellefin 2005 yılı gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.1. 2005 Yılı Gelir Vergisi Beyanı

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

4.2.1.4. Eleştirilen Hususlar

4.2.1.4.1. Resen Takdir Nedenleri

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”(VUK madde 30)

Müteakip bölümlerde açıklanacağı üzere; mükellefin 2005 yılı içerisinde elde etmiş olduğu bir kısım hasılatı için belge düzenlemediği, yasal defterlerine kayıt ve ilgili dönem vergi beyanlarına dahil etmediği tespit edilmiştir.

Bu fiil mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına delil olduğundan mükellefin 2005 yılı vergi matrahları 213 sayılı VUK’un 30/4-6. maddeleri gereğince resen tespit ve takdir edilecektir.

4.2.1.4.2. Resen Takdir Verileri

4.2.1.4.2.1. Eczacılık Sektörü Hakkında Genel Bilgi

Bilindiği üzere, eczaneler 18.12.1953 tarihinde kabul edilen 6197 sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkındaki Kanun’a göre faaliyet göstermektedir. Eczaneler insan sağlığı ile ilgili ilaç ve diğer ürünlerin satışını yaparlar. Satılan emtia ilaç, medikal ve itriyat olarak gruplandırılabilir.

Eczaneler sattıkları ilaçları ecza depolarından satın alırlar. Ecza depolarının eczane adına düzenledikleri faturalarda alıcı ile ilgili bilgilerden başka, ilacın adı, miktarı, KDV dahil etiket fiyatı, yapılan iskontolar, KDV matrahı ve hesaplanan KDV bilgileri yer almaktadır. Bazı depoların faturalarında etiket fiyatı içindeki KDV de ayrıca gösterilmektedir.

Eczaneler ilaçları, ilaç ambalajının üzerinde yazılı etiket fiyatı üzerinden satarlar. Eczaneler bakanlığın ilaç fiyatlarındaki ayarlamalarına paralel olarak, kutu üzerindeki fiyatı değiştirebilmektedirler. 2005 yılında ilaç fiyatlarında bir artış olmamıştır. Adana Eczacılar Odası Başkanlığı, Adana Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı'na gönderdiği 29.09.2006 tarih ve 06/1727 sayılı yazısı ile 15.07.2005 tarihinde tüm ilaçlarda ortalama % 8,83 oranında fiyat düşmesi olduğunu bildirmiştir.

Tüm eczanelerin en önemli müşterisi Bağ-Kur, Emekli Sandığı, SSK, saymanlıklar ve diğer kamu kurumlarıdır. Maliye Bakanlığı, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 5234 sayılı kanunla değişik 209'uncu maddesi, 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu'nun geçici 139'uncu maddesi, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 10'uncu maddesine 5234 sayılı Kanunla eklenen p ve r bentleri, Devlet Memurlarının Tedavi Yardımı ve Cenaze Giderleri Yönetmeliği ile Emekli Ve Malullük Aylığı Bağlanmış Olanlarla Bunların Kanunen Bakmakla Yükümlü Bulundukları Aile Fertleri, Dul Ve Yetim Aylığı Alanların Muayene Ve Tedavileri Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde kamu personeli ve emeklileri ile bunların bakmakla yükümlü bulundukları aile fertlerinin sağlık kurum ve kuruluşlarında yapılan tedavi ücretleri ve tedavi yardımına ilişkin işlemlerde, kurumlar arası uygulama birliğini sağlamak amacıyla "Tedavi Yardımı" başlıklı 5 sıra no'lu 2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı'nı çıkarmış, bu talimat 09.02.2005 tarih ve 25722 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlanmıştır.

Sözü edilen bütçe uygulama talimatında ilaç ve tedavi yardımının kimlere, hangi şartlarda, ne kadar ödeneceği açıkça yazılmıştır. Talimatın 12.5. bölümünün 1.paragrafında aynen şöyle denmektedir: " Kurum ve kuruluşlarca bedeli ödenecek olan ilaçlar bu talimata ekli bedeli Ödenecek İlaçlar Listesi'nde belirtilmiştir. Bu listede ticari isimleri ve barkot numaraları ile birlikte yer alan ilaçlar dışındakilerin bedelleri, reçeteye yazılsa dahi kurumlarca hiçbir şekilde ödenmeyecektir. 31.12.2004 tarihinden sonra ruhsat alan ilaçların bedelleri, bu listede yer almadığı sürece ödenmeyecektir." Aynı Talimatın 14.1. bölümünde uygulanacak indirim oranları, 14.2. bölümünde eşdeğer ilaç uygulaması çok açık bir şekilde açıklanmıştır.

Eczanelerle, talimatta adı geçen kurumlar aralarında yapılan sözleşme gereği, kurum çalışanları veya emeklileri adına düzenlenmiş reçetelerde yazılı ilaçlar eczane

tarafından hiç para alınmadan reçete sahibine verilmekte, bedeli hastanın bağlı olduğu kurumdan fatura karşılığı tahsil edilmektedir. Hasta eczaneye ödeme yapmamasına rağmen katılım payı için hastaya fatura veya perakende satış fişi verilmektedir.

Eczacılar, kurumlar adına düzenledikleri faturalarda fatura bedelleri üzerinden sözleşmeleri gereği belirli bir ıskonto yapmaktadırlar. İskonto oranı 2006 yılında eczanenin cirosuna göre değişmekteyse de 2005 yılında 09.02.2005 tarihine kadar %2,5, 09.02.2005 tarihinden yıl sonuna kadar %3,5 olarak uygulanmıştır. Ayrıca eczacılar sözleşme yaptıkları kamu kurumlarına 2005/5 nolu bütçe uygulama talimatının 14.2. bölümü gereğince, imalatçı veya ithalatçı indirimi (eczacılar ve ecza depolarınca kurum ıskontosu olarak adlandırılmaktadır) adında yeni bir indirim uygulaması başlatılmıştır. 2005 yılında eczaneler tarafından düzenlenen faturalarda gösterilmeyen bir ıskonto her ilaca uygulanmayıp Sağlık Bakanlığı'nın belirlediği bazı ilaçlara uygulanmaktadır. Bu ilaçların isimleri ve indirim oranları 2005/4 sıra nolu Bütçe uygulama Talimatının 2/D numaralı eki listede gösterilmiştir. Bu talimatta uygulamanın nasıl yapılacağı örneklerle anlatılmıştır.

İmalatçı indirimi, imalatçı ve ihracatçı tarafından ecza depolarına satışta, depoya satış fiyatı üzerinden ecza deposu tarafından eczaneye satışta eczaneye satış fiyatı üzerinden hesaplanacaktır. Ecza deposu, ilacın eczaneye maliyet fiyatı üzerinden kurum indirimi hesaplarken, eczacı satış bedeli üzerinden kurum indirimi hesaplamaktadır.

Alınan bilgilere göre, ilaç bedelini ödeyecek olan kurumlar, kurum indiriminin ilacı etiket fiyatından düşüldükten sonra fatura düzenlenmesini istemektedirler. Zira her ilacın kurum indirimi düşülmüş birim fiyatı o kurumların bilgisayarlarında yer aldığından, etiket fiyatı üzerinde kesilen faturalar kabul edilmemektedir. Bu nedenle satışlar üzerinden ne kadar kurum indirimi yapıldığı kayıtlarda gösterilememektedir. Depoların eczane adına düzenlediği faturalarda kurum indirimi ayrıca gösterilmiştir.

Adı ithalatçı veya imalatçı indirimi de olsa, kurum indirimi de olsa, bu uygulama bir ıskonto uygulamasıdır. Eczacılar tarafından yapılan uygulama yanlıştır. Çünkü ticari teamüle göre yapılan ıskontoların her halükarda faturada ayrıca gösterilmesini gerektirir. Faturada gösterilmeyen bir ıskontonun vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25.maddesinde bu konu ile ilgili olarak çok

açık hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre, ticari teamüllere uygun olan ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ıskontolar matrahtan indirilebilir. İlacın üzerinde yazılı etiket fiyatı KDV dahil olarak tespit edildiğine göre, tüketiciye ayrı bir fiyat üzerinden fatura edilmesi de mümkün değildir. Hatta eczacılar odası kararlarına göre etiket fiyatının altında ilaç satılması eczanenin kapatılmasına neden olmaktadır. Kaldı ki bu uygulama herkes tarafından bilinen bir uygulama da değildir. Kamu kurumlarından başka müşterilere böyle bir indirim veya ıskonto yapmak mümkün değildir. Genel bir uygulama olmadığı için, düzenlenen faturalarda mutlaka gösterilmesi gerekir. Bu uygulamanın bir diğer sakıncası da bir ilacın müşterinin kimliğine göre iki ayrı fiyattan satılmasıdır. Örneğin herhangi bir müşteriye 100 YTL'ye satılan bir ilaç, %11 kurum indirimi ve %3,5 normal ıskonto uygulayarak eczane ile sözleşmesi olan kurumlara $(100-11) \times \%3,5 = 85,88$ YTL'den satılmaktadır.

4.2.1.4.2.2. Eczacılık Sektöründeki İskonto Uygulamaları Hakkında Açıklamalar

Bilindiği üzere ıskonto, satıcının alıcıya bazı koşullara bağlı olarak satış fiyatı üzerinden yapmış olduğu indirimdir. İskontolar mal alış sırasınca faturada gösterilebileceği gibi, sonradan belli bir cironun aşılması ya da vadeli ödemenin peşin olarak veya daha kısa bir süre içerisinde yapılmasına bağlı olarak yapılabilmektedir.

Eczacılık sektöründe ıskontolar genellikle fatura üzerinde gösterilmektedir. Bu konuda özellik arz eden hususlarla ilgili olarak aşağıda açıklamalara yer verilmiştir.

➤ Alış İskontoları (İlacın KDV hariç etiket fiyatı üzerinden yapılan ıskontolar)

➤ Eczacı Karı Adı Altında Yapılan İskontolar: İlaçların perakende satış fiyatları(etiket), Sağlık Bakanlığı'na onaylanmakta ve bu fiyatlar matbu olarak ilaç ambalajı üzerine basılmaktadır.

Ecza depoları tarafından eczanelere düzenlenen faturalarda ilk olarak söz konusu etiket fiyatları belirtilmekte ve sonrasında bunun üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV düşülmekte ve bulunan KDV hariç fiyat üzerinden ithal ilaçlarda ortalama %20, yerli ilaçlarda %25 oranında eczacı karı adı altında mutad olan ilk ıskonto uygulanmaktadır.

İlaça KDV hariç satış fiyatı üzerinden yapılan söz konusu %20 eczacı iskontosu, ilaç etiket fiyatından satıldığında, maliyet bedel üzerinden %25'e tekabül etmektedir.

➤ **Peşin Ödeme İskontosu:** Eczaneler ilaç satın aldıkları depolara ya da diğer satıcılara, ilaç bedelini belirli bir vadeye bağlı olarak(örneğin üç ay sonra) ödemektedir. Alınan ilaç bedelinin peşin olarak ya da daha kısa vadelerde ödenmesi durumunda, eczacı karı adı altında ve %20 oranında yapılan ıskonto tutarı indirildikten sonra kalan tutar üzerinden, değişik oranlarda (%3, %5, %10 vb.) peşin ödeme ıskontosu ya da müşteri ıskontosu adı altında ayrıca bir ıskonto yapılmaktadır.

➤ **Mal Fazlası İskontosu:** Eczaneler mal satan ecza depoları, eczanelerin belirli bir miktarın üzerinde yaptıkları ilaç alımlarına bağlı olarak, ya da başka nedenlerle bir kısım ilaçları mal fazlası adı altında bedelsiz vermektedirler. Bu ilaçların etiket fiyatları önce faturada gösterilmekte daha sonra mal fazlası ıskontosu adı altında toplam mal bedelinden düşülmektedir.

➤ **Satış İskontoları:** Eczaneler bazı kamu kurum ve kuruluşlarla veya diğer müşterileri ile yapmış oldukları anlaşmalar kapsamında satılan ilaç tutarı üzerinden belirli bir oranda (genellikle %2,5-%5) satış ıskontosu uygulamaktadırlar. Bu durumda düzenledikleri faturalar üzerinde, etiket fiyatından ıskontoyu düştüktan sonra (varsa katkı payı da düşölerek) kalan kısım üzerinden iç yüzde yöntemi ile hesaplanan KDV düşölerek kalan tutar ilaç satış hasılatı olarak defterlere kayıt edilmektedir. (ilaç satış hasılatına ulaşılmaktadır.)

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere; eczacılık sektöründe kar, ilacı KDV hariç etiket fiyatı üzerinden, eczacı karı, peşinat ıskontosu, ticari ıskonto ve mal fazlası ıskontosu adı altında yapılan ıskontolardan sonra kalan maliyet bedeli ile KDV hariç etiket fiyatı üzerinden düşölmesi gerekmektedir.

4.2.1.4.2.3. Eczacılık Sektöründe Oluşabilecek Fireye İlişkin Açıklamalar

Eczanelerde satışı yapılan emtialarda; kırılma, dökölme, miadının dolması gibi nedenlerle belirli bir kısmı kullanılamaz (satılamaz) hale gelmektedir.

Eczanelerde satışı yapılan emtialarda kırılma, dökölme, miadının dolması gibi nedenlerle satışı yapılamayan bu emtialarda belli oranda fire meydana gelmektedir. Söz konusu fire oranı İstanbul Ticaret Odası ve Eczacılar Birliği'ne göre %3 ile %5 arasında kabul edilmiştir.

Fire dönem sonu mal mevcudundaki eksikliğin izahında kullanılabilecek bir etkidir. Ayrıca dönem sonunda % 3'lük bir gider yazılması söz konusu değildir.

Eczanelerde % 3'ü aşmasa da bir fire bulunması halinde (örneğin ilaçların önemli bir kısmının miadının dolması nedeniyle kullanılamaz hale gelmesi durumunda) eczane sahiplerinin bu emtiaları imha etmeden önce bağlı bulundukları vergi dairesine ve il sağlık müdürlüğüne başvurmaları ve bu kanalla oluşturulacak bir komisyonca yapılacak takdire göre emtiaları imha etmeleri gerekmektedir.

İzleyen bölümlerde yapılacak hesaplamalar sırasında; mükellefin 2005 yılı emtia satışlarına uygulanacak fire oranı açıklanan Danıştay kararları doğrultusunda %5 olarak uygulanacaktır.

4.2.1.4.3. Resen Tespit Edilen Dönem Matrahı

4.2.1.4.3.1. İlaç Satış Hasılatının Tespiti

Mükellefe dönem başı ve dönem sonu mal mevcudunu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine uygun olarak ölçmek, tartmak, saymak ve değerlemek suretiyle kesin olarak tespit edip etmedikleri sorulduğunda, mükellef cevaben "2005 yılı başında ve sonunda mevcut emtiaları Vergi Usul Kanununun 186. maddesine uygun olarak müfredatlı tespit etmek yerine, aynı kanunun 190. maddesi gereğince hesaben envanter çıkarmak suretiyle deftere kaydettim. VUK'un 186. maddesine uygun olarak ölçmek, tartmak, saymak ve değerlemek suretiyle envanterimi üç yılda bir yapıyorum." şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Mükellefin 01.01.2005 (dönem başı) ve 31.12.2005 (dönem sonu) mal mevcudunun yevmiye defteri kayıtların göre aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.2. 2005 Yılı Mal Mevcutları (Mükellef A)

Dönem başı mal mevcudu	24.111,00
Satılan malın maliyeti	287.608,35
Dönem sonu mal mevcudu	27.710,00
Dönem içi alınan mal mevcudu	291.207,35

Mükellef 2004 yılından 2005 yılına devreden ilaç stokunun tamamının %8 oranında KDV'ye tabi olduğu ve %8 KDV oranına tabi ilaç stokunun tamamının 2005 yılında satıldığı, 2005 yılı dönem sonu ilaç stokunun tamamının yıl içerisinde alınan ilaçlardan oluştuğunu beyan ve ifade etmiştir.

Mükellefin yevmiye defterine, satılan mal bedeli (maliyet) olarak, adına düzenlenmiş olan alış faturaları üzerindeki etiket fiyatından KDV, eczacı karı ve değişik

adlar adı altında yapılan ıskontolar düşüldükten sonra kalan tutarı kaydettiği tespit edilmiş olup, 2005 takvim yılında yevmiye defterine kaydettiği ticari mallar toplamının KDV hariç 291.207,35 YTL olduğu tespit edilmiştir.

Mükellefin 2005 yılındaki ilaç alış faturalarındaki etiket fiyatları toplamının KDV hariç 403.497,41 YTL olduğu tespit edilmiştir.

İlaç alışları nedeniyle ecza deposu tarafından eczacı adına düzenlenen faturalar üzerinde; ilaçları alış bedelleri, nihai tüketiciye satış bedelleri ve eczacı karı birlikte gösterilmiştir. Fatura üzerinde eczacıya bırakılan kar, eczacı karı, peşinat ıskontosu, müşteri ıskontosu gibi çeşitli isimlerle ifade edilmiştir. Her ne kadar farklı isimlerle anılmakta ise de sonu olarak ilaçların alış faturaları üzerinde gösterilen satış bedelleri ile alış bedelleri arasındaki olumlu fark, ilaçlar satıldığı zaman eczacı tarafından elde edilmesi gereken kazancı göstermektedir. Bu kazanç, ilaç satışlarından elde edilmesi gereken asgari kazançtır. Çünkü ilaç fiyatlarında artış meydana gelmesi halinde, işletmede mevcut ilaçlar yeni fiyatlardan satıldığından, eczacı karında artış meydana gelmektedir.

Mükellefin 2004 ve 2005 yıllarında ilaç alışlarının tamamına yakını aşağıda belirtilen ecza depolarından yaptığı tespit edilmiştir.

Gayrisafi ilaç satış karı mal alış faturaları üzerindeki alış ve satış fiyatlarından hareketle tespit edilmiştir.

Tablo 4.3. Gayrisafi İlaç Satış Karı (Mükellef A)

Ecza deposu	KDV hariç Etiket fiyatı	K indirimi	Etiket fiyatı alış bedeli (k.indirimi hariç)	Maliyet bedeli
Hedef ecza	411.795,03	23.852,40	387.942,63	270.601,71
As ecza	13.720,94	924,94	12.796,00	8.934,13
Dost ecza	2.840,53	81,75	2.758,78	2.537,41
Toplam	428.356,50	24.859,09	403.497,41	282.073,25
Diğer alışlar				9.134,10

Tablo 4.4. Gayri safi Satış Karı Oranı (Mükellef A)

Ecza deposu	Etiket fiyatı alış bedeli	Maliyet bedeli	Eczacıya bırakılan kar tutarı	Gayrisafi satış karı oranı
Hedef ecza	411.795,03	270.601,71	141.193,32	
As ecza	13.720,94	8.934,13	4.786,81	
Dost ecza	2.840,53	2.537,41	303,12	
Toplam	428.356,50	282.073,25	146.283,25	0,34

Mükellefe yukarıdaki tespitlerimize göre belgesiz mal satışı yapıldığı hatırlatılarak, belgesiz satışların ne zaman ve kimlere yapıldığı sorulduğunda mükellef cevaben “ biz ilgili kurumlara ilaç satışları için reçete karşılığı fatura düzenlerken faturada gösterilen ıskontodan ayrı olarak, kurumlara bazı ilaçlar için “kurum indirimi” adıyla başka bir ıskonto yapmaktayız. Ancak bu ıskontoyu faturada gösterememekteyiz. Kurum indirimi ilacın etiket fiyatı ile ilgili kurumun o ilacı alış fiyatı arasındaki farktır. Biz bu indirimi düştükten sonra fatura düzenlemekteyiz. Bu nedenle satışlar üzerinden ne oranda kurum indirimi yapıldığını kendimiz de tam olarak bilmemekteyiz. Ancak ilaç alış faturalarında, ecza depolarının yaptıkları kurum indirimi, bu indirimi karşılamak amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca 15.07.2005 tarihinde Sağlık Bakanlığı ve ilaç firmaları ilaç fiyatlarını yaklaşık %10 oranında düşürmesi nedeniyle zarar ettim.” şeklinde ifadede bulunmuştur.

Mükellefe kar marjının neden düşük olduğu sorulmuş mükellef cevaben “ ben elde ettiğimden daha düşük kar beyan etmedim. 2005 yılında satışını yaptığım emtiada kayda değer bir zayıat olmadı. Ancak kırılma, bozulma, miadının dolması ve sair nedenlerle satın aldığımız emtiada %5 oranında fire oluştuğunu ve il sağlık müdürlüğünden, yapılacak işlemlerin uzun olması nedeniyle tespit yaptıramadık, bunun dışında yaptığımız her satış için belge düzenlemekteyiz. Ancak bir kısım hasta katkı paylarına ve küçük peşin satışlarımız için unutma nedeniyle veya işlerimizin yoğunluğu nedeniyle aralık ayında gerçekleştirmiş olduğumuz bir kısım satışlar için sehven belge düzenlenmemiş olabilir. Gayrisafi karın düşüklüğü konusunda söyleyeceklerim bu kadardır.” şeklinde ifadede bulunmuştur.

Yukarıdaki tespitlerle mükellefin beyanlarının birlikte değerlendirilmesi neticesinde, mükellefin 2005 takvim yılında elde etmesi gereken net ilaç satış hasılatının aşağıdaki gibi olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 4.5. 2005 Yılı Net İlaç Satış Hasılatı (Mükellef A)

Cinsi	Dönem başı ilaç mevcudu	Dönem içi alışlar	Toplam	Dönem sonu ilaç mevcudu	Dönem içi satılan ilaç maliyeti
İlaç	24.111,00	291.237,35	315.318,35	27.710,00	287.608,35

Mükellefin 2004 ve 2005 yılındaki alışlarının tamamına yakının Hedef ecza, As ecza ve Dost ecza deposundan olduğundan dolayı gayrisafi satış karının tespiti, anılan şirketlerden gelen bilgiler ve mükellefin beyanlarının birlikte değerlendirilmesi neticesinde yapılacaktır.

Mükellefin 2005 yılında satışını yaptığı ilaçların bir bölümünün önceki dönemden devreden ilaç stoklarından diğer bölümünün ise 2005 yılında satın alınan ilaçlardan ibaret olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre mükellefin dönem içinde (2005 yılı) satın aldığı ve ticaretini yaptığı ilaçlardan (2005 yılı gayrisafi karlılık oranları ortalaması alınarak) %0,34 oranında gayrisafi kar elde ettiği hesaplanmıştır.

Yukarıdaki tespitlerle mükellefin beyanlarının birlikte değerlendirilmesi neticesinde, mükellefin 2005 takvim yılında elde etmesi gereken net ilaç satış hasılatının aşağıdaki gibi olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 4.6. 2005 Yılı Olması Gereken Net İlaç Satış Hasılatı (Mükellef A)

Dönem içi satılan ilaç maliyeti (A)	287.608,35
Fire B=(A x %5)	14.380,41
Dönem içi satılan net ilaç maliyeti C=A-B	273.227,93
Elde edilen gayrisafi kar D=(C x %34)	92.897,49
Elde edilmesi gereken ilaç hasılatı E=C+D	366.125,42
İlaç satış iskontosu %3,5 (F)	15.697,00
Elde edilmesi gereken net satış hasılatı G=E-F	350.428,42

4.2.1.4.3.2. Fiyat Düşmesi Nedeniyle Oluşabilecek Zarar Tutarının Hesaplanması

Eczaneler ilaçları, ilaç ambalajının üzerinde yazılı etiket fiyatı üzerinden satarlar. Eczaneler, Bakanlığın ilaç fiyatlarındaki ayarlamalarına paralel olarak kutu üzerindeki fiyatı değiştirebilmektedirler. 2005 yılında ilaç fiyatlarında bir artış olmamıştır. Adana Eczacılar Odası Başkanlığı Adana Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı'na gönderdiği 20.09.2006 tarih ve 06/1727 sayılı yazısı ile 15.07.2005 tarihinde tüm ilaçlarda ortalama %8,83 oranında fiyat düşmesi olduğunu bildirmiştir.

Mükellefin bu düşüşten ne kadar etkilendiğini hesaplamak için, dönem başı ve dönem sonu emtia mevcudu toplanıp ikiye bölünmek ve %8,8 oranı uygulanmak suretiyle fiyat düşmelerinden kaynaklanan zarar hesaplanacaktır.

Bu açıklamalarımıza göre mükellefin fiyat düşmesi nedeniyle uğradığı zarar $((24.111,00+27.710,00)/2=) 25.910,50 \times \%8,8 = 2.280,12$ YTL olarak hesaplanmıştır. Bulunan bu tutarın gelir tablosunda, diğer olağandışı gider ve zararlar hesabına ilave edilmesi gerekmektedir.

Önceki bölümlerde yer alan tespit ve açıklamalar doğrultusunda mükellefin 2005 yılı toplam hasılatı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 4.7. 2005 Yılı Hasılat Farkı (Mükellef A)

Elde edilmesi gereken net ilaç hasılatı (A)	350.428,42
Beyan edilen hasılat (D)	346.069,11
Hasılat farkı E=C-D	4.359,31
%8,8 fiyat düşüklüğü karşılığı oluşabilecek zarar	(-) 2.280,12
Matrah farkı	2.079,19

Yukarıda hesaplanan 2.079,19 YTL tutarındaki (%8 KDV oranına tabi) kayıt dışı ilaç hasılat farkının mükellefin 31.12.2005 tarihli ayrıntılı gelir tablosundaki 600 numaralı yurtiçi satışlar hesabına ilave edilmesi gerekir.

Mükellefe belgesiz mal satışlarının olduğu hatırlatılarak, belgesiz satışların ne zaman yapıldığı sorulduğunda “ belgesiz satışların hangi dönem ya da dönemlerde ve

kimlere yapıldığını bilmiyorum, işlerimizin yoğun olduğu dönemlerde yapılmış olacağını tahmin ediyorum.” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Belgesiz satışların hangi dönem ya da dönemlerde yapıldığı sağlıklı olarak tespit edilemediğinden mükellefin lehine hareketle Aralık/2005 döneminde yapıldığı kabul edilecektir.

Bulunan 2.079,19 YTL tutarındaki matrah farkı üzerinden 213 sayılı VUK 30/4,6. Maddeleri gereğince resen gelir vergisi tarh edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda hesaplanan 2.079,19 YTL tutarındaki (%8 KDV oranına tabi) kayıt dışı ilaç hasılat farkının mükellefin 31.12.2005 tarihli ayrıntılı gelir tablosundaki 600 numaralı yurtiçi satışlar hesabına ilave edilmesi gerekir.

4.2.1.5. Yapılacak İşlemler Ve Uygulanacak Ceza

Önceki bölümlerde görüldüğü üzere mükellefin 2005 yılı fark dönem karı 2.079,19 YTL olarak hesaplanmıştır.

Bu tutar matrah farkı olup 213 sayılı VUK’ un 30/4ve 6. maddeleri gereğince resen gelir vergisinin aşağıdaki tablodaki tutar üzerinden tarh edilmesi, tarh edilecek gelir vergisi üzerinden 213 sayılı VUK’ ya 5479 sayılı kanunun 13.maddesi ile eklenen geçici 27.maddesi gereğince bir kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Tablo 4.8. Resen Tarhı Gereken tutar (Mükellef A)

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

213 sayılı VUK’ un geçici 27. Maddesi “01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezasını kesilmesini gerektiren fiiller için ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk

edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için yüzde elli oranında uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

4.2.1.6. Sonuç

Mükellefin 2005 takvim yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde;

- 1- Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere bulunan 2.079,19 YTL tutarındaki matrah farkı üzerinden 213 sayılı VUK’nun 30/44 ve 6. maddelerine istinaden 727,72YTL gelir vergisinin resen tahsil edilmesi,
- 2- Resen tarh edilen 727.72 YTL gelir vergisinde 213 sayılı VUK’a eklenen geçici 27. madde gereğince bir kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi,
- 3- Mükellef adına 213 sayılı VUK’un 30/4,6 ve 352/I-3’üncü maddeleri gereğince birinci derecede iki kat tutarında usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulanması esnasında anılan kanunun 336’ncı maddesinin dikkate alınması,
- 4- Mükellef adına 213 sayılı VUK’un 353/2.maddesine göre 590 YTL tutarında özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.

4.2.2.Örnek Olay 2

4.2.2.1.Genel Bilgi

Mükellef B, Adana’da eczane işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Mükellefin B’nin 2005 yılı yasal defter ve belgeleri gelir vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmiş olup, tespit ve tenkit edilen hususlar ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

4.2.2.2.Usule İlişkin İncelemeler

4.2.2.2.1.Genel Usulsüzlükler

Mükellefin 2005 yılı yasal defter ve belgelerinin sınırlı olarak incelenmesi neticesinde mükellef 2005 yılı satışlarının bir kısmına herhangi bir belge düzenlememiştir. Bu nedenle hasılatının kayıt ve beyan dışı kalmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun usulsüzlük dereceleri ve cezalarını düzenleyen 352’nci maddesinin I/3 numaralı bendi aşağıdaki gibidir:

“Madde 352- Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

1'inci dereceden usulsüzlükler

...

3- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması”

...

Bu fiiller nedeniyle, mükellef adına VUK'un 352/1-3. maddesi uyarınca bir kat birinci dereceden usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. VUK'un 30. maddesi uyarınca söz konusu usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirdiğinden, kesilecek cezanın iki kat olarak uygulanması, ceza uygulamasında VUK'un 336. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekir.

4.2.2.2.2.Özel Usulsüzlükler

Mükellefin 2005 takvim yılında, KDV hariç toplam 37.164,45 YTL tutarındaki hasılatı için belgesiz emtia satışı yaptığı tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'un 353/2. Maddesinde :” perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'na düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 118 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 5.500 YTL'yi, bir takvim yılı içinde ise 55.000 YTL'yi aşamaz.” İbaresini yer almaktadır.

Mükellefin belge düzenlemediği hasılat toplamı KDV dahil 40.137,61 YTL olmaktadır. KDV dahil 40.137,61 YTL tutarındaki hasılatı için belge düzenlemeyen mükellef adına, VUK'un 353/1. maddesi gereğince 4.013,76 YTL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

4.2.2.3.Hesap İncelemeleri

Mükellefin bağılı olduğu ilgili vergi dairesi müdürlüğüne vermiş olduğu 2005 yılına ait gelir vergisi beyanı aşağıda tespit edildiği gibidir.

Tablo 4.9. 2005 Yılı Gelir Vergisi Beyanı (Mükellef B)

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

4.2.2.4.Eleştirilen Hususlar

4.2.2.4.1.Resen Takdir Nedeni

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”(VUK madde 30)

Müteakip bölümlerde açıklanacağı üzere; mükellefin 2005 yılı içerisinde elde etmiş olduğu bir kısım hasılatı için belge düzenlemediği, yasal defterlerine kayıt ve ilgili dönem vergi beyanlarına dahil etmediği tespit edilmiştir.

Bu fiil mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına delil olduğundan mükellefin 2005 yılı vergi matrahları 213 sayılı VUK’un 30/4-6. maddeleri gereğince resen tespit ve takdir edilecektir.

4.2.2.4.2. Resen Takdir Verileri

4.2.2.4.2.1. Eczacılık Sektörü Hakkında Genel Bilgi

Örnek olay 1 ile örnek olay 2 aynı sektörde faaliyet gösteren meslek mensuplarının karşılaştıkları uyuşmazlıkları irdelediğinden, bu bölümde tekrardan sektör hakkında genel bir bilgi verme gereksiniminde bulunulmamıştır. Ancak, örnek olay 1’deki genel bilgiye ek olarak bu bölümde, ıskontonun hesaplanması hususunda bazı bilgilere yer verilmiştir. Buna göre, yapılan incelemede mükellef adına düzenlenen faturalardaki etiket fiyatının KDV’siz tutarını, maliyet bedelini, satış ıskontolarını, varsa zayıatları ve vergi matrahını azaltacak diğer hususlar belirlenmiştir. Satılan ilacın KDV’siz etiket fiyatı ile maliyet bedeli arasındaki fark hesaplanıp bu farkın maliyet bedeli oranı tespit edilmiştir. Bu oranı satılan mal maliyetine uygulamak suretiyle ilaç satışından elde edilen gayrisafı kar hesaplanarak bu kardan mükellefin satış ıskontolarını, kurum ıskontolarını, fire miktarlarını, varsa diğer zayıatlarını ve genel yönetim giderlerini düşerek elde edilmesi gereken kar bulunmuştur.

Eczanelerdeki ilaçların kırılma, dökülme, miadının dolması gibi nedenlerle belirli bir kısmı kullanılamaz (satılamaz) hale gelebilmektedir. Eczanelerdeki ilaçlara ilişkin fire oranı Danıştay 3. Dairesi’nin 29.12.1993 tarih ve Esas:2134, Karar:3965 sayılı, 15.01.1985 tarih ve Esas:3075, Karar: 125 sayılı kararlarında %3 olarak kabul edilmiştir. 3965 sayılı kararda aynen şöyle denmektedir: “Safı ticari kazancın tespiti için indirilmesi kanunen kabul edilen giderler arasında eczane işletenlerin yıl sonunda eczane emtiasını belirli bir nispette fire uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamakta ise de eczane emtiasında, özellikle ilaçlarda, kırılma, dökülme, bozulma ve kullanım tarihlerinin geçmesi gibi nedenlerle yıl sonuna kadar fire verdiği gerçeği ile, bu konuda Danıştay’ın süregelen içtihatları göz önüne alındığında, dönem içinde satın alınan emtianın maliyet bedeline %3 nispetinde fire tatbiki hakkaniyete uygun olacağından ...” aynı zamanda mükellefin kendisi de % 3 oranında bir fire meydana gelebileceğini ifade etmiştir.

Fire dönem sonu mal mevcudundaki eksikliğin izahında kullanılabilecek bir etkindir. Yoksa ayrıca dönem sonunda belirli bir miktarın gider yazılması söz konusu olamaz. Eczanelerde, fire oranlarının üstünde bir zayıat olması halinde (örneğin ilaçların büyük bir kısmının miadının dolması nedeniyle kullanılamaz hale gelmesi)

eczane sahiplerinin bu ilaçları imha etmeden önce bağlı bulundukları vergi dairesine ve il sağlık müdürlüğüne başvurmaları ve bu kanalla oluşturulacak bir komisyonca yapılacak takdire göre ilaçları imha etmeleri gerekmektedir. Ayrıca yasal engeller nedeniyle işletme için önem arz eden bir bedelin tahsil edilememesi durumunda, bu durumun belgelendirilerek değersiz alacak veya vazgeçilen alacak olarak gider yazılması veya hasılatattan indirilmesi mümkündür.

İzleyen bölümlerde yapılacak hesaplamalar sırasında, mükellefin 2005 yılı ilaç satışlarına uygulanacak fire oranı yukarıda açıklanan Danıştay kararları doğrultusunda %3 olarak uygulanmıştır.

Mükellefin 2005 yılına ait gelir vergisi matrahının tespit edilmesinde, aşağıda belirtilen verilerden faydalanılmıştır.

4.2.2.4.2.2. Satılan Ticari Mal Maliyetinin Hesaplanması

Mükellefin defter ve kayıtlarından dönem başı emtia mevcudunun 211.588,64 YTL ve dönem sonu emtia mevcudunun ise 225.369,44 YTL olduğu tespit edilmiştir. Mükellef dönem sonu emtia mevcudunu VUK'un 186 ve 190. maddeleri gereğince yaptığını beyan ve ifade etmiştir. Mükellefe bu tatarlardan ne kadarlık kısmının itriyat ve ilaç olduğu sorulmuş ve mükellef de cevaben; itriyat ürünlerinin toplam satışlar içindeki oranının çok düşük miktarlarda olduğunu, karlılık yüzdesinin de ilaçlardaki gibi olduğunu beyan etmiştir. Yapılan incelemede itriyatların ayrımı yapılmamış tüm alışlar ve satışlar ilaçlar gibi değerlendirilmiştir.

Yukarıdaki tespitlerimiz ve mükellefin ifadeleri doğrultusunda mükellefin 2005 yılı içerisindeki ilaç alışlarının toplam maliyeti 330.339,05 YTL olarak dikkate alınarak (dönem başı emtia mevcudu+dönem içi alışlar-dönem sonu mal mevcudu=satılan malın maliyeti) formülüne göre satılan malın maliyet bedeli aşağıda hesaplanmıştır.

Tablo 4.10. Satılan Malın Maliyeti (Mükellef B)

Satılan malın maliyeti					
Emtia cinsi	KDV oranı	Dönem başında mevcut emtianın maliyet bedeli	Dönem içinde satın alınan emtianın maliyet bedeli	Dönem sonunda mevcut emtianın maliyet bedeli	Dönem içinde satılan emtianın maliyet bedeli
İlaç	%8	211.588,64	330.339,05	225.369,44	316.558,25

4.2.2.4.2.3. Gayrisafi Karlılık Oranının Tespit Edilmesi

Mükellef, eczanede ilaç, parfümeri ve ıtriyat malzemeleri ticareti yapmaktadır. İlaç alışı nedeniyle ecza deposu tarafından eczacı adına düzenlenen faturalar üzerinde; ilaçların alış bedelleri, nihai tüketiciye satış bedelleri ve eczacı karı ile birlikte gösterilmiştir. Fatura üzerinde eczacıya bırakılan kar; eczacı karı, peşinat ıskontosu, müşteri ıskontosu gibi çeşitli isimlerle ifade edilmiştir. Her ne kadar farklı isimlerle anılmakta ise de sonuç olarak ilaçların alış faturaları üzerinde gösterilen satış bedelleri ile alış bedelleri arasındaki olumlu fark, ilaçlar satıldığı zaman eczacı tarafından elde edilmesi gereken kazancı göstermektedir. Bu kazanç, ilaç satışlarından elde edilmesi gereken asgari kazançtır. Çünkü ilaç fiyatlarında artış meydana gelmesi halinde, işletmede mevcut ilaçlar yeni fiyatlardan satıldığından, eczacı karında artış meydana gelmektedir. Ecza depolarından alınan ilaçların karlılık oranları bulunurken, KDV hariç etiket fiyatı üzerinden, alınan ilaçların toplam maliyet bedelleri çıkartılarak gayri safi kar hesaplanacak, gayri safi karın satın alınan emtianın maliyetine bölünmesi ile de yüzde kaçlık karlılık ile ilaç satıldığı tespit edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda aşağıdaki yaptığımız tabloda, mükellefin mal alış faturaları üzerindeki alış ve satış fiyatlarından (etiket fiyatlarından) hareketle tespit edilen ilaç satış karı oranı gösterilmiştir.

Tablo 4.11. Gayri Safi Karlılık Oranı (Mükellef B)

Gayri safi karlılık oranı					
Emtia cinsi	KDV oranı	KDV hariç alış bedelleri toplamı	KDV hariç satış bedelleri toplamı	Eczacıya bırakılan kar tutarı	Gayri safi satış karı oranı
İlaç	%8	330.339,05	555.400,72	225.061,67	%68,13

4.2.2.4.2.4. Fire Tutarlarının Hesaplanması

Mükellefin kayıtlarına göre, 2005 yılı satılan mal maliyeti geçmiş bölümlerde de hesaplandığı üzere 316.558,25 YTL'dir. Ancak bu ilaç ve ıtriyatın hepsi satılmamıştır. Bir kısmı fire nedeniyle zayı olmuştur. Eczanelerdeki ilaçların kırılma, dökülme, miadının dolması gibi nedenlerle belirli bir kısmı satılamaz hale gelebilmektedir. Mükellef, “ %3 oranındaki normal fireler dışında, dönem içinde ticaretini yaptığım emtialarda herhangi bir nedenle azalma meydana gelmemiştir.” demiştir. Eczanelerdeki ilaçlara ilişkin fire oranı Danıştay 3. Dairesi'nin 29.12.1993 tarih ve 93/34965 karar sayılı, 15.01.1985 tarih ve 125 karar sayılı kararlarında %3 olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle kayıtlarda gösterilen satılan mal maliyeti üzerinden karlılık hesaplamak yanlış olacaktır. Satılan ilaç maliyetini tam olarak hesaplayabilmek için %3'lük fireyi hesaplayıp satılan mal maliyetinden düşmemiz gerekir. Fireyi satışa arz edilen mal üzerinden (dönem başı mal mevcudu ile dönem içi alışların toplamı üzerinden) hesaplayacağız. %3'lük fire oranı dikkate alınarak fire tutarları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi hesaplanmıştır.

Tablo 4.12. Fire Tutarı (Mükellef B)

Emtia cinsi	Dönem başında mevcut emtianın maliyet bedeli	Dönem içinde satın alınan emtianın iadeler düştükten sonraki maliyet bedeli	Toplam	%3 fire toplam tutarları
İlaç	211.588,64	330.339,05	541.927,69	16.257,83

4.2.2.4.2.5. Fiyat Düşmesi Toplam Tutarının Hesaplanması

Eczaneler ilaçları, ilaç ambalajının üzerinde yazılı etiket fiyatı üzerinden satarlar. Eczaneler, Bakanlığın ilaç fiyatlarındaki ayarlamalarına paralel olarak kutu üzerindeki fiyatı değiştirebilmektedirler. 2005 yılında ilaç fiyatlarında bir artış olmamıştır. Adana Eczacılar Odası Başkanlığı Adana Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığı'na gönderdiği 20.09.2006 tarih ve 06/1727 sayılı yazısı ile 15.07.2005 tarihinde tüm ilaçlarda ortalama %8,83 oranında fiyat düşmesi olduğunu bildirmiştir.

Mükellefin bu düşüştü ne kadar etkilendiğini hesaplamak için, dönem başı ve dönem sonu emtia mevcudu toplanıp ikiye bölünmek suretiyle 15 Temmuz tarihinde işyerinde olması gereken emtianın değeri yaklaşık olarak belirlenecek, hesaplanan bu emtia %8,83'ü satılabilir mal maliyetinden düşülecektir. Zira dönem başı ve dönem sonu emtia maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmiştir.

Bu açıklamalarımıza göre mükellefin fiyat düşmesi nedeniyle satılan malın maliyetinden düşülecek toplam tutarı $(211.588,64 + 225.369,44) / 2 = 218.479,04 \times \%8,83 = 19.291,70$ YTL olarak hesaplanmıştır.

4.2.2.4.2.6. Satış Hasılatının Hesaplanması

Dönem içinde satışa arz edilen emtianın maliyet bedeli üzerinden hesaplanan %3 fire ve fiyat düşüşü nedeniyle ortaya çıkan satılan malın maliyetindeki azalışların, satılan malın maliyetinden düşülmesi ve kalan tutarlara da; ilaçlar için faturalar üzerinden tespit edilen kar oranında (%68,13) ilave edilerek, 2005 yılında elde edilmesi gereken KDV hariç asgari hasılat aşağıda hesaplanmıştır.

Tablo 4.13. Hesaplanan Hasılat (Mükellef B)

Emtia cinsi	Dönem içinde satılan emtianın maliyet bedeli	%3 fire tutarı	Fiyat düşmesi nedeniyle azalan tutar	Fiyat tutarı ve fiyat düşmesinden sonra kalan satılan emtianın maliyet bedeli	Gayrisafi satış karı oranı	Gayri safi satış karı oranına isabet eden brüt kar tutarı	Hesaplanan hasılat
İlaç	316.558,25	16.257,83	19.291,70	281.008,72	%68,13	191.451,24	472.459,96

4.2.2.4.2.7. Satış İndirimi Ve İskontolarının Hesaplanması

Mükellefin 2005 yılı toplam satış hasılatı 378.840,30 YTL'dir. Bu %8 KDV oranına tabi ilaç satışları tutarından hesaplanıp faturaları üzerinde ayrıca gösterilen kurum ıskontoları toplam tutarı 14.492,72 YTL'dir. Mükellef ayrıca “ biz ilgili kurumlara ilaç satışlarımız için reçete karşılığı fatura düzenlerken faturada gösterilen ıskontodan ayrı olarak, kurumlara bazı ilaçlar için “kurum indirimi” adıyla başka bir ıskonto yapmaktayız. Ancak bu ıskontoyu faturada gösterememekteyiz. Kurum indirimi ilacın etiket fiyatı ile ilgili kurumun o ilacı alış fiyatı arasındaki farktır. Biz bu indirimi düşükten sonra fatura düzenlemekteyiz. Bu nedenle satışlar üzerinden ne oranda kurum indirim yapıldığını kendimiz de tam olarak bilmemekteyiz. Ancak ilaç alış faturalarında ecza depolarının yaptıkları kurum indiriminin bu indirimi karşılamak amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca 15.07.2005 tarihinde Sağlık Bakanlığı ve ilaç firmaları ilaç fiyatlarını %8,83 oranında düşürmesi nedeniyle zarar ettim” şeklinde ifadede bulunmuştur.

2005 yılı içinde ecza depoları tarafından yapılan kurum indirimi toplam tutarının, yıl içinde mükellefle birlikte tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellefin 2005 yılında yaptığı toplam kurum indirimini hesaplamak için ise şu formülü kullanacağız:
$$[((\text{beyan edilen toplam hasılat (ilaçlar)} + \text{kurum ıskontoları toplamı}) / (100 - \text{kurum indirimi oranı}) \times 100) \times \text{kurum indirimi oranı}] = \text{yapılan toplam kurum indirimi}$$
 bu formüle göre hesaplanan kurum indirimi toplam tutarı
$$[(378.840,30 + 14.492,72) / (100 - 9,64) \times 100] \times \%9,64 = 41.962,49 \text{ YTL}$$
 olmaktadır.

4.2.2.4.2.8. Olması Gereken Net Satış Hasılatı

2005 yılına ait ilaç ve itriyata ait satış hasılatlarından bir önceki bölümde miktarı belirlenen satış ıskontoları ile kurum indirimleri düşölerek KDV hariç net hasılat hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara ait düzenlenen tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.14. Olması Gereken Net Satış Hasılatı (Mükellef B)

Emtia cinsi	Hesaplanan KDV hariç hasılat	Yapılan kurum ıskontosu toplamı KDV hariç	Yapılan kurum indirimleri toplamı KDV hariç	Olması gereken KDV hariç net hasılat
İlaç(%8)	472.459,96	14.492,72	41.962,49	416.004,75

4.2.2.4.2.9. Belgesiz Satılan Ticari Mallar

2005 yılında elde edilmesi gereken KDV hariç asgari hasılat geçmiş bölümlerimizde hesaplanmıştır. Elde edilen hasılatın yanındaki sütunda, mükellef tarafından belge düzenlenerek kanuni defterlere kaydedilen KDV hariç satış hasılatı ve defterlere kaydedilmeyen satış hasılatı (belgesiz hasılat) aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4.15. 2005 Yılı Belgesiz Satış Hasılatı (Mükellef B)

Emtia cinsi	Elde edilmesi gereken KDV hariç hasılat	Defterlerde kayıtlı bulunan KDV hariç hasılat	Defterlere kaydedilmeyen KDV hariç hasılat
İlaç(%8)	416.004,75	378.840,30	37.164,45

Yukarıdaki tabloda hesaplandığı üzere, 2005 satışlarından elde edilmesi gereken 37.164,45 YTL hasılat belgesi düzenlenmeyerek kayıt ve beyan dışı bırakılmıştır. Bunun sebebi sorulduğunda mükellef cevaben “biz her satışı için belge düzenliyoruz. Ancak unutma nedeniyle belgesini düzenlemediğimiz satışlarımız olabilir” demiştir.

Faturasız satışlardan elde edilen KDV hariç 37.164,45 YTL satış bedelinin, satışlara ve dolayısıyla dönem gelir vergisi matrahına ilave edilmesi gerekir.

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

Geçmiş bölümlerde açıklandığı üzere mükellef 37.164,45 YTL hasılatını belge düzenlememek suretiyle kayıt ve beyan dışı bırakmıştır. Mükellefin başka belgeli

herhangi bir gideri olmadığından kayıt ve beyan dışı bırakılan bu tutar aynı zamanda mükellefin gelir vergisi matrah farkıdır. VUK'un 30/4. maddesi hükmü uyarınca resen tespit edilen 37.164,45 YTL tutarındaki matrah farkı, ödevlinin 31.12.2005 tarihli gelir vergisi beyanına yansıtıldığında, mükellefin 2005 yılı gelir vergisi matrahı $(20.175,25+37.164,45=)$ 57.339,70 YTL olacaktır.

Tespit edilen bu kazanç üzerinden gelir vergisi hesaplanarak, hesaplanan tutarların mükellefin 2005 yılı gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile karşılaştırılması sonucunda mükellef adına 213 sayılı VUK'un 30/4 ve 6. maddeleri uyarınca resen tarh olunacak gelir vergisi aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibi olacaktır.

Tablo 4.16. Resen Tarhı Gereken Tutar (Mükellef B)

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

Yukarıdaki tablomuzda görüleceği üzere 37.164,45 YTL matrah farkı üzerinden mükellef adına resen 12.516,32 YTL gelir vergisi tarh edilmesi ve ödevli adına resen tarh olunacak 12.516,32 YTL gelir vergisi üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. ve geçici 27.maddesi uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

4.2.2.5. Sonuç

2005 yılı hesaplarının gelir vergisi yönünden incelenmesi neticesinde;

- 1- İlgili bölümde hesaplanan 37.164,45 YTL matrah farkı üzerinden mükellef adına VUK 30/4 gereğince 12.516,32 YTL gelir vergisi tarh edilmesi,
- 2- Tarh edilecek fark vergi için, mükellef adına VUK 341 ve geçici 27'nci madde uyarınca bir kat vergi ziyayı kesilmesi,
- 3- Raporda belirtilen 4.013,76 YTL özel usulsüzlük cezasının VUK 353/1 maddesi gereğince mükellef adına kesilmesi,
- 4- Raporda belirtilen birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesinde VUK 336'ncı maddesi hükmünün göz önünde bulundurulması gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.

4.2.3. Başvurulan Çözüm Yolları

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın düzenli vergi denetimi kapsamı uyarınca mükelleflerin 2005 yılı vergilendirme dönemi incelenmiş ve yukarıda yer alan re'sen tarhiyat ve bir kat vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezaları kesilmesi, yapılan inceleme neticesinde sınırlı vergi inceleme raporunda belirtilmiştir.

4.2.3.1. Mükellef A Açısından Durum

Bunun üzerine mükelleflerden, mükellef A, diğer bölümlerde açıkça da belirttiğimiz gibi, çözüm yollarından tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayı tercih etmiştir. Kendisiyle yapılan görüşmede bu yolu neden tercih ettiği sorulduğunda; bu yolu tercih ederken gerekli tahkikatı tam olarak yapmadığını, kendisinin her zaman böyle bir durumla karşılaşmadığı için, çevresinde bulunan meslektaşlarına ne yapması gerektiği hususunda soru sorduğunu, en avantajlı yolun uzlaşma yolu olduğunu söylediklerini, bu yüzden kendisinin de uzlaşma yoluna gitmeyi tercih ettiğini ifade etmiştir. Bu amaçla gelir idaresi grup müdürünün başkanlığında incelemede yer alan vergi denetmeninin haricindeki iki komisyon üyesi ile 20.08.2006 tarihinde mükellefin bizzat iştirakiyle komisyon toplanmış, yapılan uzlaşma görüşmesinde mükellef A tarafından ileri sürülen hususlar ve talep edilen miktarlar komisyonca kabul edilerek uzlaşma vaki olmuştur. Uzlaşmanın vaki olması üzerine yapılan Mükellef A tarafından aşağıdaki tabloda belirtilen tutar ödenmiştir.

Tablo 4.17. Uzlaşılan Vergi Tutarları (Mükellef A)

Vergi ve cezanın nevi	Dönemi	Tarhiyatın türü	Tarhiyatın tarh edilmesi öngörülen vergi ve ceza tutarı	Komisyonca önerilen tutar
Gelir vergisi	2005	Re'sen	727,72	545,79
Vergi ziyai cezası	2005	Re'sen	727,72	0,00
Özel Usulsüzlük cezası	2005	Re'sen	590,00	0,00
Gecikme faizi				73,68
		Toplam	2045,44	619,47

Mükellef A, eğer uzlaşma yolunu değil de diğer çözüm yollarını tercih etmiş olsaydı aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlarla karşılaşacaktı:

Tablo 4.18. Mükellef A Açısından Diğer Çözüm Yolları

Başvurulan çözüm yolları	Ödenmesi gereken tutar
Düzeltilme	Ortada vergi hatasından kaynaklanan bir durum olmadığı için bu yola başvurulamaz
Cezada indirim	$(727,72+727,72/2+590/3+32,75)=$ 1.386,49 TYL
Pişmanlık ve ıslah	Vergi incelemesi esnasında bu yola başvurulamaz.
Yargı yolu	Emsal kararlar göz önünde bulundurulduğunda dava kabul

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

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

Söz konusu uyuşmazlığın incelenmesinden, mükellef A'nın eczane işletmeciliği ile uğraştığı, satışlarının % 95 gibi büyük bir kısmını devlete yaptığı, devlete yapılan satışlardan ise tahsilâtının yapılabilmesi için mutlaka fatura düzenlenmesinin gerektiği, bu nedenle tutulan defterlerin vergi matrahının hesaplanmasında ihticaca salih bulunduğu, vergi inceleme elemanının mevcut defter ve belgelerden ikmalen vergi tarhiyatı yapması gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak ortalama rakamlar üzerinden yapılan hesaplamalar sonucu resen belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

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

4.2.3.2. Mükellef B Açısından Durum

Mükellef B, gerek muhasebecisi gerekse avukatıyla yapmış olduğu görüşmeler neticesinde bu uyuşmazlıkta kullanacağı çözüm yollarını ve bu çözüm yollarından hangisini kullandığı takdirde ne kadar külfetle karşılaşacağını aşağıdaki tabloda belirlemiştir:

Tablo 4.19. Mükellef B Açısından Diğer Çözüm Yolları

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

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

Yapılan araştırma neticesinde mükellef B kendisi için en avantajlı yolun yargı yoluna başvurmak olduğu kanaatine vararak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamıştır. Bunun üzerine ilgili vergi dairesi tarafından vergi inceleme raporunda re'sen takdir edilen tutarlar üzerinden mükellef adına ceza ihbarnamesi düzenlenmiş ve bu ihbarname mükellefe 25.08.2006 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Mükellef B böylelikle bir diğer çözüm yolu olan yargı yoluna giderek vergi dairesinin hakkında tesis etmiş olduğu ceza ihbarnamelerinin, nedenleri Örnele olay 1'de açıklandığı üzere, hukuka aykırı olduğu iddiasıyla otuz günlük dava açma süresi içinde 15.09.2006 tarihinde Adana vergi mahkemelerinde dava açmıştır.

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

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

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

18.09.2007 tarihinde, mahkeme, evvelce tarh edilen bir vergiye ilişkin ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespit edilmesi mümkün iken, ikmalen tarh edilmesi gerekirken, vergi inceleme elemanınca resen takdir yoluyla vergileme yapılabilmesi için yasa maddesi hükmünde öngörülen koşulların gerçekleştiği kesin ve açık olarak ortaya konulmadan, eksik incelemeye dayalı olarak yapılan hesaplamalar sonucu belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği hususunda hüküm kurarak mükellef B lehine davayı sonuçlandırmıştır. Davalı vergi dairesi tarafından dava temyiz

edilmiş olup Danıştay 3. Dairesi'nde temyiz isteminin yerinde olup olmadığı hususunda karar verilmek üzere beklemektedir. Danıştay 3. dairesinin ise mevcut olayla ilgili daha önce vermiş olduğu içtihadi kararları yerel mahkemenin kararları ile paralel niteliktedir.

4.2.4. Sonuç

Sonuç olarak, benzer nitelikteki iki olayda, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümü için başvurduğu yöntem farklılık göstermiştir. Örnek olay 1'deki mükellef A, adına yapılan resen tarhiyat sonucu oluşan vergi ve cezayı uzlaşmaya götürmüştür. Aslında mevcut vergi kanunlarındaki hükümler ile anılan duruma benzer konulardaki mahkeme kararları detaylı analiz edildiğinde yapılan tarhiyat türünün uygun bir yöntem olmadığı açıkça ortadadır. Gerek vergi kanunlarının hükümleri gerekse mahkeme kararları bu yönde iken örnek olay 1'deki mükellef A'nın yargı yoluna başvurarak adına tahakkuk eden vergi ve cezadan tamamen kurtulması mümkün iken, uzlaşmaya giderek toplam 783,21 YTL vergi ve cezaya muhatap kalarak ödemesi; mükellef A ile mükellefi A'yı temsile yetkili olanların temsil ettiği grupların çıkarlarını korumada ne kadar etkili oldukları ve dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif yöntemlere ne kadar hakim oldukları ile ilgili soru işareti oluşmaktadır. Mükellef B, kendisi için en avantajlı yol olan yargı yolunu izleyerek vuku bulmuş olan bir vergi ihtilafını en uygun şekilde çözüme kavuşturmuştur.

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

4.2.5. Örnek Olay 3

Ankara da ikamet eden mükellefin aracında tadilat yaptırması ile birlikte yapılan inceleme sonucunda aracının 4760 sayılı Özel Tüketim vergisi kanununun ilgili maddeleri uyarınca nevi değiştirmesi üzerine vergi dairesi tarafından ÖTV ve buna

ilişkin vergi ziyai cezası tesis edilmesi üzerine mükellef tarafından mezkur vergi ile vergi ziyaının terkinini için çeşitli kanun yollarına başvurulmuştur. Aşağıda vergi inceleme aşamasından başlayıp uyuşmazlığın doğumuna ve bu uyuşmazlığın çözümünde hangi yolların kullanıldığına, kullanılan yolun mükellef açısından en avantajlı yol olup olmadığına ilişkin bir örnek olay sunarak irdellemelerde bulunacağız. Bu esnada vergi mahremiyeti ilkesi gereği söz konusu mükellefi C olarak tanıtacağız.

4.2.5.1.Genel Bilgi

123456789 vergi kimlik numaralı mükellef C, 06 ABC 006 plaka numaralı volkswagen 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm3 silindir hacmindeki aracını 4760 sayılı özel tüketim vergisi kanununa ekli II sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan mallara dönüştürmüş olup mükellefin hesap ve beyanlarının aracının 4760 sayılı özel tüketim vergisi kanununun 15/2-b maddesi yönünden incelenmesi neticesinde eleştiriyi gerektiren hususlara raporun izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

4.2.5.2.Usul İncelemeleri

Mükellefin 4760 sayılı Özel Tüketim vergisi Kanununun 15/2-b maddesine göre vermesi gerektiği ÖTV farkına ait 2A nolu ÖTV beyannamesini kanuni süreler içerisinde vermediği tespit edilmiştir. Mükellef adına 213 sayılı VUK ‘un 352/I-1 maddesi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmekte olup, bu fiil aynı zamanda aynı kanunun 30/1. Maddesi uyarınca re’sen takdir nedeni de olduğundan cezanın iki kat olarak uygulanması ve ceza uygulaması konusunda mezkûr yasanın 336. madde hükümlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir.

4.2.5.3.Hesap İncelemeleri

4.2.5.3.1.Yasal Açıklamalar

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

II sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda ise binek otomobiller ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar diğer motorlu taşıtlar yer almakta olup, 87.02 pozisyonuna girenlerin bu grupta yer almadığı belirtilmiştir. 87.03

tarife pozisyonundaki araçlar için motor silindir hacmine göre vergi oranları tespit edilmiş olup 01.11.2004 tarihli ve 2004/8032 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre;

- Motor silindir hacmi 1600 cm³ ü geçmeyenler için %37 , (01.08.2002 tarihinden itibaren %27, 18.06.2004 tarihinden itibaren %30, 03.08.2004 tarihinden itibaren %30)
- Motor silindir hacmi 1600 cm³ ü geçen fakat 2000 cm³ ü geçmeyenler için %60 , (01.08.2002 tarihinden itibaren %46, 18.06.2004 tarihinden itibaren %51, 03.08.2004 tarihinden itibaren %52)
- Motor silindir hacmi 2000 cm³ ü geçenler için %84 , (01.08.2002 tarihinden itibaren % 50, 18.06.2004 tarihinden itibaren %55.55, 03.08.2004 tarihinden itibaren %75) oranında ÖTV uygulanmaktadır.

II sayılı listenin 87.04 tarife pozisyonunda da eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar yer almaktadır. Bunlardan azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasında başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda penceresi olanlardan (kapalı kasa olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm³ ü geçmeyenler hariç):

- Motor silindir hacmi 3000 cm³ ü geçmeyenler için % 10,
- Motor silindir hacmi 3000 cm³ ü geçen fakat 4000 cm³ ü geçmeyenler için %52,
- Motor silindir hacmi 4000 cm³ ü geçenler için %75, kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar % 10, diğerleri ise % 4 oranında ÖTV ye tabi tutulmuşlardır.

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

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

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

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

Kanunun sözü edilen 15. maddesinin 3. Fıkrasında bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak 31.07.2003 tarihli ve 2003/1 sıra nolu Özel Tüketim Vergisi Kanunu iç genelgesinde, kanuna ekli II sayılı listenin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan araca dönüştürülmesi durumunda, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılacak olan kişi ve kuruluşlar tarafında, kayıt ve tescil işleminden önce bu işlemin yapılacağı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile yetkili vergi dairesine 2A numaralı ÖTV beyannamesi verilmek suretiyle işlem yapılacağı açıklanmıştır.

4.2.5.3.2.Yapılan İnceleme Ve Tespitler

İnceleme konusu olayda , ilk iktisabı 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus olarak yapılan volkswagen 1.9 tdi marka 2004 model 1896 cm3 silindir hacmindeki aracın, daha sonra TSE kurumu tarafından düzenlenen ve aracın 8+1 taşıma kapasiteli olduğunu gösteren ve TSE teknik belgesinde belirtilen değişikliğin 20.05.2004 tarihi ve 123456 sayı itibariyle kayıt ve tescil ettirildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu araca ait Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15/2. Maddesi kapsamında yer alan dönüştürme işlemi aynı maddede değişikliğin kayıt ve tescil tarihi olarak öngörülen 20.05.2004 tarihinde gerçekleşmiştir.

Yukarıda yasal açıklamalar bölümünde belirtildiği üzere 8+1 kişi taşıyan araçlar Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer

almaktadır. Tadil edilen aracın . Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik veya Trafik Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca “minibüs “olarak tescil edilmesi , bu aracın Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer alan araçlar kapsamına girmesini engellemektedir. Çünkü Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda tadilat yapılan araçların tanımlanmasında Özel Tüketim Vergisi Kanununun değil , Karayolları Trafik Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği veya Araçların İmal, Tadil, ve Montajı Hakkında Yönetmeliklerin geçerli olacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Mükellef, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 15/2. Maddesinin 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla değişik b bendi hükmü ile kayıt ve tescile tabi aracını, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki II sayılı listede 87.03 tarife pozisyonunda yer alan 8+1 kişi taşıyan araca dönüştürdüğü halde motorlu taşıtlar vergisi ile yetkili olan vergi dairesine 2A numaralı ÖTV beyannamesini vermemiştir.

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

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

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

Bu durumda 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 15/2. Maddesinin 5228 ve 5281 sayılı kanunlarla değişik b bendi hükmü ile 213 sayılı Vergi Usul

Kanununun 30/1 maddesi uyarınca tarh edilmesi gereken özel tüketim vergisi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 4.20. Özel Tüketim Vergisi Tutarı

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

Yukarıda tabloda belirtilen fark özel tüketim vergisinin 213 sayılı V.U.K 'nun 30/1 maddesi uyarınca mükellef adına re'sen tarh edilmesi , tarh edilecek ÖTV üzerinden V.U.K.' nun 341. Ve 344. Maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

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

4.2.5.4.Başvurulan Çözüm Yolları

Vergi dairesi tarafından tesis edilen ceza ihbarnamesi ilgiliye 30.04.2007 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef ortaya çıkan uyuşmazlık üzerine kanunda gösterilen yollardan yargı yolunu tercih ederek dava dilekçesi hazırlamış ve uyuşmazlığın doğumuna neden olan ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesi Ankara ili sınırları içerisinde olduğu için dava Ankara vergi mahkemelerinde 30 günlük süre içinde 22.05.2007 tarihinde açılmıştır.

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

Gelen savunma ve savunmaya karşı cevap dilekçelerinden sonra dava dosyası tekemmül etmiş ve işin esası hakkında karar verebilmek için dava dosyası mahkeme

başkanının başkanlığında heyete sunulmuştur. Yapılan tartışma ve görüşmelerden sonra mahkeme tarafından işin esası hakkında şu şekilde bir karar verilmiştir.

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

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

Kanuna ekli II sayılı listenin, 87.02 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon nosunda ; 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dail) motorlu taşıtlar ismi altında,

- Otobüsün %1
- Midibüsün %4
- Minibüsün % 9 vergi oranına tabi oldukları,

87.03 GTİP nosunda da ; 87.02 tarife pozisyonlarına girenlerin hariç olduğu belirtilerek bu pozisyonda, binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş taşıtlar açıklanmış, silindir hacmi 2000 cm3 ü geçmeyenler için %46 oranında vergilendirilmiş, eşya taşımaya mahsus araçlar ise 87.04 GTİP nosunda değerlendirilmiş, silindir hacmi 3000 cm3 geçmeyenler % 10 vergiye tabi tutulmuştur.

Anılan yasa maddelerinin birlikte incelenmesinden görüleceği üzere, aracın imalinde tabi olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunda sonradan yapılan tadilat nedeniyle meydana gelen değişme sonucunda farklı vergi oranları gündeme gelmekte , imalinden sonra araçta yapılan değişiklikler niteliksel bir değişiklik olarak algılanmakta ve ilk halindeki matrah üzerinden tadilat sonrasında yeni şeklini alan araç Kanuna ekli

listede beli edilmiş farklı vergi oranına tabi kılınmaktadır. Böylece tadilat yapılarak niteliği değiştirilmiş araç ile bu aracın ilk iktisabındaki hali arasındaki rekabet eşitsizliği ve vergileme adaletsizliği önlenmeye çalışılmıştır.

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

Özel Tüketim vergisi kanununa ekli II sayılı listedeki düzenlemeden ise bu Kanunun uygulanmasında şoför dahil 10 veya daha fazla kişi taşıyan araçların minibüs statüsünde değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Kanunlarca önceden belli edilmiş birtakım özel malların vergilendirilmesi rejiminin düzenlendiği özel tüketim vergisi uygulamasında, sadece bu uygulama için düzenlenmiş olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun esas alınması gerektiği açıktır. Kaldı ki bu uygulama esnasında, bahsi geçen Kanunda, başkaca bir mevzuatın da dikkate alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Esasında Kanun, Türk Gümrük Tarife Cetveline atıfta bulunarak gümrük tarife istatistik pozisyonların vergi oranlarını belirlemede yardımcı olarak kullanmıştır. Dolayısıyla özel tüketim vergisi uygulamasında, bahsi geçen cetvele yapılan atıf haricinde, başkaca bir düzenlemenin dikkate alınabilmesi de mümkün değildir.

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

Dava konusu olayda taraflar arasında, aracın 87.04 gümrük tarife istatistik pozisyonundan 87.03 gümrük tarife istatistik pozisyonuna dönüştürüldüğü ihtilafsız olduğundan, vergi dairesince özel tüketim vergisi kanununun 15/2-b madde, fıkra ve beni uyarınca aracın tadilatı sonrasında gümrük tarife istatistik pozisyonunda değişiklik

meydana gelmesi ile aracın tabi olduğu vergi oranının değişmesine ilişkin düzenlemeye uyularak ek vergi tarhiyatına gidilmesi mer'i mevzuat çerçevesinde yerinde görölmüştür.

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

Yukarıda açıklanan nedenlerle mahkeme davanın reddine karar vermiş, vergi dairesi tarafından tesis edilen ceza ihbarnamesi süresinde ödenmediği için mükelleften gecikme faizi de uygulanarak tahsil edilmiş, aynı zamanda yargılama giderleri de davacı üzerinde bırakılmıştır. Bu durumda davacının ödeyeceği miktar ortalama 41.589,10 YTL' dir.

4.2.5.5.Sonuç

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

Ancak davacı; vergi ihtilafının meydana gelmesiyle gerekli tahkikatları yaparak uyuşmazlık konusunda vergi mahkemelerinde daha önce bu konuyla ilgili emsal kararlar verilip verilmediğini araştırarak verilmiş emsal kararların davacıların aleyhine sonuçlandığının farkına varıp idari çözüm yollarından diğerlerini seçmiş olsaydı, davacı aşığıdaki tablo 5.21'de yer alan miktarlar üzerinden vergi borcunu ödeyip uyuşmazlığı kendi açısından en avantajlı şekilde ortadan kaldırabilecekti. (Uzlaşma komisyonunun sadece vergi ziyai cezasının % 70 lik kısmını indirdiğini varsayılmaktadır.)

Tablo 4.21. Uzlaşma Komisyonunda Talep Edilen Vergi Tutarları

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

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

4.3. Bulguların Değerlendirilmesi

Vergi uyumsuzluklarında kullanılan çözüm yollarından en avantajlısının seçilmesinin hedeflendiği bu çalışma, Adana ve Ankara’da vuku bulan vergi uyumsuzlukları üzerinde örnek olay çalışması yapılarak gerçekleştirilmiştir.

Bu amaçla her üç örnek olayda olduğu gibi vergi uyumsuzluğunun doğumuna neden olan olaydan başlanıp uyumsuzluğun son bulmasına kadar geçen süreç kademe kademe anlatılmıştır. Bu esnada seçilen çözüm yollarının mükellef açısından en avantajlı olup olmadığı irdelenmiştir.

Bu çalışmada, mükelleflerin vergi uyumsuzlukları ile karşılaştıkları zaman, bunu en avantajlı bir şekilde sonuçlandırmak için araştırmalarda bulunup bulunmadıkları, bulunmuşlarsa seçtikleri yolun kendileri açısından en doğru yol olup olmadığı hususundaki sorulara cevap aranmıştır.

Yapılan örnek olay çalışmasında mükelleflerin vergi uyumsuzlukları ile karşılaştığında gerekli tahkikatı yapmadığı, kanunda belirtilen çözüm yollarından

tamamını göz önünde bulundurmayarak çeşitli çözüm yollarına başvurdıkları, bunun sonucunda ise bazı ekonomik zararlarla karşılaştıkları tespit edilmiştir.

V. BÖLÜM

SONUÇ

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

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

dava konusu yapmaksızın kabul ederek kanunda belirtilen süre içerisinde ödeyerek bu müesseseden yararlanmaktadırlar. Böyle bir durumda borçluların ödeyeceği vergi ziyai cezasının ilk defada yarısı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise üçte biri indirilir. Böylece uyuşmazlık yargı merciinin önüne gelmeden kısa sürede çözüme kavuşmuş olur.

Borçlular idari başvuru yollarını tercih etmediklerinde ya da idari yollara başvurup istediği sonucu elde edemediklerinde seçecekleri yol yargı yoludur. Yargı yoluna başvurulduğunda durum vergi mahkemelerinin ya da Danıştay'ın önüne gelir. Yapılan başvurular öncelikle usul incelemesinden geçirilir. Dava, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden sırasıyla incelenir. İlk incelemede herhangi bir sorun görülmediği takdirde işin esasına geçilir. Esastan verilen kararlar üzerine ise gerek davalı gerekse davacı taraf olağan ya da olağanüstü kanun yollarını kullanabilir. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin temyiz ve itiraz üzerine verdikleri kararlar kesindir. Yargı yolu, her ne kadar birtakım nedenlerle borçlular tarafından meşakkatli bir yol olarak görülse de kimi zaman en avantajlı yol olması nedeniyle başvurulması kaçınılmazdır.

Ancak vergi borçluları, bu konuda yeterli bir bilgi birikimine ve teknik altyapıya sahip olamadıklarından, seçtikleri yolların kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadıklarını bilememektedirler. Böylece hiç istemedikleri çeşitli kayıplarla karşılaşmaktadırlar. Böyle olmasındaki en önemli faktör ise mükellefleri yönlendiren kişilerin konu ile ilgili yeterince bilgi sahibi olmamalarıdır. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarıyla karşılaşıldığında çözüm yolu olarak genelde uzlaşma yolu seçilmektedir. Bu, mükellefler arasında en bilinen yoldur. Devlet de bu yolu tavsiye etmektedir. Çünkü yargı yoluna gidildiği takdirde hem vergi zamanında tahsil edilememiş olmakta hem de hiç tahsil edememe gibi bir riskle karşılaşilmektedir. Mükellefler için de durum aynıdır. Dava kaybedildiği takdirde vergi gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmekte yargılama giderleri de davacı yani mükellef üzerinde kalmaktadır.

Bu çalışmada önceki bölümlerde teorik olarak yer verilen çözüm yollarının somut olayda borçlular tarafından ne şekilde değerlendirildiği, bu yolların seçiminde

kimlerin rol oynadığı, seçilen yolun kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadığı alternatif yollar da değerlendirilerek, bahsedilen hususlar üç adet örnek olay üzerinde ele alınmıştır. Birinci olayda mükellef karşılaştığı uyuşmazlık neticesinde gerekli incelemeleri yapmadan, mahkemelerin emsal kararlarına bakmadan, muhtemelen yanlış yönlendirmesi sonucu, alternatif çözüm yollarını göz önünde bulundurmaksızın, direk olarak uzlaşma yolunu tercih etmiş, uzlaşmanın vaki olması neticesinde de artık dava açma yolunu kaybetmiş, böylece birtakım fazladan maliyetlere katlanmıştır. İkinci olayda, mükellef vergi dairesiyle uzlaşma yolunu tercih etmeyerek yargı yoluna başvurmuş, bu konuda emsal karar örneklerine bakmış, hakkında vergi salınmasına dayanak teşkil eden vergi inceleme raporunun gerçekleri yansıtmadığına kanaat getirerek vergi mahkemelerinde dava açmıştır. Mahkeme işin esasında mükellefi haklı bularak adına kesilmiş olan vergiyi terkin etmiştir. Böylece mükellef açısından herhangi bir maliyet doğmamıştır. Diğer örnek olayda ise mükellef aleyhine, vergi inceleme raporu sonrasında re'sen ÖTV tarhiyatı ve vergi ziyayı yapılmış, mükellef yapılan tarhiyatı haksız bularak, hiçbir araştırma yapmadan doğrudan yargı yolunu seçmiştir. Davanın sonunda ise mahkeme davanın reddine karar vermiş ve mükellef vergi ve ziyayı cezasını faiziyle birlikte aynı zamanda mahkeme masraflarını da ödemek zorunda kalmıştır.

Bu çalışmada örnek olay olarak seçilip analiz edilen üç olaydan iki tanesinde, mükelleflerin çözüm yollarının seçiminde kendileri açısından en avantajlı yolu seçmediğinin tespit edilmiş olması, ilgililerin bu hususta yeterli bilgiye sahip olmadıklarına işaret etmektedir. Bu nedenle uyuşmazlık konusu taraflardan mükelleflerin, sorumluların veya ceza muhataplarının yapacakları çok yönlü bir araştırma ile kanunda belirtilen tüm hususları dikkate alarak seçim yapmaları, bu uğurda daha önce mezkur uyuşmazlığa benzer bir uyuşmazlıkla karşılaşılıp karşılaşılmadığı, karşılaşıldığında ise uyuşmazlığın ne yönde sonuçlandığı, mevcut uyuşmazlık karşısında yerel mahkemelerin ve özellikle Danıştay'ın görüşünün ne olduğu gibi yönlerden değerlendirme yapmaları, önlerine çıkan uyuşmazlıklar karşısında gerek avukatlarla gerekse de muhasebecilerle ikili münazara içinde olmaları gerektiği, bu yönlerden değerlendirilmediği takdirde ise seçilen yanlış yolların mükelleflere emek, zaman ve ekonomik açıdan birtakım külfetlere sebebiyet verdiği anlaşılmıştır.

5.1. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Ülkemizde vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yollarına ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Ancak yapılan çalışmalarda genellikle kullanılan kanun yollarının mükellefler açısından hangi şartlarda en avantajlı olacağı üzerinde durulmamış, ağırlıklı olarak usule ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu nedenle bu çalışmanın alandaki anılan eksikliğin giderilmesine katkı sağlaması beklenmektedir.

5.2. Çalışmanın Kısıtları Ve Karşılaşılan Zorluklar

Çalışmada karşılaşılan en önemli zorluk örnek olayların seçiminde yaşanmıştır. Birbiriyle paralel ancak konusu farklı üç örnek olay seçilmiştir. Örnek olayların seçiminde sadece belli bir bölgeden değil de ülke genelini de kapsamaları açısından farklı bölgelerde tecelli eden uyuşmazlıkların seçiminin daha objektif olacağı düşünülmüştür. Mükellefler, adlarına kesilen vergi ve cezaların ticari itibarları üzerinde olumsuz etki yaptığını düşündüğünden, birtakım verilerin elde edilmesinde bazı zorluklar yaşanmıştır. Ayrıca vergi kanunları gereği vergi mahremiyeti esas alındığından kişiler hakkında bazı konularda bilgi verilememesine neden olmuştur.

Bu çalışma ikisi Adana ve biri Ankara olmak üzere üç örnek olay üzerinde yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda mükellefler açısından kanunda belirtilen yollardan en avantajlı yol yargı yoludur ya da düzeltme yoludur diye bir genelleme yapmak yanlış olur. Her uyuşmazlık kendi şahsına münhasır bir özellik arz ettiğinden bu yolları her bir olayda ayrı ayrı değerlendirerek uygulamak gerekir. Ayrıca ülkemizde ve diğer dünya ülkelerinde vergi yargısı dinamik bir yapıya sahip olduğundan, mahkemelerin verdiği kararlar zaman içinde farklılık gösterebilir. Bu açıdan emsal kararların seçiminde güncel kararları göz önünde bulundurmak daha faydalı olacaktır.

KAYNAKLAR

- AKSOY, Şerafettin (1990), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (2006), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ARSLAN, Mehmet (2006), *Vergi Hukuku*, Ankara : Yaklaşım Yayınları.
- ARICA, M. Nadir (1989), *Vergi Usul Kanunu*, Ankara.
- ATAR, Yavuz (2004), *Vergi Hukuku*, Konya : Mimoza Yayıncılık.
- AYGÜN, Sinan (2008), “*Vergi Barışı Önerisi*”,
<http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=1498&l=1>, Erişim tarihi: 02.04.2008.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin (1997), “Vergi Hukukunun Temel İlkeleri”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını*, No: 8, *İ.İ.B.F. Yayını*, No: 5 Afyon, s:222.
- ARSLAN, Süleyman, AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat, KAYA Cemil (1998), *İdare Hukuku Mevzuatı*(2. Baskı), Konya: Cemre Yayınları.
- BİLİCİ, Nurettin (2006), *Vergi Hukuku*(14. Baskı), Ankara: Seçkin Yayınları.
- CANDAN, Turgut (2006), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*(2.baskı), Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, Turgut (2006) , *Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma*(2Baskı), Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- DOĞRUYOL, Celal (2006), *Vergi Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi.

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

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

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

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

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

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

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

KARAKOÇ, Yusuf (2007), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları.

KARAKOÇ, Yusuf (1995), *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul: Alfa Basın Yayım Dağıtım.

KIRBAŞ, Sadık (2006), *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

KIVANÇ, H. Hakan (2007), “Vergi Davası Açılmasının Sonuçları”, http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergidavasi.htm. Erişim Tarihi: 20.04.2008.

KIZILOĞLU, Şükrü (2006), *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai (2007), *Vergi Hukuku(2.Baskı)*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KIZILOT, Şükrü (1999), “Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı-I”, *Hürses*, 12.02.1999, ss:7.

KIZILOT, Şükrü (2002), “ Düzenlenen Vergi İnceleme Raporu”. *Hürses*, 07.12.2002, ss:5.

KIZILOT, Şükrü (1998), “ İdari Aşamalarda Düzeltilebilecek Vergi Hataları-IV”, *Hürses*, 18.01.1998, ss:7.

KIZILOT, Şükrü (1998), “Vergi Davası Açma Hakkının Doğması-I”, *Hürses*, 18.12.1998, ss:7.

KIZILOT, Şükrü (1999), “İndirimli Ödeme Uygulamasının Taraflar Açısından Sonuçları-I”, *Hürses*, ss:7.

KIZILOT, Şükrü (2000), “Yetkili Vergi Mahkemesi”, *Hürses*, 10.06.2000, ss:5.

KIZILOT, Zuhâl (2004), “Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?”, *Hürses*, *Hukuki Yaklaşım*, 28.10.2004, ss: 5.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim (1982), “*Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*”, İstanbul.

KUMRULU, Ahmet. (1989), “*Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*”, Ankara.

KUMRULU, Ahmet. (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *AÜHFD*, C:36,1979, ss:153.

KURU, Baki (1995), *Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı(1.Baskı)*, İstanbul: Hukuk Yayınları.

KUTLAR, İsmail (2005), “Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları Ve Gaziantep Uygulaması”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gaziantep.

METİN, Kazım (1992), “Vergi Davalarının Açılması ve İdari Yargı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz – Ağustos 1992, Sayı: 61, ss: 74.

MUTLUER, M. Kamil (2006), *Vergi Genel Hukuku(1.Baskı)*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

MUTLUER, Kamil, HEREKMAN, Aykut, HEPER, Fethi, TEKİN, Fazıl (1996), *Türk Vergi Sistemi(1.Baskı)*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

MUTLUER, Kamil, HEREKMAN, Aykut, HEPER, Fethi, TEKİN, Fazıl (2001), *Türk Vergi Sistemi(1.Baskı)*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

OCAK, Gürbüz (2008), “Nicel Araştırma”,
<http://www2.aku.edu.tr/~gocak/Arastirmayontem/Nicel%20aras.pdf>, Erişim Tarihi: 08/06/2008.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU ,Ahmet, ÇAĞAN, Nami (2006), *Vergi Hukuku(14.Baskı)*, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami (1998), “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II” , *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:21, Sayı:1, ss:190.

ÖZBAKIR, Ahmet (2002), “Mükelleflerin Vergi Borcunu Sona Erdiren Nedenlerin Vergi Usul Kanununa Göre İrdelenmesi-I”, *Diyalog*, Sayı:165, ss:55.

ÖZDEMİR, Ahmet (1983) , “Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti”, *Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını*, No:1983/58, Ankara, ss:75.

- ÖZTÜRK, İlker (2008), “Nitel Araştırma Yöntemleri”,
<http://web.sakarya.edu.tr/~skuyucu/sunum/ilker.ppt#258,1>,
 Nitel Araştırma Yöntemleri, Erişim Tarihi: 08/06/2008.
- PEHLİVAN, Osman (2006), *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- TOSUNER, Mehmet, YERELİ, A. Burçin, ARIKAN, Zeynep (1995), *Türk Vergi Sistemi*, İzmir: Hürriyet Matbacılık.
- TOSUNER, Mehmet, ÖZCAN, Ülkü (1989), “Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü”. İzmir.
- UFUK, M. Tahir (2000), “Türk Vergi Yargı Sistemi”, *Maliye Postası Dergisi*, Yıl: 21, Sayı: 477, ss:51.
- UFUK, M. Tahir (2002), ”Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları*, Sayı:375, ss:100.
- UFUK, M. Tahir (2002), “Pişmanlıktan Yararlanma Şartları Ve Sonuçları”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları*, Sayı:374, ss:58-60.
- ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar (2001), *Vergi Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi.
- YAŞİN, Mehmet (2007), “ Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 174, ss:96-97.
- YILMAZ, Ejder (1996), *Hukuk Sözlüğü(5.Baskı)*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- YIN, Robert K (1994), “Case Study Research, Design And Methods”. Second Edition.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

Danıştay Dergisi, Yıl:13, Sayı:50-51, Ankara,1984,s.43

Gelir Vergisi Kanunu

İçişleri bakanlığının 1 sayılı il özel idareleri ile belediye gelirleri uzlaşma genel tebliği

İdari Yargılama Usul Kanunu

Maliye Bakanlığı'nın 21.05.1980 tarih ve 2/2246-376, 304 Sayılı Özelgesi

Maliye bakanlığı 147 sayılı VUK Genel Tebliği

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği mad 14

Vergi Usul Kanunu

www.wikipedia.com.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Ad-Soyad : Mehmet Hanifi BAKİ

Doğum Yeri ve Tarihi : Darende / 10.05.1981

Sürekli Adres : Toros Mah. K. Evren Bul. Üniversiteliler Apt. B Blok
K:3 No: 16 Adana

E-posta : mehmet_baki@yahoo.com

Telefon : 0 544 827 06 40 / 0506 664 28 26

EĞİTİM BİLGİLERİ

Yüksek Lisans : 2005- 2007 Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme
Anabilim Dalı

Lisans : 1999- 2003 Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme

Lise : 1995- 1998 Adana Mithat Topal Lisesi

İŞ DENEYİMİ

Burak İnoks A.Ş. : 2003- 2006 – Muhasebe Müdürlüğü

Adalet Bakanlığı : 2007- – İdari Yargı Hakim Adayı

BİLGİSAYAR BECERİLERİ

Windows XP ve Vista; Word, Excel, Powerpoint, ETA Muhasebe Programı

YABANCI DİL

İngilizce : İyi

EK-I**Örnek Dava Dilekçesi** (Vergi Mahkemesi'ne)

..... Vergi Mahkemesi Başkanlığı'na

Duruşma ve Yürütmenin Durdurulması İstemidir.

(Varsa)

Davacı..... : (İsim-Soyadı, adres ve mükellef no)
 Vekili (Varsa)..... : (İsim –Soyadı, adresi)
 Davalı : (Davalı idare veya idarenin adı-adresi)
 Davanın Konusu..... :
 Vergi ve Cezanın Nevi..... :
 Yılı :
 Miktarı..... :
 Dava Konusu İşlemin
 Tebliğ Tarihi : ... / ... /
 Maddi Olay..... :
 Hukuki Dayanak ve Deliller:
 Sonuç ve Talep..... :

EKLER:

1.
2.
3.

İsim - Soyadı

(İmza)

Kaynak: Kızılot, 2006:396