TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

MUHAMMET EMRE DİRİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA/2017

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

MUHAMMET EMRE DİRİ

Danışman: **Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK**

Jüri Üyesi: **Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ**

Jüri Üyesi: **Yard. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2017

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
(Danışman)

Üye: Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ

Üye: Yard. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
…/…/2017

Prof. Dr. H. Mahir FİSUNOĞLU
Enstitü Müdürü

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

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. 25/ 07/ 2017

İMZA

Muhammet Emre Diri

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

MUHAMMET EMRE DİRİ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK

Temmuz 2017, 178 sayfa

Vergi uyuşmazlıkları, verginin tarafları arasında vergisel yükümlülükler bağlamında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Vergi incelemeleri sırasında yapılan tespitler ve beyanda yapılan hatalar, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki temel nedenler olup, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde tarafların başvurdukları idari ve yargısal çözüm yolları şeklinde iki başlık altında toplanan alternatif çözüm yolları bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim ve vergi hatalarında düzeltme, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari aşamada başvurulan yöntemler olup, vergi mahkemelerinde dava açma ise yargısal çözüm yollarının temelini oluşturmaktadır.

Çoğunlukla vergi incelemesi ile ortaya çıkarılan ve idari veya yargısal yollarla çözümlenen vergi uyuşmazlıklarına yol açan muhtemel nedenlerin hangilerinin yaygın olduğunun tespiti, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir türlerinden olan vergilerin etkin bir şekilde toplanmasında son derece önemlidir. Ancak vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri uygulamalı olarak inceleyen çalışmaların oldukça sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Literatürdeki boşluğun giderilmesine katkı sağlamayı amaçlayan bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarına yol açan haller ve bunların uyuşmazlığın çözümlenme sürecinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği, vergi inceleme raporları üzerinden yapılan bir araştırma ile tespit edilmiştir.

Araştırmada, vergi uyuşmazlıklarına yol açması muhtemel nedenlerin en çok "defter ve belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması" ile "fatura ve benzeri evrakların eksik düzenlenmesi veya düzenlenmemesi" olduğu, bu ve benzeri nedenlerle tespit edilen matrah ve vergi farklarının beyan edilen tutarlara, kesilmesi öngörülen vergi cezalarının ise tespit edilen vergi farklarının yaklaşık üç katına ulaştığı

belirlenmiştir. Ayrıca, vergi cezalarının vergi mevzuatında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesinin, vergi muhasebesi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan muhasebe kayıtlarında farklılıklara yol açtığı ve vergi muhasebesine göre işletmelerin bu cezaları ortaklardan alacaklar hesabında muhasebeleştirmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi İncelemesi, Muhasebeleştirme

ABSTRACT

DETERMINATION AND ACCOUNTING OF FACTORS LEADING TAX DISPUTES

MUHAMMET EMRE DİRİ

Master Thesis, Department of Business Administration
Supervisor: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
July 2017, 178 pages

Tax disputes are disagreements that arise in the context of tax liabilities between the parties. Detections made during tax audits and declaration errors are the main reasons for the occurrence of tax disputes and there are alternative ways of resolving the disputes which can be listed under two headings: administrative and judicial remedies for the parties. Appeal for amendment, compromising, reduction in tax penalties and correction of tax errors are methods used in the administrative phase in the resolution of tax disputes and litigation in tax courts is the basis of judicial remedies.

Determination of the probable factors leading tax disputes usually found through tax audits and resolved by administrative or judicial remedies, is rather important for efficient collection of tax considered to be the most important public revenues. However, review of literature indicate that little empirical research were undertaken to determine factors leading tax disputes.

In order to make contribution to fill this gap, this study by analysing the tax audit reports attended to determine the factors leading to tax disputes and the accounting process to be followed in resolving such disputes. In the study, it is stated that probable factors leading tax disputes are "faulty or misleading books and documents" and "incorrect billing or non-billing" and that the tax base and tax differences determined for these and similar reasons are up to declared amounts and that the tax penalties reached about three times the tax differences determined. In addition, the assessment of tax penalties as non-deductible expenses in tax legislation resulted in differences in the accounting records made in accordance with tax accounting and generally accepted accounting principles, and that according to tax accounting, businesses should account for these penalties as receivable from shareholders.

Keywords: Tax Disputes, Tax Audit, Accounting

ÖNSÖZ

Vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespit edildiği ve uyuşmazlıkların çözümlenme sürecinde bu hallerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin değerlendirildiği bu çalışmada, çalışma boyunca katkılarıyla yol gösteren, desteğiyle sürekli yanımda olan danışman hocam Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Önerileriyle çalışmamın son halini şekillendirmemde yardımlarını esirgemeyen Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ ve Yard. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR hocalarıma teşekkür ederim. Yardımları ve teşviklerinden ötürü Arş. Gör. Dr. Miraç Savaş TURHAN'a ve sonsuz desteklerinden dolayı annem Hatice DİRİ ve babam Davut DİRİ'ye teşekkürlerimi sunarım.

Muhammet Emre DİRİ

Temmuz, 2017, Adana

İÇİNDEKİLER

ÖZET iv
ABSTRACT vi
ÖNSÖZ viii
KISALTMALAR LİSTESİ xiv
TABLOLAR LİSTESİ xv
ŞEKİLLER LİSTESİ xvi

BÖLÜM I
GİRİŞ
1.1. Araştırma Problemi 2
1.2. Araştırmanın Amacı 3
1.3. Araştırmanın Yöntemi 3
1.4. Araştırmanın Planı 4

BÖLÜM II
VERGİ İNCELEMESİ VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI
2.1. Giriş 6
2.2. Vergi İncelemesi 7
2.2.1. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkisi Olanlar 8
2.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar 10
2.2.3. Vergi İncelemesinin Yapılma Nedenleri 11
2.2.4. Vergi İncelemesinin Türleri 12
2.2.5. Vergi İnceleme Süreci 13
2.2.6. Vergi İnceleme Raporu 17
2.2.7. Vergi İncelemesi Sonucunda Mükellefin Seçenekleri 19
2.3. Vergi Uyuşmazlığı 19
2.3.1. Vergi Uyuşmazlığının Tanımı, Doğuşu ve Kaynağı 19
2.3.2. Vergi Uyuşmazlığı Ortaya Çıkarabilen Durumlar 21
2.3.2.1. Hukuka Aykırı Vergilendirme 21
2.3.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme 21

2.3.2.1.2. Konu Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme 22
2.3.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme 23
2.3.2.1.4. Şekil Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme 23
2.3.2.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme 23
2.3.2.2. Vergi İncelemesi 24
2.3.2.3. Düşük Beyan Edilen Matrah 24
2.3.2.4. Hatalı Tarhiyat ve Hatalı Ceza Kesme 24
2.3.2.5. Tahakkuk Eden Verginin Ödenmemesi 25
2.3.2.6. Vergi Uyuşmazlığı Ortaya Çıkarabilen Diğer Durumlar 25

BÖLÜM III
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Giriş 27
3.2. Vergi Yargısı 27
3.3. Türk Vergi Yargısının Unsurları 28
3.3.1. Vergi Mahkemeleri 29
3.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri 30
3.3.3. Danıştay 31
3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlenmesinde Vergi Davaları 34
3.4.1. Vergi Davalarının Konusu ve Hukuki Niteliği 34
3.4.1.1. Vergi Davalarının Konusu 34
3.4.1.2. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği 35
3.4.2. Vergi Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme 36
3.4.2.1. Vergi Davalarında Görevli Mahkeme 36
3.4.2.2. Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme 40
3.4.3. Vergi Davalarında Taraflar 42
3.4.3.1. Vergi Davalarında Davacı 42
3.4.3.2. Vergi Davalarında Davalı 43
3.4.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi 44
3.4.5. Vergi Mahkemesinde Dava Süreci 45
3.4.5.1. Dava Dilekçesi 45
3.4.5.2. İlk İnceleme 47
3.4.5.3. Tebliğ ve Cevap 48
3.4.5.4. Yargılama 49
3.4.5.5. Karar 50

3.4.5.6. Kararların Neticeleri 51
3.4.6. Kanun Yolları 52
3.4.6.1. Olağan Kanun Yolları 53
3.4.6.1.1. İstinaf 53
3.4.6.1.2. Temyiz 55
3.4.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları 56
3.4.6.2.1. Kanun Yararına Temyiz 57
3.4.6.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi 57
3.4.7. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru 59

BÖLÜM IV
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

4.1. Giriş 61
4.2. Vergi İdaresi 62
4.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları 63
4.3.1. Pişmanlık ve Islah 63
4.3.1.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Kapsamı 64
4.3.1.2. Pişmanlık ve Islah İçin Başvurma Koşulları ve Süreç 65
4.3.1.3. Pişmanlık ve Islahtan Yararlanmanın Sonuçları 68
4.3.2. Uzlaşma 68
4.3.2.1. Uzlaşmada Konu ve Yetki 69
4.3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 70
4.3.2.2.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili ve Komisyonlarda Yetki 71
4.3.2.2.2. Uzlaşma Yolunun Kullanılmasında Süreç ve Muhtemel Sonuçlar 73
4.3.2.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememesi 75
4.3.2.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olması Veya Olmaması 76
4.3.2.2.3. Uzlaşmadan Yararlanmanın Sonuçları 77
4.3.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 78
4.3.2.3.1. Uzlaşmaya Başvurma Nedenleri 78
4.3.2.3.2. Uzlaşma Komisyonları 79
4.3.2.3.2.1. Uzlaşma Komisyonlarında Yer Alan Kişiler 79
4.3.2.3.2.2. Uzlaşma Komisyonlarında Yetki 81
4.3.2.3.3. Uzlaşma Yolunun Kullanılmasında Süreç ve Muhtemel Sonuçlar 82
4.3.2.3.3.1. Uzlaşmanın Temin Edilememesi 83
4.3.2.3.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olması veya Olmaması 84

4.3.3. Cezalarda İndirim 85
4.3.3.1. Cezalarda İndirime Başvurmada Koşullar ve Süreç 86
4.3.3.2. Cezalarda İndirimden Yararlanmanın Sonuçları 88
4.3.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Giderilmesi 88
4.3.4.1. Hesap Hataları 89
4.3.4.1.1. Matrah Hataları 90
4.3.4.1.2. Vergi Miktarında Hatalar 90
4.3.4.1.3. Verginin Mükerrer Olması 91
4.3.4.2. Vergilendirme Hataları 92
4.3.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata 92
4.3.4.2.2. Mükellefiyette Hata 93
4.3.4.2.3. Mevzuda Hata 93
4.3.4.2.4. Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata 94
4.3.4.3. Başvuru Kapsamı ve Hataların Meydana Çıkarılması 94
4.3.4.4. Başvuruda Yetkili Kişiler, Yetkili Merciler ve Süre 95
4.3.4.5. Başvuru ve Başvuru Sonrası Değerlendirme Süreci 96
4.3.4.6. Hata Düzeltmenin Verginin Tarafları Açısından Sonuçları 98
4.4. İdari Aşamada Kullanılabilen Diğer Çeşitli Uygulamalar 99
4.4.1. Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonu 99
4.4.2. Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvuru Yolu 101
4.5. Vergi İncelemeleri ve Vergi Uyuşmazlıkları İle Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Literatür Taraması 102
4.5.1. Vergi İncelemeleri Üzerine Yapılan Çalışmalar 103
4.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar 103
4.5.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar 105
4.5.4. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yollarını Birlikte İnceleyen Çalışmalar 107
4.5.5. Vergi İncelemeleri ve Vergi Uyuşmazlıkları İle Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi 108

BÖLÜM V
VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Giriş 115
5.2. Araştırmanın Metodolojisi 115

5.2.1. Veri Temini 117
5.2.2. Veri Analizi 119
5.3. Araştırma Bulguları 120
5.3.1. Vergi İnceleme Raporlarının Niteliği 120
5.3.1.1. İnceleme Raporlarının Kapsadığı Dönemler İle İncelemelerin Tamamlanma Süreleri 120
5.3.1.2. İncelemelerin Yeri ve Muhatap Olunan Kişiler 122
5.3.1.3. İncelemelerin Kapsamı 123
5.3.1.4. İncelenen İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler 125
5.3.2. Vergi İnceleme Raporlarından Uyuşmazlığa Konu Usule İlişkin Bulgular 126
5.3.3. Vergi İnceleme Raporlarından Uyuşmazlığa Konu Esasa İlişkin Bulgular 128
5.3.3.1. Vergi İnceleme Raporlarında Tespit Edilen Re'sen Takdir Nedenleri 128
5.3.3.2. Matrah Artıran Ya Da Azaltan Unsurlara İlişkin Bulgular 130
5.3.3.3. Matrah Farklarına İlişkin Bulgular 132
5.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Sonuç Bölümüne İlişkin Bulgular 135
5.3.4.1. Kesilmesi Öngörülen Ceza Türleri ve Tutarlarına İlişkin Bulgular 136
5.3.4.2. Vergi Suçları 139
5.3.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine İlişkin Bulgular 139

BÖLÜM VI
VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

6.1. Giriş 142
6.2. Çalışma Konusu Vergi İnceleme Raporu 143
6.3. Vergi İnceleme Raporundaki Esasa İlişkin Tespitlerin Muhasebeleştirilmesi 143
6.4. Vergi İnceleme Raporundaki Sonuç Bölümüne İlişkin Tespitlerin Muhasebeleştirilmesi 150

BÖLÜM VII
SONUÇ

7.1. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuç 163
7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı 169
7.3. Çalışmanın Kısıtları 170
7.4. Gelecekteki Çalışmalara İlişkin Öneriler 170

KAYNAKÇA 171
ÖZGEÇMİŞ 178

KISALTMALAR

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

HSK: Hâkimler Ve Savcılar Kurulu

İYUK: İdari Yargılama Usulü Kanunu

MHUD: Maliye Hesap Uzmanları Derneği

TDK: Türk Dil Kurumu

VUK: Vergi Usul Kanunu

IRS: Internal Revenue Service

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Vergi İncelemesi ve Vergi Uyuşmazlıkları İle Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar 109
Tablo 2. Tanzim Edildikleri Yıllara Göre Vergi İnceleme Raporlarının Dağılımı 118
Tablo 3. Vergi İnceleme Raporlarının Kapsadıkları Dönemler İtibariyle Dağılımı ... 121
Tablo 4. İncelemenin Yapıldığı Yer İtibariyle Raporların Dağılımı 122
Tablo 5. Muhatap Olunan Kişilere Göre İnceleme Raporlarının Dağılımı 123
Tablo 6. İnceleme Türü İtibariyle Vergi İnceleme Raporlarının Dağılımı 123
Tablo 7. İncelemeye Konu Vergi Türü İtibariyle İnceleme Raporlarının Dağılımı 124
Tablo 8. Dönemleri İtibariyle İnceleme Konusu Vergi Türleri 125
Tablo 9. İncelemede Tespit Edilen Toplam Matrah ve Vergi Farkları 132
Tablo 10. İncelemede Tespit Edilen Toplam Matrah ve Vergi Farklarının Tarhiyat Türlerine Göre Dağılımı 132
Tablo 11. Matrah ve Vergi Farklarına İlişkin Toplam Tutarların Vergi Türlerine Göre Dağılımı 133
Tablo 12. Vergi Türleri İtibariyle, Tespit Edilen Matrah Farklarının Toplam Matrahlar İçindeki Nispi Önemi 134
Tablo 13. Tespit Edilen Matrah Farklarına İlişkin Toplam Tutarların İşletme Türlerine Göre Dağılımı 134
Tablo 14. Tespit Edilen Matrah Farklarının Toplam İçindeki Nispi Öneminin İşletme Türlerine Göre Dağılımı 135
Tablo 15. Vergi İncelemeleri Sonucu Kesilmesi Öngörülen Cezaların Türleri İtibariyle Dağılımı 136
Tablo 16. Vergi İncelemeleri Sonucu Kesilmesi Öngörülen Toplam Ceza Tutarları. 136
Tablo 17. Kesilmesi Öngörülen Ceza Tutarlarının Ceza ve İşletme Türleri İtibariyle Dağılımı 137
Tablo 18. Tespit Edilen Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Fiilleri İtibariyle Kesilmesi Öngörülen Toplam Ceza Tutarları 138
Tablo 19. Zamanaşımına Uğramış Usulsüzlük Cezaları 139

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Tamamlandıkları Sürelere Göre Vergi İncelemeleri 122
Şekil 2. İncelenen İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı 126
Şekil 3. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Fiillerinin Yüzdelik Payları 127
Şekil 4. Re'sen Takdir Nedenlerinin Dağılımı 129
Şekil 5. Mükelleflerin Matrahı Artıran Nitelikteki Fiilleri 130
Şekil 6. Mükelleflerin Matrahı Azaltan Nitelikteki Fiilleri 131
Şekil 7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Göre İnceleme Muhatapları 140

BÖLÜM I

GİRİŞ

Devletler, varlıklarını sürdürebilmek amacıyla çeşitli görevler üstlenirler ve bu durum onları kamusal faaliyetlerde bulunmak zorunda bırakır. Kamusal faaliyetler kamusal harcamalara neden olur. Kamusal harcamaların finansmanı için ise mali kaynağa ihtiyaç vardır. Devletlerin gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve cebren topladığı ekonomik değerler şeklinde tanımlanan vergiler ise mali kaynaklar arasında en mühim olandır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165).

Genel anlamda verginin; ulusal ya da uluslararası düzeyde sosyal, siyasal ve ekonomik değişkenlerden etkilenen ve bu değişkenlere göre kendini uyarlayan bir kavram olduğu söylenebilir (Armağan, 2009, s. 199). Dolayısıyla vergi sistemlerinde, güncelliğin kaybedilmemesi amacıyla değişim sürekli bir biçimde gündemdedir (Gökbunar, 1997, s. 301). Bu bağlamda, Türk vergi sisteminde de sıklıkla mevzuat hükümlerinde güncellemeler yapılmakta ama bu ise, sözü edilen vergi sisteminin günden güne daha karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 170). Bu koşullar altında mükelleflerin ve/veya vergi sorumlularının, vergilendirme sürecinde hata yapmaları ve yapılan hataların hem vergi idaresi hem de mükellefler için zaman, emek ve para kaybına neden olması muhtemeldir (Biniş, 2012, s. 485).

Çağdaş vergi sistemlerinde; mükelleflerin matrahının doğru tespit edilmesinde, gelirlerin doğru beyan edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi idaresi de, mükelleflerin gerçek dışı beyanlarını önlemek amacıyla, vergi incelemesi yapma ya da cezai yaptırımlar uygulama gibi çeşitli yetkilere haizdir (Erol ve Demir, 2008, s. 61). Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) da *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi* isimli rehberinde, mükelleflere ait defter, hesap, muhasebe kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan bir tür hata tespit işlemi olan vergi incelemesinin amacının ödenecek vergi borcunun doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirtmiştir (GİB, 2007a, s. 7).

Bu amaçlar doğrultusunda yapılan vergi incelemesi sonucunda, mükellef ve/veya vergi sorumlusu, ortaya çıkarılan hususların gerçeğe uygun olmadığını iddia edebilmektedir. Böylelikle bahsi geçen hususlar, devlet ile mükellef arasında vergi uyuşmazlığı doğuran nedenler haline gelebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 50).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ise, idari ve yargısal alanda çeşitli çözüm yollarına başvurulmaktadır. Vergi uyuşmazlığı durumunda, öncelikle idari çözüm yollarının tercih edilmesi önerilmektedir. Zira, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve hata düzeltme gibi çözüm yollarına başvurulması, uyuşmazlıkların çözümünde zaman ve maliyet tasarrufu sağladığı gibi taraflar arasındaki karşılıklı olumlu ilişkileri de kuvvetlendirmektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165). Literatürde anılan idari çözüm yollarından uzlaşma müessesesinin, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde en etkin ve başarılı yol olduğu değerlendirilmektedir (Armağan, 2009, s. 200).

Çoğunlukla vergi incelemesi ile ortaya çıkarılan, gerek idari gerekse yargısal yollarla çözümlenen vergi uyuşmazlıklarına yol açan bir çok neden olabilir. Gerçek dışı beyanda bulunma, vergi mevzuatının usule ilişkin hükümlerine riayet etmeme veya beyanda maddi hata yapma gibi yaygın olarak ortaya çıkması muhtemel bu nedenlerin hangilerinin yaygın olduğunun tespiti, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir türlerinden olan vergilerin etkin bir şekilde toplanmasında özellikle ülkeler açısından son derece önemlidir.

1.1.Araştırma Problemi

Günümüzde vergi sistemlerini etkileyen ve değişime iten birçok faktör vardır. Özellikle sosyal, ekonomik ve siyasal faktörler vergi sistemlerini güncel kalmaya zorlamaktadır (Armağan, 2009, s. 199). Aynı zamanda bu zorunluluk, mevzuat hükümlerinin sıklıkla yenilenmesinden ötürü vergi sistemlerinin gün geçtikçe daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 170). Bu koşullar, mükellefin ve/veya vergi sorumlusunun zaman zaman usul hataları, hesap hataları ya da muhtelif muhasebeleştirme hataları yapmasına neden olabilmektedir. Sözü edilen hatalar, idare için vergi ziyaının yanında emek ve zaman kaybı anlamına geldiği gibi mükellef açısından da ilave uyum maliyeti, muhasebe kayıtlarında düzeltme, vergi incelemesi riski

ya da vergi uyuşmazlığı anlamına gelebilmektedir (Biniş, 2012, s. 485). Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ise idari ve yargısal çözüm yolları mevcuttur (Armağan, 2009, s. 200).

Yukarıda anlatıldığı üzere, vergileme sürecinin uyuşmazlık haline dönüşmesi, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi için ilave külfetlere neden olmaktadır. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespit edilmesi, uyuşmazlıkların doğmasını önlemede bir ilk adım niteliğinde kabul edilebilir. Ancak Türkiye'de, vergi uyuşmazlıklarına yol açan haller üzerine uygulamalı araştırmaların oldukça sınırlı olduğu görülmektedir.

1.2.Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri tespit etmek ve uyuşmazlıklara yol açan hallerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda çalışmada, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin neler olduğu ve yol açan haller ile bu hallerin ortaya çıkardığı sonuçların, uyuşmazlıklarının çözümlenme sürecinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği sorularının yanıtları aranmaktadır.

1.3.Araştırmanın Yöntemi

Genel itibariyle araştırma yöntemleri, nicel araştırmalar ve nitel araştırmalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu çalışmada, genellemeden ziyade olay ve olgular üzerinde yapılan derinlemesine yorumların ön planda olduğu nitel araştırma yöntemi (Türnüklü, 2001, s.8) tercih edilmiştir.

Nitel araştırmalarda esasen beş farklı yöntemin olduğunu söylemek mümkündür. Bunlar; kültür analizi, fenomenoloji, kuram oluşturma, eylem araştırması ve örnek olay çalışmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 67-74). Vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespiti ve bu tespitlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada ise, eylem araştırması ve örnek olay çalışması yöntem olarak seçilmiştir.

Eylem araştırmaları, uygulamada yaşanan sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri geliştirmek ya da uygulamayı mevcut durumundan daha ileri taşımak amacıyla yapılan çalışmalar olup (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 307), bu çalışmanın eylem araştırması

yapılan bölümünde, vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları veri olarak kullanılmıştır. Vergi inceleme raporları, iki farklı ildeki mükelleflerden toplanmış olup 19 adettir. Toplanan bu verilerden elde edilen bulguların açıklanabilmesi için ise, içerik analizi kullanışlı bir yöntemdir. Nitekim bu yöntemle, veriler betimlenebilir, kategorize edilebilir ve nihayetinde araştırma problemi ile ilgili çeşitli çıkarımlara varılabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 242). Vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespitini amaçlayan çalışmanın bu bölümünde, temin edilen inceleme raporları üzerinde içerik analizi yapılmış olup vergi inceleme raporlarından tespit edilen bulgulara, tablolar ve şekiller halinde yer verilmiştir.

Uygulamanın ikinci kısmını oluşturan ve vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin ve bu hallerin doğurduğu sonuçların uyuşmazlığın çözümlenme sürecinde nasıl muhasebeleştirilmesini gerektiğini değerlendirmeyi amaçlayan bölümünde ise, örnek olay çalışması yapılmıştır. Örnek olay çalışmaları, belirli bir olay ya da olgu üzerinde yürütülen ve çalışma konusu olayı kendi içeriği kapsamında ele alan bir araştırma yöntemi olup bu yöntemde, genel itibariyle neden veya nasıl sorularına cevap aranmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 289). Bu çalışmada, temin edilen 19 vergi inceleme raporundan rastgele seçilen 1 vergi inceleme raporu veri olarak değerlendirilmiş ve bu vergi inceleme raporu üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analiz neticesinde tespit edilen bulgular, muhasebe kayıtları halinde sunulmuştur.

1.4.Araştırmanın Planı

Araştırma yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş bölümü olup, araştırmanın problemi, amacı, yöntemi ve planını içermektedir.

İkinci bölümde öncelikle; vergi incelemesi tüm yönleriyle ele alınarak vergi incelemesinin ne olduğu, türleri, hukuki niteliği ve sonuçları irdelenmektedir. Devamında, vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlıklarında taraflar ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış zamanlarına değinilmiş olup bölüm, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenlerinin irdelenmesiyle sonlandırılmaktadır.

Üçüncü bölümün başlangıcında, vergi yargısı kavramı açıklanmakta ve Türk vergi yargısının unsurları ele alınmaktadır. Sonrasında bölüm, vergi davalarının neler olduğu, kapsamı, hukuki niteliği ve konusuna ilişkin değerlendirmelerle devam etmektedir. Bölüm, vergi davalarında görev ve yetki kavramı, taraflar ve süre ile davaların açılması, yargılanma, karar, sonuçlar ve kanun yollarının incelenmesiyle tamamlanmaktadır.

Dördüncü bölüm, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarına ayrılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları; pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim ve hata düzeltmedir. Bölümde ilk olarak, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı, süreci ve sonuçları açıklanmaktadır. Devamında uzlaşma konusu, sırasıyla tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılarak incelenmiştir. Her iki uzlaşma kurumunun varlığı, tarihsel gelişimi ve hukuki niteliği ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, komisyonları, süreleri, görüşmeleri ve sonuçlarına değinilmiştir. Uzlaşma konusunu takiben, cezalarda indirimin kapsamı, başvuru koşulları, süreler ve sonuçları incelenmiştir. Hata düzeltme ise, bölümde incelenen son idari çözüm yolu olmuştur. Bu çözüm yolunda, hesap hataları ve vergilendirme hataları anlatıldıktan sonra hata düzeltmenin kapsamı, şekilleri, süreci ve sonuçları değerlendirilmiştir. Bölüm, çalışmaya ilişkin literatürün taranması ile sonlanmaktadır.

Beşinci bölüm, çalışmanın uygulama yapılan ilk bölümüdür. Bu bölümde, öncelikle araştırma metodolojisi açıklanmıştır. Devamında ise eylem araştırması gerçekleştirilerek, vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri tespit etmek amacıyla, temin edilen vergi inceleme raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Bu analiz neticesinde ortaya çıkan bulgular, tablolar ve şekiller yardımıyla sunulmuştur.

Çalışmanın altıncı bölümünde ise, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin muhasebeleştirilmesini değerlendirmek amacıyla, temin edilen vergi inceleme raporlarının biri üzerinde örnek olay çalışması uygulanmıştır. Çalışma neticesinde ulaşılan bulgular, çeşitli muhasebe kayıtları yoluyla gösterilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümü olan yedinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespiti ve tespit edilen hallerin muhasebeleştirilmesi üzerine yapılacak değerlendirmeler ve öneriler ile çalışmanın kısıtı ve literatüre katkısına yer verilmiştir.

BÖLÜM II

VERGİ İNCELEMESİ VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

2.1. Giriş

Devletler, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek başka bir deyişle, varoluş nedenlerini karşılayabilmek amacıyla sürekli gelir kaynaklarına muhtaçtırlar ve bu anlamda vergi, akla gelen ilk ve en önemli kaynaktır. Doğal olarak, devletlerin asli faaliyetlerini verimli bir şekilde yerine getirebilmesi için vergilerin zamanında ve kayıpsız toplanması büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, kamusal gereksinimlerin karşılanması amacıyla yürütülen faaliyetlerin sağlığı açısından, toplumun vazgeçilmez unsurları olan bireyler ve kurumların, yükümlüsü oldukları vergilerle ilgili sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiklerinin denetlenmesi vazgeçilemez bir zorunluluktur (Çürük ve Tüm, 2011, s.20). Nitekim devletler bu amaçla vergi idarelerini, vergi incelemeleri yapma ve cezai yaptırımlar uygulama gibi çeşitli yetkilerle donatmaktadırlar (Erol ve Demir, 2008, s. 61). Söz konusu yetkilerin kullanımı ise, zaman zaman mükellefler ile vergi idaresi arasında fikir ayrılıklarına neden olmaktadır. Devamında bu fikir ayrılıkları, vergi uyuşmazlıklarını doğurmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 46).

Türk vergi sistemindeki vergi incelemesi ve vergi uyuşmazlıklarının, kavramsal ve teorik çerçevesinin sunulduğu bu bölümde öncelikle; vergi incelemesi kavramı ve vergi incelemesinde yetki, vergi incelemesine tabi olanlar, vergi incelemesinin nedenleri, türleri ve genel hatlarıyla vergi incelemesi süreci açıklanmıştır. Devamında; vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlıklarını doğurabilen etkenler ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlemede başvurulabilecek kuruluşlar ortaya konulmuştur.

2.2. Vergi İncelemesi

Türk vergi hukukunun da benimsemiş olduğu beyan sisteminde, mükelleflerin ya da vergi sorumlularının, matraha esas teşkil eden unsurları beyanname vermek suretiyle vergi idarelerine bildirmelerini takiben bu beyannameler üzerinden tarhiyat gerçekleştirilmektedir (Nas, 2012, s. 1308). Beyan sistemi, mükellefin matraha esas teşkil eden unsurlarını en iyi kendisinin bileceği varsayımına dayandığından, vergiye tabi gelirlerin beyanname vermek suretiyle mükellefler ya da vergi sorumluları tarafından bildirilmesi akla yatkın bir yol olarak görünmektedir (Erginay, 1988, s. 86). Ancak beyan sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, söz konusu sistemin güven üzerine kurulmuş bir yapı olmasından dolayı vergiye ilişkin yükümlülükler karşısında mükelleflerin sergilemiş oldukları davranış şeklinde tanımlanan vergi zihniyetinin gelişmiş düzeyde olmasını zorunlu kılmaktadır (Nas, 2012, s. 1308).

Beyan sisteminin temel varsayımı, yapılan beyanın doğru olduğudur. Ancak yukarıda tanımlanan vergi zihniyeti, mükellefleri ve/veya vergi sorumlularını, doğru beyan verme ödevini yerine getirmelerini olumsuz yönde etkileyebilir. Bu bağlamda, sözü edilen varsayım kanıtlanma ihtiyacı duymakta ve bu ihtiyacın giderilmesinde mükelleflerin defter ve belgelerinin denetimi bir zorunluluk haline gelmektedir (Nas, 2012, s. 1308; Yıldız, 2013, s. 131).

Vergi idaresi, arama, bilgi toplama, yoklama ve vergi incelemesi şeklinde adlandırılan yöntemleri kullanarak vergi denetimini gerçekleştirmektedir (Yıldız, 2013, s. 131). Bunlar arasında vergi incelemesi, beyanın doğruluğunun tespiti ve benzer vergi yükümlülükleri konusunda vergi idaresinin sahip olduğu en önemli denetim aracıdır (Nas, 2012, s. 1308). Nitekim vergi incelemesi, mükelleflerin defter, belge ve hesapları üzerinde yapılan, beyanların doğruluğunun denetimi maksadıyla gerçekleştirilen detaylı bir soruşturmadır (Yerlikaya, 2013, s. 6).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134 ile 141'inci maddeleri vergi incelemesi ile ilgili hususlara ayrılmıştır (Yıldız, 2013, s. 131). Yasanın 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin amacından söz edilmektedir. Bu madde hükmüne göre vergi idaresi, topladığı ya da toplayacağı vergilerin doğruluğunu temin etmeyi amaçlamaktadır. Buradan

hareketle, idare vergi incelemesi yoluyla mükellefin defter ve belgelerini çeşitli yollarla denetleyebilmektedir. Böylelikle, elde edilen bulgulardan yola çıkarak matrahın doğruluğu ve vergiyle ilgili diğer yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği konusunda yargıda bulunabilmektedir (GİB, 2007b, s. 7).

Vergi incelemesi, mükellef açısından didaktik bir niteliğe de sahiptir (GİB, 2007a, s. 7). Şöyle ki, mükellefler ve/veya vergi sorumluları beyanda bulunurken mevzuatın karışık olması ya da ihmal gibi nedenlerle hata yapabilmektedirler. İşte vergi incelemesi vasıtasıyla bu hatalar tespit edilebilmekte ve bu yolla mükellefler ya da vergi sorumluları, vergiye ilişkin yükümlülüklerini nasıl yerine getirmeleri gerektiğini öğrenebilmektedirler (Yıldız, 2013, s. 132).

Diğer taraftan, vergi incelemesinin yetki, yer ve zaman gibi unsurlarının anlaşılması, inceleme sürecinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesine büyük katkı sağlamaktadır (Yıldız, 2013, s. 135).

2.2.1. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkisi Olanlar

Kamu hukukunda, devletin idari kurum ve kuruluşlarının belli bir konuda yetkili olması ancak hukuki düzenlemelerle mümkündür (Yıldız, 2013, s. 135). Nitekim Anayasa'nın 6. maddesi bu bağlamda, devletin tüm kurum ve kuruluşları için yetki kavramının kaynağını Anayasa'ya sabitlemiştir. Buradan hareketle, devletin idari organlarının bir parçası olan vergi idarelerinin de herhangi bir hususta yetki sahibi olması ancak Anayasa'yı esas alan bir mevzuat hükmüyle mümkün olmaktadır (Yıldız, 2013, s. 136).

Resmi Gazete'de yayınlanan "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname" ile 10 Temmuz 2011 tarihinde "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur. Bu kararname ile, vergi inceleme yetkilileri tek çatı altında toplanmış olup söz konusu yapılanmanın sonucu olarak denetim elemanlarını düzenleyen VUK'nun 135'inci maddesinde de gerekli düzenlemeler yapılmıştır (Yıldız, 2013, s. 136). Nitekim, adı geçen madde hükmü değişmeden önce vergi incelemesi yapma yetkisine sahip

denetim elemanları; hesap uzmanları ve yardımcıları, vergi dairesi başkanları, defterdarlar, vergi denetmenleri ve yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar idi (GİB, 2007a, s. 8). Ancak söz konusu kararnamenin yayımlanmasını müteakip VUK 135'inci maddede yapılan değişiklikle bu yetki; vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara verilmiştir (Bilici, 2014, s. 83).

VUK'nun 135'inci maddesi, vergi incelemesi yapma yetkisine haiz kişileri açıkça saymış olduğundan anılan maddede belirtilmemiş olanların vergi incelemesi yapma yetkisinin olmadığı aşikârdır. Örneğin, yeminli mali müşavirler, bankalar yeminli murakıpları ya da Adalet Bakanlığı müfettişlerinin inceleme yapma yetkisine haiz olduklarına dair ne VUK'nun 135'inci maddesinde ne de bahsedilen mesleklerin ilgili mevzuatlarında herhangi bir hüküm yoktur. Dolayısıyla adı geçen meslek mensuplarının inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bunlara ilaveten; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 20'nci maddesi, idari yargı organlarını re'sen araştırma yetkisi ile donatmıştır. Ancak bu madde hükmü vergi mahkemesi yargıçlarının vergi incelemesi yapma yetkilerinin olduğu sonucunu doğurmamaktadır (Nas, 2012, s. 1313-1315).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin çeşitli nedenlerle görev halinde olmaması durumunda bu görevler vekâleten yürütülmektedir ve asıl inceleme yetkililerinin tüm hak ve yetkilerine vekil de sahip olmaktadır. Ancak denetim kadrolarında bu durum değişmektedir. Vergi müfettişlerinin ve müfettiş yardımcılarının hak ve yetkileri devredilememektedir. Çünkü denetim kadrolarında vekâlet bir seçenek değildir (Nas, 2012, s. 1313).

Öte yandan yapılan çalışmalar göstermektedir ki, Türkiye'de vergi incelemesi oranları çok düşük seviyelerdedir (Yereli, 2008, s. 840). Vergi inceleme elemanlarının sayıca yetersiz olması, bu durumun nedenlerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, inceleme yetkililerine muhtelif görevler kapsamında eşlik ettikleri dikkate alınarak, gelir uzmanlarının da inceleme yetkisi olanlar arasına dâhil edilebilecekleri

düşünülmektedir. Böylelikle, vergi idaresinin denetim kapasitesinin artacağından hareketle inceleme oranlarının yükseleceği öngörülmektedir (Nas, 2012, s. 1315).

Vergileme sürecinde, verginin alacaklısı ve borçlusu gibi iki taraf bulunduğundan, vergi incelemesinin kimler tarafından yapılacağı mevzuu kadar kimlerin vergi incelemesine tabi olduğunun bilinmesi de verginin tarafları açısından büyük önem taşımaktadır.

2.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergiye ilişkin hususların belgelere dayandırılması ve bu belgeler yardımıyla yasal defterlerin tutulması, Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturmaktadır (Nas, 2012, s. 1315). Şöyle ki, VUK'nun 171'inci maddesine göre mükelleflerin, defterlerini vergiye ilişkin tüm işlemlerin tetkikini mümkün kılacak biçimde tutmaları gerekmektedir (MHUD, 2014, s. 11).

VUK'nun 137'nci maddesinde vergi incelemesine tabi olanlar, "*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*" olarak tanımlanmaktadır. Defter tutma yükümlülüğü taşıyanlar ise VUK'nun 172'nci maddesinde; "ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları, kooperatifler, menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, serbest meslek erbabı ve çiftçiler, serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler" olarak sayılmıştır (MHUD, 2014, s. 12). Ancak VUK'nun 173'üncü maddesine göre, bazı gerçek ve tüzel kişiler defter tutma zorunluluğuna sahip değildirler (Nas, 2012, s. 1316). Bunlar, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma yükümlülüğünden müstesnadırlar. Fakat burada sayılanlardan bazılarının defter tutma yükümlülüğü kısmen de olsa devam edebilmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında iki hususun varlığı gerekmektedir. Bunlar; gelir ya da kurumlar vergisinden muafiyetin bulunması ve tespitinde götürü usulün kullanılmadığı başka vergilere tabi olunmasıdır (MHUD, 2014, s. 12).

Ayrıca, VUK'nun çeşitli maddelerinde belirtilmekte olan, defter tutma yükümlülüğü olmamakla birlikte evrak ve vesikalarını saklama ve gerektiğinde ibraz etme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler de vergi incelemesine tabi durumdadırlar. Örneğin, ticari kazancı basit usulde tespit edilenler bu kapsamdadır. Kaldı ki söz konusu yükümlülüğe benzer sorumluluklar, vergi kanunları yoluyla olmasa da çeşitli özel kanunlar yoluyla da gerçek ve tüzel kişilere yüklenebilmektedir (Candan, 2001, s. 153).

Öte yandan vergi incelemesinin kapsamına, merkezi yönetim bütçesine giren vergi, resim ve harçlar dâhilken yerel yönetim bütçesine girenler dâhil edilmemiştir. Buradan hareketle yerel yönetim bütçesine giren vergi, resim ve harçlardan ötürü mükelleflerin vergi incelemesine tabi olmadıkları söylenebilmektedir. Emlak vergisi bu konuya verilebilecek güzel bir örnektir. Zira emlak vergisi belediyeler tarafından tahsil edilmesi nedeniyle yerel yönetim bütçesine dâhil olan bir vergidir. Belediye personellerinin inceleme yetkisi olmadığı da düşünüldüğünde, emlak vergisi mükelleflerinin bu vergiden ötürü vergi incelemesine alınamayacakları açıktır. Buna ilaveten, her ne kadar merkezi yönetim bütçesine dâhil olsa da vergi incelemesine tabi olmayan bazı vergi, resim ve harçlar da vardır. Bunun nedeni, bazı vergi, resim ve harçların Maliye Bakanlığı yerine başka kurumlarca takip edilmesidir. Örnek vermek gerekirse, noter harçları konusunda görev ve yetki noterlerdedir ve bu durum söz konusu harçların Maliye Bakanlığı'nca incelemeye tabi tutulamayacağı anlamına gelmektedir (Nas, 2012, s. 1316-1317).

Son olarak vergi incelemelerinin; gönüllü uyuma katkı sağlaması ve mükellefler açısından caydırıcı olmasına ilaveten incelemeye tabi mükellefleri kapsadığı ölçü oranında eşitlik ve adaleti temin edeceği de göz önüne alındığında, vergi inceleme yüzdelerinin artırılmasının büyük önem taşıdığı görülmektedir (Nas, 2012, s. 1318).

2.2.3. Vergi İncelemesinin Yapılma Nedenleri

Vergi idareleri, verilen beyannamelere istinaden risk analizi yapabilmekte ve belirli konular üzerine görüş ve öneri raporları düzenleyebilmektedirler. Bu raporlar ya da analiz sonuçları, mükellefler hakkında vergi incelemesi işlemi başlatılmasına neden olabilmektedir (GİB, 2007a, s. 9). Ayrıca inceleme elemanları, incelemeye alınan mükellef ile iş bağı olmak kaydıyla başka mükelleflerin defter ve belgelerini de görmeyi talep

edebilmekte ve böylece incelemeye birden fazla mükellef dâhil olabilmektedir. Vergi idaresinin bu işlemi, karşıt inceleme şeklinde adlandırılmaktadır (Yıldız, 2013, s. 142). Karşıt incelemeye başka mükelleflerin dâhil olması, bu mükellefler hakkında da inceleme başlatıldığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Zira bu işlemdeki temel amaç, incelemeye alınan asıl mükellefin beyanlarının doğruluğunu incelemektir (GİB, 2007a, s. 9). Ancak diğer mükellefin beyan edilmemiş ya da eksik beyan edilmiş bir uygulaması tespit edildiği takdirde bu mükellef için de inceleme işlemi başlatılabilmektedir (Yıldız, 2013, s. 142). Özetle; mükelleflerin incelemeye alınmasında, vergi idaresinin yapmış olduğu çeşitli uygulamaların rol oynadığı söylenebilir.

Diğer taraftan, mükellefler hakkında inceleme başlatılmasında tüm ihtimaller vergi idaresinden kaynaklanmamaktadır. Zaman zaman üçüncü kişiler, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmiş olmasını ihbar ederek bildirebilmektedirler (Yıldız, 2013, s. 142).

2.2.4. Vergi İncelemesinin Türleri

Resmi Gazete'de yayımlanan 28101 sayılı ve 31 Ekim 2011 tarihli "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının ğ ve h bentlerinde iki tür vergi incelemesi tanımlanmıştır. Bunlar; tam inceleme ve sınırlı incelemedir.

Tam inceleme, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği konusunda bir ya da daha fazla dönemi içine alacak biçimde matrahı etkileyen tüm unsurlar açısından başlatılabilmektedir. Öyle ki mükellefler, yükümlülükleri bağlamında yalnızca bir vergi türünden incelemeye alınabilecekleri gibi tabi oldukları tüm vergiler üzerinden de incelenebilmektedirler (GİB, 2007a, s. 9).

Tam inceleme şeklinde değerlendirilemeyen incelemeler, sınırlı inceleme olarak adlandırılmaktadır (Nas, 2012, s. 1311). Başka bir deyişle sınırlı incelemede, tam inceleme tanımını oluşturan hususlar; biri, birkaçı ya da bütünü ile sınırlandırılmaktadır. Öte yandan bu inceleme türü için sınırlı inceleme yerine kısa inceleme tabiri de kullanılabilmektedir (GİB, 2007a, s. 10).

Tam inceleme ve sınırlı inceleme kavramlarının ne olduğu kadar, bu işlemlerin ne kadar sürede tamamlanması gerektiği de önem arz etmektedir. Vergi incelemelerinde süre, VUK'nun 140'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idare, inceleme elemanlarına, incelemeye başlanılan tarihten başlayarak tam incelemeler için bir yıl, sınırlı incelemeler için ise altı aylık bir süre tanımıştır. Ancak ilgili birimler tarafından, talep etmeleri halinde inceleme elemanlarına, bu süreler içerisinde tamamlanamayan incelemeler için altı aydan fazla olmamak üzere ek süre verilebilmektedir (Yıldız, 2013, s. 139-140).

Son olarak, her ne kadar "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te farklı bir vergi inceleme türü olarak değerlendirilmemiş olsa da karşıt inceleme, GİB'nın *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi* isimli rehberinde, vergi incelemesi türleri arasında yer almaktadır. Daha önce de bahsedildiği gibi, karşıt inceleme, hâlihazırda sürdürülmekte olan bir incelemeye ilişkin konuları aydınlığa çıkarmak amacıyla başka mükellef ya da mükelleflerin de incelemeye dâhil edilmesidir (GİB, 2007a, s. 10).

Görüldüğü üzere, gerek vergi incelemesine tabi olanlar gerekse vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yasal mevzuatlarla belli edilmişlerdir. Benzer şekilde, inceleme yapmaya yetkili olanlarca yürütülen tam ya da sınırlı incelemelerde takip edilecek süreç de, yasal mevzuatlar yoluyla sistematik hale getirilmiş durumdadır.

2.2.5. Vergi İnceleme Süreci

Vergi inceleme elemanlarının bağlı olduğu birimler, görevlendirme yazısıyla inceleme elemanlarını görevlendirmekte ve böylece vergi inceleme süreci başlamaktadır (GİB, 2007a, s. 10). Devamında vergi inceleme elemanları; görev yazısı ile gelen belgeler, mükellefin vergi dairesindeki dosyaları ve lüzum görüldüğü takdirde yapılacak dışsal araştırmalar yoluyla mükellef hakkında bilgi toplamaktadırlar (Nas, 2012, s. 1323).

Görevlendirme ile başlayan bu süreçte VUK'nun 138'inci maddesine göre, inceleme muhatabına nezdinde vergi incelemesi yapılacağının bildirilmesi gibi bir zorunluluk yoktur. Nitekim bazı mükelleflere önceden haber verilmesi durumunda, mükellefin defter ve belgelerinde matrahı etkileyen unsurlar üzerinde hile yapma ve bu yolla da matrahın doğru tespitine engel olma riski ortaya çıkmaktadır. Bu koşullar altında

mükellefe, hakkında incelemeye başlanılacağına ilişkin haber verilmemesi daha makul bir karar olmaktadır. Ancak hakkında böyle bir riskin söz konusu olmadığı mükelleflere, hem iş yerinin hem de mükellefin incelemeye hazır olması için haber verilmesinde sakınca görülmemektedir (Yıldız, 2013, s. 139).

VUK'nun 138'inci maddesi vergi incelemelerinin, tarh zamanaşımı süresi içinde yapılabileceğini öngörmektedir ve bu madde hükmü henüz sonlanmamış hesap dönemini de kapsamına almaktadır. Tarh zamanaşımı süresinin vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıl olduğu düşünüldüğünde, bu süre içerisinde vergi incelemesinin tamamlanıp varsa yapılan tarhın mükellefe tebliği gerekmektedir. Aksi takdirde VUK'nun 114'üncü maddesine istinaden tarh zamanaşımı gerçekleşmiş olacağından vergi incelemesi yapılamayacaktır (Candan, 2001, s. 155). Öte yandan, VUK'nun 13. maddesinde ölçütleri belirlenmiş ağır kaza ya da çeşitli doğal afetler gibi mücbir nedenlerle zamanaşımı süreleri uzayabilmektedir. Böyle durumlarda, uzayan süre ile aynı ölçüde olmak kaydıyla vergi incelemelerinin son mühleti de değişime uğrayabilecektir (Nas, 2012, s. 1319). Bunlara ilaveten VUK'nun 138'inci maddesine göre "*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhıyatın ikmaline mani değildir.*"

İnceleme sürecinde karar verilecek bir diğer önemli konu da inceleme yapılacak yerin belirlenmesidir (Yıldız, 2013, s. 138). Öyle ki VUK'nun 139'uncu maddesi, vergi incelemesinin yapılacağı yer hususunda önceliği mükellefin iş yerine vermektedir. Böylelikle inceleme elemanları, mükellefin iş yerini gezip görerek yürütülen faaliyet hakkında bilgi sahibi olacak ve daha doğru tespitlerde bulunabileceklerdir (Nas, 2012, s. 1319-1320).

Ancak iş yerinin inceleme yapılmasına müsait olmaması ya da işin terkedilmiş olması gibi bazı istisnai durumlarda inceleme vergi dairesinde de yürütülebilmektedir (Yıldız, 2013, s. 138). Bu durumlarda, idare tarafından inceleme muhatabına üzerinde görüşme tarihinin bulunduğu bir davet yazısı gönderilir. Şayet mükellefin davete icabet edemeyeceği bir tarih belirlenmiş ise, yeni bir görüşme tarihine karar verilebilmektedir (GİB, 2007a, s. 10). Süreç, vergi idaresinin inceleme konusu defter ve belgelerin daireye getirilmesi talebiyle devam edecektir. Bu talep, inceleme muhatabına yazılı olarak

yapılmak zorundadır (Yıldız, 2013, s. 138). Bu yazılı talep, mükellefe defter ve belgelerinin ibrazı için verilmiş bir mühleti içermekte olup verilen mühlet on beş günden az olamaz. Bu mühlet içinde herhangi bir mazeret olmaksızın söz konusu evrakların teslim edilmemesi, mükellef hakkında re'sen tarhiyat işlemine başlanması ve bazı cezai müeyyidelerin uygulanması gibi sonuçlar doğurmaktadır (GİB, 2007a, s. 10).

Vergi inceleme sürecinin, incelemeye başlama tutanağının muhatap ve inceleme elemanı tarafından imzalanması ile başladığı kabul edilmektedir. Kuşkusuz, inceleme elemanı bu tutanağı düzenlemeden önce inceleme muhatabını inceleme konusu hakkında bilgilendirmektedir (GİB, 2007a, s. 10). Her ne kadar prosedür bu şekilde olsa da vergi idaresi her zaman mükellef ile bağlantı kuramayabilmektedir. Diğer taraftan bu bağlantı kurulmuş olsa bile mükellef incelemeye başlama tutanağını imzalamaya çekinebilmektedir. Böyle durumlarda inceleme elemanının, sahip olduğu diğer imkânları kullanarak inceleme işlemini başlatması ve yürütmesinde herhangi bir sakınca görülmemektedir (Nas, 2012, s. 1323-1324). İncelemenin mükellefin iş yerinde yapıldığı durumlarda, inceleme elemanları, incelemeye başlamadan önce inceleme yetkilerini gösteren bir belgeyi ilgili muhataba ibraz etme yükümlülüğü taşımaktadırlar (GİB, 2007b, s. 17).

İnceleme esnasında, mükelleflerin bazı kişilerin refakatini talep etme hakkı mevcuttur. Bu kişiler, çoğunlukla işletmelerin kendi defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yetkili kıldığı serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerdir (GİB, 2007a, s. 12). Bununla birlikte, mükelleflerin inceleme elemanlarına eşlik etme zorunluluğu yoktur. İncelemeye kanuni temsilcilerini de yollayabilirler. Burada iki önemli hususa dikkat etmek gerekmektedir. Birincisi, temsilci yasal yetkiye sahip olmalıdır. İkincisi ise, bu yetkiyi gösteren belge, işe henüz başlanmadan inceleme yetkilisine teslim edilmelidir (GİB, 2007b, s. 12).

Vergi incelemelerinde detaylı olarak araştırılan konuların başında, ödenmiş olan vergi ile ödenmesi gereken vergi arasındaki tutarlılık gelmektedir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2008, s. 122). Bu bağlamda, inceleme boyunca mükellef, inceleme elemanının talebi doğrultusunda defter ve belgelerini ibraz etmek, iş yerini gezdirmek, gerekli görülen izahatları vermek gibi çeşitli yükümlülükleri taşımaktadır (Yıldız, 2013, s. 143). Mükellef ya da temsilcisi sözü edilen yükümlülüklerini yerine getirirken, vergiye ilişkin konuların

ispatında her türlü delili kullanabilmektedir. Ancak yemin, bu delillerden hariç tutulmaktadır (Durmuş, 2014, s. 508).

Mükellefin iş yerinde yapılan incelemelerde, inceleme elemanları mükellefin ya da temsilcisinin müsaadesi olmadıkça yasal çalışma saatleri haricinde inceleme işlemine devam edemeyecekleri gibi, iş yerlerinin açık bırakılması veya mükellefin ya da temsilcisinin refakat etmesini de talep edemezler (Özyer, 2008, s. 255). Ancak bu durumun iki istisnasının olduğu söylenebilir. Zira iş yerinde yürütülen faaliyetlerin aksatılmaması kaydıyla incelemenin gerektirdiği güvenlik önlemlerinin alınması ya da inceleme elemanlarının tutanakları tanzimi gibi eylemlerin yerine getirilmesinde yasal sürelerin dışına çıkılabilmektedir (Nas, 2012, s. 1324).

Nihayetinde vergi inceleme süreci, inceleme muhatabına verilen ve inceleme işinin bittiğini belirten tutanakla sona ermektedir. Ancak mükellef hakkında her zaman tespit veya tenkit edilen bir husus bulunmayabilmektedir. Böyle durumlarda mükellefler hakkında tutanak düzenlenmemektedir (Özyer, 2008, s. 255). Öte yandan mükellefler ya da temsilcileri, tutanakları imzalama konusunda her zaman istekli olmayabilmektedirler. Bu tutum karşısında inceleme elemanları ilgili kişilere baskı yapamamaktadırlar (Nas, 2012, s. 1325). Zira nezdinde inceleme yapılan kişilerin bu tutanakları imzalamama hakları vardır (GİB, 2007b, s. 13). İnceleme muhatabı bu hakkını kullandığı takdirde, tutanakları imzalaması maksadıyla kendisine davet yazısı yollanmakta, bu davete icabet etmediğinde ise alıkonulan defter ve belgeleri ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Böylelikle vergi inceleme süreci sonlanmış olmaktadır. Dolayısıyla mükellefin inceleme konusu defter ve belgeleri vergi dairesinden alabilmesi, bu tutanakları imzalama şartına bağlanmış durumdadır (GİB, 2007a, s. 14).

Vergi incelemesi esnasında tutulan tutanaklara istinaden, inceleme bitiminde "vergi inceleme raporu" adıyla anılan bir rapor düzenlenmektedir. Öyle ki bu rapor, inceleme sürecini tüm yönleriyle ele alan ve özetleyen bir belge niteliğindedir (Yıldız, 2013, s. 148).

2.2.6. Vergi İnceleme Raporu

Vergi incelemeleri sonucunda iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, inceleme sonucunda mükellefin beyanının doğruluğunun sabitlenmesidir. Başka bir ifadeyle, mükellef hakkında herhangi bir matrah farkı tespit edilememiştir. Böyle durumlarda incelemeyi yapanlar, ilgili vergi dairesine tevdi edilmek üzere kabul raporu şeklinde adlandırılan bir rapor hazırlamaktadırlar. İkinci durum ise, mükellef hakkında beyan edilmemiş bir matrah unsuru belirlenmiş olmasıdır. İnceleme elemanları, bu unsurları tutanaklar vasıtasıyla kayda geçirmektedirler. Nihayet inceleme sürecinin sonuna gelindiğinde, inceleme elemanları tarafından bu tutanaklardan da yararlanmak suretiyle vergi inceleme raporu hazırlanmaktadır (GİB, 2007a, s. 12-13).

İnceleme elemanları, vergi inceleme raporlarını VUK'nun 140'ıncı maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde düzenlemektedirler (Yıldız, 2013, s. 148). Yine aynı Kanun'un adı geçen maddesi, vergi mevzuatına uygun olmayan vergi inceleme raporları tanzim edilemeyeceğine hükmetmektedir (Nas, 2012, s. 1329).

Vergi inceleme raporları esasen bir vergi türünü bir dönem itibariyle ele almaktadırlar. İnceleme elemanlarının birden fazla vergi türünü ya da dönemi ilgilendiren konular için düzenlemiş oldukları inceleme raporları ayrı ayrıdır. Ancak vergilendirme dönemi bir yılın altında olan vergiler için, iki hususa dikkat etmek koşuluyla dönemler itibariyle tek bir inceleme raporu düzenlenebilmektedir. Bu koşullar ise; dönemler açısından bir takvim yılının üzerine çıkılmaması ve her dönemin matrah farkının birbirinden ayrı olarak açıklanmasıdır (Nas, 2012, s. 1329).

Vergi inceleme raporları yapı olarak dört bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümler; usul incelemeleri, hesap incelemeleri, tenkit edilen hususlar ve sonuç bölümü şeklinde sıralanabilir (Nas, 2012, s. 1329). Usul incelemeleri bölümünde, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini usulüne göre yerine getirip getirmediği konusunda saptamalara yer verilmektedir. Hesap incelemeleri bölümü ise defter, hesap ve belgeler üzerine tespit edilmiş bulguları içermektedir. Nas'a (2012, s. 1329) göre; tenkit edilen hususlar bölümü inceleme muhatabının iddialarına dair görüşleri içermekte iken, sonuç

bölümünde ise eksik tahakkuk ettirildiği belirlenen vergi ve bunu takiben kesilecek ceza tutarları için önerilecek olan tarhiyat teklifi yer almaktadır.

Öte yandan, 31 Ekim 2011 tarihli "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 21'inci maddesinin "*Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir*." hükmü vergi inceleme sürecinin sonlandığı tarihi ortaya koymaktadır. Her ne kadar inceleme sürecinin sonuna gelinmiş olsa da rapor değerlendirme komisyonlarının kararlarına istinaden inceleme raporları düzeltilebilmektedir. Zira GİB, hazırlanan inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygunluğunu sağlamak amacıyla kurmuş olduğu rapor değerlendirme komisyonları yardımıyla inceleme raporlarını henüz işleme konulmadan kontrol ettirmektedir. Buradan hareketle, inceleme elemanları ile ilgili komisyonlar zaman zaman ihtilafa düşebilmektedirler. Böyle durumlarda inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygunluğunun denetimi, merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından yapılmaktadır. Nihayetinde inceleme elemanı, bu komisyonun değerlendirmelerine uygun biçimde söz konusu raporu yeniden düzenlemektedir (Nas, 2012, s. 1330). Sonrasında yeniden düzenlenmiş rapor, ilgili vergi dairesine gönderilerek işleme alınmaktadır (GİB, 2007a, s. 15).

Vergi inceleme raporlarını birer ön çalışma olarak değerlendirmek yanlış bir yaklaşım olmayacaktır (Yıldız, 2013, s. 148). Nitekim vergi dairesi, inceleme raporunda eleştiri getirilen hususların var olması durumunda bu rapora dayanarak tarh işlemlerini gerçekleştirmektedir. Tarhiyat sonrasında idare tarafından, mükellefe ya da temsilcisine tebliğ edilmek üzere vergi/ceza ihbarnamesi hazırlanmaktadır (GİB, 2007a, s. 13).

Bu süreç boyunca inceleme muhatabı, henüz tarhiyat yapılmadan ya da tarhiyat sonucunda ihbarname yoluyla, kendisine bildirilen vergi ve/veya cezaya karşın başvurabileceği çeşitli seçeneklere sahiptir (GİB, 2007a, s. 15).

2.2.7. Vergi İncelemesi Sonucunda Mükellefin Seçenekleri

Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu, mükellef hakkında vergi borcu tahakkuk ettirilmesini ve/veya ceza kesilmesini öngörmüş olabilmektedir. Mükellef, söz konusu öngörüler kesinleşmeden önce vergi idaresi ile mutabakata varabilmektedir. Bu, vergi idaresinin mükellefe tanıdığı bir hak olup tarhiyat öncesi uzlaşma olarak adlandırılmaktadır (GİB, 2011, s. 10). İncelemeye alınmış olmak, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak için yeter koşuldur (Yavaşlar, 2008, s. 322). Zira inceleme muhatabından, işin bitiminde böyle bir başvurusu olup olmayacağı sorusunu yanıtlaması istenmekte ve yanıt tutanağa geçirilmektedir. Olumlu yanıt verilmesi durumunda uzlaşma süreci başlamış olmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma seçeneği dışında, vergi/ceza ihbarnamesi düzenledikten sonra da mükellefler için bazı idari (cezalarda indirim veya tarhiyat sonrası uzlaşma gibi) ve yargısal seçenekler (vergi mahkemesinde dava açma gibi) bulunmaktadır (GİB, 2007a, s. 13-15).

Sonuç olarak, vergi incelemeleri neticesinde tespit edilen ek tarhiyatlar ve/veya kesilmesi öngörülen cezalar, mükelleflerin veya vergi sorumlularının kendi beyanlarına itiraz edemeyeceklerini vurgulayan VUK'nun 27. maddesinden hareketle, verginin tarafları arasında ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının temelini oluşturmaktadır.

2.3. Vergi Uyuşmazlığı

2.3.1. Vergi Uyuşmazlığının Tanımı, Doğuşu ve Kaynağı

Bilinen anlamıyla uyuşmazlık, tarafların fikir ayrımlarının doğurduğu anlaşmazlıktır. Bir hukuk terimi olarak değerlendirildiğinde de uyuşmazlık sözcüğünün bu anlamını koruduğu görülmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 3).

Bu bağlamda, vergilendirme konularının da uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına müsait bir alan olduğunu söylemek mümkündür. Zira vergi idaresi, devletçi bir anlayışla hareket ederek topladığı vergiyi artırma eğiliminde iken mükellef ise ödeyeceği vergi tutarını en aza indirmeye çalışmaktadır. Dolayısıyla verginin taraflarının fikir ayrılığına düşmesi ve uyuşmazlıkların ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır (Savaşan, Altundemir ve

Ulupınar, 2012, s. 127). Verginin taraflarının bu yaklaşımlarına ek olarak, vergi mevzuatının hacminin büyüklüğü ve mevzuat hükümlerinin sürekli değişim içinde olması da uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında önemli bir etkendir (Bilici, 2014, s. 151). Sonuç olarak, taraflarının vergi idaresi ile mükellef/vergi sorumlusu olduğu ve vergilendirmeye ilişkin fikir ayrılıklarından ortaya çıkan anlaşmazlıklara vergi uyuşmazlığı adı verilmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 3).

Vergi uyuşmazlıklarının doğuşuna ilişkin iki hususun önem taşıdığı görülmektedir. En başta, bir uyuşmazlığın ortaya çıkabilmesi için vergi idaresinin vergi incelemesi veya takdir komisyonunun kararları gibi matrahın tespitine yönelik işlemlerini tamamlaması gerekmektedir. Sonrasında ise, tarafların itiraz hakkına kavuştukları aşamadan itibaren bu haklarını kullanmaları vergi uyuşmazlığının doğmasına neden olmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4).

Vergi uyuşmazlıkları çoğunlukla, vergiyi doğuran olaydan başlayarak tahsil aşamasına kadar olan sürecin herhangi bir aşamasında ya da ceza müeyyideleri ve mükellefiyet gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4). Vergi idaresinin çeşitli denetim uygulamaları yoluyla tespit ettiği matrah ya da matrah farklarının, bu nedenler arasında en çok karşılaşılanlardan olduğu söylenebilmektedir (Savaşan vd., 2012, s. 127). Sözgelimi; "*Bir gıda toptancısı hakkında, gelirlerini düşük beyan ettiği gerekçesiyle ikmalen tarh yoluna gidilmiştir. Ancak söz konusu toptancı satışlarını faturalı yaptığını ileri sürmekte, gelirlerinin düşük olmasının ise mallarını piyasa fiyatının altında satmasından kaynaklandığını iddia etmekte, dolayısıyla idarenin yaptığı ikmalen tarhiyata itiraz etmektedir."*. Bu durumu matrah ya da matrah farklarından kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarına bir örnek olarak göstermek mümkündür (Bilici, 2014, s. 169-170).

Görüldüğü üzere, tarafların vergiye ilişkin konulardaki görüş ayrılıklarının yol açtığı vergi uyuşmazlıkları farklı nedenlerle ortaya çıkmaktadır (Armağan, 2009, s. 201).

2.3.2. Vergi Uyuşmazlığı Ortaya Çıkarabilen Durumlar

Vergi uyuşmazlığı meydana getiren durumlar altı farklı kategoride değerlendirilebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 46-55):

- Hukuka aykırı vergilendirme,
- Vergi incelemesi,
- Düşük beyan edilen matrah,
- Hatalı tarhiyat ve hatalı ceza kesme,
- Tahakkuk eden verginin ödenmemesi,
- Vergi uyuşmazlığı ortaya çıkarabilen diğer durumlar.

2.3.2.1. Hukuka Aykırı Vergilendirme

Genel itibariyle idari işlemler, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından oluşmaktadır (Yıldız, 2013, s. 135). Söz konusu unsurların en az birinde hukuka aykırılık olması, idari işlemin hukuken sakat doğmasına neden olmaktadır. Vergilendirme işleminin de bir idari işlem olduğu göz önüne alındığında, işlemin herhangi bir unsurundaki hukuki sakatlığın vergi uyuşmazlığına yol açabileceğini söylemek mümkündür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 46).

2.3.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme

Tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukuku da temelini Anayasa'dan almaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 47). Nitekim Anayasa'nın 73. Maddesine göre; "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* Bu hüküm gereği vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma konusunda yetki yasama organındadır.

Yasama organının bu erkini kullanarak ortaya koyduğu vergi kanunlarını yürütme yetkisi vergi idaresine atfedilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 47). Bu yetki aynı zamanda, vergi idaresi için bir zorunluluk olup bu yetkiye istinaden idare, verilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür (Çapkın, 2011, s. 4).

Konu, zaman ve yer unsurları, vergi idaresine atfedilen bu yetkinin birer sacayağı gibi betimlenebilirler (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 47). Nitekim devletin hangi konularda hangi makamın görevli olacağını belirlemiş olması, konu bakımından yetkiyi açıklamaktadır (Çapkın, 2011, s. 5). Örnek vermek gerekirse, vergi daireleri genel yönetim bütçesine giren vergilerin vergilendirme işlemleri ile ilgilenmektedirler. Dolayısıyla, belediye bütçesine giren herhangi bir vergi hakkında vergi dairesinin işlem yapma yetkisi yoktur. Aksi takdirde, konu bakımından yetkisizlik durumu ortaya çıkmış olacaktır. Öte yandan devlet, makamlarını yetkilerle donatmakla birlikte verilen yetkilerin kullanılabilecekleri zamanları da belirlemiştir. Başka bir deyişle, yetkinin zaman boyutu vardır. Yetkili kişinin görev başında değilken yetkilerini kullanamıyor olması bu husus hakkında örnek gösterilebilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 47). Son olarak yetki kavramının, kapsadığı coğrafi alan bakımından da sınırlandırıldığı söylenebilmektedir. Şöyle ki; emlak vergisini, gayrimenkulün bulunduğu yerin belediyesinin vergilendirmesi esastır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu vergiye ilişkin başka bir belediyenin işlem yapması mümkün değildir. Zira böyle bir durumda, yer bakımından yetkisizlik açığa çıkmaktadır (Bora Örnek, 2011, s.10).

2.3.2.1.2. Konu Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme

Her idari işlem, hukuksal alanda bir etki yaratmaktadır. Bu etki, idari işlemlerin konu unsurunu ifade etmektedir (Küçükkaya, 2008, s. 10). Vergilendirme işleminin de bir idari işlem olduğundan hareketle verginin alınmasına zemin oluşturan iktisadi olayların, bu işlemin konu unsurunu meydana getirdiği söylenebilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 48).

Her verginin konusu, ilgili vergi kanununda açıkça belirtilmektedir. Kanunda yer verilmeyen bir konu üzerinden vergilendirme işlemi yapılması ise hukuki aykırılığa neden olmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 10). Örneğin, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda, hangi malların bu vergiye tabi olduğu listeler halinde belirtilmiş olup listelerde yer almayan malların özel tüketim vergisine tabi tutulması, konu yönünden hukuki aykırılığa yol açmaktadır.

Öte yandan tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergilendirme işleminde de, konu unsuru işlemin doğurduğu hukuki sonuç iken sebep unsuru işlemin hukuki dayanağını

oluşturmaktadır. Bu yönüyle, konu ve sebep unsurları arasında mantıksal açıdan kuvvetli bir bağın olması kaçınılmazdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 48).

2.3.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme

İdarenin herhangi bir işlemi yapabilmesi, o işlemin hem fiilen ve hem de hukuki olarak tanımlanmış olmasına bağlıdır. Bu gereklilik, idari işlemlerin sebep unsuru şeklinde adlandırılmaktadır (Çapkın, 2011, s. 5).

İdari işlemlerden olan vergilendirmede ise, söz konusu zorunluluğun hukuki tarafını vergi mevzuatı, fiili tarafını da genellikle vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminin sebep unsurunun iki tarafı arasında uyum sağlanamadığı takdirde, sebep yönünden hukuka aykırı vergilendirme işleminin ortaya çıkacağı söylenebilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 49).

2.3.2.1.4. Şekil Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme

İdari işlemin yapılma biçimi, o işlemin şekil unsurunu açıklamaktadır (Çapkın, 2011, s. 7). Şekil unsurunun sonucu olarak, tüm idari işlemlerin yapılma biçimi kurallar yoluyla sabitlenmektedir (Bora Örnek, 2011, s. 11).

Vergilendirme işlemlerinin de birer idari işlem olduğu aşikârdır. Dolayısıyla bu işlemin uygulanmasında da uyulması gereken çeşitli kurallar söz konusudur (Bora Örnek, 2011, s. 11). Şekil yönünden hukuka aykırı vergilendirme işlemleri, söz konusu kurallara uygun biçimde yapılmayan uygulamalardan kaynaklanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 49).

2.3.2.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırı Vergilendirme

Devlet, toplumun kendisine vermiş olduğu yetkiyi yine toplumun yararına kullanmakla mükelleftir. Dolayısıyla devlet, tüm idari işlemlerinde kamu yararının temin edilmesini amaçlamaktadır (Usta, 2009, s. 7).

Vergilendirme işlemleri ile diğer idari işlemler arasında amaç unsuru bakımından herhangi bir farklılık mevcut değildir. Başka bir ifadeyle kamu yararı, vergilendirme

işlemlerinin de odaklandığı temel amaçtır (Usta, 2009, s. 7). Bu bağlamda, kamu yararı dışındaki bir amaçla vergilendirme işlemi yapılmasının, bu işlemi amaç unsuru bağlamında sakatlayacağını böylece yapılan işlemi hukuka aykırı duruma getireceğini söylemek mümkündür (Bora Örnek, 2011, s. 12).

2.3.2.2. Vergi İncelemesi

Türk vergi sistemi, beyan esasına dayanmaktadır ve bunun sonucu olarak vergi idaresi tarh işlemlerini, mükelleflerin beyanları üzerinden gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin beyanlarının her zaman doğru olmayabileceği varsayımından hareketle idare, vergi denetimini sağlamak amacıyla bazı uygulamalarda bulunmaktadır. Söz konusu uygulamalardan en önemli olanı ise vergi incelemeleridir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 50).

Vergi idaresi, yapılan vergi incelemesi işleminden yola çıkarak mükellefler hakkında matrah ya da matrah farkı tespit edebilmektedir. Buna istinaden ödenecek vergi, re'sen tarhiyat yoluyla belirlenebilmektedir. Mükelleflerin veya temsilcilerinin yapılan tarhiyata itiraz etmesi sonucunda vergi uyuşmazlığı çıkmaktadır (Bora Örnek, 2011, s. 13).

2.3.2.3. Düşük Beyan Edilen Matrah

Türk vergi sisteminin kabul ettiği beyan usulüne göre, matrah mükellef tarafından beyan edilmektedir. Ancak mükellef her zaman doğru beyanda bulunmayabilmekte bu nedenle zaman zaman vergi idaresi, beyan edilen matrahın düşük olduğu görüşüne sahip olabilmektedir. Bu görüşe karşın mükellef, vergi idaresinin belirlediği matraha itirazda bulunabilmektedir. Dolayısıyla, düşük beyan edilen matrahın da vergi uyuşmazlığına neden olan hususlar arasındadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 53).

2.3.2.4. Hatalı Tarhiyat ve Hatalı Ceza Kesme

Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde hata yapması muhtemeldir. Öyle ki bu işlemlerden biri olan tarh işleminde yapılan hatalar sonucunda, mükelleften eksik ya da fazla vergi ödemesi talep edilebileceği gibi mükellef hakkında yapılan hatalı ceza yaptırımları ile de karşılaşılabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 52).

Vergi hataları, vergi mevzuatında (VUK) iki ana gruba ayrılmıştır: hesap hataları ve vergilendirme hataları. Matrahın tespitinde uygulanan tarifede yapılan hata, hesap hatalarına verilebilecek bir örnektir. İstisna kapsamındaki bir konuda tarhiyat yapılması ise bir tür vergilendirme hatasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 52-53).

Vergi uyuşmazlıklarının tarafların çekişmesinden kaynaklandığı göz önüne alındığında, VUK'nda tanımlanmış olması kaydıyla, mükelleflerin söz konusu hataları içeren tarhiyatlara ve cezalara muhalefet etmesinin uyuşmazlık nedeni olduğu kabul edilmektedir (Biniş, 2012, s. 486).

2.3.2.5. Tahakkuk Eden Verginin Ödenmemesi

Vergi borcunun tahakkuk etmesi ile borç ödenecek duruma gelmektedir. Bu aşamada, söz konusu borcun ve/veya cezanın ödenmemesi ya da geç ödenmesi ihtimaline karşın vergi idaresi çeşitli önlemler alabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 55). İdarenin mükellef hakkında ödeme emri düzenlemesi bu önlemlerden biridir. Diğer taraftan düzenlenen ödeme emrine karşı çıkma hakkı, mükellefler ve/veya vergi sorumluları tarafından kullanılabilmektedir (Çapkın, 2011, s. 11). Bu yönüyle sözü edilen borçlar, verginin tarafları arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkarabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 55).

2.3.2.6. Vergi Uyuşmazlığı Ortaya Çıkarabilen Diğer Durumlar

Mükelleflerin ve/veya vergi sorumlularının, vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki davranış ve eğilimleri, zaman zaman vergi uyuşmazlıklarına yol açabilmektedir. Ek olarak, verginin tebliği ya da tahsili aşamasında idarenin yapmış olduğu hatalar sonucunda da taraflar karşı karşıya gelebilmektedirler. Bu doğrultuda, vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkaran durumları belirli konularla sınırlamanın doğru bir yaklaşım olmayacağı açıktır (Armağan, 2009, s. 200).

Özetle; vergi uyuşmazlıkları, vergi ödevleri bağlamında taraflar arasında doğan ihtilaflar olarak tanımlanmış olup (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s.3), bir vergi denetim aracı olan vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer alan mükellef fiillerine ilişkin tespit ve tenkit edilen hususlar (Nas, 2012, s.1329), vergi

uyuşmazlıklarına yol açabilmektedirler. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ise, alternatif çözüm yolları mevcuttur. Nitekim bunlar, idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak sınıflandırılmakta ve yargısal çözüm yolları, uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinde dava açmak suretiyle çözümlemektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s.165-166; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 12-13).

BÖLÜM III

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Giriş

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, idari ve yargısal olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Mükellefler ve/veya vergi sorumluları, idari çözüm yollarını tükettikten sonra ya da hiçbir idari çözüm yolunu kullanmaksızın yargısal çözüm yollarına başvurabilmektedirler. Yargısal çözüm yolları ile uyuşmazlıklar kesin sonuca bağlanmakta böylelikle verginin tarafları arasındaki ihtilaf nihai olarak çözüme kavuşturulmuş olmaktadır (Bir, 2012, s. 45). Ayrıca yargısal çözüm yolları, idari çözüm yollarında olduğu gibi yalnızca bireysel işlemler için değil düzenleyici işlemler için de kullanılabilmektedir (Usta, 2009, s. 18).

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yollarının ele alındığı bu bölümde, vergi yargısı kavramının açıklanmasını müteakip vergi davaları ve vergi davalarının çözümünde başvurulabilecek kanun yolları üzerinde durulmuştur.

3.2. Vergi Yargısı

Gücünü vergi hukukundan alan yargı organlarınca vergi uyuşmazlıklarının kesin sonuca bağlanması, vergi yargısını tanımlayan faaliyettir (Aka, 2009, s. 4). Nitekim Anayasa'nın 125. maddesine göre, "*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*." Vergilendirme işlemlerinin de idari işlemlerden olduğu göz önüne alındığında, adı geçen işlemlerin de yargısal denetime tabi olduğu söylenebilmektedir ki bu konudaki görev ve yetki, vergi yargısındadır. Bu bağlamda, vergi yargısının amacının, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu güvence altına almak olduğu söylenebilir (Armağan, 2009, s. 201). Ayrıca, vergi yargısının sunduğu içtihatların, kanun hükümleri yoluyla yeterince anlaşılamayan hususlara açıklık getirmek suretiyle vergi hukukunu

zenginleştirmesi de vergi yargısının faaliyetlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Savaşan vd., 2012, s. 140).

Vergi yargısı kavramına geniş anlamda bakıldığında, sadece vergi yargılamasının usul kuralları akla gelmemelidir. Zira vergi yargısının yapısına ilişkin hükümler de vergi yargısı kavramı kapsamında değerlendirilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 62). Bu yönüyle Türkiye'de vergi yargısı sistemi, idari yargı içerisinde konumlanmaktadır (Bilici, 2014, s. 152). İdari yargıyı teşkil eden kanunlar ise şunlardır: 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Bir, 2012, s. 46).

Bu kanunlar ışığında, üç aşamalı bir vergi yargısı düzeninden söz edilebilmektedir (Kaplan, 2014). Zira vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar; ilk olarak birinci derece mahkemeler olan vergi mahkemelerinde görülmektedir (Bir, 2012, s. 46). Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı ise, artık birer istinaf mahkemeleri olan bölge idare mahkemeleri görevli ve yetkili kılınmıştır (Kaplan, 2014). Ancak, bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemeleri sonucu verdiği kararlara karşı temyiz yolu açıktır. Nitekim temyiz incelemeleri, üçünde derece mahkeme sıfatıyla Danıştay tarafından yürütülmektedir (Avcı, 2011, s. 180). Fakat burada bir istisna söz konusudur. Şöyle ki Danıştay, kanunla belirlenmiş bazı konular kapsamında ilk derece mahkemesi olarak görevli ve yetkili durumdadır (Aka, 2009, s. 25).

3.3. Türk Vergi Yargısının Unsurları

Yukarıda değinildiği üzere Türk vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görev ve yetkiyi şu üç mahkeme arasında paylaştırmıştır (Oğurlu, 1997, s. 317-318):

- Vergi mahkemeleri,
- Bölge idare mahkemeleri,
- Danıştay.

3.3.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar, kural olarak Türk vergi yargısı sisteminin ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde görülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 291). Ancak bu kuralın istisnası olarak, bazı özel konular kapsamında Danıştay'ın ilk derece mahkeme sıfatıyla yürütmüş olduğu davalar da vardır (Armağan, 2009, s. 206).

Vergi mahkemelerinin ülke geneline dağılımında, üç farklı bakanlık rol oynamaktadır. Şöyle ki, vergi mahkemelerinin nerelerde kurulacağı ve hangi il ya da illerde yetkili mahkeme kılınacağı konusundaki kararlar, Adalet Bakanlığı tarafından alınmaktadır. İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı da görüş bildirme yoluyla Adalet Bakanlığı'nın söz konusu kararları almasında aktif olarak yer almaktadırlar (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 291). Öte yandan dikkat edilmelidir ki, faaliyette olan vergi mahkemelerinin kaldırılması veya yetkili olduğu illerin değişimi hususlarında karar alma yetkisi Adalet Bakanlığı'na değil Hâkimler ve Savcılar Kurulu'na (HSK) atfedilmiştir (Oğurlu, 1997, s. 318). Bu kararların alınma sürecinde; İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı, diğer kararlarda olduğu gibi Adalet Bakanlığı'na görüşlerini bildirmektedir. Devamında ise Adalet Bakanlığı, HSK'na önerisini sunmaktadır. Nihayetinde son karar, HSK tarafından verilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 291-292).

Vergi mahkemelerinin görevleri; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un altıncı maddesinde belirtilmektedir. Buna göre vergi mahkemeleri:

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

Vergi mahkemelerinde davalar, davanın niteliğine göre tek hâkimle ya da kurul halinde çözümlenmektedir ve her vergi mahkemesi, bir başkan ve üyelerden teşkil edilmiştir. Kurul halinde bakılan davalar, bir başkan ve iki üye tarafından görülmektedir.

Başkanın çeşitli nedenlerle görev başında olmadığı durumlarda başkanlık görevi, vekâleten yürütülmektedir ve vekil, en kıdemli üye olarak belirlenmiştir (Armağan, 2009, s. 206).

Tek hâkimle görülen davalarda; Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un yedinci maddesi, sınırı yirmibeşbin Türk lirası olarak açıklamaktadır. Şöyle ki, dava konusu tutarın bu sınırı geçmediği uyuşmazlıkların karara bağlanması tek hâkim tarafından gerçekleştirilmektedir. Aynı kanunun ek birinci maddesi, sözü edilen sınırın nasıl belirleneceğini açıklamaktadır. Kanun hükmüne göre bu sınır, her takvim yılının başında tekrar düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre yeni sınır, bir önceki yılın sınırının yeniden değerleme oranına tabi tutulması sonucunda belirlenmektedir.

Vergi davalarında taraflar, belirli koşulların sağlanması halinde vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerine başvurarak istinaf kanun yolunu kullanabilmektedirler (Kaplan, 2014).

3.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, kısaca istinaf mercii olarak tanımlanabilmektedir. Daha açık bir ifade ile bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı istinaf kanun yolu için başvurulan bir üst yargı organıdır (Kaplan, 2014).

Bölge idare mahkemelerinin ülke geneline dağılımına ilişkin kararlar, vergi mahkemelerinde olduğu gibi alınmaktadır. Nitekim bu mahkemelerin kurulması ve yetki alanlarının belirlenmesinde de İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşleri önemli bir konumdadır. Çünkü adı geçen bakanlıkların görüşü, karar alma sürecinde Adalet Bakanlığı tarafından dikkate alınmaktadır. Adalet Bakanlığı'nın konuya ilişkin dikkate aldığı diğer bir husus ise bölgelerin iş hacmi ve coğrafi durumudur (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 14). Bölge idare mahkemelerinin kaldırılması ve yetki alanlarının değişimine ilişkin kararlar, vergi mahkemelerinde olduğu gibi HSK tarafından alınmaktadır ve bu karar alma sürecinde izlenen yol, vergi mahkemelerininkinden farksızdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 294).

Bölge idare mahkemelerinin, ilk derece mahkeme sıfatıyla yargılama yapmaları söz konusu değildir. Zira ilgili kanun hükmü, bu mahkemelere böyle bir görev yüklememiştir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 14-15). Gerçekten de, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun, madde 3/A'da bölge idare mahkemelerinin görevlerini şu şekilde saymaktadır:

- *"İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.*
- *Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.*
- *Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak."*.

Her biri bir başkan ve iki üyeden oluşan bölge idare mahkemeleri, ülke genelinde yirmi beş farklı ilde faaliyet göstermektedir. Başka bir ifadeyle, yirmi beş farklı ilde vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilen bölge idare mahkemeleri kurulmuştur (Bilici, 2014, s. 164). Üç aşamalı idari yargılama sisteminin ikinci aşaması konumundaki bu mahkemelerin, uyuşmazlıkların Danıştay'a gelmeden çözümlenmesine önemli ölçüde katkıları bulunmaktadır. Nihayetinde Danıştay, en üst idari yargı merciidir ve dava çözümlemek dışında da çeşitli görevleri bulunmaktadır (Avcı, 2011, s. 181).

3.3.3. Danıştay

Türkiye'de vergi yargısı, idari yargının bir dalı olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, en üst idari yargı organı olan Danıştay'ın, vergi yargısının da başı olduğu söylenebilir. Bazı özel durumlarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapabilen Danıştay, esasen üç aşamalı vergi yargı sisteminin temyiz mercii konumundadır. Bunun yanı sıra Danıştay'a, yargılama görevinden ayrı olarak çeşitli idari görevler de yüklenmiş durumdadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 300). Öyle ki, Danıştay Kanunu'nun birinci maddesine göre "*Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.*"

Danıştay Kanunu, yirmi üçüncü maddesinde Danıştay'ın görevlerini şu şekilde saymaktadır:

a) "*İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar.*
b) *Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.*
c) *Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir.*
d) *Tüzük tasarılarını inceler; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir*
e) *Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir.*
f) *Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar*."

Bu noktada madde hükmünün a bendine dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü yakın geçmişte idari yargı sistemine dâhil edilmiş ve çalışmanın ilerleyen kısımlarında daha detaylı biçimde değinilecek olan istinaf kanun yolu için Danıştay Kanunu'nun hükümlerinde şu ana kadar herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Hâlbuki istinaf kanun yolunun benimsenmiş olması ile iki aşamalı yargı sisteminden üç aşamalı yargı sistemine geçilmiştir. Bunun sonucu olarak, madde hükmünün a bendinin "*İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar"* şeklindeki kısmından, artık "bölge idare mahkemelerinin istinaf kararları" nın anlaşılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Öte yandan, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinafa ve bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı temyize başvurulmasının bazı özel koşulları olduğu da unutulmamalıdır (Avcı, 2011, s. 192).

Ayrıca Danıştay Kanunu, 24. maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak görülecek dava türlerini belirtmiştir. Buna göre Danıştay;

- *"Bakanlar Kurulu kararlarına,*

- *Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,*
- *Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,*
- *Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,*
- *Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,*
- *Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,*

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.".

Öte yandan Danıştay'ın unsurları, Danıştay Kanunu'nun üçüncü maddesine göre, "*Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkanvekili, daire başkanları ile üyelerdir.*". Bununla birlikte adı geçen kanunun 13. ve 27. maddelerinden anlaşıldığı üzere Danıştay, on daireden oluşmaktadır. Bunlardan biri idari daire iken diğer dokuzu dava daireleri olarak çalışmaktadır. Dava daireleri de görev alanı bağlamında vergi uyuşmazlıkları ve idari uyuşmazlıklar yönünden birbirinden ayrılmıştır. Şöyle ki; üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar konusunda görevlendirilmişlerdir. İdari uyuşmazlıklara ilişkin davalar ise diğer beş dairenin görev alanı içerisindedir.

Danıştay bünyesinde kurulmuş olan bazı kurullar vardır ki bunlar gerek vergi uyuşmazlıkları gerekse idari uyuşmazlıkların çözümlenmesinde önemli bir konumda yer almaktadırlar. Nitekim İdari Dava Daireleri Kurulu ve Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay'ın bu bağlamda teşkil etmiş olduğu kurullardır. Bunların dışında İçtihatları Birleştirme Kurulu da oluşturduğu içtihatlar vasıtasıyla hem idari yargıya hem de vergi yargısına ciddi katkılarda bulunmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 300).

Özetle, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, vergi yargısının asli unsurları olarak (Oğurlu, 1997, s. 317-318), vergi yargısının özünü oluşturan vergi davalarında yargılamanın yapıldığı merciilerdir.

3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlenmesinde Vergi Davaları

Yargısal denetim, tüm idari işlemleri kuşatan bir kavramdır. Diğer bir ifadeyle, her türlü idari işleme karşı yargı yoluna başvurulabilmektedir. Zira bu Anayasa'nın tanımış olduğu bir haktır (Nas, 2008, s. 143). Vergilendirme işlemleri de idari işlemler olarak düşünüldüğünde, doğal olarak bu hak kapsamına girmektedirler ve yargısal denetimleri vergi davaları ile gerçekleşmektedir (Acinöroğlu, 2009, s. 191).

Esasında, yargısal denetim ile dava konusu uyuşmazlığın hukuka uygunluğu incelenmektedir. Bunun için de muhtelif hukuki usuller kullanılmaktadır. Nitekim vergi davalarının çözümlenmesinde de vergi uyuşmazlıklarına özgü hukuki usullerden yararlanılmaktadır (Turmangil, 1987, s. 125-127). Ancak, vergi davalarını çözümleyen hukuki usullerin yanında davanın görülmesinde uyulması gereken usul kuralları da vardır. Çalışmanın bu kısmında, vergi davaları tüm yönleriyle ele alınarak değerlendirilmiştir.

3.4.1. Vergi Davalarının Konusu ve Hukuki Niteliği

3.4.1.1. Vergi Davalarının Konusu

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un altıncı maddesi, vergi mahkemelerinin görev alanını açıklamaktadır. Başka bir ifadeyle kanunun adı geçen hükmü, vergi mahkemelerinin göreceği vergi davalarının kapsamına giren hususların sınırlarını belirlemektedir. 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"* ile bunların tahsiline ilişkin davalar vergi davası kapsamına girmektedir.

Vergi davasına konu olabilecek bu hususlar hakkında davanın açılabilmesi, bazı koşulların gerçekleşmesine bağlıdır. Örneğin, tarhiyatın gerçekleşmiş olması, uyuşmazlık nedeni verginin dava konusu yapılmasının ön koşuludur. Stopaj usulü ile toplanan bir vergiye ilişkin dava açılması ise şu iki şartla mümkündür: ödemenin yapılması ve ödeme üzerinden verginin alınmış olması (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 309). Dikkat edilirse

koşulların gerçekleşmesindeki temel mantık, yapılan vergilendirme işleminin tamamlanması ve mükellefe veya vergi sorumlusuna bu işlemin bildirilmiş olmasıdır.

Öte yandan, VUK'nun 378'inci maddesi, beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatları vergi davası kapsamı dışında tutmaktadır. Başka bir deyişle bu hususlar, vergi davası yoluyla yargıya taşınamamaktadırlar. Bu durumun yalnızca iki istisnası vardır. Şöyle ki; mükellefler veya vergi sorumluları, matrahı kendileri beyan etmiş olsa dahi vergi hataları hükümleri çerçevesinde dava açma hakkına sahiptirler. İhtirazi kayıtla verilen beyanlar ise, dava açma hakkını saklı tutan diğer istisnadır (GİB, 2009, s. 13-14).

3.4.1.2. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği

Vergi davalarının, yeni bir idari dava türü olup olmadığı veya hangi tür idari dava kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, vergi hukukunda ortak kanıya varılamayan bir konudur (Ulupınar, 2011, s. 53). Nitekim bu bağlamda dört görüşün hâkim olduğu görülmektedir. Şöyle ki, vergi davalarının iptal davası olduğu görüşüne karşın tam yargı davası olduğu görüşü de savunulmaktadır. Tartışmanın kaynağı bu fikir ayrılığı olmakla beraber, vergi davalarının iki idari dava türünden de ayrılarak kendine özgü bir tür olarak yorumlayanlar olduğu gibi iptal ve tam yargı davalarının çeşitli özelliklerini taşıyan karma bir dava türü olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklinde düşünenler de vardır (Acinöroğlu, 2009, s. 197-199).

Bu tartışmalar ışığında ağırlık kazanan yaklaşım, vergi davalarının iptal davası niteliğinde olduğudur (Ulupınar, 2011, s. 54). Dolayısıyla vergi davaları, daha çok İYUK'nun ikinci maddesinin birinci fıkrasının a bendinde belirtildiği şekliyle "*idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*" olarak düşünülmelidir (Acinöroğlu, 2009, s. 199).

Adı geçen madde hükmü irdelendiğinde vergi davaları ile talep edilenin, yapılan vergilendirme işleminin iptali olduğu görülmektedir. Nitekim vergi yargısı, yargılama yoluyla söz konusu işlemin hukuka uygun tesis edilip edilmediğini incelemekte ve

inceleme sonucunda idari işlemi onamakta veya iptal etmektedir. Bunun dışında vergi yargısına, yeni bir idari işlem tesis etmek ya da yapılan işlemi değiştirme veya düzeltme gibi eylemlerde bulunma yetkisi verilmemiştir (Ulupınar, 2011, s. 54; Bilici, 2014, s. 169).

3.4.2. Vergi Davalarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Anayasa'nın 142'nci maddesine göre, "*Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir.*" Bu madde hükmünden hareketle, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların da hangi mahkemelerde görüleceği kanun yoluyla belirlenmiştir.

Her ne kadar görevli ve yetkili mahkemeler kanunla belirtilmiş olsa da davacı taraf, bu kanunları doğru yorumlayamayabilir. Böyle durumlarda, vergi davasının açılması gereken mahkemenin tespit edilmesi zorlaşabilmektedir (Demir, 2004, s. 186). Şu kadar ki, hâlihazırda açılmış olan davanın beraberinde, görevli ve yetkili mahkemenin tayini de ayrı bir uyuşmazlık konusu haline gelebilmektedir (Demir, 2007, s. 220). Nihayetinde bu sorunların vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde zaman kaybına neden olduğu aşikârdır. Dolayısıyla, vergi davalarının idari yargı içerisindeki niteliğinin yanında adı geçen davaların hangi mahkemelerde çözümleneceği konusu da büyük önem taşımaktadır (Demir, 2004, s. 185).

Vergi uyuşmazlıklarında görevli ve yetkili mahkemelerin doğru tespit edilmesinde, yargının konuya ilişkin bakış açısını göz önünde bulundurmak davacılara yardımcı olabilecektir. Daha açık bir ifadeyle, görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmekle görevli mahkemelerin bu zamana kadar vermiş olduğu kararlar ya da Danıştay'ın konu hakkındaki içtihatları bu sürecin yönetiminde katkı sağlayabilecek önemli araçlardır (Demir, 2004, s. 186). Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, görevli ve yetkili mahkemenin tespitinde öncelikle görevli mahkemenin belirlenmesi ardından yetkili mahkeme üzerinde çalışılması, sorunu çözümlemede en doğru yaklaşım durumundadır (Demir, 2007, s. 220).

3.4.2.1. Vergi Davalarında Görevli Mahkeme

Vergi, devletin mükelleflerden karşılıksız ve cebren topladığı bir tür kamu alacağıdır. Kamu alacaklarına ilişkin davalar, kural olarak idari yargı alanının konusu

durumundadırlar. Buradan hareketle, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların çözümlenmesinde de idari yargı organları akla getirilmelidir. Her ne kadar durum bu şekilde olsa da, esasında vergi uyuşmazlığı muhteva eden davalar, zaman zaman adli yargı mercilerinin konusu haline gelebilmektedirler (Demir, 2007, s. 220).

Geniş açıdan bakıldığında görev kavramı, mahkemelerin incelemekle yükümlü oldukları konuları ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, mahkemeler kanunla yetkilendirildikleri konularda görevlidirler (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 327). Nitekim Türk yargısının sacayakları olan idari ve adli yargının görev alanları belirli olduğu gibi bu yargı alanlarının içindeki mahkemeler de yine atfedilen görevler yoluyla birbirinden ayrıştırılmışlardır. Dolayısıyla bu düzen içerisinde, uyuşmazlıkları çözümleyen mahkemelerin tespitinde bir silsilenin takip edilmesinde yarar vardır. Şöyle ki, ilk olarak söz konusu uyuşmazlığın hangi yargı kolunun görev alanına girdiği tespit edilmeli, ardından bu yargı kolu içinde hangi mahkemenin dava konusu hakkında görevli olduğuna bakılmalıdır (Demir, 2004, s. 187).

İdari yargının görev alanında olduğu kabul edilen vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda görevli mahkeme, 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun" ile belirlenmiştir. Zira adı geçen kanunda idari yargı mahkemelerinin görevleri ayrı ayrı sayılmakta olup idare mahkemeleri genel görevli, vergi mahkemeleri ise özel görevli mahkemeler olarak kabul edilmektedir. Burada özel görevden kasıt, vergi mahkemelerinin görevlerinin belirli konularla sınırlanmış olmasıdır ki bu konulardan birisi de vergi uyuşmazlıklarıdır (Duran, 1988, s. 65). Bu bağlamda, herhangi bir vergi uyuşmazlığında görevli mahkeme olarak başta vergi mahkemeleri düşünülmelidir. Öte yandan dava konusu uyuşmazlık, her zaman vergi mahkemelerinin görev alanı kapsamında olmayabilmektedir. Böyle durumlarda davanın, genel görevli idare mahkemelerinde açılması gerekmektedir. Fakat istisnai bir durum olsa da idari yargının görev alanına girmeyen ve konusu vergi uyuşmazlığını içeren davalar da vardır (Demir, 2004, s. 187-188). Örneğin, "*Kamu Alacağının Tahsili Aşamasında İstihkak Davaları*", "*Kamu Borçlusunun Kamu Alacağının Tahsilini Tehlikeye Sokan Tasarruflarının İptali Davası*" ve "*Şikâyet Yoluyla İhalenin Feshi İstemi*" bu türden

davalardır. Bu davaların çözümlenmesi ise adli yargının görev alanına girmektedir (Demir, 2004, s. 228-231).

Şu da unutulmamalıdır ki; doğrudan ya da dolaylı olarak vergi uyuşmazlığı şeklinde değerlendirilebilecek bazı davalarda görevli mahkeme, ilk derece mahkeme sıfatıyla Danıştay olabilmektedir. Nitekim bunlar; "*Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılan davalar*", "*Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak olan düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar*" ve "*Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak davalar*"dır (Demir, 2004, s. 217-218).

Öte yandan görevli mahkemenin tayini, kamu düzenini ilgilendiren bir konudur. Daha açık bir ifadeyle taraflar, görevli mahkeme hususuna ilişkin iddialarını yargılamanın her aşamasında sunabilmektedirler. Şu kadar ki re 'sen araştırma ilkesi gereğince bu durum, mahkeme tarafından taraflar ileri sürmüş olmasa dahi dikkate alınmaktadır (Ergün, 2006, s. 68-69; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 329).

Bu mahkemeler, tarafların iddiaları ya da kendi incelemeleri sonucunda görevsizlik kararı verebilmektedirler. Görevsizlik kararına istinaden mahkeme, kural olarak dava dosyasını görevli kabul ettiği mahkemeye gönderir. Fakat bu durumun bir istisnası vardır. Şöyle ki; farklı yargı kollarında açılan davalarda (örneğin adli yargının görev alanına giren bir davanın idari yargı mahkemelerinde açılması gibi) görevsizlik kararı verilmesi durumunda mahkeme, davayı reddetmekte ve dosyayı herhangi bir mahkemeye göndermemektedir. Dolayısıyla davanın kanunda belirtilen süreler içinde görevli mahkemede tekrar açılması gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 330).

Bununla birlikte dava, görevli yargı kolunda açılmış olmasına karşın görevli mahkeme doğru tespit edilmemiş olabilir. İdari yargıyı göz önüne aldığımızda söz konusu durum, üç başlık halinde incelenebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 330-332). İlk olarak; Danıştay dava dairelerinden birinde açılan davayı, ilgili daire görevsizlik yönünden reddedebilmekte ve görevli olduğunu düşündüğü daireye yollayabilmektedir. Dosyanın gönderildiği daire de görevsiz olduğu kanaatine vardığı takdirde, görev yönünden

uyuşmazlık doğmakta ve kesin kararı Danıştay Başkanlık Kurulu vermektedir (Demir, 2004, s. 223; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 330-331). Ayrıca, Danıştay ile ilk derece mahkemeleri arasında da buna benzer bir uyuşmazlık ortaya çıkabilmektedir. Vergi mahkemesi veya idare mahkemesinde açılan bir davada mahkeme, davanın Danıştay'ın görev alanına girdiği kanaatiyle görevsizlik kararı verebilir. Bu karara istinaden dava dosyası, Danıştay'a sevk edilecektir. Bununla birlikte dava, doğrudan Danıştay'da da açılmış olabilir. Her iki durumda da Danıştay, görevli olduğuna kanaat getirirse dosyayı incelemeye başlamaktadır. Ancak görevsizlik kararı verdiği takdirde Danıştay, dosyayı tekrar ilk derece mahkemesine yollamaktadır ve bu yöndeki karar kesin hüküm niteliğindedir (Oğurlu, 1997, s. 328; Demir, 2004, s. 222-228; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 332). Ayrıca, vergi mahkemesi veya idare mahkemesi, kendisinin görevsiz olduğuna karar vererek dava dosyasını görevli olduğunu düşündüğü başka bir idare mahkemesine veya vergi mahkemesine yollayabilmektedir. Dosyanın gönderildiği mahkemenin de kendisini görevsiz görmesi halinde görev uyuşmazlığının çözümlenmesinde iki yol takip edilmektedir. Şöyle ki; söz konusu mahkemeler, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresi içerisinde iseler uyuşmazlık, bu bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenmektedir. Şayet bu mahkemeler, farklı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresinde oldukları takdirde, görev yönünden uyuşmazlık Danıştay tarafından çözüme kavuşturulmaktadır. Ancak burada kastedilen durum, vergi mahkemeleri ile idare mahkemeleri arasındaki görev uyuşmazlıklarıdır. Başka bir deyişle, iki vergi mahkemesi ya da iki idare mahkemesi arasında böyle bir durumun meydana gelmesini, görev uyuşmazlığından ziyade yetki uyuşmazlığı şeklinde yorumlamak daha doğru olacaktır (Demir, 2004, s. 222-225; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 331).

Özetle; görev kavramı, yargılamanın yapılacağı yeri konu yönünden belirleyen unsurdur. Fakat davanın görüleceği yerin belirlenmesinde görev kavramının devamında, yer yönünden doğru mahkemeyi belirleyen yetki kavramının da dikkate alınması kaçınılamaz bir zorunluluktur (Demir, 2007, s. 221).

3.4.2.2. Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme

Hukuki anlamı ile yetki, konu itibariyle görevli mahkemeler arasından yer yönünden davaya bakmakla yükümlü kılınmış mahkemeyi açıklamaktadır (Oğurlu, 1997, s. 319; Demir, 2007, s. 221; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 16). Üstelik bu tanıma göre; görevli mahkemenin tespit edilmiş olmasının, yetkili mahkemenin belirlenmesinde ön koşul olduğu görülmektedir. Nitekim davanın açılacağı mahkemenin tespitinde ilk olarak görevli mahkemelerin belirlenmesi ardından bu görevli mahkemeler arasında hangi mahkemenin yer bakımından yetkili olduğunun saptanması gerekmektedir. Zira mahkemeler, ülke genelinde yetkili olmayıp her birinin yetkili olduğu coğrafi alan sınırlandırılmış durumdadır (Demir, 2007, s. 221). Yalnızca Danıştay ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar kapsamında bu durumdan müstesna olup ülke genelinde yetkili mahkeme konumundadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 332).

İlk derece mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemelerinin yetki alanlarının belirlenmesi, Adalet Bakanlığı'nın görevidir. Adalet Bakanlığı bu alanları belirlerken, İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşlerini dikkate almaktadır. Hâlihazırda faaliyetini sürdürmekte olan mahkemelerin yetki alanlarının değiştirilmesinde ise, adı geçen bakanlıkların görüşünü ve Adalet Bakanlığı'nın önerisini almak koşuluyla HSK görevli kılınmıştır. Bu süreçten hareketle ilk derece mahkemeleri, muhtelif büyük illerde konumlandırılmışlardır ve yetki alanları, diğer çevre küçük illeri de kapsamaktadır (Demir, 2007, s. 222).

Vergi davalarında genel görevli mahkemelerin vergi mahkemeleri olmasına binaen İYUK'nun 37. maddesine göre *" vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:*

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

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

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir."

Yetkili mahkeme hususu, kamu düzenine ilişkin bir konu olmasından ötürü mahkemece re'sen dikkate alınmaktadır. Buna ilaveten uyuşmazlığın tarafları da mahkemenin yetkisiz olduğunu dava süresince iddia edebilmektedirler. Mahkeme, yetkili olduğuna karar verdiği takdirde davayı incelemeye başlamaktadır. Ancak söz konusu mahkemenin kendisini yetkisiz görmesi ihtimal dâhilindedir ve bu durumda dava dosyası, yetkili olduğu kabul edilen mahkemeye sevk edilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 333-334). Buna karşın yetkili olduğu kabul edilen mahkeme, söz konusu davaya ilişkin kendisinin de yetkisiz olduğuna hükmedebilmektedir ki bu durum, yetki uyuşmazlığının doğmasına neden olmaktadır (Demir, 2007, s. 253).

Yetki uyuşmazlıklarına vergi davaları özelinde bakıldığında, genel itibariyle vergi mahkemelerinin sorunun öznesi konumunda oldukları görülmektedir. Çok fazla olmamakla birlikte, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi arasında ya da iki idare mahkemesi arasında da vergi davasından kaynaklanan yetki uyuşmazlıkları ile karşılaşılabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 334; Demir, 2007, s. 222-223). Bölge idare mahkemeleri arasında ise yetki uyuşmazlığının ortaya çıkması, uygulamada pek mümkün görülen bir olgu değildir (Çokar, 1985, s. 50). Son olarak, Danıştay'ın görevli olduğu konular bağlamında ülke genelindeki tek mahkeme olmasından ötürü yetki uyuşmazlığına konu olamayacağı aşikârdır (Çokar, 1985, s. 50; Demir, 2007, s. 222).

Vergi mahkemeleri arasındaki yetki uyuşmazlıklarının çözümlenmesi, söz konusu mahkemelerin aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; kendi yargı çevreleri dâhilindeki vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan yetki uyuşmazlıklarını karara bağlamak, bölge idare mahkemelerinin görev alanındadır. Buna karşın, farklı bölge idare mahkemelerinin yargı çevreleri kapsamındaki vergi mahkemeleri arasında meydana geldiği takdirde yetki uyuşmazlıkları, Danıştay tarafından çözüme kavuşturulmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 334; Demir,

2007, s. 248). Diğer taraftan, sözü edilen mahkemeler tarafından verilen bu kararlar kesindir. Dolayısıyla, taraflar açısından söz konusu kararlara karşı kanun yollarının kapalı olduğu söylenebilmektedir. Yine kararların kesin olmasının doğal bir sonucu olarak, ilk derece mahkemelerinin direnme hakkı da ortadan kalkmaktadır (Demir, 2007, s. 249).

3.4.3. Vergi Davalarında Taraflar

Bütün dava türleri, doğası gereği taraflara sahip olmak durumundadır. Başka bir ifadeyle, tüm davaların davacı ve davalı şeklinde tarafları bulunmaktadır. Vergi davaları için de bu durum değişmemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 342; Ulupınar, 2011, s. 60; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 3). Zira en yalın tabirle devlet ve vergi mükellefinin, vergi davalarının tarafları olduğu söylenebilir (Çapkın, 2011, s. 2).

3.4.3.1. Vergi Davalarında Davacı

Genel anlamıyla davacı, hak ihlaline uğradığından ya da uğrayabileceğinden hareketle "*mahkemeden hukuki koruma isteyen kimse*" olarak tanımlanabilir (Pazarlıoğlu, 2010, s. 49). Diğer bir ifadeyle davacı, dava açma yetkisine sahip olan kişi demektir ve bu kişiler VUK'nun 377'nci maddesinde sayılmıştır. Bu madde hükmüne göre, vergi mükelleflerine tarhiyatlar için ceza muhataplarına ise kesilen cezalar bağlamında dava açma hakkı tanınmaktadır. Sözü edilen vergi mükellefleri veya ceza muhatapları, gerçek veya tüzel kişi olabilir. Gerçek kişilerde dava açma hakkı, bizzat kişi tarafından kullanılabileceği gibi avukat olması kaydıyla vekil tayin edilerek de yararlanılabilen bir haktır. Ayrıca, gerçek kişinin küçük ya da kısıtlı olduğu durumlarda dava açma hakkı, bu kişilerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla kullanılabilir. Tüzel kişilikler için de bu hakkın kullanımı yine kanuni temsilciler yoluyla mümkündür. Kanuni temsilciler de bu haklarını avukat olan vekillere devredebilmektedirler (GİB, 2009, s. 5). VUK'nun 8'inci maddesi incelendiğinde vergi sorumlularının, nitelik itibariyle vergi mükelleflerinden farksız oldukları görülmektedir. Bu nedenle, vergi sorumlularının da aynı yetki ile donatıldıkları söylenebilir (Akkaya, 1997, s. 192).

Yine VUK'nun 377. maddesine göre, vergi daireleri de vergi davalarının davacısı konumunda olabilmektedirler. Zira tadilat komisyonları ya da takdir komisyonları

tarafından belirlenen matrahlara ilişkin olmak üzere, vergi dairelerine itiraz hakkı tanınmıştır. Bu hakkın kullanımında yetkili kişi ise vergi dairesinin müdürüdür (Demir, 2007, s. 243; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 347; Pazarlıoğlu, 2010, s. 52).

Diğer taraftan, belediyeler de vergi davalarında davacı sıfatıyla yer alabilmektedirler. Gerçekten de, VUK'nun 377'nci maddesi bağlamında, belediyeler adına dava açma yetkisi varidat müdürlerine verilmiştir. Varidat müdürünün olmadığı belediyeler için ise söz konusu yetki, hesap işleri müdürü ya da o konuda görevli olan kişidedir.

VUK'nun adı geçen madde hükmünde belirtilmemiş olmasına rağmen dava açma yetkisi bulunan kuruluşlar da vardır. Örneğin, VUK'nun mükerrer 49'uncu maddesinin a bendine göre binaların metrekare başına düşen normal inşaat maliyet bedelleri, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından dava konusu yapılabilmektedir.

3.4.3.2. Vergi Davalarında Davalı

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda, esasen uyuşmazlık doğuran eylemi gerçekleştiren idare davalı konumda yer almaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 349; Ulupınar, 2011, s. 60). Davalı idare, genel itibariyle vergi daireleridir ve bu davalarda vergi daireleri, vergi dairesi müdürleri tarafından temsil olunmaktadır. Söz konusu temsil yetkisi, davayı istinaf ve temyiz kanun yollarına taşımayı da muhteva etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 349).

Genel durum böyle olmakla birlikte, bazı koşullar çeşitli bakanlıkları davalı durumuna getirebilmektedir. Örnek olması bakımından; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı konunun gümrük vergisi olduğu davalarda, Maliye Bakanlığı ise kendisine gelen "*düzeltme talebinin reddine ilişkin şikayet"*in reddine karar verdiği durumlara ilişkin davalarda, davalı olarak yer almaktadırlar. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nun vergiye ilişkin kararları da dava konusu yapılabilmektedir. Bu tür davalarda davalının belirlenmesinde, kararın hangi bakanlığın uygulama alanında olduğu önem taşımaktadır. Zira bu bakanlık, vergi davasının davalı tarafında konumlandırılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 349).

Vergi davalarında kimlerin taraf olabileceği kadar söz konusu davaların hangi süre zarfında açılabileceği de büyük öneme sahiptir. Zira dava açma süresinin dolması, dava açma hakkını düşürücü bir olgudur (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 357).

3.4.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi

Vergi mükelleflerinin ve/veya vergi sorumlularının haklarında yapılan vergiye ilişkin işlemlere karşı dava açabilme hakkı, Türk yargı sistemi tarafından kanunlarla güvence altına alınmıştır. Yine bu kanunlar yoluyla dava açabilme hakkı, muhtelif zaman aralıkları ile kuşatılmıştır (Acinöroğlu, 2009, s. 199; Armağan, 2009, s. 200). Nitekim vergi mahkemelerinde dava açma süresi, her ne kadar koşullar bağlamında değişiklik gösterebiliyor olsa da genel hatlarıyla otuz gün olarak düzenlenmiştir (GİB, 2007c, s. 14; GİB, 2008, s. 11). Bununla birlikte; ödeme emri ve ihtiyati haciz gibi uygulamaların iptali istemiyle açılan vergi davaları, otuz gün kuralına uymayan koşullara örnek gösterilebilir. Zira bu davaların açılmasında geçirilmemesi gereken süre yedi gündür (Bilici, 2014, s. 160). Böyle bir durumla karşılaşılmasının nedeni, yedi günlük sürenin özel kanunlar yoluyla hükme bağlanmış olmasıdır. Bu bağlamda, dava açma sürelerinin tespitinde öncelikle söz konusu dava türüne ilişkin ilgili kanunlarda özel olarak bir süre belirtilip belirtilmediğine bakılmalı, olmadığı takdirde genel süre dikkate alınmalıdır (GİB, 2009, s. 10).

Dava açma süreleri kadar önemli olan diğer bir konu da bu sürelerin ne zamandan itibaren başladığıdır. İYUK'nun 7. maddesine göre "*vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği*" günü takip eden gün itibariyle dava açma süresi işlemeye başlar.

Süreler ile ilgili bazı özellikli durumlar da mevcuttur. Sürelerin hesaplanmasında resmi tatil günleri de sürelerin içinde kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle resmi tatil günleri, geçen süre olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, dava açma süresinin son

gününün kanunlarla belirlenen resmi tatil günlerinden birisine denk gelmesi de ihtimal dahilindedir. Böyle durumlarda dava açma süresinin son günü, tatil gününden bir sonraki günün resmi çalışma saati sonuna kadar uzamaktadır. Çalışmaya ara verme ya da diğer adıyla adli tatil de bu bağlamda verilebilecek başka bir örnektir. Zira dava açma süresinin son gününün bu zaman aralığına düşmesi durumunda süre, adli tatilin bitimini takip eden gün itibariyle yedi gün uzamaktadır (MHUD, 2014, s. 310). Özellik arz eden durumlara mali tatil de eklenebilir. Sürenin mali tatile tesadüf ettiği durumlarda, mali tatil boyunca süre dondurulmakta tatilin bitimiyle tekrar kaldığı yerden devam etmektedir (GİB, 2009, s. 12).

3.4.5. Vergi Mahkemesinde Dava Süreci

3.4.5.1. Dava Dilekçesi

Bir vergi davasının açılmasında ilk aşama, dava dilekçesinin hazırlanmasıdır. Doğaldır ki, dava dilekçesinin hazırlanmasında uyulması gereken bazı usul kuralları vardır. Bu kurallar İYUK'nun çeşitli maddeleri yoluyla hükme bağlanmıştır (GİB, 2009, s. 7; Bilici, 2014, s. 162-163).

Bunlardan ilki, dava dilekçesinin neleri muhteva etmesi gerektiği ile ilgilidir. İYUK'nun 3'üncü maddesine göre, "*dilekçelerde;*

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

nın bulunması şarttır. Ayrıca, dilekçe ile birlikte verilmesi gereken ve davayla ilgisi bulunan bazı evraklar da vardır. Bunların asılları veya örnekleri, dilekçe ile birlikte karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde mahkemeye takdim edilmelidir.

Dava dilekçesinin İYUK'nun üçüncü maddesine uygun hazırlanmamış olması, dilekçenin şeklen aykırı düzenlendiği anlamına gelmektedir. Bu durumda dava dilekçesi, mahkeme tarafından reddedilmektedir. Ancak, davacı dilekçede yapılan hataları gidermek suretiyle yeniden dava talebinde bulunabilmektedir. Şu kadar ki, davacının bu eylem için ret kararının tebliğini takip eden günden başlayarak otuz günlük bir mühleti vardır. Şayet, davacı bu süreyi geçirirse ya da süresi içinde verdiği dilekçede de şekli hata yaparsa, mahkeme davanın reddine karar verecektir. Öte yandan davacı, mahkemenin bu kararına karşı kanun yollarına başvurabilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 403-404).

Dava dilekçelerine dair diğer önemli usul kurallarından birisi de, bu dilekçelerin hangi mahkemelere verilmesi gerektiğine ilişkin olup "*dava dilekçeleri ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak;*

- *İlgili vergi mahkemesi başkanlığına,*
- *İlgili vergi mahkemesi başkanlığına gönderilmek üzere herhangi bir vergi mahkemesi veya idare mahkemesi başkanlığına,*
- *Vergi mahkemesi veya idare mahkemesi bulunmayan yerlerde, Asliye Hukuk Hakimliklerine,*
- *Yabancı ülkelerdeki Türk Konsolosluklarına verilir."*

Kaldı ki "*"İlgili mahkeme", davaya bakmaya yetkili mahkemelerdir* (MHUD, 2014, s. 310)*."*

Kural bu şekilde olmakla birlikte, dava dilekçesinin doğru idari yargı organına verilmemiş olması durumunda dilekçenin davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkemeye sevk edilmesi hususu, söz konusu evrağı teslim alan mahkemece re'sen dikkate alınmaktadır (GİB, 2009, s. 7).

3.4.5.2. İlk İnceleme

Vergi davalarında, dava dilekçesinin mahkemeye teslim edilmesini takiben dilekçenin mahkemece incelenmesine geçilmektedir (Oğurlu, 1998, s. 123- 124; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 420; MHUD, 2014, s. 311). Bu inceleme, mahkemenin görevlendirdiği bir yargıç tarafından re'sen inceleme yetkisine hatta görevine istinaden gerçekleştirilmektedir. Daha açık bir ifade ile; bu yetki, yargıçların davaya ilişkin "*her türlü incelemeyi kendiliklerinden"* yapabilecekleri anlamını taşımaktadır (Oğurlu, 1998, s. 122- 124). Bunun sonuçlarından birisi ise, yargıçların dosyayı tamamlamak maksadıyla dava dilekçesini de içeren dava dosyasını incelemeye almalarıdır (Ergün, 2006, s. 76). İşte bu inceleme, ilk inceleme şeklinde adlandırılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 420).

İlk inceleme aşamasında dilekçelere ilişkin nelerin mahkemeler tarafından incelenmesi gerektiği İYUK'nun 14'üncü maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, "*dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:*

a) Görev ve yetki,
b) İdari merci tecavüzü,
c) Ehliyet,
d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
e) Süre aşımı,
f) Husumet,
g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenir."

İlk inceleme sonucunda mahkeme, sözü edilen madde hükümlerine aykırılık tespit edebilmektedir. Mahkemenin konuya ilişkin vereceği karar ise aykırılığın türüne göre değişiklik göstermektedir. Gerçekten de; "

- *a bendine göre aykırılık durumunda, idari yargının görev alanına giren davalarda, yetkili mahkemeye gönderilmesine, idari yargının görev ve yetki alanına girmeyen davalarda, davanın reddine,*

- *b bendi yönünden aykırılık durumunda, görevli idari merciine tevdiine,*
- *c, d ve e bentleri yönünden aykırılık durumlarında davanın reddine,*
- *f bendine göre aykırılık halinde dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğine,*
- *g bendi yönünden aykırılık durumlarında, dilekçelerdeki eksikliklerin tamamlanmak üzere reddine karar verilir* (MHUD, 2014, s. 311).*"*

Diğer taraftan İYUK'nun 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, bu kararlara karşı muhtelif kanun yolları açıktır. Ancak, görev ve yetki ile dilekçenin reddine ilişkin kararlar ve "*gerçek hasma tebliğ*" kararları, bu madde hükmünün istisnası olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, mahkeme tarafından dilekçe üzerinde herhangi bir eksiklik veya aykırılık tespit edilmemiş ya da tespit edilen kusurlar giderilmiş olabilir. Bu durumlarda ise, dava süreci artık yeni bir aşamaya geçmiş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 421).

3.4.5.3. Tebliğ ve Cevap

Dava sürecinin geldiği bu noktada, tarafların iddia ve savunmaları yapılan tebligat ve tebligata istinaden alınan cevaplar aracılığıyla toplanmaktadır (Oğurlu, 1998, s. 127). Şöyle ki, dava dilekçesinin mahkemece kabul edilmesi ile davacı, iddiasını ileri sürmüş olmaktadır. Devamında davacının bu iddiası, davalı tarafa tebliğ edilmekte ve davalının savunması beklenmektedir. Davalının savunmasını takiben bu süreç bir kez daha tekrarlanmaktadır. Yani, davacı taraf savunma dilekçesine cevap vermekte ve davalı taraf bu cevaba ilişkin son savunmasını yapmaktadır. Şu da unutulmamalıdır ki, süreç boyunca tarafların cevap hakları belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Nitekim cevap süresi, tebligattan itibaren otuz gün olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, mahkemenin bu süreyi bir defa olmak üzere uzatma yetkisi vardır. Ancak bu yetki, geçerli bir mazeretin varlığı ile bağlanmış durumdadır ve üst sınırı otuz gündür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 421-431).

Genel kural bu olmakla birlikte, dava dilekçesi kabul edildikten sonraki süreç içerisinde davalı taraf savunma haklarını kullanmayabilir. Öte yandan, davacı taraf da kendisine tebliğ edilen savunma dilekçesine cevap vermeme hakkına sahiptir. Böyle durumlarda, dilekçeler için verilen süre önem kazanmaktadır. Zira mahkeme, dava

dosyasının nihai şekline kavuşması için bu sürelerin tükenmesini beklemektedir. Netice itibariyle; sürelerin tükenmesini takiben dava dosyası, süresi içinde verilen dilekçeler dikkate alınarak tamamlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 435).

Sonuç olarak, tarafların iddia ve savunmalarının toplanması ile dava dosyası tekemmül etmiş olmaktadır. Burada tekemmülden kasıt, dava dosyasının tamamlanmasıdır. Dosyanın tamamlanmış olması ise, dava sürecinde yargılama aşamasına geçilmesinin önünü açmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 420).

3.4.5.4. Yargılama

Türk yargı sistemi, davaların görülmesinde iki farklı yargılama usulünü benimsemiştir. Bunlar; sözlü yargılama usulü ve yazılı yargılama usulüdür (Bilici, 2014, s. 163). İdari yargı kolu açısından konu irdelendiğinde ise idari yargılamayı düzenleyen İYUK'nun ilk maddesi, tüm idari davalarda yazılı yargılama usulüne tabi olunmasına hükmetmektedir. Dolayısıyla, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda da yazılı yargılama usulü kullanılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 435). Yazılı yargılama, sözlü yargılamaya kıyasla vergi kavramı ile daha uyumlu çalışan yargılama türü olup yargılama sürecine hız kazandıran bir tercih durumundadır (Bilici, 2014, s. 163).

Esasında yazılı yargılama ile kastedilen, yargılamanın evraklar temel alınarak yapılacağıdır. Nitekim vergi davalarında da yargılamanın temelini taraflarca ileri sürülen iddia ve savunmalar oluşturmaktadır. Öte yandan, söz konusu iddia ve savunmaların yanında bazı destekleyici nitelikte delillerin yer alması da doğal karşılanmalıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 435; Bilici, 2014, s. 163). Keza taraflar, beyanlarını ispatlamada yemin dışında her türlü delili kullanabilmektedir. VUK'nun ilgili hükmü bu şekilde olmasına karşın, yine de yemin dışındaki delillere ilişkin bazı sınırlamalar mevcuttur. Şu kadar ki, daha sonra da açıklanacağı üzere tanık delilinin kullanılması bazı koşullara bağlanmıştır (GİB, 2009, s. 13; Bilici, 2014, s. 170-171). Ayrıca, VUK'nda belirtilen usul ve esaslara göre düzenlenmeyen belgeler de vergi davalarında delil niteliğinde kabul edilmemektedir (Durmuş, 2014, s. 520). Bunlardan ayrı olarak, dava konusuna ilişkin muhtelif belgeler bizzat mahkeme tarafından temin edilmiş olabilmektedir. Zira mahkemeler, re'sen

araştırma yetkisine haizdir ve bunun gereği olarak her türlü inceleme ve araştırmayı bizzat yapabilme gücüne sahiptirler (Oğurlu, 1998, s. 122; Ergün, 2006, s. 68).

Her ne kadar kurallar genel hatları ile bu şekilde olsa da, yargılama usulüne ilişkin bazı istisnalar da bulunmaktadır. Şöyle ki; taraflardan en az birinin talebi üzerine mahkeme, duruşma yaparak taraf veya tanık dinlenmesine karar verebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 435-436; Bilici, 2014, s. 163). Tanık dinlenmesi, iki koşulun sağlanması halinde mümkün olabilmektedir. Tanığın dava konusu olayla kabul edilebilir bir bağının olması bu koşullardan birisidir (Durmuş, 2014, s. 519). Diğer koşul ise davaya konu olan tutarın, ilgili makamın yeniden değerleme oranından yararlanarak her yıl tekrar belirlediği haddin üzerinde olmasıdır (GİB, 2009, s. 12). Şu da unutulmamalıdır ki; İYUK'nun 17'nci maddesi, mahkemenin konu bağlamında tarafların talebi ile bağlı olmadığını söylemektedir. Diğer bir ifade ile mahkeme, bizzat iradesini kullanarak da duruşma yapma kararı alabilmektedir.

3.4.5.5. Karar

Mahkeme, dava dosyası üzerindeki incelemelerini tamamladığında artık dava sürecinde karar aşamasına gelinmiş demektir. Sürecin bu noktası, İYUK'nun 22'nci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü, kararın yapılan oylama sonucuna göre belirleneceğini söylemektedir. Bununla birlikte aynı kanun maddesi, "*15 nci maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar.*" demekte ve kararda bu kişilerin görüşlerinin yer alması gerektiğinden bahsetmektedir.

Davanın karara bağlanması ile karar tutanağı tanzim olunur. Bu tutanağın düzenine ilişkin esasları düzenleyen İYUK'nun 23'üncü maddesine göre, "*Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştayda düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır."*

İYUK'nun 22'nci ve 23'üncü maddelerinde, davaların karara bağlanması ve karara ilişkin tutanak hakkındaki hükümlerin genel hatlarıyla ortaya konulduğu görülmektedir. Ancak 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7'nci maddesine göre, bazı davalar tek hakim tarafından karara bağlanmaktadır (Üstün, 2012, s. 218). Dolayısıyla bu tür davalarda, kararın oylama ile belirlenmeyeceği ve tutanağın başkan ve üyeler yerine davayı çözümleyen tek hakime göre düzenleneceğini hatırlatmakta yarar vardır.

3.4.5.6. Kararların Neticeleri

Bilindiği üzere, vergilendirme süreci sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergi mahkemesinde dava açılması ile bu sürecin tahakkuk ve tahsil aşamaları dava sonuçlanıncaya kadar durdurulmaktadır (GİB, 2009, s. 14). Her ne kadar genel durum böyle olsa da, bazı istisnai hususlardan bahsetmek mümkündür. Örneğin, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalarda tahsil aşaması uygulamalarına devam edilmektedir. Bununla birlikte, yürütmenin durdurulması talep edilerek buna benzer durumların engellenmesinin mümkün olduğu da unutulmamalıdır (MHUD, 2014, s. 312).

Açılan davanın sonuçlanmasında iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Davanın mükellef lehine sonuçlanması, bu durumlardan birisidir. Böyle sonuçlanan davalarda, kural olarak dava konusu yapılan işlemin iptali söz konusu olmaktadır. Mükellefin, nezdinde yapılan tarhiyata karşı dava açması bu bağlamda verilebilecek bir örnektir. Nitekim davanın mükellef lehine sonuçlanması ile tarhiyat iptal edilmekte ve mükellef herhangi bir vergi borcu ya da cezası ödememektedir. Hatta, dava konusuna ilişkin daha önce ödemiş olduğu tutarları faizsiz olarak geri alabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 445; GİB, 2009, s.15).

İkinci durum ise, davanın mükellef aleyhine sonuçlanmasıdır. Bu takdirde genel kural, dava konusu idari işlemin icrasına devam edilmesidir. Konu, yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar açısından örneklendirildiğinde görülmektedir ki; dava sonucuna istinaden söz konusu tarhiyatın tahakkuku gerçekleşmekte ve karar idareye tebliğ edilmektedir. Bu tebligat üzerine idarece mükellef adına vergi/ceza ihbarnamesi

düzenlenmektedir. İhbarnamenin şahsına tebliğinden itibaren mükellefin, tahakkuk etmiş vergi borcu ve cezasının süresi geçen kısmını ödemek için bir aylık mühleti vardır. Bununla birlikte, sözü edilen verginin vadesi geçmiş olmasına rağmen ödenmeyen kısmı için vade tarihinden başlayarak kararın idareye tebliğine kadar geçen süre üzerinden gecikme faizi yürütülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 445-446; GİB, 2009, s. 15).

Bunlara ilaveten; aleyhine karar çıkmış tarafın üst kanun yollarına başvurmak suretiyle yürütmenin durdurulması talebinde bulunması ve talebin üst mahkemece kabul edilmesi de vergi mahkemesinin kararına ilişkin önemli sonuçlar doğurabilmektedir (GİB, 2009, s. 15-16). Nitekim vergi mahkemesinin kararı, yapılan idari işlemin iptali yönünde ise yürütmenin durdurulması talebinin kabul edilmesi, o idari işlemin iptalini durdurmaktadır. Tarhiyatın iptaline karar verilen bir davada bu kararın çıkması ile idarenin vergilendirme işlemlerine kaldığı yerden devam etmesi buna bir örnektir. Diğer taraftan, vergi mahkemesinin idari işlemin icrası yönünde sonuçlandırdığı davalarda söz konusu talebin kabulü, dava konusu idari işlemin icrasının duracağı anlamına gelmektedir. Yine tarhiyat işlemi üzerinden örnek verilirse; tarhiyatın iptali istemiyle açılan bir davanın reddine istinaden yürütmenin durdurulmasına karar verildiği takdirde, idarenin tahsilata ilişkin işlemleri, dava kesin sonuca bağlanana kadar durdurulmuş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 445-446).

3.4.6. Kanun Yolları

Vergi davasının vergi mahkemesinde görülüp nihai karara bağlanmış olması ile dava süreci, idari yargı sisteminin ilk derecesinde tamamlanmış olur (Arslan, 2004, s. 99). Ancak şu da bir gerçektir ki, yargılamada hata yapılmış olması her zaman ihtimal dahilindedir. Bunun sonucu olarak; hukuki güvencenin temini amacından hareketle ve genel itibariyle dava sürecinin üst yargı merciilerine taşınması suretiyle, tarafların verilen kararın yanlış olduğunu ileri sürebilmeleri ve bu kararın yeniden incelenmesini hatta değiştirilmesini talep edebilmeleri, tüm hukuk sistemleri tarafından kanun yolları ile mümkün kılınmaktadır (Sarıtaş, 2005, s. 141; Aydın, 2006, s. 61-62). Nitekim kanun yolu kavramı, "*ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka*

ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yolları" şeklinde tanımlanmaktadır (Arslan, 2004, s. 99).

Kanun yolları, Türk idari yargı sisteminde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Zira nihai kararın kesinleşip kesinleşmemesine göre başvurulabilecek kanun yolları farklılık göstermekte ve sırasıyla bu ayrım; olağanüstü kanun yolları ve olağan kanun yolları şeklinde yapılmaktadır (Arslan, 2004, s. 100; Aydın, 2006, s. 63; Kaplan, 2014).

3.4.6.1. Olağan Kanun Yolları

Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, olağan kanun yollarına ilişkin önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Zira bu kanunun yürürlüğe girmesi ile, itiraz kanun yolu kaldırılmış ve bunun yerine istinaf, yeni olağan kanun yolu olarak benimsenmiştir (Kaplan, 2014). İdari yargıda istinaf kanun yolunun benimsenmesi, iki dereceli yargı sisteminden üç dereceli yargı sistemine geçildiği anlamını taşımaktadır (Avcı, 2011, s. 179).

Adı geçen kanunun getirdiği değişikliklerden bir diğeri de olağan kanun yolları arasında yer alan kararın düzeltilmesi kanun yolunun ilga edilmiş olmasıdır. Böylelikle, halihazırdaki olağan kanun yolları şu şekilde sayılabilir (Kaplan, 2014):

- İstinaf,
- Temyiz.

3.4.6.1.1. İstinaf

Türk Dil Kurumu (TDK, 2016), istinaf sözcüğünü "*mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme*" şeklinde tanımlamaktadır. Buradan anlaşıldığı üzere istinaf, yargılamayı tekrarlama eylemini içinde barındıran bir kavramdır (Avcı, 2011, s. 181; Kaplan, 2014).

Gerçekten de istinaf kanun yolu, "*ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden*" yeniden ele alınması şeklinde ifade edilmektedir (Avcı, 2011, s. 182). Yenisey (1979, s. 4) istinafı "*işe ilk defa bakan*

mahkemenin verdiği son karar ile uyguladığı hukuk kurallarının üst yetkili mahkeme tarafından kontrol edilmesi ve gerektiğinde ıslah edilmesine yönelik bir yargılama" şeklinde tanımlamaktadır.

İstinaf kanun yolu, İYUK'nun 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde, bazı "*vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları*" nın ilk derece mahkemesinde kesinleşeceği dolayısıyla bu davalara karşı istinaf yolunun kapalı olduğu görülmektedir. Keza bu davalar için bir üst sınır belirlenmiştir ve bu sınır dava konusu tutarın 5.000 Türk Lirasının üzerinde olmamasıdır. Ayrıca bu tutarı, istinaf başvurularının alt sınırı şeklinde yorumlamak da yanlış olmayacaktır. Şöyle ki taraflar, dava konusu meblağın bu tutarı aşması halinde bölge idare mahkemelerinde istinaf kanun yoluna başvurabilmektelerdir. Ancak verilen kararların kesinleşmesi bağlamında, adı geçen kanunun 46'ncı maddesi incelendiğinde, bu noktada da bir sınır olduğu görülmektedir. Daha açık bir şekilde ifade edilirse, istinaf yoluna başvurulmuş davalarda, dava konusu tutarın 100.000 Türk lirasını aşmaması halinde bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesindir. Öte yandan dava konusu tutarın bu sınırı aşması durumunda, mahkemece verilen karar kesin olmayıp bu karara karşı Danıştay'da temyiz yolu açık tutulmuştur. Sözü edilen tutarlar, yeniden değerleme oranı kullanılarak belirlenmekte olup, her yıl artış göstererek uygulanmaktadır (Kaplan, 2014).

Yine İYUK'nun 45'inci maddesinde, bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurularını nasıl değerlendireceğinden bahsedilmektedir. Buna göre mahkeme, "*yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir*". Ancak karar bu şekilde olsa dahi bölge idare mahkemesinin maddi yanlışlıkları düzeltme hakkı mahfuzdur. Ayrıca; söz konusu madde hükmüne göre, "*bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir*". Son olarak mahkeme, "*ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının*

kaldırılmasına karar verir." Bu durumda dava, bölge idare mahkemesi tarafından yeniden görülmektedir.

Nihayet İYUK 45'inci madde, şekil ve usul kuralları açısından istinafın temyiz kanun yolundan farksız olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle, istinaf kanun yoluna ilişkin şekil ve usul kurallarına temyiz başlığında değinilmiştir.

3.4.6.1.2. Temyiz

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak incelediği davalar ve İYUK'nun 46'ncı maddesinde özel olarak belirtilen bazı davalarda verilen kararlar için temyiz yoluna gidilebilmektedir. Nitekim istinaf kanun yoluna gidilmiş vergi davaları da dava konusu tutarın 100.000 Türk lirasının üzerinde olması halinde İYUK'nda sözü edilen özel davalar arasında yer almaktadır. Bu vergi davaları açısından temyiz, üç dereceli yargı sisteminin üçüncü derece mahkemesi konumundaki Danıştay tarafından uygulanan ve davalara ilişkin başvurulabilen son olağan kanun yolu olarak değerlendirilebilmektedir (Kaplan, 2014).

Temyiz yolunda da taraflar tüm vergi davalarında olduğu gibidir. Başka bir ifadeyle, vergi idaresi ya da vergi mükellefi, kanunlar imkan verdiği ölçüde temyiz kanun yoluna başvurabilmektedir. Temyiz isteminde bulunacak tarafın nihai kararın tebliğinden itibaren otuz günlük mühleti vardır. Başvuru dilekçesinin düzenlenmesinde uyulacak esaslar ise vergi mahkemesinde dava açılırken verilen dava dilekçesindekilerden farksızdır. Burada özellik arz eden durum olarak, dava konusuna göre dilekçede hitabın Danıştay'a ya da Danıştay'ın ilgili dava daireleri kurullarına yapılacağını ve dilekçenin nihai kararı veren mahkemeye verileceğidir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 578-579; MHUD, 2014, s. 314-315). Dilekçenin mahkemece kabul edilmesini takiben, söz konusu dilekçe ve ekler karşı tarafa tebliğ edilmekte ve yine karşı tarafa, dilekçenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün mühlet verilmektedir. Cevap verilmesi ya da verilen mühletin dolması ile dosya tekemmül etmekte ve Danıştay tarafından incelemelere başlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 595-596).

Temyiz incelemeleri, dosya üzerinden yapılır ve bu inceleme sırasında mahkemenin re'sen araştırma yapma yetkisi vardır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 599; Avcı, 2011, s. 187). Danıştay ya da Danıştay dava daire kurulları, temyiz incelemesi ile dava dosyası hakkında

verilen kararın hukuka ve usule uygunluk denetimini yapmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle temyizle yapılan, dava konusu olayın değil verilen kararın yargılanmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 559-560; Avcı, 2011, s. 186).

Yargılama sonucunda temyiz mercii, nihai karara ilişkin genel anlamda iki şekilde karar almaktadır. Bu kararlar, onama veya bozma biçimindedir (Tekinsoy, 2014, s. 23). Temyiz mercii, nihai kararda herhangi bir hukuksuzluk ya da usulsüzlük görmediğinde kararı onamakta böylece nihai karar kesinleşmektedir. Aksi takdirde karar, mahkemece bozulmakta ve dava dosyası yeniden nihai kararı vermiş olan mahkemeye tevdi edilmektedir. Bu noktada, iki farklı durumdan söz etmek gerekmektedir. Şöyle ki mahkeme, Danıştay'dan gelen bozma kararına uyabilir. Ancak, bölge idare mahkemelerinin bu karara direnme hakkı da vardır. Bölge idare mahkemesi, karara direndiği takdirde bu ısrar kararına karşı da temyiz yolu açıktır ve kesin hüküm, dava konusuna uygun olarak Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu ya da Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilmektedir. En nihayetinde bu adımların sonuna gelindiğinde, temyiz kanun yolunun kullanılması ile tüm olağan kanun yolları tüketilmiş olur (Kaplan, 2014).

3.4.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağan kanun yollarının tüketilmiş olması, davaya ilişkin kesinleşmiş bir kararın olduğu anlamına gelmektedir. Başka bir ifade ile, yargılama süreci artık sona ermiş olmaktadır. Ancak İYUK'nun belirtmiş olduğu bazı özel koşullar vardır ki, yargılama süreci sona ermiş olan bu davaların yeniden görülmesi, koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak mümkün kılınmıştır. Bu imkan, olağanüstü kanun yolları ile sağlanmaktadır (Bilici, 2014, s. 167). Olağanüstü kanun yolları, kesinleşmiş yargı kararları kapsamında uygulanmakta olup idari yargıda şu iki şekilde yer almaktadır (Arslan, 2004, s. 99-100; Kaplan, 2014):

- Kanun yararına temyiz,
- Yargılamanın yenilenmesi.

3.4.6.2.1. Kanun Yararına Temyiz

İYUK'nun 51'inci maddesi, "*idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar*"da hukuki sakatlıkların olabileceğine işaret etmektedir. İşte bu ihtimale karşı başvurulabilen kanun yolu, kanun yararına temyiz yoludur.

Kanun yararına temyizde yetki, Danıştay Başsavcısı'ndadır. İYUK'nun 51'inci maddesine göre Başsavcı, bu kanun yoluna "*ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden*" başvurabilmektedir. Bu kanun yoluna başvurulmasındaki amaç, aynı hukuki sakatlıkların sonraki davalar için bir içtihada dönüşmesine mani olmaktır (Arslan, 2004, s. 108).

Yine İYUK'nun 51'inci maddesine göre, "*temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur."* Sonrasında, "*bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır."* Bununla birlikte kesinleşmiş kararı veren yargı mercii, bozma kararı üzerine herhangi bir işlemde bulunmaz. Zira kararın bozulmuş olması, mevcut hukuki sonuçları değiştirmemektedir. Ayrıca, temyiz merciinin verdiği kararlara istinaden diğer olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamamaktadır (Arslan, 2004, s. 110-113).

3.4.6.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Genel anlamda yargılama kavramı, tarafların kendi beyanlarının doğruluğunu ispatlamak amacıyla mahkemeye deliller sunması ve bu delillerin mahkemece incelenmesi esasına dayanmaktadır. Ancak tarafların söz konusu delilleri temin ederek yargılama sürecinde kullanması, çeşitli nedenlerle gerçekleşememiş olabilir. Bu nedenle taraf, iddiasını ispatlayamayabilmekte ve maddi gerçek lehine olsa dahi karar aleyhinde kesinleşebilmektedir. Bu biçimde ortaya çıkabilecek mağduriyetleri önlemek adına yargı sistemi, bir olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi yolunu benimsemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 633).

Yargılamanın yenilenmesine hangi nedenlerle başvurulabileceği İYUK'nun 53. maddesinde sıralanmaktadır:

- "*Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,*
- *Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*
- *Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,*
- *Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,*
- *Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,*
- *Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,*
- *Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,*
- *Tarafları,konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.*
- *Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.*"

Bu nedenlerden en az birinin mevcut olması durumunda, kararın aleyhine kesinleşmiş olduğu taraf, esas kararı vermiş olan mahkemeye başvurmak suretiyle yine bu mahkemeden yargılamanın yenilenmesini talep edebilmektedir. Burada süre, genel itibariyle kanunda belirtilen nedenin ortaya çıktığı günü izleyen günden itibaren altmış gün olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, istisna olarak kabul edilebilecek bir yıl ve on yıllık

iki özel durum da yine kanunda gösterilmektedir. Başvuru dilekçesinin hazırlanmasında uyulacak usul kuralları bakımından olağan kanun yollarından ayrışan herhangi bir husus bulunmamaktadır (Arslan, 2004, s. 100-107).

Dilekçenin kabulünü takiben mahkeme, karşı tarafa tebliğ işleminde bulunur. Yapılan bu tebligata cevap vermesi için karşı tarafa otuz günlük bir süre tanınır. Cevap verilmesi ya da sürenin dolmasını takiben mahkeme, dosyayı yeniden incelemeye başlamaktadır. İnceleme sonucunda iki farklı durum ortaya çıkabilmektedir. Bunlar; ilk kararın kabulü veya yeni bir karara hükmedilmesi şeklindedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 641-642). İkinci durumun gerçekleştiği hallerde, verilen karara karşı aynı nedenle bu kanun yolu tekrar kullanılamamaktadır. Öte yandan taraflar, yeni kararı temyize götürebileceklerdir (Arslan, 2004, s. 108).

Yine de, vergi mükelleflerinin veya sorumlularının, bu sürecin tamamını tükettikten sonra faydalanabilecekleri başka bir yargısal çözüm yolu daha mevcuttur. Bu çözüm yolu, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru şeklinde adlandırılmaktadır (Erdoğdu, 2013, s. 101).

3.4.7. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru

Anayasa'nın 148'inci maddesine göre, "*herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir."* Buradan anlaşılacağı üzere devlet idaresi, temel hak ve özgürlükler kapsamında olmak kaydıyla bireylere Anayasa Mahkemesi'nde dava açma hakkı tanımaktadır.

Bu yönüyle kanun hükmü irdelendiğinde, Anayasa Mahkemesi'nde bireysel başvuru yolu kullanılarak vergi davası açılabileceği de görülmektedir. Zira kamu gücü ile kastedilen devlet idaresi olup bu idarenin bir unsuru olan vergi idaresi; vergilendirme sürecinde mükellefin ya da kanunda belirtilen haliyle bireyin, bu kanunla gösterilen temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmiş olabilmektedir (Erdoğdu, 2013, s. 99).

Nihayetinde devlet, sözü edilen yasa hükmünü konu alan vergi davaları da dahil olmak üzere tüm davalar için iç hukuk yollarının tüketilmesini gerekli kılmaktadır. Bu sayede, bahsedilen ihlaller kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvuruların azaltılması amaçlanmaktadır (Erdoğdu, 2013, s. 99-103).

Yargısal çözüm yolları, süresi içerisinde olmak kaydıyla, taraflarca gerek idari çözüm yollarıyla çözümlendirilemeyen uyuşmazlıklar için gerekse doğrudan, başvurabilinen çözüm yollarıdır (GİB, 2009, s. 9; Savaşan vd., 2012, s. 128). Ancak vergi uyuşmazlıklarında yargısal çözüm yollarının tercih edilmesi, idari çözüm yollarına nispeten zaman alan ve maliyetli olanın seçilmiş olması demektir. Bu nedenle uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, yargısal yollardan önce idari çözüm yollarına başvurulması, idari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklar için yargısal çözüm yollarının değerlendirilmesi önerilmektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165; Savaşan vd., 2012, s. 128).

BÖLÜM IV

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

4.1. Giriş

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, vergi mükelleflerinin veya sorumlularının başvurabilecekleri çözüm yolları, idari ve yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının vergi mükellefi veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında çözümlenmesini sağlayan yollar, idari çözüm yolları şeklinde adlandırılmaktadır. İdari çözüm yolları, nitelik itibariyle barışçıl uygulamalardır. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi, yargı yolunun kullanılmasına kıyasla daha kısa sürede ve daha az maliyetle gerçekleşmektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165-166; Armağan, 2009, s. 200; Savaşan vd., 2012, s. 128; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4-6).

İdari çözüm yolları, başlıca şu uygulamalardan oluşmaktadır:

- Pişmanlık ve ıslah,
- Uzlaşma (tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma),
- Cezalarda indirim uygulaması ve
- Vergi hatalarının düzeltme yoluyla giderilmesi.

Ayrıca tam anlamıyla birer idari çözüm yolu olarak nitelendirilmeseler de, Kamu Denetçiliği Kurumu ve Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonu'na başvuru yolu gibi çözüm yolları da bulunmaktadır (Bilici, 2014, s. 154-156).

Vergi uyuşmazlıklarının anılan idari çözüm yollarının ele alındığı bu bölümde, vergi ilişkisinin alacaklısı olan vergi idaresinin yapısı incelendikten sonra, her bir idari çözüm yolu ve idari aşamada kullanılabilen diğer çeşitli uygulamalar ayrı ayrı ele alınarak ayrıntılı olarak analiz edilmiştir.

4.2. Vergi İdaresi

Vergi idaresi, vergiye ilişkin uygulamaları vergi mevzuatı çerçevesinde yürüten devlet idaresi olarak tanımlanabilir. Devlet idaresinin vergiye ilişkin yetkili ve görevli kıldığı en üst idari mercii ise Maliye Bakanlığı'dır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 56-59). Maliye Bakanlığı, vergi idaresini görevleri itibariyle iki kuruma ayırarak örgütlemiştir: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı. Bunlardan Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, vergi kanunlarının ya da gelir bütçesinin hazırlanması gibi konularda görevli iken Gelir İdaresi Başkanlığı, verginin toplanmasında görevli kurumdur (Bilici, 2014, s. 36).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nı teşkilat olarak ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan birisi olan merkez teşkilatında, çeşitli daire başkanlıkları bulunmaktadır ve bu başkanlıklar, Gelir İdaresi Başkanı ve başkan yardımcıları tarafından yönetilmektedir. Öte yandan teşkilatın diğer ayağı olan taşra teşkilatı, bünyesinde defterdarlıkları ve vergi dairesi başkanlıklarını barındırmaktadır. Ayrıca taşra teşkilatının tüm unsurları, görevlerini Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak yürütmektedir (Bilici, 2014, s. 36).

Taşra teşkilatında, vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklara bağlı olarak çalışan vergi dairesi müdürlükleri de vardır ki bunların görev alanları, il ve ilçeler bazında belirlenmiştir. Bu kurumların bağlı olarak çalışacağı merciiler, bulundukları ilin idari düzenine göre değişmektedir. Gerçekten de vergi dairesi müdürlükleri, "*vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde bu başkanlığa bağlı olarak, başkanlık bulunmayan illerde ise defterdarlığa bağlı olarak*" çalışmaktadırlar (Bilici, 2014, s. 37).

Ayrıca devlet, vergi denetimini tek bir kurum çatısı altında toplamış olup kurumun yönetimini doğrudan Maliye Bakanı'na bağlamıştır. Bu kurum, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'dır ve başkanlık bünyesinde; başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişleri ile müfettiş yardımcıları görev almaktadır. Kurum teşkilatı ise dört grup başkanlığına bölünmüştür. Bu gruplar; Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler, Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele ve son olarak Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar şeklindedir (Bilici, 2014, s. 37). Her ne kadar vergi denetimi kapsamında tek görevli kurum bu olsa da denetim yetkisi olan kişiler,

sadece bu kurumun mensupları değildir. Keza VUK'nun 135'inci maddesine göre; defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve GİB'nda görevli müdürler de vergi denetimi yapmaya yetkilidirler.

Öte yandan, matrah tespitinde vergi idaresine yardımcı olmaları amacıyla takdir komisyonları kurulmuştur. Zira vergi idaresi, her özellikli durum karşısında matrahı tespit edebilmeye muktedir değildir. Böyle durumlarda, takdir komisyonları devreye girmekte ve matrahı takdir etmektedir. Bahsi geçen komisyonlar, genel yetkili takdir komisyonları, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları ve arsa ve arazi takdir komisyonları şeklinde oluşturulmuştur (Bilici, 2014, s. 38-39).

Vergi mevzuatını yürüten devlet organı olarak vergi idaresinin, görev alanı itibariyle gerek vergi denetim faaliyetlerini gerekse denetimler sonucu ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin çeşitli çözüm yollarını da içinde barındırdığı söylenebilir. Bu çözüm yolları, idari çözüm yolları olarak adlandırılmaktadır.

4.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

4.3.1. Pişmanlık ve Islah

Bilindiği üzere Türk vergi sistemi, beyan esasını benimsemektedir. Daha açık bir ifadeyle, mükellefler matrahlarını beyan etmekte ve vergi idaresi bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir. Ancak süreç her zaman bu kadar sağlıklı bir biçimde çalışmayabilir. Zira mükellefler, ödeyecekleri vergiyi minimize etmek maksadıyla matrahı düşük beyan etme ya da hiç beyanname vermeme eğiliminde olabilir. Her ne kadar vergi idaresi, çeşitli denetim teknikleri vasıtasıyla mükelleflerin bu yükümlülüğünü ne şekilde yerine getirdiğini denetliyor olsa da tespit edilen matrah ya da farkları, nihayetinde vergi uyuşmazlığı doğurabilmekte ve bu uyuşmazlıkların çözümlenmesi uzun zaman alabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 168; Küçükkaya, 2008, s. 24-25).

İdarenin alacağını mümkün olan en kısa zamanda tahsil etme isteği ve sözü edilen denetim tekniklerinin yetersiz kalması gibi nedenler, vergi idaresini yeni arayışlara sürüklemiştir (Küçükkaya, 2008, s. 24-26). Bunlardan pişmanlık ve ıslah müessesesi, 1950 yılında vergi mevzuatına dahil olarak alternatif bir çözüm yolu haline gelmiştir (Kızılot ve

Kızılot, 2007, s. 168). Pişmanlık ve ıslah, VUK'nun 371'inci maddesinde bazı koşulların sağlanması ile "*beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde*," bu kişiler hakkında vergi ziyaı cezasının uygulanmayacağını öngörmektedir. Böylelikle nedamet içindeki mükellefler, suç teşkil eden eylemlerini kendiliğinden ihbar etmek suretiyle ileride karşılaşabilecekleri daha ağır yaptırımların önüne geçebildikleri gibi suçun üzerlerinde yaratmış olduğu psikolojik baskıdan da kurtulmaktadırlar (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 169; Küçükkaya, 2008, s. 25). Nitekim bu çözüm yolunun amacı, "*yükümlüleri, yasaların sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoş görüyle hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak*"tır (Küçükkaya, 2008, s. 26).

Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi, bahsedilen türden vergi uyuşmazlıkları için idari çözüm yolu niteliğinde olup bir yandan beyan edilmeyen verginin tahsilini sağlarken diğer yandan mükellef için suçun gerektirdiği cezadan kurtulmak açısından bir fırsat olarak değerlendirilebilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 169; Küçükkaya, 2008, s. 25).

4.3.1.1. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergiler için başvurulabilen bir müessesedir. Beyana dayanan vergilere ise; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisi örnek olarak gösterilebilir. Ancak bu genel durumun istisnalarının olduğu da unutulmamalıdır. Nitekim emlak vergisi her ne kadar beyana dayanan vergilerden olsa da pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında değildir. Zira emlak vergisine ilişkin ihlallerin muhtelif idari dairelerin kayıtları vasıtasıyla tespit edilebilir nitelikte olmasından ötürü VUK, ilgili maddesinde emlak vergisini söz konusu hükümlerin dışında tutmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 172-173; Küçükkaya, 2008, s. 26).

Yine veraset ve intikal vergisi için de benzer bir durum mevcuttur. Şöyle ki; veraset ve intikal vergisi de beyana dayanan bir vergi türü olmasına rağmen pişmanlık ve ıslah kapsamına girmemekte, yalnızca verilen beyanname sonrasında bir bildirim yapılması

durumunda bu vergi türü için de sözü edilen hükümlerin uygulanması mümkün hale gelmektedir. Ancak vergi muhatabı herhangi bir beyanda bulunmadığı takdirde idare on beş günlük ek süre tanımakta ve tanınan bu süre, beraberinde yapılmamış olan beyanın tespitini ortaya koymaktadır. Bunun sonucu olarak vergi muhatabı, beyan etmemiş olduğu vergi borcu için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamamaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 27).

Pişmanlık ve ıslah hükümleri, VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için başvurulabilen bir çözüm yoludur. Dolayısıyla gümrük ve tekel idareleri tarafından toplanan vergiler için bu çözüm yoluna başvurulması söz konusu değildir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 174; Küçükkaya, 2008, s. 27).

Öte yandan; konu cezalar bağlamında irdelendiğinde, pişmanlık ve ıslahın esasen vergi ziyaı cezalarını önlediği söylenebilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 174). Keza VUK'nun 371'inci madde hükmünde "…*vergi ziyaı cezası kesilmez*" denilmektedir. Buna ilaveten VUK'nun 359'uncu maddesinin "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz*" hükmünden hareketle, kaçakçılık suçlarının da belirli şartlar dahilinde pişmanlık ve ıslah yolu kapsamında değerlendirilebileceği görülmektedir. Usulsüzlük cezaları için ise kanunun ilgili maddelerinde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle; her iki yönde de Danıştay kararları mevcut olmasına karşın usulsüzlük cezalarının pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşü daha baskın durumdadır (Küçükkaya, 2008, s. 28).

4.3.1.2. Pişmanlık ve Islah İçin Başvurma Koşulları ve Süreç

Vergi Usul Kanunu, pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenlemiş olduğu 371'inci maddesinde bu çözüm yoluna hangi koşullar altında başvurulabileceği hakkındaki hükümlerini sıralamış durumdadır. Buna göre, yükümlünün pişmanlık ve ıslahı bir çözüm yolu olarak kullanabilmesinde, vergi ziyaının varlığı ön koşuldur (GİB, 2008, s. 13). Diğer koşullara ise VUK'nun ilgili maddesinde beş bent halinde değinilmekte olup bu koşullardan herhangi birisinin yerine getirilmemesi, kabul edilmiş olan pişmanlık ve ıslah talebini geçersiz duruma getirecek mahiyettedir (GİB, 2008, s. 13).

Buna göre, pişmanlık ve ıslah yolundan yararlanabilmek için yükümlünün ilk olarak vergi ziyaına sebebiyet veren durumunu kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 177; Küçükkaya, 2008, s. 29). VUK'nun 371'inci maddesinin birinci bendine göre kendiliğinden haber vermenin gerçekleşmesi "*bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması*"nı gerektirmektedir. Buna ilaveten, yükümlünün pişmanlık ve ıslahtan faydalanabilmesi için kendi iradesini ortaya koymuş olması lazımdır. Aksi takdirde, üçüncü kişilerin baskısı yahut idarenin hatırlatması ya da beyanname vermeye çağırması gibi durumlar sonucu verilen dilekçeler, bu kapsamda kabul edilememektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 177; Küçükkaya, 2008, s. 29).

Bu çözüm yolundan yararlanmak isteyenler, öncelikle haber verme dilekçesi düzenlemek durumundadırlar. Söz konusu dilekçe, mükellef, vergi sorumlusu veya kaçakçılık suçuna katılanlar tarafından düzenlenebilir. Bu kişiler açısından süre, vergi ziyaının başladığı andan tarh zaman aşımının sonuna kadardır. Öte yandan dilekçelerin posta yoluyla gönderilmesi durumunda dilekçenin verildiği tarih, adi posta ya da iadeli taahhütlü posta olmasına göre değişmektedir. Zira adi posta kullanıldığında veriliş tarihi, dilekçenin vergi idaresine kaydedildiği tarih olmakta iken iadeli taahhütlü gönderilenler için veriliş tarihi, dilekçenin postaya veriliş tarihi olarak kabul edilmektedir. Ek olarak, dilekçenin yazılı olması zorunlu olup yazıya dökülmek şartıyla sözlü beyan da kabul edilebilmektedir. Bunların dışında dilekçenin hazırlanması konusunda uyulması gereken herhangi bir şekil şartı bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 177-188). İhtirazi kayıtla pişmanlık dilekçesi verilemez (Küçükkaya, 2008, s. 31) ve VUK'nun 371'inci maddesinin ikinci bendine göre "*haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması"* gereklidir.

Dilekçenin idareye teslimini takiben, yükümlü için yeni ödevler ortaya çıkmaktadır. Beyanname verme ya da düzeltme yükümlülüğü, bunlardan ilkidir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 187; Küçükkaya, 2008, s. 30). Nitekim VUK, 371'inci maddenin üçüncü ve dördüncü bentlerinde, pişmanlık ve ıslah yolundan yararlanılmasında "*hiç verilmemiş olan*

vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması"nı veya "*eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi*"ni şart koşmaktadır. Öte yandan beyannameler, haber verme dilekçesinde olduğu gibi posta yoluyla gönderilebilir. Şu kadar ki; beyannamenin posta ile gönderildiği durumlar için veriliş tarihlerine ilişkin esaslar, haber verme dilekçesindekilerden herhangi bir farklılık göstermemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 180-188).

Yükümlünün yüklenmiş olduğu diğer ödev ise vadesi geçmiş vergi borçlarının pişmanlık zammına tabi tutularak ödenmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 187). Keza VUK'nun 371'inci maddesinin beşinci bendinde belirtilen son koşul, "*mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi"* şeklindedir. Gerçekten de, yükümlünün vermiş olduğu beyannameye istinaden vergi idaresi, tarh ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirmekte ve içerisinde pişmanlık zammını da barındırmakta olan tahakkuk fişini düzenlemektedir. Bu noktada, bir kat birinci derece usulsüzlük cezası da gündeme gelmektedir. Zira yükümlü, nihayetinde beyanname verme ödevini süresi içinde yerine getirmemiştir. Ancak verilen beyanname, ek beyanname niteliğinde ise bu ceza söz konusu olmamaktadır. Diğer taraftan, vergi borcu ve pişmanlık zammının ödenmesi için sözü edilen tahakkuk fişinin düzenlenmesinin beklenmesine de gerek yoktur. Çünkü sözü edilen kanun hükmü, ödeme süresini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Buradan hareketle, yükümlünün tahakkuk fişinin düzenlenmesini beklemeksizin borcunu pişmanlık zammını da içerecek şekilde öngörülen süreler içinde ödemesi gerektiği söylenebilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 194-197).

Pişmanlık dilekçesi kabul olunmayan yükümlülere bu durum yazılı biçimde tebliğ edilir. Şayet yükümlü, dilekçe ile birlikte beyanname de yollamış ise bu beyanname, süresi içinde verilmemiş beyanname olarak ilgili tarh ve ceza işlemlerine tabi olacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 197; GİB, 2008, s. 14).

4.3.1.3. Pişmanlık ve Islahtan Yararlanmanın Sonuçları

Yükümlülerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak suretiyle kendilerine verilen ödevleri yerine getirmiş olmalarının en temel sonucu, vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmiş olmasıdır. Aksi takdirde, idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar için yargısal yollara başvurulabilmekte ve böylelikle gerek vergi idaresi gerekse vergi yükümlüsü, emek ve zaman kaybına uğramalarının yanında çeşitli mahkeme giderlerine de katlanmak zorunda kalabilmektedirler (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 200-201). Bununla birlikte; vergi uyuşmazlığının pişmanlık ve ıslah yoluyla çözümlenmiş olması, bir yandan beyan edilmeyen ya da eksik veya yanlış beyan edilen matrahlara ilişkin vergisel borçların idarece tahsilini sağlamakta iken diğer yandan yükümlüyü vergi ziyaı cezasından hatta kaçakçılık suçunun varlığı ya da suça iştirak hallerinde karşılaşabileceği hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtarmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 199-203; Küçükkaya, 2008, s. 32-33; Bilici, 2014, s. 113).

Öte yandan pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi yükümlüsü için süresinde vermemiş olduğu beyannameyi vermesi bağlamında bir fırsat niteliğindedir. Zira beyannamesini süresi içinde vermeyen yükümlü bu yoldan yararlanmadığı takdirde, vergi ziyaı cezasına maruz kalacağı gibi iki kat birinci derece usulsüzlük cezası ile de karşılaşmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 201-202).

Şunu da belirtmekte fayda vardır ki, vergi yükümlüsü tüm iyi niyetli yaklaşımlarına rağmen muhtelif nedenler sonucu beyannamesini süresi içinde verememiş veya hatalı vermiş olabilmektedir. Bu takdirde vergi idaresi, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanma hakkı tanıyarak yükümlünün vergi ziyaı cezası ödemesini önlemekte ve böylelikle iyi niyetli yükümlülerini korumuş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 201).

4.3.2. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada sonuçlandırılmasında, yükümlülerin başvurabilecekleri yollardan bir diğeri de uzlaşma yoludur. Vergi hukukuna göre uzlaşma, "tarafların bir araya gelerek uyuşmazlık konusu tutar üzerinde yapmış oldukları pazarlıklar sonucu, söz konusu vergi/ceza borcunun indirimli ödenmesi" şeklinde ifade

edilebilmektedir. Bu yönüyle uzlaşma, mükellef ile idare arasında iyi niyete dayanan bir anlaşma niteliğindedir. Zira vergi idaresinin mükelleflere böyle bir çözüm yolu sunmasındaki amaç, vergi/ceza borcunun tahsilatını bir an önce gerçekleştirerek uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden çözümlenmesini sağlamaktır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 166; GİB, 2007c, s. 7; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 222; Küçükkaya, 2008, s. 63-65; Nas, 2008, s. 7-11; Yavaşlar, 2008, s. 309-311; Yereli, 2008, s. 824; GİB, 2011, s. 7-9; Savaşan vd., 2012, s. 128).

Uzlaşma yolu, birçok batı ülkesi tarafından başarı ile uygulanan bir çözüm yoludur. Bu çözüm yolunun Türk vergi hukukuna entegrasyonunda Almanya'dan etkilenilmiş olup, uzlaşma halihazırda Türkiye'de de en etkin idari çözüm yolu olarak kullanılmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 64-67; Armağan, 2009, s. 200).

Türk vergi hukukunda iki tür uzlaşma yolu olup bunlar; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde adlandırılmaktadır. Esasen iki farklı uzlaşma türü olan bu çözüm yolları, bazı ortak özelliklere de sahiptir. Kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarına ilişkin cezaların her ikisinde de kapsam dışında tutulması ve bölünebilir matrah farklarının varlığı durumunda, bunların bazıları için uzlaşma talep edilip bazıları için etmeme hakkının tanınması, başka bir deyişle kısmi uzlaşmanın olması, bu ortak özelliklerden sadece birkaçıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 223-227; Küçükkaya, 2008, s. 80-97; Nas, 2008, s. 22-35; Ün, 2008; Yavaşlar, 2008, s. 311-319; MHUD, 2014, s. 291).

4.3.2.1. Uzlaşmada Konu ve Yetki

Uzlaşma, gümrük idarelerinin topladıkları hariç olmak üzere bütün vergi, resim ve harçlar için başvurulabilen bir çözüm yoludur. Ancak, uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bağlamında bir ayrımdan söz etmek gerekmektedir. Şöyle ki; belediye ve il özel idarelerinin toplamış olduğu vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma usul ve esaslarını belirleme yetkisi İçişleri Bakanlığı'ndadır. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için ise yetki Maliye Bakanlığı'na atfedilmiştir. Maliye Bakanlığı, sahip olduğu bu yetkiyi bazı yönetmelikler yardımıyla yürütmektedir. Nitekim sözü edilen yönetmelikleri, "Uzlaşma Yönetmeliği", "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ve "Uzlaşma Yönetmeliğinde

Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" şeklinde saymak mümkündür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 229-233; Küçükkaya, 2008, s. 138-140; Yavaşlar, 2008, s. 312-316).

4.3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Türk vergi sistemine 1986 yılında dâhil edilmiş olan tarhiyat öncesi uzlaşma yolu; tarafların vergi incelemesine istinaden yapılacak tarhiyatlar üzerine kesilmesi öngörülen vergi ve/veya cezalar için henüz tarh işlemi gerçekleşmeden bir araya gelerek ödenecek tutar üzerinde anlaşmaları şeklinde tanımlanabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde tanzim edilmiş olan tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi idaresi, vergilendirme sürecini hızlandırmayı ve alacağını daha erken tahsil etmeyi amaçlamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 235-236; Küçükkaya, 2008, s. 244-245).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmanın ilk ve tek koşulu vergi incelemesidir. Yani, vergi/ceza muhatabının bu çözüm yolunu kullanabilmesi için bir vergi incelemesinin varlığı şarttır. Vergi incelemesine dayanan tarhiyatlardan kastedilen ise re'sen vergi tarhı ile ikmalen vergi tarhıdır. Bunların dışındaki tarhiyatların konusu olabilecek vergi ve/veya cezalar için bu çözüm yolundan yararlanılamamaktadır. Öte yandan tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi belirli nedenlerin varlığına bağlanmamıştır. Bu yönüyle bir vergi incelemesinin varlığı, vergi/ceza muhataplarının tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu kullanabilmeleri için yeter şart durumundadır (Küçükkaya, 2008, s. 252-253; Nas, 2008, s. 163-165).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına giren cezalar ise; vergi ziyaı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Daha açık bir ifade ile vergi/ceza muhatapları, vergi incelemesi üzerine yapılabilecek bir tarhiyat sonucu ortaya çıkması muhtemel vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını uzlaşma konusu yapabilmektedirler. Bu yönüyle tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmadan daha kapsayıcı nitelikte bir çözüm yoludur (Bilici, 2014, s. 142).

Özetle, vergi/ceza muhatapları için tarhiyat öncesi uzlaşmanın, bir vergi incelemesi sonucu tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar üzerine, henüz bu işlemler gerçekleşmeden vergi idaresi ile uzlaşma fırsatı veren bir hak olduğu söylenebilir (GİB, 2007c, s. 9; Kızılot

ve Kızılot, 2007, s. 235; Küçükkaya, 2008, s. 244; Nas, 2008, s. 162; Yereli, 2008, s. 826; GİB, 2011, s. 10).

4.3.2.2.1. Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili ve Komisyonlarda Yetki

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tıpkı tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi vergi/ceza muhatabı ile vergi idaresini bir araya getiren kurullardır. Keza tarhiyat öncesi uzlaşmada da sürecin yürütülmesi, bu kurulların vergi idaresini temsilen taraf olmaları ile sağlanmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 253).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada komisyonlar, vergi incelemesi yapılan yerin konumu ve incelemeyi yapan personelin durumuna göre değişiklik arz etmektedir. Başka bir ifade ile yetkili komisyonun bu iki değişken tarafından belirlendiği söylenebilmektedir. Yetki hususuna uzlaşma konusu vergi/ceza tutarı açısından bakıldığında ise, bütün komisyonların sınırsız yetkiye sahip oldukları görülmektedir (Küçükkaya, 2008, s. 255).

Esasen, uzlaşma komisyonlarını vergi müfettişlerince yapılan incelemeler ve diğer yetkili elemanlarca yapılan incelemelere göre bir ayrıma tutmak yerinde olacaktır. Vergi müfettişlerinin yapmış olduğu incelemeler için yetkili uzlaşma komisyonları ise, incelemenin yapıldığı yerde Grup Başkanlığının olup olmamasına göre değişmektedir. Grup Başkanlığı olan yerlerde komisyonun teşkili, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından sağlanmaktadır. Başkanlık, grup başkanlıklarına bu göreve ilişkin yetki aktarımında bulunabilmektedir. Nihayetinde komisyonlar, üç vergi müfettişinden oluşmakta ve başkan, bu müfettişler arasından Başkanlık ya da yetki aktarımı olduysa Grup Başkanlığı tarafından seçilmektedir. Diğer durumda vergi müfettişleri, geçici çalışma yerlerinde vergi incelemeleri yapmaktadırlar. Bu takdirde komisyonlar, yine üç vergi müfettişinden oluşmakta ve ekip başkanı, komisyonun da başkanı olarak görev almaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre, "*komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.*" Ayrıca komisyonların teşkilinde duyulan ihtiyaçlar kapsamında ekip başkanı tarafından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na talepte bulunmak suretiyle vergi müfettişi temin edilebilmektedir. Şunu da belirtmek gerekir ki, inceleme yapanlar komisyonlarda görev

alamazlar. Sadece açıklama yapmak maksadıyla görüşmelere iştirak edebilirler. İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması durumunda ise komisyona başka bir vergi müfettişi tayin edilir ve üç müfettiş arasından en kıdemli olanı başkan olarak atanır.

Diğer yetkili elemanlarca yapılan incelemelerde yetkili olan komisyonların nasıl oluşturulacağı, incelemenin yapıldığı yerde Vergi Dairesi Başkanlığı'nın mevcudiyetine bağlıdır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 6'ncı maddesinde bu mevcudiyetin olduğu yerlerde komisyonların "*Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden*" meydana geldiğini belirtmiştir. Yine aynı yönetmelik, mezkûr maddesinde Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan yerler için komisyonların "*Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden*" teşkil edileceğine hükmetmektedir. Hatta "i*ncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde Defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.*" İncelemede görev almış kişiler ise, bu şekilde teşkil edilen komisyonlara da katılamamakta ve yalnızca açıklamada bulunmak amacıyla görüşmelerde yer alabilmektedirler. Ayrıca, "*komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.*"

Son olarak, bir de tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları ve bölgesel uzlaşma komisyonları vardır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesine göre, "*Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreterya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.*" Nihayet yönetmeliğin 7'nci maddesi uyarınca, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, "*gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir*." Bu uzlaşmalar kapsamında "*komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığınca belirlenir.*"

4.3.2.2.2. Uzlaşma Yolunun Kullanılmasında Süreç ve Muhtemel Sonuçlar

Vergi mükellefleri ve/veya ceza muhatapları, inceleme sürecinin başından son tutanağın imzalandığı aşamaya kadar her adımda uzlaşma talep edebilmektedirler. İnceleme sürecinin tamamlanması ile tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilme hakkı da ortadan kalkmaktadır. Öte yandan uzlaşma talebi, bizzat sözü edilen kişiler tarafından yapılabildiği gibi, bu kişilerin resmi vekâletnameye haiz vekilleri vasıtasıyla da gerçekleştirilebilmektedir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda bu işlem, kanuni temsilcileri tarafından yürütülmektedir (MHUD, 2014, s. 301-302).

Uzlaşma talebinin yapılabileceği merciiler, inceleme elemanının mensubu olduğu birim ya da ekip başkanlığıdır. Bununla birlikte talep işlemi, bizzat inceleme elemanına başvurularak da icra edilebilmektedir. Başvuru dilekçe ile yapılır ve dilekçe, herhangi bir şekil şartına tabi değildir. Ayrıca, talebin inceleme tutanağında belirtilmiş olması, yetkili mercilere yapılmış yazılı başvuru şeklinde kabul edilmektedir. Tutanağa geçirilip parmak bastırılmak şartıyla, sözlü beyanların kabulü de mümkündür (Tecim, 2006, s. 279-280; Küçükkaya, 2008, s. 259-260).

Yapılan başvurular, inceleme elemanınca uygun ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı yönünden değerlendirmeye alınır. Değerlendirmenin olumlu sonuçlandığı başvurular için süreç, uzlaşma gününün belirlenmesi ile devam eder. Bu aşamada, inceleme elemanı yetkili uzlaşma komisyonunun başkanı ile irtibata geçer. Kararlaştırılan tarih, en az on beş gün önceden uzlaşma muhatabına yazılı olarak bildirilir. Bildirim, inceleme tutanağına yazılmak suretiyle de yapılabilmektedir. Bununla beraber muhatap, belirlenen bu süreyi daha öne alabilmekte yani on beş günden daha öncesini de toplantı günü olarak belirleyebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 243).

Vergi incelemesinin mükellefin bilgisi haricinde yapıldığı hallerde ise süreç bazı farklılıklara sahiptir. Bu durumda muhatap, inceleme elemanı tarafından uzlaşmaya davet edilebilmektedir. Şayet inceleme elemanı, muhatabı uzlaşmaya davet etmeye karar verdiyse uzlaşma gün ve tarihi ile vergi inceleme raporunun örneği, en az on beş gün önceden muhataba tebliğ edilmektedir. Tebliğ, üç farklı biçimde yapılabilmektedir. Keza bu işlem,

bizzat inceleme elemanınca yapılabileceği gibi posta ya da memur aracılığı ile de icra edilebilmektedir. Nihayetinde uzlaşma muhatabı, bu tebliğden itibaren en geç on beş gün içinde talepte bulunabilmektedir (MHUD, 2014, s. 302).

Ayrıca, incelemenin nasıl yapıldığından bağımsız olarak bazı durumların varlığı halinde uzlaşma gününün daha ileri bir tarihe alınması imkân dâhilindedir. Şöyle ki, uzlaşma muhatabının mücbir sebep göstermesi ya da uzlaşma komisyonunun belirlenen günde toplanamaması durumlarında uzlaşma günü yeniden belirlenebilmektedir. Başka bir husus da, tarh zamanaşımına üç aydan az kalan hallerde incelemeyi sonuçlandıran elemanın uzlaşma talebini sormaması ve uzlaşmaya davet etmemesidir. Buna karşın inceleme elemanınca bu hususlar sorulmasa dahi uzlaşma muhatabı, uzlaşma talebinde bulunabilmektedir (Nas, 2008, s. 171).

Uzlaşma gününün belli olmasını takiben inceleme elemanı, düzenlemiş olduğu inceleme raporunu, uzlaşma komisyonu ve uzlaşma muhatabına tebliğ eder. İnceleme elemanının bu görevi uzlaşma gününden en az on beş gün önce yerine getirmesi gerekmektedir. Uzlaşma günü için on beş günden daha önceki bir tarihin belirlendiği hallerde bu görev, belirlenen günden önce tamamlanmalıdır. Zira inceleme raporlarının uzlaşma taraflarına intikali gerçekleşmeksizin görüşmelere başlanamamaktadır (MHUD, 2014, s. 303).

Sürecin görüşmelere başlanmadan önceki aşamasında, uzlaşma muhatabının sahip olduğu uzlaşmadan vazgeçme hakkından da söz etmek gerekmektedir. Keza uzlaşma muhatabı, uzlaşma gününden önce yazılı olarak bu hakkı kullanmaktan vazgeçtiğini bildirdiği takdirde uzlaşma talebinde bulunmamış sayılmaktadır. Bu hakkın kullanılması; tarhiyat sonrası uzlaşma, cezalarda indirim ya da vergi mahkemesine başvurmayı düşünen mükellef ve/veya ceza muhatapları için büyük önem arz etmektedir. Zira tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçenlerin, sözü edilen çözüm yollarına başvurma hakları devam etmektedir (Tecim, 2006, s. 281; Nas, 2008, s. 172-173).

Uzlaşma tarafları, belirlenen günde bir araya gelerek uzlaşma konusu vergi ve/veya ceza üzerinde anlaşmaya çalışmaktadırlar. Toplantının gerçekleşmesi için komisyon üyelerinin tamamının katılımı şarttır (MHUD, 2014, s. 304). Öte yandan Tarhiyat Öncesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15'inci maddesine göre, "*mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu"* da toplantıda yer alabilmektedir. Ancak bu kişiler yalnızca görüş bildirebilmektedirler. Uzlaşma tutanaklarını imzalama yetkileri bulunmamaktadır. Öte yandan uzlaşma komisyonu, yapılan pazarlıklar sonucunda çoğunluk esasına uyarak karar almaktadır. Neticede süreç, üç farklı durumdan birisiyle sonuçlanmaktadır. Bunlar; uzlaşmanın temin edilememesi, vaki olması ya da vaki olmaması şeklinde ifade edilebilecektir.

4.3.2.2.2.1. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememesi olayı; uzlaşma muhatabının, uzlaşma toplantısına katılmaması ya da katılmış olmasına karşın uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi hallerinde vuku bulmaktadır. Hatta uzlaşma davetinin tebliğ edilemediği durumları da bu hallerin içinde saymak mümkündür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 248). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesine göre tebliğ edilememe durumu ile kastedilen ise, "*posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi*"dir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesi, temin edilememiş uzlaşma üzerine yürütülecek süreci şu şekilde açıklamaktadır: "*Komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.*" Ayrıca, "*inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir.*"

Uzlaşmanın temin edilememesi sonucunda vergi idaresi, uzlaşma konusu haline getirilemeyen vergi ve/veya cezaya ilişkin, inceleme raporu üzerinden tarh işlemini

gerçekleştirmekte ve bu tarhiyata ilişkin vergi/ceza ihbarnamesi tanzim etmektedir. Sürecin bundan sonraki kısmında, uzlaşma muhatabı için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapalıdır. Ancak muhatap, düzenlenen ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde, cezalarda indirim ya da vergi mahkemesinde dava açma yollarından birisine başvurabilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 248-249).

4.3.2.2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olması Veya Olmaması

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda taraflar, belirlenen bir vergi/ceza tutarı üzerinde anlaşabilecekleri gibi toplantı masasından herhangi bir uzlaşıya varmadan da kalkabilirler. Keza doktrinde bunlar sırasıyla, uzlaşmanın vaki olması ve uzlaşmanın vaki olmaması şeklinde ifade edilmektedir (GİB, 2011, s. 13-14).

Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, mevzuya ilişkin komisyonun son teklifini de muhteva eden bir tutanak düzenlenmekte ve taraflarca imzalanmaktadır. Bu tutanağın bir nüshası uzlaşma muhatabına bir nüshası ise vergi idaresine tevdi edilmektedir. Süreç, vergi idaresinin vergi inceleme raporu üzerinden tarhiyat yapması ve vergi/ceza ihbarnamesi düzenlemesi ile devam etmektedir. Bu aşamadan sonra uzlaşma muhatabı, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamamakta, dilerse süresi içinde başvurmuş olmak kaydıyla cezalarda indirim ya da vergi mahkemesinde dava açma yolunu kullanabilmektedir. Bahsi geçen seçeneklere ek olarak dava açma süresi boyunca muhatap, komisyonun yapmış olduğu son teklifi kabul etme hakkına da sahiptir. Muhatabın yazılı bir dilekçe ile mevzuyu bildirdiği tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılmaktadır (GİB, 2011, s. 14).

Uzlaşmaya varıldığı durumlar için ise, görüşmelerin sonunda uzlaşmanın vaki olduğuna dair bir tutanak düzenlenir. Tutanak, uzlaşmaya ilişkin çeşitli açıklamalarla uzlaşılan vergi/ceza tutarını içerisinde bulundurmaktadır. Taraflarca imzalanan tutanağın bir nüshası, ilgili vergi dairesine gönderilmekte ve vergi dairesi, düzenlenen tutanağa göre vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmektedir. Öte yandan tutanağın bir nüshası da uzlaşma muhatabına verilmektedir. Muhataba verilen bu tutanak aynı zamanda tebligat yerine geçmektedir. Dolayısıyla yeniden tebligat yapılmasına gerek kalmamaktadır. Nihayet bu aşamaların tamamlanması ile üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya ceza tahakkuk etmiş olmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 269).

Sonuç olarak; uzlaşma tutanağı kesin nitelikte olup uzlaşma muhatabı, üzerinde uzlaşılan tutarı dava konusu haline getirememektedir. Artık uzlaşılan tutar, tahakkuk etmiş ve mükellef bu tutar üzerinden borcunu ödemekle yükümlü hale gelmiştir. Bu borcun uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih itibariyle vadesi gelmemiş olan kısımları normal ödeme sürelerinde, vadesi kısmen ya da tamamen geçmiş olanları ise tutanağın imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Üstelik vadesi geçmiş bulunan borçlar için tutanağın imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi uygulanmakta ve söz konusu borçlarla birlikte ödenmesi gerekmektedir. Ödemelerin süresinde yapılmamış olması ile uzlaşma hükümsüz hale gelmemekte, buna karşın yükümlüler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde takibe alınmaktadırlar (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 246-247).

4.3.2.2.3. Uzlaşmadan Yararlanmanın Sonuçları

Uzlaşma yolunun kullanılması, öncelikle vergi uyuşmazlığını sona erdirmesi bakımından önem taşımaktadır. Nitekim vergi/ceza muhatabı ile vergi idaresi, bir araya gelmek suretiyle uzlaşma konusu tutar üzerinde anlaşmaya çalışmakta ve yapılan görüşmelerin olumlu sonuçlanması ile vergi uyuşmazlığı idari aşamada neticelendirilmiş olmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 212). Ayrıca, vergi uyuşmazlığını tarafların karşılıklı diyaloğu sonucu bir çözüme kavuşturuyor olması ile uzlaşma, karşılıklı güven duygusuna katkıda bulunmaktadır (Nas, 2008, s. 191).

Vergi uyuşmazlığının uzlaşma yoluyla çözümlenmesinin her iki taraf için de geçerli olan başka olumlu etkileri de vardır. Şöyle ki; tarafların uzlaşması ile gerek vergi idaresi gerekse mükellef, uyuşmazlığı diğer yollardan çözümlemek amacıyla sarf edecekleri emek, zaman ve muhtemel giderlerden tasarruf etmiş olmaktadırlar. Zira uzlaşmanın gerçekleşmediği olasılıklar için başka idari ve yargısal çözüm yolları mevcut olmakta ve bu yollara başvurulması sonucunda bahsi geçen unsurlar kapsamında kayıplar meydana gelmektedir (Nas, 2008, s. 187-190; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 5-6).

Ayrıca uzlaşma yolu, vergi idaresinin daha geç tahsil edeceği belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi alacağını toplamasını sağlamaktadır. Mükellef açısından ise, uyuşmazlığın yargıya taşınıp kaybedilme ihtimali düşünüldüğünde, uzlaşma zaman zaman

daha akılcı bir karar haline dönüşebilmektedir. Uzlaşmanın uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirilmeden çözümlemesi ile mali yargının iş yükü azalmış olmakta böylelikle vergi mahkemeleri mevcut dosyalara daha fazla zaman ayırabilmekte ve Danıştay, içtihat oluşturma görevi üzerine daha yoğun bir şekilde çalışabilmektedir (Nas, 2008, s. 189-192; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 6).

4.3.2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, Türk vergi hukukunda 1963 yılından beri kullanılmakta olan bir çözüm yoludur (Küçükkaya, 2008, s. 64; Nas, 2008, s. 22; Yavaşlar, 2008, s. 310; Yereli, 2008, s. 824; Bilici, 2014, s. 139). Bu çözüm yolu VUK ek madde 1'den itibaren düzenlenmiş olup, uzlaşma konusu tarh ve cezalar "*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları*" şeklinde belirlenmiştir.

Bu yönüyle, mükelleflerin kendi beyanına dayanan tarhiyatların uzlaşma kapsamı dışında olduğu söylenebilir. Ne var ki, "*mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı cezaları*", bu durumdan müstesnadır. Ek olarak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyeceği kanun hükümlerinden anlaşılmaktadır (GİB, 2007c, s. 17; Yereli, 2008, s. 828; GİB, 2011, s. 17-18).

Özetle, tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re'sen ya da idarece yapılan tarhiyatlar sonucu tespit edilen vergi ve vergi ziyaı cezası için idare ile anlaşma yolu seçilerek söz konusu vergi/ceza tutarının indirimli olarak ödenmesini sağlayan bir çözüm yoludur (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 254; Bilici, 2014, s. 139-140; MHUD, 2014, s. 291).

4.3.2.3.1 Uzlaşmaya Başvurma Nedenleri

Vergi Usul Kanunu ek madde 1'e göre; mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanması, "*vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu*

Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda" mümkün olabilmektedir.

Bununla birlikte vergi idaresi, uzlaşma talep eden mükellefler için kanunun bu hükmünü uygulamada çok katı davranmamaktadır. Genel itibariyle, mezkur kanun hükmünde sayılan ilk nedenin varlığının kabulü ile taleplere olumlu yanıt verilmektedir. Ancak vergi idaresinin bu davranışı, zaman zaman eleştiri konusu olabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 235; Bilici, 2014, s. 140).

4.3.2.3.2. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma yolunun kullanılması, uzlaşma komisyonları vasıtasıyla sağlanır. Vergi idaresi, uzlaşma süreci boyunca bu komisyonlar tarafından temsil edilmektedir. Bu yönüyle uzlaşma komisyonları, uzlaşma sürecinin taraflarından birisi konumundadır (Küçükkaya, 2008, s. 162; Nas, 2008, s. 100; Yavaşlar, 2008, s. 319).

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar kapsamında başvurulabilecek uzlaşma komisyonları şunlardır (GİB, 2007c, 25; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 257-258; Küçükkaya, 2008, s. 163; Nas, 2008, s. 40; Yereli, 2008, s. 830; GİB, 2011, s. 25; Bilici, 2014, s. 140; MHUD, 2014, s. 296; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 8):

- Merkezi Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu,
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu,
- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu ve
- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu.

Bunlardan ayrı olarak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca kurulan uzlaşma komisyonu da bulunmaktadır (Nas, 2008, s. 106).

4.3.2.3.2.1. Uzlaşma Komisyonlarında Yer Alan Kişiler

Bütün uzlaşma komisyonları, üçer kişiden oluşmaktadır. Komisyonların toplantı yapabilmesi, başkan ve üyelerin tamamının katılımıyla mümkündür. Öte yandan görev

başında olmayan başkan ya da üyeler, bu görevi kendilerine vekalet edenlere aktarabilmektedir. Karar almada ise çoğunluk esasına uyulmaktadır (Nas, 2008, s. 103-104; Küçükkaya, 2008, s. 169; MHUD, 2014, s. 296-297; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 9).

Uzlaşma komisyonlarının kimlerden oluşacağına ilişkin kurallar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin altıncı maddesinde sayılmaktadır. Buna göre vergi dairesi uzlaşma komisyonları, "*vergi dairesi müdürlüklerinde; vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise şef bulunmaması hâlinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlarından birisi üye olur.*"

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ise yönetmeliğin sözü edilen maddesinden anlaşıldığı üzere, "*vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden*" meydana gelmektedir. Öte yandan, her ilde vergi dairesi başkanlığı bulunmamaktadır. Bu illerde aynı görev, defterdarlık uzlaşma komisyonları tarafından yürütülmektedir. Defterdarlık uzlaşma komisyonlarının başkanı, defterdar ya da ona vekaleten yardımcısı iken üyeler, gelir müdürü ve vergi dairesi müdürüdür.

Yine aynı yönetmeliğin 6'ncı maddesi, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda görev alabilecek kişileri, "*Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürler*" şeklinde saymaktadır. Son olarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun kimlerden oluşacağına dair bilgiler veren mezkur madde hükmüne göre, bu komisyonun başkanı Gelir İdaresi Başkanı'dır ve Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ile Gelir Yönetimi Daire Başkanı, komisyonda üye sıfatıyla yer almaktadırlar.

4.3.2.3.2.2. Uzlaşma Komisyonlarında Yetki

Uzlaşma komisyonlarında yetki kavramı, konum ve tutar itibariyle önem arz etmektedir. Zira bahsi geçen komisyonlar, konum ve tutar itibariyle belirli sınırlamalara tabi olup, yetkili oldukları coğrafi alan dışındaki ya da kendileri için belirlenmiş tutarın üzerindeki uzlaşma vakalarını inceleyemezler. Bu yönüyle, yalnızca Merkezi Uzlaşma Komisyonu konumsal açıdan herhangi bir sınıra tabi tutulmamış olup ülke genelinde yetkili durumdadır. Yetkili olunan tutarlar konusunda ise Uzlaşma Yönetmeliği, genel tebliğler vasıtasıyla sınırları tespit etmektedir (Küçükkaya, 2008, s. 165-169; Nas, 2008, s. 104-106).

Bu noktada; tutar açısından yetki ile kastedilen, vergi miktarıdır. Daha açık bir ifade ile genel tebliğler yoluyla tespit edilen sınırlardaki rakamlar, uzlaşma konusu vergi miktarlarını temsil etmektedir. Bununla birlikte, birden fazla vergi/ceza ihbarnamesi varsa yetkili komisyonun belirlenmesinde bunlardan vergi miktarı en yüksek olanı baz alınır. Ayrıca, uzlaşma talebinin yalnızca vergi ziyaı cezasını içerdiği durumlarda yetkili komisyon, ceza konusu vergi miktarı esas alınarak belirlenmektedir (GİB, 2011, s. 26).

Miktar açısından yetki konusunun incelenmesinde, komisyonları vergi dairesi başkanlığı bulunan ve bulunmayan yerler şeklinde bir ayrıma tutmak yerinde olacaktır. Zira, vergi dairesi müdürlükleri ya da mal müdürlüklerinin bünyesindeki komisyonların uzlaşabilecekleri tutarın üzerindeki vakalarda yetki, ilk durumda vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarında iken ikinci durum için bu yetki defterdarlık uzlaşma komisyonlarına atfedilmiştir. Bu iki komisyonun da yetki sınırını aşan tutarlar için uzlaşma süreci, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından yürütülmektedir. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetkisi üzerindeki uzlaşmalar da Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından yürütülmekte olup bu komisyonların inceleyecekleri tutar açısından herhangi bir üst sınır bulunmamaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 165-167; MHUD, 2014, s. 298).

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yetki alanına giren uzlaşma vakaları için ise, yukarıda bahsedilen silsile geçerli olmayıp bu kurumun kendi bünyesinde oluşturduğu uzlaşma komisyonları görev yapmaktadır. Ancak bu komisyonlar da belirli bir

üst sınıra sahiptir ve bu sınırı aşan tutarlar için yetkili komisyon, Merkezi Uzlaşma Komisyonu olmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 167; Nas, 2008, s. 106; MHUD, 2014, s. 297).

4.3.2.3.3. Uzlaşma Yolunun Kullanılmasında Süreç ve Muhtemel Sonuçlar

Mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmayı bir çözüm yolu olarak kullanabilmesi için, öncelikle ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarh işlemi ve bu tarhiyata istinaden düzenlenmiş olan vergi/ceza ihbarnamesinin varlığı gerekmektedir. Zira mükellefler, ancak ve ancak vergi/ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliği ile uzlaşma başvurusunda bulunabilmektedirler (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 254; MHUD, 2014, s. 292).

Uzlaşma talebi, bizzat mükellef tarafından yapılabildiği gibi vergi sorumluları ya da mükellefin vekil kılmış olduğu kişiler tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vekâletin resmi vekâletnameye dayanması ve vekâletnamede uzlaşma yetkisinin belirtilmiş olmasıdır. Öte yandan tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar ile vakıf veya cemaat gibi kuruluşlar için uzlaşma talebinde bulunma yetkisi, bunların kanuni temsilcilerine atfedilmiştir. Yukarıda sayılan kişiler, uzlaşma görüşmelerine de katılabilmektedirler (Gerçek, 2005, s. 166; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 254-255; MHUD, 2014, s. 295). Hatta Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, mükellefin "*bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu*" da sadece görüş bildirmek üzere bu kişilere refakat edebilmektedirler.

Vergi idaresi, uzlaşma talebinin yapılmasını Uzlaşma Yönetmeliği'nde belirtmiş olduğu bir süre ile sınırlamıştır. Nitekim 9'uncu maddeye göre uzlaşma muhatabı, vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde uzlaşma talebinde bulunmalıdır. Aksi takdirde, bu çözüm yolundan yararlanma hakkını kaybetmektedir. O kadar ki, mücbir sebepler dahi sözü edilen süreyi durdurmamaktadır. Uzlaşma talebi için belirlenen süre ile dava açma süresi aynı olup uzlaşma muhatapları, sözü edilen süre içerisinde hem uzlaşma talebi hem de mahkemeye başvuru yapabilmektedirler. Böyle durumlarda mahkeme, uzlaşma sürecinin tamamlanmasını beklemekte ve o zamana kadar herhangi bir incelemede bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 256-257; Yavaşlar, 2008, s. 325).

Uzlaşmada talep mercii, bağlı bulunulan vergi dairesi ya da yetkili uzlaşma komisyonunun sekretaryasıdır. Talep, esasen yazılı bir dilekçe ile yapılmakla birlikte tutanağa geçirilmesi kaydıyla sözlü beyanlar da kabul edilebilmektedir. Ek olarak dilekçe, taahhütlü ya da adi posta yoluyla gönderilebilmektedir. Bu takdirde, talep tarihi olarak ilk durumda dilekçenin postaya verildiği ikinci durumda ise postanın komisyona ulaştığı tarih esas alınmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 254-255; Küçükkaya, 2008, s. 175-178).

İdarece teslim alınan dilekçeler, sekretarya tarafından şekil, süre ve yetki hususları bakımından incelemeye alınmaktadır. İnceleme, dilekçede şekil ya da süre açısından bir kusur bulunması ile sonuçlandığı takdirde başvuru reddedilmektedir. Ret kararı üzerine muhatap, süresi içinde yeniden talepte bulunabileceği gibi cezalarda indirim yolundan yararlanabilmekte ya da dava açma yoluna gidebilmektedir. İnceleme, yetki yönünden reddedildiyse dilekçe, yetkili olan uzlaşma komisyonuna tevdi edilmektedir. Şayet inceleme olumlu sonuçlandıysa, yani kabul edildiyse, muhatap uzlaşma komisyonu tarafından görüşmeye davet edilmektedir. Davet; görüşme tarihini, yerini, saatini ve uzlaşmaya kendisi yerine vekilinin de katılabileceğine ilişkin bilgiler içermekte ve muhataba görüşme tarihinden en az on beş gün önceden iletilmektedir. Muhatap, kendi isteği doğrultusunda görüşme tarihini öne çekebildiği gibi mücbir sebep göstermek suretiyle daha ileri bir tarihe de öteleyebilmektedir. Diğer taraftan, uzlaşma komisyonunun muhtelif nedenler çerçevesinde görüşme tarihini başka bir güne erteleyebilme yetkisi bulunmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 256-265; Yereli, 2008, s. 829; GİB, 2011, s. 19).

Uzlaşma başvurusunu müteakip, üç farklı durum ortaya çıkabilir. Bunlar; uzlaşma temin edilememesi, vaki olmaması ya da vaki olması yani olumlu sonuçlanmasıdır (GİB, 2007c, s. 21; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 270-272; Yereli, 2008, s. 829; GİB, 2011, s. 20-21).

4.3.2.3.3.1. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Uzlaşma muhatabı ya da vekili, davete icabet etmeyebilir, uzlaşma tutanağını imzalamayabilir ya da ihtirazı kayıtla imzalamak isteyebilir. Bu durumların varlığı, uzlaşmanın temin edilemediği anlamına gelmektedir. Bu takdirde, komisyonun uzlaşmanın temin edilemediğine dair düzenlemiş olduğu tutanağın kendisine tebliği tarihinden itibaren

muhatap, dava açma süresi içerisinde yargı yoluna gidebilecektir. Sözü edilen süre on beş günün üzerinde ise hâlihazırda kalan süre kadar, altında ise on beş gün şeklinde belirlenmiştir. Öte yandan, uzlaşma talebi ile beraber mahkemeye de başvurulmuş olması durumunda sonuç yetkili mahkemeye bildirilmekte, böylelikle uyuşmazlığa ilişkin yargısal süreç başlamış olmaktadır. Ayrıca muhatap, yukarıda belirtilen süreler dâhilinde yargı yoluna başvurmak yerine cezada indirim müessesesinden de yararlanma hakkına sahiptir (Küçükkaya, 2008, s. 232-240).

Şayet uzlaşma muhatabı, her iki seçeneği de tercih etmez ise tarh edilen vergi ve/veya ceza tahakkuk etmiş olmakta ve muhatap; VUK'nun 112, 368 ve 389 maddeleri ile İYUK'nun 27. maddesi hükümleri doğrultusunda söz konusu borcu ödemekle yükümlü hale gelmektedir. Ayrıca, ödemekle yükümlü olunan vergi aslı için vadesi geçtiği ölçüde gecikme faizi de işlemektedir (Nas, 2008, s. 159-160).

4.3.2.3.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olması Veya Olmaması

Uzlaşma komisyonu tarafından yapılan davete, uzlaşma muhatabı ya da vekilinin icabet etmesi ile görüşmelere başlanmış olmakta ve taraflar yapmış oldukları pazarlık sonucunda ödenecek uzlaşma konusu vergi ve/veya ceza üzerinde anlaşmaya çalışmaktadırlar. Yapılan görüşmeler iki ihtimalle sonuçlanabilir. Bunlar; belirlenen bir tutar üzerinde tarafların uzlaşması ya da herhangi bir anlaşmaya varılamaması şeklinde gerçekleşmektedir. İlk durum uzlaşmanın vaki olması diğer durum ise uzlaşmanın vaki olmaması biçiminde adlandırılmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 205-209; Nas, 2008, s. 135-141).

Uzlaşmanın vaki olmamasının doğurduğu sonuçlar, vergi idaresinin takip edeceği süreç, muhatap ya da vekilinin vaki olmayan uzlaşma sonucunda sahip olduğu seçenekler ve bunları kullanmada uyması gereken esaslar, uzlaşmanın temin edilememesi durumu ile benzerlik göstermektedir (Küçükkaya, 2008, s. 232; Nas, 2008, s. 155). Bu noktada bir istisnadan söz edilebilir. Şöyle ki; uzlaşma muhatabının dava açma süresinin son gününe kadar komisyonca yapılan teklifi kabul edebilme hakkı bulunmaktadır. Yani, görüşmeler sonucunda herhangi bir uzlaşmaya varılamamış olunsa dahi vergi idaresi, muhataba dava açma süresinin sonuna kadar yeniden düşünme fırsatı vermekte ve muhatap bu süre

içerisinde teklifi kabul ettiğini dilekçe ile bildirdiği takdirde uzlaşma vaki olmuş sayılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 228; Nas, 2008, s. 30; MHUD, 2014, s. 289).

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşmanın vaki olduğunu belirten bir tutanak düzenlenmekte ve gerek vergi idaresi gerekse mükellef bu tutanakla bağlı duruma gelmektedirler. Başka bir ifadeyle, bir yandan vergi idaresi, uzlaşılan tutar ölçüsünde yapmış olduğu tarhiyat ile kesilen cezayı düzelterek tahakkuk işlemini gerçekleştirirken diğer yandan mükellef, tahakkuk eden bu borcu ödemekle yükümlü hale gelmekte ve uzlaşılan tutarı hiçbir şekilde itiraz konusu haline getirememektedir. Zira uzlaşma tutanağı kesindir ve uzlaşılan bu tutar dava konusu edilemez. Öte yandan uzlaşma talebi ile beraber dava açılmışsa, uzlaşmanın vaki olduğu mahkemeye bildirilmekte, mahkeme ise davayı incelemeksizin reddetmektedir. Ayrıca muhatap, uzlaşılan tutar üzerine cezalarda indirim yoluna başvuramamaktadır (MHUD, 2014, s. 298-299).

Buna ilaveten, uzlaşılan borcun vadesi gelmeyen kısımları vadesine kadar, vadesi kısmen veya tamamen geçmiş kısımları ise uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Üstelik uzlaşılan ve vadesi geçmiş olan vergi aslı için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Özellik arz eden önemli bir husus da, sözü edilen borç ve gecikme faizi zamanında ödenmemiş olsa dahi, uzlaşma geçerliliğini korumaya devam etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 275-276; Küçükkaya, 2008, 229-232; Nas, 2008, s. 151-152; MHUD, 2014, s. 289).

4.3.3. Cezalarda İndirim

Mükellefler ve/veya vergi sorumluları için cezalarda indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını çözümlemede yaygın olarak başvurulan idari çözüm yollarından biri olarak değerlendirilmektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 166-167; GİB, 2007c, s. 15; Küçükkaya, 2008, s. 1; Nas, 2008, s. 2; Yavaşlar, 2008, s. 326-327; GİB, 2011, s. 6; Savaşan vd., 2012, s. 128; Bilici, 2014, s. 114; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4). Zira VUK'nun 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim; şahıslarına vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmiş olan yükümlülerin, belirli şartları yerine getirmek kaydıyla bu cezaları indirimli şekilde ödemesidir.

Bu yönüyle, cezalarda indirim yolunun vergi yükümlüsü ile devlet arasında bir anlaşma niteliğinde olduğu söylenebilir. Keza devlet idaresi, bir yandan ödevlerini düzgün biçimde yerine getirmeyen yükümlüler için ceza uygulamalarında bulunmakta iken öte yandan tahsil etmesi gereken tutarın bir an önce hazineye aktarılmasını sağlamak amacından hareketle, yükümlü ile sözü edilen cezalar üzerinde bir uzlaşıya varma çabası içindedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 167; Erol ve Demir, 2008, s. 61; Küçükkaya, 2008, s. 15-16; Yereli, 2008, s. 825; Savaşan vd., 2012, s. 128; Hazman ve Aksu, 2013, s. 110).

Cezalarda indirim, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar üzerine yararlanılabilen bir çözüm yolu olup bu tarhiyatlar sonucu kesilen vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. O kadar ki, söz konusu cezaların kaçakçılık suçları ya da suça iştirak durumlarından ötürü kesilmiş olması, yükümlülerin bu çözüm yolunu kullanmasına engel teşkil etmemektedir. Buna ilaveten, tüm vergi türleri için cezalarda indirim yoluna gidilebileceği söylenebilmektedir. Zira VUK, cezalarda indirim yolunu düzenlemiş olduğu 376'ncı maddesinde bu bağlamda herhangi bir sınırlamaya yer vermemektedir. Sonuç olarak, vergi yükümlülerinin anılan tarhiyat türleri kapsamında karşılaşmış oldukları vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, vergi türüne bakılmaksızın indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak bu noktada VUK, belirli ödevlerin yerine getirilmiş olmasını şart koşmuştur (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 149-152; Küçükkaya, 2008, s. 15-19; GİB, 2011, s. 29).

4.3.3.1. Cezalarda İndirime Başvurmada Koşullar ve Süreç

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi, cezalarda indirim yolundan yararlanmayı mükellef veya vergi sorumlusunun bazı koşulları yerine getirmesine bağlamıştır. Nitekim bunlardan ilki, söz konusu vergi aslı ve cezası için yargı yoluna gidilmemesidir. Zira VUK madde 376'nın ikinci fıkrasında, "*mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını ... dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.*" denilmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere, mükellef veya vergi sorumlusu, indirim konusu yapmış olduğu vergi ve ceza için yargı yolunu kullanamamakta, aksi takdirde cezalarda indirim başvurusu geçersiz hale gelmektedir. Bununla birlikte mükellef veya vergi sorumlularının, vergi mahkemesine başvurmuş olsalar dahi, iki şartın gerçekleşmesi halinde

davadan vazgeçerek indirim talebinde bulunmaları hala imkan dahilindedir. Bunlar; başvuru süresinin dolmamış olması ve vergi mahkemesinin davayı henüz karara bağlamamış olmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 153; Küçükkaya, 2008, s. 20; GİB, 2011, s. 29; MHUD, 2014, s. 275).

İkinci koşul, mükellef veya vergi sorumlusunun cezalarda indirim başvurusunu, süresi içinde yapmış olmasıdır. Bu bağlamda VUK, 376'ncı maddesinde başvuru süresinin "*ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün*" olduğunu belirtmektedir. İlgili kanun hükmünden hareketle cezalarda indirim süreci, mükellef veya vergi sorumlusunun belirtilen süre içerisinde ilgili vergi dairesine başvurması ile başlar. Bu başvurunun ne şekilde yapılması gerektiğine dair kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, başvurunun yazılı biçimde ya da tutanağa geçirilmek kaydıyla sözlü olarak yapılabileceği sonucuna varılmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 22).

VUK'nun 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim yolundan yararlanmada son koşul ise, "*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı"* ile *"indirimlerden artakalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını*"n, "*vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde*" ödenmesidir. Nitekim adı geçen madde hükmünün ikinci fıkrası, belirtilen süre içerisinde söz konusu ödemenin yapılmaması halinde, cezalarda indirim başvurusunun geçersiz sayılacağını öngörmektedir. Bu takdirde mükellef veya vergi sorumlusu, vergi ve ceza borcunun indirimden önceki halini yani borcun tamamını ödemekle yükümlü hale gelmektedir. Diğer taraftan, gecikme faizleri cezalarda indirim kapsamına girmez ve dolayısıyla bunların ödenmemiş olması, mezkur çözüm yoluna yapılan başvuruyu geçersiz kılmaz (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 152-158; Küçükkaya, 2008, s. 23).

Yukarıda değinilen koşulların yerine getirilmesi halinde, mükellef veya vergi sorumlularının hangi oranda indirime tabi olacağı, yine VUK'nun 376'ncı maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu madde hükümlerine göre, vergi ziyaı cezasına yapılacak indirim, ilk seferde yarı yarıya iken sonrakiler için üçte bir oranında belirlenmiştir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için ise ilgili kanun hükmü, bu oranın her koşulda üçte bir olarak uygulanacağını söylemektedir. Netice itibariyle, sayılan koşulları yerine

getiren mükellef veya vergi sorumluları, kanunda belirtilen oranlar ölçüsünde ceza indiriminden yararlanmış olmakta ve böylelikle şahıslarına kesilmiş olan cezanın tamamını ödemekten kurtulmuş olmaktadırlar (GİB, 2007c, s. 15; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 163-165; Küçükkaya, 2008, s. 23-24; Bilici, 2014, s. 114-115; MHUD, 2014, s. 275).

4.3.3.2. Cezalarda İndirimden Yararlanmanın Sonuçları

Cezalarda indirim talebinde bulunan mükellef veya vergi sorumluları, söz konusu vergi uyuşmazlığını idari aşamada sonuçlandırmış olmakta ve böylelikle, uyuşmazlığın yargı yoluna taşınması sonucu tüketilecek olan emek ve zamanla birlikte, oluşması muhtemel mahkeme giderlerinden de tasarruf etmektedirler. Ayrıca, yargı yoluna taşınmış olan uyuşmazlıklarda davanın mükellef aleyhine sonuçlanmasının, dava konusu cezanın indirimsiz haliyle ödenmesine neden olabileceği ihtimali göz önüne alındığında, cezalarda indirim müessesesinin makul bir çözüm yolu olduğu bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki, cezalarda indirim yolunun imkanlarından biri olan teminat gösterme hakkı, yükümlüler için söz konusu borcun indirimli ödenmesine ek olarak üç aylık bir zaman avantajı da sağlamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 165-166).

Şüphesiz; cezalarda indirim yolunun kullanılması, vergi idaresi açısından da olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Bu yolla idare, tahsil edilmesi riskli durumda olan vergi/ceza borcunun tamamını olmasa da kayda değer bir kısmını tahsil etmiş olmaktadır. Bu noktada, yargı yoluna gidilmiş uyuşmazlıkların idarece kaybedilmesi durumunda, indirimli tutarın da tahsil edilemeyeceği ihtimali göz ardı edilmemelidir. Son olarak uyuşmazlığın idari aşamada neticelendirilmesi ile, yükümlü ile benzer şekilde idare de uğrayacağı emek ve zaman kaybını ortadan kaldırmakta ve olası mahkeme giderlerine katlanmaktan kurtulmuş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 166-167; Savaşan vd., 2012, s. 138).

4.3.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Giderilmesi

Vergi kanunlarının sıklıkla değişime uğraması ve tarafların kanunları yanlış yorumlaması gibi nedenlerle vergilendirme süreci boyunca hatalar yapılması olası bir durumdur. Vergi idaresi, söz konusu hatalardan ötürü ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmesini sağlamak amacıyla çeşitli düzeltme işlemlerinde

bulunabilmektedir. Bu yönüyle, vergi idaresince yapılan düzeltme işlemlerinin, vergi uyuşmazlıkları kapsamında bir idari çözüm yolu olarak kabul edilmesi yanlış olmayacaktır. Zira yapılan düzeltme işlemleri sonucunda vergi uyuşmazlığı, idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 166-168; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 105).

VUK'nun 116'ncı maddesine göre "*vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" Kanun hükmü uyarınca, vergi hatalarının verginin doğduğu andan başlayarak tahsil aşamasına kadar olan sürecin tamamında hatta hakkında herhangi bir karar verilmediği sürece yargı aşamasından sonra dahi ortaya çıkabileceği görülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 106). Ayrıca; vergi hataları ile vergi suçlarının niteliksel bağlamda birbirinden ayrıldığını belirtmekte de fayda vardır. Keza suç kavramı, kasıt unsuru ile yakın ilişki içerisinde iken hata olgusunun varlığında kasıt aranmamaktadır. Bundan dolayıdır ki, suç beraberinde cezayı da getirmektedir. Diğer taraftan VUK'nda, vergi hataları kapsamında herhangi bir cezai yaptırım söz konusu değildir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 167-168).

Vergi hatalarını literatürde yaygın olarak ele alındığı şekliyle aşağıda belirtilen iki grup halinde incelemek mümkündür (Civan ve Kutlar, 2005, s. 168; Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 106; GİB, 2011, s. 30; Biniş, 2012, s. 486; Bilici, 2014, s. 144):

- Hesap hataları ve
- Vergilendirme hataları.

4.3.4.1. Hesap Hataları

En genel anlamıyla hesap hataları, "*vergi miktarını etkileyen maddi hatalar*" şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 107). Hesap hataları, VUK'nun 117'nci maddesinde ele alınmakta olup madde hükmü incelendiğinde, bahsedilen hataların üç grup halinde değerlendirildiği görülmektedir. Bunlar;

- Matrah hataları,
- Vergi miktarında hatalar ve
- Verginin mükerrer olması şeklindedir.

4.3.4.1.1. Matrah Hataları

Matrah hataları, VUK'nun 117'nci maddesinin birinci bendine göre, "*vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*" Dolayısıyla matrah hataları, muhtelif belgelerin düzenlenmesinde yapılan basit hatalar şeklinde yorumlanabilmektedir. Öte yandan; kanun hükmünde belirtilmekte olan bu muhtelif belgelere daha geniş açıdan bakıldığında, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararları ve takdir komisyonu kararları ile vergi inceleme raporlarının da bu kapsamda değerlendirilebileceği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu belgelerin içerikleri de matrah hatalarına konu olmaya müsaittir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 108).

Matrah hatalarına örnek vermek gerekirse; beyanname üzerinde yapılan basit bir matematiksel hata, matrahı etkilediği takdirde matrah hatası olarak değerlendirilebilecektir. Beyannamede yer almaması gereken bir unsurun beyannamede gösterilmiş olması ya da gösterilmesi gereken bir unsurun gösterilmemiş olması gibi nedenlerle matrahta ortaya çıkan değişimler de matrah hatası olarak kabul edilebilir. Emekli aylığı, vergi istisnası kapsamına giren bir gelir olarak bu bağlamda verilebilecek örneklerden biridir. Sonuç itibariyle bu gelirin beyan edilmesi, matrahta yarattığı değişim ölçüsünde, matrah hatasına sebebiyet vermiş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 108-109).

4.3.4.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Miktar hataları, VUK'nun 117. maddesinin ikinci bendinde, "*vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması"* ile, yine bu maddede sayılmış muhtelif vesikalar dahilinde *"verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması*" fiilleriyle tanımlanmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere miktar hataları, genel itibariyle ödenecek vergi tutarını etkileyen hesaplama hataları şeklinde ortaya çıkmaktadır. Öte yandan madde hükmünde belirtilen "*birinci bentte yazılı vesikalar"* ile kastedilen, matrah hataları başlığında değinilmiş olan belgelerdir.

Miktar hatalarına verilebilecek en temel örneklerden birisi, oran ya da tarifelerin matraha doğru uygulanmamasından ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farklardır. Çünkü

bu miktar farkları, aynı ölçüde tarh edilen verginin tutarını değiştirmektedir (Bilici, 2014, s. 145). Ayrıca, hatalı yapılan mahsup işlemleri de yapılan tarhiyatın tutarını değiştirdiği ölçüde miktar hatalarına yol açabilmektedir. Şöyle ki; mahsubu gereken bir tutarın mahsup edilmemesi ya da mahsup edilmemesi gereken bir tutarın mahsubu gibi hatalar, tarh edilen tutarın yanlış hesaplanmasına neden olabilmektedir. Bu durumun yaşanabileceği vergi türlerine, geçici vergi örnek olarak gösterilebilecektir (GİB, 2008, s. 7).

4.3.4.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Mükerrer olma, VUK'nun 117'nci maddesinin son bendinde açıklanmış olup "*aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" Bu noktada; "*aynı vergi kanunu*" ifadesinden "aynı vergi türü"nün, "*belli bir vergilendirme dönemi"* ifadesinden ise o vergi türü için "aynı dönem"in anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, verginin mükerrer olmasından ötürü bir hesap hatasından söz edebilmek için, vergi türü, matrah ve dönemin aynı olduğu koşullarda yinelenen bir vergi talebinin varlığı gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 110-111).

Örneğin, bir miras mevzuunda her bir mirasçı, veraset ve intikal vergisine ilişkin beyannameyi ayrı ayrı düzenlemiş olabilir. Böylelikle, aynı dönem ve matrah için birden fazla beyanname verilmiş olmakta bu da vergi dairesince birden fazla kez tahakkuk işleminin yapılmasına yol açabilmektedir. Benzer şekilde, iş yerinin konumunun değiştirilmesi de mükerrer vergilendirme konusu olabilmektedir. Şayet; iş yerinin yeni konumu başka bir vergi dairesinin görev alanı içinde ise ve mükellef herhangi bir bildirim yapmaksızın vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmede yeni yerindeki vergi dairesini kullanmaya başladıysa, iş yerinin eski yerindeki vergi dairesi re'sen tarhiyat işlemi ile mükellef hakkında yine aynı vergi türü, matrah ve dönem için vergi talebinde bulunabilmekte ve bunun sonucunda vergi, mükerrer hale gelebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 111).

4.3.4.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirmeye ilişkin hataların genel anlamda "mükellefiyet" kavramı etrafında ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Kaldı ki bunlar, doğası gereği çoğu zaman vergi idaresinin yanlış yorumlamaları sonucu sebep olunan hatalardır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 112).

VUK 118'inci madde hükmüne göre, vergilendirme hataları dört gruba ayrılmaktadır (GİB, 2008, s. 7-8; GİB, 2011, s. 30; Bilici, 2014, s. 145):

- Mükellefin şahsında hata,
- Mükellefiyette hata,
- Mevzuda hata ve
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata.

4.3.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Vergi Usul Kanunu, 118'inci maddenin ilk bendi mükellefin şahsında hatayı, "*bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması*" şeklinde tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, mükellefin vergi idaresince yanlış tespit edilmesi sonucu bu tür hatalarla karşılaşılmaktadır.

Gerçekten de mükellefin şahsında yapılan hatalar, genel itibariyle isim benzerlikleri nedeniyle vergi borcunun idarece yanlış kişiden talep edilmesinden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar sık karşılaşılan bir hata türü olmasa da, basit usul ve gerçek usule tabi olan aynı ad ve soyada sahip iki gelir vergisi mükellefi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Nitekim vergi idaresi, gerçek usulde vergilendirilen mükellefin borcunu bir yanlışlık sonucu basit usulde vergilendirilen mükelleften istemiş olabileceği gibi basit usulde vergilendirilen mükellefin borcunu gerçek usulde vergilendirilenden talep etmiş de olabilir. Sonuç olarak, yaşanan her iki durum da mükellefin şahsında yapılmış hata olarak kabul edilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 113; GİB, 2008, s. 8).

4.3.4.2.2. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyet hatası, VUK'nun 118'inci maddesinin ikinci bendine göre "*açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" Halihazırda kişi ve konu itibariyle kimlerin vergiye tabi olup olmadığı ise, yine kanun hükümleri yoluyla gösterilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 113).

Bu yönüyle; açık bir şekilde vergiye tabi olmayan ya da muafiyet kapsamındaki bir mükelleften vergi talep edilmesinin mükellefiyet hatası olarak değerlendirileceği açıktır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 113). Söz gelimi esnaf muafiyetine sahip bir kişi düşünüldüğünde, bu kişiden gelir vergisi talep edilmesi bir mükellefiyet hatasıdır (Bilici, 2014, s. 145). Benzer şekilde başka bir mükellefiyet hatası da, veraset ve intikal vergisinin mirası reddetmiş olan kişiden talep edilmesidir (GİB, 2008, s. 8).

4.3.4.2.3. Mevzuda Hata

Vergi Usul Kanunu, 118'inci maddenin üçüncü bendinde mevzuda hatayı, "*açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması*" biçiminde tanımlamaktadır. Görüldüğü üzere tanım, mükellefiyette hata için yapılan tanımla benzerlik göstermektedir. Burada iki hata arasındaki fark, hatayı doğuran unsur bakımından ortaya çıkmaktadır. Nitekim mükellefiyette hata, mükellefin şahsında doğan bir hata türü iken mevzuda hata, verginin konusunda doğan bir hata türüdür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 114).

Bir vergilendirme sürecinde mevzuda hata yapılması, açık bir biçimde vergi konusuna girmeyen ya da verginin konusu kapsamında olup istisna tutulmuş olan herhangi bir unsurdan vergi talep edilmesiyle ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 114-115). Örnek olması açısından; intikal yoluyla elde edilmiş para veya ayınlar düşünüldüğünde, bu unsurların veraset ve intikal vergisine tabi olduğu ortadadır. Ancak, söz konusu para veya ayınların gelir olarak yorumlanması sonucu veraset ve intikal vergisi yerine gelir vergisi talep edilmesi, nihayetinde mevzuda hataya sebebiyet veren bir durum olmaktadır (Bilici, 2014, s. 145).

4.3.4.2.4. Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata

Dönem hatası, VUK'nun 118'inci maddesinin son bendinde "*aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması*" şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hatanın, dönemin yanlış tespit edilmesi suretiyle vergi talep edilmesi sonucu ortaya çıktığı söylenebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 116).

Yapımı henüz tamamlanmamış olan bir bina için ödenen emlak vergisi, bu hata kapsamında değerlendirilebilir (Bilici, 2014, s. 145). Yine, 2017 yılına ilişkin kira bedelinin 2016 yılında tahsil edildiği ve bu gelirin 2017 yılında vergilendirildiği düşünüldüğünde, gelirin vergilendirilmesine ilişkin dönemin yanlış tespit edilmiş olduğu söylenebilecektir. Zira bu gelirin vergilendirilmesi gereken dönem 2016 yılıdır. Bu yüzden söz konusu yanlış, vergilendirme döneminde yapılan hata ile sonuçlanmış olmaktadır.

4.3.4.3. Başvuru Kapsamı ve Hataların Meydana Çıkarılması

Bir hatanın varlığı, hata düzeltme yoluna başvurulmasında, en başta gelen koşuldur. Vergi Usul Kanunu, ilgili maddelerinde hata türlerini sırasıyla açıklayarak düzeltme yolunun kullanılabileceği hataların kapsamını belirlemiştir. Dolayısıyla, VUK'nda belirtilen hatalar kapsamında yer almayan bir hata için bu çözüm yoluna başvurulamayacağı aşikardır (Civan ve Kutlar, 2005, .s 168; Biniş, 2012, s. 488). Bununla birlikte bir vergi hatasından söz edebilmek için, yapılan eylemin sadece bahsi geçen maddelerin kapsamına girmiş olması yetmemektedir. Öyle ki, bu eylemlerin aynı zamanda ödenecek ya da ödenmiş vergi tutarında değişim yaratmış olması da gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 105-106; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 7).

Yukarıda sayılan koşullara ek olarak, yapılan eylem niteliği itibariyle açık ve tartışmasız bir biçimde kanunun ilgili maddelerindeki hata türleri kapsamına girmelidir. Zira, hata düzeltme müessesesinin amacı, bu türden hataların yargı yoluna gidilmeksizin kolayca bertaraf edilmesini sağlamaktır. Kaldı ki, yoruma ve tartışmaya açık türden hataların idarece çözümlenmesi mümkün olmayıp böyle durumlar için yargı yoluna

başvurulmasına ihtiyaç vardır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 107; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 7).

Özetle, sayılan tüm koşulların sağlandığı durumlarda, yapılan eylem VUK'nun ilgili maddeleri kapsamında vergi hatası olarak kabul edilecektir. Vergi hatasının tespiti, başka bir ifade ile ortaya çıkarılması ise, idare tarafından mümkün olabildiği gibi mükellef ya da mükellef adına hareket edenlerin başvurusu üzerine de gerçekleşebilmektedir (Bilici, 2014, s. 145).

4.3.4.4. Başvuruda Yetkili Kişiler, Yetkili Merciler ve Süre

Mükellefler, tespit etmiş oldukları vergi hatalarına karşı vergi idaresinden düzeltme talebinde bulunabilir. Vergi sorumluları da aynı şekilde bu yetkiye haiz kılınmışlardır. Bunlara ilaveten vergi idaresi, yorum ve tartışmaya mahal vermeyecek ölçüde açık nitelikteki vergi hataları için mükellefin ya da vergi sorumlusunun müraacatına bakmaksızın re'sen düzeltme işlemi uygulayabilir. Düzeltme işlemlerine karşı, mükellef veya vergi sorumlularının, dava açma suretiyle yargı yoluna başvurmaları mümkündür (Akkaya, 1997, s. 200-202; GİB, 2011, s. 31; Bilici, 2014, s. 145-146).

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi, vergi dairesi başkanlıkları için başkanlarda, vergi daireleri içinse vergi dairesi müdürlerindedir. Başkanlar, grup müdürleri ya da müdürlere yetki devrinde bulunabilmekte iken vergi dairesi müdürlerinin hata düzeltme yetkisini devretmeleri söz konusu değildir. Vergi dairesi olmayan yerler için ise düzeltme yetkisi, mal müdürlerindedir. Ayrıca, yetkinin kimde olduğuna bakılmaksızın, hata düzeltmede herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 118-119; GİB, 2011, s. 31).

Hata düzeltmede süre, tahakkuk zamanaşımına tabidir. Daha açık bir ifade ile mükellef, hataya konu olan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl içinde düzeltme talebinde bulunabilmektedir. Benzer şekilde, idarenin düzeltme yapabileceği zaman aralığı da yine bu şekildedir. Diğer bir ifadeyle, tahakkuk zamanaşımından sonra ne mükellef düzeltme talep edebilmekte ne de idare düzeltme eyleminde bulunabilmektedir (Civan ve Kutlar, 2005, s. 168; GİB, 2008, s. 10; GİB, 2011,

s. 31; Bilici, 2014, s. 146). Fakat bazı özel durumların varlığı halinde VUK, zamanaşımı süresinin bir yıl uzayacağına hükmetmiştir. Nitekim 126'ncı maddede, "*zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı, tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz*" denilmektedir.

4.3.4.5. Başvuru ve Başvuru Sonrası Değerlendirme Süreci

Hatanın düzeltilmesi, yukarıda açıklanan koşulların varlığı halinde re'sen idare tarafından uygulanabildiği gibi vergi muhatabının yazılı başvurusu ya da taahhütlü postası üzerine de gerçekleşebilmektedir. Düzeltme işlemine ilişkin karar, vergi dairesi başkanı/müdürü tarafından verilmekte olup başvuru ile yapılan taleplerde bu karar için yetkililere tanınan süre, başvurunun yapıldığı ya da postaya verildiği günden itibaren otuz gündür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 118-120; GİB, 2008, s. 9-10; GİB, 2011, s. 31).

Bu koşullar altında re'sen yapılan düzeltme işlemlerinde, kuşkusuz mükellefin lehine ya da aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Mükellef lehine yapılmış düzeltmelerde, bir düzeltme fişi vasıtasıyla düzeltme işleminin tebligatı gerçekleşmekte ve ödenmemiş vergi borcu/cezası terkin edilmektedir. Hata sonucu fazla alınmış bir tutarın olması halinde ise bu tutar mükellefe iade edilmektedir. Şu kadar ki, mükellefin vergi borcunun olduğu hallerde mahsup işlemi yapılmakta olup varsa kalan tutarın iadesi gerçekleşmektedir. Vergi muhatabının, iade işlemlerinden yararlanabilmek için düzeltme fişinin tebligatını takiben bir yıl içinde başvurması gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 123-140; GİB, 2008, s. 9).

Düzeltme işlemi, mükellef aleyhine sonuçlandığı durumda vergi muhatabı, kendisine yapılan tebligat sonrasında yetkili vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilir. Şayet yargı yolu kullanılmazsa ve mükellef aleyhine bir fark ortaya çıkmışsa, bu fark tebligatı takiben bir ay içinde tahakkuk etmekte ve taksidi geçen borçlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde, taksidi gelmemiş olanlarsa taksidin ödeme tarihinde ödenmek durumundadır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 123-140; GİB, 2008, s. 10).

Öte yandan vergi muhatabı tarafından yapılan müracaat, yetkililerce yerinde görüldüğü takdirde, başvurunun sonuçlanma süreci re'sen yapılan düzeltmelerin mükellef lehine sonuçlandığı durumlardan farksızdır. Ancak yapılan başvurunun, yetkililerce reddedildiği ya da yanıtsız kaldığı durumlarda muhatabın uyuşmazlığı çözümlemede kullanabileceği yollar, dava açma süresinin içinde olunup olunmadığına bağlı olarak değişim göstermektedir. Dava açma süresinin içinde bulunulan durumlarda yargı yoluna gidilmeden önce kullanılabilen birtakım yollar olduğu gibi dava açma süresinin geçildiği durumlarda vergi mutahabı, Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla düzeltme talebinde bulunabilir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 122-134).

Gerçekten de; dava açma süresi içinde vergi muhatabı, henüz yargı yoluna başvurmadan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 10'uncu ve 11'inci maddelerine göre hareket edebilmektedir. Bu maddelere ilişkin ayrım, hata konusu olay hakkında daha önce bir işlem yapılıp yapılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Hata konusu olaya ilişkin daha önce işlem yapılmadığı durumlarda madde 10, yapıldığı durumlar için ise madde 11 kullanılabilmektedir. Şu kadar ki, İYUK'nun 10'uncu maddesi; vergi muhatabının başvurusuna altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde talebin reddedilmiş sayılacağına, cevap verilmiş fakat kesin nitelikte değilse reddedilmiş varsayılabileceğine ya da altı aya kadar kesin cevap için beklenebileceğine hükmetmektedir. Şayet vergi muhatabı beklemeyi tercih ederse, bu süre boyunca dava açma süresi işlemeyecektir. Sürecin devamında muhatap, talebin reddedilği varsayımından hareketle yargı yoluna başvurabilmektedir. Ayrıca altmış günlük süre sonunda cevap verilirse, dava açma süresi bu cevabın tebligatını takiben altmış gün olmaktadır. Öte yandan İYUK'nun 11'inci maddesi ise, önceden uygulanmış herhangi bir işleme karşı yapılan taleplerde devreye girmektedir. Burada da benzer şekilde; talebin reddi veya reddi yerine geçen koşullarda, durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden devam etmeye başlamaktadır. Son olarak; 11'inci madde hükmünde bahsedilen üst makam kavramının vergi hukuku bağlamında "ilgili vergi dairesi" olarak yorumlanması gerektiği unutulmamalıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 128-129).

Dava açma süresinin geçildiği hallerde vergi muhatabının, hata düzeltme talebinin yerinde görülmediği durumlar için Maliye Bakanlığı'na şikayette bulunma hakkı vardır. Ek

olarak bu hakkın açıklandığı VUK'nun 124'üncü maddesine göre, "*il özel idare vergileri hakında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.*" Müracaat süresi hakkında açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, ilgili vergi dairesinin talebi yanıtsız bırakması halinde altmış günün dolmasının beklenmesi ya da ret kararından itibaren yine aynı süre içerisinde başvurunun yapılması salık verilmektedir. Ayrıca, şikayet başvurusunda bulunmanın verginin tahsiline ilişkin işlemleri durdurmayacağını hatırlatmakta fayda vardır. Sonuç olarak bu bilgiler ışığında, adı geçen bakanlığın kararı üzerine iki farklı durum ortaya çıkabilmektedir. İlk olarak Bakanlık, ilgili başvuruyu reddedebilir, yanıtsız bırakabilir ya da kesin olmayan bir biçimde yanıtlayabilir. Böylelikle mükellef için yargı yolu tekrardan açılmış olmakta ve adı geçen bakanlığın eylemini takiben otuz gün içerisinde yetkili mahkemede dava açılabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi uyuşmazlığı için değil hata konusu olay için dava açma hakkının doğmuş olmasıdır. Diğer durumsa Maliye Bakanlğı'nın başvuruyu kabul etmesidir. Bu durumda düzeltme ve sonrasına ilişkin işlemler, ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık vasıtasıyla yerine getirilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 127-135; GİB, 2008, s. 11-12; GİB, 2011, s. 31-32).

4.3.4.6. Hata Düzeltmenin Verginin Tarafları Açısından Sonuçları

Hata düzeltme uygulamasının, taraflar açısından belirli sonuçları olacağı aşikardır. Bu sonuçların bazıları her iki taraf için de gerçekleşebilirken bazıları sadece taraflardan birisine özgüdür (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 147-149).

Mükellefe özgü sonuçlar irdelendiğinde, hata düzeltmenin ilk olarak vergi uyumsuzluğunu bertaraf ediyor olması göze çarpmaktadır. Nitekim vergi uyumsuzluğu, mükellefin vergisel yükümlülükleri çerçevesinde mevzuata uygun hareket etmemesi olup hata düzeltme yoluyla bu uyumsuzluklar giderilebilmektedir. Başka bir sonuçsa, mükellefin incelemeye alınması şeklinde olabilmektedir. Keza hata konusu olayın düzeltilmesi, idarenin çeşitli incelemeler yapmasını gerekli kılabilmekte ve bunun sonucunda mükellef nezdinde vergi incelemesi işlemi uygulanabilmektedir. Son olarak; ilgili muhasebe kayıtları üzerinde çeşitli düzeltmeler yapmak zorunda kalması, yine mükellefin hata düzeltme sonrasında karşılaşabileceği sonuçlardandır (Biniş, 2012, s. 491- 493).

Diğer taraftan, hata düzeltmenin vergi idaresine özgü sonucu olarak mükellefe verilen güven duygusundan söz edilebilir. Zira vergi uyuşmazlığının hata düzeltme yoluyla çözümlenmesi ile mükellef, yargısal yollara başvurmadan doğrudan idare ile uyuşmazlığı sonuçlandırmış olmakta; bu da idare ile mükellef arasındaki iletişimi olumlu yönde etkilemektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 148-149).

Hata düzeltmenin taraflar açısından ortak değerlendirilebilecek sonuçlarına bakılırsa, vergi uyuşmazlığını sonlandırması en temel sonuç olarak söylenebilir. Zira uyuşmazlık, dava konusu yapılmasına gerek kalmaksızın idare ile çözümlenmiş olmaktadır. Öte yandan, hata düzeltmenin diğer sonuçlarının emek, zaman ve para kaybı üzerine olduğu görülmektedir. Gerçekten de, hata düzeltme yoluyla çözümlenen bir uyuşmazlık, mükellefin yargı yoluna başvurmasında yaşayacağı emek kaybının yanında idarenin yargılama süresince yükleneceği ek iş yükünü de ortadan kaldırmış olmaktadır. Yine bu yolla çözümlenemeyen bir uyuşmazlık için yargısal yolların kullanıldığı düşünüldüğünde, bu durumun gerek mükellef gerekse idare açısından hem zaman kaybını doğuracağı hem de çeşitli mahkeme giderleri kapsamında ek maliyetler ortaya çıkaracağı açıktır (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 147-149).

4.4. İdari Aşamada Kullanılabilen Diğer Çeşitli Uygulamalar

4.4.1. Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonu

“Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, 2012 yılında 28343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Sözü edilen komisyonların nasıl kurulacağına ilişkin bilgilere ise yönetmeliğin 4. maddesinde değinilmektedir. Buna göre, “*komisyon, idarelerin taraf olduğu adli ve idari uyuşmazlıklarda ihtilafların çözümlenmesinde görüş bildirmek üzere her idarenin kendi bünyesinde üst yöneticinin görevlendireceği, biri hukuk birim amiri, biri hukuki uyuşmazlıkla ilgili birim amiri ve biri de hukuk biriminde görevli olanlar arasından seçilecek bir kişi olmak üzere en az üç üyeden oluşur. Komisyon başkanı üst yönetici tarafından belirlenir.*”

Aynı yönetmeliğin 5. maddesi, komisyonun görevlerini şu şekilde saymaktadır: "*659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 11 inci ve 12 nci maddeleri kapsamında idarelerin vazgeçilen veya tanınan ya da terkin edilen hak ve menfaatin değeri 1.000.000 Türk Lirasından fazla olan;*

a) Herhangi bir sözleşmeye dayanıp dayanmadığına, yargıya intikal edip etmediğine bakılmaksızın idare ile gerçek veya tüzel kişiler arasında çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla çözümlenmesine,

b) Sözleşmede belirtilmeyen sebeplerle sözleşmelerin değiştirilmesi veya sona erdirilmesine,

c) 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamı dışında kalan taksit tekliflerine,

ç) Her türlü dava açılmasından ve icra takibine başlanılmasından veya yargı ve icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden ya da verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilmesi dışındaki kanun yollarına gidilmesinden vazgeçmeye,

d) Davaları kabul veya feragate,

e) Ceza uyuşmazlıklarında şikâyetten vazgeçmeye veya uzlaşmaya,

ilişkin olarak yetkili makam ve mercilere görüş sunmaktır." Buradan hareketle, vergi uyuşmazlıklarının da belirli şartlar dahilinde hukuki uyuşmazlık değerlendirme komisyonlarının görev alanına girebildiği söylenebilecektir.

Komisyonun toplanma ve görüş bildirme sürecine ilişkin bilgiler ise, yönetmeliğin 6,7,8 ve 9'uncu maddelerinde verilmiştir. Buna göre; görevli olduğu konu itibariyle komisyon, başkan tarafından toplanır. Toplantının nerede ve ne zaman yapılacağını belirleme yetkisi, komisyon başkanına aittir. Komisyon başkanı, toplantıya ilişkin bu bilgileri en az iki gün öncesinden üyelere haber vermekte ve beş iş günü içerisinde toplantının gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte komisyon, konunun uzmanlarının ya da bilirkişinin görüşünün alınması hatta taraf olsun ya da olmasın uyuşmazlık konusu ile ilgisi olan kişilerin dinlenmesi gibi yollara toplantı boyunca

başvurabilmektedir. Karar aşamasına gelindiğinde ise, salt çoğunluk esas olup oyların eşit çıktığı durumlarda başkanın verdiği oy kararı belirlemektedir. Komisyonca, karşı oy kullanan üyelerin gerekçelerini de içeren bir rapor hazırlanmakta ve otuz gün içinde ilgili makam ya da merciiye tevdi edilmektedir.

4.4.2. Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvuru Yolu

Halk arasında "arabulucu" veya "ombudsman" gibi sözcüklerle de ifade edilebilen Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren bir idari kurumdur (Bilici, 2014, s. 154). 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun birinci maddesine göre bu kurumun amacı, "*kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak*"tır. Buradan hareketle mükelleflerin, devlet idaresinin bir parçası konumundaki vergi idaresinin eylem, işlem, tutum ya da davranışları için de bu uygulamadan yararlanabileceği aşikardır.

Anayasa'nın 74'üncü maddesi, Kamu Denetçiliği Kurumu'na tüm gerçek ve tüzel kişilerin başvuruda bulunabileğine işaret etmektedir (Bilici, 2014, s. 154). Başvuruya ilişkin usulleri düzenleyen Kamu Denetçiliği Kanunu'nun 17'nci maddesine göre, "*kuruma, illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla da başvurulabilir.*" Ayrıca, "*başvurulardan herhangi bir ücret alınmaz*" ve "*dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur.*" Şunu da belirtmekte fayda vardır ki; bu çözüm yolunun uygulanabilmesinde diğer tüm idari yolların kullanılmış olması gerek şarttır. Bu noktada tüm idari yollar ile kastedilen, İYUK'nda belirtilen veya özel kanunlarda zorunlu tutulmuş olan idari yollardır (Sevinç, 2015, s. 113).

Kamu Denetçiliği Kurumu, yapılan başvuruları bünyesinde bulunan başdenetçi ve denetçiler vasıtasıyla incelemeye almaktadır. İncelemeler esnasında bilirkişi görüşüne başvurulması ya da şahit dinlenilmesi mümkündür. Öte yandan adı geçen kanunun 20'nci maddesi, incelemenin sonuçlandırılmasını belirli bir süreye bağlamıştır. Nitekim bu süre, en fazla altı ay olacak şekilde belirlenmiştir (Bilici, 2014, s. 155).

İnceleme sonucunda kurum, tavsiye mahiyetinde bir karara varmaktadır ve bu karar ilgili idari merciiye tevdi edilmektedir. İdari mercii, bu tavsiyeye uyup uymamakta serbest olup seçimini yapmak için otuz günlük bir mühlete sahiptir. Şayet idare, verilen süre içerisinde tavsiyeye uymama kararı aldığı takdirde, dava açmak için kalan süre geçmeye başlamaktadır (Bilici, 2014, s. 155).

Çalışmanın buraya kadar olan bölümlerinde, vergi incelemeleri, vergi uyuşmazlıkları ve uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yollarının teorik çerçevesi ortaya konulmuştur. İlerleyen kısımda ise, bu teorik çerçeve kapsamında literatürde yer alan çalışmalar sunulmaktadır.

4.5. Vergi İncelemeleri ve Vergi Uyuşmazlıkları İle Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Literatür Taraması

Vergi gelirlerini maksimize etme amacı güden vergi idaresi (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165), vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek adına çeşitli denetim faaliyetleri yürütmektedir. Arama,yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemeleri bu faaliyetlerin başlıcalarıdır (Yıldız, 2013, s. 131; Bilici, 2014, s. 81). Vergi incelemeleri ise, sözü edilen faaliyetlerin en önemlisi olarak kabul görmektedir (Yıldız, 2013, s. 131).

Vergi incelemeleri yoluyla idare, mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde çeşitli denetim tekniklerini uygulayarak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğine ilişkin bir sonuca ulaşmaktadır (Yıldız, 2013, s. 131-132). Bu sonuç, vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporları vasıtasıyla mükelleflere bildirilmektedir. Ne var ki vergi incelemeleri neticesinde tespit ve tenkit edilen hususlar, vergi idaresi ile mükellef arasında vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (GİB, 2007a, s. 13-15).

Literatürde vergi uyuşmazlıkları, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi bağlamında vergi idaresi ile mükellefi karşı karşıya getiren anlaşmazlıklar olarak kabul edilmektedir (Yılmaz, 2009, s. 321; Savaşan vd., 2012, s. 127; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s.3; Eroğlu ve Eftekin, 2015, s. 234). Söz konusu uyuşmazlıkların varlığı, gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından emek, zaman ve para kaybına neden olabilmektedir

(Yılmaz, 2009, s. 326). Bu nedenle vergi idaresi ve vergi yargısı, uyuşmazlıkların bir an önce çözümlenmesini sağlamak maksadıyla çeşitli çözüm yolları geliştirmişlerdir. Bu çalışmanın üçüncü ve dördüncü bölümlerinde detaylı olarak incelenen çözüm yolları, literatürde idari ve yargısal çözüm yolları şeklinde sınıflandırılmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165;Savaşan vd., 2012, s. 127; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4).

Vergi mevzuatının yeterince açık ve sade olmaması ve yapılan düzenlemelerle sürekli değişmesi (Civan ve Kutlar, 2005, s. 171; Gültekin, 2016, s. 575), vergi uyuşmazlıkları ve uyuşmazlıkların çözüm yollarına ilişkin çalışmaların yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Çalışmanın bu kısmında, literatürde konuya ilişkin yapılan çalışmalar, vergi incelemeleri, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları ve vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarını birlikte değerlendiren çalışmalar şeklindeki başlıklar halinde aşağıda incelenmiştir.

4.5.1.Vergi İncelemeleri Üzerine Yapılan Çalışmalar

Yapılan literatür taraması sonucunda, vergi incelemelerine özgü çalışmaların esas itibariyle incelemeri tüm yönleriyle ele alan tanımlayıcı nitelikte çalışmalar oldukları görülmektedir. Bunlardan biri olan Nas'ın (2012), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi" adlı çalışmasında, tam incelemelerin incelenen vergi türü yönünden sınırlandırılmaması gerektiği savunulmuştur. Ayrıca, gelir uzmanlarının da vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında kabul edilmesi önerilmektedir. Ayrıca bu çalışmada, vergi denetim elemanlarına incelemeleri tamamlamaları için tanınan sürelerin uzun olması eleştirilmektedir. Yıldız (2013) ise, vergi incelemelerini idari işlemlerin beş unsuru olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden değerlendirdiği çalışması neticesinde, vergi incelemelerinin birer idari işlem olduğu sonucuna ulaşmıştır.

4.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar

Literatürde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma olarak sayılmaktadır. Bu idari çözüm yolları arasında en etkin olanının ise uzlaşma müessesesi iddia edilmektedir (Yavaşlar, 2008, s. 331).

Gerçekten de Yavaşlar (2008), uzlaşma müessesesini konu aldığı "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma" adlı teorik çalışmasında, uzlaşma müessesenin vergi uyuşmazlıklarının çözümüne önemli katkıları olduğunu belirtmiştir. Uzlaşma müessesesinin Anayasal ilkelerden kanunilik ve eşitlik ilkelerine ters düşen özelliklere sahip olması, bu çalışmada ulaşılan diğer bir sonuçtur.

Benzer şekilde Yılmaz'ın (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi" adlı teorik çalışması, uzlaşma müessesesinin vergi kaçırmayı tetiklediğini ve Anayasal ilkeleri ihlal eden yapısından ötürü kaldırılması gereken bir çözüm yolu olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Erol ve Demir (2008) de, "Tax Evading Incentives and Compromising" adlı çalışmalarıyla, oyun teorisinden yararlanarak uzlaşma müessesesinin vergi kaçırmayı teşvik edip etmediğini görmeyi amaçlamışlardır. Yapılan araştırma sonucunda, uzlaşmanın vergi kaçırmayı özendirdiği tespit edilmiştir.

Mükelleflerin vergi planlamaları ile devletin vergi planlamalarının uzlaşma müessesesinden nasıl etkilendiğini belirlemeyi amaçlayan Eroğlu ve Eftekin (2015), yapmış oldukları literatür ve mevzuat incelemeleri sonucunda mükelleflerin, hukuki dayanağı güçlü olan vergi ve cezalar için uzlaşmayı talep etmeleri aksi takdirde dava açma yoluna gitmelerini önermektedir. Diğer taraftan devletin ise, tahsilatı daha az maliyetle ve daha hızlı şekilde temin etmesinden ötürü uzlaşma yolunu tercih edebileceği kanaatine varılmıştır.

Arslaner (2016) ise, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarını ve bu çözüm yollarının ne ölçüde verimli olduklarını belirlemeyi amaçladığı çalışması ile, bir indirim mekanizmasından öteye geçemeyen uzlaşma müessesesinin etkin bir çözüm yolu olamayacağı görüşünü savunmuştur. Diğer taraftan hata düzeltme yolu ise, uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir araç olarak kabul edilmiştir.

Yereli (2008), uzlaşma komisyonlarının etkinliği ile uzlaşma süreçlerinin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymayı amaçladığı uygulamalı çalışmasında, sayısal verilerden yararlanmış ve muhasebe kayıt örnekleri ile çalışmasını zenginleştirmiştir. Çalışma sonucunda Yereli (2008), vergi inceleme oranlarının düşük

seviyelerde seyrettiğini, buna karşın gerek tarhiyat öncesi uzlaşma gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmanın etkin idari çözüm yolları olduklarını savunmuştur. Ayrıca, uzlaşma süreçlerinin muhasebe kayıtlarında çeşitli düzenlemeleri de beraberinde getirdiği sonucuna ulaşmıştır.

Civan ve Kutlar (2005) da, "İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama" adlı çalışmalarında, Gaziantep ilindeki muhasebecilerle bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Bu çalışma sonucunda, mükelleflerin uyuşmazlık hallerinde öncelikle idari çözüm yollarını seçtikleri tespit edilmiştir. Ayrıca mükellefler, idari çözüm yolları arasında en çok uzlaşma müessesesini tercih etmişlerdir. Yine de mükelleflerin, genel itibariyle idari çözüm yollarına ilişkin bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Öte yandan Fransa'da uygulanan idari çözüm yollarını ele aldığı teorik çalışmasında Durmuş (2016), Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesinin, kanunilik ve eşitlik gibi birtakım ilkeler bağlamında Fransız uzlaşmasının benimsediği esaslar temelinde yeniden düzenlenmesini önermiştir.

Scherer (1997), arabuluculuk uygulamasını incelediği "Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation" adlı teorik çalışmasında IRS'in, (Internal Revenue Service) arabuluculuk uygulamasının vergi uyuşmazlıklarında kullanımının önünü açmasını önemli ve doğru bir adım olarak nitelemiştir. Zira Scherer (1997), arabuluculuk uygulamasının halihazırda uygulandığı alanlardaki başarısının vergi alanı için de bir belirti olabileceği kanaatini taşımaktadır. Benzer şekilde Parsly (2006), "The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: Moving from Infancy to Legitimacy" adlı arabuluculuk uygulamasını incelediği çalışmasında, mevcut çözüm yollarının bir adım daha ileriye taşınabileceği, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarına arabuluculuk uygulamasının da eklenebileceğini öne sürmüştür.

4.5.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar

Vergi uyuşmazlıklarında taraflar, barışçıl yollar olarak nitelendirilen idari çözüm yollarına başvurarak çözümlendiremediği uyuşmazlıklar için vergi mahkemelerinde dava

açabilecekleri gibi doğrudan yargısal çözüm yollarına da başvurabilmektedirler (Savaşan vd., 2012, s. 128).

Vergi davalarının hukuk sistemi içerisindeki konumu incelendiğinde ise, literatürde farklı görüşlerin savunulduğu görülmektedir. Vergi davalarının hukuki konumunun değerlendirildiği teorik çalışmalarda Turmangil (1987), vergi davalarının hem iptal davalarının hem de tam yargı davalarının özelliklerini taşıyan "*karmaşık"* bir yapıya sahip olduğunu savunurken, Acinöroğlu (2009) vergi davalarının "*iptal davası ağırlıklı karma model*" olarak nitelendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Öte yandan Miles (2015) ise, "The Price We Pay for a Specialised Society: Do Tax Disputes Require Greater Judicial Specialisation?" adlı çalışması ile Yeni Zelanda özelinde vergi davalarının daha fazla hukuki ihtisaslaşma gerektirip gerektirmediği üzerinde durmuştur. Çalışmada, yabancı ülkelerin vergi davalarına ilişkin tecrübelerinden yararlanılarak Yeni Zelanda'nın mevcut sisteminin ne kadar etkin çalıştığı ve vergi hukukunun ihtisaslaşmaya açık bir alan olup olmadığı değerlendirilmiştir. Bu çalışmada vergi davalarında, daha ileri hukuki ihtisaslaşmanın gerekmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Avcı (2011), "İdari Yargıda İstinaf" adlı betimsel çalışmasında vergi davalarını da kapsayan idari yargı için yeni bir yargı sistemi önermiştir. Keza Avcı'ya (2011) göre istinaf sistemini içeren karma bir yargı sistemi, daha güvenilir yargılamayı beraberinde getirmektedir. Öte yandan Arslan (2004) da, vergi yargısındaki olağanüstü kanun yollarını betimlemiş olduğu çalışmasında, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi uygulamalarının vergi yargılamasına önemli katkıları olacağını belirtmiştir. Ayrıca bireysel başvuru yolunun tüm yönleriyle ele alındığı "Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu" adlı çalışmada Erdoğdu (2013), yapılan başvuruların genel itibariyle kabul edilemezlik yönünden karara bağlandığını tespit etmiş ve Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmadan önce bu durumun dikkate alınmasını önermiştir.

Kamphorst ve Velthoven (2009) da Hollanda'da 2005 yılında yürürlüğe konulan iki aşamalı vergi yargı sistemini incelemiş ve kurmuş oldukları "standart farklı beklentiler" modeli ile vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde iki aşamalı yargı sisteminin etkin olup olmayacağını sorgulamışlardır. Çalışma sonucunda, mükelleflerin herhangi bir vergi

tarhına karşı iki aşamalı yargısal sistemi benimsemeleri konusunda belirsizlikler olduğu saptanmıştır.

Armağan (2009), sayısal verilerden yararlanarak yürüttüğü "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme" adlı uygulamalı çalışmasında, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların önemli bir bölümünün mükellef lehine sonuçlandığını gözlemlemiştir.

4.5.4. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yollarını Birlikte İnceleyen Çalışmalar

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına ilişkin literatür incelendiğinde, genel itibariyle çalışmaların yargısal ya da idari çözüm yollarından yalnızca birine odaklanmış oldukları görünmektedir. Ancak sözü edilen çözüm yollarını birlikte inceleyen çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin, Savaşan vd. (2012) "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması" adlı uygulamalı çalışmalarında, odak grup görüşmesi ile örnek olay incelemesinden yararlanmışlardır. Bu çalışma sonucunda, mükelleflerin vergi uyuşmazlıkları ile karşılaştıklarında başvurmaları gereken optimum çözüm yollarını seçme konusunda başarısız oldukları tespit edilmiştir. Kamu denetçiliğinin alternatif bir çözüm yolu olarak değerlendirilebileceği, çalışmada ulaşılan başka bir sonuçtur. Benzer şekilde, Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014) yapmış oldukları uygulamalı çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının yargısal ve idari çözüm yollarını değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Uygulamada Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan temin edilen verilerden yararlanılmıştır. Çalışma neticesinde, uzlaşmanın kaldırılması gereken bir uygulama olduğu, öte yandan diğer idari çözüm yollarında yapılacak iyileştirmelerin vergi idaresinin verimliliğine olumlu katkıları olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

4.5.5. Vergi İncelemeleri ve Vergi Uyuşmazlıkları İle Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi

Literatür taraması neticesinde, vergi incelemeleri, vergi uyuşmazlıklarına yol açan haller ve uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yolları üzerine yapılan çalışmalar, Tablo 1'de özetlenerek gösterilmiştir.

Tablo 1

Vergi İncelemesi ve Vergi Uyuşmazlıkları ile Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları Üzerine Yapılan Çalışmalar

Yazar	**Yıl**	**Çalışmanın Amacı/Kapsamı**	**Çalışmanın Yöntemi**	**Sonuç**
Turmangil	1987	Hukuksal nitelikleri yönünden vergi davalarının analizi	Teorik Çalışma	Vergi davalarının hem iptal davalarının hem de tam yargı davalarının özelliklerini birlikte taşıdığı görüşü savunulmuştur.
Scherer	1997	Amerika Birleşik Devletleri'ndeki arabuluculuk uygulamasını incelemek	Teorik Çalışma	Arabuluculuk uygulamasının diğer alanlardaki başarısından hareketle, IRS'in de bu uygulamanın önünü açmış olması, olumlu ve önemli bir adım olarak kabul edilmiştir.
Arslan	2004	Vergi uyuşmazlıklarının çözümü kapsamında olağanüstü kanun yollarını incelemek	Teorik Çalışma	Kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi yollarının, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne önemli katkıları olacağı öngörülmüştür.
Civan ve Kutlar	2005	Vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri belirlemek ve idari çözüm yollarını ortaya koymak	Anket Çalışması	Mükelleflerin, idari çözüm yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Yine de, mükelleflerin vergi uyuşmazlığı hallerinde öncelikli tercihi yargısal çözüm yolları yerine idari çözüm yolları olmuştur. Bu idari çözüm yolları arasında en çok tercih edilenin ise uzlaşma müessesesi olduğu tespit edilmiştir.
Parsly	2006	Vergi dairesi tarafından yürütülmekte olan arabuluculuk uygulamasını değerlendirmek	Teorik Çalışma	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde, arabuluculuk uygulamasının iyi bir alternatif olduğu görüşü savunulmuştur.

(Tablo 1'in devamı)

Erol ve Demir	2008	Uzlaşma müessesesinin vergi kaçırmayı teşvik edip etmediğini belirlemek	Oyun Teorisi	Çalışma sonucunda, uzlaşma müessesesinin mükelleflerin vergi kaçırma davranışını tetiklediği tespit edilmiştir.
Yavaşlar	2008	Uzlaşma müessesesini tüm yönleriyle değerlendirmek ve Anayasal ilkelere daha uyumlu olmasını sağlayan öneriler geliştirmek	Teorik Çalışma	Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde önemli katkıları olan bir çözüm yolu olarak değerlendirilmiştir. Buna karşın, uzlaşma yolunun Anayasa'nın eşitlik ve kanunilik ilkeleri ile bağdaşmadığı öne sürülmüştür.
Yereli	2008	Uzlaşma komisyonlarının performansını incelemek ve uzlaşmanın muhasebeleştirilme sürecini ortaya koymak	İçerik Analizi ve Örnek Olay Çalışması	Vergi inceleme oranlarının makul seviyelerde olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, uzlaşma müessesesinin etkin bir idari çözüm yolu olduğu ve uzlaşma sürecinde bazı muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiği tespit edilmiştir.
Acinöroğlu	2009	Hukuksal nitelikleri yönünden vergi davalarının analizi	Teorik Çalışma	Vergi davaları, daha çok iptal davalarına benzeyen ancak tam yargı davalarının da özelliklerini içinde barındıran karma bir tür olarak değerlendirilmiştir.
Armağan	2009	Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yollarının etkinliğini araştırmak	İçerik Analizi, Örnek Olay Çalışması, Görüşme	Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünde, verilen kararların genel itibariyle mükellef lehine olduğu tespit edilmiştir.
Kamphorst ve Velthoven	2009	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki aşamalı yargı sistemini incelemek ve etkinliğini ölçmek	Standart Farklı Beklentiler Modeli	Mükelleflerin, iki aşamalı yargı sistemini benimseme konusunda kararsız bir görüşe sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

(Tablo 1'in devamı)

Yılmaz	2009	Hukuksal nitelikleri ile temel vergilendirme ilkeleri bağlamında uzlaşma müessesesinin analizi	Teorik Çalışma	Uzlaşma müessesesinin vergi kaçırma davranışını özendiren bir çözüm yolu olduğu savunulmuştur. Buna ilaveten, Anayasal bazı ilkelerle uyumlu olmaması nedeniyle uzlaşma, kaldırılması gereken bir çözüm yolu olarak kabul edilmiştir.
Avcı	2011	İstinaf sistemini içinde barındıran yeni bir idari yargı sistemi önerisi getirmek	Teorik Çalışma	Vergi yargı sistemine istinaf kanun yolunun entegre edilmesinin, daha güvenilir bir yargılama sistemini oluşturacağı öngörülmüştür.
Nas	2012	Vergi incelemesini Türk Vergi hukuku bağlamında tüm yönleriyle değerlendirmek	Teorik Çalışma	Tam incemelerde incelenen vergi türünün sınırlandırılmaması gerektiği ve gelir uzmanlarının da vergi incelemeye yetkili kılınmasının yerinde bir karar olacağı savunulmakta, inceleme tamamlanma sürelerinin uzunluğu eleştirilmektedir.
Savaşan vd.	2012	Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını karşılaştırmak	Odak Grup Görüşmesi ve Örnek Olay Çalışması	Mükelleflerin bir vergi uyuşmazlığı halinde hangi çözüm yolunun kendilerinin lehine olacağı yönünde seçim yapmakta zorlandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, kamu denetçiliğinin uyuşmazlıkların çözümlenmesinde iyi bir alternatif olabileceği savunulmuştur.
Erdoğdu	2013	Vergi uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun tüm yönleriyle ele alınması	Teorik Çalışma	Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların genelinde, kabul edilemezlik yönünden davaların reddedildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda, yapılacak bireysel başvurulardan önce, olayın kabul edilebilirlik yönünden gözden geçirilmesi önerilmiştir.

(Tablo 1'in devamı)

Yıldız	2013	Vergi incelemelerinin idari işlemlerin unsurları bağlamında değerlendirilmesi	Teorik Çalışma	Vergi incelemelerinin idari bir işlem olarak değerlendirilebileceği sonucuna varılmıştır.
Yardımcıoğlu ve Kütükçü	2014	Vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri belirlemek ve uyuşmazlıkların çözüm yollarını değerlendirmek	İçerik Analizi	Çalışma sonucunda, uzlaşma müessesesinin kaldırılması gereken bir uygulama olduğu görüşü ortaya çıkmıştır. Öte yandan, diğer idari çözüm yollarında yapılacak iyileştirmelerle bu çözüm yollarının etkinliğinin artacağı savunulmaktadır.
Eroğlu ve Eftekin	2015	Devletin vergi planlaması ile mükelleflerin vergi planlamasının uzlaşma müessesesinden ne şekilde etkilendiğini tespit etmek	Teorik Çalışma	Çalışma sonucunda, güçlü hukuki dayanaklara sahip vergi uyuşmazlıklarında, mükelleflerin uzlaşmayı tercih etmeleri gerektiği kanaatine varılmıştır. Benzer şekilde devletin ise, vergi/ceza alacağını maliyeti düşük ve hızlı bir şekilde tahsil edebilmesinden ötürü uzlaşma yoluna gidebileceği görüşü savunulmuştur.
Miles	2015	Yeni Zelanda'nın mevcut sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve vergi davalarının ne ölçüde hukuki ihtisaslaşmaya ihtiyaç duyduğunu belirlemek	Teorik Çalışma	Yeni Zelanda'da, vergi davalarında daha ileri hukuki ihtisaslaşmanın gereksiz olduğu sonucuna varılmıştır.

(Tablo 1'in devamı)

Arslaner	2016	Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının verimliliğini değerlendirmek	Teorik Çalışma	Uzlaşma müessesesinin bir indirim mekanizması olarak kullanıldığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca hata düzeltme yolu, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde etkin bir araç olarak kabul edilmiştir.
Durmuş	2016	Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarını, Fransa'da uygulanan örnekleri üzerinden değerlendirmek	Teorik Çalışma	Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesinin, kanunilik ve eşitlik gibi temel ilkeler bağlamında Fransız vergi hukukunun esaslarını göz önüne alarak kendisini yenilemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan literatür taraması; vergi incelemesi, vergi uyuşmazlıkları ve vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları üzerine yapılan çalışmaların çoğunlukla teorik çalışmalar olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, yapılan uygulamalı çalışmalarda ise, yararlanılan araştırma yöntemleri çeşitlilik arz etmektedir. Öyle ki literatürde, oyun teorisinin ya da anket çalışmasının kullanıldığı nicel araştırmalar olduğu gibi, görüşmelerin ya da sayısal verilerin içerik analizinin gerçekleştirildiği nitel çalışmaların da olduğu tespit edilmiştir.

Buna karşın, literatürde vergi uyuşmazlıklarına neden olan halleri, vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında tespit ve tenkit edilen mükellef fiilleri üzerinden inceleyen herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Ayrıca mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarına yol açabilen bu halleri, ne şekilde muhasebeleştirmeleri gerektiğini gösteren çalışmaların da literatürde oldukça sınırlı olduğu görülmüştür. Yapılan bu çalışmada ise amaç, sözü edilen halleri vergi inceleme raporlarından yararlanarak tespit etmek ve bu hallerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürdeki boşluğun giderilmesine katkı sağlamaktır.

BÖLÜM V

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Giriş

Çalışmanın giriş bölümünde belirtildiği üzere bu çalışmanın ana amacı, vergi uyuşmazlıklarına neden olan hallerin tespiti ve uyuşmazlığa yol açan tespitlerin muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtılacağının değerlendirilmesidir. Çalışmanın kuramsal temelinin oluşturulduğu önceki bölümlerinde, vergi incemeleri ve vergi uyuşmazlıkları kavramları ile vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yolları incelenmiştir.

Çalışmanın ana amacı ve önceki bölümlerde oluşturulan kuramsal altyapı doğrultusunda, vergi uyuşmazlıklarına neden olan hallerin tespitine ve bu tespitlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasının değerlendirilmesine yönelik olarak yürütülen ve uygulamalı araştırmaya ayrılan iki ana bölümden oluşan çalışmanın bu bölümü, iki kısımdan oluşmaktadır. Öncelikle, uygulamalı araştırmaya yönelik araştırma verileri ve analiz yöntemlerini içeren araştırma metodolojisi açıklanmıştır. Sonrasında ise, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespitine ilişkin araştırma bulguları sunulmuştur.

5.2. Araştırmanın Metodolojisi

Sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemlerini nicel ve nitel araştırma yöntemleri şeklinde ikiye ayırmak mümkündür (Türnüklü, 2001, s. 8). Araştırmada benimsenen ilkeler ve varsayımlar, bu iki yöntemin farklılığını ortaya koymaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 321). Şöyle ki, nicel araştırma yöntemleri, esasında sayısal ifadesi mümkün olgulardan hareketle, genellenebilen sonuçlara ulaşmak amacında iken nitel araştırma yöntemlerinde, genelleme yapmaktan ziyade yorumlama ön planda olup olay ve olgular, kendi ortamları içerisinde "*bütünsel ve derinlemesine"* bir incelemeye tabi tutulmaktadır (Türnüklü, 2001, s. 8). Bu çalışmada ise, nitel araştırma yöntemlerinden yararlanılmıştır.

Nitel araştırmalarda, veri toplama veya veri analizi gibi çeşitli aşamalardan oluşan araştırma sürecini birbiriyle tutarlı ve sistematik hale getiren yapı, araştırma deseni olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak ifade edilen araştırma desenleri, araştırmanın amacı doğrultusunda takip edilmesi gereken yolu gösteren bir kılavuz niteliğindedir. Kaldı ki bu yapılar, araştırmacının esnek bir yaklaşım içinde olmasına izin vermektedirler. Öte yandan araştırma desenleri, farklı yaklaşımlardan etkilenerek ortaya çıkan yapılardır ve bu yapılar birbirlerini etkileyebilmektedirler (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 67).

Nitel araştırmalarda kullanılagelen temel araştırma yöntemleri; kültür analizi, olgu bilim, kuram oluşturma, eylem araştırması ve örnek olay çalışması şeklinde ifade edilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 67-74). Bunlardan eylem araştırması ve örnek olay çalışması, bu çalışmada kullanılan araştırma yöntemleridir. Özetle, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespiti ve uyuşmazlıklara yol açan hallerin muhasebe kayıtlarına nasıl yanstılması gerektiğinin değerlendirilmesi gibi birbirini tamamlayan iki ana unsurdan oluşan bu çalışmanın uygulama bölümünde, vergi uyuşmazlıklarına neden olan haller, "vergi inceleme raporları"nda yer alan verilerin analizini içeren eylem araştırması ile tespit edilmiş olup, uyuşmazlıklara yol açan hallerin muhasebeleştirilmesi ise vergi inceleme raporu esas alınarak yürütülen örnek olay çalışması ile değerlendirilmiştir.

Eylem araştırması, esas itibariyle uygulamaya yönelik bir araştırma yöntemidir. Nitekim eylem araştırması, uygulamayı değerlendirmek, uygulamada karşılaşılan sorunları tespit etmek ve/veya çözmek gibi amaçlar için planlanan bir çalışma stratejisidir. Bu araştırma yönteminin uygulanması, bizzat araştırmacılarca yürütülebildiği gibi uygulamanın içinden insanlar tarafından veya araştırmacı - uygulamacı işbirliği ile de gerçekleştirilebilmektedir. Üstelik diğer araştırma yöntemleri ile benzer şekilde, eylem araştırmasının da esnek yaklaşımları mümkün kıldığı ve genellenebilir sonuçlara ulaşmanın önceliklendirilmediği söylenebilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 307-308).

Vergi incelemeleri mükelleflere yönelik bir vergi idaresi uygulaması olarak değerlendirilebilir. Keza vergi incelemesi, vergi idaresi bünyesindeki denetim elemanlarınca yürütülen bir denetim faaliyetini ifade etmektedir (Nas, 2012, s. 1308). Buradan hareketle; çalışmanın eylem araştırması yapılan bu bölümünde, vergi

incelemesi uygulaması konu alınmış olup eylem araştırması, bizzat araştırmacı tarafından gerçekleştirilmiştir. Nitekim bu eylem araştırmasında, temin edilmiş olan vergi inceleme raporları vasıtasıyla vergi uyuşmazlığına neden olabilecek haller tespit edilerek, gerek vergi incelemesi uygulamasında gerekse uyuşmazlık hallerinde gündeme gelecek diğer uygulamaların temelinde mükelleflerin hangi fiillerinin olduğunu ortaya koymayı amaçlayan bir strateji izlenmektedir. Kaldı ki bu eylem araştırması ile, vergi inceleme raporlarından elde edilmiş olan tutarlardan yola çıkılarak vergi incelemesi uygulamalarının niteliğine ilişkin çeşitli değerlendirmelerde bulunulmaktadır.

Diğer taraftan örnek olay çalışması ise, belirli bir olay ya da olgu üzerine yürütülen çalışmalarda kullanılan araştırma yöntemidir. Örnek olay çalışmalarında çalışma konusu olay ya da olgu, kendi içeriği kapsamında değerlendirilmektedir ve sözü edilen içerik, genel itibariyle mutlak sınırlara sahip değildir. Üstelik çalışma konusu olay ya da olgu, araştırmacının kontrolüne müsaade etmeyen bir vakadır. Bu araştırma yönteminde çalışma, nasıl ve niçin sorularının odağında yürütülmekte ve bulguların bütüncül ve derinlemesine bir biçimde yorumlanması amaçlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 289).

Vergi incelemelerini de, mükellef ile vergi idaresi arasında vuku bulan olaylar olarak değerlendirmek mümkündür (Nas, 2012, s. 1308-1309). Kaldı ki, vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan durum vergi inceleme raporları vasıtasıyla mükellefe bildirildiğinden (Nas, 2012, s. 1328-1329), bu raporlar vuku bulan olaya ilişkin en önemli içerik durumundadırlar. Böylelikle örnek olay çalışması yapılan diğer bölümde, bir mükellefin inceleme sonucu tespit ve tenkit edilen tüm durumları kapsamında, muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının doğruyu yansıtması ve olası diğer vergi incelemelerinde sorun yaşanmaması açısından mevcut muhasebe kayıtlarının ne şekilde düzeltilmesi ve lüzumlu durumlarda yeni muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

5.2.1. Veri Temini

Nitel araştırma yöntemlerinde kullanılan veri toplama teknikleri incelendiğinde, doküman incelemesinin de bu teknikler arasında yer aldığı görülmektedir. Gerek diğer nitel veri toplama teknikleri ile gerekse tek başına kullanılabilen doküman incelemesi, yazılı materyallerin analizini ifade etmektedir. Zira söz konusu materyaller, araştırma

konusuna ilişkin bilgiler içermektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 189). Bu yönüyle; vergi inceleme raporlarının, vergi uyuşmazlıklarına sebep olabilen halleri ve bu hallerin ortaya çıkarmış olduğu tutarları içermesi nedeniyle, çalışma için en uygun veri kaynakları oldukları söylenebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarına neden olan halleri tespit etme amacıyla eylem araştırması yapılan çalışmanın bu bölümünde, rastgele yöntemle iki farklı ilde konuşlanmış vergileme sürecinin mükellef tarafından temin edilmiş olan 19 adet vergi inceleme raporu kullanılmıştır. 2005-2015 dönemine ait olarak temin edilen 19 vergi inceleme raporunun yıllara göre dağılımı Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2

Tanzim Edildikleri Yıllara Göre Vergi İnceme Raporlarının Dağılımı

Yıl	Adet
2015	3
2014	6
2013	4
2012	-
2011	-
2010	-
2009	2
2008	1
2007	-
2006	-
2005	2
Tespit Edilememiştir	1

Vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin muhasebeleştirilmesi ise, çalışmanın 6. bölümünde, temin edilen 19 vergi inceleme raporundan rastgele örnekleme yoluyla seçilen 1 vergi inceleme raporu esas alınarak değerlendirilmiştir.

Bu çalışmada uygulanan eylem araştırması ve örnek olay çalışması için vergi inceleme raporları veri olarak kullanılmıştır. Ancak veri temininde, vergi mahremiyeti hususu bir kısıt ortaya çıkarmıştır. Zira vergileme sürecinin taraflarından vergi inceleme raporlarının toplanması aşamasında, bu hususun toplanan raporların adedini azaltan bir etkisi olmuştur. Dolayısıyla çalışmada kullanılan vergi inceleme raporlarının sayıca az olması, veri temininde çalışmanın kısıtı durumundadır.

5.2.2. Veri Analizi

Nitel araştırmalarda, o araştırmaya özgü birtakım özelliklerle mümkündür. Öyle ki bu özellikler, veri analizini de çalışmaya özgü hale getirmektedir. Diğer bir ifadeyle nitel araştırmaların esnek yapısı, veri analizi sürecinin araştırmanın kendi dinamiklerine göre şekillenmesine izin vermektedir. Zira nitel araştırmalarda standart veri analizi yöntemlerinin olamayacağı, aksi takdirde nitel verilerden geçerli sonuçlara ulaşmada sorunların yaşanabileceği kabul edilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 237).

Nitel araştırmalarda veri analizi sürecine ilişkin çeşitli yaklaşımlar vardır. Esas itibariyle sözü edilen yaklaşımlar, iki gruba ayrılmışlardır: betimsel analiz ve içerik analizi. Bunlardan içerik analizinde, nitel veriler araştırmanın amacı doğrultusunda özetlenmekte ve yorumlanmakta ve bu verilerden hareketle ulaşılan sonuçların düzenlenmiş ve yorumlanmış biçimde aktarılması hedeflenmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 242). Dolayısıyla çalışmanın hem eylem araştırması hem de örnek olay çalışması yapılan kısmında kullanılan analiz yaklaşımı, içerik analizi yaklaşımı olmuştur.

Çalışmanın içerik analizi sürecinde vergi inceleme raporları, düzenlendikleri formatlar dikkate alınarak, 4 ana temaya ayrılmıştır. Bunlar; genel bilgiler, usul incelemeleri, esas incelemeleri ve sonuç bölümü şeklindedir. İçerik analizinin yapıldığı bu kısımda temalar, çeşitli kategorilere ayrılarak analiz edilmiştir. Benzer şekilde örnek olay çalışmasının yapıldığı bölümde de bu ana tema kullanılmıştır.

Yürütülen içerik analizinde, vergi inceleme raporlarının ana temaları itibariyle, vergi uyuşmazlığına sebebiyet verebilecek haller tespit edilmiş ve bu hallerin ortaya çıkarmış olduğu toplam tutarlar belirli kategoriler altında açıklanmış, özetlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Nitel araştırmalarda verilerin sayısallaştırılmasında frekans ve yüzde hesaplarının önemli bir yeri olduğu (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 257) gerçeğinden hareketle, vergi inceleme raporlarının içerik analizinden elde edilen verilerin frekans ve yüzdeleri hesaplanmış ve bulgular, yorumlamaya elverişli duruma getirmek amacıyla tablolar ve şekiller kullanılarak sunulmuştur.

Uygulamanın örnek olay çalışması yapılan bölümünde ise, öncelikle çalışma konusu vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi denetim elemanınca işletmenin muhasebe verilerini etkilemesi muhtemel tespit ve tenkitleri belirlenmiş, devamında

belirlenmiş olan bu hususların, mükellefin muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının doğruyu yansıtacak biçimde ne şekilde düzeltilebileceği yine muhasebe kayıtları yardımıyla gösterilmiştir.

5.3. Araştırma Bulguları

Araştırma yöntemi bölümünde açıklanan veri teminindeki kısıtlar nedeniyle, iki ilden toplanmış olan toplam 19 adet vergi inceleme raporu kapsamı ve formatı açısından incelendiğinde, raporların incelemeye tabi olan mükellef, incelemenin dönemi ve vergi türü gibi incelemenin niteliğinin açıklandığı genel bilgiler ile usul incelemeleri, esas incelemeleri ve sonuç olmak üzere dört ana bölümden oluştuğu gözlemlenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde, detaylı içerik analizine tabi tutulan vergi inceleme raporlarından elde edilen araştırma bulguları, söz konusu inceleme raporları formatına uygun olarak dört ana başlık halinde sunulmuştur.

5.3.1. Vergi İnceleme Raporlarının Niteliği

Vergi inceleme raporlarının "genel bilgiler" şeklinde adlandırılan ilk bölümü, analiz edildiği inceleme dönemi, incelemenin yapıldığı yer, iştigal edilen iş ve incelemenin kapsamına ilişkin bilgiler gibi mükellef ve incelemeyi nitelendiren veriler içermektedir.

5.3.1.1. İnceleme Raporlarının Kapsadığı Dönemler İle İncelemelerin Tamamlanma Süreleri

Analize tabi tutulan vergi inceleme raporlarının, kapsadığı dönemler itibariyle dağılımı ve incelemelerin tamamlanma süreleri sırasıyla Tablo 3 ve Şekil 1'de sunulmuştur.

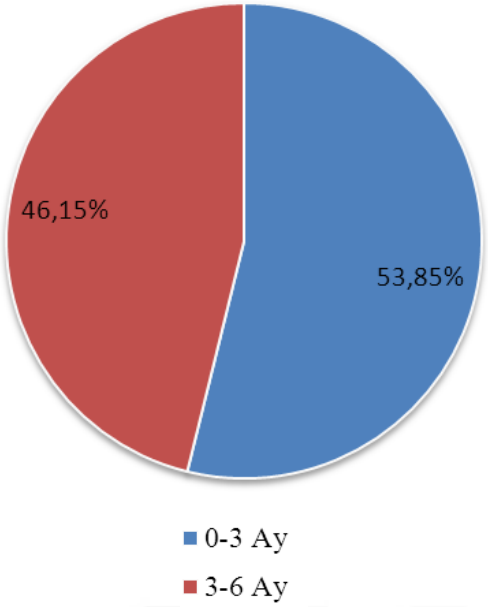
Tablo 3

Vergi İnceleme Raporlarının Kapsadıkları Dönemler İtibariyle Dağılımı

Yıl	Adet
2014	1
2013	5
2011	4
2010	4
2008	1
2007	1
2006	1
2005	1
2004	2

Cari ve geçmiş dönemlere ait gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin yıllık dönemler halinde, bunların geçici vergilerinin dört çeyrek dönem halinde ve katma değer vergisinin ise aylık bazda vergi incelemesine tabi tutulması mümkündür. Bu çalışmada analize tabi tutulan inceleme raporlarının kapsadığı dönemler itibariyle dağılımı incelendiğinde (bkz. Tablo 3), toplam 20 farklı dönemi kapsayan inceleme raporlarından 5 adetinin 2013 yılına ait dönemlere ilişkin oldukları görülmüştür. Bu yılı, 4'er adet ile 2011 ve 2010 yılları takip etmiştir. İki adet vergi inceleme raporu ise 2004 yılına ilişkin dönemleri kapsamaktadır. Analiz edilen raporlar arasında, 2014, 2008, 2007, 2006 ve 2005 yıllarındaki dönemlere ilişkin inceleme raporlarının da 1'er adet olduğu tespit edilmiştir.

Vergi incelemelerinde, sürecin ne kadar zamanda tamamlandığı ise, incelemeye başlama tutanağı ile imzalanan son tutanak arasında geçen zamanla ölçülebilir (GİB, 2007a, s.10; Nas, 2012, s. 1324). Ne var ki; temin edilen vergi inceleme raporlarının tümünde incelemelere ilişkin tutanaklar bulunmamaktadır. Bu yüzden Şekil 1'de gösterilen tamamlanma süreleri, inceleme yazılarının düzenlendiği tarihler ile vergi inceleme raporlarının düzenlendiği tarihler arasında geçen zaman temel alınarak hesaplanmış olup sözü edilen tarihler, 13 adet vergi inceleme raporundan temin edilebilmiştir.



Şekil 1. Tamamlandıkları sürelere göre vergi incelemeleri

Şekil 1'de görüleceği üzere, vergi incelemelerinin %53,85'inin 0-3 aylık zaman aralığında neticelendirildiği görülmektedir. Geri kalan %46,15'lik dilimde ise, inceleme süreçlerinin 3-6 ay arasında tamamlandığı tespit edilmiştir.

5.3.1.2. İncelemelerin Yeri ve Muhatap Olunan Kişiler

Vergi incelemeleri, mükellefin iş adresinde ya da mükellefin bağlı olduğu vergi idaresinde gerçekleştirilmektedir (Yıldız, 2013, s. 138). Bu bağlamda, çalışma kapsamındaki raporlar ve raporların bazılarına ekli tutanakların irdelenmesi sonucunda, incelemelerin yapıldığı yerler hakkında toplanan bilgiler Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4

İncelemenin Yapıldığı Yer İtibariyle Raporların Dağılımı

Konum	Adet
İlgili Vergi İdaresi	13
Mükellefin İş Yeri	2
Tespit Edilememiştir	4

Tablo 4'e göre, incelemelerin 13 adeti mükellefin bağlı olduğu vergi idaresinde, 2 adeti de mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmiştir. Diğer 4 vergi inceleme raporunda ise, incelemenin yapıldığı yeri gösteren herhangi bir veri bulunamamıştır.

Vergi incelemelerinin taraflarından biri olan mükellef, incelemeye bizzat katılabildiği gibi resmi vekâletnameye sahip vekili yoluyla da temsil edilebilmektedir (GİB, 2007b, s. 12). İnceleme raporları ve bir kısım ekli tutanakların içeriklerinden tespit edilen, incelemelere iştirak eden kişilerin dağılımı Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5

Muhatap Olunan Kişilere Göre İnceleme Raporlarının Dağılımı

Kişi	Adet
Mükellef	8
Mükellef Kurum Yetkilisi	7
Vekil	2
Tespit Edilememiştir	2

Analize tabi tutulan raporlarda, incelemelerde en çok muhatap olunan tarafın 8 adet ile mükellefler belirlenmiştir. Mükellef kurum yetkilileri de 7 adet incelemede inceleme muhatabı durumundadırlar. İncelemelerin 2 adetinde ise, vergi denetim elemanlarına mükelleflerin tayin etmiş oldukları vekillerin refakat ettikleri anlaşılmaktadır. İki adet vergi incelemesinde ise, konuya ilişkin herhangi bir veriye ulaşılamamıştır.

5.3.1.3. İncelemelerin Kapsamı

Vergi incelemeleri, tam inceleme ve sınırlı inceleme şeklinde ikiye ayrılmaktadır (Nas, 2012, s. 1311). Bu çalışmada analiz edilen vergi inceleme raporlarının inceleme türüne göre dağılımı Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6

İnceleme Türü İtibariyle Vergi İnceleme Raporlarının Dağılımı

İnceleme Türü	Adet
Tam İnceleme	10
Sınırlı İnceleme	9

Tablo 6'dan görüleceği üzere, 19 adet vergi inceleme raporundan 10 adetinin tam inceleme, 9 adetinin ise sınırlı inceleme sonucu düzenlendiği tespit edilmiştir.

Vergi inceleme raporlarının kapsadıkları vergi türleri itibariyle dağılımı ise, Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7

İncelemeye Konu Vergi Türü İtibariyle İnceleme Raporlarının Dağılımı

Vergi Türü	**Adet**
Yıllık Gelir Vergisi	6
Katma Değer Vergisi	5
Gelir Geçici Vergisi	3
Kurumlar Geçici Vergisi	2
Damga Vergisi	2
Kurumlar Vergisi	1

Tablo 7'ye göre, en fazla inceleme konusu olan vergi türünün 6 adet ile yıllık gelir vergisi olduğu ortaya çıkmıştır. Yıllık gelir vergisini 5 adet ile katma değer vergisi, 3 adet ile de gelir geçici vergisi takip etmektedir. Ek olarak, sözü edilen raporların 2'şer âdetinin kurumlar geçici vergisi ve damga vergisi, 1 adetinin de kurumlar vergisini konu aldığı tespit edilmiştir.

Vergi türlerinin ait olduğu dönemlere göre dağılımı, yıllık toplanan vergiler için yıllara göre, üçer aylık dönemler sonunda toplanan vergiler için çeyrekler halinde ve aylık olarak toplanan vergiler için de aylık olarak Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8

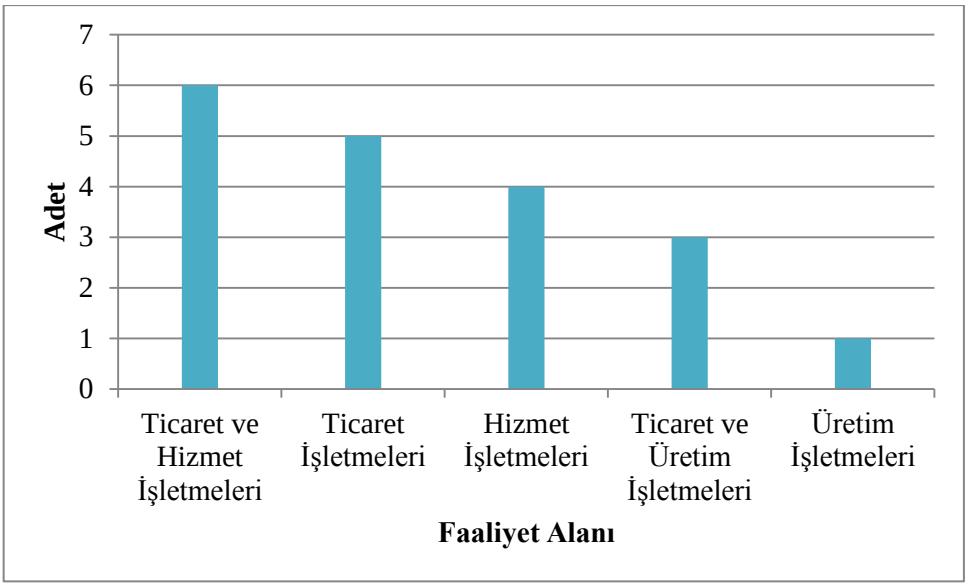
Dönemleri İtibariyle İnceleme Konusu Vergi Türleri

Vergi Türü	Yıl	Ay/Çeyrek	Adet
Yıllık Gelir Vergisi	2004	-	1
	2008	-	1
	2010	-	2
	2011	-	1
	2013	-	1
Katma Değer Vergisi	2004	Tüm Aylar	1
	2005	1. Ay	1
	2006	12. Ay	1
	2010	Toplam 9 Ay	1
	2011	Toplam 11 Ay	1
	2011	4. Ay	2
Gelir Geçici Vergisi	2007	Tüm Çeyrekler	1
	2010	4. Çeyrek	1
	2011	1. ve 4. Çeyrek	1
Kurumlar Geçici Vergisi	2013	2.	1
	2013	3.	1
Damga Vergisi	2013	8. ve 12. Ay	1
	2014	1. Ay	1
Kurumlar Vergisi	2013	-	1

Tablo 8'den görüldüğü üzere, incelenen vergi türleri, dönemleri itibariyle çeşitlilik arz etmektedir. Nitekim 2'şer adet olan 2010 yılı yıllık gelir vergileri ile 2011 yılı Nisan ayı katma değer vergileri haricindeki tüm vergi dönemleri 1'er adet ile temsil edilmektedir.

5.3.1.4. İncelenen İşletmelerin Faaliyet Gösterdiği Sektörler

İşletmeler esas itibariyle üretim veya hizmet faaliyetleri ya da ticari faaliyetler ile iştigal etmektedirler. Adı geçen faaliyetlerin çeşitli birleşimlerinin de işletmeler tarafından faaliyet alanı olarak belirlenebilmesi mümkündür. Bu sınıflandırmadan hareketle Şekil 2'de, incelemeye alınan işletmeler, iştigal ettikleri faaliyetler bağlamında rakamsal olarak ortaya konulmuştur.

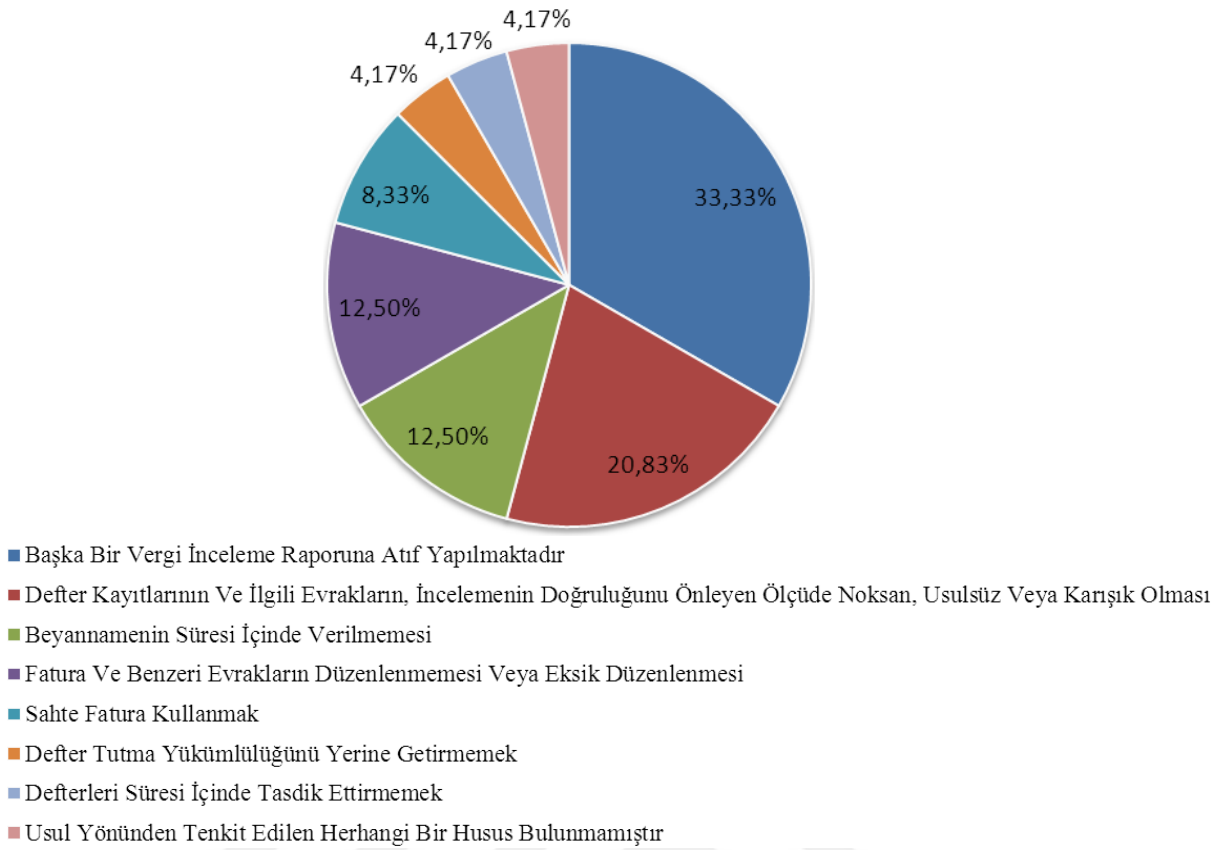


Şekil 2.İncelenen işletmelerin sektörlere göre dağılımı

Şekil 2'ye göre hem ticaret hem de hizmet faaliyeti yürüten işletmeler, 6 adet ile incelemeye tabi tutulmuş işletme türleri arasında ilk sırada yer almaktadır. "Ticaret ve hizmet işletmeleri"ni, bu faaliyetlerden sadece birisi ile iştigal eden işletmelerden "ticaret işletmeleri" 5 adet ve "hizmet işletmeleri" 4 adet ile takip etmektedir. Devamında, "ticaret ve üretim işletmeleri"nin 3 adet ve yalnızca üretim faaliyeti ile iştigal eden "üretim işletmeleri"nin ise 1 adet olduğu görülmektedir.

5.3.2. Vergi İnceleme Raporlarından Uyuşmazlığa Konu Usule İlişkin Bulgular

Usul incelemeleri, vergi inceleme raporlarında yer alan temel bölümlerden bir tanesidir. Usul incelemeleri bölümünde mükellefler, usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri kapsamında denetlenmektedirler (Nas, 2012, s. 1329). Bu doğrultuda Şekil 3, temin edilen 19 adet vergi inceleme raporunun usul incelemeleri bölümü esas alınarak oluşturulmuş olup çalışma konusu mükellefler kapsamında tespit edilen usulsüzlük veya özel usulsüzlük fiillerinin oransal dağılımını ortaya koymaktadır.



Şekil 3. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerinin yüzdelik payları

Şekil 3'te görüleceği üzere, vergi inceleme raporlarının %33,33'ünde, yapılan usul incelemeleri için aynı mükellef hakkında tanzim edilmiş başka bir vergi inceleme raporuna atıfta bulunulmaktadır. Başka bir ifadeyle, mükellef hakkında yapılan usul incelemelerine ilişkin bilgiler, temin edilen inceleme raporlarında değil mükellef hakkında düzenlenmiş diğer vergi inceleme raporlarında yer almaktadır. Öte yandan ilgili raporların %20.83'ünde, "defter kayıtlarının ve ilgili evrakların, incelemenin doğruluğunu önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması" fiili ile usulsüzlük yapıldığı saptanmıştır. Bu fiili, %12,5 ile "beyannamenin süresi içinde verilmemesi" ve bir özel usulsüzlük fiili olan "fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi" takip etmektedir. Yine bir özel usulsüzlük fiili olan "sahte fatura kullanmak" ise inceleme raporlarının %8,33'ünde görülmüştür. Son olarak, "defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek" ve "defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek" fiilleri ile %4,17 oranında karşılaşılmış olup temin edilen vergi inceleme raporlarının %4,17'sinde ise tenkit gerektiren herhangi bir hususa rastlanmadığı anlaşılmıştır.

5.3.3. Vergi İnceleme Raporlarından Uyuşmazlığa Konu Esasa İlişkin Bulgular

Vergi inceleme raporlarında, usul incelemeleri bölümünden sonra esas incelemeleri bölümü yer almaktadır. Esas incelemeleri bölümü, mükelleflerin genel itibariyle defter, kayıt ve belgeleri üzerinde uygulanan çeşitli denetim teknikleri ve yapılan hesap incelemeleri ile tespit edilen re'sen takdir nedeni, beyan edilen matrah, matrah artırıcı ya da azaltıcı unsurlar ile varsa tespit edilen matrah farklarına ilişkin bilgiler içermektedir.

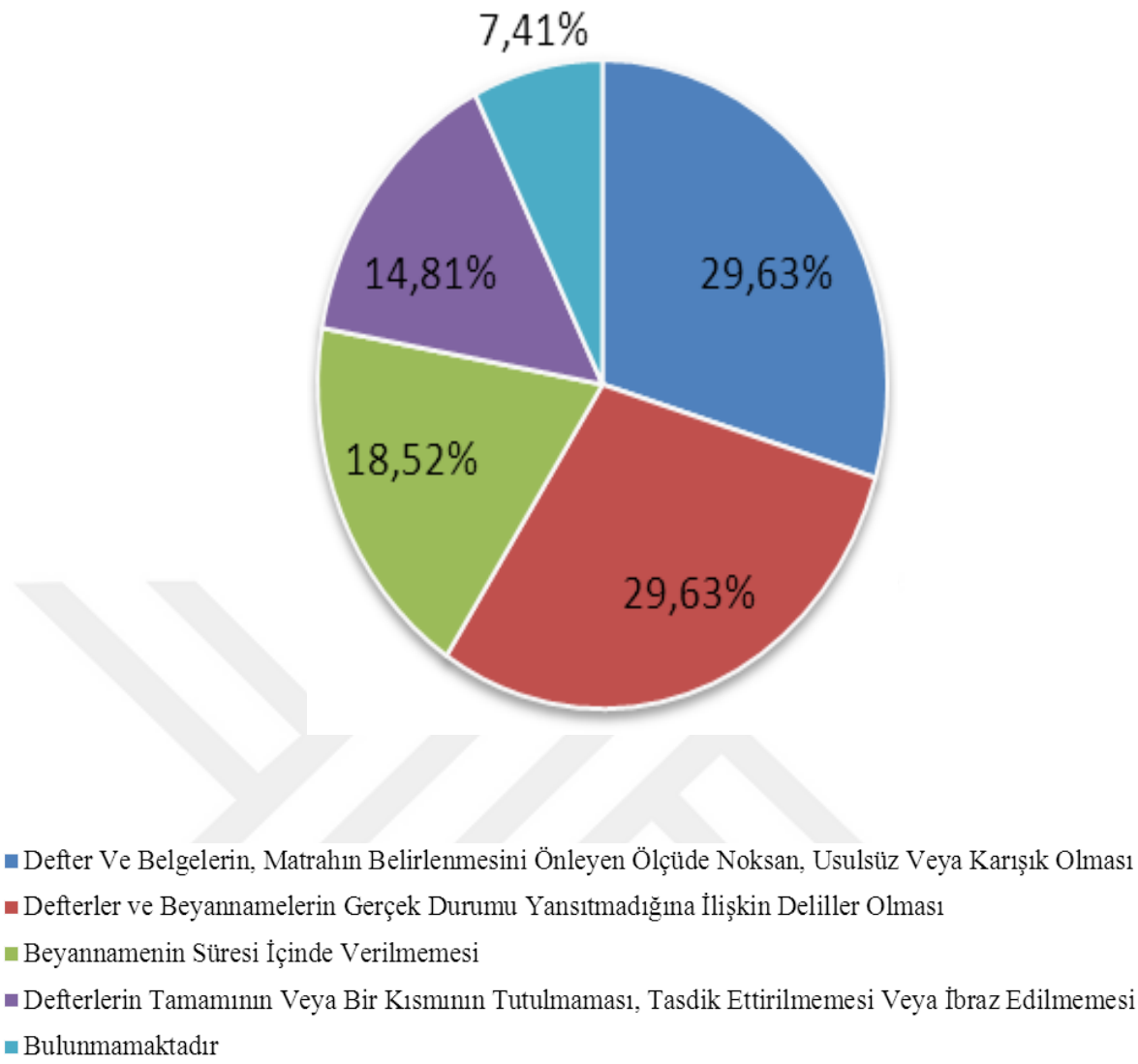
5.3.3.1. Vergi İnceleme Raporlarında Tespit Edilen Re'sen Takdir Nedenleri

Vergi incelemelerinde denetim elemanlarının tarh işlemi yürütmesi, mükellef hakkında re'sen takdir nedenlerinin en az birinin mevcut olmasıyla mümkündür. Nitekim VUK'nun 30'uncu maddesine göre,

- "*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*
- *Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,*
- *Tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,*
- *Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısiyle ihticaca salih bulunmazsa,*
- *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,*
- *Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse*"

denetim elemanları, mükellef hakkında re'sen tarh işlemi yapabilmektedir.

Analize tabi tutulan 19 vergi inceleme raporunun "re'sen takdir nedeni" kısımları incelendiğinde, mükellefler hakkında tarh işlemi yürütülmesine yol açan nedenlerin oransal dağılımı, Şekil 4'te gösterildiği biçimde ortaya çıkmıştır.



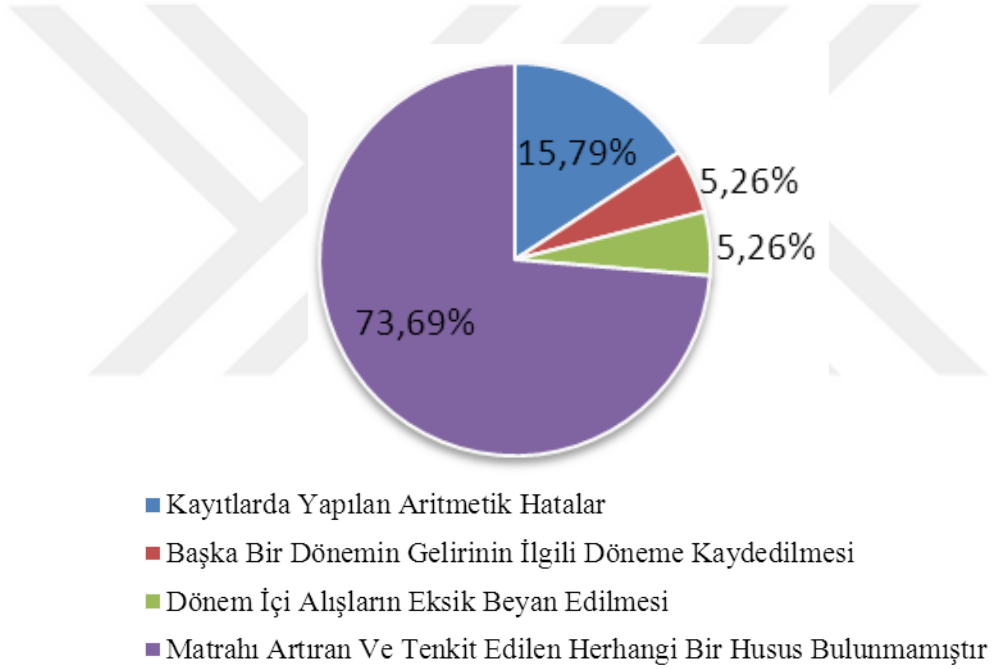
Şekil 4. Re'sen takdir nedenlerinin dağılımı

Şekil 4'te görüleceği üzere, analize tabi tutulan inceleme raporlarının %93'ünde re'sen takdiri gerektiren durumun varlığı tespit edilmiştir. Re'sen takdir nedenleri arasında en çok ortaya çıkmış olanlar %29,63 ile "defter ve belgelerin, matrahın belirlenmesini önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması" ve "defterler ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin deliller olması"dır. "Beyannamenin süresi içinde verilmemesi", inceleme raporlarının %18,52'sinde re'sen takdir nedeni olarak tespit edilmiştir. Analize tabi tutulan raporlarda tespit edilen nedenlerden en az gerçekleşmiş olanı ise %14,81 ile "defterlerin tamamının veya bir kısmının tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya ibraz edilmemesi"dir. Çalışma konusu vergi inceleme raporlarının %7,41'inde, re'sen takdiri gerektirecek herhangi bir nedenin mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

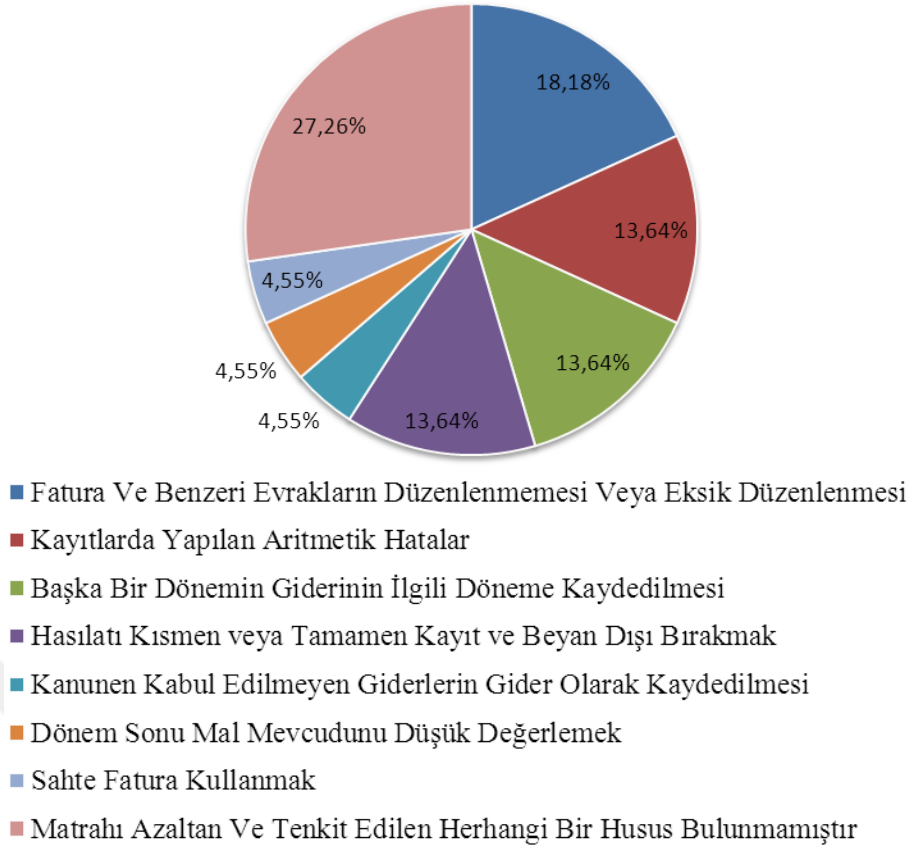
5.3.3.2. Matrahı Artıran Ya Da Azaltan Unsurlara İlişkin Bulgular

Genel itibariyle bir vergi incelemesinde re'sen takdire karar verildiğinde, mükellef hakkında bir matrah farkı tarh edilmektedir. Bu matrah farkının kaynağı, mükellefin beyanname vermemesi veya beyan ettiği matrahında, bilerek veya bilmeyerek yapmış olduğu bazı fiiller sonucunda matrahını fazla ya da düşük göstermesinden kaynaklanmaktadır.

Analize tabi tutulan vergi inceleme raporlarından elde edilen verilerden hareketle düzenlenen Şekil 5 ve Şekil 6'da, mükelleflerin bahsedilen fiilleri, sırasıyla matrahı artıran ve matrahı azaltan fiiller olarak oransal dağılımlar biçiminde sunulmuştur.



Şekil 5. Mükelleflerin matrahı artıran nitelikteki fiilleri



Şekil 6. Mükelleflerin matrahı azaltan nitelikteki fiilleri

Şekil 5'ten anlaşıldığı üzere, vergi incelemeleri sonucu tespit edilen ve matrah artırıcı niteliği olan mükellef fiilleri arasından %15,79'luk payıyla en sık rastlanılanı, "kayıtlarda yapılan aritmetik hatalar"dır. Bununla birlikte, incelemelerin %5,26'sında "başka bir dönemin gelirinin ilgili döneme kaydedilmesi" ve "dönem içi alışların eksik beyan edilmesi" fiilleri sonucu matrahlar olması gerekenden daha yüksek görünmüştür. Vergi incelemelerinin %73,69'unda ise, matrah artırıcı nitelikte herhangi bir fiille karşılaşılmamıştır.

Diğer taraftan Şekil 6'da, vergi incelemeleri neticesinde mükelleflerin matrahı azaltan fiiller arasında en çok %18.18 ile "fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi"ne başvurdukları tespit edilmiştir. Bu fiili, %13,64 ile paylarıyla "kayıtlarda yapılan aritmetik hatalar", "başka bir dönemin giderinin ilgili döneme kaydedilmesi" ve "hasılatı kısmen veya tamamen kayıt ve beyan dışı bırakmak" fiilleri izlemektedir. Analiz edilen inceleme raporlarında "kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider olarak kaydedilmesi", "dönem sonu mal mevcudunu düşük değerlenmesi" ve "sahte fatura kullanılması" fiilleri ile %4,55 oranında karşılaşılmıştır.

Vergi inceleme raporlarının %27.26'lık kısmında ise matrahı azaltan herhangi bir fiile rastlanılmamıştır.

5.3.3.3. Matrah Farklarına İlişkin Bulgular

Çalışmanın bu bölümündeki araştırma bulguları, 18 vergi inceleme raporundan elde edilmiştir. Zira çalışma konusu vergi inceleme raporlarının 1 adetinde, tespit ya da tenkit edilen hiçbir unsura yer verilmediğinden, bu rapora ilişkin "beyan edilen matrah" ve bu matraha isabet eden "vergi tutarı" bulunmamaktadır.

Analiz edilen 18 adet vergi inceleme raporu üzerinden beyan edilen matrahlar ve bu beyanlara isabet eden vergi borcu tutarları ile inceleme neticesinde edilen matrah farkları ve matrah farklarına karşılık gelen vergi farkı tutarları toplamlar halinde Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9

İncelemede Tespit Edilen Toplam Matrah ve Vergi Farkları

Beyan Edilen Matrah	Vergi Borcu	Tespit Edilen Matrah Farkı	Vergi Farkı
2.826.441,08	58.736,66	2.167.007,68	59.636,67

Tablo 9'dan görüleceği üzere mükellefler, toplam 2.826.441,08 TL tutarında vergi beyanında bulunmuş olup bu beyan üzerinden toplam 58.736,66 TL vergi borcu tahakkuk etmiş durumdadır. Diğer taraftan, vergi incelemeleri neticesinde mükellefler hakkında toplam 2.167.007,68 TL tutarında matrah farkı tespit edilmiş olup söz konusu matrah farkına karşılık gelen vergi farkı tutarı ise toplam 59.636,67 TL'dır.

Diğer taraftan Tablo 9'da sunulan toplam tutarların, incelemelerde uygulanan tarh işleminin türlerine göre rakamsal dağılımı Tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10

İncelemede Tespit Edilen Toplam Matrah ve Vergi Farklarının Tarhiyat Türlerine Göre Dağılımı

Tarhiyat Türü	Beyan Edilen Matrah	Vergi Borcu	Tespit Edilen Matrah Farkı	Vergi Farkı
Re'sen	0,00	0,00	1.165.956,20	24.291,18
İkmalen	2.826.441,08	58.736,66	1.001.051,48	35.345,49

Re'sen vergi tarhının niteliği gereği, bu tarhiyatlarda beyan edilen matrah ve bu matraha isabet eden vergi borcu bulunmamaktadır. Dolayısıyla Tablo 9'da ifade edilmiş olan 2.826.441,08 TL toplam beyan edilen matrah ile bu matraha isabet eden 58.736,66 TL vergi borcu tutarları, yapılan ikmalen tarh işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Tespit edilen toplam matrah farklarının tarhiyat türlerine göre dağılımına bakıldığında 1.165.956,20 TL tutarındaki kısmının re'sen tarhiyatlardan, 1.001.051,48 TL tutarındaki kısmının ise ikmalen tarhiyatlardan olduğu görülmektedir. Yapılan re'sen ve ikmalen tarhiyatlar neticesinde ortaya çıkmış bu matrah farklarına sırasıyla 24.291,18 TL ve 35.345,49 TL tutarlarında vergi farkına yol açtığı tespit edilmiştir.

Mükelleflerin beyan etmiş olduğu matrahlar ile inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah farklarına ilişkin tutarların vergi türlerine göre nasıl bir dağılım gösterdiği Tablo 11'de görülmektedir.

Tablo 11

Matrah ve Vergi Farklarına İlişkin Toplam Tutarların Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Vergi Türü	Beyan Edilen Matrah	Vergi Borcu	Tespit Edilen Matrah Farkı	Vergi Farkı
Yıllık Gelir Vergisi	-168.997,45	5.225,79	182.671,84	19.528,55
Katma Değer Vergisi	2.838.957,55	538,50	260.669,85	10.226,28
Gelir Geçici Vergisi	148.647,61	51.405,70	449.621,13	0,00
Kurumlar Geçici Vergisi	0,00	0,00	129.826,91	0,00
Damga Vergisi	0,00	0,00	1.056.000,00	12.237,84
Kurumlar Vergisi	7.833,37	1.566,67	88.217,95	17.644,00

Tablo 11'de sunulan verilere göre, inceleme sonucu tespit edilen matrah farkları yıllık gelir vergisinde 182.671,84 TL ve katma değer vergisinde 260.669,85 TL'dır. Gelir geçici vergisinde bu fark, 449.621,13 TL iken kurumlar geçici vergisinde 129.826,91 TL olarak görülmektedir. Damga vergisinde ise bu tutar, 1.056.000,00 TL'dır. Kurumlar vergisinde tespit edilen toplam matrah farkı, 88.217,95 TL olarak hesaplanmıştır.

Vergi türleri itibariyle, incelemeler neticesinde tespit edilen matrah farklarının toplam matrahlar içindeki payı, Tablo 12'de yüzdeler halinde sunulmaktadır.

Tablo 12

Vergi Türleri İtibariyle, Tespit Edilen Matrah Farklarının Toplam Matrahlar İçindeki Nispi Önemi

Vergi Türü	Beyan Edilen Matrah	Tespit Edilen Matrah Farkı	Toplam Matrah	Tespit Edilen/Toplam (%)
Yıllık Gelir Vergisi	-168.997,45	182.671,84	13.674,39	1335,87
Katma Değer Vergisi	2.838.957,55	260.669,85	3.099.627,40	8,41
Gelir Geçici Vergisi	148.647,61	449.621,13	598.268,74	75,15
Kurumlar Geçici Vergisi	0,00	129.826,91	129.826,91	100,00
Damga Vergisi	0,00	1.056.000,00	1.056.000,00	100,00
Kurumlar Vergisi	7.833,37	88.217,95	96.051,32	91,84

Tablo 12'den tespit edilen matrah farkının toplam matrah içerisinde en büyük payı aldığı vergi türü %1335,87 ile yıllık gelir vergisi olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yıllık gelir vergisinde tespit edilen matrah farkı, toplam matrahın yaklaşık 13 katıdır. Bunun nedeni, yıllık gelir vergisinde beyan edilen toplam matrahın zarar şeklinde olmasıdır. Yıllık gelir vergisini, %100 ile toplam matrahın tamamının vergi incelemeleri sonucu tespit edildiği damga vergisi ve kurumlar geçici vergisi takip etmektedir. Kurumlar vergisinde bu oran %91,84 iken gelir geçici vergisinde %75,15'tir. Tespit edilen matrah farkının toplam matrah içerisindeki payı en az olan vergi türü ise %8,41 ile katma değer vergisi olmuştur.

Beyan edilen matrahlar ile tespit edilen matrah farklarının, işletme türlerine göre dağılımı ise Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13

Tespit Edilen Matrah Farklarına İlişkin Toplam Tutarların İşletme Türlerine Göre Dağılımı

İşletme Türü	Beyan Edilen Matrah	Vergi Borcu	Tespit Edilen Matrah Farkı	Vergi Farkı
Ticaret ve Hizmet İşletmeleri	7.833,37	1.566,67	1.344.618,81	40.467,93
Ticaret İşletmeleri	-137.373,98	0,00	354.286,88	0,00
Hizmet İşletmeleri	2.532.739,03	0,00	39.382,25	11.647,53
Ticaret ve Üretim İşletmeleri	423.242,66	57.169,99	428.719,74	7.521,21

Tablo 13'ten görüleceği üzere, inceleme neticesinde tespit edilen en fazla matrah farkı, 1.344.618,81 TL ile "ticaret ve hizmet işletmeleri"ndedir. "Ticaret işletmeleri" ve "hizmet işletmelerinde" ise bu fark, sırasıyla 354.286,88 TL ve 39.382,25 TL'dır. "Ticaret ve üretim işletmeleri"nde ise 428.719,74 TL matrah farkı tespit edilmiştir.

Tespit edilen matrah farklarının toplam içindeki paylarına işletme türleri itibariyle yüzdeler halinde bakıldığında Tablo 14'teki durumla karşılaşılmaktadır.

Tablo 14

Tespit Edilen Matrah Farklarının Toplam İçindeki Nispi Öneminin İşletme Türlerine Göre Dağılımı

İşletme Türü	Beyan Edilen Matrah	Tespit Edilen Matrah Farkı	Toplam Matrah	Matrah Farkı/Toplam Matrah (%)
Ticaret ve Hizmet İşletmeleri	7.833,37	1.344.618,81	1.352.452,18	99,42
Ticaret İşletmeleri	-137.373,98	354.286,88	216.912,90	163,33
Hizmet İşletmeleri	2.532.739,03	39.382,25	2.572.121,28	1,53
Ticaret ve Üretim İşletmeleri	423.242,66	428.719,74	851.962,40	50,32

Tablo 14'ten görüleceği üzere, tespit edilen matrah farklarının toplam matrahlar içindeki payı en yüksek olan işletme türleri "ticaret işletmeleri"dir. Zira "ticaret işletmeleri" için bu oran, %163,33 olmuştur. "Ticaret işletmeleri", %99,42'lik yüzdesiyle "ticaret ve hizmet işletmeleri" tarafından takip edilmektedir. "Ticaret ve üretim işletmeleri"nin tespit edilen matrah farklarının toplam matrahlar içindeki payı ise %50,32 iken "hizmet işletmeleri"nde bu oran %1,53'te kalmıştır.

5.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Sonuç Bölümüne İlişkin Bulgular

Vergi inceleme raporlarının son bölümü olan sonuç bölümünde, mükellef hakkında uygulanması öngörülen yaptırımlara yer verilmektedir. Bu yaptırımlar, vergi kabahatleri ya da vergi suçlarına ilişkin cezaları içermektedir. Ayrıca, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığı da sonuç bölümünde değinilen diğer bir husustur.

5.3.4.1. Kesilmesi Öngörülen Ceza Türleri ve Tutarlarına İlişkin Bulgular

Vergi kabahatlerine dair uygulanacak cezalara ilişkin veriler, inceleme raporlarının sonuç bölümünde en çok karşılaşılan hususlardır. Bir vergi incelemesi neticesinde mükellefin işlemiş olduğu vergi kabahatlerine uygulanacak cezalar ise vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezalarıdır (Çiçek ve Herek, 2012, s. 315).

Vergi incelemeleri neticesinde mükellefler hakkında kesilmesi öngörülen cezaların türleri itibariyle dağılımı, Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15

Vergi İncelemeleri Sonucu Kesilmesi Öngörülen Cezaların Türleri İtibariyle Dağılımı

Ceza Türü	Adet
Vergi Ziyaı	11
Usulsüzlük	9
Özel Usulsüzlük	5
Ceza Öngörülmemiştir	4

Tablo 15'ten görüleceği üzere, yapılan vergi incelemeleri sonucu 11 adet vergi zıyaı cezası kesilmesi öngörülmüştür. Bunun yanında, mükellefler hakkında 9 adet usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğine kanaat getirilmiştir. Temin edilen raporlar kapsamında kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezalarının sayısı ise 5 adettir. Son olarak 4 adet raporda, mükellefler hakkında herhangi bir ceza kesilmesinin öngörülmediği tespit edilmiştir.

Tablo 15'te adetleri verilmiş olan ceza türleri itibariyle kesilmesi öngörülen toplam ceza miktarları Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16

Vergi İncelemeleri Sonucu Kesilmesi Öngörülen Toplam Ceza Tutarları

Vergi Ziyaı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Toplam
106.361,15	1.086,75	39.046,14	146.494,04

Bu çalışmada analiz edilen vergi inceleme raporlarında, mükelleflere toplam 106.361,15 TL vergi ziyaı cezası, 1.086,75 TL usulsüzlük cezası ve 39.046,14 TL özel

usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Sözü edilen cezaların toplam tutarı ise 146.494,04 TL olup cezaların toplam tutarının, inceleme raporlarında tespit edilen toplam vergi farkı olan 59.636,67 TL'nın (bkz. Tablo 9) yaklaşık 3 katına yakın olduğu görülmektedir.

Tablo 17, mükellefler hakkında kesilmesi öngörülen toplam ceza tutarlarını, inceleme raporlarının işletme türleri itibariyle nasıl bir dağılım içerisinde olduklarını gösteren Şekil 2'deki işletme türleri itibariyle kategorize etmektedir.

Tablo 17

Kesilmesi Öngörülen Ceza Tutarlarının Ceza ve İşletme Türleri İtibariyle Dağılımı

İşletme Türü	Vergi Ziyaı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Toplam
Ticaret ve Hizmet İşletmeleri	56.061,42	660,00	0,00	56.721,42
Ticaret İşletmeleri	0,00	216,00	3.413,64	3.629,64
Hizmet İşletmeleri	3.580,52	210,75	8.677,50	12.468,77
Ticaret ve Üretim İşletmeleri	46.719,21	0,00	26.955,00	73.674,21
Üretim İşletmeleri	0,00	0,00	0,00	0,00

Tablo 17'de, toplam itibariyle hakkında en çok ceza kesilmesi öngörülen işletme türleri, 73.674,21 TL ile "ticaret ve üretim işletmeleri"dir. Ceza türleri itibariyle ise, işletmelere en fazla "vergi ziyaı" cezasının kesilmesi öngörülmüştür. Tablo 17'de sunulan verilerden tespit edilen bir diğer önemli bulgu da, usulsüzlük cezalarının toplam cezalar içerisindeki nispi öneminin oldukça düşük olmasıdır. Öte yandan özel usulsüzlük cezalarına bakıldığında, kesilmesi öngörülen en büyük tutar 26.955,00 TL ile "ticaret ve üretim" işletmelerinedir. Ayrıca Tablo 17'ye göre, "ticaret işletmeleri" ile "hizmet işletmeleri"ne kesilmesi öngörülen cezalar, özel usulsüzlük cezaları ağırlıklı iken, "ticaret ve hizmet işletmeleri" ile "ticaret ve üretim işletmeleri" için tespit edilen cezaların önemli bir kısmı vergi ziyaı cezasından ibarettir. "Üretim işletmeleri" hakkında ise, herhangi bir cezai yaptırım tespit edilmemiştir.

Vergi incelemeleri neticesinde tespit edilmiş olan usulsüzlük veya özel usulsüzlük fiilleri ile bu fiillere karşılık gelen toplam ceza tutarları ise, Tablo 18'de gösterildiği biçimdedir. Ancak bu noktada bir istisnai durumdan bahsetmekte yarar vardır. Şöyle ki; Tablo 18, temin edilen tüm vergi inceleme raporları üzerinden değil 18 adet vergi inceleme raporu üzerinden hazırlanmıştır. Zira 1 adet vergi inceleme raporunda, herhangi bir usulsüzlük ya da özel usulsüzlük fiiline rastlanılmamıştır.

Tablo 18

Tespit Edilen Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Fiilleri İtibariyle Kesilmesi Öngörülen Toplam Ceza Tutarları

Fiil Türü	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük
Defterleri Süresi İçinde Tasdik Ettirmemek	25,00	
Defter Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirmemek	100,00	
Defter Kayıtlarının Ve İlgili Evrakların, İncelemenin Doğruluğunu Önleyen Ölçüde Noksan, Usulsüz Veya Karışık Olması	436,00	
Beyannamenin Süresi İçinde Verilmemesi	525,75	
Sahte Fatura Kullanmak		10.697,67
Fatura Ve Benzeri Evrakların Düzenlenmemesi Veya Eksik Düzenlenmesi		28.348,47

Toplam usulsüzlük cezalarının tespit edilen usulsüzlük fiilleri itibariyle dağılımı (bkz. Tablo 18) incelendiğinde, 525,75 TL ile "beyannamenin süresi içinde verilmemesi" fiilinin, ceza kesilmesi öngörülen fiiller arasında ilk sırada olduğu göze çarpmaktadır. "Defter kayıtlarının ve ilgili evrakların, incelemenin doğruluğunu önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması" fiili nedeniyle kesilmesi öngörülen ceza miktarı ise 436 TL ile ikinci sırada yer almaktadır. Bu usulsüzlük fiili, 100 TL ile "defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek" ve 25 TL ile "defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek" fiilleri tarafından takip edilmektedir.

Benzer şekilde; Tablo 18 özel usulsüzlük fiilleri kapsamında incelendiğinde ise, özel usulsüzlük cezasının en çok 28.348,47 TL ile "fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi" fiilinden ötürü öngörüldüğü ortaya çıkmıştır. Bu fiilin ardından en çok ceza kesilmesi öngörülen fiil ise 10.697,67 TL tutarı ile "sahte fatura kullanmak" olmuştur.

Bilindiği üzere; VUK'nun 374'üncü maddesinde, usulsüzlüklerde zamanaşımının "*usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlıyarak iki yıl"* olduğu belirtilmektedir. Kesilmesi öngörülen usulsüzlük cezalarının ne ölçüde zamanaşımına uğramış olduğunu gösteren Tablo 19'da, usulsüzlük cezalarının %13,53'lük kısmına isabet eden 170 TL'nın zamanaşımına uğradığı tespit edilmiştir.

Tablo 19

Zamanaşımına Uğramış Usulsüzlük Cezaları

Zamanaşımı Dâhil Toplam	Zamanaşımına Uğrayan	%
1256,75	170,00	13,53

Muhtemelen vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresinin tahakkuk zamanaşımında olduğu gibi 5 yıl olması (Bilici, 2014, s. 115-136) nedeniyle, analiz edilen inceleme raporlarında, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı ile ilgili zamanaşımına uğrayan ceza tutarlarına rastlanmamıştır.

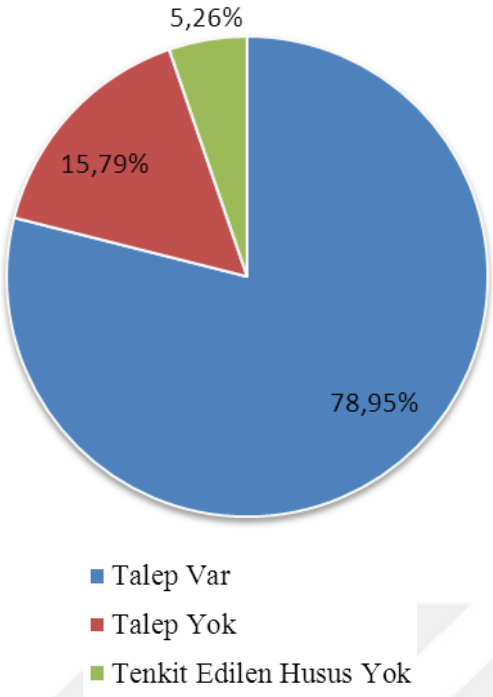
5.3.4.2. Vergi Suçları

Mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı fiilleri genel itibariyle para cezaları ile cezalandırılmaktadır. Ancak kamu düzenini bozan bazı fiiller vardır ki, bunların cezalandırılmasında bazen tek başına bazense para cezasına ilaveten 6 ay ile 7 yıl arasında değişen hapis cezaları uygulanmaktadır. Vergi suçları olarak tanımlanan bu fiillerden en çok karşılaşılanı kaçakçılık olup, diğer suçlar mükellefin özel işlerini yapmak ile vergi mahremiyetini ihlal olarak sayılmaktadır (Bilici, 2014, s. 106-112).

Temin edilen 19 adet vergi inceleme raporu üzerinde gerçekleştirilen içerik analizi neticesinde ise, raporların hiçbirinde herhangi bir vergi suçunun tespit edilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

5.3.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine İlişkin Bulgular

Vergi incelemeleri sonunda, inceleme muhataplarının tarhiyat öncesi uzlaşma talep etme hakları bulunmaktadır (GİB, 2011, s.10). Bu doğrultuda; temin edilen 19 adet vergi inceleme raporu kapsamında, inceleme muhataplarının tarhiyat öncesi uzlaşma talep durumları Şekil 7'de gösterilmiştir.



Şekil 7. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebine göre inceleme muhatapları

Şekil 7'ye bakıldığında, inceleme muhataplarının %78,95'i yapılan vergi incelemesi sonunda tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu görülmüştür. Diğer taraftan, inceleme muhataplarının %15,79'luk kısmının ise böyle bir talebinin olmadığı tespit edilmiştir. Son olarak; yapılan vergi incelemelerinin %5,26'lık kısmında, tespit ya da tenkit edilen herhangi bir hususun bulunmadığı dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurmayı gerektiren herhangi bir durumun ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır.

Özetle, 2005-2015 dönemleri arası yürütülen vergi incelemeleri sonucu hazırlanan toplam 19 vergi inceleme raporunun esas alındığı bu çalışmada, yapılan içerik analizi neticesinde, vergi inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah ve vergi farklarının, mükelleflerin beyanının yaklaşık 1 katı kadar olduğu ve vergi mevzuatına aykırı fiiller nedeniyle uygulanan cezalarınsa, beyana istinaden tahakkuk eden vergilerin yaklaşık 3 katı kadar olduğu anlaşılmıştır. Mükelleflerin beyanları ile inceleme elemanlarınca ulaşılan tespitler arasındaki bu farklılıklar, hiç şüphesiz verginin tarafları arasında ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının nedenlerinin başında gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının, çalışmanın 3. ve 4. bölümlerinde ayrıntılı olarak incelenen idari veya yargısal çözüm yolları ile sonuçlandırılması ise, "işletmelerin sürekliliği" ilkesi gereği, söz konusu tespit ve

çözümlerin işletmelerin muhasebe kayıtlarında da bazı düzeltme ve değişiklikler yapılmasını gerektireceği aşikardır.

BÖLÜM VI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA YOL AÇAN HALLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

6.1. Giriş

Bu çalışmada analiz edilen vergi inceleme raporları üzerinden yapılan içerik analizinin -detayı 5. bölümde sunulmuş olan- sonuçları, incelemeler sonucunda vergi uyuşmazlığına yol açması muhtemel vergi farkları ve cezaların mevcut olduğunu göstermektedir. Muhasebe verilerinden hareketle hazırlanan finansal tabloların gerçeği yansıtması için vergi incelemelerinde tespit edilen matrah ve vergi farkları ile cezalar, mükelleflerce muhasebeleştirilmeli ya da hâlihazırda yapılmış olan muhasebe kayıtları düzeltilmelidir. Ayrıca, vergilendirme açısından geçmiş dönem incelemelerindeki tespitlere binaen tahakkuk eden ve/veya ödenen ek vergilerle cezalara ilişkin gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmaması durumunda, mükellefler adına gerçekleştirilmesi olası diğer vergi incelemelerinde de önceki incelemelerde tespit ve tenkit edilen hususların devamı niteliğinde sonuçlarla karşılaşılabileceği açıktır.

Çalışmanın bu bölümünde, gerek içerik analizi sonucunda elde edilen bulgular gerekse VUK'nun "*yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir.*" hükmünü içeren 217'nci maddesinden hareketle, bu çalışmada analize tabi tutulan vergi inceleme raporlarından bir örnek olay çalışması yapılarak, vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkan hususların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Örnek olay çalışması, temin edilen 19 vergi inceleme raporu arasından rastgele örnekleme suretiyle seçilen bir rapor üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, vergi inceleme raporlarının muhasebeleştirme işlemlerine konu olabilecek bölümlerinin genel itibariyle, hesap incelemeleri bölümü ile kesilmesi öngörülen cezaların belirtilmiş olduğu sonuç bölümü (Nas, 2012, s. 1329) olmasından hareketle, öncelikle örnek olarak seçilmiş vergi inceleme raporunu tanımlayan genel bilgiler verilmiş, takip eden kısımda

ise sırasıyla esas incelemeleri ve sonuç bölümündeki tespitlere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri değerlendirilmiştir.

6.2. Çalışma Konusu Vergi İnceleme Raporu

Çalışmanın bu bölümünde muhasebeleştirme süreci açısından değerlendirmek amacıyla seçilen örnek olay çalışmasına konu olan vergi inceleme raporunda mükellef, çalışma boyunca mükellef X şeklinde adlandırılmıştır. Mükellef X, akaryakıt ticareti yapmaktadır. Mükellef nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemesi de oto gaz faaliyetlerine ilişkin bir sınırlı incelemedir ve bu incelemede fiili stok ölçümü yapılmıştır. İnceleme süreci, mükellefin iş yerinde yürütülmüş olup incelemeye bizzat mükellef X de katılmıştır. Muhasebeleştirme işlemleri açısından bu çalışmaya konu olan vergi inceleme raporu, gelir vergisi yönünden düzenlenmiştir.

6.3. Vergi İnceleme Raporundaki Esasa İlişkin Tespitlerin Muhasebeleştirilmesi

Yapılan hesap incelemeleri neticesinde, mükellef X'in gelirlerinin bir kısmını muhasebe kayıtlarına geçirmediği ve gelir vergisi beyannamesine dahil etmediği tespit edilmiştir.

Buna karşın; VUK'nun 30'uncu maddesine göre re'sen tarh, *"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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."* Bu madde hükmünde anılan haller ise yine aynı maddede sayılmış olup ilgili denetim elemanı, bu hallerden "defter ve belgelerin delil niteliği taşıyamayacak ölçüde hatalı olması" ile "beyanın gerçeği yansıtmaması"nı gerekçe göstererek, mükellefin matrahının re'sen takdir edilmesi gerektiği kanaatine varmıştır.

Anılan gerekçelerle gerçekleştirilen re'sen tarhiyatla, ilgili denetim elemanı, mükellef X'in satış miktarının gerçek değerini tespit etmeyi amaçlamıştır. Dönem içi satışların tespitinde ise şu formül kullanılmıştır:

Dönem İçi Satışlar = Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar – Dönem Sonu Stok

Dönem içi satışların tespiti için, ilk olarak dönem başı stok miktarı ve dönem sonu stok miktarı tespit edilmiştir. Mükellef X'in yasal defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu, inceleme dönemine ait dönem başı stok miktarının 92.322 litre ve dönem sonu stok miktarının 326.857 litre olduğu görülmüştür. Ancak yapılan fiili stok ölçümünün sonucunda, dönem sonu stok miktarının 322.698 litre olması gerektiği ortaya çıkarılmıştır. Diğer bir ifadeyle mükellef X, dönem sonu stokunu olması gerekenden 4.159 litre (326.857 – 322.698) fazla beyan etmiştir.

Yine inceleme dönemine ait yasal defter ve belgelerin tetkiki yoluyla, ilgili formülün diğer bir unsuru olan dönem içi alış miktarının ne kadar olduğu belirlenmiştir. Buna göre mükellef X, dönem içinde toplam 286.750 litre oto gaz alımında bulunmuştur. Benzer şekilde, denetim elemanınca tespit edilecek satış miktarıyla karşılaştırmak amacıyla, mükellefin beyan ettiği dönem içi satış miktarı da incelenmiş olup, beyan edilen satış miktarının 52.860 litre olduğu görülmüştür.

Özetle, yapılan incelemeler sonucunda dönem başı stok miktarının 92.322 litre, dönem sonu stok miktarının 322.698 litre ve dönem içi alış miktarının 286.750 litre olduğu saptanmıştır. Bu değerler, ilgili formül içinde kullanıldığında;

Dönem İçi Satışlar = 92.322 + 286.750 – 322.698

Dönem İçi Satışlar = 379.072 – 322.698

Dönem İçi Satışlar = 56.374 Litre

sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifadeyle, mükellef X'in yasal defter ve belgelerine göre yapmış olduğu satış miktarı 52.860 litre iken yapılan incelemeler sonucu tespit edilen fiili satış miktarı 56.374 litredir. Bu da mükellef X'in beyanı ile tespit edilen oto gaz satışları arasında 3.514 (56.374 – 52.860) litre fark olduğunu göstermektedir.

Matrah farkının tespitinde, "*stoklarda meydana gelen miktar ve değer azalmaları*" (Sazak, 2007, s. 159) olarak ifade edilen fire konusu da dikkate alınmalıdır. Zira her ne kadar vergi kanunlarında doğrudan bir tanımı yapılmamış olsa da, VUK'nun çeşitli maddelerinin fire olgusuna işaret ettiği görülmektedir (Sazak, 2007, s. 160-161). Vergi uygulamaları bakımından iki çeşit firenin varlığından söz edilmektedir: normal (olağan) fire ve anormal (olağanüstü) fire (Öztürk, 2006, s.15). En kısa tabiriyle normal fire, tahmin edilebilen fire olarak kabul edilmekte iken anormal fire, olağanüstü koşullar

sonucu ortaya çıkan ve tahmini mümkün olmayan fire olarak tanımlanmaktadır. Uygulanacak fire oranlarının belirlenmesinde, vergi mevzuatında doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak VUK'nun üçüncü maddesinden hareketle, fire oranları hususunda işletmede fiilen ortaya çıkan oranların esas olduğu, bununla birlikte ortaya çıkan fire oranlarının ilgili ticaret ve sanayi odalarının belirlediği fire oranları ile karşılaştırılmasında yarar olduğu düşünülmektedir (Sazak, 2007, s. 162).

Oto gaz istasyonlarında uygulanan normal fire oranlarının tespiti için, vergi incelemesini yürüten denetim elemanı, ilgili ticaret ve sanayi odasından bilgi istemiştir. Ancak vergi inceleme raporunda, ilgili odanın bu konu hakkında bilgi veremediği belirtilmektedir. Bunun üzerine denetim elemanı, inceleme dönemine ilişkin fire oranlarının ne kadar olduğunu mükellef X'e sormuş ve mükellef X, bu oranı %1 olarak beyan etmiştir. Satışlarda ortaya çıkan 3.514 litre farkın %1'i (raporda kabul edilen haliyle 36 litre) fire kabul edilmiş ve söz konusu fire miktarının, stokların birim maliyet bedeli olan 0,94 TL ile çarpılarak muhasebeleştirilmede dikkate alınacak tutar hesaplanmıştır. Ticaret işletmelerinde normal firelerin muhasebeleştirilmesinde, stoklarda ortaya çıkan miktar azalmaları olağan gider kabul edilmekte, dolayısıyla (tek düzen hesap planındaki hesap ve kodlar dikkate alındığında) 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR hesabı miktar azalmasının karşılığı tutar ölçüsünde borçlandırılmakta, aynı tutarda 153 TİCARİ MALLAR hesabı alacaklandırılmaktadır (Sazak, 2007, s. 163). Özetle, mükellef X söz konusu fireyi şu şekilde muhasebeleştirebilir:

659.DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	33,91	
153.TİCARİ MALLAR		33,91
Fire Kaydı		

Ortaya çıkan 3.514 litre fark oto gazın %99'una karşılık gelen 3.478 litre, kayıt ve beyan dışı bırakılan satış miktarı olarak kabul edilmiştir. Sözü edilen miktarın, KDV hariç birim satış fiyatı olan 1,01 TL ile çarpılması sonucu 3.525,16 TL beyan dışı bırakılan ek hasılat ortaya çıkmaktadır. Muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların, incelemede yapılan tespit sonrası gerçeği yansıtması için, bu tutarın muhasebe kayıtları ile satış hasılatına yansıtılması gereklidir. Oto gaz için uygulanan KDV oranının %18

olduğu dikkate alındığında, mükellef X aşağıdaki muhasebe kaydını yaptığı takdirde, gerek muhasebe kayıtlarında gerekse finansal tablolarında satışlarının gerçeği yansıtmasını sağlamış olacaktır:

000.AAA	4.159,69	
600.YURT İÇİ SATIŞLAR		3.525,16
391.HESAPLANAN KDV		634,53
İnceleme Raporunda Tespit Edilen Kayıt Dışı Bırakılan Satışların Düzeltilmesi		

Borçlu hesabın 000.AAA şeklinde ifade edilmesinin nedeni, tahsilat türüne göre kullanılacak hesabın ya da hesapların değişecek olmasıdır. Zira mükellef X'in ne tür ödemeleri kabul ettiği inceleme raporundan anlaşılamamaktadır. Bu nedenle, satışların tamamının peşin yapıldığı kabul edildiğinde bu hesabın yerini 100. KASA hesabı almaktadır. Benzer şekilde, ödemenin bir kısmının senetler bir kısmının da çeklerle yapıldığı varsayımında, söz konusu hesabın yerine ödeme türlerine karşılık gelen tutarlar ölçüsünde 4.159,69 TL dağıtılarak 121. ALACAK SENETLERİ ve 101. ALINAN ÇEKLER hesapları borçlandırılmaktadır. Ancak satış bedelinin fiilen işletme kayıtlarında yer almadığı durumda, satış bedelinin işletme sahip veya sahipleri tarafından bireysel olarak tahsil edildiği kabul edilerek 000.AAA hesap yerine 131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borçlandırılması daha doğru olacaktır.

Ayrıca, yapılan söz konusu satış kaydını müteakip satılan ticari malların maliyetinin stoklardan çıkarılması gerekmektedir. Satılan ticari malların maliyetini tespit edebilmek için, satılan mal miktarı ve birim stok maliyeti bilinmelidir. Daha önce de belirtildiği gibi, litre bazında birim stok maliyeti 0,94 TL'dır. Diğer taraftan inceleme raporunda yapılan uygulamaya bakıldığında, her ne kadar ortaya çıkan 3.514 litre fark oto gazın %1'e tekabül eden kısmı (raporda kabul edilen haliyle 36 litre) daha öncesinde fire olarak kabul edilmişse de, bu maliyet hesabında satılan mal miktarı yeniden 3.514 litre olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla satılan ticari malların maliyeti, 3.309,91 TL (3.514 x 0,94) olarak tespit edilmiştir. Buna göre, yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır:

621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	3.309,91	
153.TİCARİ MALLAR		3.309,91
İnceleme Raporundaki Tespitlere Göre Maliyetle İlgili Düzeltme Kaydı		

Şayet önerilen düzeltme kaydı yalnızca rapordaki uygulamalar dikkate alınarak yapılırsa, fire olarak kabul edilen 36 litre oto gazın stoklardan çıkarılmasında mükerrer kayıt söz konusu olmaktadır. Bu durum muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda gerçeğin yansıtılması gerekliliğini ortaya koyan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sosyal sorumluluk ilkesine (Tanış, 2014, s.6) ters düşmektedir. Nihayetinde incelemeyi yürüten denetim elemanının, bu fiili her ne kadar mükellef lehine hareket etme güdüsüyle yapmış olsa da, satılan ticari malların maliyetini 3.514 litre üzerinden hesaplaması ancak bu miktar üzerinden firenin olmadığını varsayması veya hâlihazırda fire olarak varsaydığı 36 litreyi hesaplamalarına dâhil etmeyip gerçekleşen satış miktarı olarak kabul ettiği 3.478 litreyi maliyet hesabına temel alması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özetle, inceleme sürecinde yapılan tüm uygulamalar, mükellef X'in kayıt ve beyan dışı bırakmış olduğu satış hasılatının 3.525,16 TL, bu hasılata tekabül eden ticari mallar maliyetinin ise 3.309,91 TL olduğunu, bu iki değer arasındaki 215,25 TL (3.525,16 – 3.309,91) farkın, ticari kar/zararı olumlu yönde etkileyen bir tutar olduğunu göstermektedir. Ticari karın, muhasebe kayıtlarından elde edilen kar olduğu düşünüldüğünde (Balcı, 2012, s. 160), tespit edilen bu farkın yapılacak kayıtlar yoluyla muhasebeleştirilmesi, ticari kar ya da zararın gerçeği yansıtması açısından önem arz etmektedir. Sözü edilen muhasebeleştirme işlemi, (tek düzen hesap planındaki hesap ve kodlar dikkate alındığında) 621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesabı ile 600.YURT İÇİ SATIŞLAR hesabının, 690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabına aktarılmasıyla başlamaktadır. Buradan hareketle mükellef X'in yapabileceği düzeltme kayıtları şu şekildedir:

690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.309,91	
621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		3.309,91
Maliyet Hesabının Kar veya Zarar Hesabına Aktarılması		

600.YURT İÇİ SATIŞLAR	3.525,16	
690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		3.525,16
Satışlar Hesabının Kar veya Zarar Hesabına Aktarılması		

İnceleme neticesinde tespit edilmiş olan 215,25 TL olumlu farkı, bu aşamada 690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabında görmek mümkündür. Artık muhasebe kayıtlarında da görülmeye başlanan bu fark, 692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI hesabında takip edilmelidir:

690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI	215,25	
692.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		215,25
İşletmenin Zarar Ettiği ve Ödenecek Verginin Olmadığı Durumda Kar veya Zarar Hesabının Net Kar veya Zarar Hesabına Aktarılması		

Devamında; 692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI hesabında izlenen 215,25 TL fark, işletmenin ticari kar/zarar durumuna göre 590. DÖNEM NET KARI veya 591. DÖNEM NET ZARARI hesabına aktarılmalıdır. Mükellef X'in beyanından hareketle, ilgili dönemde mükellefin zarar etmiş olduğu varsayıldığı takdirde söz konusu olumlu fark, 591. DÖNEM NET ZARARI hesabından düşülerek kaydedilmelidir:

692.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	215,25	
591.DÖNEM NET ZARARI		215,25
Kar veya Zarar Hesabının Net Kar veya Zarar Hesabına Aktarılması		

Ticari kar/zarar durumunda meydana gelen 215,25 TL tutarındaki olumlu fark, aynı tutarda mali kara da yansımak durumundadır. Zira mali kar, ticari kara birtakım indirim ve ilavelerin uygulanması neticesinde tespit edilen kar olup matrahı teşkil etmektedir (Balcı, 2012, s. 163). Nitekim mükellef X'in beyanına bakıldığında, matrahın (diğer bir ifadeyle mali kar ya da zararın) 1.628,40 TL zarar şeklinde olduğu görülmektedir. Re'sen bulunan 215,25 TL olumlu fark, matrah farkı olarak beyan edilen matraha eklendiğinde mükellef X'in gelir vergisi matrahı 1.413,15 TL (1.628,40 – 215,25) zarara dönüşmektedir. Nihayet re'sen takdir edilen gelir vergisi matrahından anlaşıldığı üzere, mükellef X'in gelir vergisi borcu bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, beyan edilen dönem sonu stok miktarı ile tespit edilen dönem sonu stok miktarı arasında ortaya çıkan farkın da muhasebe kayıtları aracılığıyla düzeltilmesi gereklidir. Daha önce de değinildiği üzere, mükellef X'in beyanına göre dönem sonu stok miktarı 326.857 litredir. Yine mükellef X'in yasal defter ve belgelerinden hareketle, dönem sonu birim stok değerinin 1,15 TL, dönem sonu stok tutarınınsa 374.498,20 TL olarak beyan edildiği anlaşılmıştır. Buna karşın kayıt ve beyan dışı bırakılan satışların tespiti için yapılan uygulamalar neticesinde, dönem sonu stok miktarının 322.698 litre olduğu görülmüştür. Ayrıca mükellef X, dönem sonu birim stok değerini de yanlış hesaplamıştır. İlgili denetim elemanınca, dönem sonu birim stok değeri 0,94 TL olarak tespit edilmiştir. Yapılan tespitler neticesinde, dönem sonu stok tutarının 303.955,70 TL (322.698 x 0,94) olması gerektiği belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle mükellef X, dönem sonu stokunu olması gerekenden 70.542,50 TL (374.498,20 – 303.955,70) fazla beyan etmiştir.

Ancak, bu farkın muhasebe kayıtlarına yansıtılması ve bilançoda 153 TİCARİ MALLAR kalanının doğru görünmesi için mükellef X'in yapması gereken düzeltme kaydı, doğrudan 70.542,50 TL üzerinden olmamalıdır. Zira mükellef X, yukarıda değinilen ek tarhiyatla ilgili satışların maliyet kaydı ile fireye ilişkin düzeltme kaydında

sırasıyla 3.309,91 TL ve 33,91 TL'nı stoklardan çıkarmış idi. Dolayısıyla toplam 3.343,82 TL'nın (3.309,91 + 33,91), 70.542,50 TL tespit edilen farktan düşülmesi gerekmektedir. Mükellef X'in bu farkı 67.198,68 TL (70.542,50 – 3.343,82) olarak dikkate alması ve söz konusu tutarı şu şekilde muhasebeleştirmesi uygun olacaktır:

197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	67.198,68	
153.TİCARİ MALLAR		67.198,68
Dönem Sonu Stokunun Düzeltilmesi		

İşletmenin stoklarında ortaya çıkan bu fark, 153. TİCARİ MALLAR hesabı alacaklandırılarak düzeltilir. Dönem sonu birim stok değerinin yanlış hesaplanması, stoktaki farklılığı kısmen açıklıyor olsa da söz konusu farkı ortaya çıkaran neden bilinmemektedir. Bu nedenle stok farkı, neden ortaya çıkarılana kadar 197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabında takip edilmelidir.

6.4. Vergi İnceleme Raporundaki Sonuç Bölümüne İlişkin Tespitlerin Muhasebeleştirilmesi

Vergi inceleme raporunun sonuç bölümünde, hesap incelemeleri bölümünde tespit edilen hususlara ilaveten mükellef X hakkında;

a) Kayıt ve beyan dışı bırakılan gelir nedeniyle, VUK'nun 352. maddesine göre "*defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*"na sebebiyet verildiğinden 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi, bu fiili re'sen takdir nedenleri arasında sayan 30. maddeden hareketle bu cezanın iki kat uygulanması ve toplam 76,00 TL usulsüzlük cezası kesilmesi,
b) Kayıt ve beyan dışı bırakılan gelirler kapsamında belge düzenleme zorunluluğu da ihlal edilmiş olduğundan, VUK'nun 353. maddesinden hareketle 415,97 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi

gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın mükellef X, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur.

İnceleme neticesinde mükellef X hakkında kesilmesi öngörülen ceza miktarı toplam 491,97 TL (76,00 + 415,97)'dır. Her ne kadar mükellef X tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş olsa da, uzlaşma süreci sonuçlanıncaya kadar söz konusu tutar üzerinden ihtiyatlılık kavramı gereğince karşılık ayırmak durumundadır. Dolayısıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre mükellef X'in şu şekilde bir muhasebe kaydı yapması gerekmektedir:

654.KARŞILIK GİDERLERİ	491,97	
379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		491,97
Cezalar İçin Ayrılan Karşılık		

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci üç farklı şekilde sonuçlanabilir. Nitekim vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma sağlanmış olabileceği gibi uzlaşma temin edilememiş ya da sağlanamamış olabilir (GİB, 2007a, s. 14-15). Şayet mükellef X ile vergi idaresi arasında uzlaşma sağlanmış ise, son tutanağın taraflarca imzalanmasından itibaren uzlaşılan ceza tutarı kesinleşmiş olmakta (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 246-247) ve mükellef X adına bir borç haline gelmektedir. Bu durumda mükellefin, ilk olarak daha önce ayırmış olduğu karşılığı kapatması gerekecektir:

379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	491,97	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		491,97
Karşılık Kaydının Kapatılması		

Değerlendirilen inceleme raporu için uzlaşma sonucu hakkında veri olmamakla birlikte, uzlaşma istatistiklerine bakıldığında uzlaşma konusu ceza tutarlarının %90-%95 oranlarında terkin edildikleri görülmektedir. Bu istatistiki veri, her ne kadar tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin bir bulgu olsa da (Küçükkaya, 2008, s. 230), mükellef X'in cezalarının da %90 oranında indirildiği varsayıldığında, kesinleşen ceza tutarı

49,20 TL (491,97 x 0,1) olmaktadır. Uzlaşma sonucu tespit edilen ceza, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren işletme açısından ödenmesi zorunlu "vergi cezası" borcudur (GİB, 2007c, s. 16). Dolayısıyla uzlaşma sonrası tespit edilen ceza tutarı, mükellef X tarafından borç olarak muhasebeleştirilmelidir. Bu durumda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır:

689.DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	49,20	
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		49,20
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Cezasının Borç Olarak Kaydedilmesi		

Ödeme gerçekleştiğinde ise, 360.01. Ödenecek Vergi Cezaları hesabı borçlandırılıp, ödeme türüne göre ilgili aktif hesap alacaklandırılır:

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	49,20	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		49,20
Vergi Cezasının Ödenmesi		

Ancak, yukarıda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak yapılan muhasebeleştirme işlemleri, vergi mevzuatı hükümleri ile çelişmektedir. Şöyle ki vergi cezaları, Gelir Vergisi Kanunu madde 41'e göre "*her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar*" kapsamında olup gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde belirtildiği üzere, matrahın bilanço hesabı esasına göre tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, işletmeden çekilen değer olarak kabul edilip matraha eklenmesi gerekmektedir (Dinç, 2007, s.27). Eğer işletme işlemlerini vergi temelli muhasebeleştiriyor ise, cezanın kesinleştiği tarihte yapılması önerilen muhasebe kaydı, tali hesaplar kullanılmak suretiyle aşağıdaki şekilde olmaktadır:

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	49,20	
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		49,20
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Kaydedilmesi		

Ödemenin gerçekleştiği tarihte ise şu muhasebe kaydı yapılmalıdır:

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	49,20	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		49,20
Vergi Cezasının Ödenmesi		

Buradaki 000.AAA hesabı, yapılan ödemenin türüne göre 100.KASA veya 102. BANKALAR hesabı gibi bir aktif hesap olmalıdır.

Her ne kadar, cezalar genel itibariyle mükellefler tarafından işletme varlıklarından ödeniyor olsa da, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki bu ödemeler, vergi mevzuatı açısından özsermayeyi azaltan kişisel harcamalar olarak kabul edilmekte olup kanunen kabul edilmeyen giderler, 131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında takip edilmelidir (Dinç, 2007, s. 27). Dolayısıyla, kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında muhasebeleştirilen gider kaleminin, gelir tablosuna gider olarak yansıtılmasının mümkün olmaması nedeniyle, ödeme sonrası kanunen kabul edilmeyen gider hesabının 131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabı ile kapatılması gerekir. Dolayısıyla mükellef X'e şu kaydı yapması önerilmektedir:

131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR	49,20	
689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		49,20
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
Ödenen Vergi Ceza Borcunun Ortaklardan Alacak Olarak Kaydedilmesi		

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi temin edilemediğinde ya da uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda ise, vergi idaresi mükellef adına düzenlemiş olduğu vergi/ceza ihbarnamesini mükellefe tebliğ etmektedir (GİB, 2007a, s. 14-15; GİB, 2011, s.14). Bu tebligatı takiben vergi/ceza borcunun tahakkuku gerçekleşmiş olmaktadır. Buradan hareketle; mükellef X'in tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, sözü edilen durumlardan biriyle sonuçlandığı takdirde, vergi incelemesi sonucu kesilmesi öngörülen ve karşılık ayrılmış olan 491,97 TL tutarındaki ceza tahakkuk etmiş hale gelmektedir.

Bu noktada mükellef X'in önünde üç seçenek vardır. Birinci seçenek, mükellef X'in tahakkuk eden cezayı ödemeye karar vermesidir. Bu durumda, tahakkuk eden 491,97 TL ceza borcu kesinleşmektedir. Bu borcun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmesinde ise, öncelikle söz konusu tutar adına ayrılmış olan karşılığın kapatılması ve aynı tutarda borç kaydının yapılması gerekmektedir:

379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	491,97	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		491,97
Karşılık Kaydının Kapatılması		

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	491,97	
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		491,97
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kaydedilmesi		

Vergi ceza borcu ödendiğinde ise, 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabı kapatılmalıdır. Bunun için, aşağıdaki kayıtta yer alan 000.AAA hesabının yerine, ödeme türüne göre 100. KASA ya da 102. BANKALAR hesabı gibi bir aktif hesap alacaklandırılmalıdır:

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	491,97	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		491,97
Vergi Cezasının Ödenmesi		

Mükellef X'in genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu bu kayıtları, vergi temelli yaptığı takdirde bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, vergi mevzuatında vergi ceza borçlarının kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer aldığı daha önce açıklanmıştı. Bu bakımdan mükellef X'in, 689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabında takip ettiği borç tutarını, bu hesap içinde açacağı "kanunen kabul edilmeyen giderler" tali hesabı içerisinde izlemesinde yarar vardır. Ayrıca mükellef X, ödediği tutarı 131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında muhasebeleştirmelidir. Bu doğrultuda yapılması gereken kayıtlar sırasıyla şu şekilde olacaktır:

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	491,97	
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		491,97
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Kaydedilmesi		

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	491,97	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		491,97
Vergi Cezasının Ödenmesi		

131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR	491,97	
689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE		491,97
ZARARLAR		
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
Ödenen Vergi Ceza Borcunun Ortaklardan Alacak Olarak Kaydedilmesi		

İkinci seçenek, başvuru süresi içerisinde indirim talebinde bulunmaktır. Nitekim VUK'nun 376. maddesine göre, cezalarda indirim yoluna başvuran mükelleflerin bu başvurularının kabul edilmesi halinde, "*vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri*" ile "*usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri*" indirilmektedir. Mükellef X'in, cezalarda indirim talebinin kabul edildiği varsayılır ise, hakkında kesinleşecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, 163,99 TL azalarak toplam tahakkuk olan 491,97 TL'ndan 327,98 TL (491,97 – 163,99)'na düşmüş olacaktır. Gelinen nokta itibariyle mükellef X'in, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri

doğrultusunda yapması gereken ilk kayıt, incelemeden hemen sonra ayırmış olduğu karşılık kaydını kapatmak ve 327,98 TL kesinleşen vergi ceza tutarını borç olarak kaydetmektir:

379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	491,97	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		491,97
Karşılık Kaydının Kapatılması		

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	327,98	
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		327,98
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kaydedilmesi		

İndirim yolundan yararlanılarak, 327,98 TL'na düşürülen vergi cezası borcu ödendiğinde yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	327,98	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		327,98
Vergi Cezasının Ödenmesi		

Mükellef X'in yapacağı ödeme türüne göre, 000.AAA hesabı yerine nakit ödemeler için 100.KASA veya banka vasıtasıyla yapılan ödemeler için 102.BANKALAR hesabı gibi aktif bir hesabın alacaklandırılması gerekmektedir.

Yine mükellef X'in, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu bu kayıtlar, vergi temelli yapıldığı takdirde farklı bir biçimde yapılması

gerekecektir. Bunun nedeni, daha önce de açıklandığı üzere, kesinleşen ceza tutarının işletme adına kanunen kabul edilmeyen gider olmasıdır. Bu yüzden, mükellefin sözü edilen borcu için, 689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabında "kanunen kabul edilmeyen gider" tali hesabı açarak borcunu burada takip etmesi önerilmektedir. Ceza ödendiğinde ise bu borç, 131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında aktifleştirilmelidir. Mükellef X'in vergi temelli yapması gereken kayıtlar sırasıyla aşağıda gösterilmiştir:

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	327,98	
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		327,98
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Kaydedilmesi		

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	327,98	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		327,98
Vergi Cezasının Ödenmesi		

131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR	327,98	
689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		327,98
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
Ödenen Vergi Ceza Borcunun Ortaklardan Alacak Olarak Kaydedilmesi		

Üçüncü seçenek ise, mükellef X'in dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde tarhiyatın iptali istemiyle dava açmasıdır. Bu takdirde mükellef X'in karşılaşabileceği iki farklı sonuç vardır. Nitekim bunlar, yapılan tarhiyatın iptalinin mahkemece reddedilmesi veya kabul edilmesi şeklindedir. Her iki durumda da ceza borcu, yargı yolunun takip ettiği süreç tamamlanıncaya kadar kesinleşmeyeceğinden mükellef X, vergi incelemesinden hemen sonra yapmış olduğu karşılık kaydını süreç tamamlanıncaya kadar değiştirmemelidir.

Süreç, davanın reddedilmesiyle neticelendiğinde diğer bir ifadeyle yapılan tarhiyatın kabulü durumunda, mükellef X adına tahakkuk eden 491,97 TL tutarındaki ceza, mükellefin diğer kanun yollarına başvurmadığı varsayımıyla kesinleşmiş olacaktır. Bu andan itibaren mükellef X, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ilk olarak inceleme sonrasında ayırmış olduğu karşılık kaydını kapatmalı, devamında 491,97 TL kesinleşmiş vergi cezası borcunu muhasebeleştirmelidir:

379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	491,97	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		491,97
Karşılık Kaydının Kapatılması		

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	491,97	
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		491,97
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kaydedilmesi		

Vergi cezası borcu ödendiğinde ise yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır:

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	491,97	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		491,97
Vergi Cezasının Ödenmesi		

Bu kaydın alacaklandırılan kısmı, yapılan ödeme türüne göre, 100. KASA veya 102. BANKALAR hesabı gibi bir aktif hesap olmalıdır.

Mükellef X'in ceza borcunun kesinleşmiş olduğu diğer tüm durumlardaki gibi bu durumda da, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapılan muhasebe kayıtları, vergi temelli yapıldığında değişmektedir. Aksi takdirde yapılmış olan kayıtlar, vergi mevzuatına aykırı durumlar ortaya koyacaktır. Zira daha önce de belirtildiği üzere, mükellefin kesinleşmiş olan vergi cezası borcu, vergi mevzuatında kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla mükellef X'in, 689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabında "kanunen kabul edilmeyen giderler" tali hesabını kullanarak bu borcunu muhasebeleştirmesi ve ödeme işlemini takiben aşağıdaki kaydı yapmak suretiyle ödediği tutarı ortaklardan alacak şeklinde muhasebeleştirmesi gereklidir:

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	491,97	
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		491,97
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
Vergi Ceza Borcunun Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Kaydedilmesi		

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	491,97	
360.01. Ödenecek Vergi Cezaları		
000.AAA		491,97
Vergi Cezasının Ödenmesi		

131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR	491,97	
689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		491,97
689.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
Ödenen Vergi Ceza Borcunun Ortaklardan Alacak Olarak Kaydedilmesi		

Diğer taraftan süreç davanın kabul edilmesiyle sonuçlandığı takdirde, mahkemece mükellef lehine karar verilmiş demektir. Daha açık bir ifadeyle bu karar, mükellef X'in tarhiyatın iptali isteminin kabul edildiği ve bu tarhiyata ilişkin tahakkuk eden cezanın da iptal edildiği anlamına gelmektedir. Bu durumda mükellef X'in tahakkuk eden 491,97 TL tutarındaki cezası iptal edilmiş olup bu karar üzerine mükellefin yapması gereken muhasebe kaydı, yalnızca inceleme neticesinde söz konusu ceza tutarına istinaden ayırmış olduğu karşılık kaydını kapatmak olacaktır:

379.DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	491,97	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		491,97
Karşılık Kaydının Kapatılması		

Sonuç olarak; yapılan bu örnek olay çalışması ile bir vergi inceleme raporunda vergi uyuşmazlığına neden olan hallerin birden fazla olabildiği, dolayısıyla bu hallerin muhasebeleştirilmesinde yapılması gereken kayıtların da çeşitlilik arz ettiği

görülmüştür. Bununla birlikte, mükelleflerin inceleme sonrasında başvurdukları gerek idari gerekse yargısal çözüm yollarına ilişkin süreçlerde yapılması gereken muhasebe kayıtlarının, bazı hususlar kapsamında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardan ötürü farklılaştığı tespit edilmiştir.

BÖLÜM VII

SONUÇ

7.1. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuç

Devletler, kamusal faaliyetlerini yürütmede mükelleflerden topladığı vergilerden yararlanmaktadır. Zira vergi gelirleri, devletlerin en büyük gelir kaynaklarından biri durumundadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165). Ancak vergilerin etkin bir şekilde toplanmasında, vergi mevzuatı her zaman yeterli olamayabildiği gibi mükelleflerin vergi bilincine sahip olmaması da problem teşkil edebilmektedir. Doğal olarak bu durum, toplanan vergilerin denetiminin önemini gündeme getirmektedir (Bilici, 2014, s. 81-85).

Türkiye'de vergi gelirleri kamu gelirlerinin %70 - %90'ına tekabül etmektedir (Armağan, 2007, s. 228). Vergilemedeki verimliliği artırmak için Türk vergi idaresi bir yandan düzenlemiş olduğu rehberler vasıtasıyla mükellefi bilinçlendirirken (http://www.gib.gov.tr/) bir yandan da çeşitli denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Denetim faaliyetlerini ise arama, yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesi şeklinde saymak mümkündür (Bilici, 2014, s. 81).

Bunlardan vergi incelemesinde, vergi denetim elemanlarınca mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri incelenmekte hatta lüzumlu hallerde fiili ölçümler yapılmaktadır. Keza vergi incelemesinde amaç, mükellefin iş ve işlemlerinin vergi mevzuatına uygun ve gerçek durumu yansıtır durumda olup olmadığının tespitidir (Nas, 2012, s. 1307-1308). Bu amaçtan hareketle, mükellef hakkında denetim elemanlarınca usul incelemeleri ve hesap incelemeleri adı verilen incelemeler gerçekleştirilmektedir. Esas olarak, usul incelemelerinde mükellefin usule (şekle) ilişkin mevzuata aykırı fiillerinin olup olmadığı, hesap incelemelerinde ise defter, kayıt ve belgeler üzerinden beyan edilen matrahın ve tahakkuk eden verginin doğruluğu denetlenmektedir. Bu incelemeler neticesinde yine vergi denetim elemanlarınca tüm tespit ve tenkit edilen durumları gösteren vergi inceleme raporu tanzim edilerek bir örneği mükellefe tebliğ edilmektedir (Nas, 2012, s. 1328-1329).

Genel itibariyle vergi inceleme raporları, mükellef tarafından gerçekleştirilen usulsüzlük fiillerini ve/veya tespit edilen matrah ve/veya matrah farklarını içermektedir (Nas, 2012, s. 1329). Öte yandan vergi uyuşmazlıklarının, vergisel yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin uygun biçimde yerine getirilmesi bağlamında doğan ve taraflarını vergi idaresi ile mükellefin oluşturduğu anlaşmazlıklar olduğu düşünüldüğünde (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 3), sahip oldukları içerikler bakımından vergi inceleme raporlarının da vergi uyuşmazlıklarına yol açabilecek nedenleri ortaya koyabileceği söylenebilir.

Vergi idaresi, vergi uyuşmazlıklarının bir an önce çözüme kavuşturulması amacı ile hareket etmektedir. Zira vergi ve ceza alacaklarının en kısa zamanda tahsili idare için önem arz etmektedir (Nas, 2008, s. 10). Bu nedenle, gerek vergi idaresi gerekse idari yargı organları aracılığıyla, mükelleflere çeşitli çözüm yolları sunulmaktadır. Esas itibariyle sözü edilen çözüm yolları, idari ve yargısal çözüm yolları olarak sınıflandırılmakta ve idari çözüm yollarını; cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, hata düzeltme ve uzlaşma temsil etmektedir. Ayrıca uzlaşma yolu da kendi içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılmaktadır (Küçükkaya, 2008, s. 1-2). Diğer taraftan yargısal çözüm yolları ise; vergi davaları, olağan üstü kanun yolları ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru gibi olanakları içinde barındırmaktadır (Acinöroğlu, 2009, s. 191; Erdoğdu, 2013, s. 99; Bilici, 2014, s. 167). Bunlara ek olarak, Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonu veya Kamu Denetçiliği Kurumu'na başvuru yolları da idare tarafından mükellefe sunulan çözüm yolları olarak nitelendirilebilir (Bilici, 2014, s. 154-155).

Genellikle, sözü edilen çözüm yolları arasında seçim yapılması ihtiyacı doğduğunda önceliğin idari çözüm yollarına verilmesi önerilmektedir. Zira idari çözüm yolları, hem barışçıl hem de zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan yollar olarak kabul edilmektedir. Kaldı ki, belirli şartlar ve zaman aralıkları dâhilinde idari çözüm yollarını takiben yargısal yollara başvurulması da mümkün kılınmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005, s. 165; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014, s. 4). İdari çözüm yolları arasında en etkin kullanılan yöntem ise uzlaşma müessesesidir. Nitekim vergi uyuşmazlıklarının büyük bir bölümü uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır (Armağan, 2009, s. 200). Üstelik daha önce de belirtildiği gibi, uzlaşma müessesesinin tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı türü mevcuttur. Bunlardan tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma konusu, idarenin yapmış olduğu bir tarhiyat neticesinde

düzenlenmiş vergi/ceza ihbarnamesi iken tarhiyat öncesi uzlaşmada konu, bir vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu ve bu rapora istinaden kesilmesi öngörülen vergi ve/veya cezadır (Yereli, 2008, s. 824-827).

Vergi incelemeleri ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yapılan literatür taraması, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespiti üzerine uygulamalı çalışmaların oldukça az olduğunu göstermiştir. Buna ilaveten, her ne kadar Yereli'nin (2008) çalışması bir örnek teşkil etse de, vergi uyuşmazlığı halinde başvurulması muhtemel çözüm yollarının nasıl muhasebeleştirilebileceği üzerine yapılan çalışmaların da sınırlı düzeyde olduğu göze çarpmaktadır. Literatürdeki bu boşluğun doldurulmasına katkı sağlamayı hedefleyen bu çalışmada, vergi inceleme raporlarından hareketle vergi uyuşmazlıklarına yol açabilen haller tespit edilerek, bu tespitlerin alternatif çözüm yolları açısından nasıl muhasebeleştirileceği ortaya konulmuştur.

Bu çalışmada, 2005-2015 döneminde düzenlenen 19 vergi inceleme raporu üzerinde yürütülen içerik analizi neticesinde şu bulgulara ulaşılmıştır:

- İncelemelerde muhatap olunan kişilerin gösterildiği Tablo 5; kurumlar ve incelemede muhatap olunanların raporlardan tespit edilemediği kişiler hariç tutularak incelendiğinde, 10 adet vergi inceleme raporunun 8 adetinde incelemeye mükellefin iştirak ettiği, 2 adetinde ise incelemeye katılan kişinin mükellef vekili olduğu belirlenmiştir. Bu da göstermektedir ki, vergi incelemelerinin büyük bir kısmında muhatap olunan kişiler doğrudan mükellefler olmuştur.
- Vergi incelemelerinin tamamlandıkları süreleri 3'er aylık birimler halinde ortaya koyan Şekil 1, vergi incelemelerinin %53,85'lik kısmının ilk üç ay içerisinde tamamlandığını göstermektedir.
- Usulsüzlük fiillerine göre dağılımın sunulduğu Şekil 3'e göre; raporların %41,67'sinde usulsüzlük, %20,83'ünde ise özel usulsüzlük fiilleri ile karşılaşılmıştır. Özel usulsüzlük fiillerine uygulanan yaptırımların daha ağır olduğundan hareketle (Bilici, 2014, s. 102), ortaya çıkan oranların beklenen bir durumu ortaya koyduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte, tespit edilebilen fiiller arasında en çok karşılaşılanı "defter kayıtlarının ve ilgili evrakların, incelemenin doğruluğunu önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması"dır. En az karşılan usulsüzlük fiilleri ise "defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek" ve "defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek" şeklinde belirlenmiştir. Bu fiillere az rastlanılmış olması, mükelleflerin

defterlere ilişkin yükümlülükleri ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde karşılaşılan yaptırımlar konusunda bilinçli olduklarına dair bir işaret olarak değerlendirilmektedir.

- Vergi inceleme raporlarının dayandığı re'sen takdir nedenlerini ortaya koyan Şekil 4'e göre, incelemelerin %92,59'unda mükellefler hakkında tespit ve tenkit edilen hususlara rastlanılmıştır. Bu durum, incelemeye alınan mükelleflerin büyük bir kısmının vergi yükümlülüklerini yerine getirmediğine işaret etmektedir. Öte yandan, vergi incelemelerine %29,63'lük payları ile en çok "defter ve belgelerin, matrahın belirlenmesini önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması" ve "defterler ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin deliller olması" neden olmuştur. "Defterlerin tamamının veya bir kısmının tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya ibraz edilmemesi", %14,81'lik payı ile raporlar kapsamında en az ortaya çıkan nedendir. Sonuç olarak; re'sen takdir nedenlerinin usulsüzlük fiilleri ile paralel bir dağılım içinde olduğu görülmektedir.
- Mükelleflerin matrahı artırıcı nitelikte fiillerini gösteren Şekil 5, vergi inceleme raporlarının %73,69'luk kısmında matrah artırıcı herhangi bir fiilin bulunmadığını ortaya çıkarmıştır. Diğer taraftan; matrah artırıcı fiillerin tespit edilmiş olduğu raporlarda en çok tespit edilen fiil, %15,79'luk payıyla "kayıtlarda yapılan aritmetik hatalar" olmuştur.
- Mükelleflerin matrahı azaltan nitelikte fiillerine ilişkin bilgiler veren Şekil 6'da görüleceği üzere; vergi inceleme raporlarının %72,74'ünde matrahı azaltan fiiller tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, incelemeye alınan mükelleflerin önemli bir kısmı matrahını düşük gösterme eğilimindedir. Matrah azaltıcı etkisi olan fiillerden en çok başvurulanı ise %18,18'lik payla ayrıca bir özel usulsüzlük fiili olan "fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi"dir. Öte yandan, vergi inceleme raporlarında en az tespit edilen matrah azaltıcı fiiller; %4,55'lik paylarıyla "kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider olarak kaydedilmesi", "dönem sonu mal mevcudunu düşük değerlemek" ve "sahte fatura kullanmak" fiilleridir.
- İncelemelerde tespit edilen toplam matrah ve vergi farklarının gösterildiği Tablo 9'a göre, vergi incelemeleri neticesinde, beyan edilen matrahların %76,67'si tutarında matrah farkı tespit edilmiştir. Bu durumun vergi borçlarına yansıması ise, mevcut vergi borcunun %101,53'ü tutarında vergi farkı tespit edilmesi şeklindedir. Buradan hareketle vergi incelemeleri sonucunda, fiili durumun yaklaşık bir katı kadar matrah farkı ve ek

vergi borcunun tespit edildiği görülmektedir. Türkiye'de vergi inceleme oranlarının %3 civarlarında seyrettiği düşünüldüğünde (Yereli, 2008, s. 840), bu oranın artırılmasının tahakkuk eden matrah farklarına ve dolayısıyla vergi gelirlerine ne ölçüde katkı sağlayacağı ortadadır.

- Vergi türlerine göre, tespit edilen matrah farklarını toplam matrahlar ile karşılaştıran Tablo 12'den anlaşıldığı üzere, genel itibariyle toplam matrahların büyük bir kısmının vergi incelemeleri sonucu ortaya çıktığı anlaşılmıştır. Ancak katma değer vergisi bu durumun istisnasıdır. Zira katma değer vergisinde toplam matrahın yalnızca %8,41'i vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan matrah farkından ibarettir. Katma değer vergisinin, vergi indirimi sağlayan yapısının, bu durumun ortaya çıkmasında bir etken olduğu düşünülmektedir.
- İşletme türlerine göre, beyan edilen toplam matrahlar ile tespit edilen toplam matrah farklarının ve bu değerlere karşılık gelen vergi tutarlarının gösterildiği Tablo 13 incelendiğinde, tutar bazında en çok 2.532.739,03 TL ile hizmet işletmelerinin, en az ise 137.373,98 TL zarar ile ticaret işletmelerinin matrah beyan ettiği görülmektedir.
- İşletme türlerine göre, tespit edilen matrah farklarının toplam matrahlar içindeki paylarının ifade edildiği Tablo 14; vergi incelemeleri neticesinde tespit edilen matrahların toplam matrahlar içinde en az payı aldığı işletme türlerinin %1,53 ile hizmet işletmeleri olduğunu göstermiştir. Diğer bir deyişle, hizmet işletmeleri çalışma konusu vergi türleri itibariyle toplam matrahlarının çok büyük bir kısmını beyan etmektedirler. Öte yandan, en çok payı alan işletme türleri ise %163,33 ile ticaret işletmeleri olmuştur. Sözü edilen durum ticaret işletmelerinin toplamda zarar beyan ettiklerini ancak vergi incelemeleri neticesinde büyük oranda kar tespit edildiğine işaret etmektedir. Bu doğrultuda vergi incelemelerinin, işletme türleri itibariyle ticaret işletmeleri üzerine yoğunlaştırılmasında yarar görülmektedir.
- Kesilmesi öngörülen ceza türlerini adetleri itibariyle sıralayan Tablo 15'e göre, toplam 19 vergi inceleme raporunun yalnızca 4 adetinde herhangi bir ceza kesilmesi öngörülmemiştir. Bu durum, incelemeye alınan mükelleflerin büyük bir kısmının inceleme sonucunda ceza muhatabı olduğu anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, incelemeler sonucunda kesilmesi öngörülen ceza türleri arasında en çok vergi ziyaı cezası ile karşılaşılmışken, en az ise özel usulsüzlük cezaları gündeme gelmiştir.
- Ceza tutarlarını işletme türleri itibariyle sınıflandıran Tablo 17'den anlaşıldığı üzere, kesilmesi öngörülen vergi ziyaı ve usulsüzlük cezalarında sırasıyla 56.061,42 TL

ve 660,00 TL ile "ticaret ve hizmet işletmeleri" ilk sırada yer almaktadır. Benzer şekilde, en çok özel usulsüzlük cezasının 26.955,00 TL ile "ticaret ve üretim işletmeleri"ne kesilmesi öngörülmüştür. Ayrıca toplam ceza tutarlarında da ilk sırada 73.674,21 TL ile yine "ticaret ve üretim işletmeleri" bulunmaktadır.

- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerini ceza tutarları ile eşleştiren Tablo 18 incelendiğinde, kesilmesi öngörülen ceza tutarları bakımından "defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek" fiilinin 25,00 TL ile dipte yer aldığı görülmektedir. Diğer taraftan, tutar itibariyle ilk sırada yer alan fiil ise 525,75 TL ile "beyannamenin süresi içinde verilmemesi"dir. Bu nedenle vergi idaresinin, beyanname verme süreleri konusunda mükellefleri bilgilendirme çalışmalarını artırması önerilmektedir.

- Zamanaşımına uğrayan usulsüzlük cezalarını gösteren Tablo 19'da, vergi incelemeleri esnasında usulsüzlük cezalarının %13,53'lük kısmının hâlihazırda zamanaşımına uğramış olduğu gözlenmiştir. Zamanaşımına uğrayan usulsüzlük cezalarının vergi idaresi için bir kayıp olduğu düşünüldüğünde, vergi idaresinin yapmış olduğu vergi incelemelerini hızlandırması, diğer bir ifadeyle zamanaşımı süresi dolmadan gerçekleştirmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

- Tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerine ilişkin bilgilerin verildiği Şekil 7'ye göre; vergi incelemelerinin %5,26'sında tespit ve tenkit edilen herhangi bir husus olmamakla birlikte, incelemelerin %78,95'inde tarhiyat öncesi uzlaşma talebi mevcuttur. Buradan hareketle, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesini etkin bir idari çözüm yolu olarak gördükleri sonucuna ulaşılmıştır.

- Yapılan örnek olay çalışması ile, çalışmaya konu vergi inceleme raporundan görüldüğü üzere, mükelleflerin vergi uyuşmazlığına yol açabilen fiillerinin birden fazla olabildiği ve bu yüzden, tespit edilen uyuşmazlık nedenlerinin muhasebeleştirilme işlemlerinin de çeşitlilik gösterdiği ortaya çıkmıştır. Nitekim örnek olaya konu vergi inceleme raporunda mükellefin, yapmış olduğu fiillere karşın fire, satış, stok düzeltme, maliyet ve dönem sonu işlemlerine ilişkin bazı düzeltme kayıtları yapması gerektiği sonucuna varılmıştır.

- Örnek olay çalışmasında, dönem sonu stokunun fazla beyan edilmiş olduğu ortaya çıkarılmış ve mükellef bunun nedenini açıklayamamıştır. Bu durumda mükellefin, fazla beyan edilmiş olan tutarı, neden ortaya çıkarılana kadar stoklarından çıkartıp 197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABINDA takip etmesi gerektiği tespit edilmiştir.

- Örnek olay çalışmasında yapılan maliyet kaydından anlaşılacağı üzere; vergi denetim elemanları, vergi incelemeleri esnasında özellikle fire gibi kesin olarak belirlenemeyen hususlarda mükellef lehine kararlar verebilmektedirler. Ne var ki bu kararlara göre yapılan düzeltme kayıtları, zaman zaman muhasebe ilkeleri ile çelişebilmektedir. Bu nedenle, vergi denetim elemanlarının her ne kadar mükellef lehine de olsa, bazı kararları alırken muhasebe ilkelerini göz önünde bulundurmalarında yarar görülmektedir.
- Örnek olay çalışmasından hareketle, mükelleflerin vergi incelemeleri neticesinde alternatif çözüm yollarına başvurdukları durumlarda, süreç içerisinde yapmaları gereken muhasebe kayıtları bakımından, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile vergi muhasebesi arasında bazı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Nitekim vergi cezalarının vergi mevzuatında kanunen kabul edilmeyen giderler olarak değerlendirilmesi, yapılan örnek olay çalışmasında vergi cezalarının muhasebeleştirilmesi süreçlerinde farklılıklar meydana getirmiştir.
- Yapılan örnek olay çalışmasıyla ulaşılan bir diğer sonuç ise, vergi temelli olarak vergi cezalarının muhasebeleştirilmesinde, ödenen borç tutarlarının 131.ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabında takip edilmesi gerektiği olmuştur.

7.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Vergi incelemeleri ve vergi uyuşmazlıkları üzerine yapılan literatür taraması sonucunda, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına neden olabilen fiillerinin tespiti ve bu fiillerin ortaya çıkarmış olduğu tutarların analizi konusunda yapılan uygulamalı çalışmaların oldukça sınırlı olduğu görülmüştür. Benzer şekilde, vergi incelemesi ile başlayan ve çoğu zaman idari veya yargısal çözüm yollarıyla sona eren bir vergi uyuşmazlığı sürecinin muhasebe kayıtlarına ne şekilde yansıtılması gerektiğine ilişkin önerilerde bulunan yalnızca birkaç çalışma mevcuttur.

Bu çalışma ile, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına yol açan fiilleri kaynağında tespit edilmiş ve bu fiiller sonucu ortaya çıkan tutarlar üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca yapılan örnek olay çalışmasıyla, uyuşmazlıklara yol açan fiillerin düzeltilmesi ve uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yollarındaki süreçlerine ilişkin muhasebe kayıtları ortaya konulmuştur. Bu nedenle çalışmanın, vergi uyuşmazlıklarına yol açan halleri vergi inceleme raporları üzerinde gerçekleştirdiği içerik analizleri ile incelemesinin, literatürdeki uygulama boşluğuna olumlu katkıda

bulunacağına inanılmakta, çalışmanın, vergi incelemesi sürecinde tespit ve tenkit edilen hususlar ve bu hususlar ile idari ve yargısal çözüm yollarına ilişkin süreçlerin muhasebeleştirilmesi bağlamında literatürü zenginleştirmesi beklenmektedir.

7.3. Çalışmanın Kısıtları

Bu çalışmanın uygulama kısmında toplam 19 adet vergi inceleme raporu analize tabi tutulmuştur. Daha fazla vergi inceleme raporu ile çeşitli istatistiksel analizlerin yapılabileceği düşünüldüğünde, kullanılan veri miktarının bir kısıt olarak değerlendirilebilmesi mümkündür.

7.4. Gelecekteki Çalışmalara İlişkin Öneriler

İki ilden sınırlı sayıda örnek üzerinden gerçekleştirilen bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarına yol açan hallerin tespiti ve muhasebeleştirilmesi araştırma konusu yapılmıştır. Gelecekteki benzer çalışmaların, ülke genelinde inceleme oranlarının tespitini de dikkate alarak yürütülmesinin, literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S. (2009). Vergi davasının hukuki niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23(3),* 191-207.

Aka, Y. (2009). Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin yeri ve önemi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Akkaya, M. (1997). Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 46(1-4),* 185-208.

Armağan, R. (2007). Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimin vergi gelirleri üzerine etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(3),* 227-252.

Armağan, R. (2009). Vergi uyuşmazlıklarının yargı sürecinde çözümü: Isparta ili özelinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi, Ocak-Haziran(156),* 199-218.

Arslan, M. (2004). Türk vergi yargısı sisteminde olağanüstü kanun yolları. *Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran(53),* 99-114.

Arslaner, H. (2016). Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde uzlaşma müessesesi ve etkinliği sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 0(17),* 273-300.

Avcı, M. (2011). İdari yargıda istinaf. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (96),* 179-204.

Aydın, D. (2006). Ceza muhakemesi kanunu'nda itiraz. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (65),* 61-72.

Balcı, B. R. (2012). Yeni muhasebe düzeninde mali kâr hesaplamaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27(1),* 159-179.

Bilici, N. (2014). *Vergi hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Biniş, M. (2012). Vergi hatalarının mükellef ve idare açısından sonuçları ve bu sonuçları saptamaya yönelik yapılan bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2),* 485-508.

Bir, E. (2012). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemelerinin rolü Sivas vergi mahkemesi incelemesi. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.

Bora Örnek, A. (2011). Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümünde görev ve yetki. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun. (1982). *T.C. Resmi Gazete*, 17580, 20 Ocak 1982.

Candan, T. (2001). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Civan, M., & Kutlar, İ. (2005). İşletmelerdeki vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları ve bir örnek uygulama. *Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran(71),* 165-173.

Çapkın, A. (2011). Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak uzlaşma müessesesi (Manisa örneği). Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.

Çiçek, H. G., & Herek, H. (2012). Türkiye'de vergi suç ve cezalarının değerlendirilmesi: Antalya ili örneği. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,32(1),* 311-342.

Çokar, Z. (1985). Genel olarak görev ve yetki konusu. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi. 6(1-3),* 43-64.

Çürük, T., & Tüm, K. (2011). Yeminli mali müşavirlerin mesleki sorumluluğuna ilişkin sorunların tespitine yönelik uygulamalı bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(3),* 59-76.

Danıştay Kanunu. (1982). *T.C. Resmi Gazete*, 17580, 20 Ocak 1982.

Demir, O. (2004). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli mahkeme. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(3-4),* 185-234.

Demir, O. (2007). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2),* 219-256.

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak-Haziran(28),* 21-48.

Duran, L. (1988). İdari işlem niteliğinde yargı kararıyla vergi davalarının çözümü II. *Amme İdaresi Dergisi*, *1(21),* 63-77.

Durmuş, N. K. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18(3-4),* 505-528.

Durmuş, N. K. (2016). Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yolları: Fransa örneği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, (1),* 47-76.

Erdoğdu, V. (2013). Vergi uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu. *Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran(117),* 99-108.

Erginay, A. (1988). *Vergi hukuku.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Ergün, Ç. E. (2006). Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. *55(2),* 65-89.

Eroğlu, O., & Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *11(2),* 233-250.

Erol, A., & Demir, A. (2008). Tax evading incentives and compromising. *İktisat İşletme ve Finans, 23(267),* 61-69.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2007a). *Tüm yönleriyle vergi incelemesi*. (Yayın No: 50). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2007b). *Vergi incelemelerinde mükelleflerin hakları ve idarenin yükümlülükleri*. (Yayın No: 49). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2007c). *Vergi uyuşmazlıklarının idare ile çözümünde uzlaşma.* (Yayın No: 22). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2008). *Vergi hatalarında düzeltme işlemleri ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması.* (Yayın No: 66). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2009). *Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi*. (Yayın No: 92). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2011). *Vergi dairesince yapılan tarhiyatlarda mükellefin*

idari başvuru yolları. (Yayın No: 127). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yayinlar-tum. Erişim Tarihi: 29.05.2017.

Gelir Vergisi Kanunu. (1960). *T.C. Resmi Gazete*, 10700, 06 Ocak 1961.

Gerçek, A. (2005). Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3),* 157-193.

Gökbunar, A. R. (1997). Türk vergi sisteminde reform gereği. *DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir*, 301-324.

Gültekin, M. (2016). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, (7),* 575-607.

Hazman, G. G., & Aksu, Y. (2013). Vergilemenin operasyonel maliyetleri: Mersin vergi idaresi başkanlığı örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (11),* 109-126.

Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2012). *T.C. Resmi Gazete*, 28343, 04 Temmuz 2012.

İdari Yargılama Usulü Kanunu. (1982). *T.C. Resmi Gazete*, 17580, 20 Ocak 1982.

Kamphorst, J. J., & Van Velthoven, B. C. (2009). The introduction of an appeals court in Dutch tax litigation. *International Review of Law and Economics, 29(1),* 13-24.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu. (2012). *T.C. Resmi Gazete*, 28338, 29 Haziran 2012.

Kaplan, E. (2014). İdari yargıda yeni kanun yolu: istinaf. *Vergi Dünyası. Ağustos(396).* http://www.vmhk.org.tr/idari-yargida-yeni-kanun-yolu-istinaf/.

Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2007). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2008). *Vergi hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Küçükkaya, M. (2008). Vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümü. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD). (2014). *Beyanname düzenleme kılavuzu 3*. İstanbul.

Miles, S. (2015). The price we pay for a specialised society: do tax disputes require greater judicial specialisation?. *Victoria University of Wellington Law Review, 46(2),* 361-414. Academic OneFile, Erişim Tarihi 23 Haziran 2017.

Nas, A. (2008). Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Nas, A. (2012). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61(4),* 1307-1336.

Oğurlu, Y. (1997). Vergi yargılamasında vergi mahkemelerinin görev ve yetkileri. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(1),* 317-331.

Oğurlu, Y. (1998). Danıştay kararları ışığında idari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(1),* 120-133.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002). *T.C. Resmi Gazete*, 24783, 12 Haziran 2002.

Öztürk, B. (2006). *Dönemsonu envanter ve değerleme işlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özyer, M. A. (2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye HUD Yayınları.

Parsly, D. (2006). The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: Moving from Infancy to Legitimacy. *Cardozo J. Conflict Resol., 8(2),* 677-716.

Pazarlıoğlu, E. (2010). Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin rolü. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Sarıtaş, H. (2005). 4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanununa göre hakem kararlarına karşı kanun yolları. *Sayıştay Dergisi, Ekim-Aralık(59),* 141-157.

Savaşan, F., Altundemir, M. E., & Ulupınar, A. (2012). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleriyle karşılaştırılması. *Maliye Dergisi, Ocak-Haziran(162),* 126-144.

Sazak, C. (2007). Vergi uygulamasında "olağan fire" kavramı. *Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim(83),* 159-164.

Scherer, T. M. (1997). Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation. *Journal of Dispute Resolution, (2),* 1-14.

Sevinç, İ. (2015). Kamu yönetiminin denetlenmesinde yeni bir yöntem olarak ombudsmanlık kurumunun uygulanabilirliği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(4),* 99-121.

Tanış, V. N. (2014). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar*. Adana: Karahan Kitabevi.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. (2011). *T.C. Resmi Gazete,* 28101, 31 Ekim 2011.

Tecim, B. A. H. (2006). Tarhiyat öncesi uzlaşma nedir? Kimler tarhiyat öncesi uzlaşma talep edebilir?. *Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart(74),* 275-286.

Tekinsoy, M. A. (2014). Danıştay'ın temyiz incelemesi üzerine verdiği kararların uygulanması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(2),* 23-50.

Turmangil, C. (1987). Vergi davasının hukuki niteliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 39(1),* 125-156.

Türk Dil Kurumu (TDK). www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.597f2c605fb720.91697978. Erişim Tarihi: 25.09.2016.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). *T.C. Resmi Gazete*, 17863, 09 Kasım 1982.

Türnüklü, A. (2001). Eğitimbilim alanında aynı araştırma sorusunu yanıtlamak için farklı araştırma tekniklerinin birlikte kullanılması. *Eğitim ve Bilim, 26(120),* 8-13.

Ulupınar, A. (2011). Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Usta, B. (2009). Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma kurumunun rolü ve önemi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Uzlaşma Yönetmeliği. (1999). *T.C. Resmi Gazete*, 23600, 3 Şubat 1999.

Ün, R. (2008). Kaçakçılık cezaları uzlaşmaya konu edilir mi?. *Yaklaşım Dergisi, Mart(183),* http://www.burhaneray.com/Kacakcilik-Cezalari-Uzlasmaya-konu-edilir-mi-/729.

Üstün, Ü. S. (2012). Vergi mahkemelerinde tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin sınırı artıran kanun tasarısı hükmünün değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(2),* 217-229.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, 28101, 31 Ekim 2011.

Vergi Usul Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 10705, 10 Ocak 1961.

Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi uyuşmazlıklarında idari ve adli çözüm yolları, Kahramanmaraş vergi dairesi başkanlığında örnek çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, *6(11),* 2-26.

Yavaşlar, F. B. (2008). Türk vergi hukuku'nda uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, *25(2),* 309-337.

Yenisey, F. (1979). *Ceza muhakemesi hukukunda istinaf ve tekrar kabulü sorunu.* İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Yereli, A. N. (2008). Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma süreçlerinin muhasebeleştirilmesi ve uzlaşma komisyonlarının faaliyetlerinin değerlendirilmesi. *Ege Akademik Bakış*, *8(2),* 823-842.

Yerlikaya, G. K. (2011). Türk vergi hukukunda vergi incelemesi yetkisi kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile ilişkisi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(1-2),* 1-24.

Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldız, H. (2013). Vergi inceleme işleminin bir idari işlem olarak unsurları yönünden hukuki analizi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17(3-4),* 129-154.

Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *13(1-2),* 321-351.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Muhammet Emre Diri

Doğum Yeri : Adana

Doğum Tarihi : 26.05.1990

Medeni Hali : Bekar

Adres (İş) : Ç.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sarıçam/Adana

E-Posta : ediri@cu.edu.tr

ÖĞRENİM DURUMU

2014-2017 Yüksek Lisans : Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

2010-2014 Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü

2010-2012 Lisans : Çukurova Üniversitesi F.E.F Matematik Bölümü

2008-2010 Lisans : Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi F.E.F. Matematik Bölümü

YABANCI DİL : İngilizce

İŞ TECRÜBESİ

2014- : Çukurova Üniversitesi Kozan İşletme Fakültesi'nde Araştırma Görevlisi