

Vergi Usul Hukuku

Editörler

Prof.Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ
Doç.Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Yazarlar

BÖLÜM 1, 2 Doç.Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

BÖLÜM 3, 5 Prof.Dr. Adnan GERÇEK

BÖLÜM 4 Prof.Dr. Zeynep ARIKAN

BÖLÜM 6 Prof.Dr. Ayşe Yiğit ŞAKAR

BÖLÜM 7 Prof.Dr. İbrahim ORGAN

BÖLÜM 8 Prof.Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Bölüm 8

Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları

öğrenme çıktıları

Genel Olarak Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

- 1 Vergi uyuşmazlığı kavramını ve kapsamını açıklayabilme
- 2 Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını ifade edebilme

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Organlarınınca Çözüm Yolu

- 5 Vergi yargısına hangi şartlarda ve nasıl müracaat edilebileceğine vâkıf olabilme
- 6 Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüme kavuşturulamaması halinde vergi yargısına hangi süre ve şartlarda gidilebileceğini öğrenebilme
- 7 Vergi yargı usulünü ve kanun yollarını öğrenebilme

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

- 3 Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının neler olduğunu bilme; uyuşmazlık ortaya çıktığında gidebileceği yollardan tercih yapabilme
- 4 Vergi uyuşmazlığını çözüme kavuşturmada hak kaybına uğramamak için dikkat edeceği konuları öğrenebilme

Anahtar Sözcükler: • Vergi Uyuşmazlığı • İdari Çözüm Yolları • Vergi Yargısı • Uzlaşma • Hata Düzeltme • Kanun Yolundan Vazgeçme • İzaha Davet



GİRİŞ

Devletin vergi alması, âdeta kişilerin gelirlerine, hatta servetlerine ortak olması gibi bir duruma sebebiyet vermektedir. Bu da bireylerle (mükelleflerle) devlet arasında ister istemez çıkar çatışmalarına yol açar. Devlet vergiyi eksiksiz toplamak isterken, mükellefler ise az vergi ödemek ister. Dolayısıyla, mükellefler ile devlet arasında doğal bir çıkar çatışması bulunmaktadır. Bu itibarla vergi uyuşmazlıklarını, mükellefle vergi idaresi arasında ortaya çıkan fikir ayrılıkları, anlaşmazlıkları olarak tanımlamak mümkündür. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020: 281; Kumrulu: 243, Üstün, 2013: 1, 6).

GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Anlaşmaya varamama, uzlaşamama anlamına gelen uyuşmazlık (ihtilaf), taraflar arasında bir konuda düşünce ve fikir ayrılığı baş göstermesi sonucu anlaşmaya gidilememesini ifade etmektedir.

Vergi hukuku, vergi ilişkisinin temelinde yer alan ve mükellefle vergi idaresi arasında ortaya çıkan fikir ayrılıkları, anlaşmazlıklar olan çıkar çatışmasını, menfaatlerin karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır. Bu bakımdan vergi hukukunun temel fonksiyonunun devletle mükellefler arasındaki menfaat dengesinin kurulması olduğu söylenebilir.

Vergi uyuşmazlıkları vergi sürecinin tamamında yani tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarında söz konusu olabilmektedir. Ancak temelde matrahın idare tarafından tespit edildiği vergi tarhları ve vergi cezalarında ortaya çıkmaktadır. Tarh çeşitleri itibariyle ikmalen, re'sen ve idarece tarhlar mahiyetleri itibariyle bir uyuşmazlığı gösterir. İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarla beraber vergi cezaları da (vergi ziyai ve usulsüzlükler de) kesilmektedir. Vergi ceza kesme işlemleri de zaten özü itibariyle vergi uyuşmazlığını ifade eder.

Uygulamada vergi uyuşmazlıkları çoğunlukla, denetimler ve vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah ve matrah farkları konusunda söz konusu olmaktadır. (Bilici: 151).

Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu olarak akla hemen yargı aşaması gelmektedir. Ancak konuyu yargı organlarına taşımadan da taraflar arasında uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabilmesi mümkündür. Böylece uyuşmazlık daha hızlı bir şekilde çözülebilecek ve yargı organlarının da iş yükü hafifleyecektir. Bu itibarla vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını idarî ve yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarının idarî çözüm yolları, mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konusunun başvuru, görüşme gibi çeşitli barışçı yöntemler çerçevesinde ortadan kaldırılmasına yönelik yollardır. Konu yargı mercilerine intikal ettirilmeden taraflar arasında çözüme kavuşturulmaya çalışıldığı için barışçı çözüm yolları olarak da adlandırılmaktadır. Esas itibariyle uzlaşma ve hata düzeltme müesseseleri idarî çözüm yolları arasında yer almaktadır. Bununla beraber cezadan indirim de ortaya çıkan bir vergi uyuşmazlığının idarî yolla çözüme kavuşturulması olarak ifade edilebilir. Ayrıca pişmanlık ve islah ile vergi sistemimize son yıllarda dâhil olan izaha davet müesseselerini de uyuşmazlığı henüz doğmadan ortadan kaldırmaları itibariyle bu başlık altında ele almak mümkündür. Yine vergi sistemimize yeni giren kanun yolundan vazgeçme ile genel bir başvuru olan kamu denetçiliği de bu kapsamda sayılabilir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarıncaya çözüm yolu ise, vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısına taşınmasını ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözülememesi yahut idari yollara başvurmadan doğrudan dava açılması halinde vergi uyuşmazlığı yargı organlarıncaya çözüme kavuşturulacaktır.

Öğrenme Çıktısı

- 1 Vergi uyuşmazlığı kavramını ve kapsamını açıklayabilme
- 2 Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını ifade edebilme

Araştır 1

Beyana dayanan tarhiyatlar, vergi uyuşmazlığı oluşturur mu? Bunlara karşı gidilecek yol var mıdır?

İlişkilendir

Vergi uyuşmazlıkları hangi konularda ortaya çıkar?

Anlat/Paylaş

Vergi tarh türleri itibariyle vergi uyuşmazlıklarının oluşup oluşmayacağını anlatınız.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden taraflar arasında barışçı bir şekilde sona erdirilmesidir.

İdari çözüm yollarının en önemli özelliği, bu yollara başvurulmasının isteğe bağlı (ihtiyarî) olmasıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergiler bakımından geçerlidir. Buna göre, mükellefler uyuşmazlık ortaya çıktığında isterlerse idarî çözüm yollarına başvurabilecekleri gibi, isterlerse bu yollara hiç başvurmadan doğrudan dava açmayı da tercih edebilirler.

Vergi uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturulduğunda, artık o konuyla ilgili olarak vergi yargısına gidilemeyecektir. Çünkü maksat hâsıl olmuş, uyuşmazlık çözülmüştür. Elbette, idari çözüm yoluna başvurulması ve uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması halinde, mükellefler kanunda belirtilen süreler dâhilinde konuyu vergi yargısına intikal ettirebileceklerdir.

İdari çözüm yolları, vergi aslı bakımından olduğu kadar, kural olarak vergi cezalarından doğan uyuşmazlıklar bakımından da geçerlidir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları kural olarak vergilendirme sürecindeki aşamaların (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) tümü bakımından geçerlidir. Ancak bu durumun bazı istisnaları da olabilmektedir. Örneğin tahsil aşamasında ödeme emrinin tebliğine karşı hata düzeltme yoluna başvurulamayacağı kabul edilmektedir. (Öncel-Çağan-Kumrulu: 170; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı: 599; Karş. Karakoç: 580). Ödeme emirlerine karşı 15 gün içinde yargı yoluna gidilebilmesi mümkündür.

Uzlaşma

Uzlaşma esas itibariyle, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir. Taraflar serbest iradeleriyle vergilerin veya buna bağlı vergi cezalarının, anlaşmaya vardıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmektedir. (Üstün, 2013: 99; Başaran: 33; Güneş: 178). Bu sayede uyuşmazlık yargı öncesi bir safhada çözümlenmekte ve yargıya gidilmemekte, dolayısıyla yargının iş yükü azalmış olmaktadır.

Uzlaşma temel itibariyle, karşılıklı taviz ve fedakârlığa dayanmaktadır. Komisyonların alınacak vergi üzerinde pazarlık yapabilmeleri dolayısıyla, uzlaşmada vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmaktadır. (Üstün, 2007: 127).

Uzlaşma, çeşitli yararları dolayısıyla kabul edilmiştir. Uzlaşma sayesinde, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve verginin kısa zamanda tahsili sağlanabilecektir. Böylece yargı organlarının yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacak ve vergi alacağının değer kaybı önlenebilecektir. Mükellefler de uzlaşma sonucu daha az vergi ve/veya ceza ödeyeceklerdir. Vergi idaresi de alması gereken vergiler ve cezaların bir bölümünden vazgeçmek suretiyle bunların hızlı bir şekilde tahsilini sağlamış olmaktadır. Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili kanun gerekçesinde, vergi uyuşmazlıklarının hızla çözülmesi ve bu sayede mükelleflerin hukukî güvenliğe kavuşturulması, kamu alacaklarının çabuk tahsilinin sağlanması ve yargının iş yükünün azaltılması gösterilmiştir. (Başaran: 310). Bu bakımdan uzlaşmanın hem vergi idaresi hem de mükellefler bakımından faydaları bulunduğu açıktır.

Doktrinde uzlaşmanın sulh akdine benzediği; idarenin yaptığı fakat baskın niteliği idari olmayan sözleşme olduğu yahut sui generis iki taraflı idari işlem olduğuna yönelik görüşler bulunmaktadır. (Candan: 232; Kumrulu: 21; Başaran: 316). Ancak hukuki olarak nasıl nitelendirilirse nitelendirilsin, uzlaşma nihayetinde, vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiş olmasının bir istisnasını teşkil etmektedir.

Uzlaşma faydalarına karşın, çeşitli sakıncaları da bünyesinde barındırmaktadır. Uzlaşma konusunda idarenin takdir yetkisine sahip olması, vergilerin kanuniliği ile suç ve cezada kanunilik ilkesi bağlamında anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Gerçekten de vergi almanın devlete tanınan bir hak, yetki veya görev niteliğinde olduğu ve idareye bu hususta tanınan yetkinin ancak bağlı yetki olabileceği göz önüne alındığında, uzlaşma konusunda idareye tanınan yetkinin bir bakıma vergi hukukunun özünü zedelediği söylenebilir. Fakat uyumsuzlukların hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması ve yargının iş yükünü azaltması bakımından sağladığı faydalar tartışmasızdır. Günümüzde sıklıkla başvuru bir yoldur.

Belirtilen eleştiri ve sakıncalarına rağmen, uzlaşma müessesesinin kabul edilmesinde güdülen amaçlar ve bu müessesenin faydaları göz ardı edilmemelidir. Uzlaşma, getirilen kural ve şartlara uygun olarak uygulandığında yararlı bir müessese niteliğindedir. Vergi alacağının biraz fedakârlıkla da olsa kısa sürede hazineye intikal etmesi gerçekleştirilmeye çalışılırken, aynı zamanda vergi uyumsuzluklarının adil bir şekilde çözülmesi de hedeflenmelidir.

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna 1963 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1985 yılında VUK'ta yer almıştır. Uzlaşma Vergi Usul Kanununun 376 ilâ 377. maddeleri arasında yer alan Ek Maddelerinde düzenlenmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, adı üzerinde, mükellefe yönelik bir tarh işlemi yapıldıktan ve işlemle beraber vergi ziyayı cezası kesildikten sonra gidilebilen idari yoldur. Uzlaşma yoluna gidilebilecek olan tarh işlemi, yukarıda da bahsedildiği üzere, matrahın idare tarafından tespit edildiği tarhlardır.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda anlaşma sağlanırsa tarh edilen vergi miktarları ve vergi ziyayı cezalarında belli indirimler söz konusu olacaktır. Aksi halde mükelleflerin dava açma hakları saklıdır.

Uzlaşmanın Kapsamı ve Konusu

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı VUK'un Ek 1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “*Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının ... tahakkuk edecek miktarları konusunda*” uzlaşma yoluna gidilebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya sadece ikmalen, re’sen, idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyayı (bir kat kesilen vergi ziyayı) cezalarında gidilebilecektir. Usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır.

Ancak “*359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen cezalarda*” uzlaşmaya gidilebilmesi kabul edilmemiştir. Buna göre VUK'un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık suçu kapsamına giren (örneğin muteviyatı itibarıyla yanılıcı belge yahut sahte belge düzenlemek veya kullanmak gibi) fiillerle vergi ziyasına yol açılmışsa, uzlaşma yoluna gidilemeyecektir. Ayrıca izaha davet müessesesiyle ilgili VUK'un 370/b maddesinde de kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına yol açanların izaha davet edilmeyecekleri vurgulanmıştır. Fakat bazı sınırlar dâhilinde mükelleflere ön tespite ilişkin yazının tebliğ edilebileceği de belirtilmiştir. Buna göre; “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir”. Bu durumdaki mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilmiş ve vergi ziyayı cezası da %20 oranında kesilmiş olsa bile VUK'un Ek 1. maddesi gereğince kesilen vergi ziyayı cezası için uzlaşmaya gidilemeyecektir.

Bu hükümler değerlendirildiğinde, VUK'un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verildiğinde gerek tarh edilen vergi aslı ve gerekse de kesilen vergi ziyai cezaları için uzlaşma yolunun kapalı olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca belli sınırlar altında kaldığı için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler izaha davet bile edilse; bunlara kesilen vergi ziyai cezalarında uzlaşma yolu kapalıdır.



dikkat

VUK'un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebep olunmuşsa (diğer bir ifadeyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmişse) artık uzlaşma mümkün değildir.

Uzlaşmaya başvurulabilecek haller kanunda şu şekilde belirtilmektedir:

- Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması,
- VUK'un 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanması,
- VUK'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması veya
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Buna göre, mükellef kendisine tebliğ yapıldıktan sonra 30 gün içinde uzlaşma yoluna gidebileceği gibi doğrudan dava da açabilecektir. (VUK Ek madde 1). Ancak aynı anda hem uzlaşmaya başvurulup hem de dava açılmaz. Eğer mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. (VUK Ek madde 7/2).

Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda, uzlaşmaya varılırsa bu husus ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise, durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Örneğin inceleme sonucu çıkan matrah farkının 8000 TL'si gider faturasının mükerrer yazılmasından, 15000 TL'si ise randıman incelenmesinden kaynaklanmışsa; mükellef sadece mükerrer fatura yazılmasından doğan matrah farkı için uzlaşmaya gidip randıman incelemesinden doğan matrah farkı için dava açmayı tercih edebilir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek: 286).

Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma Yönetmeliğinin 6. maddesine göre, "Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur".

Vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu olmak üzere beş farklı komisyon bulunmaktadır. Komisyonların yetkileri uyuşmazlık konusu miktara göre belirlenmektedir. Örneğin, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 2.000.000 TL olarak belirlenmiştir. (372 sıra numaralı VUK Genel Tebliği).

Merkezî Uzlaşma komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun son yıllara ilişkin uzlaşma sonuçları şu şekildedir:

Tablo 8.1 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı* (TL)				Ceza Tutarı* (TL)			
	Başvuru Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılmayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU											
2014	34	14	20	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	6	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	2	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0
2017	18	3	15	296.926.510	293.714.050	3.212.460	3.212.460	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432
2018	6	3	3	148.112.182	62.776.029	85.336.153	66.040.560	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230
2019	12	6	6	277.279.084	119.413.440	157.865.644	114.550.000	405.442.722	152.347.869	253.094.853	11.760.121
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU											
2014	158	131	27	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	79	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434
2017	110	69	41	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494
2018	86	53	33	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969
2019	136	114	22	41.375.894	27.788.655	13.587.238	12.931.938	82.565.236	29.794.186	52.771.049	8.608.934

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf sayfa: 82

2019 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları (tüm komisyonları dâhil) şu şekildedir:

Tablo 8.2 2019 Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

2019 Türkiye Geneli tarhiyat sonrası Uzlaşma Sonuçları					
Dosya Adedi		Vergi tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
Başvuru	Uzlaşılın	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
45262	43564	130.487.509,84	125.123.495,99	275.988.683,69	48.937.093,84

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf

Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonucu

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebinin usulüne uygun olduğu tespit edildikten sonra, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az onbeş gün önceden mükellefe bildirilir.

Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. (Uzlaşma Yönetmeliği madde 10).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda ya uzlaşma sağlanır ya da sağlanamaz.

Uzlaşma sağlanmışsa (vaki olmuşsa), artık uyuşmazlık çözüme kavuşturulmuş, maksat hâsıl olmuştur. Bu durumda uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Uzlaşma tutanaklarının kesin olması hasebiyle, daha sonra taraflardan birinin vazgeçmesi veya tutanağın iptali de mümkün değildir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılın ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz. (VUK Ek madde 6).

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılın vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılın olsa dahi her ikisine) karşı dava açamaz. Dolayısıyla mükellef sadece ceza üzerinde uzlaşıp vergi aslını dava konusu edemez. Adına sadece ceza kesilmiş bulunan kişi de üzerinde uzlaşılın işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise mükellefin cezadan indirim isteme veya dava açma hakkı vardır. Ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunu iki başlıkta ele almak gerekir:

- a) Uzlaşma temin edilememesi: Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.
- b) Uzlaşmanın vaki olmaması: Uzlaşma komisyonunun teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi durumunu ifade eder.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde, komisyon nihaî teklifini tutanağa geçirir. Bu durumda mükellefe teklifi kabul etmesi için dava açma süresinin sonuna kadar bir imkân tanınmaktadır. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihaî teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde, bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Mükellef komisyonunun teklifini kabul etmediği takdirde, dava açma yoluna gidebilecektir. Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde belirlenen süreler dâhilinde dava açabilir. Dolayısıyla kural olarak uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresinden arta kalan sürede dava açılabilir. Ancak dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Örneğin, uzlaşmanın olmadığına ilişkin tutanağın tebliği tarihi itibarıyla, sadece 5 günlük dava açma süresi kalmışsa; bu süre kendiliğinden 15 gün olarak uzamış kabul edilir. Buna göre, mükellefin önünde dava açmak için en az 15 günlük süre bulunmuş olur.

Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Uzlaşmanın sağlandığına dair tutanağın bir nüshası imzası alınarak mükellefe veya vekiline derhal verilmek suretiyle tebliğ edilir. Tebliğ edilen bu tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır. Yani

vergi, tahakkuk etmiş (ödenecek aşamaya gelmiş) sayılır. Uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağının kesin olması, dava konusu edilememesi özellikleri gereğince de üzerinde uzlaşılan vergi aynı zamanda kesinleşmiş olur.

Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanunî ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Uzlaşma ve Cezadan İndirim Müessesesi

Cezadan indirim müessesesi, VUK'un 376. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un Ek 9. maddesine göre, "Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz.

Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz".

Esas itibarıyla uzlaşma ve cezadan indirim müesseseleri birbiriyle birleşmez. Mükellef önce cezadan indirim hakkından yararlanıp arkasından da uzlaşma yoluna gidemez. Mükellefin bir uyuşmazlık ortaya çıktığında, iki yoldan birini tercih etmesi gerekir.

Ancak, uzlaşma yoluna giden ve sonuçta uzlaşan mükellefler için 2019 yılının sonunda yapılan düzenlemeyle uzlaşılan ceza miktarı üzerinde de ayrıca bir indirim imkânı sağlanmıştır. Buna göre, VUK'un 376/1. maddesinin 2. bendi gereğince, mükellefin uzlaşma yolunu tercih etmesi ve uzlaşması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi miktarını ve vergi ziyayı cezasının ise %75'ini kanunî süreleri içinde ödemesi kaydıyla, üzerinde uzlaşılan **vergi ziyayı cezasının %25'i** indirilir. Bu itibarla uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşılan miktarların ödemesi kaydıyla mükellefe cezadan indirim hakkı verilmek suretiyle sınırlı da olsa bir imkân daha tanınmış olmaktadır.

Ayrıca mükellefin, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek hadiseye VUK'un 376/1. maddesi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı vardır. Mükellef uzlaşmadan vazgeçerek uyuşmazlığın cezadan indirim yoluyla çözülmesini tercih edebilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adı üzerinde, henüz bir tarh yapılmadan önce başvurulmuş uzlaşma yoludur. Henüz vergi incelemesi devam ederken başvurulmuş bir yoldur.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Nezinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, madde 9). Ayrıca mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve mükellef uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

VUK'un Ek 11. maddesine göre, "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir". Tarhiyat öncesi uzlaşma tarh edilecek vergilerle kesilecek vergi ziyai cezalarına mahsusur. Aynen tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hakkında tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez. Usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında kalmaktadır.



dikkat

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıyla VUK'un 359. maddesi kapsamındaki kaçakçılık fiilleriyle sebep olunan vergi ziyai cezalarına karşı uzlaşma yoluna gidilebilmesi (gerek tarhiyat öncesi uzlaşma ve gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma) mümkün değildir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonucu

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer. Vergi tahakkuk etmiş sayılır. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanunî ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden (tahakkuktan) itibaren bir ay içinde ödenir.

Uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK'un 112. maddesine göre ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde, vergi müfettişi/vergi incelemesini yapan, inceleme raporunu tamamlar ve inceleme raporunda belirlenen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi dairesince tarh işlemi gerçekleştirilir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşmıyan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefe başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde, mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmadığı takdirde mükellef artık tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidemez. Bu durumda

mükellefin önünde esas itibarıyla iki yol kalmaktadır. Tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içinde ya cezadan indirim yoluna gidebilir ya da dava açabilir.

Hata Düzeltme

Barışçı çözüm yollarının ikincisidir. Vergilendirme işlemlerindeki bir kısım hukukî sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK'ta düzenlenmiş bir idarî süreçtir. (VUK madde 116-126). Ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanununda da (İYUK madde 11) konuyla ilgili hüküm bulunmaktadır.

Hata düzeltme yolu, şekli vergi hukuku bakımından, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biridir. Maddî vergi hukuku bakımından ise, hatalı vergilendirme işlemini ortadan kaldırdığı için vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisi olarak kabul edilebilir. Düzeltmenin yapılması idare hukuku bağlamında ise, idari işlemin geri alınmasının bir örneğini teşkil etmektedir. (Öncel, Kumrulu, Çağan: 174). Netice itibarıyla, hata düzeltme yoluyla uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulması mümkün olabilmekte ve böylelikle yargının iş yükünde azalma sağlanmaktadır.

Vergi Hatası Kavramı ve Hata Çeşitleri

VUK'un 116. maddesinde vergi hatası, "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre vergi hatası, haksız (hukuka aykırı) olarak yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir. Hata neticesinde verginin fazla veya eksik istenmesi veya alınması söz konusu olabilmektedir ki buna göre hata, mükellefin veya vergi idaresinin lehine veya aleyhine de gerçekleşebilmektedir. Dolayısıyla hata sonucu mükelleflerden her zaman fazla vergi alınması değil, daha az vergi alınması da söz konusu olabilir. Hata gerek vergi dairesince, gerekse de mükellef tarafından yapılabilir.

Hata, vergi aslında olduğu gibi vergi cezalarında da yapılabilir. Bu husus, VUK'un 375. maddesinde şöyle ifade edilmektedir: "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir".

Hata, vergilendirmenin tarh aşamasında (verginin istenmesi) yapılmış olabileceği gibi, tahsil aşamasında (verginin ödenmesi) da yapılmış olabilir. Bu itibarla, vergi hatasının söz konusu olabileceği işlemlerin ke-

sin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki bireysel işlemler olduğu anlaşılır. (Öncel, Kumrulu, Çağan: 175). Genel düzenleyici işlemlerdeki hatalar, VUK'un hata düzeltme hükümlerine göre düzeltilmezler.

Kanundaki tanımdan vergi hatalarının, hesap hataları (vergiye müteallik hesaplarda yapılan hatalar) ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır. Kanunda sayılan sebepler dışındaki fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması halleri, vergi hatası olarak kabul edilmemektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek: 288).

Hesap Hataları

Hesap hataları, oldukça basit yanlışlıkları ifade etmektedir. Esas itibarıyla toplama, çarpma, çıkarma gibi işlemlerde yapılan basit hatalardan oluşmaktadır.

VUK'un 117. maddesinde düzenlenmiştir. 3 başlıkta ele alınabilir:

- 1) **Matrah hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, matrahtan yapılacak bir indirimin unutulması veya yanlışlıkla daha fazla indirilmesi gibi.
- 2) **Vergi miktarında hatalar:** Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Örneğin vergi oranının yanlış alınması, çarpım işleminin yanlış yapılması, stopaj yoluyla alınmış verginin daha sonra mahsup edilmemesi gibi.
- 3) **Verginin mükerrer olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin vekilinin ödediği bir verginin, mükellefin kendisi tarafından da tekrar ödenmesi gibi.

Vergilendirme Hataları

VUK'un 118. maddesinde dört bent halinde düzenlenmiştir. Vergilendirme hataları, hesap hatalarına nazaran hukukî uyuşmazlık teşkil etmeye daha yakın niteliktedir. Vergilendirme işleminin esasıyla daha ilgili nitelikteki hatalardır.

- 1) **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, emlak vergisinin gayrimenkulün maliki yerine, mükellef sıfatı bulunmayan kiracıdan istenmesi veya alınması yahut isim benzerliği sebebiyle verginin alâkasız birinden istenmesi gibi.
- 2) **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesi kapsamında açıkça vergiden muaf tutulan bir esnaftan vergi istenmesi gibi.
- 3) **Mevzuda (konuda) hata:** Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2021 yılı için 7000 lirası istisna tutulmuştur. Vergi hesaplanırken bu açık hükme rağmen istisna haddinin uygulanmaması, mevzuda (konuda) hata teşkil edecektir.
- 4) **Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:** Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi örnek olarak gösterilebilir.

Hataların Meydana Çıkarılması ve Düzeltmesi

Hataların meydana çıkarılması ihtimalleri VUK'un 119. maddesinde beş bent halinde belirtilmiştir. Buna göre hatalar, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi; üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi; hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması; hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması yahut da mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilir.

Görüldüğü üzere, ilk dört durumda hata idare tarafından ortaya çıkarılmaktadır. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen (kendiliğinden) düzeltilir. Burada yapılan düzeltmeler, mükellefin lehine de aleyhine de olabilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan mükellefler,

bu aleyhe düzeltme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. (VUK madde 121). Bu durumda, yapılan düzeltme işleminin tebliğinden itibaren otuz gün içinde yetkili vergi mahkemesine dava açılacaktır.

Hata, ister idarece, isterse de mükelleflerin müracaatları neticesinde ortaya çıkarılmış olsun, düzeltmenin yapılmasına ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. (VUK madde 120).

Yapılan değerlendirmeler sonucu, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olduğunun ortaya çıkması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir (silinir) ve eğer tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı düşer. Dolayısıyla hata düzeltme neticesinde mükellefin iadeye hak kazandığı miktarı almak için bir yıl içinde başvurusu da şarttır.

Düzeltilme kapsamı dışında kalan hususlar da bulunmaktadır. VUK'un 125. maddesine göre, "vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır". Dolayısıyla hakkında yargı organlarınca karar verilmiş hatalar varsa, artık bu hataların düzeltilmesi için vergi idaresine başvurulamaz. Aksi halde yargı kararlarının idare tarafından değiştirilmesi gibi kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturan durum meydana çıkmış olur. Ancak yargı organları da hatanın farkına varmamışlarsa, ancak o hatalar hakkında düzeltme yoluna gidilebilecektir.

Hata kapsamını aşan hukukî uyuşmazlıklar da düzeltme işleminin kapsamı dışında kalmaktadır. Hukukî uyuşmazlıklar, vergilendirme işleminin özüne ilişkin olarak taraflar arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. (Öncel, Kumrulu, Çağan: 176; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı: 229-230; Karakoç: 577, 592). Hukukî uyuşmazlıklar, yargı organlarınca karara bağlanabilecektir. Vergi idaresi ancak açıkça hata kapsamında bulunan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturabilir.

Düzeltilme Yoluna Başvuru

Yukarıda da belirtildiği üzere, VUK'un 119. maddesine göre vergi hatalarının ortaya çıkarılması yollarından birini de mükelleflerin başvurusu oluşturmaktadır. İdarenin re'sen düzeltmesinin yanı sıra mükellefler de hatayı fark ederek idareye müracaat edebilir. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Mükellefin başvurusu üzerine, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalâasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Vergi dairesi müdürü, mükellefin talebini yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, durum (red kararı) düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ olunur.

Mükelleflerin hata düzeltme başvurularını, 'dava açma süresi içinde başvuru' ve 'dava açma süresi geçtikten sonra zamanaşımı süresi içinde başvuru' olmak üzere ikiye ayırarak incelemek gerekir:

Dava Açma Süresi İçinde Başvuru

Bir vergi uyuşmazlığını ifade eden tarh veya vergi ceza kesme işleminin tebliğinden itibaren mükellefin otuz gün içinde dava açma hakkı vardır. Mükellef bu otuz günlük dava açma süresi içinde, hata düzeltme başvurusunda da bulunabilir.

Dava açma süresi içinde yapılan başvurularda İYUK'un 11. maddesi hükmü uygulanır:

1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.
2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır”.

Mükellefler vergi dairesinin işlemlerine karşı vergi dairesi başkanlıklarına, başkanlık olmayan yerlerde ise defterdarlıklara üst makam olarak başvurabilirler. (Şenyüz, Yüce, Gerçek: 291).

Mükellefin dava açma süresi içinde yaptığı bu düzeltme başvurusunun reddi halinde, reddin tebliğinden itibaren (ya da altmış gün içinde cevap verilmediği için isteğin reddedilmiş sayılması halinde, altmış günün dolmasından itibaren) dava açma süresi yeniden kaldığı yerden işlemeye başlar. Mükellef bu durumda, kalan süre içinde vergi mahkemesinde dava açmalıdır. Örneğin, dava açma süresinin 25. günü reddedilen bir talebe karşı, kalan beş günlük süre içinde dava açmak gerekir.

Bu durumda açılacak davada, dava konusu işlem, hatalı olduğu ileri sürülen vergilendirme işlemi olacaktır (Karakoç: 583).

Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Zamanaşımı Süresi İçinde Başvuru

Bazen hatalar dava açma süresi olan otuz gün geçtikten çok sonra fark edilebilir. Dava açma süresi geçtiği için artık doğrudan dava açılmayacak olan bu durumda, mükellefin vergi idaresine başvurarak hatanın düzeltilmesini sağlaması gerekir.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuru üzerine düzeltme talebi reddedilirse, şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edilmesi gerekir. (VUK madde 125). Hazine ve Maliye Bakanlığınca şikâyetin reddi (yahut altmış günlük sürede şikâyete cevap verilmemesi halinde bu altmış günlük sürenin dolması) halinde mükellef dava açabilir.

Dolayısıyla dava açma süresi geçtikten sonra fark edilen hatalarda önce vergi dairesine hata düzeltme için başvurmak gerekir. Bu başvurunun reddi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna gidilmesi şarttır. (Başvurunun reddi halinde il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına şikâyet yoluna gidilir). Bu şikâyetin de reddi halinde ancak dava açma yoluna gidilebilecektir.

Şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılacak davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil; şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlem oluşturmaktadır. (Karakoç: 591). Yani bu davada, sadece vergi hatası bulunup bulunmadığı incelenecektir. Dolayısıyla vergi mahkemesi işlemde bir vergi hatası bulunduğu takdirde davayı kabul edecektir. Eğer vergilendirme işleminde vergi hatası yoksa hukukî bir uyuşmazlık söz konusu ise; davayı usûlden (süre aşımından) reddedecektir. Çünkü hukukî uyuşmazlık varsa, davanın ilk

otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde açılması gerekir. 30 günlük dava açma süresi hak düşürücü bir süredir. Bu yüzden bir vergi tarh işlemi veya vergi ceza kesme işlemi tebliğ edildiğinde dikkatli olunmalı, ortada bir hukukî uyuşmazlık varsa, dava açma süresini geçirmeden dava açmaya özen gösterilmelidir. Kısaca burada bahsedilen şikâyet yolu ve şikâyetin reddi üzerine açılacak dava vergi hatalarına ilişkindir. Vergi hatası bulunduğu takdirde bu yollara gidilmesi mümkündür.



dikkat

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme taleplerinin ve yapılan şikâyetin reddi üzerine açılan davalarda sadece işlemde vergi hatası bulunup bulunmadığına bakılır. Eğer vergilendirme işleminde vergi hatası yoksa hukukî bir uyuşmazlık söz konusu ise; dava usûlden (süre aşımından) reddedilir.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme talepleri için bir süre sınırı getirilmiştir. Buna göre tarh zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Buna göre vergi hatalarının, vergi alacağının doğru takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkarılması gerekir. Bu tarihten sonra ortaya çıkarılan hatalar, zamanaşımına uğradıkları için düzeltilemez. Fakat bu süreye üç özel durum bakımından ek süre eklenmiştir. (VUK madde 126). Hata düzeltme yoluna gidilebilecek süreler, hata düzeltme zamanaşımı olarak ifade edilebilir.

Buna göre düzeltme zaman aşımı,

- zaman aşımı 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 *haczin yapıldığı* tarihten başlayarak bir yıldan aşığ olamaz.

Böylece düzeltme zaman aşımı gerektiğinde bir kısım özel durumlarda yaklaşık altı yıla kadar uzayabilmektedir.

Cezadan İndirim

Bir ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren mükellefin idareye başvurmak suretiyle, cezaların bir kısmının kanun gereğince indirilmesi ve kalan miktarın ödenmesi şartıyla uyuşmazlığı idarî aşamada sona erdiren bir müessesedir. Mükellef cezadan indirimde başvurup kanundaki şartlara uygun olarak vergisini ve indirimden arta kalan vergi cezalarını öderse uyuşmazlık kesin olarak çözülmüş olacak ve artık dava yoluna gidilemeyecektir. Böylece cezadan indirim müessesesi, yargının iş yükünü azaltan bir kurumdur.

Cezadan indirim imkânından yararlanabilmesi için mükellefin kendisine bildirilen cezayı dava konusu yapmaması gerekir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını kanunda belirtilen süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezadan indirim hükmünden faydalandırılmaz.

Cezadan indirim vergi ziyanının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından da geçerlidir. Hatta vergi ziyanının VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık fiilleriyle işlenmesi halinde de cezadan indirim yoluna gidilebilmektedir.

Mükellef, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ödeyeceğini bildirirse, kesilen **cezanın yarısı** indirilir. Mükellefin bu imkândan yararlanabilmesi için vergiyi vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödemesi gerekmektedir.



dikkat

Cezadan indirim, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tamamında başvurulabilen bir yoldur. Hatta vergi ziyanının VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık fiilleriyle işlenmesi halinde de cezadan indirim yoluna gidilebilmektedir.

Cezadan indirim kesin sonuç doğurur, bu imkândan yararlanan mükellef uzlaşma ya da yargı yoluna gidemez. Ancak önce uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma vaki olduğu takdirde üzerinde uzlaşılan verginin yanı sıra vergi ziyanının %75'i ödeme süreleri içinde ödenirse, uzlaşılan vergi ziyanının %25'i de indirilir.

Vergi uyuşmazlığını henüz doğmadan idarî aşamada ortadan kaldıran iki durum pişmanlık ve ıslah ile izaha davet olarak belirtilebilir:

Pişmanlık ve Islah

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında VUK'un 371. maddesinde yazılı şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. Bu hükümden yararlanabilmek için mükellef hakkında daha önce ihbarda bulunulmamış veya vergi incelemesine başlanmamış olması gibi şartlar aranmaktadır. Ayrıca verilmeyen veya eksik verilen beyannamelerin onbeş gün içinde tamamlanması ve haber verilen vergilerin pişmanlık zammıyla beraber onbeş gün içinde ödenmesi de madde hükmünden istifade edilebilmesi için zorunludur. Böylece vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmadan (ikmalen, resen, idarece tarh yapılmadan, vergi cezası kesilmeden) sorun önceden idareye başvuru olarak çözüme kavuşturulmuş olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah vergi ziyayı cezalarının kesilmesini engellemektedir. Hatta pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında VUK'un 359. maddesi hükmü de uygulanmaz. Yani, pişmanlık şartlarından yararlananlar, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmuş olur.

İzaha Davet

Vergi uyuşmazlığını henüz doğmadan ortadan kaldıran bir diğer hal de 2016 yılında VUK'un 370. maddesi ile vergi sistemimize giren izaha davet müessesesidir.

İzaha davet, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden yahut ihbarda bulunulmadan önce, verginin ziyaa uğramış olabileceğine yönelik emareler bulunduğu dair ön tespit bulunan hallerde, idarenin mükelleflerden izahat istemesidir.

Mükellefin izaha davet edilmesini gerektirecek emareler, çeşitli kurumlardan elde edilen bilgiler olabileceği gibi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması ile ilgili düzenlenen vergi inceleme raporları da olabilir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek: 292).

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahatta bulunmayanlar bu madde hükmünde yararlanamaz. Süresi içinde izahatta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde, mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez. Böylece, uyuşmazlık ortaya çıkmadan önlenmiş olur.

Mükellefçe yapılan izahatın yeterli bulunmaması halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zammı (izahat zammıyla) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Dolayısıyla mükellefin yaptığı açıklamanın yeterli görülmemesi halinde, vergi aslının izahat zammıyla beraber kanunda belirtilen süreler içinde ödenmesi kaydıyla vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilecektir.

Kesilen bu %20 oranındaki vergi ziyayı cezasına karşı, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilebilir.

Ön tespitler neticesinde, verginin VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde, bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Dolayısıyla kaçakçılık fiillerinin söz konusu olduğu hallerde, aynen uzlaşma yolu kapalı olduğu gibi, izaha davet yolu da kapalıdır. Ancak izaha davet edilme açısından sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge "kullanma" fiilleri bakımından sınırlı bir istisna tanınmış bulunmaktadır. Buna göre, ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Bu durumdaki mükelleflerin de vergi aslını izahat

zammıyla beraber kanunda belirtilen süreler içinde ödenmeleri kaydıyla, vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilecektir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge “kullanan” bu durumdaki mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilmiş ve vergi ziyayı cezası da %20 oranında kesilmiş olsa bile, VUK’un Ek 1. maddesi gereğince kesilen vergi ziyayı cezası için uzlaşma yolu kapalıdır.

Kanun Yolundan Vazgeçme

VUK’un 379. maddesinde düzenlenen bu müessese, 2020 yılı başında yürürlüğe girmiştir. Buradaki idarî çözüm yolu, diğer idarî yollardan farklı olarak, yargı yoluna gidildikten sonra başvurulabilen bir yoldur.

Vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (yani henüz kesinleşmemiş, kanun yolunun açık bulunduğu kararlarda); mükellefin kanun yoluna başvuru süreleri içinde dava konusu vergi ve cezaların tümü için kanun yoluna gitmeyeceğine ilişkin vergi dairesine dilekçe vermesiyle gerçekleşmektedir. Dilekçenin dava konusu edilen vergi ve/veya ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verildiği tarih, kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir.

Danıştay’ın ve bölge idare mahkemelerinin iş yükünün azaltılmasına ve uyuşmazlığın nispeten daha hızlı çözülmesine katkı sağlayabilecek nitelikte bir idarî çözüm yoludur.

VUK’un 379. maddesinde, mahkeme kararıyla kaldırılan (iptal edilen) vergi tutarının %60’ının, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verilmesinden itibaren bir ay içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla şartlara uyulması halinde verginin kalan %40’ı ve vergi ziyayı cezasının tamamı terkin edilecektir.

Aynı şekilde, mahkemenin onayladığı vergi tutarının tamamı ile buna ilişkin vergi ziyayı cezasının %75’i de aynı sürede ödenmelidir. Bu durumda da vergi ziyayı cezasının kalan %25’i terkin edilecektir.

Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya VUK’un 359. maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mahkemece kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i de aynı sürede ödenmelidir.

Belirtilen sürede ödeme yapıldığı takdirde, ilave bir indirim imkânı daha tanınmaktadır. Buna göre, tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80’inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Ancak mahkemece tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında ayrıca bir indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanabilmek için belirtilen vergi ve ceza miktarlarının gecikme faiziyle birlikte tamamen süresinde ödenmesi şarttır. Bu itibarla, ödemenin süresinde yapılmaması veya ödenmesi gereken gecikme faizi, vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmının ödenmesi durumunda söz konusu indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu tutarların vadesinde ödenmemesi kanun yolundan vazgeçilmediği anlamına gelmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen tutarlar için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Yolu

Genel bir idarî başvuru yoludur. Anayasanın 74. maddesinde 2010 yılında yapılan değişiklikle herkesin bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı olduğu düzenlenmiştir. 2012 yılında kabul edilen 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununda, Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için İdarî Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idarî başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idarî başvuru yollarının tüketilmesinin gerekli olduğu hükme bağlanmıştır. İdarî başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir.

Şikâyet başvurusu, diğer idari başvuru yollarından farklı olarak işlemi yapan makamın hiyerarşik olarak dışında bulunan bir makama, vergi idaresinden bağımsız bir kuruma yapıldığı için daha objektif bir çözüm yolu olarak ifade edilmektedir. (Yaltı: 189; Bilici: 162). Vergilendirme işlemleri de özü itibarıyla idari işlem olduğundan vergiyle ilgili işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların da Kamu Denetçiliği Kurumu’nun görevi kapsamında olduğu açıktır. Dolayısıyla bu müessese, vergi uyuşmazlıkları bakımından yeni bir hak arama yolu olarak

değerlendirilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu Denetçiliği Kurumuna 2013 yılında en çok şikâyet edilen dördüncü idare konumundayken, 2017 yılı verilerine göre on ikinci sıraya gerilemiş bulunmaktadır. (Balaban, Üstün: 505). 2018 yılında vergi işlemleri alanında yapılan başvuruların içeriklerinden bazıları şöyledir (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı: 469): Haksız yere tahsil edildiği iddia edilen vergilerin iade yada terkin edilmesi; vergi inceleme raporlarına dayanılarak salınan vergi, vergi ziyat ve gecikme faizlerinin kaldırılması, kanunen tanınmış vergi muafiyet ve istisnalarından yararlandırılmaması, ithal edilen ürünlerden gümrüklerde mükerrer veya fazla vergi tahsil edilmesi...

Kanununun 17/8. maddesine göre, dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. Kurum, inceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırır. Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması hâlinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar. Kanununun 21. maddesinde başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresinin gerekçeli ret kararının ilgiliye tebli-

ğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacağı hükme bağlanmıştır. Başvurunun kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi hâlinde; ilgili merci kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar.

İlgili hükümlerden, kamu Denetçiliği Kurumunun verdiği kararın tavsiye niteliğinde (bkz. Bilici: 163) olduğu anlaşılmaktadır. Yine, kamu denetçiliğine gidilebilmesi için İYUK'un 11. maddesi gereğince vergi idaresine başvurulmasının gerekli olduğu sonucuna da ulaşılmaktadır. Kurumun vergilendirme alanında verdiği kararlar, vergi işlemlerinde bireylerin haklarına daha çok dikkat edilmesini teşvik edici niteliktedir. Bunun yanında vergilendirme alanında kanun, mevzuat, içtihat ve uygulama ışığında kapsamlı bir değerlendirme yaptığı görülmektedir. Ancak Kurumun verdiği kararların tavsiye kararı niteliğinde olması, hiçbir yaptırımının olmaması büyük bir eksikliklerdir. (Balaban, Üstün: 510). Ayrıca mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını hızlı çözüme kavuşturma isteği, kamu denetçiliğine başvuruyu cazip hale getirmemektedir denilebilir.

Öğrenme Çıktısı



- 3 Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarının neler olduğunu bilme; uyuşmazlık ortaya çıktığında gidebileceği yollardan tercih yapabilmek
- 4 Vergi uyuşmazlığını çözüme kavuşturmada hak kaybına uğramamak için dikkat edeceği konuları öğrenebilme

Araştır 2

Vergi uyuşmazlığının idari çözüm yollarının isteğe bağlı olmayıp zorunlu tutulduğu vergiler var mıdır?

İlişkilendir

Uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki etkinliğini anlatınız.

Anlat/Paylaş

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf adresinden Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporunu okuyunuz.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI ORGANLARINCA ÇÖZÜM YOLU

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının en önemlisini, vergi yargısı teşkil etmektedir. Vergi yargısının aslî fonksiyonu, uyuşmazlıkları adil bir şekilde çözmek suretiyle vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektir. Vergi yargısı, devletle mükellef arasındaki çıkar çatışmasının sona erdirilip adil bir çözüme kavuşturulması bakımından hayatî bir öneme sahiptir.

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarını kesin olarak çözüme bağlamasının yanı sıra içtihat oluşturma fonksiyonuna da sahiptir. Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarındaki gibi sadece bireysel işlemler (bir kişiye yönelik vergi tarh veya ceza kesme işlemleri gibi) bakımından değil, aynı zamanda genel düzenleyici işlemler (genel tebliğ, yönetmelik gibi) bakımından da yargı yoluna gidilebilmektedir. Bu itibarla vergi yargısı, malî mevzuatın boşluklarını doldurmakta, içtihatları ve yorumları aracılığıyla vergi hukukunun gelişmesini sağlamaktadır. (Öncel, Kumrulu, Çağan:185; Karakoç: 594-595).

Türkiye’de vergi yargısı idarî yargı içinde yer almaktadır. Vergi yargısını bünyesinde barındıran idarî yargı üç dereceli olarak düzenlenmiştir. Vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak idare mahkemeleri ile birlikte yer almaktadır. İkinci derecede istinaf merci olarak Bölge İdare Mahkemeleri bulunmaktadır. Temyiz merci olan Danıştay, bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

Vergi yargısı ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda esas itibariyle dava açmaya yetkililer, dava konusu, duruşma ve kanun yolundan vazgeçme ile ilgili olarak dört madde bulunmaktadır. Ayrıca ispat ile ilgili kurallar da bulunmaktadır. Vergi yargısı ile ilgili hükümleri incelenebilecek diğer kanunlar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunudur.

Vergi Yargı Organları, Görev ve Yetkileri

Bu başlık altında Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ilk derece yargı mercileridir.

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemeleri, **a)** Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, **b)**(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, **c)** Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler. Dolayısıyla vergi mahkemeleri esas itibariyle vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda görevlidir.

Vergi mahkemesi tek hâkimli ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapar. 2021 yılı için toplam tutarı 57.000 TL’yi aşmayan tarhlara karşı açılan davalar vergi mahkemesinde tek hâkim ile karara bağlanır. Bunlar dışındaki uyuşmazlıklara ise vergi mahkemesi kurul halinde bakar. (2576 sayılı Kanun, madde 7).

Vergi davasının hangi yerdeki vergi mahkemesine açılacağı hususu 2577 sayılı İYUK’un 37. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- 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,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Buna göre, dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme talebi reddolunan bir mükellef Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna gidecek, şikâyetin reddi halinde de davayı, ilgili vergiye ilişkin tarh işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine açacaktır.

Bölge İdare Mahkemeleri

2576 sayılı Kanununun 3/A maddesine göre bölge idare mahkemeleri, **a)**İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, **b)**Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak, **c)**Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidir.

Bölge idare mahkemeleri esas itibariyle istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamakla görevlidir. İstinaf yolu, ilk derece mahkemesi ile temyiz mahkemesi arasında (yani, vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında) yer alan üst veya ikinci derece yargısal bir denetim olarak tanımlanabilir. Bölge idare mahkemelerinde, biri idare ve diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Vergi mahkemelerinin verdiği istinaf yolu açık kararlar, bölge idare mahkemelerince karara bağlanır.

Danıştay

Vergi davalarında Danıştay kural olarak temyiz mercii sıfatıyla, yani üst derece mahkemesi olarak görevlidir. Ayrıca ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılacak davalarda da hem ilk derece mahkemesi olarak görev yapar, hem de bu kararlara karşı temyiz taleplerini inceleyip karara bağlar (2575 sayılı Kanun madde 23).

Danıştay, vergi hukuku bakımından Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, genel tebliğ, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemler bakımından ilk derece mahkemesi olarak görev yapar. Ancak bu tür genel düzenleyici işlemlere karşı kural olarak genel idarî dava açma süresi olan altmış gün içinde Danıştay'da iptal davası açılabilir.

Danıştay'ın esas görevi, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin temyiz yolu açık olan kararlarına ilişkin temyiz başvurusunu karara bağlamaktır. Danıştay'ın vergi ile ilgili daireleri ört tanedir: Üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler. Ayrıca temelde ısrar kararlarını inceleyen Vergi Dava Daireleri Kurulu da bulunmaktadır.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun görevi ise, içtihatların birleştirilmesine veya daha önce alınmış olan içtihadı birleştirme kararının değiştirilmesine karar vermektir.

Vergi Yargılaması Usulü

Vergi davaları, esas itibariyle iptal davası niteliğindedir. Açılan vergi davaları ile idarî işlem mahiyetinde olan vergilendirme işlemlerinin iptali talep edilir.

İYUK'un 1. maddesinde hükme bağlandığı üzere, vergi yargısında yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Ancak belirli durumlarda duruşma yapılabilmektedir. Vergi yargısında tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarının toplamı 2021 yılı için 57.000 TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır. Danıştay, mahkeme ve hâkim de kendiliğinden, taraf taleplerine ve para miktarlarına bağlı olmaksızın duruşma yapılmasına karar verebilir. (İYUK madde 17). Duruşma talebi, dava dilekçesi ile yapılabileceği gibi, cevap ve savunmalarda da yapılabilir.

Vergi yargısında duruşmalarla ilgili olarak VUK'un mükerrer 378. maddesinde, inceleme elemanları ile malî müşavir veya muhasebecinin de dinlenebileceği hüküm altına alınmıştır: "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu malî müşaviri veya muhasebecisini de dinler".

Vergi yargısında resen araştırma ilkesi geçerlidir. Vergi yargısında kural olarak delil serbestisi bulunmaktadır. VUK'un 3/B. maddesinde yer aldığı üzere, "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz".

Vergi Davasının Konusu

Vergi davaları da vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması için açıldıkları için, idarî çözüm yolları kısmında da belirtildiği üzere, vergi davalarının konusunu da esas itibariyle matrahın idare tarafından belirlendiği ikmalen, re'sen ve idarece tarh işlemleri ile kesilen vergi cezaları oluşturacaktır. Nitekim VUK'un dava konusu başlıklı 378. maddesine göre de "vergi mahkemesinde dava açabilmek için;

- verginin tarh edilmesi,
- cezanın kesilmesi,
- tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması;
- tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lâzımdır". Elbette 2576 sayılı Kanununun 6. maddesinde belirtildiği üzere, bu konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin yapılan işlemler de (örneğin teminat istenmesi, ihtiyatî haciz gibi) vergi davasına konu edilebilmektedir.

Beyana dayalı tarhta, mükellefler matrahlarını kendileri beyan ettikleri için, dava açma durumu sınırlandırılmıştır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak işlemde vergi hatası bulunması veya beyannamenin ihtirazi kayıtlı (dava açma hakkını saklı tutmaya yönelik çekince kaydıyla) verilmesi halinde, beyana dayanan tarha karşı dava açılabilir. (VUK madde 378/2; İYUK madde 27/4).

Davacılar

Vergi yargısında kural olarak bireyler (mükellefler, kendilerine ceza kesilenler) dava açarlar. Bu yüzden esas itibariyle vergi idaresi davalıdır.

VUK'un 377. maddesinde vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairelerinin de tadilat ve takdir komisyonları tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği kabul edilmiştir.

Ayrıca Emlak Vergisi Kanununa göre arsa ve araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitine ilişkin yapılacak takdirlere karşı takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelerin de dava açabilecekleri düzenlenmiştir. (VUK mükerrer madde 49).

Dava Açma Süresi

Dava açma süresi vergi mahkemelerinde kural olarak 30 gündür. (İYUK madde 7). Özel kanunlarında ayrı bir süre belirtilmediği takdirde vergi mahkemelerinde dava açmaya ilişkin genel süre otuz gündür.

Ancak bazı hallerde daha kısa süreler belirlenmiştir. Örneğin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanuna göre düzenlenen ödeme emirleri ve ihtiyatî haciz kararlarına karşı dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Yine emlak vergisiyle ilgili asgari birim değer tespitlerine karşı açılacak davalarda da 15 günlük süre söz konusudur.

Vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda dava açma süresi;

- 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 **tarihi izleyen günden başlar**.



dikkat

Dava açma süreleri esas itibariyle tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlar ve hak düşürücü niteliktedir.

Örneğin, 15 Ekim tarihinde tebliğ edilen bir vergi ve ceza ihbarnamesine karşı dava açma süresi 16 Ekim tarihinden itibaren işlemeye başlayacak ve otuz günün dolduğu 14 Kasım gününün bitimi itibariyle sona erecektir. Yukarıda ele alındığı üzere uzlaşmaya, dava açma süresi içinde hata düzeltmeye veya cezadan indirim yoluna gitmede de aynı dava açma süresi esas alınmaktadır.

Dava açma süresi hak düşürücü niteliktedir. Dava açma süresinin aşılması, yargılama sürecinde ilk inceleme konularından biridir. Buna göre, dava açma süresi geçtikten sonra açılan dava, ilk inceleme aşamasında usulden reddedilir. Bir vergi ihbarnamesine karşı otuz gün içinde dava açılma-

diği takdirde, dava açma süresinin bitimiyle birlikte vergi tahakkuk edecek ve sürenin hak düşürücü niteliğinden dolayı gidilecek yargı yolu kalmadığı için de vergi aynı zamanda kesinleşmiş olacaktır.

Yürütmenin Durdurulması

Esas itibariyle Danıştay'da veya idare mahkemelerinde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulması istenebilir. Şartların bulunması halinde yürütmenin durdurulması kararı verilebilir.

Ancak, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. (İYUK madde 27/4). Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bir vergi ve vergi cezasına karşı dava açıldığı durumda yürütme (tahsil işlemleri) kendiliğinden duracaktır. Dolayısıyla vergi dava sonuna kadar tahakkuk etmeyecek, davanın neticesine göre ya tarh işlemi iptal edilecek ya da vergi tahakkuk edecektir.

Fakat vergi mahkemesinde açılan bir davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde, bölge idare mahkemesinde ve Danıştay'da açılacak davalarda (gidilen kanun yollarında) yürütme kendiliğinden durmaz. İstinaf ve temyiz aşamasında ayrıca yürütmeyi durdurma talebinde bulunmak gerekmektedir. Tarh işlemine karşı sadece vergi mahkemesinde açılan dava yürütmeyi kendiliğinden durdurur. Bu husus İYUK'un 52. maddesinde şöyle ifade edilmiştir: "Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir".

Davanın Sonucu

Dava sonucunda mükellefin davası kabul edilebilir. Bu takdirde vergi işlemi iptal edilir. Vergi henüz ödenmemişse artık ödenmez. Eğer ödenmişse, ödenmiş verginin iadesi gündeme gelir.

Mükellefin davası reddedildiği takdirde tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş olacağından, ödenmesi gereken bir aşamaya gelir. Vergi mahkemesi kararı-

na göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca yargı kararının tebliğine kadar gecikme faizi de uygulanır.

Vergi mahkemesince davanın reddi halinde, konusu 7.000 TL'ye kadar olan vergiler aynı zamanda kesinleşmiş de olur. Konusu 7.000 TL'yi aşan vergiler, otuz günlük kanun yolu süresi bulunduğu için henüz kesinleşmez. Otuz günlük süre içinde istinafa gidilmezse, sürenin bitiminde vergi kesinleşmiş olur.

Kanun Yolları

Kanun Yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları, bir mahkemenin verdiği son (nihaî) kararın kesinleşmesini önleyen, dolayısıyla henüz kesinleşmemiş mahkeme kararlarına karşı gidilen kanun yolları olup istinaf ve temyizdir.

İstinaf:

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş kararlarının hem maddî, hem de hukukî yönlerden denetlenmesini ifade eden bir kanun yoludur. İYUK'un 45. maddesine göre, 2021 yılı itibariyle konusu 7.000 TL'yi geçen vergi mahkemesi kararlarına karşı, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde bölge idare mahkemesine istinaf yoluna başvurulabilir.

Konusu 7.000 TL'yi geçmeyen iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

İstinafta, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinin verdiği karar, hem maddî olay yönünden, hem de hukukî yönden incelenmek suretiyle bir karar verilir. Vergi yargılamasında istinaf başvurusu üzerine bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa, istinaf başvurusunu reddeder. Buna karşılık bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunu kabul ederek, vergi mahkemesinin kararının kaldırılmasına hükmeder. Bu durumda, bölge idare mahkemesi işin esası hakkında kendisi bir karar verir.

Temyiz:

Vergi davaları için temyiz mercii Danıştay'dır. İYUK'un 46. maddesine göre, 2021 yılı itibariyle konusu 192.000 TL'yi aşan bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusu üzerine verdikleri kararlar, 30 gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilir.

Konusu 192.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında bölge idarece mahkemelerince verilen istinaf kararlar kesin olup, bunlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Bu miktara kadar uyuşmazlıklarda bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesinidir, bu takdirde vergi, bölge idare mahkemesinin kararıyla kesinleşmiş olur.

Temyiz incelemesinde, istinaf mahkemesinin verdiği kararın sadece hukuka uygunluğu denetlenir. Yani Danıştay dosyayı esastan ele alıp yeniden karar vermez. Karar hukuka uygunsa onar (tasdik eder), hukuka aykırı ise bozar ve dosyayı bölge idare mahkemesine geri gönderir. Onama (tasdik) kararıyla Danıştay, bölge idare mahkemesinin verdiği kararı hukuka uygun bulmuş olur ve vergi kesinleşir.

Bölge idare mahkemesi bozma kararına uymaz, ısrar ederse; bu karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda temyiz edilebilir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

(Olağan) Kanun Yolundan Vazgeçme

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, VUK'un 379. maddesi kapsamında, vergi veya ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (yani henüz kesinleşmemiş olan ve kanun yoluna gidilebilecek kararlarda); mükellef için geçerli olan kanun yoluna (istinaf veya temyiz yoluna) başvuru süresi içerisinde, mükellefin kanun yoluna gitmekten vazgeçtiğine ilişkin dilekçe vermesidir.

Mükellef ilgili kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yahut temyiz yoluna başvurmak yerine bu yollardan vazgeçtiğine ilişkin vergi dairesine dilekçe verebilir. Bu takdirde mahkemeye iptal edilen ve tasdik edilen vergi veya ceza tutarları üzerinde belli indirimler yapılır.

Kanun yolunda vazgeçme, vergi uyuşmazlıklarının idarî çözüm yollarından birisidir.

Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş yargı kararlarına karşı gidilen kanun yolları olup kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir. İYUK'un 51. maddesine göre, vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka

aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

Kanun yararına temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Ancak bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan yargı mercii kararının hukukî sonuçlarını kaldırmaz. Bundan sonra hukuka aykırı nitelikte içtihatların yerleşmesinin önüne geçmek suretiyle uygulamada birlik sağlamaya yönelik fayda sağlar.

Yargılamanın yenilenmesi ise, İYUK'un 53. maddesindeki sebeplerin varlığı halinde gidilebilecek olağanüstü bir kanun yoludur. Örneğin karara esas alınan bir belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya lehine karar verilen tarafın karara etkisi olan bir hile kullanmış olmaları gibi hallerde yargılamanın yenilenmesi esas kararı vermiş olan mahkemeden istenebilir.

Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru

2010 yılında yapılan anayasa değişikliği ile Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu kabul edilmiştir.

Bir hakkın bireysel başvuruya konu olabilmesi için hem anayasada, hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alması gerekmektedir. Örneğin vergi ödevi, mülkiyet hakkı, adil yargılama hakkı, suç ve cezaların kanuniliği gibi hak ve ilkelerin ihlâli halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmadan önce Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir. (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, 2019: 536 vd.). 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45/2. maddesine göre, ihlâl neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda düzenlenmiş idarî ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. (6216 sayılı Kanun madde 47/5).

Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Bu itibarla, vergi mükellefi olabilen kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekkülleri bireysel başvuruda bulunamaz. Vergi dairesi başkanlıkları da bireysel başvuru ehliyetine sahip değildir. (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı: 539).

Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için kanununun 45 ilâ 47. maddelerinde öngörülen şartların taşınması gerekir. Mah-

keme, temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir. Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvurular, esas hakkında incelenir. Bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin esas hakkındaki inceleme, bir temel hakkın ihlâl edilip edilmediği ve bu ihlâlin nasıl ortadan kaldırılacağı'nın belirlenmesi ile sınırlıdır.

Esas inceleme sonunda, başvurucunun hakkının ihlâl edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlâl kararı verilmesi hâlinde ihlâlin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. (6216 sayılı Kanun madde 50).

İnceleme sonucunda kural olarak yeniden yargılama yahut tazmin kararı verilebilmektedir. Tespit edilen ihlâl bir mahkeme kararından kaynaklanmıyorsa, ihlâlî ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye

gönderilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlâl kararında açıkladığı ihlâlî ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.

Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde ise başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir.

İç hukuk yolları tüketildikten sonra (olağan kanun yolları ve akabinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidilip sonuç alınmaması üzerine) kural olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilecektir. Vergisel bazı ihlâllere karşı AİHM'e gidilebilmektedir. Bu bakımdan mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliğinin dokunulmazlığı hakkı gibi temel hak ve hürriyetlerin vergi olgusuyla ihlâl edilmesine ilişkin uyuşmazlıklarda, esas itibarıyla vergi cezalarına ilişkin olarak AİHM'e başvuru labilmektedir (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı: 556, 558 vd.).

Öğrenme Çıktısı

- 5 Vergi yargısına hangi şartlarda ve nasıl müracaat edilebileceğine vâkıf olabileme
6 Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüme kavuşturulamaması halinde vergi yargısına hangi süre ve şartlarda gidilebileceğini öğrenebilme
7 Vergi yargı usulünü ve kanun yollarını öğrenebilme



Araştır 3

Vergi yargısında geçerli olan duruşma yapma, tek hâkimle bakma, istinaf ve temyiz yoluna gitmeye ilişkin miktarlar her yıl güncellenmekte midir?

İlişkilendir

Vergi cezalarına karşı idarî çözüm yollarına gitmenin mi, vergi yargısına başvurmanın mı mükellef bakımından daha avantajlı olduğunu değerlendiriniz. Vergi ziyasına VUK'un 359. maddesi ile sebebiyet verilmesi halinde kesilecek üç kat vergi ziyası cezalarına karşı gidilebilecek idarî çözüm yolları ile vergi yargısına başvurma durumlarını kıyaslayınız.

Anlat/Paylaş

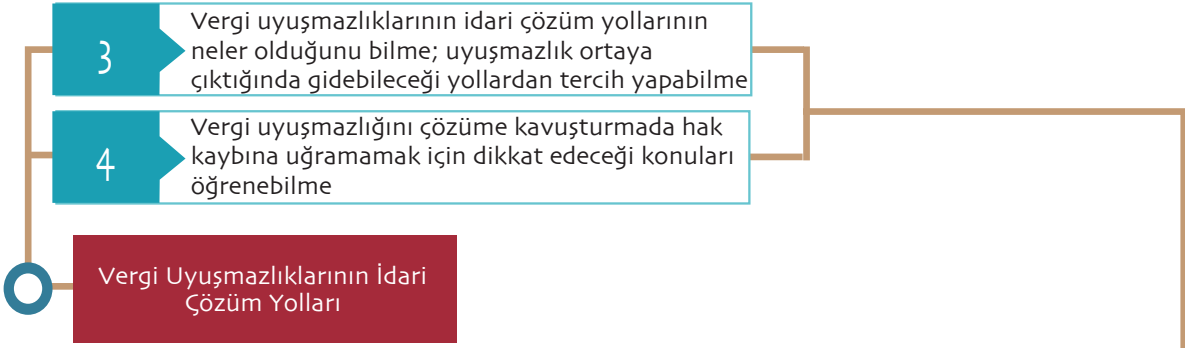
<https://www.danistay.gov.tr/dergiler.html> adresinden Danıştay kararlarını ihtiva eden "Danıştay Dergileri"ne ulaşabilirsiniz. Özellikle bu kararların içinden tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara ilişkin olan kararları inceleyebilirsiniz.



Devletin vergi alması, mükelleflerle devlet arasında ister istemez çıkar çatışmalarına yol açmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunu hükümlerine uymamaları veya kurallara aykırı hareket etmeleri halinde vergi uyuşmazlıkları (ihtilafları) ortaya çıkacaktır. Bu uyuşmazlıkların adil bir şekilde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Vergi hukuku, vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, menfaatlerin karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır.

Vergi uyuşmazlıkları vergi aslında ortaya çıkabileceği gibi, vergi cezalarında da söz konusu olabilir. Özellikle matrahın idare tarafından tespit edildiği vergi tarhları (ikmalen, resen ve idarece vergi tarhları) ile bunlarla beraber kesilen ya da bazen de vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi cezaları vergi uyuşmazlıklarının en temel örneklerini teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanununun kapsamı içinde vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yollar da yer almaktadır. Bu yolları esas olarak vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları ve vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayırmak mümkündür.



Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yollarını yedi başlıkta ele almak mümkündür: Uzlaşma, hata düzeltme, cezadan indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme ve kamu denetçiliği yolu. Her birinin özellikleri, gidilebilecek durumları ve uyuşmazlığı giderme etkileri farklıdır. Bu yollara başvurmak isteğe bağlıdır. Bu bakımdan meydana gelen bir vergi uyuşmazlığını iyi tahlil etmek ve o uyuşmazlığa karşı gidilebilecek tüm yolları dikkatlice ortaya koymak gerekir. Bundan sonra uyuşmazlığı çözüme en elverişli yolu (mükellefin kendi durumuna en uygun çözüm sunan yolu) tercih etmek gerekir.

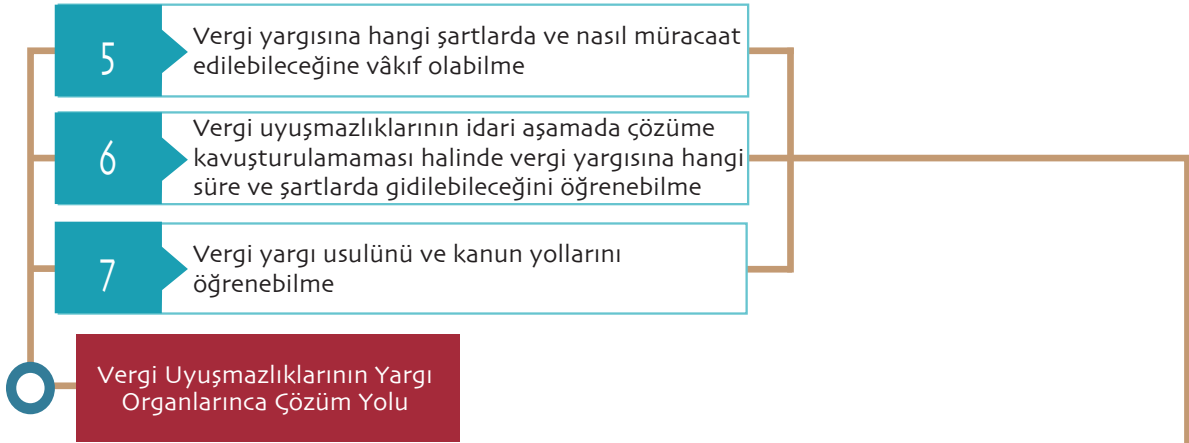
Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının bir nevi pazarlıkla çözülmesini ifade etmektedir. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması halinde uyuşmazlık kesin olarak çözüme kavuşmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef kalan süre içinde, -süre kalmamışsa veya onbeş günden az kalmışsa onbeş gün içinde- dava açabilmektedir. Eğer uzlaşma sağlanmışsa, şartlarına uymak kaydıyla cezadan indirim imkânından da yararlanılabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilip uzlaşılammışsa, artık bir daha tarhiyat sonrası uzlaşmaya da gidilemeyecektir. VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde uzlaşma yolu kapalıdır.

Hata düzeltme, nispeten basit, kolay fark edilebilen ve yargı yoluna gitmeye gerek kalmadan idare tarafından düzeltilebilen hatalara ilişkin başvuru yolunu ifade eder. Dava açma süresi içinde yapılan hata düzeltme başvurusu, dava açma süresini durdurur. Talebin idarece reddi halinde duran dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve kalan süre içinde dava açılabilir. Dava açma süresi geçtikten sonra tarh zamanlaşımı süresi içinde fark edilen hatalar için idareye başvurulabilir. Başvurunun reddi halinde, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla müracaat edilir. Bunun da reddi halinde dava açılabilir.

Cezadan indirim, dava yoluna gitmeyip vergi ve cezalarını ödemek isteyen mükelleflerin cezalarını indiren bir yoldur. Uzlaşma, hata düzeltme, cezadan indirim yollarına genel itibarıyla dava açma süresi olan otuz gün içinde gidilmelidir. Bu idari çözüm yolları yargı yolunun alternatifi (ve yargının iş yükünü azaltmaya yönelik) oldukları için yargı organlarına başvurulabilecek süre içinde bu yollara gidilmesi gerekir.

Pişmanlık ve izaha davet ise uyuşmazlığı henüz doğmadan ortadan kaldırmaya imkân tanıyan idarî çözüm yolları olarak belirtilebilir. Pişmanlık şartlarına uyulduğunda veya yapılan izah yeterli kabul edildiğinde vergi cezası kesilmeyecektir.

Yargı yoluna giden bir mükellef vergi mahkemesi kararından sonra istinafa gitmekten ya da istinaf kararı sonrası temyiz yoluna gitmekten vazgeçtiğine dair bir dilekçe verirse, vergi ve cezalarında belli ölçüde indirim yapılmaktadır. Kamu denetçiliği ise genel bir idari başvuru yoludur.



Bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktıktan sonra mükellef (veya adına ceza kesilen kişi) idari çözüm yollarına gidebileceği gibi, bu yollardan netice alamaması akabinde de yargı yoluna gidebilir. Yahut hiç idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan dava açmayı da tercih edebilir.

Vergi yargısı üç dereceli olarak teşkilatlanmıştır. İlk derecede vergi mahkemeleri bulunmaktadır. Bunların verdikleri belli miktara kadar kararları kesindir. O miktarın üzerindeki kararları için istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf mercii bölge idare mahkemeleridir. Bunların da belli miktara kadar verdikleri kararlar kesin olup bu miktarın üzerindeki kararları için temyiz yoluna gidilebilmektedir. Temyiz mercii Danıştay'dır. Vergi Usul Kanununda vergi davasının konusu, dava açabilecek olanlar ve duruşma ile ilgili hükümler yer almaktadır. Diğer hususlar İYUK'ta düzenlenmektedir. Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi ile kanun yollarına (istinaf ve temyize) başvuru süreleri kural olarak otuz gündür.

Yargı yolunun tüketilmesi halinde gidilebilecek yol Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoludur. İdari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir. Bireysel başvurunun, tüm başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Vergi ödevi, mülkiyet hakkı, adil yargılama hakkı, suç ve cezaların kanuniliği gibi temel hak ve ilkelerin ihlâli halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmadan önce Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir. İnceleme sonucunda kural olarak yeniden yargılama yahut tazmin kararı verilebilmektedir. İç hukuk yolları tüketildikten sonra (olağan kanun yolları ve akabinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidilip sonuç alınamaması üzerine) kural olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilir. Vergisel bazı ihlâllere karşı AİHM'e gidilebilmektedir.

- 1 I. Vergi mahkemesine dava açabilir.
II. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidebilir.
III. Cezadan indirim gidebilir.
IV. Hata varsa, hata düzeltme yoluna gidebilir.
V. Pişmanlık yoluna gidebilir.

Mükellef A için ikmalen tarh yapılmış ve bir kat vergi ziyat kesilmiştir. Mükellef bu vergi ve cezanın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde yukarıdaki yollardan hangilerine başvurabilir?

- A. I-II
B. I-III
C. I-III-IV
D. I-II-V
E. I-II-III-IV

2 Konya Vergi Dairesine kayıtlı mükellef, hata düzeltme başvurusunda bulunmuş fakat başvurusu reddedilmiştir. Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna giden mükellefin şikâyeti de reddedilmiştir. Mükellef, bu şikâyetin reddi işlemine karşı aşağıdaki hangi yola gidebilir?

- A. Danıştay'a ilk derece mahkemesi olarak dava açılabilir.
B. Ankara vergi mahkemesine dava açılabilir.
C. Konya vergi mahkemesine dava açılabilir.
D. Ankara bölge idare mahkemesine dava açılabilir.
E. Uzlaşma talep edebilir.

3 Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı aşağıdaki yollardan hangisine başvurulabilir?

- A. Tarhiyat öncesi uzlaşma
B. Tarhiyat sonrası uzlaşma
C. Cezadan indirim
D. Pişmanlık ve ıslah
E. İzaha davet

- 4 I. Vergi mahkemesine dava açabilir.
II. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidebilir.
III. Cezadan indirim gidebilir.
IV. İzaha davet.

Mükellef A için sahte belge düzenlendiği iddiasıyla resen tarh yapılmış ve ağırlaştırılmış vergi ziyat kesilmiştir. Mükellef bu vergi ve cezanın kendisine tebliğinden itibaren yukarıdaki hangi yollara başvurabilir?

- A. I-II
B. I-III
C. I-II-III
D. I-IV
E. II-IV

- 5 I. Pişmanlık
II. Cezadan indirim
III. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Yukarıdakilerden hangileri özel usulsüzlük cezasını ortadan kaldıran/azaltan sebeplerdendir?

- A. I
B. II
C. III
D. I-II
E. II-III

6 "Açık olarak vergiye tâbi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması" şeklindeki vergi hata türü aşağıdakilerden hangisidir?

- A. Mükellefiyette hata
B. Mevzuda hata
C. Mükellefin şahsında hata
D. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata
E. Matrah hatası

7 Mükellefin kendisine tarh edilen vergi ve cezaya karşı uzlaşmaya gittiğini kabul edelim. Uzlaşma görüşmeleri sonucu kişi sadece vergi aslı üzerinde uzlaşmış ancak vergi ziyayı konusunda uzlaşmamıştır. Bu vergi ziyasına karşı hangi yollara başvurabilir?

- A. Kalan sürede, -kalan süre onbeş günden azsa onbeş gün içinde- vergi mahkemesinde dava açabilir.
- B. VUK 376. Madde uyarınca cezadan indirim gidebilir.
- C. Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir.
- D. Maliye Bakanlığına şikâyet yoluna gidebilir.
- E. Hiçbir yola gidemez.

8 Mükellefe vergi tarhı yapılmış ve kendisine tebliğ edilmiştir. Mükellef bu vergi için vergi mahkemesinde dava açmıştır. Fakat daha sonra arkadaşlarının tavsiyesi üzerine süresi içerisinde uzlaşma yoluna da başvurmuştur. Bu durum ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerden hangisi doğrudur?

- A. Mükellef dava sonucu ve uzlaşma sonucundan birini seçip kendisine onun uygulanmasını isteyebilir.
- B. Dava karara bağlanmışsa, kesin hüküm dolayısıyla, artık uzlaşma görüşmeleri devam etmez, düşer.
- C. Dava, uzlaşma sonuçlanmadan incelenemez, eğer incelenir ve sonuca bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.
- D. Uzlaştıktan sonra, uzlaşılan miktara ayrıca cezadan indirim uygulanmasını isteyebilir.
- E. Mükellefin bu durumda uzlaşma hakkı yoktur.

9 Vergi yargısında duruşma hakkında hangisi söylenemez?

- A. Vergi mahkemesinde belli parasal sınırı aşan davalarda, taraflardan birinin istemesi üzerine duruşma yapılır.
- B. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların talebine ve Danıştay ya da ilgili Bölge İdare Mahkemesinin kararına bağlıdır.
- C. Duruşma sadece talep üzerine verilir ve duruşma talebi sadece dava dilekçesi ile dilekçenin üzerine yazılmak suretiyle yapılabilir.
- D. Duruşmada mahkeme gerekli hallerde, vergi davasına konu tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış olan inceleme elamanlarını da dinler.
- E. Duruşmada mahkeme gerekli hallerde, mükellefin duruşmada hazır bulunduğu malî müşaviri veya muhasebecisini de dinler.

10 Aşağıdakilerden hangisi verginin tahsilini kendiliğinden durdurur?

- A. İkmalen tarh edilen vergiye karşı açılan dava
- B. İhtirazî Kayıtlı beyan edilen vergiye karşı açılan dava
- C. İstinaf yoluna başvurma
- D. Temyize başvurulması
- E. Ödeme emrine karşı açılan dava

1. E

Yanıtınız yanlış ise “Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Çözüm Yolları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

2. C

Yanıtınız yanlış ise “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Zamaşımı Süresi İçinde Başvuru ile Vergi Mahkemeleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

3. C

Yanıtınız yanlış ise “Cezadan İndirim” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

4. B

Yanıtınız yanlış ise “Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Çözüm Yolları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

5. B

Yanıtınız yanlış ise “Cezadan İndirim” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

6. A

Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hatası Kavramı ve Hata Çeşitleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

7. E

Yanıtınız yanlış ise “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

8. C

Yanıtınız yanlış ise “Uzlaşmanın Kapsamı ve Konusu” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

9. C

Yanıtınız yanlış ise “Vergi yargılaması Usulü” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

10. A

Yanıtınız yanlış ise “Yürütmenin Durdurulması” konusunu yeniden gözden geçiriniz.

8

Araştır Yanıt Anahtarı

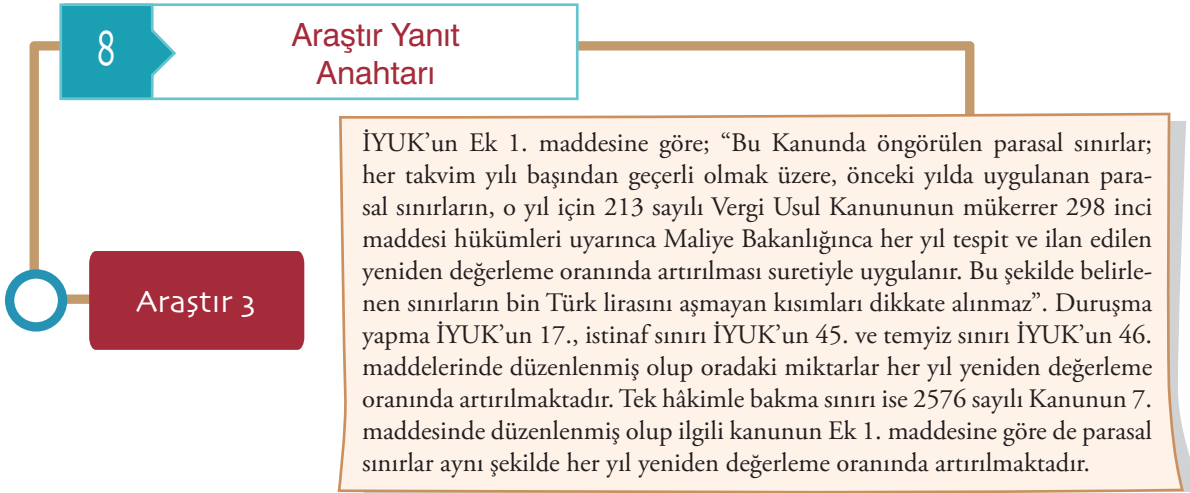
Araştır 1

Beyana dayanan tarhiyatlar esas itibarıyla bir vergi uyuşmazlığı teşkil etmezler. Mükellef beyanamesini kendi iradesiyle doldurup vermiştir. Ödeyeceği vergi miktarını bilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 378/2. maddesinde “Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” hükmü yer almaktadır. Bu maddede de kural olarak mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve beyana dayanan tarh işlemine karşı dava açamayacakları vurgulanmaktadır. Ancak vergi hatası bulunursa hata düzeltme yoluna gidilebileceği veya dava açılabilmesi sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/4. maddesinde de beyana dayanan tarhiyatlara karşı ancak ihtirazi kayıt (çekince) koyarak dava açılabilmesi belirtilmektedir.

Araştır 2

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları esas itibarıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. VUK’un 1. maddesinde “Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır” hükmü yer almaktadır. Kanunun 2. maddesine göre ise, “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir”.

Gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu kapsamına girmemektedir. Gümrük vergileri bakımından Gümrük Kanunundaki hükümler uygulanır. Gümrük vergilerine ilişkin bir uyuşmazlık ortaya çıktığında yargıya başvurmadan önce, idareye itiraz aşaması mecburî bir aşama olarak düzenlenmiştir. İtirazın öncelikle gümrük idaresinden geçmesi ve daha sonra yargı organına taşınması esası benimsenmiştir. Gümrük vergilerine tebliğden itibaren 15 gün içinde itiraz edilmelidir. İtirazın reddine karşı 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Gümrük cezalarına karşı, cezanın miktarına göre 7 gün içinde gümrük başmüdürlüğü ya da 15 gün içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığına itiraz edilir. İtirazın reddi halinde 15 gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. (Bilici: 191-192).



Kaynakça

- Aliefendioğlu, Y. (1971), "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", *Danıştay Dergisi*, yıl 1, S. 1.
- Balaban, Ö., Üstün, Ü.S. (2018), "Vergi Hukukunda Ombudsmanlık", (3-5 Mayıs 2018 Alanya, ASOS, 4. Uluslararası Hukuk Sempozyumu), *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl 6, S. 83.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008), "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXV, S. 2.
- Bilici, N. (2018), *Vergi Hukuku*, Ankara 2018.
- Candan, T. (2001), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara 2001.
- Güneş, G. (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 1998.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. (2019), *Vergi Hukuku*, İstanbul 2019.
- Karakoç, Y. (2017), *Genel vergi Hukuku*, Ankara 2017.
- Kumrulu, A. (1989), "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", *Danıştay Dergisi*, Yıl 19, S. 72-73, 1989.
- Mutluer, K. (2011), *Vergi Hukuku*, Ankara 2011.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2007), *Vergi Hukuku*, Ankara 2007.
- Pehlivan, O. (2018), *Vergi Hukuku*, Trabzon 2018.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2018), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa 2018.
- Üstün, Ü.S. (2013), *Nasıl Bir vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul 2013.
- Üstün, Ü.S. (2007), *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir yetkisi*, Ankara 2007.
- Yaltı, B. (2012), "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl, 11 Mayıs 2012*, Danıştay Yayınları No:83.
- Yılmaz, E. (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, S. 1-2.
- Yüce, M., Altunay, E. (2011), "Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (OMBUDSMAN) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2011, S. 355.