



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI ve ESKİŞEHİR UYGULAMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Ayten TOPUL /

ESKİŞEHİR, 1989

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa

KISALTMALAR	XI
GİRİŞ	1

B i r i n c i B ö l ü m

İ D A R İ Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I

I. <u>VERGİ HATALARI VE DÜZELTME</u>	4
1. VERGİ HATALARI	5
A. Hesap Hataları	5
a. Matrahta Hata	6
b. Vergi Miktarında Hata	6
c. Çifte Vergi	7
B. Vergilendirme Hataları	7
a. Mükellefin Şahsında Hata	8
b. Mükellefiyette Hata	8
c. Konuda Hata	8
d. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.	8

2. DÜZELTME YETKİSİ VE YOLLARI	10
A. Re'sen Düzeltme	11
B. Başvuru İle Düzeltme	11
3. DÜZELTME TALEBİ, İNCELEMESİ VE SONUÇLARI	12
4. DÜZELTME ZAMANAŞIMI	13
II. <u>PİŞMANLIK VE ISLAH</u>	14
1. PİŞMANLIK VE ISLAHIN TANIMI VE KAPSAMI	16
2. PİŞMANLIK TALEBİNDE SÜRE	17
3. PİŞMANLIK TALEBİNDE BULUNMA HALİNDE UYULMASI GEREKEN ŞARTLAR	18
A. Haber Verme Tarihinden Önce İhbar Yapılmamış Olması	19
B. Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlan- mamış Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması	21
C. Hiç Verilmemiş Olan Beyannamelerin On Beş Gün İçinde Verilmesi	22
D. Noksan ve Yanlış Beyanın Tamamlanması	23
E. Haber Verilen Vergilerden Ödeme Vadesi Geçmiş Olanların Gecikme Zammı İle Birlikte Ödenmesi.	23
4. PİŞMANLIK UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER KONULAR ...	24
A. Pişmanlık Zammının Hesaplanması	24
B. Zarar Beyanı ve Pişmanlık	25

III. <u>TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA</u>	26
1. UZLAŞMANIN KAPSAMI	27
2. UZLAŞMA KOMİSYONLARI	30
3. UZLAŞMANIN YAPILMASI	32
A. Uzlaşma Talebi ve Süresi	32
B. Uzlaşmaya Davet	33
C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Haller	34
4. UZLAŞMANIN SONUÇLARI	34
A. Uzlaşmanın Sağlanması	35
B. Uzlaşmanın Sağlanamaması	35
a. Uzlaşmanın Temin Edilememesi	35
b. Uzlaşmaya Varılamaması	36
IV. <u>TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA</u>	38
1. UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI	38
A. Verginin Türü Bakımından	39
B. Tarhiyatın Türü Bakımından	39
C. Tarhiyatın İçeriği Bakımından	40
D. Verginin Miktarı Bakımından	40
2. UZLAŞMA KOMİSYONLARI VE YETKİLERİ	42
A. Uzlaşma Komisyonları	42
a. İl Uzlaşma Komisyonları	42
b. İlçe Uzlaşma Komisyonları	43
c. Merkez Uzlaşma Komisyonları	43

d. Özel Uzlaşma Komisyonları	43
B. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri	44
3. UZLAŞMA İSTEĞİ	45
A. Uzlaşma İsteğinde Süre	46
B. Başvuru Mercii	46
C. Uzlaşma İsteğinde Şekil	47
4. UZLAŞMA İSTEĞİNİN İNCELENMESİ	48
A. Ön İnceleme	48
B. Uzlaşmaya Davet	49
C. Uzlaşma Görüşmesi	49
5. UZLAŞMANIN SONUÇLARI	50
A. Uzlaşmanın Sağlanması	50
B. Uzlaşmanın Sağlanamaması	51
6. UZLAŞMANIN KESİNLİĞİ	52
A. Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği	52
B. Uzlaşma ve İtiraz	53
C. Ödeme	54
V. <u>CEZALARDA İNDİRİM</u>	55
1. CEZALARDA İNDİRİMİN KAPSAMI	56
A. Verginin Türü Bakımından	56
B. Tarhiyatın Türü Bakımından	56
C. Cezanın Türü Bakımından	57

2. CEZALARDA İNDİRİMİN ŞARTLARI	57
A. Dava Açmama Şartı	57
B. Başvuru Şartı	58
C. Ödeme Şartı	59
a. Ödemenin Vadesinde Yapılması	59
b. Teminat Göstererek Ödeme	60
3. İNDİRİM MİKTARI VE SONUÇLARI	60

İ k i n c i B ö l ü m

Y A R G I S A L Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I

I. <u>VERGİ YARGISI</u>	64
1. VERGİ YARGISI KAVRAMI	64
2. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ	65
3. VERGİ YARGISININ BAĞIMSIZLIĞI	66
II. <u>VERGİ MAHKEMELERİ VE BAŞVURU</u>	70
1. VERGİ MAHKEMELERİ	70
A. Vergi Mahkemesinde Açılacak Davanın Türü ...	71
B. Vergi Mahkemesinin Görevleri	71
C. Tek Hakimle Çözümlenecek Uyuşmazlıklar	72
2. VERGİ DAVALARI	73

A. Vergi Davasının Açılması	73
a. Vergi Davasının Konusu	74
b. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar	74
c. Yetkili Vergi Mahkemeleri	75
d. Dava Açma Süresi	76
e. Dava Dilekçesi	78
f. Vergi Davasının Açılması ve Yürütmenin Durması	80
B. Vergi Davasının Görüşülmesi	81
a. Delillerin Tespiti	81
b. İlk İnceleme	81
c. Mercii Tayini	83
d. Duruşma	84
3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARININ SONUÇLARI	85
4. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI	86
A. Vergi Mahkemesi Kararlarının Kararı Veren Mahkemelerce Yeniden İncelenmesi	86
a. Kararın Açıklanması	86
b. Yargılamanın Yenilenmesi	87
c. Kararın Düzeltilmesi	89
B. Kararların Üst Yargı Mercilerinde Yeniden İncelenmesi	90
a. İtiraz	90

b. Temyiz	91
c. Kanun Yararına Bozma	93
III. <u>BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ VE BAŞVURU</u>	94
1. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN YAPISI	95
2. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN GÖREVLERİ	96
3. BÖLGE İDARE MAHKEMESİNE BAŞVURU	97
A. Başvuru Süresi	97
B. Başvuru Şekli	98
4. İTİRAZ VE YÜRÜTMENİN DURMASI	99
5. İTİRAZ İNCELEMESİ VE SONUÇLARI	99
6. BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI	101
A. Açıklama	101
B. Kanun Yararına Bozma	102
C. Yanlılıkların Düzeltilmesi	102
IV. <u>DANIŞTAY VE BAŞVURU</u>	103
1. DANIŞTAY'DA ELE ALINACAK VERGİ UYUŞMAZLIKLARI.	104
2. TEMYİZ MERCİİ OLARAK DANIŞTAY	106
A. Temyiz Kavramı ve Süresi	106
B. Temyiz Talebi	107
C. Duruşma	108
D. Yürütmenin Durması	109

E. Temyiz İncelemesi ve Sonuçta Verilebilecek Kararlar	109
F. Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolları	112
a. Açıklama	113
b. Yanlışlıkların Düzeltilmesi	114
c. Yargılamanın Yenilenmesi	114
d. Kararın Düzeltilmesi	115

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

E S K İ Ş E H İ R ' D E

V E R G İ U Y U Ş M A Z L I K L A R I N D A Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I U Y G U L A M A S I

I. <u>GENEL BİLGİLER</u>	119
II. <u>ESKİŞEHİR'DE VERGİ GELİRLERİNİN GELİŞİMİ</u>	121
III. <u>ESKİŞEHİR'DE VERGİ İHTİLAFLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMÜ</u>	127
1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	127
2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	127
IV. <u>ESKİŞEHİR'DEKİ VERGİ İHTİLAFLARININ VERGİ DAİRELERİ İTİBARIYLA DAĞILIMI</u>	145
V. <u>ESKİŞEHİR'DE YARGI ORGANLARINA İNTİKAL EDEN VERGİ İHTİLAFLARI</u>	160

1. 1.VERGİ MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI	163
2. 2.VERGİ MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI	169
3. ESKİŞEHİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI	175
4. ESKİŞEHİR VERGİ MAHKEMELERİNDEN DANIŞTAY'A İNTİKAL EDEN VERGİ İHTİLAFLARI	177
SONUÇ	180
YARARLANILAN KAYNAKLAR	i-ix
EKLER	x-xvi

K I S A L T M A L A R

- A.A.T.U.H.K. : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- a.g.e. : Adı geçen eser
- a.g.m. : Adı geçen makale
- AÖF. : Açık Öğretim Fakültesi
- A.Ü.S.B.F. : Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
- B. : Baskı
- B.İ.M. : Bölge İdare Mahkemesi
- Bkz. : Bakınız
- C. : Cilt
- D. : Daire
- Dan. : Danıştay
- E. : Esas
- E.İ.T.İ.A. : Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi
- G.M.K.A.V. : Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi
- İ.İ.B.F. : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
- İ.Y.U.K. : İdari Yargılama Usul Kanunu
- K. : Karar
- K.D.V. : Katma Değer Vergisi
- mad. : Madde
- No. : Numara
- RG.T. : Resmi Gazete Tarihi

s.	: Sayfa
S.	: Sayı
S.K.	: Sayılı Kanun
S.S.D.F.	: Savunma Sanayini Destekleme Fonu
V.	: Vergi
V.D.N.G.	: Vergi Dışı Normal Gelirler
V.İ.V.	: Veraset ve İntikal Vergisi
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
Ya.	: Yayın

G İ R İ Ő

Genel olarak uyumsuzluk, bazı ödevlerin yerine getirilmesi veya getirilmemesi ile ilgili olarak taraflar arasında görüş ayrılığı bulunmasıdır (1). Vergi ise kamu yönetimince kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır (2).

Vergi ülkelerin ekonomik, sosyal ve idari yaşamında etkin bir araçtır. Verginin etkin olabilmesi o ülkenin sahip olduğu tüm vergi kaynaklarını en az kayıpla değerlendirmesine bağlıdır. Vergi sistemlerinde vergi kayıplarını en aza indirmek için vergi kanunlarına aykırı hareketler suç sayılmış ve çeşitli yaptırımlara bağlanmıştır. Vergi

(1) Hüseyin ÖZCAN, "Uyumsuzluk", Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Ankara, 1975, s.680.

(2) Aykut HEREKMAN, "Kamu Maliyesi", Ankara, 1986, s.135.

alma yetkisine sahip olanlara karşı mükelleflerin de kendileri için yapılan vergi işlemlerine itiraz hakları vardır. Vergi uyumsuzlukları bu haklar dolayısıyla vergi alma yetkisine sahip olanlar ile mükellefin karşılaşmasıdır. Vergi yasalarının uygulanmasında vergi idaresi ile yükümlüler arasında doğan anlayış farklılıkları vergi uyumsuzluklarını doğurur. Mükellefin beyanı dışında idare tarafından tesbit edilen vergiler genellikle idare ile mükellefler arasındaki uyumsuzluğun sebebi olmaktadır. Ayrıca ülkemizde vergi kanunlarının günün koşullarına uyum sağlaması için sık sık değiştirilmesi uygulamada birçok sorunu da beraberinde getirmektedir.

Vergi uyumsuzlukları başlıca mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır (3).

Vergi uyumsuzluklarının tarafları, vergi idaresi ile vergi ödevlisidir. Vergi idaresi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Belediyeler ve özel idarelerdir. Vergi ödevlisi ise verginin mükellefi veya onun adına hareket eden vergi sorumlusudur. Haksız yere fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesi halinde taraflardan biri bu haksızlığın giderilmesi ve uyumsuzluğun ortadan kaldırılmasını istemektedir.

(3) Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku İlkeleri Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, Turhan Kitabevi Yayınları, B.10, Ankara, 1982, s.106.

Çeşitli nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkları sona erdirmek için kanunlarla çözüm yolları belirlenmiştir. Çalışmada bu çözüm yolları üzerinde durulmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm idari çözüm yollarıdır. İdari çözüm yolları mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak ortadan kaldırılmasıdır. İdari çözüm yolları içerisinde; vergi hataları ve düzeltme, pişmanlık ve ıslah, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezalarda indirim konuları incelenmiştir.

İkinci bölüm, yargısal çözüm yollarıdır. Nihai çözüm olan yargısal çözüm yolları içerisinde, vergi yargısı kavramı işlevi, vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay konuları ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde Eskişehir ili 1985-1987 yılları Gelir Müdürlüğü uzlaşma sonuçları, Yunusemre, Battalgazi, İki Eylül, Taşbaşı ve Porsuk Vergi dairelerinden elde edilen Veraset ve İntikal Vergisi sonuçları ile ihtilafli dosya sonuçlarını ve 1985-1987 yılları için vergi mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a başvuru sayısı incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın kısa bir değerlendirilmesi yapılmıştır.

B i r i n c i B ö l ü m

İ D A R İ Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I

İdari çözümler vergi dairesi ile mükellef arasında uyumsuzluk konusunun çeşitli yöntemlerle anlaşarak ortadan kaldırılmasıdır. İdare ve mükellef arasındaki sorunların karşılıklı güven ve anlayış içinde bu yolla çözümlenmesi halinde; tahsilat hızlanacak, vergi idarelerinin ve mükellefin yargılama masrafları ile işgücü kaybına uğramaları ve paranın değer kaybı önlenecek, vergi mahkemelerine açılacak davaların belirli ölçüde azalmasına imkan sağlayacaktır.

I. VERGİ HATALARI VE DÜZELTME

Vergi hatalarının düzeltilmesi bir uyumsuzluk konusu olmamakla birlikte, düzeltme işleminin yargı yoluna başvurmadan idare aşamasında sonuçlandırılabilmesi nedeniyle idari çözüm yolları içerisinde ele alınmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi vergi borcunu ve cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Bir verginin hesaplanmasından tahsiline kadar geçen tarih, tebliğ, tahakkuk ile ödeme safhalarında çeşitli hatalar yapılabilir. Bu hatalar vergi dairesi tarafından yapılabileceği gibi mükellef tarafından da yapılabilir. Vergilerin aslından başka vergi cezalarında da hata olabilir. Cezalarda yapılan yanlışlıklarda, vergi hataları gibi düzeltilebilir. Vergi Usul Kanununda genel olarak vergi hatası ve bunun çeşitleri üzerinde durulmuş yapılan hataların düzeltilmesi imkanı da hüküm altına alınmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, mükelleflerin yargı organlarına başvurularını engellemektedir.

1. VERGİ HATALARI

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. (V.U.K. mad.116) Bir vergilendirme işleminin vergi hatası sayılması için haksız bir işlem bulunmalıdır ve haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi alınması gerekir.

Vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki kısımda inceleyebiliriz.

A. Hesap Hataları

Hesap hataları vergi miktarını etkileyen maddi hatalar

ve hesaplama yanlışlıklarıdır (1). Hesap hataları aritmetik yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar mükellef ve vergi idaresi tarafından işlenebilir.

Hesap hatalarını; matrah hataları, vergi miktarında hata ve çifte vergi olmak üzere üç grupta inceleyebiliriz.

a. Matrahta Hata

Matrah, kanuni ölçülere göre üzerinden vergi hesaplanan miktar veya gelirdir (2). Matrah hataları ise genellikle beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname tekalif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Mükelleflerin defter ve belgelerinde yapılan maddi hatalar nedeni ile eksik veya fazla ödenen vergiler matrah hatası olarak kabul edilemez (3). Çünkü V.U.K. 117/1.maddesinde bu tür hatalar, matrah hatası olarak kabul edilememektedir.

b. Vergi Miktarında Hata

Vergi miktarında yapılan hatalar vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya

(1) Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, A.Ü.S.B.F. Ya. No.548, C.I, B.2, Ankara, 1984, s.209.

(2) O.Selim KOCAHANOĞLU, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul 1977, s.333.

(3) Veysi SEViĞ, "Vergi Hataları", DÜNYA GAZETESİ, (9 Kasım 1987), s.5.

yanlış yapılmış olması veya beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

c. Çifte Vergi

Bir vergi kanunun uygulanmasında aynı vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergilendirme döneminin, matrahının ve verginin aynı olması halinde çifte vergiden (verginin mükerrerliğinden) bahsedilebilir.

Uygulamada çifte vergi salınması hali en fazla bağlı oldukları vergi dairesi çevresi dışında faaliyette bulunan yükümlüler yönünden söz konusu olmaktadır (4). Bazı mükellefler bağlı buldukları vergi dairesi bölgesinden, başka bir vergi dairesine bağlı bulunan yere işyerlerini nakletmelerine rağmen yükümlülüklerini nakletmemektedirler. Mükellefler beyannamelelerini eski vergi dairelerine vermeleri ve vergilerini ödemelerine rağmen yeni faaliyete geçilen vergi dairesi tarafından mükellefin adına cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Bu durumda da çifte vergi ortaya çıkmaktadır.

B. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hatalarını mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve vergilendirme ya da muafiyet döneminde

(4) SEVİĞ, a.g.m. s.5.

hata olmak üzere dört grupta inceleyebiliriz.

a. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında yapılan hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefin şahsında hata uygulamada pek görülmez (5).

b. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Örneğin, esnaf muafılığı kapsamında bulunan bir kişiye salınan gelir vergisi, mükellefiyette hatadır.

c. Konuda Hata

Vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen unsurların vergilendirilmek istenmesi konuda hatayı ortaya çıkarır.

d. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Verginin bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

(5) Nail İNEL, Türk Vergi Yargı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Ya. No.1979-208, Ankara, 1979, s.44.

Vergiler genellikle belli bir döneme dayanarak alınır ve her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır. Gelir vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yıldır (6). Vergilerde bu dönemlerin yanlış gösterilmesi, süre itibarıyla eksik ya da fazla hesaplanmış olması halinde ödevliden fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması sonucu hata doğabilir.

Yukarıda saydığımız vergi hataları şu yollarla ortaya çıkarılabilir.

- i. İlgili memurun hatayı bulması ve görmesi ile; vergi dairelerinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleriyle görevli bulunan memurlar bu işlemleri yaparken vergi hatalarına rastlarsa durumu belirleyebilirler.
- ii. Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile,
- iii. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması; vergi dairelerinin işlemleri zaman zaman Maliye müfettişleri ve yardımcıları, Gelirler kontrolörleri, Vergi Kontrol memurları tarafından denetlenir. Bu sırada yükümlü işlemlerinde varsa vergi hataları belirlenir.

(6) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1982, s.204.

- iv. Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması; vergi inceleme yetkisi verilmiş bulunan kişilerce incelemeler sırasında rastlanılan vergi hataları yasal düzenleme gereği belirlenebilir.
- v. Yükümlünün başvurusu ile vergi hatası ortaya çıkarılabilir. Bazı hallerde yükümlü vergi dairesine başvurarak kendisine gönderilen tarh işlemlerinin hatalı olduğunu bildirir.

2. DÜZELTME YETKİSİ VE YOLLARI

Vergi Usul Kanununun 120 inci maddesine göre vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Yapılan işlemler Ek 1 de yer alan düzeltme fişi üzerinde gösterilir. Hata mükellef aleyhine yapılmış ve fazla vergi tahsil olunmuş ise mükellefe fazla tahsil olunan vergi geri verilir. Tahsil olunmamışsa terkin edilir.

Mükellef tebliğ tarihinde başlayarak bir yıl içinde parasını almak için müracaat etmezse bir yıl adi emanetler hesabında muhafaza edilen düzeltme konusu miktar hazineye gelir kaydedilir (7).

(7) Gürcan GÜNESER, "Vergi Usul ve İdari Yargılama Usulü Kanunlarına Göre Düzeltme ve Düzeltme İle İlgili Süreler", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1987/V, s.22.

Düzeltilme re'sen ve başvuru ile olmak üzere iki yolla yapılır.

A. Re'sen Düzeltilme

Vergi dairesi bazen mükelleften istenen verginin hatalı olduğunu tesbit edebilir. Vergi dairesi açık ve kesin bir hata yapıldığını anlarsa bu hatayı herhangi bir talep olmaksızın re'sen düzeltir. Hatalar teftiş veya denetim elemanlarınca ortaya çıkarılmışsa teftiş veya denetimi yapanlar bu hataların düzeltilmesini isterler (8).

Re'sen düzeltilme mükellef aleyhine yapılmış ise ilave verginin mükellefe tebliği zorunludur. Mükellefin bu işleme karşı dava açma hakkı vardır. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde ise mükellefe düzeltilme fişinin bir örneği tebliğ edilir (V.U.K. mad.121).

B. Başvuru İle Düzeltilme

Başvuru ile düzeltilmede mükellef, vergi dairesine müracaat ederek, vergi dairesinden hatanın giderilmesi isteminde bulunur. Bu istem yerinde görülürse düzeltilmeye gidilir. İstem yerinde görülmezse durum mükellefe yazıyla tebliğ edilir. Düzeltilme istemi vergi dairesince kabul edilmediği takdirde mükellef hiyerarşik başvuru ile üst mercie gidebilir.

(8) O.Selim KOCAHANOĞLU, "Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltilme", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR, S.7 (Temmuz, 1985), s.50.

3. DÜZELTME TALEBİ, İNCELEMESİ VE SONUÇLARI

Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini yazı ile istemek zorundadırlar. Düzeltme taleplerine ilişkin dilekçeler elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilmektedir.

Düzeltme dilekçeleri ilk aşamada vergi dairesinin ilgili servisi tarafından incelenir. İlgili servis görüşünü de ekleyerek dilekçeyi vergi dairesi müdürüne verir. Vergi dairesi müdürü hatayı kabul ederse, düzeltme mükellef lehine olur. Şayet mükellefin isteği yasalara uygun bulunmamışsa istek reddedilir. Düzeltme işlemi gerek vergi, gerek ceza hatalarında düzeltme fişine dayanarak reddedilir. Düzeltme fişi, düzeltme işleminin yapıldığı ilgiliye bildirilmesini sağlayan resmi belgedir.

2686 sayılı kanunla değişmeden önce, düzeltme taleplerinin müracaattan başlayarak bir ay içinde incelenip karara bağlanması ve tebliğ olunması gerekmektedir (9). Ancak yapılan değişiklikle idarenin düzeltme taleplerini inceleme ve cevap verme süresi İdari Yargılama Usul Kanununun 10 uncu maddesine göre müracaattan itibaren altmış gündür. Mükellefin başvuru tarihinden itibaren altmış gün içinde idarece cevap verilmezse, ilgili bu cevabı istemin reddi sayarak dava açabilir.

(9) H.Fevzi KARAGÖZOĞLU, Danıştay'da Dava Nasıl Açılır?, Ankara, 1978, s.124.

Mükellef isterse idarenin kesin cevabını da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez (10). Düzeltme istemi dava açma süresi içinde yapılmış ve reddedilmişse mükelleflerin yargı yolundan yararlanabilmeleri için süresinde vergi mahkemesine dava açmış olmaları gerekir (11).

Düzeltme istemi dava açma süresinin bitiminden sonra yapılmış ve reddedilmişse şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına, İl özel idaresi vergilerinde Valiliğe, belediye vergilerinde ise belediye başkanlığına başvurulur. Mükellefin şikayet yoluyla üst mercie gitmesi durumunda, şikayet merciince istem açıkca ya da altmış günlük süre sonunda reddedildiği takdirde yükümlü bu red işlemine karşı dava açma süresi içinde Danıştayda iptal davası açabilir. Düzeltme şikayet yoluyla açılan iptal davalarında Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi uyuşmazlığına bakmaktadır. Düzeltme taleplerine ilişkin dilekçelerde uygulanacak şekil konusunda belirli bir şart getirilmemiştir.

Düzeltme işleminin yapılabilmesi için zamanaşımı süresinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

4. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe

(10) H.Kaya İÇEL, "Vergi Hataları ve Düzeltme", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S.7 (Ocak, 1987), s.50.

(11) ÖZBALCI, a.g.e., s.216.

tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu tarh zamanaşımıdır. Düzeltmede de aynı ilke esas alınarak, tarh zamanaşımı dolduktan sonra meydana çıkarılan hataların düzeltilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Düzeltmede zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez (V.U.K. mad.126). Ancak bazı özel hallerde düzeltme için ayrı bir zamanaşımı düzenlemesi yapılmıştır. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde yükümlüye ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre yapılan haciz; tarihinden başlayarak bir yıl içinde düzeltme isteminde bulunulabilir.

Zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddi gerekir (12). Bu süre dolduktan sonra düzeltme isteminde bulunan yükümlülerin bu istekleri için idarece yapılacak bir işlem yoktur.

II. PİŞMANLIK VE ISLAH

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanunumuza 1950 yılında getirilmiştir.

(12) Veysi SEVİÇ, "Düzeltilme İsteminde Zamanaşımı", DÜNYA GAZETESİ, (18 Kasım, 1987), s.5.

Kanunlara aykırı olarak işlenen fiiller, esas olarak kanunlarda öngörölmüş olan cezalarla yaptırım altına alınmıştır. Ancak bazı durumlarda bu fiillere ceza verilmez. Buna ceza hukuku ilkeleri arasında yer alan faal nedamet ve ön ödeme müessesesi gösterilebilir. Faal nedamet, fiilin işlenmesinden sonra failin isteyerek sonucun gerçekleşmesine engel olmasına denir. Ön ödemede ise duruşma başlamadan önce para cezasının en yüksek tutarının ve yargılama masraflarının ödenmesi durumunda ceza davası ortadan kalkar ve faile ceza verilmez (13). Vergi Usul Kanununda ise pişmanlık ve ıslah vergi suçu işleyenlerin bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir. Yasa koyucunun bu hükmü getirmekteki amacı gizli kalmış vergi suçlarının pişmanlık sayesinde ortaya çıkarılmasını sağlamaktır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Türkiye gibi vergilendirmesi beyan esasına dayanan, ancak buna paralel olarak etkin denetim ve hızlı yargı sistemini kuramamış bir ülkede yasa koyucunun amacına bir ölçüde yardımcı olabilir (14). Böylece idare tarafından belki de hiç bir zaman ortaya çıkarılmayacak olan vergi gelirlerindeki kayıplar mükellefin haber vermesiyle gecikerekte olsa önlenmiş olur.

(13) Daha geniş bilgi için bkz.: Kamil MUTLUER, Vergi Ceza Hukuku, E.İ.T.İ.A. Ya.No.214, Eskişehir, 1979, s.202.

(14) O.Selim KOCAHANOĞLU, "Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?" İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.XXXII, S.4 (Temmuz, 1985), s.123.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi yasalarına aykırı hareketleri nedeniyle ceza uygulamasıyla karşılaşacak mükellefleri korumak yanında vergi idaresinin ve vergi yargısının işlemlerini de azaltacaktır.

1. PIŞMANLIK VE ISLAHIN TANIMI VE KAPSAMI

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, (iştirak, teşvik ve yardım suçunu işleyenler de dahil), ağır kusur ve kusur niteliğindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belirli koşulları yerine getirmeleri kaydıyla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez (V.U.K. mad.371). Madde de usulsuzlük cezalarının adı geçmediğine göre pişmanlık kapsamı dışında bırakılmıştır.

Emlâk vergisi de beyana dayanan bir vergi olmakla beraber 371 inci maddede pişmanlığın bu vergide geçerli olmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Yasa koyucu bu hükümle kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen emlâk vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamıştır. Beyana dayanmayan vergilerde ise bu yola gidilemez.

Pişmanlık esas itibariyle oluşumu vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler (15). Çünkü

(15) Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Uyumsuzluklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözülmesi", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.6 (Haziran, 1986), s.8.

pişmanlıkla ortadan kalkan vergi kaybı unsurudur. Pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiilleri ortadan kaldırmaz. Fakat vergi kaybını ortadan kaldırdığı için o suça ait cezanın uygulanmasını önler.

Vergi daireleri uygulamada süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameleri, beyannamede gösterilen matraha vergi isabet etmesi şartıyla süresinde verilmiş saymakta ve ayrıca re'sen takdir yoluna gitmemektedir.

2. PİŞMANLIK TALEBİNDE SÜRE

Zamanında verilmeyen beyannamelerin pişmanlık dilekçesi ile verilebilmesi için kanunda belirtilen şartların mevcut olması veya yerine getirilmiş olması gerekir.

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için kaçakçılığa teşebbüs suçu dışında vergi kaybının meydana gelmiş olması gereklidir. Vergi kaybı doğması için ise beyanname verme bakımından kanuni ve ek süre geçmiş olmalıdır. Buna göre hiç verilmemiş olan beyannamelerin, mükellefin hakkında herhangi bir ihbar ve idari işlem yapılmadan önce pişmanlık dilekçesi ekinde ya da pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi gerekir (16). Şayet mükellefin beyannamesini süresinde vermediği, vergi idaresi tara-

(16) Osman PEHLİVAN, "Süresinde Verilmeyen Beyannamelerin Pişmanlık Dilekçesi ile Verilmesi" YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S.11 (Mayıs, 1987), s.21.

fından tespit edilirse ve bunun üzerine mükellef pişmanlık dilekçesi ile beyannamesini vermeğe kalkarsa cezai sorumluluktan kurtulamaz. Çünkü mükellefin beyannamesini süresinde vermediğinin vergi idaresince öğrenilmesi, pişmanlıktan yararlanma hakkını ortadan kaldırır. Mükellefler zamanında veremedikleri beyannamelerini, haklarında herhangi idari bir girişim olmadan pişmanlık dilekçesi ile birlikte vermeleri gerekir.

Vergi idaresi, ek sürenin sonuncu günü çalışma saatin-den sonra verilen pişmanlık dilekçelerini ek süre dolmadan verilmiş olarak kabul etmektedir (17). Posta ile taahhütlü olarak gönderilen haber verme dilekçelerinde postaya verildiği tarih geçerlidir.

3. PİŞMANLIK TALEBİNDE BULUNMA HALİNDE UYULMASI GEREKEN ŞARTLAR

Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde beş bent halinde pişmanlıkla ilgili olarak uyulması gereken şartlar sıralanmıştır. Burada yazılan şartlar yerine getirilmeden pişmanlık hükmünden yararlanılmaz. Şartları bir bütün olarak ele almak gerekmektedir. Diğer bir deyişle beş şarttan

(17) ÖZBALCI, a.g.e., s.616-617.

herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde pişmanlık geçersiz olacaktır. Yasa koyucunun pişmanlık talebi ile ilgili olarak getirdiği ve uyulması gereken şartlar şu şekildedir.

A. Haber Verme Tarihinden Önce İhbar Yapılmamış Olması

Pişmanlığın geçerli sayılması için gerekli ilk şart, pişmanlık dilekçesi verilmeden önce bir başkası tarafından vergi idaresine ihbarda bulunulmamış olmalıdır. Mükellefin pişmanlık dilekçesi vermesinden önce ihbar yapılmışsa pişmanlık dilekçesi hükümsüz kalır. Nitekim Danıştay kararlarında "haklarında ihbar dilekçesi verilenler pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz" denilmektedir (18). Ancak yasa koyucu ihbar dilekçeleri içinde bazı esaslar benimsemiştir.

Öncelikle ihbar resmi bir makama yapılmış olmalıdır. İhbarın mutlaka doğrudan ilgili makama (örneğin bağlı bulunduğu vergi dairesine) yapılması gerekmez. Kanunda "herhangi bir resmi makama" deyimi kullanılmasıyla, ihbarcının yanlış makama bile ihbarda bulunması geçerli sayılmıştır. Bu durumda ihbarda bulunulan makamın resmi kayıtlarındaki tarih geçerli olacaktır (19).

(18) Dan.4.D., 28.4.1973 Gün ve E.1972/76, K.1973/235 (Şükrü KIZILOĞLU- Şükrü AVCI, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, "1971-1978", Ankara, 1979, s.780).

(19) Halil BAŞAĞAÇ, "Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1985/IV, s.59.

İhbar dilekçesinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinden önce resmi makamlara intikal etmiş olması gerekmektedir. Pişmanlık talebinde bulunan mükellef hakkında ihbar dilekçesi, mükellefin pişmanlık talebinde bulunmasından sonra verilmiş ise pişmanlığın kabulünü engellemez.

Pişmanlık dilekçesinin posta ile gönderilmesi durumunda dilekçe tarihi olarak postaya verilmiş tarihi dikkate alınması gerekir. Ancak ihbarın da postaya verilmesinde postaya verilmiş tarihi dikkate alınacaktır.

İhbarlar yazılı veya sözlü olabilir. Sözlü olarak yapılan ihbarların bir tutanakla tesbit edilmek suretiyle ihbarcıya imzalatılması gerekir. İhbarlar yazılı veya sözlü olarak yapılsın dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir.

Bir ihbarın pişmanlık dilekçesini hükümsüz kılması için aranan bir diğer şartta ihbar dilekçesi veya tutanağında belirtilen hususun mükellefin pişmanlık dilekçesindeki durumla ilgili olması gerekir. Diğer bir deyişle mükellefin birden fazla gelir unsuru bulunur ve ihbar edilen bunlardan sadece biri ile ilgili olursa mükellef diğer gelir unsurları için pişmanlık dilekçesi verebilir. Burada yasa koyucunun amacı mükellefin hiç kimsenin bilmediği veya ihbar etmediği bir hususla ilgili olarak işlenmiş vergi suçunun kendi isteğiyle haber vermiş olmasıdır. Aynı dönemi, aynı vergiyi ve aynı gelir unsurunu bir arada kapsamayan ihbarlar aynı konuda sayılmaz.

B. Haber Verme Tarihinden Önce İncelemeye Başlanmamış
Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olması

Gerek vergi incelemesi yapılması gerekse takdir komisyonuna sevk durumlarında pişmanlığın geçerli sayılabilmesi için pişmanlık dilekçesinin, bu iki durumun meydana gelmesinden önce verilmiş olması yasanın aradığı bir şart olmaktadır.

Kaçakçılığa teşebbüs halinde bu suçun tesbit edildiği günden evvel haber verme dilekçesinin verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır (20). Yetkili inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemelerinin pişmanlık açısından önemi, incelemeye başlama tarihi bakımından ortaya çıkar. İşyerinde yapılan incelemelerde ise defter ve belgeler yazı ile istenmeli veya dairede inceleme yapıldığına dair bir belge düzenlenmelidir. Tutanak ve yazıların tebliğ ve imza tarihinden sonradır ki, mükellefler pişmanlık talebinde bulunamazlar.

Takdir komisyonuna sevk edilen işlemlerde ise sevk fişinin düzenleme tarihinden sonra, pişmanlık dilekçesi verilemez, verilirse geçersiz olur.

(20) İhsan ERTÜRK-Hasan GÜZEL, Özel Uzlaşma Yolu İle Vergi Affı ve Yeniden Değerleme, DAMAŞ yayınları, Ankara, 1983, s.59.

C. Hiç Verilmemiş Olan Beyannamelerin On Beş Gün
İçinde Verilmesi

Haber verme dilekçesi hiç verilmemiş beyannameler veya noksan beyanın tamamlanması ile ilgili olabilir. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde vergi dairesine verilmiş olması da kanunun aradığı şartlardan biridir.

Haber verme dilekçesinin posta ile gönderildiği hal-lerde haber tarihi, taahhütlü gönderilmişse postaya verildiği, adi olarak gönderilmişse dilekçenin vergi dairesine gelip kayıtlara geçtiği tarihtir. Onbeş günlük sürenin hesabında bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekir. Mükellefler pişmanlık dilekçesini verdikten sonra on beş gün içinde vergi dairesine beyan edilmemiş vergi matrahı ile ilgili beyannameyi vererek gerekli tarh ve tahakkuk iş-lemi yaptıracaklardır. Buradaki on beş günlük süre azami sü-re olup beyanname dilekçe ile haber verilebileceği gibi, on beş gün içinde herhangi bir zamanda verilebilir.

Haber verme dilekçesinin şekli önemli değildir. Hatta Danıştay kararlarına göre beyannamenin dilekçe ile verilmesi halinde dilekçede pişmanlık talep edilmemiş olsa bile, piş-manlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (21).

(21) Dan.4.D., 26.2.1973 Gün ve E.1971/8542, K.1973/852 (Ka-mer GENÇ ve Arkadaşları, Mali Yargılama Usulü ve Uyuş-mazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara, 1976, s.938).

D. Noksan ve Yanlış Beyanın Tamamlanması

Pişmanlık dilekçesi ile ilgili vergi matrahı daha önce hiç beyan edilmediği gibi, eksik veya yanlış olarak da beyan edilebilir. Eksik ve yanlış yapılmış beyanlar nedeniyle pişmanlık talebinde bulunulması halinde, mükellefin durumu dilekçe ile haber vermesinden itibaren 15 gün içinde tamamlanmış veya düzeltilmiş beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması gerekmektedir.

E. Haber Verilen Vergilerden Ödeme Vadesi Geçmiş Olanların Gecikme Zammı İle Birlikte Ödenmesi

Pişmanlık talebinde bulunan mükelleflerin on beş günlük süre içinde haber verdiği vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanları pişmanlık zammı ile birlikte ödemesi gerekir. Vergi aslı ve pişmanlık zammı bu süre içinde ödenmez veya eksik ödenirse, pişmanlık talebi geçersiz olur ve cezalı tarhiyat yapılır.

Eğer mükellef pişmanlık dilekçesini verdikten sonra, ortaya Vergi Usul Kanununda belirtilen herhangi bir mücbir sebep hali meydana gelmişse, on beş günlük sürenin mücbir sebep halinin geçmesine kadar uzaması gerekmektedir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerdeki matraha ait vergi, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Haber verilen vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanlara ait pişmanlık zammı da vergi aslına ait tahakkuk fişinde gösterilir.

4. PİŞMANLIK UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER KONULAR

A. Pişmanlık Zammının Hesaplanması

Pişmanlık dilekçesiyle haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için % 2 nisbetinde zamla birlikte, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinin 5 inci bendi gereğince, ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler dolayısıyla, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için % 2 pişmanlık zammı ödenecektir. Ancak 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikle % 2 olarak uygulanmakta olan pişmanlık zammı oranı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmıştır. 1 Ocak 1986 tarihinde de uygulanmaya başlanmıştır. A.A.T.U.H.K.'nun 51 inci maddesindeki gecikme zammı oranları 27 Mayıs 1988 tarihli ve 19824 sayılı resmi gazetede yayınlanan yeni oranlarla değişmiştir. 30 Aralık 1988'e kadar uygulanan bu oranlar 30 Aralık 1988 tarihli ve 20035 sayılı resmi gazetede yayınlanan yeni oranlarla değişikliğe uğramıştır. Buna göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren; ilk bir aylık müddet için % 10, ikinci, üçüncü ve dördüncü aylar için ayrı ayrı % 10, beşinci ve müteakip aylar için ayrı ayrı % 7 gecikme zammı uygulanır. Yeni oranlar 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Kanunda yer alan her ay ve kesri deyimi, pişmanlık zammının hesaplanmasında idare ile mükellef arasında sürekli ihtilaflara yol açmıştır. Bunun için 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren yapılacak uygulamalarda "her ay ve kesri" deyiminin Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanmasını belirleyen 18 inci maddesine göre 30 gün olarak anlaşılması ve pişmanlık zammının da buna göre hesaplanması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 169 seri nolu genel tebliğinde belirtilmiştir (22).

B. Zarar Beyanı ve Pişmanlık

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar gösterilirse veya indirimler ya da mahsuplar dolayısıyla matraha vergi isabet etmezse beyannameler hiç verilmemiş kabul edilerek vergi idaresi re'sen takdire gitmekte ve usulsüzlük cezası uygulamaktadır. Re'sen takdir sonucu eğer bir matrah veya matrah farkı bulunursa, ortaya çıkan farkın miktarına göre kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezalarından birisi uygulanır.

(22) Örneğin:

25 Şubat 1986 vadeli Katma Değer Vergisi için, 15 Mayıs 1986 da pişmanlıkla beyanname veriliyor. Bu verginin en son 30 Mayıs 1986 tarihinde ödenmesi gerekmektedir. Verginin 30 Mayıs 1986'da ödenmesi durumunda, pişmanlık zammı şu şekilde hesaplanacaktır.

25 Şubat - 25 Mart 1986 arası % 10,

25 Mart - 25 Nisan 1986 arası % 7,

25 Nisan - 25 Mayıs 1986 arası % 7,

25 Mayıs - 30 Mayıs 1986 arası % 7 olmak üzere toplam

% 31 oranında pişmanlık zammı uygulanacaktır. (Bkz.: Ekrem IŞIK, "Yeni Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1986/V, s.65).

Zamanında veremedikleri vergi beyannamelerini sonradan pişmanlıkla veren mükellefler, hem pişmanlık zammı hem de usulsüzlük cezası ödemek durumundadırlar. Usulsüzlük cezası alınması bakımından pişmanlıkla verilmiş olan vergi beyannamesinde bir matrah beyan edilip edilmemesinin, boş beyanname verilmiş olmasının veya zarar gösterilmesinin önemi yoktur (23).

V.U.K.'nun 371 inci maddesinin birinci fıkrasında kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarından birinin işlenerek pişmanlık dilekçesinin bu suçun işlenmesinden sonra verilmesi hükme bağlanmıştır. Oysa zarar beyanlı pişmanlıklarda ortada vergi matrahı olmadığına göre vergi kaybı da söz konusu değildir. Bu nedenle vergi beyannamelerinin kanunu ve ek süre içinde verilmemesi halinde vergi kaybına neden olmadıkça pişmanlık hükümlerinden faydalanmasına gerek yoktur. Zarar beyanlarında ödenecek bir vergi olmadığına göre buna pişmanlık zammı uygulaması da söz konusu değildir.

III. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Vergi Usul Kanunumuza 3239 sayılı kanunla eklenen Ek 11 inci maddeyle, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi getirilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.2.1987 gün

(23) Oğuz AYDEMİR, "Pişmanlık Beyanı ve Usulsüzlük Cezası", MALİYE POSTASI, S.185 (15 Mayıs, 1988), s.11.

ve 19374 sayılı Resmi Gazete de yayınlanmış; ancak 1 Mart 1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce yani inceleme safhasında yapılan uzlaşmadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma Fransa, İngiltere, Federal Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve diğer batı ülkelerinde uygulanmaktadır (24).

1. UZLAŞMANIN KAPSAMI

Vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Vergi Usul Kanununa göre Maliye vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil) tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girer (25). Bu maddeye göre vergi incelemelerine dayanılarak ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin kesilen vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalarda uzlaşma yapılabilmesi için bunların bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Vergi incelemesine dayanmaksızın yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar tarhiyat öncesi

(24) Zülküf KANAT, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak, 1988), s.6.

(25) Bkz.: Vergi Usul Kanunu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG.T.16.2.1987, No:19374, S.2.

uzlaşmadan yararlanamayacaktır. Bunlar, Takdir Komisyonu kararı üzerine yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar, vergi inceleme elemanlarının vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalar sırasında veya inceleme yetkisi bulunmayan ve Vergi Usul Kanununun 127 inci maddesine istinaden kendilerine yoklama yetki belgesi verilmiş olan yoklama memurlarının yaptıkları yoklamalar dolayısıyla kesilecek usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları, idarece tarhiyat ve bu tarhiyata ilişkin olarak kesilecek cezalardır.

Yapılan vergi incelemeleri sonunda, mükellefin haksız yere vergi iadesine sebebiyet verdiği tesbiti halinde, geri alınacak vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi cezaları ve vergi iadesi hakkındaki kanuna göre, fazla iadeye sebebiyet verilmesini tesbit eden vergi incelemeleri içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilecektir (26).

Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır (27).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergilere bağlı fonlar hakkında yazarlar arasında farklı görüşlere rastlamak mümkündür.

(26) Tugay YÜCEL, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", VERGİ DÜNYASI, S.80 (Nisan, 1988), s.25.

(27) Nahit KİTİŞ, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", VERGİ DÜNYASI, S.68 (Nisan, 1987), s.56.

Bazı yazarlara göre matrahını bazı vergilerin teşkil ettiği fonlar (Savunma Sanayini Destekleme Fonu, Sosyal Dayanışma Fonu, Çıracılık, Kalfalık Fonu) ve dahili tevkifat ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (Kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecektir(28). Bazı yazarlar ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergilere bağlı fonlarda (Örneğin S.S.D.F. gibi) ayrıca uzlaşma söz konusu olamayacaktır. Çünkü, bu fonlar kesinleşen vergi miktarına bağlı olarak hesaplanmaktadır (29).

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergilere bağlı olarak kesilen fonlar hakkında da uygulanmaktadır. Mükellefler hakkında yapılan tarhiyatlar neticesinde doğan matrah ve matrah farkları için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulduğunda, uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi miktarına bağlı olarak kesilecek fon miktarı da değişeceğinden, fonlarda uzlaşma kapsamına girer (30).

(28) YÜCEL, a.g.m., s.25.

(29) M.Nadir ARICA, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Uygulaması", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.16 (15 Eylül, 1987), s.26.

(30) Örneğin:
Mükellef A hakkında yapılan ikmalen tarhiyat sonucunda 100.000 TL. matrah farkı bulunmuştur. Vergi ve ceza ihbarnamesi vermeden ($100.000 \times 0,25 = 25.000$ TL. Gelir Vergisi ödemesi gerekir.) tarhiyat öncesi uzlaşmaya gitmiş ve 25.000 TL. gelir vergisi yerine 10.000 TL. gelir vergisi olarak uzlaşılmıştır. $25.000 \times \%1$ 'den, 250 TL. olan çıracılık fonu, uzlaşma neticesinde $10.000 \times \%1$ 'den 100 TL'na inecektir. Bunun için vergi aslında uzlaşılmış olması gerekir.

Yapılan incelemeler sonucu tarh olunacak vergi ve kesilecek ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az yedi gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgili mükellefe bildirir. İnceleme raporunun ön rapor şeklinde düzenlenmesi de mümkündür.

2. UZLAŞMA KOMİSYONLARI

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanları olması halinde ilgili kurul başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelirler Genel Müdürlüğü merkez inceleme elemanları olması halinde, ilgili genel müdürlükçe tesbit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşur.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı durumda komisyon üyeleri iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Devamlı inceleme yerlerinde birden fazla uzlaşma komisyonu kurulabilecektir. Geçici inceleme yerlerinde ekip

başkanı uzlaşma komisyonu başkanlığı görevini yürütecektir. İncelemeyi ekip başkanının yapması halinde merkezden komisyon başkanı gönderilecektir.

İncelemeyi yapanların komisyonlara üye olmaları söz konusu değildir. Ancak, uzlaşma komisyonu toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere katılırlar.

Mahalli inceleme elemanlarınca il merkezlerinde veya il merkezi dışında yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, defterdarın başkanlığı altında, yine defterdarın tesbit edeceği bir kontrol memuru ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur.

Defterdar, herhangi bir nedenle komisyon toplantısına başkanlık edemez ise yerine başkan olarak, defterdar yardımcısı veya gelir müdürlerinden birisini vekil tayin eder. İncelemeyi yapan komisyon üyesi olamaz. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde defterdar, komisyon üyesi olarak ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya gelir müdürünü belirler.

Bölgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumu, incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü durumlarda ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu kurul veya genel müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda komisyon üyeleri ilgili kurul veya genel müdürlükçe belirlenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde gerek uzlaşma konusu tutar, gerekse yapılacak indirim bakımından komisyonlara bir sınır getirilmemiştir. Oysa tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşılacak vergi ve cezanın tutarı bakımından sınırlama vardır.

3. UZLAŞMANIN YAPILMASI

A. Uzlaşma Talebi ve Süresi

Uzlaşma talebi için, nezdinde inceleme yapılan kimse veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurulması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması halinde uzlaşma istenmiş kabul edilir. Ancak mükellef veya ceza muhatabının daha önce veya davet üzerine talepte bulunması mümkündür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9 uncu maddesine göre uzlaşma talep süresi incelemenin başladığı tarihten inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar geçen süredir. Mükellef veya ceza muhatabı bu süre içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini bir yazıyla bildirebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediği konusunda yazılı bir bildirim olmayın mükellef veya ceza muhatabına, inceleme elemanı tarafından incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlenmesinden önce tarhiyat öncesi

uzlaşma isteyip istemediği mutlaka sorulacak ve alınan cevap Ek 2 de gösterilen tarhiyat öncesi tespit tutanağına kaydedilecektir. İlgilinin tarhiyat öncesi uzlaşma istemesi halinde düzenlenen bu tutanak yazılı bildirim yerine geçecektir.

B. Uzlaşmaya Davet

Mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde inceleme elemanı, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi veya cezanın muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Mükellefin inceleme elemanı tarafından uzlaşmaya davet edilmesi durumunda, uzlaşmanın yapılacağı yer, tarih ve saat ilgiliye yazı ile tebliğ edilir.

Vergi incelemesi mükellefin bilgisi dışında yapıldığından inceleme elemanı tarhiyat öncesi uzlaşma talep davetiyesine inceleme raporunun bir örneğini ekler ve başvuru merciini (incelemeyi yapan eleman, bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığını) belirtir (31). Uzlaşmaya davet için yapılacak tebliğ işlemi posta ile veya memur tarafından yapılabilir. İnceleme elemanının kendisinin tebliğ yapması da mümkündür.

Uzlaşmaya davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma

(31) Hüseyin GÜL, "Vergi Hukukumuzun Yeni Bir Müessesesi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak, 1988), s.6.

talebinde bulunabilecektir (32).

C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu Yapılabilecek
Haller

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi incelemeleri sonuçlandırılarak vergi dairelerine intikal etmiş inceleme raporları hakkında vergi dairelerince gerekli tarh işlemleri yapılacaktır. Yapılan bu tarhiyata karşı mükelleflerin süresi içerisinde uzlaşma talep etmeleri halinde uzlaşma görüşmeleri, Vergi Usul Kanununun uzlaşma bölümünün Ek 1 ilâ 9 uncu maddeleri çerçevesinde yapılacaktır (33).

İnceleme süresi içerisinde, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bir yazıyla bildiren veya inceleme sırasında inceleme elemanınca düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tespit tutanağında, tarhiyat öncesi uzlaşma istemediğini bildiren mükellef veya ceza muhatabı, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanabilecektir.

4. UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçları, uzlaşmanın sağlanması veya sağlanamaması şeklinde olabilir.

(32) Selahattin TUNCER, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.XXXIV, S.2 (Mayıs, 1987), s.75.

(33) Bkz.: Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, T.19.10.1987, No:1987/3, S.1.

A. Uzlaşmanın Sağlanması

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilin katılmasıyla toplanan uzlaşma komisyonu, görüşmeler sonucunda inceleme konusu vergi ve cezalarda uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen ve imzalanan uzlaşma tutanağının bir örneği mükellefe verilir, bir örneği de en geç üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte vergi dairesine gönderilir. Tutanağın mükellefe verilen örneği tahakkuk fişi yerine geçeceğinden, üzerinde uzlaşılan kanuni vadesi geçmiş vergi ile cezasının tutanak tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekecektir.

Tutulacak tutanak dört örnek olarak düzenlenecek bir örneği komisyonda, bir örneği inceleme elemanında ve birer örneği de vergi dairesi ve mükellef veya vekiline verilecektir (34). Uzlaşma tutanağında hangi bilgilerin bulunması gerektiğini Ek 3 de yer alan uzlaşma tutanağında görebiliriz.

Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı kesin olup, uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez, dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

B. Uzlaşmanın Sağlanamaması

a. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin veya adına ceza kesilenin, uzlaşma komisyonunun davetine uymaması, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma

(34) Özcal KORKMAZ "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.21 (1 Aralık, 1987), s.19.

tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Mükellefin veya ceza muhatabının bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının posta ile veya memur aracılığıyla gönderildiği halde yazının tebliğ edilmeyerek geri gelmiş olması veya davet yazısı ilgiliye tebliğ edildiği halde yazıda bildirilen yer ve tarihteki uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başka bir işlem yapılmaz, uzlaşma temin edilememiş kabul edilir (35).

Uzlaşma temin edilemediği takdirde, düzenlenecek tutanağın birer örneği anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur.

b. Uzlaşmaya Varılamaması

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda ödenecek vergi ve cezanın tutarı konusunda anlaşma sağlanamamışsa uzlaşmaya varılamamış sayılır.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde inceleme elemanınca düzenlenecek rapora göre işlem yapılacaktır. Vergi dairesi raporun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnamesini düzenleyerek mükellefe tebliğ edecektir.

(35) Ali BÜYÜKKAYALAR, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1987/11, s.44.

Uzlaşma sağlanamadığında mükellef vergi ve cezayı itirazsız ödeme dışında V.U.K.'nun 376 ıncı maddesi hükümlerinden yararlanabileceği gibi vergi mahkemesinde dava konusu da yapabilecektir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise yapılmayacaktır. Bu tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 17 inci maddesinde belirtilmiştir.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raparla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Tutanak vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 18 inci maddesinde belirtilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yeni bir müessesedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılan vergi incelemesi sonucunda mükellef ile idare arasında ihtilaf çıkmadan tarhiyat aşamasından önce uzlaşılarak vergi ve cezanın ödenmesini sağlamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin artması yargının yanı sıra vergi dairelerinin yükünü de hafifletecektir. Vergi dairelerine sadece uzlaşılan vergi ve cezanın tahsil edilmesi kalmaktadır. Çünkü uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları, tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Mü-

kellef tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde uzlaşılan vergi ve cezayı ödemekte ve kamu alacağı daha hızla tahsil edilebilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeyenler, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilirler.

IV. TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA

Vergi uyumsuzluklarının idare aşamasında çözülmesi yollarından birisi olan uzlaşma kurumu, Türk vergi sistemine 1963 yılında, Vergi Usul Kanununda 205 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu yer almıştır. Uzlaşma 376 ıncı maddeden sonra gelen 10 ek madde ile düzenlenmiştir.

Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının yargı organlarına gitmeden başlangıçta çözümlenmek amacıyla yönelik ve işlemesi prensip olarak mükellefin istek ve kararına bağlı bulunan bir müessesedir. Diğer bir deyişle uzlaşma müessesesi re'sen ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunların cezaları konusunda itiraz yoluna başvurmadan mükellefle vergi idaresinin anlaşmasını öngörmektedir.

1. UZLAŞMANIN KONUSU VE KAPSAMI

Uzlaşma konusuna girecek vergi ve cezalar verginin türü, tarhiyatın türü, içeriği ve tarhedilen vergi ve buna ait cezanın miktarı ile belirlenmiştir.

A. Verginin Türü Bakımından

V.U.K.'nun kapsamına giren, vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır. Bu yetki il özel idareleri ile belediyelere ilişkin vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca kullanılır (V.U.K. mad.2).

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve re'sen veya ikmalen tarh ve tebliğ edilen bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilip tebliğ olunan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılmıştır (36).

11 Aralık 1985 gün ve 3239 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen Ek 12.madde ile "2978 sayılı ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanununun 6 ıncı maddesi uyarınca kesilen cezalarda uzlaşma" kapsamına alınmıştır (37). Ayrıca belediyelerce tahsil edilen ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 32 inci maddesi gereğince ikmalen tarh olunan Emlâk Vergisi için kesilecek cezalarda uzlaşma konusu olabilecektir.

B. Tarhiyatın Türü Bakımından

Beyana dayanan tarh dışında re'sen ikmalen ve idarece yapılan tarhın konusu olan vergi, resim ve harçlar ile bun-

(36) Bkz.: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, No.147, R.G. T.30.10.1982, No.17853, s.38.

(37) Selahattin TUNCER, "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi", İSTANBUL BAROSU DERGİSİ, C.62, S.4-5-6 (Nisan-Mayıs-Haziran, 1988), s.197.

ların cezaları uzlaşma konusuna girer.

C. Tarhiyatın İçeriği Bakımından

Re'sen ya da ikmalen tarh edilen vergi ve kesilen ceza nedeniyle yükümlü ve kendilerine vergi cezası kesilmiş olanların uzlaşmaya gidebilmeleri için ayrıca V.U.K.'-nin 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ya da yanılma durumunun bulunması, vergi kaybının ya da usulsüzlüğün kendilerince kanun hükümlerini gereği kadar kavrayamamalarından ileri gelmesi, belirsiz ve yorum götürür konularda kendilerinin yanılmış olması ikmalen ve re'sen tarhiyatı gerektiren nedenin vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ya da Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından benzer durumlarda başka biçimlerde bilgi verilmesinin sonucu olması ve vergi tarhının ortalama kâr haddi ve gider esasına göre yapılması gibi bir durumun var olması gerekir (V.U.K. Ek mad.1).

D. Verginin Miktarı Bakımından

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en fazla vergi ve ceza miktarını belirleme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na aittir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en fazla vergi ve ceza tutarını iller ve ilçelere göre 186 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile şu şekilde belirlemiştir.

İL UZLAŞMA KOMİSYONLARI

	<u>I.Grup İller</u>	<u>II.Grup İller</u>
Bütün Vergi, Resim ve Harçlar	250.000.000.-	150.000.000.-
Cezalar	750.000.000.-	450.000.000.-

İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONLARI

	<u>Bağımsız Vergi Daireleri</u>	<u>Diğerleri</u>
Bütün Vergi, Resim ve Harçlar	50.000.000.-	5.000.000.-
Cezalar	150.000.000.-	15.000.000.-

Birinci grup illerden olmakla beraber Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illeri için il uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarı 400.000.000.-lira ceza miktarı ise 1.200.000.000.-lira olarak tespit edilmiştir.

Adana, Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir illerinde vergi aslının 400.000.000.-lirayı, cezanın ise 1.200.000.000.-lirayı diğer birinci grup iller ile ikinci grup illerde ise vergi aslının 250.000.000.-lirayı vergi cezasının 750.000.000.-lirayı aşması halinde uzlaşma talebi, Merkez Uzlaşma Komisyonunda incelenmek üzere Maliye ve Gümrük Bakanlığına intikal ettirilecektir (38).

(38) Bkz.: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, No.186, R.G. T.3.12.1988, No.2008, S.3.

Ortalama kâr haddi esasına göre yapılan tarhiyatlar da uzlaşma istemleri miktarla sınırlı olmaksızın incelenerek uzlaşma konusu yapılabilecektir (39).

2. UZLAŞMA KOMİSYONLARI VE YETKİLERİ

A. Uzlaşma Komisyonları

Mükellefle idare aşamasında yapılacak uzlaşma pazarlığını idare yönünden "Uzlaşma Komisyonları" denilen komisyonlar yürütmektedir. Kanun koyucu kamu gelirlerinin türüne ve miktarına göre değişik komisyonlar kurulabileceğini öngörmüştür (40).

Uzlaşma komisyonlarını il ve ilçe uzlaşma komisyonları, Merkez uzlaşma komisyonu ve özel uzlaşma komisyonu olarak ayırabiliriz.

a. İl Uzlaşma Komisyonları

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için uzlaşma komisyonları illerde defterdarın ya da vekil tayin edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile varsa ilgili vergi dairesi müdüründen il merkezinde bağımsız vergi dairesi bulunmuyorsa vergi dairesi müdürü yerine gelir memurları arasından seçilecek birisi katılır. İl uzlaşma komisyonu üç

(39) Bkz.: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, No.147, S.39.

(40) Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku Temel Kavramları İlkeler ve Kurumlar, Gazi Üniversitesi Ya.No.37, I.I.B.F. Ya.No.25, Ankara, 1984, s.182.

kişiden oluşur.

b. İlçe Uzlaşma Komisyonları

İlçelerde varsa bağımsız vergi dairesi müdürünün yoksa mal müdürünün başkanlığında vergi memurlarından ikisinin katılmasıyla üç üyeden kurulur.

c. Merkez Uzlaşma Komisyonları

Maliye Bakanlığı il ve ilçelerde kurulan mahalli uzlaşma komisyonlarına verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada anlaşma üzere merkez uzlaşma komisyonları kurmaya yetkili kılınmıştır. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ve çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığınca tesbit olunacaktır. Merkez uzlaşma Komisyonları Gelirler Genel Müdürlüğünden veya merkez denetim elemanlarından seçilecek üç üyeden oluşur.

Merkez uzlaşma komisyonları üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve ekseriyetle karar verir (41).

d. Özel Uzlaşma Komisyonları

Bu komisyonlar ortalama kâr haddi ve gider esaslarına ilişkin uzlaşma istemlerini incelemek üzere Maliye Bakanlığınca kurulmaktadır.

(41) Ahmet ÖZDEMİR, "Uzlaşma", MALİYE POSTASI, S.178 (1 Şubat, 1988) s.84.

30 Ekim 1982 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 147 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde ortalama kâr hadleri ve gider esasına göre yapılan tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinin ayrı bir uzlaşma komisyonunca görüşüleceği ve bu komisyonun kimlerden oluşacağı belirtilmişti. Ancak Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle gider esasına göre tarhiyat yapılması yürürlükten kaldırıldığından ve ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için ayrı bir uzlaşma komisyonu oluşturulması diğer bir deyişle ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için kurulmuş olan özel uzlaşma komisyonları kaldırılmıştır. Genel Tebliğin 3 Aralık 1988 tarihinde yayımından itibaren, ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma talepleri, il ve ilçelerde mevcut komisyonlarda görüşülecektir.

B. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca tesbit edilmektedir. Komisyonların yetkileri uzlaşılacak vergi ve ceza miktarı bakımından sınırlandırılmıştır. Bakanlığın bu konudaki yetkileri özel idareler ile belediyeler komisyonları için İçişleri Bakanlığınca kullanılmaktadır (V.U.K. Ek mad.3/4).

3. UZLAŞMA İSTEĞİ

Uzlaşma isteği mükelleften gelir, vergi dairesinin uzlaşma isteminde bulunma yetkisi yoktur. Ancak V.U.K.'nun Ek 4üncü maddesine göre re'sen tarhiyatla ilgili vergi dairesinin herhangi bir sonucu üstlenmeksizin mükellef ya da cezanın muhatabını uzlaşma isteminde bulunmaya çağırabilir.

Uzlaşma için mükellef ya da kendisine ceza kesilmiş olanlar ile bunların resmi vekaletine sahip vekili, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişi olmayan kurumların kanuni temsilcileri aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili komisyona başvurmaları gerekmektedir. Uzlaşma komisyonları yargı organı olmadığı için kesilmiş olan cezada uyusmak üzere yetkili kılınmış idareyi temsil eden kuruluşlar olduğundan, uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Mükellef adına yetkili olduğunu gösteren resmi vekaletnameye sahip olmaları yeterlidir.

Vergi Usul Kanunu vergi idaresine, uzlaşma talebinde bulunan mükellefe, uzlaşma müzakeresinin yapılacağı zaman ve yeri bildirmekten başka hiçbir mükellefiyet yüklememiştir (42).

(42) Özcal KORKMAZ, "Uzlaşma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.1 (1 Şubat, 1987), s.12.

A. Uzlaşma İsteğinde Süre

Uzlaşma isteğinin vergi mahkemelerinde dava açma süresi içerisinde yapılması gerekir. Bu süre vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gündür.

Mükellef ya da ceza muhatabı uzlaşma isteminden önce dava açmışsa, dava uzlaşma isteminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmez. İncelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüzdür (V.U.K. Ek mad.7/2).

B. Başvuru Mercii

Uzlaşma için yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması gerekir. Yetkili komisyon mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il ve ilçe merkezindeki komisyondur. Uzlaşma istemi için Maliye Bakanlığına başvurulamaz (43). Dilekçelerin uzlaşma komisyonu başkanlığına verilmesi ve uzlaşma komisyonu başkanlığına hitaben yazılması gerekir. İllerde dilekçeler defterdarlığa, ilçelerde ise bağımsız vergi dairesi müdürlüğüne, yoksa mal müdürlüğüne verilir.

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan sınırları aşan ve merkezi uzlaşma komisyonlarında incelenmesi gereken uzlaşma istemlerine ilişkin dilekçeler mahalli uzlaşma komisyon-

(43) Dan.4.D., 26.11.1969 Gün ve E.1965/3780, K.1969/5736 (H.Fevzi KARAGÖZÜGLÜ, Vergi Uyusmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Ya. I, Ankara, 1977, s.331).

larına verilir. İlçe uzlaşma komisyonunun yetki sınırını aştığı için il uzlaşma komisyonuna intikal edecek olaylarda da mükellefin ilçe uzlaşma komisyonuna başvurması mümkündür. İlçe uzlaşma komisyonları talebi il uzlaşma komisyonlarına intikal ettirirler.

Yer değiştiren mükellef eskiden bağlı olduğu vergi dairesince yapılan tarhiyat için yeni bulunduğu yerde uzlaşma isteyemez. Uzlaşma yetkisi eskiden bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki uzlaşma komisyonuna aittir.

C. Uzlaşma İsteğinde Şekil

Uzlaşma isteği dilekçe ile yapılır. Ek 4 de yer alan uzlaşma dilekçesi örneğinde de görülebileceği gibi dilekçede şu bilgilerin bulunması gerekir.

- Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, adresi
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nev'i miktarı,
- İhbarnamenin tebliğ ve numarası,
- Uzlaşma talebinin konusu,
- Uzlaşma talebinin hukuki dayanağı ve ilgili deliller,
- Dilekçenin verildiği tarih ve imza.

4. UZLAŞMA İSTEĞİNİN İNCELENMESİ

A. Ön İnceleme

Uzlaşma komisyonu mükellef veya vergi cezası muhatabının vermiş olduğu uzlaşma dilekçesi üzerinde bir ön inceleme yapar. İnceleme sırasında vergi dairesi tarafından komisyona verilmiş bulunan tarh dosyasından da yararlanılır (44). Bu incelemeyi usul ve esas yönünden olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

Usul yönünden yapılan incelemede, uzlaşma isteğinin yükümlü ya da kendisine ceza kesilmiş olanlar ile bunların resmi vekaletine sahip kişi tarafından yazılı olarak ve dava açma süresi içinde V.U.K. Ek 4 üncü madde hükmüne uygun olarak yapılıp yapılmadığına bakılır.

Esas yönünden inceleme de ise uzlaşma isteğinin, komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı incelenir. Uzlaşma komisyonları kendilerine tanınan limitler içinde kalan uzlaşma isteklerine cevap verirler.

Uzlaşma komisyonu, yapılan bu inceleme sonucunda uzlaşma isteminin süresi içinde yapılmadığı, ehliyetsiz kimse tarafından istendiği veya uzlaşma konusu yapılamayacak bir vergi ve ceza için başvurulmuş olduğu, yahut komisyonun

(44) KARAGÖZOĞLU, Danıştay'da Dava Nasıl Açılır?, s.78.

yetki alanı dışında kaldığı görülürse, bu takdirde işin esasına geçilmez ve istem reddedilir.

B. Uzlaşmaya Davet

Ön inceleme sonucunda uzlaşma isteminin usulüne uygun olarak ve süresinde yapılmış olduğu ve komisyonun da yetki alanı içinde bulunduğu anlaşılırsa istem reddedilmez. Uzlaşma görüşmelerine katılması için mükellefe ve ceza muhatabına görüşmenin tarihi ile yapılacağı yer ve saati yazı ile en az on gün öncesinde uzlaşma komisyonunca bildirilir.

C. Uzlaşma Görüşmesi

Uzlaşma görüşmeleri, uzlaşma talebinin esastan incelenerek mükellef veya ceza muhatabıyla olayın derinlemesine tartışıldığı safhadır. Uzlaşma görüşmeleri mükellef veya resmi vekili ya da kanuni temsilcisinin katılması ile yapılır. Mükellefin mali müşaviri ve muhasebecisi görüşmelere katılamazlar, ancak teknik bilgi verebilirler.

Uzlaşma görüşmeleri belirtilen yer ve saatte komisyon üyeleri ve uzlaşma talebinde bulunanın katılmasıyla başlar ve bir başlama tutanağı tutulur. Eğer görüşmeler bir toplantıda bitirilememiş ve birden fazla toplantı yapılması gerekli olmuşsa, her toplantıda elde edilen sonuçlar ile sonraki ilk toplantının tarih ve yeri görüşme sonunda kararlaştırılıp taraflarca imzalanarak bir tutanakla tespit

olunur (45).

Uzlaşma sırasında vergi aslı ve cezalarında ne ölçüde indirim yapılacağı konusu komisyonun yetkisi dahilindedir. Ancak uzlaşma sonucunda yapılacak indirim vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyenler için kanunda öngörülen yaptırımları etkili olmaktan çıkaracak seviyede olmamalıdır.

5. UZLAŞMANIN SONUÇLARI

Mükellef veya ceza muhatabının esas yönünden incelemeye alınan uzlaşma talebi iki şekilde sonuçlanabilir.

A. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde bir tutanak düzenlenir. Bu tutanak mükellef veya ceza muhatabı ile komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. Tutanağın bir örneği de ilgiliye verilir.

Mükellef ya da ceza muhatabı üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit olunan hususlar hakkında Danıştay dahil hiç bir mercide dava açamazlar.

Uzlaşma vergi ve cezadan yalnızca birinde olsa dahi, dava olanağı her ikisi bakımından da ortadan kalkar (46).

(45) KOCAHANOĞLU, a.g.e., s.333.

(46) Şükrü KIZILOĞLU, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.10-11 (Ekim-Kasım, 1986), s.12.

Üzerinde uzlaşılan cezalar için ayrıca V.U.K.'nun 376 ıncı maddesine göre indirim isteminde bulunulamaz. Cezalarda indirim yolunu seçen mükellefler de bu cezalar ve bağlı olduğu vergiler için ayrıca uzlaşma isteyemez (47).

B. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Görüşmeler sonucunda, ödenmesi gereken vergi ve cezaların tutarı konusunda taraflarca anlaşmaya varılamazsa, uzlaşma vaki olmamış sayılır. Diğer bir deyişle komisyonun, üzerinde uzlaşmaya razı olduğu vergi ya da ceza miktarı ile mükellef ceza sorumlusu ya da temsilci veya vekillerinin üzerinde anlaşmaya varılmasını istedikleri ve ödemeyi teklif ettikleri vergi ve ceza miktarları arasında anlaşma sağlanmazsa uzlaşma vaki olmamış sayılır.

Mükellef ya da ceza sorumlusu uzlaşma komisyonunun toplantısına bildirilen gün ve saatte gelmez ya da resmi vekaletini taşıyan vekilini göndermezse, komisyon toplantısına katılmasına karşın, uzlaşma tutanağını imzalamazsa uzlaşma tutanağını ancak ihtirazi kayıtla imzalamaya razı olursa uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Vergi idaresi yayınlamış olduğu iç genelge ve muktezalarla mücbir sebebin olması halinde sürenin işlemeyeceği

(47) Metin ERGİN, "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", MALİYE DERGİSİ, S.71(Eylül-Ekim, 1984), s.47.

ve uzlaşma görüşmeleri için tespit edilen uzlaşma komisyonu gün ve saatinin yapıldığı anda yine mücbir sebebi bulunanların toplantıya katılmamalarını uzlaşmanın temin edilememesi olarak kabul etmemekte ve bu durumlarda yeni bir uzlaşma komisyonu toplantı gün ve saatini belirleyebilmektedir (48).

Uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin üç nüsha olarak düzenlenen tutanak taraflarca imzalanır. Bir nüshası mükellef ya da ceza sorumlusuna veya bunların adına toplantıya katılanlara tebliğ edilir, bir nüshası da vergi dairesine tebliğ olunur.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (49).

6. UZLAŞMANIN KESİNLİĞİ

A. Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği

Uzlaşma tutanakları kesin olup, tutanak hükümleri vergi idaresince hemen yerine getirilir (V.U.K. Ek mad.6). Uzlaşma konusu vergi ve cezanın, tutanakla mükellef ve vergi idaresince tesbitinden sonra vergi idaresi ve mükellef

(48) Sabri ARPAÇ, "Uzlaşma ve Mücbir Sebepler", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak, 1988), s.17.

(49) Atakan AYBARS, "Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1986/V, s.12.

uzlaşmada tespit olunan hususlar hakkında hiçbir mercie itiraz ve şikayette bulunamazlar.

Uzlaşma hükümlerinin kesinliğinin istisnası ise V.U.K.'nun 116 ıncı ve devam eden maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatası olması durumudur. Uzlaşma konusu olan tarhiyatta bu tip bir hata var ise hata, uzlaşmanın yeniden yapılması, daha önce düzenlenen uzlaşma tutanağının iptali ve yeni düzenlenecek uzlaşma tutanağına, "Maddi hata olduğundan yenilendiği" şeklinde bir kayıt konulması ile düzeltilebilir (50).

B. Uzlaşma ve İtiraz

Uzlaşma komisyonlarınca, uzlaşma istekleri usule uygun görülmeyerek işin esasına girmeden reddedilenler ile usulüne uygun şekilde uzlaşma isteğinde bulunup da uzlaşma sağlamayanlar salınan vergi ve cezalara karşı dava açma yoluna gidebilirler.

Uzlaşma olmadığına ilişkin düzenlenen tutanağın yükümlüye tebliğ tarihinden başlamak üzere yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açma süresi 15 günden az kalmış ya da bitmiş ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar (51).

(50) İhsan AKKÖY, "Uzlaşma", VERGİ DÜNYASI, S.3 (Kasım, 1981), s.10.

(51) Nihat EDİZDOĞAN, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Ya.No.3-025-0073, Bursa, 1982, s.125.

Uzlaşma talebinden önce dava açılmış olması, uzlaşmanın yapılmasını engellemez. Ancak böyle bir durumda önce uzlaşma işlemi karara bağlanır. Açılan davanın herhangi bir nedenle incelenmesi ve karar verilmesi halinde bu karar hükümsüz sayılır (52).

C. Ödeme

Uzlaşmanın sağlanması durumunda üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın buna ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (V.U.K. Ek mad 8/1). Uzlaşılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi ise, uzlaşmayı hükümsüz kılmaz. Ancak 6183 sayılı kanun uyarınca gecikme faizi uygulanır.

Uzlaşma yoluna başvurmakla normal ödeme süresi de uzamaktadır. Dava açma süresinin bitiminden itibaren bir ay olan ödeme süresi uzlaşma isteminde bulunması halinde işlememekte, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren de bu bir aylık ödeme süresi yeniden başlamaktadır.

Batı ülkelerinde vergi uyumsuzluklarının % 90 ve hatta daha büyük bir kısmı uzlaşma yoluyla çözümlenmekte vergi yargısına ancak % 10 gibi az sayıda uyumsuzluk intikal etmektedir (53). Bizim ülkemiz için aynı durum söz konusu

(52) A.Bumin DOĞRUSÖZ, "Uzlaşmanın Temin Edilememesi-Vaki Olmaması Ayırımı ve Sonuçları", VERGİ DUNYASI, S.26 (Ekim, 1983), s.17.

(53) Kamil MUTLUER, "Vergi Uyumsuzluklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi Yolları Aranmalı", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.5 (Mayıs, 1985), s.9.

değildir.

Ülkemizde gerek uzlaşma, gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma müesseselerinden amaç vergi mevzuatının uygulanması dolayısıyla yapılan denetimlerde tespit edilen hususlar konusunda mükellef ile idare arasında doğabilecek ihtilafları en aza indirmektir.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinin etkin yollarından biri olan uzlaşma, özellikle enflasyonun büyük rakamlara ulaştığı dönemde yararları bir kat daha artmaktadır. Uzlaşma yolu etkili bir şekilde kullanıldığı, diğer bir deyişle mükellef uzlaşma müessesine alıştırıldığı ve uzlaşma komisyonları daha işler bir yapıya kavuşturulduğu takdirde daha çok başarı sağlanabilir.

V. CEZALARDA İNDİRİM

Vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyen eksik yerine getiren ya da ödenmesi gerekenden daha az vergi ödeyen yükümlüler ceza hükümleri ile karşılaşır- lar. Ceza indirimi müessesesi verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer almıştır.

Ceza indirimi V.U.K.'nun 376 ıncı maddesinde ele alınmıştır. Ceza indirimi müessesesini kapsamı, indirim şartları tutarı ve indirimden arta kalan cezanın ödenmesi yönünden inceleyelim.

1. CEZALARDA İNDİRİMİN KAPSAMI

A. Verginin Türü Bakımından

Verginin türü bakımından cezalarda indirim yoluna gidebilmek, herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Diğer bir deyişle cezalarda indirim Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilmektedir (54).

B. Tarhiyatın Türü Bakımından

V.U.K.'nun 376 ıncı maddesi yalnızca ikmalen ve re'sen tarhedilen vergiler ile ilgili cezalarda uygulanır. Mükellef veya sorumlu kanunda belirtilen süre ve zamanlarda vergiye tabi kazancını bildirirler. Mükellef veya sorumlular eksik beyanda bulunabilecekleri gibi bazen hiç beyanda bulunmayabilirler. Bu durum sonucunda yapılan tarhiyata göre mükellef veya sorumlular re'sen veya ikmalen tarhedilen vergi ve cezaları itirazsız öderlerse ceza indiriminden yararlanacaklardır.

Ancak maddede yalnızca re'sen ve ikmalen tarhiyattan söz edilmesine rağmen ayrıca Vergi Usul Kanununun mükerrer 30 uncu maddesine göre idarece yapılan tarhiyatlarda Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca re'sen tarh öncesi mükellef beyanına göre yapılan tarhiyatlarda ceza indirimi uygulanmaktadır.

(54) KIRBAŞ, a.g.e., s.187.

C. Cezanın Türü Bakımından

376 ıncı maddeye göre ceza indiriminden yararlanabilecek cezalar kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak sayılmıştır. Ayrıca bu indirim hükümleri vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen bütün özel usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Şu halde genel ve özel usulsüzlük cezaları bu hükmün kapsamındadır.

2. CEZALARDA İNDİRİMİN ŞARTLARI

Ceza indiriminden yararlanmak için vergi aslı ve cezasına karşı dava açılmaması dava açma süresi içinde indirim talebinde bulunulması ve vergi aslı ve cezasının vadesinde veya teminat gösterilmek şartıyla vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir.

A. Dava Açmama Şartı

Ceza indiriminden yararlanmanın ilk şartı vergi aslı ve cezası için dava açılmamasıdır. Maddeden anlaşılacağı gibi mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve cezaya itiraz eder dava açarsa madde hükmünde faydalanamaz. Diğer yandan itiraz edilmeme şartı, vergi aslı ve cezası yönünden birlikte aranmaktadır. Yani her ikisine de itiraz edilmemelidir. Eğer birisi ödenip, diğerine itiraz edilmek isteniyorsa cezalarda indirim uygulanmaz.

Bu şartı şirketler yönünden ele alırsak: Kollektif şirket ortakları adına şirketten sağladıkları kazançla ilgili olarak salınan ilave verginin cezası şirket adına kesilir. Şirketin ceza indiriminden yararlanması için hem ortağın hem de şirketin dava yoluna gitmemesi gerekir. Komandit şirketlerin komandite ortakları içinde durum aynıdır. Adi ortaklıklarda ortakların şahsi vergileri ile ilgili tarhiyatlarda indirim talebi, diğerine bağlı olmaksızın nazara alınır. Aile reisi beyanında hem aile reisi hem de aile fertlerinden biri ile ilgili kesilen cezalı tarhiyat sonucu indirim talebi diğerine bağlı olmaksızın yapılır.

B. Başvuru Şartı

Ceza indiriminden yararlanmak için gerekli bir diğer şart ilgilinin dava açma süresi içinde indirim talebinde bulunmasıdır. Mükellef ceza indiriminden faydalanmak için ilgili vergi dairesine dilekçe vererek vergi aslını ve cezayı ödeyeceğini bildirmelidir. Dava açma süresi ihbarnamenin tebliğini izleyen günden başlayarak otuz gündür.

Uzlaşma yoluna gidilip sonuç alınmadığı takdirde uzlaşmanın sağlanamadığını tesbit eden tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş günlük ek dava açma süresi doğar. Mükellefler bu ek dava açma süresi içinde indirim talebinde bulunabilirler.

Cezalarda indirimden yararlanmak için itiraza gitmeden indirim için başvurulmalıdır. Ancak kanun tarafından kabul edilen bu koşula Danıştay tarafından esneklik verilmek istenmiş ve herhangi bir başvuru yapılmadan da cezanın itiraz süresi içinde ödenmesi durumunda, ceza kesilen kimsenin 376. madde hükmünden yararlanması kabul edilmiştir (55). İndirim isteği, ek vergi ve buna ilişkin cezanın hepsini kapsamalıdır. Ek olarak salınan verginin bir bölümüne itiraz edilip diğerlerinde indirim istemek mümkün değildir.

C. Ödeme Şartı

Ödeme şartını, ödemenin vadesinde yapılması veya teminat göstererek ödeme yapılması olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz.

a. Ödemenin Vadesinde Yapılması

Burada vade ödeme müddetinin son günüdür. İhbarname-lerin mükellef veya sorumlulara tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir aylık itiraz süresi vardır. İtiraz süresinin bitiminden başlamak üzere bir ay içinde vergi ve cezanın ödenmesi gerekir.

Vergi veya cezaya ait ihbarname farklı tarihlerde gelmesi halinde dava açma süresi ilk ihbarnamenin tebliğ

(55) Dan.4.D.'nin 20.6.1963 Gün ve E.1962/5035, K.1963/2300 (NUTLUER, a.g.e., s.234).

edildiği günden itibaren başlar. Ödeme vadesi ise vergi aslı ve ceza için ayrı ayrı hesaplanır. Burada ödeme vadesi dava açma süresinin bittiği günden başlayarak bir aydır.

b. Teminat Göstererek Ödeme

Teminat hükümleri kamu alacağını daima güven altına almak ve tehlikeli duruma sokmamak için 6183 sayılı kanunla getirilmiş olan tedbir hükümlerinden biridir. Buradaki ödeme şekli durumu ilk planda ödemeye müsait olmayanlara teminat göstermek şartıyla daha müsamahalı davranmaktan doğmuştur. Para, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonolar, milli esham ve tahvilat, menkul ve gayrimenkul mallar ve şahsi kefalet A.A.T.U.H.K.'a göre teminat olarak kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu mükellefe yukarıda saydığımız teminat şartlarından birini göstermek şartıyla, ödeme vadesini üç ay daha uzatabilme imkanını vermiştir. Mükellef isterse borcunu normal vadesinde ödeyebilir. İsterse teminat karşılığı olarak üç ay daha geç ödeyebilir. Üç aylık süre vade tarihinin bitiminden itibaren başlar.

3. İNDİRİM MİKTARI VE SONUÇLARI

Kanun tarhedilen cezaya uygulanmak üzere belli oranda indirim yapmayı kabul etmiştir. Ancak bu indirim tutarları cezanın kaç kez işlendiğine ve çeşidine göre değişik esaslara bağlanmıştır.

Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerde yükümlü veya sorumlu vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ilgili vergi dairesine başvurarak tarh edilen vergi veya vergi farkını ve yasada belirtilen indirimlerden arta kalan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kaçakçılık, ağır kusur veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir (V.U.K. mad. 376).

Ceza indiriminden yararlanan ölçüde vergi cezası sona erer. Cezada tekerrür dolayısıyla yapılan arttırmada artırılan kısım üzerinden de ceza aslının tabi olduğu oranda indirim yapılır. Mükellef ya da sorumlu yukarıdaki süreler içinde ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını ödemez ya da dava konusu yaparsa indirim hükümlerinden yararlanamaz.

Ceza indiriminden yararlananların katlanacağı mali yük, V.U.K.'nun 376 inci maddesinde yapılan değişikliğin yanısıra 3239 sayılı kanunla aynı kanunun 112 inci maddesinde yapılan değişiklikle de arttırılmıştır. Bu maddenin 3 numaralı bendinin (a) fıkrası hükmü gereğince söz konusu müesseseden yararlanmak isteyen mükellefler artık vergi aslı

ve indirimden sonra kalan cezanın yanısıra gecikme faizi de ödemek zorundadırlar (56).

× Cezalarda indirimin amacı da bir yandan vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin hazineye girme süresini kısaltmaktır.

İdare ve mükellef arasındaki sorunların idari çözüm yolları ile çözümlenmesi halinde ödenecek vergi ve cezada bir indirim sağlanmış olacaktır. Oysa mükellefin yargı yoluna başvurması ve davayı kaybetmesi halinde, vergi ve ceza aynen ödenecek, ayrıca 6183 sayılı kanuna göre belirlenen gecikme faizi oranında bir faizi de ödemek zorunda kalacaklardır.

Vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesi emek ve zaman kaybını da önlemektedir. Vergi mahkemelerinde dava açılması, bu davanın sonucuna göre itiraz veya temyize gidilmesi önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Dilekçelerin hazırlanması, müşavirlik veya avukatlık ücretleri, harç vb. giderler de, uyumsuzluğun maliyetini artırmaktadır.

Uyumsuzluğun vergi yargısına gitmeden idari çözüm yolları ile çözümlenmesi, kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesini de sağlayacaktır. Özellikle enflasyonun büyük

(56) Hızır TARAKÇI, "Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler", VERGİ DUNYASI, S.70 (Haziran, 1987), s.55.

İ k i n c i B ö l ü m

Y A R G I S A L Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I

Mükellef ya da vergi sorumlularıyla devlet arasındaki uyuşmazlıkların önemli bir kısmı idare aşamasında diğer bir deyişle idari çözüm yoluyla sonuçlanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak diğer yol ise yargısal çözüm yoludur. Yargısal çözüm yolunda, mükellef ile devlet arasındaki anlaşmazlık vergi yargı organının işlemi ile karara bağlanıp son bulur.

I. VERGİ YARGISI

1. VERGİ YARGISI KAVRAMI

Vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yargı yoluna vergi yargısı denir. Yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı sona erdirirken diğer taraftan idarenin yargısal denetimini de gerçekleştirir.

Vergi yargısı geniş kapsamıyla mali yargının bir koludur (1). Mali yargı, kamu gelirleri ile kamu harcamalarını, vergi yargısı ise Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu gelirleri ile gümrük vergilerini inceler. Burada kapsamı daha dar olan vergi yargısı konusunu inceleyeceğiz.

Vergi yargısı kavramı, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişleri yanında vergi uyumsuzluklarına uygulanacak usul kurallarını da içermektedir.

2. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ

Vergi yargısının iki önemli işlevi vardır. Birincisi yargı yoluyla uyumsuzluğu ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirir. İkinci işlevi ise içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini sağlar (2).

Yargısal denetim vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kıldığı gibi, aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına da yardımcı olur. Çok sık değişen vergi kanunları gerek mükellefleri gerekse vergi idaresini uygulama açısından oldukça güç durumda bırakmaktadır. Bunun sonucunda taraflar arasında çıkan anlaşmazlıkları vergi yargısı kesin bir şekilde çözümlyerek hem vergi mükelleflerinin

(1) KIRBAŞ, a.g.e., s.188.

(2) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s.219.

hem de idarenin haklarına güvence sağlamaktadır.

İçtihat ve yorumların yardımıyla vergi yargısı aldığı yargısal kararlar ile mali mevzuattaki karışıklıkları ortadan kaldırarak açıklığa kavuşturmakta; hem de mevzuattaki boşlukları doldurarak kanunların uygulanmasını sağlamaktadır (3).

3. VERGİ YARGISININ BAĞIMSIZLIĞI

Çeşitli ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemlerini dört grupta toplamak mümkündür. Adli yargıya bağlı vergi yargı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargı sistemi, bağımsız vergi yargı sistemi ve karma vergi yargı sistemi (4).

Türkiye'de vergi yargısının yargı kolları arasında bağımsız bir kol oluşturup oluşturmaması konusunda yazarlar arasında farklı görüşlere rastlamak mümkündür. Bazı yazarlar "Türkiye'de vergi yargısının idari yargı düzeni içinde yer almasının sakıncalı olmadığı (5)" yolunda görüşlerini belirtirken, bazı yazarlar da "Türkiye'de vergi sisteminin aksaksız olarak yürütülebilmesi için vergi idaresi ve vergi denetiminin yanında vergi yargısına büyük görev düşmekte, vergi yargısının bu görevi yerine getirebilmesi için idari yargı

(3) Kamil MUTLUEK, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, E.İ.T.İ.A. Ya.No.141/87, Eskişehir, 1975, s.22.

(4) KIRBAŞ, a.g.e., s.190.

(5) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s.219.

düzeni dışında düzenlenmesi gerekir (6)" demektedir.

Bize göre de vergi yargısının bağımsız bir kol olması uygulamada büyük yararlar sağlayabilecektir. Bunu aşağıda belirleyeceğimiz gerekçelerle açıklayabiliriz.

- i. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü teknik ve muhasebe bilgisi gerektirmektedir. Özellikle vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi bilgi edinmeyi daha da güçleştirmektedir. Dolayısıyla bir adli veya idare mahkemesinde görev alan bir kişinin bu bilgileri edinmesi çok güçtür.
- ii. Vergi uyuşmazlıklarında teknik bilgi eksikliği bilirkişi aracılığıyla giderilebilir. Ancak uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılmaları birçok sakıncayı beraberinde getirir. Uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması, davaların sonuçlanmasını gereğinden fazla geciktirir. Bilirkişi incelemeleri, masrafları çoğaltarak uyuşmazlıkların çözümünün maliyetini artırır. Bilirkişi olarak kabul edilenlerin çoğunun raporları gerçeği yansıtmaz. Her davada bilirkişiye başvurma, yargıçları yavaş yavaş bilirkişilerin düşüncelerine göre karar vermeye ve tembelliğe doğru yönlendirir.

(6) Ali KARAASLAN, "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", VERGİ DUNYASI, S.10 (Haziran, 1982), s.42.

iii. Sosyal yaşamın ilerlemesiyle birlikte kamusal hizmetlerin artması sonucu ortaya yığınla idari uyuşmazlık çıkmıştır. İdari yargıya götürülen davaların büyük bir kısmı vergi davaları olarak görülmektedir. Bunun için vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de en uygun yol, bağımsız bir vergi yargı kolu oluşturmaktır.

Bağımsız bir vergi yargı kolunun oluşturulması vergi uyuşmazlıklarının daha çabuk çözümlenmesini sağlayabilecektir.

Türkiye'de vergi yargısı, idari yargı içinde örgütlenmiştir (8). Vergi mahkemeleri, idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içinde yer almakta, itiraz ve temyiz içinde yine bölge idare mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı organlarına başvurulmaktadır.

1982 yılına kadar vergi yargı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıya sahiptir. Gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerle ithalde alınan gider vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar gümrük hakem kurullarında çözümleniyor bu kurulların kararlarına karşı da Danıştay'a başvuruluyordu. 1982 yılında yapılan düzenleme ile temyiz ve itiraz komisyonları kaldırıldı.

(7) Kamil MUTLUER, Türk Vergi Mevzuatı, Anadolu Üniversitesi, Ya.No.77, AÖF.Ya.No.24, B.2, Ankara, 1986, s.402.

(8) KIRBAŞ, a.g.e., s.191.

Temyiz ve itiraz komisyonlarının vergi uyuşmazlıklarını çözmesi uzun yıllar almakta, davaların sonuçlanması ortalama 4 ile 6 yıl arasında değişmekteydi. Yüksek enflasyonlu dönemlerde idare davayı kazansa bile kamu alacağının satın alma gücü azalmakta, ayrıca ihtilaf süresince emek ve zaman kaybı da idarenin aleyhine işlemekteydi. Bu dönemde kötü niyetli mükellefler haksız oldukları konularda bile dava açmak yoluna gitmişlerdir. Diğer bir deyişle mükellefler, tarhedilen vergileri ve cezalarını uzun süren davalar yüzünden ertelemekte, haksız oldukları mahkeme kararıyla ortaya çıksa bile sonuçta kârlı çıkmaktaydılar. Bunun için vergi uyuşmazlıklarının çözüm süresini kısaltma gereği duyulmuş fakat temyiz ve itiraz komisyonları bunu sağlayamamıştır.

20 Ocak 1982 tarihinde idari yargı ve yargılama usulü için yeni düzenlemeler getirilmiş, vergi yargısı iki kademeli olarak düzenlenmiştir. 2576 sayılı yasa ile Bölge İdare Mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kurulmuş, vergi itiraz komisyonları ile vergiler temyiz komisyonu kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarının vergi davaları olarak mahkemelerde çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Yapılan düzenlemelere göre ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak, verginin tahakkukunu geciktirmekten dolayı yükümlüler aleyhine gecikme faizi uygulaması getirilmiştir. Buna göre vergi mahkemesinde dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi

vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tesbit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Bu açıklamalardan sonra şimdi de kısaca bu organların kuruluş ve görevleriyle yargılama usullerini inceleyebiliriz.

II. VERGİ MAHKEMELERİ VE BAŞVURU

1. VERGİ MAHKEMELERİ

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, vergi itiraz komisyonları ve vergiler temyiz komisyonu kaldırılarak yerine bölge idare mahkemeleri bünyesinde vergi mahkemeleri kurulmuştur. Vergi davaları, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluşu ve görevleri hakkında kanun ile ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerine devredilmiştir. Böylece her türlü vergi uyuşmazlıkları ile kamu alacağının takibinden doğan davalar ilk derece mahkemesi olarak, vergi mahkemelerinde görülecektir.

Vergi davalarına bakmakla görevli vergi ve bölge idare mahkemeleri 20 Temmuz 1982 tarihinden itibaren de çalışmaya başlamıştır.

Vergi mahkemelerinin nerelerde kurulacağı ve yetki alanlarının belirtilmesi görevi Adalet Bakanlığına verilmiştir. Adalet Bakanlığı kanundan doğan bu yetkiye dayanarak

33 ilde 63 vergi mahkemesi kurmuştur. Bu mahkemelerin kuruluşu ve yargı çevrelerinin dahil olduğu iller, 21 Mart 1982 tarih ve 17640 sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir.

A. Vergi Mahkemesinde Açılacak Davanın Türü

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak, vergi mahkemesinde iptal davası ile tam yargı davaları açılabilir. İptal davası, hukuka aykırı bir idari işlemin idari yargı yerlerinde iptal edilmesini sağlayan bir dava türüdür. Tam yargı davasıyla da idare hukuku alanında "ihlal" edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenir (9).

B. Vergi Mahkemesinin Görevleri

Vergi Mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunun 6 ncı maddesinde sayılmıştır.

- i. 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.
- ii. Yukarıdaki bentte sayılan konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun

(9) Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, S.Yayınları, B.6, Ankara, 1983, s.107-210.

uygulanmasına ilişkin davaları, (3410 sayılı kanunla vergi mahkemelerinin görevlerinde yapılan değişiklikten önce vergi alacağı ile ilgili olsun olmasın, 6183 sayılı kanunun uygulanmasından doğan tüm uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri tarafından çözümleneceği öngörülmüştü (10)).

iii. Diğer kanunla verilen işleri

çözümler.

Kısaca vergi mahkemeleri devlete ve mahalli idarelere ait her türlü vergilerle benzeri mali yükümlerden bu yerlerce uygulanan zam ve cezalardan ve ayrıca diğer kanunlardan doğan uyuşmazlıkları çözecektir.

C. Tek Hakimle Çözümlenecek Uyuşmazlıklar

Bazı vergi davalarının tek hakimle çözümleneceği kabul edilmiştir. Mahkemelerin kuruluşu ve görevleri hakkındaki kanunun 7 inci maddesine göre; kazançları götürü usulde saptanan yükümlülerin sınıf ve derecelerinin belirlenmesine ilişkin işlemlere karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı iki milyon lirayı geçmeyen tarh işlemlerine karşı açılan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından incelenir ve çözümlenir.

(10) Turgut CANDAN, "Vergi Mahkemelerinin Görevleri ile İlgili Değişiklik" MALİYE POSTASI, S.184 (1 Mayıs, 1988), s.46.

2. VERGİ DAVALARI

Vergi Usul Kanununun 377 ve 378 inci maddelerinde, mükellef ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Ancak, dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ödeme sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması şarttır (V.U.K. mad.378).

A. Vergi Davasının Açılması

Adlarına ikmalen veya re'sen vergi ve ceza kesilenler bu vergi ve cezaların kanunlara uygun olmadığı kanısında iseler vergi mahkemelerinde dava açarak vergi ve cezaların kaldırılmasını isterler. Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesine göre kanunun vergi hatalarına ilişkin hükümleri hariç olmak üzere, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak mükellefler vergiye tabi bulunduğu takdirde reddüt ettikleri matrahları ihtirazi kayıtla beyan edebilirler. İhtirazi kayıt beyana eklenen bir ön koşuldur. İhtirazi kayıtla beyanname verilmiş olması bu kaydın ilişkili olduğu matrah üzerinden vergi alınmasını önlemez. Fakat mükellefe kendi beyanına itiraz etmek ve vergi mahkemesinde dava açmak hakkını verir.

İhtirazi kayıt hakkında kanun ve tebliğlerde bir şekil şartı getirilmemiştir. İhtirazi kayıtla beyanname verildiği belirtilen bir dilekçeyle birlikte beyannamenin verilmesi yeterlidir (11).

a. Vergi Davasının Konusu

Vergi davaları başlığı altında açıkladığımız hususlar aynı zamanda vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Vergi davasının konusunu oluşturan hususları kısaca tekrar gösterebiliriz. İkmalen, re'sen ya da idare tarafından yapılan tarhiyat sonucu ek vergi tarhedilmesi, ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararları ve kesinti yoluyla alınan vergiler, vergi davasının konusunu oluşturur.

b. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 377 inci maddesi kimlerin vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olduğunu düzenlemiştir. Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar şunlardır.

Yükümlüler veya kendisine vergi cezası kesilenler, tarhedilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi daireleri de tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

(11) Necati UĞUR, "Vergi İşlemlerine İtiraz Yolları", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.11 (1 Temmuz, 1987), s.17.

Belediyelerde dava açma yetkisi belediye adına vardi-
dat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü ya da o
görevi yapan kullanır.

Vergi daireleri Maliye Bakanlığı'nın (il özel idare-
leri ile belediyeler, valilerin) iznini almadan vergi mahke-
melerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası aç-
mazlar (12).

c. Yetkili Vergi Mahkemeleri

İ.Y.U.K.'nun 37 inci maddesine göre vergi uyuşmazlık-
larında yetkili vergi mahkemesi; uyuşmazlık konusu vergi,
resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk et-
tiren zam ve cezaları kesen, Amme Alacaklarının Tahsil Usu-
lü Hakkındaki Yasanın uygulanmasında ödeme emrini düzenle-
yen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan daire-
nin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Ancak yasanın
4 üncü maddesi uyarınca dilekçeler ve savunmalar ile dava-
lara ilişkin her türlü evrak ait olduğu mahkeme başkanlık-
larına veya bunlara gönderilmek üzere diğer vergi mahkemesi
başkanlıklarına, vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye
hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolos-
luklarına verilebilir.

(12) Veysi SEVİG, "Vergi Davası Nasıl Açılacak?", VERGİ DÜN-
YASI, S.23 (Eylül, 1982), s.47.

Dava, dilekçelerin verildiği günde açılmış sayılır. Eğer dilekçe posta ile gönderilmişse bu takdirde, mahkeme kayıtlarına geçtiği tarihte dava açılmış sayılır (13).

Çözümlemesi vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli veya askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, red kararının tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Bu yerlere başvurma tarihi İ.Y.U.K.'nun 9 uncu maddesince vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilmiştir.

d. Dava Açma Süresi

Dava açma süresi tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilat, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ, tevkif yoluyla alınan vergilerde ödeme sahiplerine ödeme ve tescile bağlı vergilerde ise tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar.

İdari Yargılama Usul Kanununun 7 inci maddesine göre özel kanunlarında aynı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. İdari Yargılama Usul Kanununda bir ay deyimi kullanılmadığına göre, örneğin 1.7.1987 tarihinde tebliğ edilen bir vergi için en geç temmuz ayınının 31 inci günü akşamına kadar dava dilekçesinin verilmesi gerekir. Şubatın 28 çektiği bir yılda 1 Şubat ta-

(13) Necati UĞUR, "Vergi Mahkemelerinde Dava Açma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.12 (15 Temmuz, 1987), s.18.

rihinde tebliğ edilen vergi için 3 Mart günü akşamına kadar dava açılabilir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararlarına karşı 7 gün içinde dava açılması gerekir.

V.U.K. Ek 7 inci maddesine göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı, tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Dava açma müddeti bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar.

Götürü matrahlarla ilgili olarak kendilerine takdir komisyonu kararı verilen daire, kurum ve teşekküller bu karara karşı Vergi Usul Yasası'nın 41 inci maddesi uyarınca on beş gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Adresleri belli olmayanlara ilan yoluyla tebligatın yapılması halinde ise son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra süre işlemeye başlar. Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

e. Dava Dilekçesi

2577 sayılı kanunun 1 inci maddesine göre "Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.". Buna göre vergi mahkemelerinde dava, vergi mahkemeleri başkanlıklarına hitaben yazılmış dilekçeler ile açılır (14).

Dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya ünvanları ve adresleri, davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, uyuşmazlık konusu olan vergi, resim, harç benzeri yükümler ve bunların zam ve ceza miktarı, dava konusu verginin veya vergi cezasının nev'i ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gibi bilgilerin bulunması gerekir.

Davanın konusu kısmında, dava konusu olay anlatılır. Hukuki sebepler ve deliller bölümünde ise, tarhiyatın haksızlığı ya da usulsüzlüğü ileri sürülürken dayanılan kanun hükümleri, genel tebliğ, mukteza veya mahkeme içtihatları açıklanır. İhtilaf kanuni defterdeki kayıtlardan kaynaklanıyorsa defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması istenir.

(14) Dava dilekçesi formu Ek 5 de sunulmuştur.

Sonuç bölümünde ise mahkemeden olan istem açık ve net olarak belirtilir. Eğer yapılan tarhiyatın bir kısmı haklı görülüyor ve buna itiraz edilmiyorsa, bunun miktarları da ayrıca belirtilir.

Dava dilekçeleri ve bunlara ekli evrakların örneklerinin karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekir. Diğer bir deyişle vergi davalarında dilekçe ve evrakların ikişer örnek olması yeterli sayılacaktır (15).

Dilekçeler ve savunmalar ile davaya ilişkin her türlü evrak Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Belirtilen bu yerlere verilen dava dilekçeleri en geç üç gün içinde Danıştay'a veya ait olduğu idari yargı yeri başkanlığına gönderilir (16).

Vergi mahkemesine dava açarken, esas itibariyle her işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması gerekir. Ancak işlemler arasında maddi ve hukuki bağıllık varsa aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine bir dilekçe ile de da-

(15) Mehmet GÜLTEKİN, "Vergi Yargısı", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.1982/IV, s.22.

(16) Mehmet BULUT, "İdari Davanın Açıldığı Tarih", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.22 (15 Aralık, 1987), s.33.

va açılabilir. Yine birden fazla şahsı ilgilendirmekle beraber dava konusu hak ve menfaatte iştirak ile maddi ve hukuki sebeplerde birlik bulunması halinde bir dilekçe ile dava açılabilmesi mümkündür (İ.Y.U.K. mad.5).

f. Vergi Davasının Açılması ve Yürütmenin Durması

Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından dolayı dava açılmasının en önemli sonucu tahsilat üzerindeki etkisidir. Davanın açılması ile tarh edilen vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerin, bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri durur. Ancak; harç ve posta pulu noksanı tamamlandığı için işlemde kaldırılan dava dosyalarına ilişkin tahsil işlemleri, ihtirazi kayıtle verilen beyannamelere ilişkin tarhiyatlar, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, bu kuralın istisnalarını oluşturmaktadır.

Tahsil işleminin otomatik olarak durmadığı haller için mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı talep edilebilir. Mahkeme yürütmenin durdurulmasına doksan gün için karar verebilir. Yürütmenin durdurulmasına karar verilen davalar altmış gün içinde esastan karara bağlanırlar. Aksi halde yürütmenin durdurulması kendiliğinden hükümsüz kalır.

Yürütmenin durdurulması kararı teminat karşılığı verilir. Mahkeme durumun gereğine göre teminat istemeyebilir.

B. Vergi Davasının Görüşülmesi

a. Delillerin Tespiti

Vergi davası açıldıktan sonra, bu davaya ilişkin delillerin tespiti taraflarca ancak davaya bakan vergi mahkemesinden istenebilir. İstem uygun görülürse, üyelere biri bu işle görevlendirilebilir ya da tesbitin mahalli idari yargı veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına karar verilebilir (17).

Mahkeme re'sen her türlü incelemenin yapılmasına birlikteliğe başvurulmasına, delillerin toplanmasına, taraflardan ek malumat alınmasına, vergi olayı ile ilgili olanlardan bilgi ve belge toplanmasına, resmi dairelerden evrak ve belge getirtilmesine karar verebilir (18).

b. İlk İnceleme

Vergi mahkemesi başkanlığına verilen dava dilekçelerinin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere kaydı yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır.

Herhangi bir nedenle harç veya posta pulu verilmeden ya da eksik harç veya posta pulu ile dava açılmış olması ha-

(17) Adnan TEZEL, Vergi Muhakemesi Hukuku, Nihad Sâyar-Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.373/606, İstanbul, 1982, s.19.

(18) Ahmet ESEN, "Vergi Mahkemeleri ile Vergi Yargılama Usulü", VERGİ DUNYASI, C.III, S.17 (Ocak, 1983), s.11.

linde otuz gün içinde harcın ve posta pulunun verilmesi veya tamamlanması hususu mahkeme başkanlığınca ilgiliye tebliğ olunur. Süresinde tamamlanmazsa dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir.

Davanın açılmamış sayılmasına karar verilmesi, davacı yönünden hak düşürücü bir nitelik taşır. Davacı aynı konuda artık dava açamaz.

Dava dilekçesi kayda alındıktan sonra vergi mahkemesinde başkan ya da görevlendireceği bir üye tarafından görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, husumet dilekçe şekline uygunluk ve aynı dilekçe ile dava açılabilecek haller ve süre aşımı yönlerinden sırasıyla incelenir. Dava dilekçesi bu yönlerden birine uygun değilse her durum mahkemece karara bağlanır. Buna göre;

Görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın, görev ve yetki yönünden reddedilerek, dava dosyasının görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine; eğer dilekçede idari merci tecavüzü varsa görevli mercie gönderilmesine karar verilir. Dilekçelerin görevli mercie gönderilmesi halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, görevli mercie başvurma tarihi olarak kabul edilir.

Ehliyetsiz bir şahsın (V.U.K.'nun 10 uncu maddesine göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü

veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.) dava açması veya süre aşımından sonra dava açılması halinde ise davanın reddine karar verilir. Ehliyetli bir şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması durumunda otuz gün içinde bizzat veya avukat tarafından dava açılmasını teminen dilekçenin reddine karar verilir.

Dilekçede herhangi bir noksanlık yoksa veya noksanlık tamamlanmış ise işleme konur. Dilekçenin bir örneği davalıya davalının vereceği savunmanın bir örneği de davacıya gönderilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak davanın görülmesi sırasında gerek görülürse, davaya davalının savunmasına cevap vermesi için bir süre verilir.

Taraflar yapılacak tebliğlere otuz gün içinde cevap vermek zorundadırlar. Süre ancak haklı sebeplerin bulunması halinde ve taraflardan birinin isteği üzerine bir defaya mahsus olmak ve otuz günü geçmemek üzere uzatılabilir.

c. Merci Tayini

Merci tayini; yetkili vergi mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıkarsa, iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt oluşursa, iki mahkeme de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verirlerse söz konusu olur.

Dava dosyası tarafların istemi veya mahkemelerin kendiliğinden kararları ile merci tayini için; aynı yargı çevresindeki mahkemeler arasındaki uyumsuzluklarda ve diğer hallerde Danıştay'a gönderilir.

Bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın görevli ve yetkili mahkemeyi tayin ettikleri kararlar kesindir (19).

d. Duruşma

İ.Y.U.K.'nun 17 inci maddesine göre tarhedilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı ikiyüzbin lirayı aşan vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı belirtilmiştir.

Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Bundan başka Danıştay ve mahkeme kendiliğinden duruşma yapılmasına da karar verebilir. Bu durumda tarafların duruşma istemesine gerek yoktur.

Duruşma davetiyelerinin taraflara duruşmadan en az 30 gün önce gönderilmesi gerekir. Duruşma sırasında taraflara ikişer kere söz hakkı tanınır, İ.Y.U.K.'nun 19 uncu maddesine göre duruşma yapıldığı gün, bu mümkün olmazsa gerekçeli olarak on beş gün içinde karar verilmesi gerekmektedir.

3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARININ SONUÇLARI

Uyuşmazlıklar çözümlendiğinde, sırasıyla oylanarak karara bağlanır. Karara katılmayanların görüşleri kararın altına yazılır. Kararların belli şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi zorunludur. İ.Y.U.K.'nun 25 inci maddesine göre kararların mahkeme başkanı ve üyeleri tarafından imzalı asıllarından biri karar dosyasına diğeri ise dava dosyasına konur. Mahkeme mührü bulunan ve başkanın veya görevlendireceği bir üyenin imzasını taşıyan birer örnekte taraflara tebliğ edilir.

Vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların gereğine göre, idare en geç altmış gün içinde işlem yapmaya veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bunu yapmayan idareye karşı Danıştay ve ilgili mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Ayrıca kararı kasıtlı olarak yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de kişisel tazminat davası açılabilir. Ancak vergi davası haciz veya ihtiyati haciz ile ilgili ise idare kararın kesinleşmesinden sonra işlem yapacaktır.

Vergi uyuşmazlığına ait karar idareye tebliğ edildiğinde, idare kararda belirtilen miktarda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile ceza ve zamları tarh ederek mükellefe tebliğ eder.

Dava idare aleyhine sonuçlanmış ise önceden tahsil edilen vergi, resim, harç ile ceza ve zamlara ilişkin kararın ilgili idareye tebliğinden, idarece yerine getirilmesine

kadar geçen süre için, mükellefe kanuni gecikme faizi ödenecektir (İ.Y.U.K. mad.28).

4. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Vergi mahkemesi kararları çeşitli nedenlerle tekrar incelemeye tabi tutulabilir. Kararların tekrar incelenmesi; kararı veren mahkemede incelemenin yapılması veya üst yargı mercilerinde incelenmesi olmak üzere iki şekilde olabilir.

A. Vergi Mahkemesi Kararlarının Kararı Veren Mahkemelerce Yeniden İncelenmesi

Vergi mahkemelerince verilen kararlar yine aynı mahkemelerce; kararların açıklanması, yargılamanın yenilenmesi ve yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla ele alınırlar.

a. Kararın Açıklanması

Vergi mahkemesince verilen karar gerekçesi yeterince açık tatmin edici değilse, ya da birbirine ayrı hükümler taşıyorsa yani bir yerde taraflardan birinin haklı olduğu izlenimini taşıyıp, diğer yerde haksızlığı vurgulanıyor ve sonuçta aleyhine hüküm veriliyorsa, böyle hallerde taraflardan her biri, karara açıklık getirilmesini veya gerekçedeki aykırılıkların giderilmesini ister.

Mükellefler ilgili mahkemeden normal dava dilekçesi şeklinde hazırladıkları bir dilekçe ile kararın açıklanmasını isteyebilirler.

Açıklama ya da aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir. Mahkemenin bu istem üzerine vereceği karar taraflara tebliğ edilir (İ.Y.U.K. mad.29). Kararda tarafların adı ve soyadı ile ilgili maddi hata bulunuyorsa ya da hükümde hesap hatası yapılmışsa taraflar kararı vermiş olan daire ya da mahkemeye başvurarak bunların düzeltilmesini isteyebilirler. Düzeltmeye karar verilirse durum ilanının altına yazılır (İ.Y.U.K. mad.30).

b. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arzeden bir kararın çeşitli sebeplerle iptal edilmesini veya geciktirilmesini sağlamaya yarayan bir kanun yoludur (20).

Yargılamanın yenilenebilmesi için aşağıda belirtilen sebeplerden birinin olması gerekmektedir.

- i. Zorlayıcı nedenler dolayısıyla ya da lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir nedenle elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- ii. Karara temel alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş ya da sahte olduğu mahkeme ya da resmi bir

(20) Necip BİLGE-Ergun ÖNEN, Medeni Yargılama Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, B.3, Ankara, 1978, s.707.

makam önünde ikrar olunmuş ya da sahtelik hakkında hüküm karardan önce verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

- iii. Karara temel alınan bir ilam hükmünün kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- iv. Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- v. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- vi. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimselerle davanın görülüp karara bağlanmış olması,
- vii. Davadan çekilmeye mecbur olan başkan, üye veya hakim katılmasıyla karar verilmiş olması,
- viii. Tarafların ve nedeni aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istemi, esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanır. Hukuk usulü muhakemeleri kanununa göre, yukarıda belirtilen yargılamanın

yenilenmesi nedenlerinden ilk beşi için bu süre söz konusu olaylardan haberdar olma tarihinden başlayarak üç ay, altıncı ve yedinci nedenlerle hükmün tebliğinden itibaren üç ay ve yine bu hallerde hükümden haberdar olduğu tarihten başlayarak bir ay, sekizinci nedende ise ilamların zaman- aşımı süresi olan on yıldır.

c. Kararın Düzeltilmesi

Kararın düzeltilmesi yoluna sadece Danıştay dava dai- releri ile idari veya vergi dava daireleri genel kurulları tarafından verilen kararlar hakkında bir defaya mahsus ol- mak üzere ve kararın tebliğinden itibaren on beş gün için- de taraflarca başvurulabilir.

Vergi mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemesi kararları- na karşı kararın düzeltilmesi istenemez. Düzeltme istemi, esas kararı vermiş olan Danıştay dairesi ya da vergi dava daireleri genel kurulu tarafından incelenir (İ.Y.U.K. mad. 54/4). Kararın düzeltilmesi isteminde bulunabilmek için; kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hüküm- ler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı olması, temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hi- le ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması gerekir.

Düzeltme işleminin reddi halinde bu karara karşı dü- zeltme yoluna başvurulamaz. Çünkü yasada kararın düzeltil-

mesinin bir kere istenebileceği hükme bağlanmıştır. Düzeltme isteminin kabulü halinde ise davaya yeniden bakılarak karar verilir.

B. Kararların Üst Yargı Mercilerinde Yeniden İnce- lenmesi

Vergi mahkemesince verilecek kararlara karşı, davanın konusuna göre, itiraz yoluyla bölge idare mahkemesine, temyiz yoluyla da Danıştay'a başvurma olanağı vardır.

a. İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir. Vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir.

İtiraz dilekçesi, vergi mahkemelerine açılacak dava dilekçelerinde bulunacak hususları kapsayacak şekilde, yetkili bölge idare mahkemesine hitaben karşı taraf sayısından bir fazla olarak yazılır. Hazırlanan dava dilekçesi bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere itiraz edilen kararı veren mahkemeye verilir.

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonucunda; maddi olayın yeterince açık olduğunu görürse

veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise ya da mahkeme kararındaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi imkanı varsa işin esası hakkında karar verir. Bölge idare mahkemesi denetim yanında gerekli inceleme ve soruşturma yaparak esas hakkında da karar verir.

Bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesindir. Bu kararlara karşı, temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaz (İ.Y.U.K. mad.45). Ancak bu durumun bazı istisnaları vardır. Mükellefiyetin konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin itirazlara karşı bölge idare mahkemelerinin kararları Danıştay'da temyiz edilebilir.

Bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurma, vergi mahkemesi kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak teminat karşılığında vergi mahkemesinin kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. İtiraz kabul edilmişse kararın yürütülmesi kendiliğinden durur (İ.Y.U.K. mad.52).

İtiraz yoluyla incelemede daha önce tek hakimli mahkemelerde o davayı hükme bağlayan hakim bulunamaz.

b. Temyiz

Temyiz için başvuru süresi vergi mahkemelerinin nihai kararlarının tebliği tarihinden başlayarak altmış gündür. Ancak kanun koyucu bazı hallerde özel temyiz süresi saptayabilmektedir. Götürü matrahlarla ilişkin olarak verilen takdir komisyonu kararlarına karşı ilgili daire kurum ve kuruluşlarca

dava açılıp da, vergi mahkemesince verilen kararlara karşı on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilmektedir.

Temyiz istemi, vergi mahkemelerine açılacak dava dilekçelerinde bulunacak hususları kapsayacak şekilde Danıştay başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçeleri, Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren mahkemeye verilir ve bu mahkemece karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde dilekçe temyiz dilekçesi yerine geçer.

Danıştay dosyadaki belgelere göre inceleme yapar. Danıştay'ın bizzat soruşturma yaparak esas hakkında karar vermesi söz konusu değildir.

Temyiz isteminde bulunma vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak Danıştay teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Karar bozulmuşsa kararın yürütülmesi kendiliğinden durur (İ.Y.U.K. mad.52).

Danıştay tarafların istemi üzerine ya da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

Danıştay inceleme sonucunda kararı onaylar veya bozar. Bozma kısmen olabileceği gibi tamamen de olabilir. Danıştay, temyiz incelemesi sonucunda görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmamış olması nedenlerinden dolayı kararı bozar.

Danıştay inceleme sonucunda maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya uyumsuzluk sadece hukuksal noktalara ilişkin ya da karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, kararı bozmakla birlikte işin esası hakkında da karar verebilir. Bu mümkün olmadığı takdirde karar bozularak dosya karar veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme dosyayı inceler ve varsa gerekli inceleme ve soruşturmayı yaparak yeniden karar verir.

Vergi Mahkemesi Danıştay'ca verilen bozma kararına uymayarak eski kararda ısrar edebilir. İsrar kararı ilgili tarafca temyiz edilirse vergi davası, vergi dava daireleri genel kurulunca incelenir. İlgili dairenin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Vergi dava dairesi genel kurulunun kararlarına uyulması zorunludur (İ.Y.U.K. mad.50).

c. Kanun Yararına Bozma

Danıştay'ca incelenmeksizin kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay başsavcısına kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi tanınmıştır (İ.Y.U.K. mad.51). Başsavcı bu yola ilgili bakanlıkların gerekli görmesi üzerine veya kendiliğinden kanun yararına temyize başvurabilir. Vergi mahkemesi kararının kanun yararına temyize konu olabilmesi için hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusunu yaratması gerekmektedir.

Temyiz istemi Danıştay'ca yerinde görülürse karar kanun yararına bozulur. Danıştay'ca bozma kararının verilmesi, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Kanun yararına bozma kararı üzerine kararı veren vergi ya da bölge idare mahkemesince davaya yeniden bakılmaz. Mahkemelerin bozma kararından sonra kendi kararlarında direnme olanakları da yoktur. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve ayrıca resmi gazetede yayınlanır.

Mükelleflerin vergi mahkemesi kararlarını kanuna uygun bulmamaları halinde başvuracakları üst merci bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dır. Bölge idare mahkemesine yapılacak başvuruya "itiraz", Danıştay'a yapılacak başvuruya ise "temyiz" denilmiştir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir.

Vergi mahkemelerine ilişkin bu bilgilerden sonra şimdi de bölge idare mahkemelerini inceleyebiliriz.

III. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ VE BAŞVURU

2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun" un 1 inci maddesine göre, bölge idare mahkemeleri bu kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemeler olarak tanımlanmıştır.

1. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN YAPISI

Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafya ve iş durumlarına göre İçişleri Bakanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığının görüşü alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Yargı çevresinden amaç, Bölge idare mahkemesinin hangi il ve ilçe merkezleriyle ilgili idari davalara bakabileceğinin tesbitidir.

Yapıları bakımından iki tür bölge idare mahkemesi vardır. Birinci türde bölge idare mahkemesi üyeliği görevi bölgede bulunan idare ve vergi mahkemeleri başkanlarınca, diğer türde ise bu görev bölge idare mahkemelerine atanan devamlı üyelerce yerine getirilir (21).

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur (2576 s.k.mad.3). Bölge idare mahkemesi üyeliği görevini bölgede bulunan idare ve vergi mahkemeleri başkanlarınca yürütülmesi durumunda, bölge idare mahkemesinde görev yapacak üyeler, bölgede bulunan idare ve vergi mahkemelerinin sayısına göre şu şekilde belirlenir. Bölgede bir idare ve bir vergi mahkemesi varsa bunların başkanları, bölgede birden çok vergi mahkemesi varsa ve uyuşmazlık vergi ile ilgili ise, en kıdemli iki vergi mahkemesi başkanı, bölgede birden çok idare mahkemesi varsa ve uyuşmazlık idari ise en kıdemli iki idare mahkemesi başkanı, bölgede bulunan idare veya vergi mahkemelerinden biri, birden çok ise, birden çok

(21) GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.42.

olanların başkanlarından en kıdemlisi, bölge idare mahkemesine üye olarak katılır.

Bölge idare mahkemesinin kaldırılmasına veya yargı çevresinin değiştirilmesine, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilebilir. Ancak Adalet Bakanlığının böyle bir öneride bulunabilmesi için İçişleri Bakanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığının uygun görüşlerinin de alınması gerekmektedir.

Bölge idare mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri haklarındaki kararlar Resmi Gazetede yayınlanır.

2. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN GÖREVLERİ

Bölge idare mahkemelerinin birinci görevi, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları, itiraz üzerine inceler ve kesin karara bağlar. Bu hükümlere karşı Danıştay yolu kapalıdır.

Bölge idare mahkemelerinin ikinci görevi idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını, incelemek ve kesin olarak karara bağlamaktır (2576 s.k. mad.8). İdare ve vergi mahkemeleri idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı Danıştay'a veya

görevli ve yetkili idare ve vergi mahkemesine gönderirler. Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme de kendisini görevsiz veya yetkisiz sayarsa söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, bu uyuşmazlığı bölge idare mahkemesinin çözmesi gerekecektir. Bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili verdikleri kararlar kesindir.

Bölge idare mahkemelerinin başka bir görevi de, diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir. Buna örnek olarak bağlantılı davalar hakkında verilen kararları gösterebiliriz. İki ayrı vergi veya idare mahkemesinde açılan davalar arasında bağlantı mevcutsa bu davalar birleştirilerek duruma göre Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesine gönderilir ve bağlantı yönünden incelenir.

3. BÖLGE İDARE MAHKEMESİNE BAŞVURU

A. Başvuru Süresi

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı itiraz süresi kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. İtiraz süresinin başlangıcı görevli mahkeme kararının mükellef veya ilgiliye tebliğ tarihini izleyen gündür. Tatil günleri otuz günlük sürenin hesabına dahildir. Eğer sürenin son günü tatile rastlarsa süre tatil gününü izleyen çalışma gününe kadar uzar.

İtiraz süresinin son günü adli tatile rastlarsa, bu durumda adli tatilin bittiği tarihi izleyen günden itibaren 7 gün daha uzar.

B. Başvuru Şekli

İtiraz dilekçesi görevli bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere, ilk kararı veren vergi mahkemesine verilir.

İlk dava dilekçelerinin diğer adliye ve vergi mahkemelerine ve hatta konsolosluklara da verilmesi mümkün olduğu halde, itiraz dilekçeleri için böyle bir durum söz konusu değildir (22).

İtiraz işlemleri, görevli ve yetkili bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır. İtiraz dilekçesinin de aynen dava dilekçesindeki şekil ve şartlara uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Dilekçe itiraz konusu kararı veren vergi mahkemesine verilir. Vergi mahkemesi itiraz dilekçesini karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevabını vermelidir. İtiraz dilekçesi karşı tarafın cevabı ile birlikte bölge idare mahkemesine gönderilir. İtiraz dilekçesinde bulunacak hususlar Ek 6 da yer alan itiraz dilekçesi örneğinde gösterilmiştir.

(22) Necati UĞUR, "Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı İtiraz Yolu", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.16 (15 Eylül, 1987), s.24.

4. İTİRAZ VE YÜRÜTMENİN DURMASI

Bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurma vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak bölge idare mahkemesi teminat karşılığında veya talep üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. İtirazın kabul edilmesi halinde ise, vergi mahkemelerinin kararının yürütülmesi kendiliğinden durur.

5. İTİRAZ İNCELEMESİ VE SONUÇLARI

Vergi mahkemelerinin itiraz edilen kararları yetkili bölge idare mahkemesinde görüşülerek kesin olarak karara bağlanılır.

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde maddi ve hukuki konularda inceleme yapar. İncelemede maddi olaylar hakkında edinilen bilginin yeterli olmadığı görülürse veya itiraz sadece hukuki konulara ilişkin değilse ya da itiraz edilen karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün değilse dosyayı yeniden inceler. Bölge idare mahkemesi bu konudaki her türlü inceleme ve tahkikatı kendisi yapar. İstenilen yerlerden bilgi aldıktan sonra inceleme sonunda işin esası hakkında karar verir.

Bölge idare mahkemesi, Danıştay gibi bozma kararı vermemekte, esas hakkında karar vermektedir. Esas hakkında

karar, uyuşmazlığı çözümlen ve işin kesin olarak çözüme bağlayan nihai bir karardır (23).

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup, bu kararlar hakkında ayrıca temyiz yoluna başvurulamaz. Taraflar karara uymak zorundadırlar. Ancak bunun da istisnaları bulunmaktadır. Bazı vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararlar temyiz edilebilmektedir. Mükellefiyetin konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararlar Danıştay'da temyiz edilebilecektir (İ.Y.U.K. mad.47).

Bölge idare mahkemelerinde, vergi mahkemelerinde olduğu gibi dava dosyalarının karara bağlanmasında miktar itibariyle herhangi bir ayırım söz konusu değildir (24). Tek hakimli mahkemede karar veren hakim kendi kararı ile ilgili davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesinde incelenmesi sırasında üye olarak bulunamaz.

İtiraz safhasında duruşma yapılıp yapılmaması tarafların talebi üzerine bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır. Duruşma talebi itiraz veya cevap dilekçesi ile yapılır. Bölge idare mahkemesi duruşma yapılmasına re'sen de karar verebilir. Bölge idare mahkemesi duruşmaya karar verirse

(23) O.Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ile İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, 1982, s.144.

(24) Metin ERTUĞ, Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar, Ankara, 1983, s.13.

duruşma davetiyesi duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir. Duruşmada her iki tarafa da söz hakkı verilir. Karar duruşma günü veya gerekçeli olarak on beş gün içinde verilir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir.

İtiraz incelemesi sonunda bölge idare mahkemesince verilen karar dosyayla birlikte ilk kararı veren mahkemeye gönderilir. Dosyanın mahkemeye gelmesinden sonra bölge idare mahkemesinin kararı mahkeme tarafından yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir.

6. BÖLGE İDARE MAHKEMESİNİN KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Bölge idare mahkemesinin kararlarına karşı açıklama, kanun yararına bozma ve yanlışlıkların düzeltilmesi isteminde bulunulabilir.

A. Açıklama

Açıklama, karar yerine getirilinceye kadar başvurulabilen bir yoldur. Daha önce vergi mahkemeleri konusunda bahsettiğimiz gibi, bölge idare mahkemelerinde de verilen kararların açık olmaması, ya da birbirine aykırı hükümler taşıması durumunda taraflardan biri kararın açıklanmasını ya da aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

Açıklama istemi dilekçe ile yapılır ve açıklama dilekçeleri karşı taraf sayısından bir fazla verilir ve kararı vermiş olan mahkemede görüşülür.

B. Kanun Yararına Bozma

Bölge idare mahkemesi kararları, başsavcı tarafından ilgili bakanlığın talebi üzerine veya re'sen, kanun yararına bozma konusu yapılabilir (25).

C. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

İ.Y.U.K.'nun 30 uncu maddesine göre verilen kararlarda iki tarafın adı ve soyadı ile ünvanlarına ilişkin yanlışlıklar, iddia sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıkları varsa taraflar düzeltme talebinde bulunabilirler.

Yanlışlıkların düzeltilmesinde, süre yönünden herhangi bir sınırlama yoktur. Yanlışlıkların düzeltilmesi her zaman hatta kararlar yerine getirildikten sonra bile istenebilir (26). Yanlışlıkların düzeltilmesinde de, kararın açıklanmasında uygulanan yöntem uygulanır. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse durum kararın altına yazılır.

Bir başkan ve iki üyeden oluşan bölge idare mahkemeleri üye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar

(25) TEZEL, a.g.e., s.42.

(26) GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.417.

verir. Başkanın bulunmadığı zamanlar bölge idare mahkemesinin üyesi olan idare ve vergi mahkemesi başkanlarından kıdemli olan başkanlık eder. Üyeleri devamlı olarak atanan bölge idare mahkemeleri gerektiğinde birden çok kurul halinde de çalışabilirler. Bölge idare mahkemesinin birden çok kurul olarak çalışmasına kurullar arasındaki iş bölümüne Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir.

IV. DANIŞTAY VE BAŞVURU

2575 sayılı kanunun 1 inci maddesine göre Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Vergi uyuşmazlıkları yönünden başvurulabilecek en son yargı organıdır.

1968 yılında Fransız örneğine göre kurulan ve bir Anayasa kurumu olan Danıştay bağımsızdır (27). Vergi mahkemesince verilen kararlar temyiz yoluyla Danıştay'da incelenmektedir.

2575 sayılı kanunun 13 üncü maddesine göre, Danıştay bir yüksek mahkeme olarak dava daireleri ve kurullar şeklinde çalışır. Danıştay sekizi dava, ikisi de idari olmak üzere on daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, kararlar çoğunlukla verilir.

(27) GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.33.

Danıştay dava dairelerinden vergi dava daireleri genel kurulu ve içtihatları birleştirme genel kurulu vergi uyuşmazlıkları ile doğrudan ilgilidir (28).

Danıştay'da yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.

1. DANIŞTAY'DA ELE ALINACAK VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Danıştay bir yandan genel görevli "temyiz yeri", diğer yandan da özel görevli "ilk ve son derece" mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Danıştay, temyiz yeri olarak idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan temyiz istemleri ile ilk derece mahkemesi olarak da, Danıştay kanununda sayılan konularda açılan yönetsel davaları karara bağlar.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 23 üncü maddesine göre Danıştay; idare ve vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı temyiz işlemlerini inceler ve karara bağlar, 2575 sayılı kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar, Başbakanlık veya bakanlar kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir, tüzük tasarılarını, imtiyaz sözleşme ve şartlanmalarını inceler, Devlet Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir. Bu ka-

nunla ve diğ er kanunla verilen görevleri yapar.

Kısaca Danıştay'ın görevi üç ana noktada toplanmaktadır. Birincisi idari yargı sisteminin en üst yargı merci olmasıdır. İkincisi idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamasıdır. Üçüncü görevi ise Devlet Başkanlığı, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, tüzükler, sözleşmeler ve diğ er iş ler hakkında inceleyerek görüşünü bildirmektir (29).

Danıştay'ın yargı ile ilgili görevleri 2575 sayılı Danıştay kanununda belirlenmiştir. Kanununun 24-25. maddelerinde bu görevler açıklanmaktadır. Buna göre Danıştay; ilk derece mahkemesi olarak 2575 sayılı Danıştay kanununda gösterilen alanlarda açılan iptal ve tam yargı davalarını doğ rudan doğruya ve kesin olarak çözümler, temyiz yeri olarak ilk derece idare ve vergi mahkemelerince nihai olarak verilmiş olan, bölge idare mahkemelerine itiraz yolu ile gidilemeyen kararları inceler ve karara bağlar. Uyuşmazlık yeri olarak yönetsel yargı yerleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını giderir ve yönetsel yargı alanında içtihat bakımından uygunluğu sağlamak amacı ile içtihadı birleştirmeye kararları alır.

Bu açıklamalardan sonra şimdi de temyiz yeri olarak Danıştay konusunu inceleyebiliriz.

(29) KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, s.164.

2. TEMYİZ MERCIİ OLARAK DANIŞTAY

A. Temyiz Kavramı ve Süresi

Temyiz yolu olağan yasa yollarından en önemlisidir.

Temyiz yolunda idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının hukuka uygunluğu denetlenir. Temyiz yeri, yeniden yargılama yeri değildir. Temyiz yolunda kararı veren mahkemece incelenen olgular kural olarak yeniden inceleme konusu yapılmaz. Ancak karardan sonra ortaya çıkan ve kararı etkileyecek nitelikteki olgular temyiz aşamasında ileri sürülebilir (30).

Temyiz için Danıştay'a başvuru süresi vergi mahkemelerinin nihai kararlarının tebliği tarihinden başlayarak altmış gündür. Ancak bazı hallerde özel temyiz süresi saptanmıştır. V.U.K.'nun 41. maddesine göre, götürü matrahlarla ilişkin olarak verilen takdir komisyonu kararlarına karşı ilgili daire, kurum ve kuruluşlarca dava açılıp da vergi mahkemesince verilen kararlara karşı on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilmektedir. Tatil günleri altmış günlük sürenin hesabına dahildir.

Temyiz süresi geçtikten sonra, temyiz yoluna gidilemez. Süre geçtikten sonra yapılan başvurular, esas hakkında

(30) Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, S. Yayınları, Ankara, 1983, s.310.

inceleme yapılmadan Danıştay'ca reddedilir. Taraflardan birinin süresi içinde temyiz yoluna başvurması durumunda, karşı taraf temyiz süresini geçirse bile, cevap verme süresi içinde olmak koşulu ile temyiz yoluna gidebilir.

B. Temyiz Talebi

Vergi mahkemesi kararlarının temyiz yolu ile Danıştay tarafından incelenebilmesi için taraflardan birinin temyiz isteminde bulunması gerekir. Danıştay kendiliğinden temyiz incelemesi yapamaz (31).

Temyiz talebi Danıştay başkanlığına hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır. Dilekçeler doğrudan doğruya Danıştay'a verilemez. İ.Y.U.K.'nun 48/3 üncü maddesine göre, dilekçelerin Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine verilmesi gerekir.

Temyiz dilekçesi alındıktan sonra ilgili vergi mahkemesi bu dilekçeyi karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf tebliği izleyen otuz gün içerisinde cevap verebilir. Cevap dilekçesi alındıktan veya cevap süresi geçtikten sonra, kararı veren mahkeme dosyayı dizi listesine bağlı olarak Danıştay'a gönderir.

Temyiz dilekçesine karşı tarafın sayısı kadar örnek eklenir. Ayrıca temyiz dilekçesine, temyiz edilen kararın

(31) GÖZÜBÜYÜK, Yönelisel Yargı, s.395.

özeti, temyiz nedenleri, duruşma isteniyorsa duruşma isteği ve istem sonucu yer alır.

Dilekçeler dava dilekçelerinin şekil ve şartlarına uygun olmalıdır. Dilekçelerde; tarafların veya temsilcilerinin ad soyadları veya ünvan ve adresleri, davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi davaları ile idari davalarda uyuşmazlık konusu miktar, vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi ve cezasının nev'i ve yılı tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası, varsa mükellefin hesap numarası gibi bilgilerin bulunması gerekir. Temyiz dilekçesinde bunlara ek olarak, temyiz edilen kararın özeti, temyiz nedenleri, duruşma isteniyorsa duruşma istemi ile istem sonucu yer alır (32).

C. Duruşma

Vergi mahkemelerinde olduğu gibi, Danıştay'da da duruşma yapılması taraflardan birinin isteğine bağlıdır. Ancak duruşma istenebilmesi için tarhedilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamının vergi mahkemelerinde olduğu gibi ikiyüz bin lirayı aşması gerekir (İ.Y.U.K. mad.17). Vergi mahkemelerinde ikiyüzbinlirayı aşan ve duruşma isteği sonucunda duruşma

(32) Dava dilekçesi formu için bkz.: Ek 7.

yapılması zorunludur. Oysa Danıştay'da duruşma yapıp yapılmaması Danıştay'ın kararına bağlıdır.

Duruşma isteği temyiz dilekçesinde belirtilebileceği gibi cevap dilekçesiyle de istenebilir. Duruşmalar genel olarak herkese açıktır. Duruşma sırasında taraflara ikişer kere söz hakkı verilir.

Vergi mahkemelerinde olduğu gibi, Danıştay da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Ancak uygulamada buna raslamak mümkün değildir (33). Duruşma yapıldıktan sonra aynı gün, bu mümkün olmazsa gerekçesiyle birlikte on beş gün içinde karar verilir.

D. Yürütmenin Durması

Temyiz isteminde bulunma vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Fakat Danıştay teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Karar bozulmuş ise kararın yürütülmesi kendiliğinden durur. Yürütmenin durdurulması kararı doksan gün içinde geçerlidir. Tarafların isteği üzerine gerekçeli olarak yürütmenin durdurulmasına yeniden karar verilebilir.

E. Temyiz İncelemesi ve Sonuçta Verilebilecek Kararlar

Danıştay, temyiz yoluyla gelen vergi mahkemeleri kararını, görev ve yetki, hukuka uygunluk ve usul hükümlerine

(33) Necati UĞUR, "Vergi Mahkemesi Kararlarının Temyizi", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.18 (15 Ekim, 1987), s.25.

uygunluk yönlerinden inceler.

Temyiz incelemesinde, olayın maddi unsurları üzerinde değil, hukuki esasları üzerinde inceleme yapılmakta ve ilk karar yalnızca hukuka uygunluk yönünden denetlenmektedir (34). Temyiz konusu kararın vergi mahkemesinin görevine girmeyen bir konuda verilmiş olması halinde, görevsizlik yönünden karar bozulur. Örneğin adli veya idari mahkemede görülmesi gereken bir davaya vergi mahkemesinde bakılmışsa karar Danıştay'ca görev yönünden bozulacaktır.

Yetkisiz vergi mahkemesinde açılan dava hakkında yetkisizlik kararı verilir. Yetkisizlik nedeniyle davanın reddine karar veren vergi mahkemesi dosyayı yetkili vergi mahkemesine gönderir. Yetkisizlik nedeniyle dosyanın gönderildiği, mahkeme de kendisini yetkisiz görürse, ilk yetkisizlik kararını veren mahkeme, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise uyumsuzluk bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay tarafından çözümlenir.

Hukuka uygunluk denetiminde kararın hukuka aykırı görülmesi halinde de karar, Danıştay tarafından bozulur. Danıştay bu incelemede mevzuatın yani Anayasa, yasa, tüzük, kararname ve yönetmeliklerin doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını araştırır.

(34) KOCAHANOĞLU, Vergi Uyumsuzlukları ve İdari Uyumsuzluklar, s.157.

Usul kuralları, davanın açılması, yargılamanın yapılması ve kararın verilmesiyle ilgili yöntem kurallarıdır (35). Usul hükümlerinden amaç esas itibariyle Vergi Usul Kanununun vergi davalarına ilişkin hükümleri ile İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 inci maddesiyle atıf yapılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun maddeleridir (36).

Danıştay inceleme sonucunda kararı onaylar ya da bozar. Bozma tümüyle olabileceği gibi kısmen de olabilir. Danıştay temyiz incelemesi sonucunda, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmamış olması nedenlerinden dolayı kararı bozar.

Danıştay temyiz incelemesi sonucunda maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse, uyumsuzluk sadece hukuki noktalara ilişkin ise ve karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararı bozarak esas hakkında karar verebilir. Bozma kararı verilmesi halinde, dosya karar veren vergi mahkemesine gönderilir. Mahkeme dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli inceleme ve soruşturmayı yaparak yeniden karar verir. Vergi mahkemesi Danıştay'ca verilen bozma kararına uymayarak eski kararda ısrar edebilir. Vergi mahkemelerinin Danıştay'ın bozma kararına karşı

(35) Selim KANETİ, "Vergi Davalarında Temyiz Denetiminin Kapsamı ve Sınırları" İKTİSAT VE MALİYE, C.XXXIII, S.11 (Şubat, 1987), s.398.

(36) UĞUR, "Vergi Mahkemesi Kararlarının Temyizi", s.22.

verdiği ısrar kararı taraflarca temyiz edilirse vergi davası bu kez Danıştay'ın Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda ele alınır. İlgili dairenin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur, aksi halde vergi mahkemesi kararı onaylanır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararlarına uyulması zorunludur (İ.Y.U.K. mad.49).

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay'ca verilen karar dosyasıyla birlikte kararı veren, vergi mahkemesine gönderilir. Dosyanın mahkemeye gelmesi üzerine, Danıştay kararı ilgili mahkeme tarafından 7 gün içinde taraflara tebliğ edilir.

F. Verilen Kararlara Karşı Kanun Yolları

Vergi uyuşmazlıklarında en son karar yeri Danıştay'dır. Danıştay'ın kararlarını bozacak bir üst yargı organı bulunmadığı için yasa koyucu, Danıştay'ın da vereceği kararlarda hataya düşebileceğini veya verilen kararların bazen açıklanması, gerektiğini dikkate alarak, yine kararı veren organda kararın yeniden incelenmesi için Danıştay kararlarına karşı bazı başvuru olanakları sağlamıştır. Bu olanakları; açıklama, yanlışlıkların düzeltilmesi, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi olmak üzere dört başlık altında inceleyebiliriz.

a. Açıklama

Açıklama karar yerine getirilinceye kadar başvurulabilen bir yoldur (37). Kararların açıklığa kavuşturulması Danıştay kararlarına karşı, yasanın tanıdığı bir başvuru yoludur. Dava Daireleri ve Dava Daireleri Kurulunda verilen kararlar üstü kapalı olur veya birbirine uymayan hükümler taşırsa, taraflardan her biri kararın açıklığa kavuşturulmasını ve aykırılığın kaldırılmasını isteyebilir.

Danıştay yasasının 101 inci maddesine göre kararların açıklığa kavuşturulmasını isteme hakkı taraflara aittir. Danıştay kararının yerine getirilmesine kadar kararın açıklığa kavuşturulması istenebilir. Karar yerine getirildikten sonra istemde bulunulamaz. Hükümün veya hukuki sebebin değiştirilmesi, kararın düzeltilmesi veyahut bozulması istenemez.

Danıştay kararında yeri olmayan bir konu hakkında da açıklama istenemez (38).

Açıklama istem dilekçesi karşı taraf sayısından bir örnek fazla verilir. Kararı vermiş olan Daire veya Dava Daireleri Kurulu olayı inceler ve uygun görürse dilekçenin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder. Yanıt iki örnek olarak verilir.

(37) GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, s.319.

(38) Ergun ŞENLİK, "Danıştay Kararlarına Karşı Başvurulacak Yasa Yolları", VERGİ DUNYASI, S.3 (Kasım, 1981), s.40.

b. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile mahkeme kararlarında yapılmış olan nesnel nitelikli yanlışlıkların giderilmesi sağlanır. Yanlışlıkların düzeltilmesi için tarafların yazılı talebi üzerine ilgili mahkemece inceleme yapılır ve istek yerinde görölürse yanlışlığın düzeltilmesine karar verilir. Bu karar ilk kararın altına yazılır denilmekte ise de uygulamada genellikle yanlışlığın düzeltildiğine dair ayrıca karar verilerek tebliğ edilmektedir (39).

Yanlışlıkların düzeltilmesinde, süre yönünden herhangi bir sınırlama yoktur. Yanlışlıkların düzeltilmesi her zaman hatta kararlar yerine getirildikten sonra bile istenebilir. Yanlışlıkların düzeltilmesinde de, kararların açıklanmasında uygulanan yöntem uygulanır.

c. Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay yasasının 96 ıncı maddesinde, sonuçlanarak karara bağlanmış bir davanın, bazı özel durumların varlığı halinde tekrar karara bağlanmak üzere incelenebileceği belirtilmiştir. Yargılamanın yenilenmesi için gereken koşullar daha önce vergi mahkemeleri konusunda açıkladığımız şekildedir.

(39) ERTUğ, a.g.e., s.68.

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi, davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarından olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminin birden fazla yapılması da olanaklıdır. İstemler bir dilekçe ile vergi uyuşmazlığına bakmış olan Dava Dairelerine veya Dava Daireleri Kuruluna yapılır. İstem yerinde görülürse önceki karar bütün sonuçları ile ortadan kalkar.

d. Kararın Düzeltilmesi

Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararlarının kararı veren mercii tarafından düzeltilmesi istenebilir.

İ.Y.U.K.'nun 54 üncü maddesine göre kararın düzeltilmesi şu durumlarda istenebilir.

- i. Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması; başvuru dilekçesinde ileri sürülen ve karara etkisi bulunan bir savın kabul edildiği veya red edildiği hakkında Danıştay kararında herhangi bir açıklama yapılmamış olması halinde düzeltme istenebilir.
- ii. Verilen kararda birbirine aykırı hükümler bulunması; verilen kararlarda anlaşmazlık konusu olayın önce özü saptanır. Kanıtlar tartışılarak inceleme yapılır ve karar verilir. Verilen karar-

larda birbirine aykırı sonuçlar yer alırsa, kararın düzeltilmesi istenebilir.

iii. Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması; tarafların savunma ve yanıtları alınmadan veya savunma ve yanıtlar için yasada belirtilen süreler geçmeden veya kanun sözcüsünün görüşü alınmadan karar verilmiş olabilir. Usule aykırı olan bu durum kararın düzeltilmesi sebebini oluşturur (40).

iv. Temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, bir düzeltme nedeni olarak öngörülmüştür. Bu neden yalnız temyiz yolu ile Danıştay'da incelenen davalara özgüdür (41). Ara kararları ve yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı düzeltme istenemez. Düzeltme istemine konu olan kararın alınması sırasında incelemeyi yapan tetkik hakimleri, o kararın düzeltme yoluyla ele alınmalarında görev yapamazlar.

Danıştay Kanunu'nun 88 inci maddesinde düzeltme isteminin bir kez yapılabileceği belirtilmiştir. Düzeltme kabulüne veya reddine ilişkin kararlara karşı kararın düzeltilmesi yoluna gidilemez.

(40) ŞENLİK, a.g.m., s.42.

(41) GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s.404.

Diğer bir deyişle düzeltme isteminin reddi halinde, bu karar hakkında da yeniden bir düzeltme istenilmesi mümkün bulunmadığı gibi karar aleyhine düzeltilmiş olan taraf da yeniden düzeltme isteyemez (42).

Kararın düzeltilmesini isteme hakkı, davaların taraflarına aittir. Davada taraf olanlar düzeltme sebeplerinden birinin varlığı halinde, Dava Dairelerinden veya Dava Daireleri Kurulu'ndan verilen kararlar hakkında, ilâmın tebliğinden başlayarak on beş gün içerisinde kararın düzeltilmesini isteyebilirler.

Danıştay Kanunu'nun 99 uncu maddesine göre, düzeltme istemi usulüne uygun olarak verilecek dilekçe ile yapılır. Dilekçede aynı yasanın 63 üncü maddesine göre düzeltilmesi istenilen kararın tarih ve numarası ile düzeltme nedenlerini içermesi gerekmektedir. Dilekçede, düzeltme istemi sebepleri gösterilmez veya on beş günlük süre içerisinde ikinci bir dilekçe ile bunlar açıklanmazsa, istem geri çevrilir. Dilekçeler karar veren daire veya kurula verilir.

Düzeltilme istemi, kanunda yasak olan sebeplere dayanmıyor ise red edilir ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun da bu hal için verilen para cezasına da hükmolunur (43).

(42) Necati UĞUR, "Danıştay Kararlarının Düzeltilmesi ve Kanun Yararına Bozma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.19 (1 Kasım, 1987), s.23.

(43) Tezel, a.g.e., s.60.

Kararın düzeltilmesi istemleri yürütmeyi durdurmaz. Durdurma için bu konudaki istemin konuyu inceleyen daire ve kurul tarafından kabul edilerek ayrıca karar verilmesi gerekir. Kararın düzeltilmesi isteminde duruşma yapılması görevli merciin kararına bağlıdır.

Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayandığı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile yükümlülerin mali müşavirini veya muhasebecisini dinleyebilir (44).

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a ilişkin yaptığımız açıklamalardan sonra şimdi de Eskişehir ili uygulamasında idari ve yargısal çözüm yollarına başvuruyu inceleyebiliriz.

(44) Veysi SEViğ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", VERGİ DÜNYASI, S.59 (Temmuz, 1986), s.63.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

E S K İ Ő E H İ R ' D E V E R G İ U Y U Ő M A Z L I K L A R I N D A Ç Ö Z Ü M Y O L L A R I U Y G U L A M A S I

I. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde ilk iki bölümde anlattığımız konuların Eskişehir ilinde; Gelir Müdürlüğü, Yunusemre vergi dairesi, Battalgazi vergi dairesi, İki Eylül vergi dairesi, Taşbaşı vergi dairesi ve Porsuk vergi dairesi ile Eskişehir Belediyesinden alınan bilgilerle idari çözüm yollarının, vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinden alınan sonuçlarla da yargısal çözüm yollarının işleyişi ve iş yoğunlukları araştırılmıştır. Ayrıca mükelleflerin idari ve yargısal çözüm yollarından ne ölçüde yararlandıkları incelenmiştir.

Battalgazi ve İki Eylül vergi dairelerinin dışındaki vergi daireleri 1986 yılının Haziran ayında faaliyete geçtikleri için 1985 yılına ait bilgilerin bir kısmı elde edilememiştir. Ayrıca bazı konularda 1988 yılından bilgiler de verilmiştir.

Gelir Müdürlüğünden tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma sonuçları elde edilmiş, vergi dairelerinden ise veyaset ve intikal vergisi sonuçları ile her vergi dairesinin ihtilaflı işler servisinden yargı yoluna başvuru olan vergi ve cezaların miktarları ve ortalama kâr haddine göre vergi dairesine gelen uzlaşma sonuçları tespit edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 147 nolu tebliğine göre, ortalama kâr hadleri ve gider esasına göre tarh edilen vergiler için, birinci gruba giren illerin müstakil vergi dairelerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, defterdarlıkça görevlendirilecek bir vergi kontrol memuru ile aynı vergi dairesinden bir memurun katılmasıyla ayrı uzlaşma komisyonları kurulması uygun görülmüştür. Bu itibarla, ortalama kâr hadleri ve gider esasına dayalı tarhiyatlarda uzlaşma talepleri, miktarla kayıtlı olmaksızın; birinci gruba giren illerde mükellefin bağlı bulunduğu müstakil vergi dairesinde kurulan özel komisyonlarca, birinci gruba giren illerin müstakil vergi dairesi olmayan ilçeleri ile diğer illerde ise genel esaslar çerçevesinde kurulmuş komisyonlarca incelenecektir. Ancak 3 Aralık 1988, 20008 nolu Resmi Gazete de yayınlanan Vergi Usul Kanunu 186 nolu genel tebliği ile ortalama kâr hadlerine göre yapılan tarhiyatlar için kurulmuş olan özel uzlaşma komisyonları kaldırılmıştır. Bu genel tebliğin yayımından itibaren, ortalama kâr hadlerine göre

yapılan tarhiyatlara ait uzlaşma talepleri, il ve ilçelerde mevcut komisyonlarda görüşülecektir.

II. ESKİŞEHİR'DE VERGİ GELİRLERİNİN GELİŞİMİ

Bu bölümde önce Eskişehir'de tahakkuk ve tahsil edilen toplam vergi gelirleri ve bu gelirlerin vergi türlerine göre dağılımı ele alınmıştır. Ayrıca 1988 Ekim sonu itibariyle Eskişehir'e bağlı bulunan birimlerdeki tahakkuk ve tahsilat durumları gösterilmiştir. Analiz amacıyla sıralamada önce genel olarak elde edilen bilgiler, daha sonra vergi dairelerinden ve vergi mahkemelerinden elde edilen bilgiler sunulmuştur.

Elde edilen bilgileri tablolar halinde inceleyebiliriz.

Eskişehir ili toplam mükellef sayısı yıllara göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO 1
Mükellef Sayıları

	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>1987</u>
Gerçek Usulde	28.901	26.117	26.039
Götürü Usulde	9.712	8.534	8.646
Kurumlar Vergisi	590	636	859
Toplam	39.203	35.287	35.544

Kaynak: 1985-1987 Yılları Eskişehir Mükellef Sayısı Durum Formu

Tablo 1 incelendiğinde 1985-1987 yılları mükellef sayısına baktığımızda, gerçek ve götürü usuldeki mükellef sayısında 1987 yılına doğru bir azalma olurken, Kurumlar Vergisi mükellef sayısında 1987 yılına doğru bir artış olmuştur. Bu ülkemizde şirketleşme eğiliminin bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

Eskişehir ili mükellef sayılarının yıllar itibari ile gelişimini inceledikten sonra, Tablo 2 de bu mükelleflerden tahakkuk ve tahsil edilen vergi gelirleri gösterilmiştir. 1985 yılından itibaren tahsil edilen vergi gelirlerinde bir artış meydana gelmiştir. 1985 yılında tahakkuk eden vergilerin % 86 sı tahsil edilirken, bu oran 1986 yılında % 90'a, 1987 yılında ise % 92 ye ulaşmıştır. En yüksek tahsilat kurumlar vergisinde gerçekleşmiştir. 1987 yılında tahakkuk eden kurumlar vergisinden % 98 i tahsil edilmiştir.

Tablo 3 incelendiğinde Eskişehir Muhasebe Müdürlüğü, Sivrihisar Malmüdürlüğü ve Çifteler Malmüdürlüğü tahakkuk eden verginin tamamını tahsil etmiştir. Alpu Malmüdürlüğünde ise % 79 ile en düşük tahsilat gerçekleşmiştir. Tahakkuk eden toplam verginin % 89'u tahsil edilmiştir. Ekim 1988 sonu itibariyle birimlerin tahakkuk ve tahsilatlarını inceledikten sonra Tablo 4 ve 5 de Ekim 1987-Ekim 1988 sonu itibariyle vergilere göre tahakkuk ve tahsilat oranlarını inceleyebiliriz.

TABLO 2

Eskişehir İli 1985-1987 Yılları Tahakkuk ve Tahsil
Edilen Vergi Gelirleri

VERGİ TÜRÜ	YILI	TAHAKKUK EDEN VERGİ	TAHSİL EDİLEN VERGİ	ORAN %
GELİR VERGİSİ	1985	20.320.288.964	17.384.985.677	% 85
KURUMLAR VERGİSİ	1985	6.330.720.551	6.043.837.864	% 95
K.D.V.	1985	5.010.586.314	4.136.302.912	% 83
V.D.N.G. VE DİĞER VERGİ GELİRLERİ	1985	7.593.718.573	5.979.113.707	% 77
TOPLAM	1985	39.280.651.522	33.696.441.658	% 86
GELİR VERGİSİ	1986	33.520.095.620	29.651.024.993	% 88,5
KURUMLAR VERGİSİ	1986	9.739.229.749	9.510.246.767	% 97,6
K.D.V.	1986	8.983.919.813	8.301.911.241	% 92,4
V.D.N.G. VE DİĞER VERGİ GELİRLERİ	1986	9.911.628.762	8.507.478.515	% 81
TOPLAM	1986	62.154.873.944	55.970.661.516	% 90
GELİR VERGİSİ	1987	47.218.435.687	43.330.793.486	% 92
KURUMLAR VERGİSİ	1987	17.604.273.392	17.139.360.255	% 98
K.D.V.	1987	14.802.725.143	14.085.996.423	% 95
V.D.N.G. VE DİĞER VERGİ GELİRLERİ	1987	14.428.981.748	12.139.960.066	% 81
TOPLAM	1987	94.054.415.970	86.676.110.230	% 92

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü, Vergi Gelirleri Çizelgesi

TABLO 3

EKİM 1988 AYI SONU İTİBARIYLA BİRİMLERİN
TAHAKKUK VE TAHSİLAT ORANLARI

BİRİMİN ADI	TAHAKKUK	TAHSİLAT	ORAN %
İKİ EYLÜL VERGİ DAİRESİ	11.214.766.930	8.974.982.057	80
BATTALGAZİ VERGİ DAİRESİ	32.208.445.247	26.388.027.861	82
TAŞBAŞI VERGİ DAİRESİ	13.101.115.856	12.143.280.940	93
YUNUSEMRE VERGİ DAİRESİ	24.204.194.933	21.652.364.367	89
PORSUK VERGİ DAİRESİ	22.521.738.309	20.360.558.071	90
MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ	3.676.840.710	3.676.840.710	100
ÇİFTELER VERGİ DAİRESİ	1.699.476.135	1.527.014.955	90
SİVRİHİSAR VERGİ DAİRESİ	2.339.237.251	2.078.737.657	89
MİHALLIÇCIK MAL MÜDÜRLÜĞÜ	1.472.000.020	1.197.023.524	81
MAHMUDIYE MAL MÜDÜRLÜĞÜ	646.538.033	612.136.883	95
SEYİTGAZİ MAL MÜDÜRLÜĞÜ	11.519.672.003	11.256.040.357	98
SARICAKAYA MAL MÜDÜRLÜĞÜ	487.989.187	447.968.075	92
ÇİFTELER MAL MÜDÜRLÜĞÜ	191.466.637	191.466.637	100
SİVRİHİSAR MAL MÜDÜRLÜĞÜ	422.410.819	422.410.819	100
ALPU MAL MÜDÜRLÜĞÜ	132.040.924	104.561.113	79
İNÖNÜ MAL MÜDÜRLÜĞÜ	240.517.622	218.949.564	91
BEYLİKOVA MAL MÜDÜRLÜĞÜ	80.996.335	73.740.511	91
TOPLAM	126.159.446.951	111.704.406.865	89

Ekim 1987 de 79.741.673.533 TL. olarak tahakkuk eden vergi gelirleri, Ekim 1988 de % 58 lik bir artış göstererek 126.159.446.951 TL.'na ulaşmıştır. Bu dönemde tahakkuk % 58 lik bir artış gösterirken, tahsilat da % 65 lik bir artış meydana gelmiştir. Ekim 1987 de tahsilat 67.882.643.957 iken Ekim 1988 de 111.704.406.865 TL.'na yükselmiştir.

TABLO 4

EKİM 1987 AYI SONU İTİBARIYLA
TAHAKKUK VE TAHSİLAT ORANLARI

	TAHAKKUK	TAHSİLAT	ORAN %
Gelir Vergisi	39.750.534.632	35.173.245.904	88
Kurumlar Vergisi	16.176.973.075	12.110.226.794	75
K.D.V.	11.988.846.865	11.028.888.452	92
Diğer Vergi Gelirleri	7.776.642.054	6.985.747.922	90
Vergi Gelirleri Top.	75.692.996.626	65.298.109.072	86
Vergi Dışı Normal Gelirler	4.048.676.907	2.584.534.885	64
TOPLAM	79.741.673.533	67.882.643.957	85

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Faaliyet Çizelgesi

TABLO 5
EKİM 1988 AYI SONU İTİBARIYLA
TAHAKKUK VE TAHSİLAT ORANLARI

	TAHAKKUK	TAHSİLAT	ORAN %
Gelir Vergisi	58.636.637.863	52.772.595.516	90
Kurumlar Vergisi	23.961.423.511	21.513.459.590	90
K.D.V.	23.816.878.126	20.976.290.986	88
Diğer Vergi Gelirleri	13.042.976.971	11.944.360.015	92
Vergi Gelirleri Top.	119.457.916.471	107.206.706.107	90
Vergi Dışı Normal Gelirler	6.701.530.480	4.497.700.758	67
TOPLAM	126.159.446.951	111.704.406.865	89

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Faaliyet Çizelgesi

TABLO 6
EKİM 1987 DÖNEMİNE GÖRE EKİM 1988 AYINDAKİ
TAHAKKUK VE TAHSİLAT MİKTARLARINDAKİ ARTIŞ ORANI

	TAHAKKUK ORANI %	TAHSİLAT ORANI %
Gelir Vergisi	48	50
Kurumlar Vergisi	48	78
K.D.V.	95	90
Diğer Vergi Gelirleri	68	71
Vergi Gelirleri Toplamı	58	64
Vergi Dışı Normal Gelirler	66	74
TOPLAM	58	65

Kaynak: Tablo 4 ve 5'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 6 incelendiğinde Ekim 1987-1988 döneminde vergi dışı normal gelirlerin tahakkukunda % 66 lık artış, tahsilatında ise % 74 lük bir artış meydana gelirken, vergi gelirleri toplamının tahakkukunda % 58, tahsilinde ise % 64 lük artış meydana gelmiştir. O halde bu dönemde vergi dışı normal gelirlerdeki tahsil edilebilirlik oranı vergi gelirleri toplamına göre daha fazladır.

III. ESKİŞEHİR'DE VERGİ İHTİLAFLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

Tahakkuk ve tahsil edilen vergi gelirlerini inceledikten sonra Eskişehir Gelir Müdürlüğünden alınan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma sonuçlarını inceleyebiliriz.

1. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği 1 Mart 1987 tarihinden itibaren 223 mükellef bu müesseseden yararlanmıştır. Tablo 7 incelendiğinde toplam 159.421.509 TL. vergiden 103.352.453 TL. kısmında uzlaşma yapılmış, 56.068.296 TL. da ise uzlaşmamıştır. Toplam 415.061.158 TL. cezadan, 273.006.681 TL. kısmında uzlaşmaya gidilmiş ve ceza 43.449.130 TL.'na inmiştir. 142.054.477 TL. cezada ise uzlaşma sağlanamamıştır. Toplam vergi ve cezaların % 65'inde uzlaşmış % 35'inde ise uzlaşmamıştır. Uzlaşma sonucunda uzlaşmaya giren cezalarda % 85 indirim sağlanmıştır.

2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Tablo 8 de ise 1986-1987 yılları tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları gösterilmiştir.

TABLO 7

GELİR MÜDÜRLÜĞÜ 1987 YILI TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARI

VERGİ TÜRÜ	YIL	UZLAŞILMAK İSTENEN		UZLAŞILAN		UZLAŞILAMAYAN	
		VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA
GELİR VERGİSİ	1987	96.795.929	232.469.896	75.318.612	25.975.300	21.477.317	63.363.465
KURUMLAR VERGİSİ	1987	21.289.320	64.501.640	1.559.824	790.000	19.729.496	60.140.288
K.D.V.	1987	14.486	43.458	14.486	8.250		
EMLAK ALIM VERGİSİ	1987	36.011.645	77.341.715	22.883.296	11.766.994	13.128.349	10.889.330
DİĞER VERGİLER	1987	5.310.129	40.704.449	3.576.235	4.908.586	1.733.134	7.651.394

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü 1987 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Defteri

TABLO 8

GELİR MÜDÜRLÜĞÜ 1986-1987 YILI UZLAŞMA SONUÇLARI

VERGİ TÜRÜ	YIL	UZLAŞILMAK İSTENEN		UZLAŞILAN		UZLAŞILAMAYAN	
		VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA
GELİR VERGİSİ	1986	226.856.975	568.043.108	157.737.852	64.230.852	68.464.619	79.698.398
KURUMLAR VERGİSİ	1986	51.841.366	47.323.661	45.407.921	4.111.000	5.433.445	3.839.722
V.İ.V.	1986	5.224.874	9.350.132	5.115.977	1.503.700	-	60.000
K.D.V.	1986	1.278.584	4.105.716	1.042.240	462.500	10.952	90.000
GELİR VERGİSİ	1986	119.634	558.902	Red	-	-	-
V.İ.V.	1986	47.275	-	Red	-	-	-
K.D.V.	1986	225.872	-	Red	-	-	-
GELİR VERGİSİ	1987	89.761.265	241.132.596	81.950.001	54.061.200	7.729.586	42.342.217
KURUMLAR VERGİSİ	1987	1.460.810	2.202.430	1.460.810	343.000	-	120.000
V.İ.V.	1987	13.887.405	9.793.011	13.432.498	2.153.950	430.731	-
K.D.V.	1987	26.974.723	101.985.784	21.476.155	14.904.553	2.556.725	11.378.023

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Defteri

TABLO 9

1986 YILI TEMMUZ-AĞUSTOS-EYLÜL AYI UZLAŞMA SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	DOSYA		SAYISI		YAPILAN		İŞLEM	
	BU AY GELEN		TOPLAM		UZLAŞILAN		DEVREDEN DOSYA	
	Tarhedilen Vergi Miktarı	Tarhedilen Ceza Miktarı	Tarhedilen Vergi Miktarı	Tarhedilen Ceza Miktarı	Tarhedilen Vergi Miktarı	Tarhedilen Ceza Miktarı	Tarhedilen Vergi Miktarı	Tarhedilen Ceza Miktarı
GELİR VERGİSİ	8.871.414	25.042.391	56.135.041	39.191.227	11.999.104	7.085.063	2.559.842	9.556.946
KURUMLAR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-
İSTİHSAL VERGİSİ	354.136	1.075.208	354.136	1.075.208	-	-	354.136	1.075.208
EMLAK ALIM VERGİSİ	35.000	35.000	330.100	214.588	237.000	11.900	35.000	35.000
G.M.K.A.V.	-	-	29.000	100.000	29.000	10.000	-	-
DiĞERLERİ	6.978.916	14.079.154	8.730.152	18.238.536	4.058.607	2.391.763	5.145.170	9.827.615
TOPLAM	16.239.466	40.231.753	65.578.429	58.819.559	16.323.711	9.498.726	8.094.148	20.504.669

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Aylık Faaliyet Cetveli

Tablo 8 incelendiğinde 1986-1987 yılları uzlaşma sonuçlarına göre uzlaşma için başvuran mükellef sayısı 1986 yılında 586, 1987 yılında 3473 kişidir. 1987 yılında uzlaşmaya başvuran mükellef sayısı, 1986 yılındaki başvuru sayısının yaklaşık 6 katı kadardır.

1986 yılı uzlaşma sonuçlarından toplam 285.594.580 TL. verginin 211.292.783 TL. kısmında uzlaşma sağlanmış, 73.909.016 TL.kısmında uzlaşma sağlanamamıştır. Uzlaşma için başvuru vergilerin % 73 ünde uzlaşma sağlanmıştır. Geriye kalan % 27 lik vergide ise uzlaşma başvurusu red olunmuştur. 629.381.519 TL. cezanın 545.693.399 TL.lik kısmında uzlaşmaya gidilmiş ve uzlaşma sonucunda ceza 70.308.052 TL. ya düşmüştür. 83.688.120 TL. cezada ise uzlaşmaya gidilememiştir. Cezalarda uzlaşma sonucu, kesilen cezanın % 88 i kaldırılmış, geriye kalan % 12'lik ceza tahsil edilmiştir. Uzlaşılamayan cezaların toplam cezalara oranı ise, % 15 tir. Uzlaşma için başvuru cezaların % 85 inde uzlaşmıştır.

1987 yılında 132.085.203 TL. vergiden, 118.319.464 TL.sında uzlaşma sağlanmış, 10.717.042 TL. vergide ise uzlaşma sağlanamamıştır. 1987 yılında uzlaşma için başvuru toplam vergiden % 91 lik kısmında uzlaşma sağlanmış, % 9 luk kısmında ise uzlaşma sağlanamamıştır. 355.113.821 TL. toplam cezadan 301.273.576 TL. kısmında uzlaşmaya gidilmiş ve 71.463.023 TL.da uzlaşmıştır. Cezaların % 77 si

uzlaşma sonucu kaldırılmış ve % 23 ü tahsil edilmiştir. 53.840.245 TL. cezada ise uzlaşılammamıştır. Toplam cezalar içinde % 15 lik kısmında uzlaşma sağlanamamıştır.

Tablo 9 incelendiğinde 1986 yılı üç aylık uzlaşma faaliyetleri, uzlaşılan vergi ve ceza miktarı ile devreden vergi ve ceza miktarları görülmektedir.

Tablo 9 da üç aylık uzlaşma faaliyetlerine baktığımızda toplam 505 dosyadan, 356 sında uzlaşma sağlanmıştır. 43 dosya da uzlaşılammamış, 106 dosya da ertesi aya devretmiştir.

10 ve 11 nolu tabloları incelediğimizde 1985 takvim yılı merkez uzlaşma komisyonunda toplam dosya sayısı 1005 iken bunların 756 sı aynı yıl içinde karara bağlanmıştır. Diğer bir deyişle toplam dosyanın % 75'i aynı yıl sonuçlandırılmıştır. İlçe uzlaşma komisyonlarına toplam 538 dosya gelmiş ve 536 dosya yani toplam dosyanın % 99'u aynı yıl sonuçlandırılmıştır. 1985 yılı il ve ilçe toplam dosya sayısı 1543 ve bunların % 83 ü karara bağlanmıştır. Geriye kalan % 17 si 1986 yılına devretmiştir.

TABLO 10

İL UZLAŞMA KOMİSYONU

1985 YILI MERKEZ UZLAŞMA KOMİSYONUNDA MEVCUT DOSYA SAYISI

VERGİNİN TÜRÜ	1984'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	1985 YILI İÇİNDE GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	1985'TE KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	1986'YA DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir Vergisi	86	369	455	359	96
Kurumlar Ver.	4	19	23	20	3
İstihsal Ver.	-	37	37	36	1
Emlak Alım Ver.	2	109	111	71	40
G.M.K.A.V.	-	20	20	11	9
Diğerleri	68	291	359	259	100
TOPLAM	160	845	1005	756	249

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 11

6 İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONLARINDA MEVCUT DOSYA SAYISI

VERGİNİN TÜRÜ	1984'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	1985 YILI İÇİNDE GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	1985'TE KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	1986'YA DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	6	346	352	350	2
Kurumlar V.	-	-	-	-	-
İstihsal V.	-	-	-	-	-
Emlak Alım V.	-	1	1	1	-
G.M.K.A.V.	-	-	-	-	-
Diğerleri	-	185	185	185	-
TOPLAM	6	532	538	536	2

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 12
İL UZLAŞMA KOMİSYONUNUN 1986 TAKVİM
YILINA AİT İLK ÜÇ AYLIK FAALİYETİ

VERGİNİN TÜRÜ	1985'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	96	85	181	38	143
Kurumlar V.	3	15	18	1	17
İstihsal V.	1	6	7	-	7
Emlak Alım V.	40	3	43	20	23
G.M.K.A.V.	9	1	10	10	-
Diğerleri	100	32	132	56	76
TOPLAM	249	142	391	125	266

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu.

Tablo 12 incelendiğinde 1986 yılının ilk üç ayında il uzlaşma komisyonuna toplam 391 dosya gelmiş, bunların 125 tanesi karara bağlanmış, 266 dosya ertesi aya devretmiştir. Toplam dosyaların % 31'i karara bağlanmıştır.

Tablo 13 incelendiğinde 6 ilçe uzlaşma komisyonuna 1986 yılının ilk üç ayında toplam 355 dosya gelmiş bunların 233'ü karara bağlanmış, 122 dosya ertesi aya devretmiştir. Toplam dosyaların % 65'i karara bağlanmıştır. 1986 yılının ilk üç ayında ilçe uzlaşma komisyonları, il uzlaşma komisyonuna göre daha fazla oranda dosyayı karara bağlamıştır.

Tablo 14'ü incelediğimizde 1986 yılının ilk üç ayında Merkez ve 6 ilçe uzlaşma komisyonuna gelen 746 dosyadan % 47'si karara bağlanmış, % 53'ü bir sonraki aya devretmiştir.

15-17 nolu tabloları incelediğimizde 1985 yılından il uzlaşma komisyonuna 249 dosya, 6 ilçe uzlaşma komisyonuna 2 dosya, toplam 251 dosya devretmiştir. 1986 yılına devreden vergi miktarı 28.209.370 TL. ceza miktarı ise 63.411.491 TL.dir.

TABLO 13

6 İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONUNUN

1986 TAKVİM YILINA AİT İLK ÜÇ AYLIK FAALİYETİ

VERGİNİN TÜRÜ	1985'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	2	102	104	102	2
Kurumlar V.	-	-	-	-	-
İstihsal V.	-	-	-	-	-
Emlak Alım V.	-	-	-	-	-
G.M.K.A.V.	-	-	-	-	-
Diğerleri	-	251	251	131	120
TOPLAM	2	353	355	233	122

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 14

UZLAŞMA KOMİSYONLARI 1986 TAKVİM YILINA
AİT İLK ÜÇ AYLIK MERKEZ VE 6 İLÇE FAALİYETİ

VERGİNİN TÜRÜ	1985'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	98	187	285	138	145
Kurumlar V.	3	15	18	1	17
İstihsal V.	1	6	7	-	7
Emlak Alım V.	40	3	43	20	23
G.M.K.A.V.	9	1	10	10	-
Diğerleri	100	283	383	187	196
TOPLAM	251	495	746	356	388

Kaynak: Tablo 12 ve 13'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

TABLO 15

İL UZLAŞMA KOMİSYONUNUN 1986 YILINA DEVREDEN
VERGİ NEV'İ İTİBARIYLA DOSYA VERGİ VE CEZALARIN DÖKÜMANI

VERGİNİN TÜRÜ	1985 YILINDAN DEVREDEN DOSYA SAYISI	DEVREDEN VERGİ MİKTARI	DEVREDEN CEZA MİKTARI
Gelir V.	96	17.620.958	51.787.793
Kurumlar V.	3	4.327.674	4.163.995
İstihsal V.	1	269.214	-
Emlak Alım V.	40	1.479.840	536.228
G.M.K.A.V.	9	397.920	228.111
Diğerleri	100	4.066.964	6.641.229
TOPLAM	249	28.162.570	63.357.316

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet
Tablosu

TABLO 16

6 İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONUNUN 1986 TAKVİM YILINA DEVREDEN
VERGİ TÜRÜ İTİBARIYLA DOSYA-VERGİ VE CEZALARIN DÖKÜMANI

VERGİNİN TÜRÜ	DEVREDEN DOSYA SAYISI	DEVREDEN VERGİ MİKTARI	DEVREDEN CEZA MİKTARI
Gelir V.	2	46.800	54.175
Kurumlar V.	-	-	-
İstihsal V.	-	-	-
Emlak Alım V.	-	-	-
G.M.K.A.V.	-	-	-
Diğerleri	-	-	-
TOPLAM	2	46.800.	54.175

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet
Tablosu

TABLO 17

İL MERKEZİ VE 6 İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONLARI 1986 TAKVİM
YILINA DEVREDEN VERGİ TÜRÜ İTİBARIYLA DOSYA-VERGİ
VE CEZALARIN DÖKÜMANI

VERGİNİN TÜRÜ	DEVREDEN DOSYA SAYISI	DEVREDEN VERGİ MİKTARI	DEVREDEN CEZA MİKTARI
Gelir V.	98	17.667.758	51.841.928
Kurumlar V.	3	4.327.674	4.163.995
İstihsal V.	1	269.214	-
Emlak Alım V.	40	1.479.840	536.228
G.M.K.A.V.	9	397.920	228.111
Diğerleri	100	4.066.964	6.641.229
TOPLAM	251	28.209.370	63.411.491

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet
Tablosu

18-19 nolu tabloları incelediğimizde 1986 yılında Merkez uzlaşma komisyonuna toplam 864 dosya gelmiş, 1986 yılı içerisinde bunların 724 ü karara bağlanmıştır. Merkez uzlaşma komisyonu gelen dosyaların % 83 ünü karara bağlamıştır. 1986 yılında ilçe uzlaşma komisyonlarına gelen toplam dosya sayısı 980 dir. İl uzlaşma komisyonundan daha fazla dosya ilçe uzlaşma komisyonlarında toplanmıştır. İlçe uzlaşma komisyonlarına gelen dosyaların % 97 si sonuçlandırılmıştır. 1986 yılı il ve ilçe uzlaşma dosya sayısı toplam 1844 ve bunların 1680 adedi aynı yıl içinde karara bağlanmıştır. 1986 yılında karara bağlanan dosyaların toplam dosyalara oranı % 91 dir.

TABLO 18

İL UZLAŞMA KOMİSYONU 1986 TAKVİM YILI
MERKEZ UZLAŞMA KOMİSYONUNDA MEVCUT DOSYA SAYISI

VERGİNİN TÜRÜ	1985'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	1986 YILI İÇİNDE GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	1986'DA KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	1987'YE DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	96	322	418	319	99
Kurumlar V.	3	41	44	35	9
İstihsal V.	1	15	16	16	-
Emlak Alım V.	40	50	90	90	-
G.M.K.A.V.	9	6	15	15	-
Diğerleri	100	181	281	249	32
TOPLAM	249	615	864	724	140

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 19

6 İLÇE UZLAŞMA KOMİSYONLARINDA MEVCUT DOSYA SAYISI

VERGİNİN TÜRÜ	1985'TEN DEVREDEN DOSYA SAYISI	1986 YILI İÇİNDE GELEN DOSYA SAYISI	TOPLAM DOSYA SAYISI	1986'DA KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	1987'YE DEVREDEN DOSYA SAYISI
Gelir V.	2	521	523	504	19
Kurumlar V.	-	1	1	-	-
İstihsal V.	-	-	-	-	-
Emlak Alım V.	-	-	-	-	-
G.M.K.A.V.	-	-	-	-	-
Diğerleri	-	456	456	451	5
TOPLAM	2	978	980	956	24

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Uzlaşma Faaliyet Tablosu

Tablo 20 ve 21 incelendiğinde 1987 yılında il uzlaşma komisyonuna 2479 dosya gelmiş ve bunları 2015'i karara bağlanmıştır. Gelen dosyaların % 81'i sonuçlandırılmıştır. İlçelerde ise 392 dosya gelmiş ve tamamı karara bağlanmıştır. 1987 yılında toplam dosya sayısı 2871 ve bunlardan 2407 dosya yani % 83 ü aynı yıl sonuçlandırılmıştır. 1988 Mayıs sonunda toplam 1768 dosya gelmiş, bunlardan 1237 dosya karara bağlanmış, 531 dosya devretmiştir.

TABLO 20

1987 ARALIK SONU İTİBARIYLA UZLAŞMA
KOMİSYONLARININ FAALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO

	TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
MERKEZ	2479	2015	464
İLÇELER	392	392	-
İL İCMALİ	2871	2407	464

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Aralık-1987
Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 21

1988 MAYIS SONU İTİBARIYLA UZLAŞMA
KOMİSYONLARININ FAALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO

	TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
MERKEZ	1599	1139	460
İLÇELER	169	98	71
İL İCMALİ	1768	1237	531

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Mayıs 1988 Uzlaşma Faaliyet Tablosu

TABLO 22

TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONUNUN 1987
ARALIK SONU İTİBARIYLA FAALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO

TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
223	219	4

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Aralık 1987
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Faaliyet Tablosu

Tablo 22 incelendiğinde 1987 yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma için toplam 223 dosya gelmiş, bunlardan 219'u yani % 98 i aynı yıl karara bağlanmış 4 dosya ertesi yıla devretmiştir. Tablo 23 de 1988 Mayıs sonu itibariyle 53 dosya gelmiş ve tamamı karara bağlanmıştır.

TABLO 23

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA KOMİSYONUNUN

1988 MAYIS SONU İTİBARIYLA FAALİYETLERİNİ GÖSTEREN TABLO

TOPLAM DOSYA SAYISI	KARARA BAĞLANAN DOSYA SAYISI	DEVREDEN DOSYA SAYISI
53	53	-

Kaynak: Eskişehir Gelir Müdürlüğü Mayıs 1988 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Faaliyet Tablosu

Buraya kadar yaptığımız incelemelere göre 1985-1987 yılları itibariyle uzlaşma talebinde artış meydana gelmiştir. 1985 yılında 1543 olan uzlaşma dosya sayısı, 1986 yılında 1844, 1987 yılında ise 2871 olmuştur. Ayrıca üç yılda da görebileceğimiz gibi ilçe uzlaşma komisyonları gelen dosyaların hemen hemen tamamını sonuçlandırmışlardır. Bu da gösteriyor ki uzlaşma komisyonlarının sayısının artması, uzlaşma taleplerinin daha çabuk ve aynı yıl içinde sonuçlandırılmasını sağlayacaktır.

IV. ESKİŞEHİR'DEKİ VERGİ İHTİLAFLARININ VERGİ DAİRELERİ İTİBARIYLA DAĞILIMI

Gelir Müdürlüğünden elde edilen bilgileri inceledikten sonra vergi dairelerinden elde edilen sonuçları inceleyebiliriz.

Tablo 24 incelendiğinde Yunusemre Vergi Dairesi Veraset ve İntikal Vergisi sonuçlarına göre ihtilaf konusu vergi ve cezanın 1986 yılında tamamı ikmalen tarh sonucu ortaya çıkmıştır. 1987 yılında 410.000 TL. ceza re'sen

tarh yapılmış, bu ceza için de mükellef düzeltme talep etmiş ve talep kabul edilerek düzeltme yapılmıştır. Veraset ve İntikal vergisinde mükellefler çoğunlukla ceza indirimi müessesesinden yararlanmışlardır. 1987 yılında 1.377.054 TL. gecikme faizi tahakkuk etmiştir. 1986 yılında 6.325.555 TL. vergi 4.554.498 TL. ceza itirazsız ödenmiştir.

Tablo 25 incelendiğinde yargı yoluna gidilen vergi ve cezaların miktarları ve sonuçları gösterilmiştir. 1985-1987 yıllarında Yunusemre vergi dairesinden yargı yoluna giden toplam vergi miktarı 8.201.605 TL., ceza miktarı 3.538.817 TL.dır.

Tablo 26 incelendiğinde Battalgazi vergi dairesinde 1986 yılında ortalama kâr haddine göre hiç uzlaşma yapılmadığı görülmektedir. 1987 yılında ortalama kâr haddine göre yapılan uzlaşmalarda hem vergi hem de cezada indirim sağlanmıştır.

Battalgazi vergi dairesinde 1986-1987 yılları Veraset ve İntikal Vergisinde mükelleflerin tamamı V.U.K.'nun 376. madde hükmünden yararlanmışlardır. Veraset ve İntikal Vergisinden 1986 yılında 77.792 TL. 1987 yılında 64.467 TL. gecikme zammı tahsil edilmiştir. Mükelleflerin itiraz etmeden ödedikleri tutarlar genellikle küçük miktarda usulsüzlük cezalarıdır.

TABLO 24

YUNUSEMRE VERGİ DAİRESİ VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SONUÇLARI

YILI	MÜKELLEF SAYISI	TARH	İHTİLAF KONUSU		BAŞVURU	KESİNLEŞEN		AÇIKLAMA
			VERGİ	CEZA		VERGİ	CEZA	
1986	3021	İkmalen	702.575	2.477.515	VUK 376.mad.	702.575	759.450	376.mad.göre ceza azalmış
		İkmalen	1.862.401	5.107.203	UZLAŞMA	1.373.921	768.368	Vergi ve ceza azalmış
		İkmalen	1.275.223	1.000	VERGİ MAHK.	367.510	1.000	V.Mahk.vergi miktarını düşürmüş
		İkmalen	3.903.186	2.000	VERGİ MAHK. VUK. 376	1.180.044	1.334	Vergi için V.Mahk. ceza için 376.mad.
		İkmalen	-	5.702.500	VUK.376.mad.	-	2.861.079	376.mad.göre ceza azalmış
		İkmalen	282.978	911.498	İTİRAZSIZ	282.978	911.498	Mükellef itiraz etmemiş
		İkmalen	6.042.577	-	İTİRAZSIZ	6.042.577	-	Mükellefler itirazsız ödemişler
		İkmalen	-	3.643.000	İTİRAZSIZ	-	3.643.000	" " "
		İkmalen	159.784	260.000	TERKİN	-	-	Tarhiyattan terkin edilmiş
1987	1175	İkmalen	2.339.930	3.097.709	UZLAŞMA	2.245.999	1.316.069	Vergi ve ceza uzlaşmıştır
		İkmalen	-	760.000	UZLAŞMA	-	498.690	Cezada uzlaşmıştır
		İkmalen	6.341.969	3.830.866	VUK.376.mad.	6.341.969	1.533.151	Cezada indirim sağlanmış
		İkmalen	-	713.681	VUK.376.mad.	-	460.943	" " "
		Re'sen	-	410.000	DÜZELTME TALEP EDİLDİ	-	-	Talep kabul edilerek düzeltilmiş
Kaynak: Eskişehir Yunusemre Vergi Dairesi V.İ.V. Uzlaşma Defteri								

TABLO 25

YUNUSEMRE VERGİ DAİRESİ İHTİLAFLI DOSYA SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	YIL	İHTİLAFLI KONUSU		BAŞVURU	AÇIKLAMA
		VERGİ	CEZA		
EMLAK VERGİSİ	1985	108.960	92.130	V.MAHK.	Vergi ve Ceza Onaylanmış
V.İ.V.	1985	1.761.364	797.473	V.MAHK.	Davanın kısmen kabulü
BİNA VERGİSİ	1985	1.219.575	74.550	V.MAHK.	Davanın kabulü
EMLAK VERGİSİ	1986	293.767	108.475	V.MAHK.	Dava süre yönünden red edilmiş
V.İ.V.	1986	767.427	48.878	V.MAHK.	Dava red edilmiş
BİNA VERGİSİ	1987	339.185	157.725	V.MAHK.	Daha sonra Danıştay'a başvurulmuş
EMLAK VERGİSİ	1987	41.170	15.440	V.MAHK.	Düzeltilme fişi ile terkin edilmiş
GELİR VERGİSİ	1987	318.687	1.684.644	V.MAHK.	Henüz sonuçlanmadı
GELİR VERGİSİ	1987	230.720	-	B.İ.M.	B.İ.M. Kararına göre kesinleşmiş
BİNA VERGİSİ	1985	2.705.850	352.052	DANIŞTAY	İstemin reddine mahkeme kararının onanmasına
BİNA VERGİSİ	1986	132.300	66.150	DANIŞTAY	Karar onaylanmış
BİNA VERGİSİ	1987	282.600	141.300	DANIŞTAY	Davanın reddine

Kaynak: Eskişehir Yunusemre Vergi Dairesi İhtilafli Dosyaları İzleme Defteri

TABLO 26

BATTALGAZİ VERGİ DAİRESİ VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	YILI	İHTİLAH KONUSU		BAŞVURU	KESİNLEŞEN		AÇIKLAMA
		VERGİ	CEZA		VERGİ	CEZA	
VERASET VE	1986	23.427.541	1.146.725	VUK.376.mad.	23.427.541	458.960	İkmalen tarh yapılmış
İNTİKAL	1986	-	1.366.812	İTİRAZSIZ	-	1.366.812	İkmalen tarh
VERGİSİ	1987	89.692.112	5.945.717	VUK.376.mad.	89.692.112	2.675.573	İkmalen tarh
	1987	-	15.877.791	İTİRAZSIZ	-	15.877.791	İkmalen tarh
GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ	1987	21.341.706	11.161.946	UZLAŞMA	17.852.365	4.212.123	Ortalama kâr haddinden sonuçlanmış

Kaynak: Eskişehir Battalgazi Vergi Dairesi Veraset ve İntikal Vergisi Uzlaşma İzleme Defteri

Battalgazi vergi dairesinde 1986 yılında mükellefler vergi hatalarının düzeltilmesi için 1395 düzeltme dilekçesi vermişler, 1987 yılında ise 1470 düzeltme dilekçesi verilmiştir.

Tablo 27 incelendiğinde yargı yoluna giden miktarlar; 1985 yılında 106.918.382 TL. vergi, 210.575.981 TL. ceza, 1986 yılında 131.727.515 TL. vergi, 337.706.572 TL. ceza, 1987 yılında ise 176.089.689 TL. vergi ve 495.489.496 TL. ceza olarak oluşmuştur.

Battalgazi vergi dairesindeki ihtilafli dosyalarda mahkemelere başvuru sayısı aşağıdaki gibidir.

<u>YILLAR</u>	<u>VERGİ MAHKEMESİ</u>	<u>BÖLGE İDARE MAHKEMESİ</u>	<u>DANİŞTAY</u>
1985	56	25	3
1986	56	9	1
1987	68	9	2

İki Eylül vergi dairesinde Veraset ve İntikal Vergisi 1986 yılının 7 inci ayından itibaren alınmaya başlanmıştır. Tablo 28 incelendiğinde 1986 yılına ait Veraset ve İntikal Vergisi cezası yok. Sadece 10 mükelleften 1.371.099 TL. vergi tahsil edilmiştir. 1987 yılında mükellef sayısı 125 e çıkmış, tahsil edilen vergi 8.452.693 TL.dır. 165.004 liralık vergi takibe alınmış, ayrıca 104.075 TL. gecikme zammı tahsil edilmiştir. Cezaların büyük bir kısmı usulsüzlük cezasıdır.

TABLO 27

BATTALGAZİ VERGİ DAİRESİ İHTİLAFLI DOSYA SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	YIL	BAŞVURU MERCİİ	İHTİLAFLI KO- NUSU VERGİ	İHTİLAFLI KONUSU CEZA
GELİR VERGİSİ	1985	VERGİ MAHK.	33.403.721	14.503.785
KURUMLAR VERGİSİ	1985	VERGİ MAHK.	57.647.864	154.516.318
GELİR VERGİSİ	1985	B.İ.M.	12.983.105	33.166.798
KURUMLAR VERGİSİ	1985	B.İ.M.	1.081.496	2.739.448
GELİR VERGİSİ	1985	DANIŞTAY	149.612	691.880
KURUMLAR VERGİSİ	1985	DANIŞTAY	1.652.584	4.957.752
GELİR VERGİSİ	1986	VERGİ MAHK.	84.391.539	295.208.139
KURUMLAR VERGİSİ VE K.D.V.	1986	VERGİ MAHK.	41.187.553	23.807.017
GELİR VERGİSİ	1986	B.İ.M.	1.299.667	4.227.448
KURUMLAR VERGİSİ VE K.D.V.	1986	B.İ.M.	563.701	1.691.103
KURUMLAR VERGİSİ	1986	DANIŞTAY	4.285.055	12.772.865
GELİR VERGİSİ	1987	VERGİ MAHK.	36.931.548	58.687.073
KURUMLAR VERGİSİ VE K.D.V.	1987	VERGİ MAHK.	13.629.468	60.975.741
GELİR VERGİSİ	1987	B.İ.M.	3.463.156	9.630.131
KURUMLAR VERGİSİ VE K.D.V.	1987	B.İ.M.	1.222.099	3.666.297
KURUMLAR VERGİSİ	1987	DANIŞTAY	120.843.418	362.530.254

Kaynak: Eskişehir Battalgazi Vergi Dairesi İhtilaf-
lı Dosyaları İzleme Defteri

TABLO 28

İKİ EYLÜL VERGİ DAİRESİ VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SONUÇLARI

YIL	MÜKELLEF SAYISI	TARH	İHTİLAFLI KONUSU		BAŞVURU	KESİNLEŞEN		AÇIKLAMA
			VERGİ	CEZA		VERGİ	CEZA	
1986	10	İkmalen	1.371.099	-	İTİRAZSIZ	1.371.099	-	Mükellef ödemiş
1987	125	İkmalen	8.452.693	-	İTİRAZSIZ	8.452.693	-	
1987		İkmalen	165.004	-	TAKİBE ALINMIŞ			
1987		İkmalen	-	200.000	376.mad.	-	133.340	Usulsüzlük Ceza- sı
1987		Re'sen	-	1.000.000	İTİRAZSIZ	-	1.000.000	Aynen Ödemiş Usulsüzlük
1987		Re'sen	-	410.000	-	-	-	Takibe alınmış usulsüzlük
1987		Re'sen	-	3.500.000	376.mad.	-	2.300.115	Usulsüzlük
1987		Re'sen	-	4.994.450	376.mad.	-	2.497.226	Ağır kusur

Kaynak: Eskişehir İki Eylül Vergi Dairesi Veraset ve İntikal Vergisi Uzlaşma İzleme Defteri

TABLO 29

İKİ EYLÜL VERGİ DAİRESİ UZLAŞMA SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	YIL	UZLAŞILMAK İSTENEN		UZLAŞILAN		AÇIKLAMA
		VERGİ	CEZA	VERGİ	CEZA	
GELİR VERGİSİ	1986	1.936.802	962.027	1.131.500	82.700	Uzlaşma sağlanmış
MALİ DENGE V.	1986	102.868	52.101	64.600	4.300	Uzlaşma sağlanmış
GELİR VERGİSİ	1986	132.954	66.477	-	-	Uzlaşma vaki olmamış
MALİ DENGE V.	1986	7.050	3.526	-	-	Uzlaşma vaki olmamış
GELİR VERGİSİ	1987	3.055.054	2.563.700	2.002.700	131.880	Uzlaşma sağlanmış
MALİ DENGE V.	1987	172.625	162.847	114.600	15.520	Uzlaşma vaki olmuş
GELİR VERGİSİ	1987	338.915	153.529	-	-	Uzlaşma vaki olmamış
MALİ DENGE V.	1987	19.113	8.768	-	-	Uzlaşma vaki olmamış
GELİR VERGİSİ	1987	33.504	-	-	-	Uzlaşma temin edilme- miş
GELİR VERGİSİ	1987	207.299	621.897	-	-	* Uzlaşma vaki olmamış
MALİ DENGE V.	1987	10.523	31.619	-	-	* Uzlaşma vaki olmamış

Kaynak: Eskişehir İki Eylül Vergi Dairesi Olay Kayıt ve Hesap Defteri

Tablo 29 incelendiğinde; 33.504 TL.lık Gelir Vergisinde mükellef uzlaşma toplantısına katılmadığı için uzlaşma temin edilememiştir. 498.032 TL. vergi ve 232.300 TL. cezada uzlaşma vaki olmamıştır. 5.267.349 TL. vergi ve 3.740.675 TL. cezada ise uzlaşma sağlanmıştır.

(*) Mükellefler yukarıdaki tabloda belirtilen vergi aslını 3239 sayılı kanunun geçici 4 üncü maddesi hükmüne göre % 25 fazlası ile ödediğinden dolayı uzlaşma vaki olmamıştır. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 TL.yı aşmayanlar, vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezalar terkin edilir ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmaz.

İki Eylül vergi dairesine 1986 ve 1987 yıllarında toplam 2123 pişmanlık dilekçesi verilmiştir.

Tablo 30 incelendiğinde, vergi mahkemelerine 1986 yılında 9.841.408 TL. vergi, 79.730.933 TL. ceza, 1987 yılında 36.503.319 TL. vergi ve 150.283.476 TL. ceza için başvurulmuştur. Bölge idare mahkemesine 1986 yılında 236.776 TL. vergi, 222.799 TL. ceza, 1987 yılında 234.173 vergi ve 684.310 TL. ceza için başvurulmuştur. 1986 yılında 17.963.079 TL vergi, 27.936.092 TL. ceza, 1987 yılında 81.691.620 TL. vergi ve 89.709.605 TL. ceza için Danıştay'a başvurulmuştur.

1986 yılında vergi mahkemesine başvuru sonucu 114.660 TL. vergi 158.078 TL. ceza terkin edilmiştir. 1987 yılında 5.105.957 TL. vergi, 15.822.774 TL. ceza terkin edilmiştir. 1987 yılında Danıştay tarafından vergi ve ceza toplamı 1.848.670 TL. terkin edilmiş, ayrıca toplam 40.226.301 TL. vergi ve ceza için yürütmeyi durdurma kararı alınmıştır.

Taşbaşı vergi dairesinde veraset ve intikal vergisinin tamamı Tablo 31 de görüldüğü gibi ikmalen tarh yapılmıştır. 1986 ve 1987 yıllarında veraset ve intikal vergisinde hiç uzlaşma talebi gelmemiştir. Cezaların bir kısmı itirazsız ödenirken geriye kalan kısım için V.U.K. 376.maddesi talebinde bulunulmuştur. Cezaların büyük bir kısmı usulsüzlük cezasıdır.

Taşbaşı vergi dairesinde Gelir Vergisi ile ilgili tek bir uyuşmazlık konusu olmuş; ikmalen tarh sonucunda 2.150.675 TL. vergi ve 6.452.025 TL. kaçakçılık cezası kesilmiştir. Taşbaşı vergi dairesinde veraset ve intikal vergisi mükellef sayısı 1986 yılında 215., 1987 yılında ise 403 tür.

Taşbaşı vergi dairesinde ihtilafli dosya olmadığı için incelenememiştir.

Tablo 32 ve 33 de Porsuk vergi dairesinden elde edilen bilgiler sunulmuştur.

TABLO 30

İKİ EYLÜL VERGİ DAİRESİ İHTİLAFLI DOSYA SONUÇLARI

VERGİNİN TÜRÜ	YIL	İHTİLAFLI KONUSU		BAŞVURU	AÇIKLAMA
		VERGİ	CEZA		
GELİR V.	1986	9.171.638	77.876.623	V.Mahk.	114.660 ₺, vergi 133.078 ₺, ceza terkin edildi
KURUMLAR V.	1986	669.770	1.854.310	V.Mahk.	25.000 ₺. ceza terkin edildi
GELİR V.	1987	11.336.245	72.736.011	V.Mahk.	155.000 ₺. ceza terkin edildi
KURUMLAR V.	1987	19.015.605	58.423.181	V.Mahk.	Danıştay'a başv.
K.D.V.	1987	6.151.469	19.124.284	V.Mahk.	5.047.871 ₺. vergi 15.663.610 ₺. ceza terkin edildi
GELİR V.	1986	236.776	217.999	B.İ.M.	58.086 ₺. vergi, 41.684 ₺. ceza terkin edildi
KURUMLAR V.	1986	-	4.800	B.İ.M.	Terkin edildi
GELİR V.	1987	234.173	534.003	B.İ.M.	Tasdik edildi
KURUMLAR V.	1987	-	25.000	B.İ.M.	Terkin edildi
K.D.V.	1987	-	125.307	B.İ.M.	Tasdik edildi
GELİR V.	1986	12.724.319	12.080.471	DANIŞTAY	Sonuçlanmadı
KURUMLAR V.	1986	5.238.760	15.855.621	DANIŞTAY	Sonuçlanmadı
GELİR V.	1987	76.193.419	88.924.514	DANIŞTAY	Sonuçlanmadı
KURUMLAR V.	1987	5.498.201	659.784	DANIŞTAY	Sonuçlanmadı
K.D.V.	1987	-	125.307	DANIŞTAY	Tasdik edildi
GELİR V.	1987	40.226.301		DANIŞTAY	Sonuçlanmadı
GELİR V.	1987	100.000		DANIŞTAY	Terkin
KURUMLAR V.	1987	1.153.732		DANIŞTAY	Terkin
K.D.V.	1987	594.938		DANIŞTAY	Terkin

Kaynak: Eskişehir İki Eylül Vergi Dairesi İhtilafli Dosyaları İzleme Defteri

TABLO 31

TAŞBAŞI VERGİ DAİRESİ VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SONUÇLARI

YIL	İHTİLAF KONUSU		BAŞVURU	KESİNLEŞEN	
	VERGİ	CEZA		VERGİ	CEZA
1986	3.021.450	7.343.991	VUK.376.mad.	3.021.450	2.432.615
1986	-	3.692.831	İTİRAZSIZ	-	3.692.831
1987	1.776.513	4.275.720	VUK.376.mad.	1.776.513	1.736.121
1987	-	1.671.720	İTİRAZSIZ	-	1.671.720

Kaynak: Eskişehir Taşbaşı Vergi Dairesi Veraset ve İntikal Vergisi Uzlaşma Defteri

TABLO 32

PORSUK VERGİ DAİRESİ
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SONUÇLARI

YIL	İHTİLAF KONUSU		BAŞVURU	KESİNLEŞEN	
	VERGİ	CEZA		VERGİ	CEZA
1986	10.074.900	17.841.379	VUK.376.mad.	10.074.900	11.507.616
1987	8.590.551	13.270.549	VUK.376.mad.	8.590.551	10.208.115
1986	3.316.130	1.055.000	UZLAŞMA	2.401.269	168.475
1987	2.661.314	939.216	UZLAŞMA	2.401.269	168.475
1986	-	9.111.351	İTİRAZSIZ	-	9.111.351
1987	-	8.950.417	İTİRAZSIZ	-	8.950.417

Kaynak: Eskişehir Porsuk Vergi Dairesi Veraset ve İntikal Vergisi uzlaşma İzleme Defteri

Tablo 33 incelendiğinde, Bölge İdare Mahkemesine 1986 ve 1987 yıllarında itiraz yapılmadığı görülmektedir. 1986-1987 yıllarında vergi mahkemesine, toplam 15.902.861 TL. vergi ve 16.663.112 TL. ceza için başvurulmuş; Danıştay'a ise 6.478.906 TL. vergi ve 2.491.517 TL. ceza için başvurulmuştur.

Porsuk vergi dairesine vergi hatalarının düzeltilmesi için 1986 yılında 326 düzeltme dilekçesi, 1987 yılında ise 730 düzeltme dilekçesi verilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için 1986 yılında 348 mükellef, 1987 yılında ise 1128 mükellef talepte bulunmuştur.

Ceza indirimi müessesesinden yararlanmak isteyen mükellef sayısı yıllar itibariyle şöyledir: 1986 yılında 958 mükellef, 1987 yılında 1312 mükellef ceza indirimi müessesesinden yararlanmıştır.

Porsuk vergi dairesi ile birlikte 5 vergi dairesinden alınan bilgiler tamamlanmış olup, Eskişehir Belediyesinden Emlak Vergisi ile ilgili alınan bilgileri inceleyebiliriz.

Eskişehir Belediyesinden alınan Emlâk Vergisi sonuçları şu şekildedir:

1986 yılında 1.314.374.958 TL. Emlâk vergisi tahakkuk etmiş bunun yaklaşık olarak 1.152.375.010 TL. tahsil edilmiştir. Diğer bir deyişle 1986 yılında tahakkuk eden Emlâk Vergisinin % 87 si tahsil edilmiştir. Ayrıca 1986 yılında 20.120.895 TL. ceza tahakkuku yapılmıştır. Bunlar geç beyan yüzünden kesilen usulsüzlük cezalarıdır.

1987 yılında 1.329.908.871 TL. Emlâk Vergisi tahakkuk etmiş bunun yaklaşık 1.120.318.017 TL. tahsil edilmiştir. Diğer bir deyişle tahakkuk eden verginin % 84 ü tahsil edilmiştir. 1987 yılının sadece Ocak ve Şubat ayında 12.277.000 TL. ceza tahakkuku yapılmıştır. 1.4.1987-1.4.1988 tarihleri arasında da 74.983.358 TL. çeşitli ceza (ağır kusur, kusur ve usulsüzlük) tahakkuku yapılmıştır.

1986 ve 1987 yıllarında Emlâk Vergisinden hiç uzlaşma talebi olmamıştır. 1987 yılında 4 mükellef vergi mahkemesine dava açmış ve kaybetmiştir. Belediyenin kestiği cezalar için genelde mükellefler V.U.K.'nun 376.madde hükmünden yararlanmışlardır. Emlâk vergilerinde 1986 ve 1987 yıllarında kesilen cezaların büyük bir kısmı usulsüzlük cezalarıdır.

V. ESKİŞEHİR'DE YARGI ORGANLARINA İNTİKAL EDEN VERGİ İHTİLAFLARI

İdari çözüm yollarının bir kısmını inceledikten sonra, yargısal çözüm yollarına başvuruyu inceleyebiliriz.

Yargısal çözüm yollarına başvuru ancak dosya sayısı olarak tespit edilebilmiştir. Çünkü dosyalar sonuçlarına

göre itiraz edilmişse Bölge İdare Mahkemesine, Temyiz edilmişse Danıştay'a veya red edilmişse vergi dairesine ya da mükellefe gönderilmiştir.

Vergiler temyiz ve itiraz komisyonlarının kaldırılması ile Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi ve 2. Vergi Mahkemesi Bölge İdare Mahkemesi bünyesinde kurulmuştur.

Tablo 34 incelendiğinde 1985-1987 yılları itibariyle Eskişehir vergi mahkemelerinde açılan dava dosyalarının sayısı gösterilmiştir. 1985 yılında toplam 828 dava dosyasından 654 ü karara bağlanmıştır. 1986 yılında toplam 805 dava dosyasından, 755 adedi karara bağlanmıştır. 1987 yılında toplam 875 dava dosyasından, 648 adedi karara bağlanmıştır. Üç yıl içerisinde toplam 424 dava red ile sonuçlanmış, 1026 dava da kabul ile sonuçlanmıştır. Ayrıca 492 dava inceleme aşamasında red edilmiştir. Vergi mahkemesine gelir vergisi ile ilgili açılan dava sayısı diğer vergilere göre daha fazladır.

Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi ve 2. Vergi Mahkemesi 1986 ve 1987 yılları faaliyetleri Tablo 35 den itibaren gösterilmiştir. Ayrıca Bölge İdare Mahkemesi itiraz sonuçları ile Danıştay'a temyize giden dosya sayıları da saptanmıştır.

TABLO 34

1985-1987 YILLARI İTİBARIYLA
ESKİŞEHİR VERGİ MAHKEMELERİNDE AÇILAN DAVA DOSYALARI

YILLAR	1985	1986	1987
Önceki Yıldan Devreden Dava	228	271	193
Yıl İçinde Açılan Dava	600	534	682
Yıl İçinde Karara Bağlanan Dava	654	755	648
Ertesi Yıla Devreden Dava	271	193	240
Kurul Olarak Karara Bağlanan Dava	414	578	410
Tek Hakim Tarafından Karara Bağlanan Dava	240	177	238
Karara Bağlanıp Red ile Sonuçlanan Dava	200	91	133
Karara Bağlanıp Kabul ile Sonuçlanan Dava	260	434	332
İnceleme Aşamasında Red Edilen Dava	188	156	148
Davanın Açılmamış Sayılması	2	25	9
Dava Dilekçesinin İptali	-	5	22
Merci Tayini ve Bağlantı Davaları	2	20	-
İşlem Dışı Kalan Dava Dosyası	4	24	4
Emlâk Vergisi ile İlgili Dava	98	79	27
Gider Vergisi ile İlgili Dava	74	38	4
Gümrük Vergisi ile İlgili Dava	-	2	1
Diğer İşlerle İlgili Dava	168	268	224
Özel İdare, Belediye ve Köylere Ait Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Davalar	18	70	69
Kurumlar Vergisi ile İlgili Dava	6	77	18
Gelir Vergisi ile İlgili Dava	258	180	255
Veraset ve İntikal Vergisi ile İlgili Dava	32	3	7
K.D.V. ile İlgili Dava	-	37	31

Kaynak: Eskişehir Vergi Mahkemeleri Faaliyet Cetveli

1. 1.VERGİ MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI

1986 yılında 1.Vergi Mahkemesine intikal eden ihtilaflarla ilgili gelişmeler şu şekildedir.

1985 yılından devreden ve 1986 yılında açılan dava sayısı ile çıkan karar sayısı aşağıdaki gibidir.

1985 yılından devren gelen	72
1986 yılında açılan dava	360
Danıştay'dan bozularak gelen	10
	<hr/>
TOPLAM	442
Karara bağlanan dava sayısı	347
Kalan dava sayısı	95

Kalan bu 95 davadan 15 adedi henüz usul işlemleri tamamlanmadığı için, geri kalan 80 adedi de ara kararlı, yazışmalı, incelemeli ve bilirkişi tetkikatlı olmaları nedeniyle karara bağlanamamıştır.

1986 yılında sonuçlandırılan 347 davadan 264 adedi heyetçe, 83 adedi de tek hakim tarafından karara bağlanmıştır. Bunları Tablo 35 de inceleyebiliriz.

Tablo 36 incelendiğinde, 1986 yılında 1.Vergi Mahkemesine toplam 442 dava dosyası gelmiş, bunlardan 347 dosya karara bağlanmış, geriye 95 dava kalmıştır. Toplam dosyaların % 78 i karara bağlanmış, % 22 si ertesi yıla devretmiştir.

TABLO 35

1.VERGİ MAHKEMESİ 1986 YILI FAALİYETLERİ

MAHKEMELER	GELENLER			ÇIKANLAR								KALANLAR			
	Geçen yıldan kalan	Yeni gelen	Bozularak gelen	Toplam	Red (onama)	Kabul (iptal)	İlk inceleme üzerine dilekçe ve dava red ve merciiine tevdi	Davanın açılmış sayılması	İşlemden kaldırma	Dilekçe iptali	Mercii tayini ve bağlantı	Toplam	Görülmede olan	Beklemede olan	Toplam
1.VERGİ MAHKEMESİ	72	360	10	442	11	172	42	5	17	5	12	264	10	51	61
TEK HAKİM KARARI	-	-	-	-	10	54	9	5	5	-	-	83	5	29	34
TOPLAM	72	360	10	442	21	226	51	10	22	5	12	347	15	80	95

Kaynak: Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi 1986 Yılı İş Cetveli

1986 yılında karara bağlanan ve kalan davaların dağılımı şu şekildedir:

TABLO 36

1.VERGİ MAHKEMESİNDE ÇIKAN VE KALAN İŞİN MAHIYETİ

	İŞİN NEVİ	ÇIKAN	KALAN
	Görev ve yetki uyuşmazlığı	-	-
	Gelir Vergisi	88	35
	Kurumlar Vergisi	69	2
	Emlâk Vergileri	18	-
	Gider Vergileri	15	-
	Gümrük Vergileri	-	1
VERGİ	Veraset ve İntikal Vergileri	2	1
	Özel İdare, Belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümler	31	4
	Düzeltilme işlemlerinin reddinden doğan işler	-	-
	Yeni konan vergiler	17	8
	Tam yargı davaları	-	-
	Diğer işler	107	44
	TOPLAM	347	95

Kaynak: Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi 1986 Yılı İş Cetveli

1987 yılında 1.Vergi Mahkemesine intikal eden ihtilaflarla ilgili gelişmeler şu şekildedir.

1986 yılından devreden ve 1987 yılında açılan dava sayısı ile çıkan karar sayısı aşağıdaki gibidir.

1986 yılından devren gelen	95
1987 yılında açılan dava	270
Danıştay'dan bozularak gelen	6
	<hr/>
TOPLAM	371
Karara bağlanan dava sayısı	265
Kalan dava sayısı	106

Kalan 106 davadan 72 adedi henüz usul işlemleri tamamlanmadığı için, geri kalan 34 adedi de ara kararlı, yazışmalı, incelemeli ve bilirkişi tetkikatlı olmaları nedeniyle karara bağlanamamıştır.

1987 yılında sonuçlandırılan 265 davadan 123 adedi heyetçe, 142 adedi de tek hakim tarafından karara bağlanmıştır. Bunları Tablo 37 de inceleyebiliriz.

Tablo 38 incelendiğinde 1987 yılında 1.Vergi Mahkemesine toplam 371 dava dosyası gelmiş, bunlardan 265 tanesi karara bağlanmış 106 dosya ertesi yıla devretmiştir. 1987 yılında toplam dava dosyasının % 71 i karara bağlanmış, % 29 u ertesi yıla devretmiştir. 1987 yılında, 1986 yılına göre daha az dosya karara bağlanmıştır. 1986 yılında toplam dosyaların % 78 i karara bağlanırken 1987 yılında % 71 i karara bağlanmıştır.

TABLO 37
1. VERGİ MAHKEMESİ 1987 YILI FAALİYETLERİ

		GELENLER	ÇIKANLAR	KALANLAR
MAHKEMELER				
1. VERGİ MAHKEMESİ	95	Geçen yıldan kalan		
	270	Yeni gelen		
	6	Bozularak gelen		
	371	Toplam		
TEK HAKİM KARARI	-	Red (onama)		
	-	Kabul (iptal)		
	43	İlk inceleme üzerine dilekçe ve dava red ve merciiine tevdi		
	89	Davanın açılmamış sayılması		
	3	İşlemden kaldırma		
	-	Dilekçe iptali		
	7	Mercii tayini ve bağlantı		
TOPLAM	95	Toplam	123	
	270	Görülmekte olan	59	
	6	Beklemekte olan	17	
	371	Toplam	76	
	65			
	126			
	47			
	5			
	-			
	22			
	-			
	265			
	72			
	34			
	106			

Kaynak: Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 1987 Yılı İş Cetveli

2. 2.VERGİ MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI

1986 yılında 2.Vergi Mahkemesine intikal eden ihtilaflarla ilgili gelişmeler şu şekildedir.

1985 yılından devreden ve 1986 yılında açılan dava sayısı ile çıkan karar sayısı aşağıdaki gibidir.

1985 yılından devren gelen	136
1986 yılında açılan dava	366
Danıştay'dan bozularak gelen	<u>4</u>
TOPLAM	506
Karara bağlanan dava sayısı	408
Kalan dava sayısı	98

Kalan bu 98 davadan 54 adedi henüz usul işlemleri tamamlanmadığı için, geri kalan 44 adedi de ara kararlı, yazışmalı, incelemeli ve bilirkişi tetkikatlı olmaları nedeniyle karara bağlanamamıştır.

1986 yılında sonuçlandırılan 408 davadan 314 adedi heyetçe, 94 adedi de tek hakim tarafından karara bağlanmıştır. Bunları Tablo 39 da inceleyebiliriz.

Tablo 40 incelendiğinde 1986 yılında 2.Vergi Mahkemesine 506 dava dosyası gelmiş bunların 408 tanesi aynı yıl karara bağlanmış, 98 adedi karara bağlanamamıştır. Toplam dosyaların % 80 i karara bağlanmış, % 20 si ertesi yıla devretmiştir.

TABLO 39
2. VERGİ MAHKEMESİ 1986 YILLI FAALİYETLERİ

MAHKEMELER	GELENLER					ÇIKANLAR					KALANLAR				
	Gegen yıldan kalan	Yeni gelen	Bozularak gelen	Toplam	Red (onama)	Kabul (iptal)	İlk inceleme üzerine dilekçe ve dava red ve merciline tevdi	Davanın ağırlanması sayılması	İşlemden kaldırma	Dilekçe iptali	Mercii tayini ve bağlanma	Toplam	Görülmede olan	Beklemede olan	Toplam
2. VERGİ MAHKEMESİ	136	366	4	506	49	157	91	7	2	-	8	314	54	44	98
TEK HAKİM KARARI	-	-	-	-	21	51	14	8	-	-	-	94	-	-	-
TOPLAM	136	366	4	506	70	208	105	15	2	-	8	408	54	44	98

Kaynak: Eskişehir 2. Vergi Mahkemesi 1986 Yıllı İş Cetveli

1986 yılında karara bağlanan ve kalan davaların dağılımı:

TABLO 40

2.VERGİ MAHKEMESİNDE ÇIKAN VE KALAN İŞİN MAHİYETİ

	İŞİN NEVİ	ÇIKAN	KALAN
	Görev ve yetki uyuşmazlığı	1	-
	Gelir Vergisi	92	44
	Kurumlar Vergisi	8	12
	Emlâk Vergileri	61	3
	Gider Vergileri	23	7
	Gümrük Vergileri	2	-
VERGİ	Veraset ve İntikal Vergileri	1	2
	Özel idare, Belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümler	39	6
	Düzeltilme işlemlerinin reddinden doğan işler	-	-
	Yeni konan vergiler	20	4
	Tam yargı davaları	-	-
	Diğer işler	161	20
	TOPLAM	408	98

Kaynak: Eskişehir 2.Vergi Mahkemesi 1986 Yılı İş Cetveli

1987 yılında 2.Vergi Mahkemesine intikal eden ihtilaflarla ilgili gelişmeler şu şekildedir.

1986 yılından devreden ve 1987 yılında açılan dava sayısı ile çıkan karar sayısı aşağıdaki gibidir.

1986 yılından devir gelen	98
1987 yılında açılan dava	412
Danıştay'dan bozularak gelen	<u>7</u>
TOPLAM	517
Karara bağlanan dava sayısı	383
Kalan dava sayısı	134

Kalan 134 davadan ilk adedi henüz usul işlemleri tamamlanmadığı için, geri kalan 20 adedi de ara kararlı, incelemeli bilirkişi tetkikatlı olmaları nedeniyle karara bağlanmamıştır.

1987 yılında sonuçlandırılan 383 davadan 287 adedi heyetçe 96 adedi tek hakim tarafından karara bağlanmıştır. Bunları Tablo 41 de inceleyebiliriz.

Tablo 42 incelendiğinde 1987 yılında 2.Vergi Mahkemesinde toplam 517 davadan 383 dosya karara bağlanmış 134 dava dosyası devretmiştir. 1987 yılında toplam dosyaların % 74 ü karara bağlanmıştır. 1986 yılında toplam dosyaların % 76 sı karara bağlanmış, 1987 yılında ise toplam dosyaların % 74 ü karara bağlanmıştır.

TABLO 41
2.VERGİ MAHKEMESİ 1987 YILI FAALİYETLERİ

MAHKEMELER	GELENLER					ÇIKANLAR						KALANLAR			
	Geçen yıldan kalan	Yeni gelen	Bozularak gelen	Toplam	Red (Onama)	Kabul (iptal)	İlk inceleme üzerine dilekçe ve dava red ve merciiine tevdi	Davanın açılmamış sayılması	İşlemden kaldırma	Dilekçe iptali	Mercii tayini ve bağlantı	Toplam	Görülmekte olan	Beklemekte olan	Toplam
2.VERGİ MAHKEMESİ	98	412	7	517	42	154	85	3	3	-	-	287	20	114	134
TEK HAKİM KARARI	-	-	-	-	26	52	16	1	1	-	-	96	-	-	-
TOPLAM	98	412	7	517	68	206	101	4	4	-	-	383	20	114	134

Kaynak: Eskişehir 2.Vergi Mahkemesi 1987 Yılı İş Cetveli

1987 yılında karara bağlanan ve kalan davaların dağılımı şu şekildedir.

TABLO 42

2.VERGİ MAHKEMESİNDE ÇIKAN VE KALAN İŞİN MAHIYETİ

	İŞİN NEVİ	ÇIKAN	KALAN
	Görev ve yetki uyuşmazlığı	-	-
	Gelir Vergisi	132	51
	Kurumlar Vergisi	16	8
	Emlâk Vergileri	26	1
	Gider Vergileri	4	25
	Gümrük Vergileri	1	1
	Veraset ve İntikal Vergileri	7	2
VERGİ	Özel idare, Belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümler	51	34
	Düzeltilme işlemlerinin reddinden doğan işler	-	-
	Yeni konan vergiler	30	5
	Tam yargı davaları	-	-
	Diğer işler	116	7
	TOPLAM	383	134

Kaynak: Eskişehir 2.Vergi Mahkemesi 1987 Yılı İş Cetveli

3. ESKİŞEHİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİNDEKİ VERGİ İHTİLAFLARI

TABLO 43

ESKİŞEHİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

1986 YILI FAALİYETLERİ

1985 yılında devreden dosya sayısı	2
1986 yılında vergi mahkemelerinden gelen dosya sayısı	74
1986 yılında toplam dosya sayısı	76
1986 yılında 76 dosyanın tamamı karara bağlanmıştır.	

1986 yılında karara bağlanan 76 dosyanın dağılımı

şu şekildedir:

- Red	39
- Re'sen inceleme üzerine verilen kararlar	13
- İlk inceleme üzerine verilen dilekçe ve dava red, mercii tevdi	6
- Mercii tayini ve bağlantı	18
Bu dosyaların vergilere göre dağılımı;	
- Gelir Vergisi	27
- Belediye ve köylere ait vergi, resim ve harç	21
- Yeni konan vergiler (K.D.V.ve Fonlar)	3
- Emlâk Vergisi	7

Kaynak: Bölge İdare Mahkemesi Faaliyet Defteri

TABLO 44
ESKİŞEHİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ
1987 YILI FAALİYETLERİ

1987 yılında 50 dosya gelmiş ve 1987 yılında 50 dosyanın tamamı sonuçlandırılmıştır.

1987 yılında karara bağlanan 50 dosyanın dağılımı şu şekildedir:

- Red : 26
- Re'sen inceleme sonucu verilen kesin karar : 9
- Mercii tayini ve bağlantı : 15

Bu dosyaların vergilere göre dağılımı;

- Gelir Vergisi : 35
- Veraset ve İntikal Vergisi: 2
- Özel idare, Belediye ve köylere ait vergi, resim, harç : 10
- Tam yargı davaları : 1
- Diğer işler (usulsüzlük cezaları) : 2

Kaynak: Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi Faaliyet Defteri

4. ESKİŞEHİR VERGİ MAHKEMELERİNDEN DANIŞTAY'A
İNTİKAL EDEN VERGİ İHTİLAFLARI

TABLO 45

ESKİŞEHİR 1.VERGİ MAHKEMESİNİN YILLARA GÖRE TEMYİZ VE
İTİRAZ SONUÇLARINI GÖSTERİR LİSTE

<u>YIL</u>	<u>TEMYİZ VE İTİRAZ DOSYA ADEDİ</u>	<u>BOZMA</u>	<u>ONAMA</u>
1985	180	37	143
1986	176	34	142
1987	133	3	130
1988	103	6	97

Kaynak: Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi Dava Takip
Defteri

TABLO 46

ESKİŞEHİR 2.VERGİ MAHKEMESİNİN YILLARA GÖRE TEMYİZ VE
İTİRAZ SONUÇLARINI GÖSTERİR LİSTE

<u>YIL</u>	<u>TEMYİZ VE İTİRAZ DOSYA ADEDİ</u>	<u>BOZMA</u>	<u>ONAMA</u>
1985	115	15	103
1986	121	9	112
1987	157	9	148
1988	56	6	50

Kaynak: Eskişehir 2.Vergi Mahkemesi Dava Takip
Defteri

1987 yılında Danıştay'da henüz sonuçlanmayan 92 dava dosyası var. 1988 yılında 12 dilekçe red edilmiş, 130 dosya henüz sonuçlanmamıştır.

Tek hakimle çözümlenecek davalarda 75.000 liralık sınırın 2.000.000 TL.na yükseltilmesi sonucu Eskişehir'de vergi mahkemesine gelen dava dosyalarının büyük bir çoğunluğuna tek hakim karar verir duruma gelmiştir ve bunlara karşı itirazlar Bölge İdare Mahkemesinde çözümlenmeye başlanmıştır. Miktarın yükseltilmesiyle birlikte Danıştay'a temyize giden davalarda azalma olurken, Bölge İdare Mahkemesine itirazlarda da bir artış olmuştur.

Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi ve 2.Vergi Mahkemesine gelen ve sonuçlanan dosyaların sayılarına baktığımızda, 1.Vergi Mahkemesine 1986-1987 yıllarında toplam 813 dava dosyası gelmiş 612 dosya karara bağlanmıştır. Gelen dosyaların % 75 i karara bağlanmıştır. 2.Vergi Mahkemesine 1986-1987 yıllarında toplam 1023 dosya gelmiş 791 dosya karara bağlanmış diğer bir deyişle toplam dosyaların % 77 si karara bağlanmıştır. Eskişehir 2.Vergi Mahkemesine gelen dava dosya sayısı, 1.Vergi Mahkemesine gelen dava dosya sayısından daha fazladır.

1986-1987 yıllarında 1.Vergi Mahkemesinden toplam 309 dosya temyiz ve itiraz isteminde bulunmuştur. 2.Vergi Mahkemesinden aynı dönemde toplam 278 dosya temyiz ve itiraz

isteminde bulunmuştur. Vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı itiraz veya temyize giden dosyaların 1985 yılında % 17 sinde, 1986 yılında % 14, 1987 yılında % 4 ünde bozma kararı verilmiştir. 1987 yılına doğru itiraz veya temyize giden dosyalara verilen bozma kararında azalma görülmektedir.

Yaptığımız araştırmada idari çözüm yollarından hepsinin vergi ve ceza miktarlarını ve başvuru sayısını tam olarak tesbit edemediğimiz için kesin bir yargıya varmak mümkün değildir. Ancak yine de yargı yoluna başvuran dava dosya sayısının kesin tesbitinden sonra idari çözüm yollarına başvuran mükellef sayısının daha fazla olduğunu ve idari çözüm yollarına yargısal çözüm yollarından daha fazla başvurulduğunu söyleyebiliriz. 1986 yılında 35.287 mükelleften 805, 1987 yılında 35.544 mükelleften 875 dosya yargı yoluna gitmiştir. Mükelleflerin yaklaşık % 3 ü yargısal çözüm yoluna başvurmuştur. Bunun yanında uzlaşma müessesesinden yararlanan mükellef sayısı 1986 yılında 586, 1987 yılında 3473 kişidir. Toplam mükelleflerin ortalama % 5 i bu müesseseden yararlanmıştır. Bu da gösteriyor ki mükellefler yargısal çözüm yollarına gitmemekle birlikte idari çözüm yollarından da yeterince yararlanamamaktadırlar.

S O N U Ç

Vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile mükellefler ve sorumlular arasındaki anlayış farklılığı vergi uyumsuzluklarını ortaya çıkarır. Uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması idari ve yargısal çözüm yolları ile mümkündür. İdari çözüm yolu, idare ile mükelleflerin anlaşarak idarenin vergi ve cezada belirli miktarda indirim yapması halinde, mükellefin kalan vergi ve cezayı ödemesi suretiyle uyumsuzluğun sona ermesidir.

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hatalarının düzeltilmesi vergi borcunu ve cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldırır.

Pişmanlık ve ıslah hükmüne göre, mükellefler beyana dayanan vergilerde işlemiş oldukları suçtan dolayı pişmanlık duymaları durumunda belirli koşullarla vergi borçlarını ödemeleri halinde suçtan kurtulabilirler. Burada ceza tamamen ortadan kalkmakta idare yalnızca pişmanlık zammı tahsil etmektedir.

Uzlaşma müessesesi, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzluğunun taraflarca görüşülerek vergi ya da cezanın miktarı konusunda iki taraf arasında anlaşma sağlanmasıdır.

Cezalarda indirim hükmü ile vergi cezaları kısmen sona erer. Kanunda düzenlenen şartların yerine getirilmesi sonucu vergi cezasının bir kısmı indirilebilir. İndirimden sonra kalan tutar ve vergi aslı mükellef tarafından vergi dairesine ödenir.

Uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile çözümlenmesi halinde kamu alacağının tahsilatı hızlanacak ve zaman içinde değer kaybı önlenecek, idarenin ve mükellefin yargılama masrafları ile işgücü kaybına uğramaları azalacak ve vergi mahkemelerine açılacak davaların azalmasına imkan sağlayacaktır.

Yargısal çözüm yolu vergi ve kesilen cezaların dava konusu yapılmasıdır. Türkiye'de vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. Vergi mahkemeleri idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içinde yer almakta, itiraz ve temyiz içinde yine bölge idare mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı organlarına başvurulmaktadır. Yargısal çözüm de idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluk, yargı organının işlemi ile karara bağlanıp son bulur. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlara bölge idare mahke-

mesinde itiraz edilebilir. Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlar ise Danıştay'da temyiz edilir. Yargı organlarının verdiği kararlara karşı açıklama, yargılamanın yenilenmesi, kararın düzeltilmesi, yanlışlıkların düzeltilmesi ve kanun yararına bozma isteminde bulunulabilir.

1982 yılında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kaldırılarak vergi mahkemelerinin kurulması ve enflasyonist dönemlerde kamu alacağının değer kaybının önlenmesi için yapılan düzenlemeler yargısal çözüm yollarına başvuruyu da nispeten azaltmıştır. 1985-1987 yıllarında Eskişehir'de yaptığımız araştırmada da görebileceğimiz gibi yargı yoluna giden dosya sayısı idari çözüm yollarına giden dosya sayısından daha azdır. İdari çözüm yollarından uzlaşma müessesesine 1986 yılında 586 mükellef başvurmuştur. 1987 yılında bu sayı yaklaşık 6 kat artarak 3473 kişiye ulaşmıştır. Ayrıca 223 mükellefte tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanmıştır.

Vergi dairelerinden yaptığımız araştırmaya göre veraset ve intikal vergisinde, uzlaşma müessesesinden yararlanan mükellef sayısından daha fazla sayıda mükellef Vergi Usul Kanunu 376. madde hükmünden diğer bir deyişle ceza indirimi müessesesinden yararlanmıştır. Ancak uzlaşma ve ceza indirimi müessesesinden yararlanan mükelleflere rağmen hiç bir idari çözüm yoluna başvurmadan vergi ve cezasını itirazsız ödeyen mükellef sayısı da oldukça fazladır. Bu da mükel-

leflerin idari çözüm yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir.

İncelememize dosya açısından baktığımızda il uzlaşma komisyonuna 1985 yılında gelen toplam 1005 dosyadan % 75 i, 1986 yılında gelen toplam 864 dosyadan % 83 ü, 1987 yılında gelen toplam 2479 dosyadan % 81 i karara bağlanmıştır. İlçe uzlaşma komisyonlarına ise 1985 yılında gelen toplam 538 dosyadan % 99 u 1986 yılında gelen toplam 980 dosyadan % 97 si 1987 yılında gelen toplam 392 dosyadan % 100 ü karara bağlanmıştır. Buna göre uzlaşma komisyonlarının sayısının artması, uzlaşma taleplerinin daha çabuk ve aynı yıl içinde sonuçlandırılmasını sağlayacaktır.

Vergi mahkemelerinde açılan dava dosyalarına baktığımızda 1985 yılında toplam 828 dosyadan % 78 i, 1986 yılında toplam 948 dosyadan % 79 u, 1987 yılında toplam 888 dosyadan % 72 si karara bağlanmıştır. Vergi mahkemelerine göre idare aşamasında uyuşmazlıklar daha kısa zamanda çözümlenmektedir.

Yargı yolunu seçen mükelleflerin çoğunluğu daha önce idari çözüm yollarına başvurmadan doğrudan yargı yolunu seçmiştir. 1 ve 2 nolu vergi mahkemelerinde açılan toplam dava dosyalarına baktığımızda, 1985 yılında açılan dava dosyalarından 260 dosya kabul 200 dosya red, 1986 yılında 434 dosya kabul, 133 dosya red ile sonuçlanmıştır. Kabul edilen dosya sayısının daha fazla olması mükelleflerin büyük bir

kısının haklı oldukları konularda yargı yolunu seçtiklerini göstermektedir. Bunu verilen bozma kararlarında da görmek mümkündür. 1985 yılında her iki vergi mahkemesinden toplam 295 dosya için itiraz ve temyiz yoluna gidilmiş ve bunlardan 52 dosyada bozma kararı verilmiştir. 1986 yılında toplam 297 dosyadan 43 dosya için bozma, 1987 yılında toplam 290 dosyadan 12 dosyada bozma kararı verilmiştir. 1987 yılına doğru verilen bozma kararlarında azalma görülmektedir. Ayrıca 1985-1987 yılları arasında çıkarılan kısmî af yasaları ve Vergi Usul Kanununun 112. maddesiyle gecikme faizinin tahakkuk tarihine kadar uzatılması mükelleflerin yargı yoluna gitmelerini engellemiş ve uyuşmazlıkların çoğu idari aşamada çözüm bulmuştur. En fazla uyuşmazlık Gelir ve Kurumlar Vergisinde ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinden 1986 yılında toplam 96.993.382 TL. vergi ve 381.723.957 TL. ceza için yargı yoluna başvurulmuştur. 1987 yılında 50.261.186 TL. vergi ve 133.107.728 TL. ceza için yargı yoluna gidilmiştir. Kurumlar vergisinde 1986 yılında toplam 41.857.323 TL. vergi, 25.661.327 TL. ceza için, 1987 yılında 32.740.073 TL. vergi ve 119.398.922 TL. ceza için yargı yoluna başvurulmuştur. Mükellefler genellikle büyük oranlarda (kaçakçılık cezaları gibi) ve haklı olduklarından emin oldukları konularda yargı yoluna başvurmaktadırlar.

İdari ve yargısal çözüm yollarına başvuruyu karşılaştırdığımızda, mükellefler idari çözüm yollarına yargısal çö-

züm yollarından daha fazla vaşvurmakla birlikte idari çö-
züm yollarından yeterince yararlanamamaktadırlar. Bunun
için idare ile mükellef arasında diyalogun geliştirilmesi
ve özellikle uzlaşma müessesesinin daha işler hale getiril-
mesi gerekir. Diğer bir deyişle mükellefler idari çözüm
yolları ve uzlaşma müessesesi hakkında bilgi sahibi kılın-
malıdır. Ayrıca uzlaşma komisyonları çoğaltılarak komisyon-
da her olay kendine göre değerlendirilmeli ve mükellefin
ödeme gücü dikkate alınarak kamu alacağıının bir an önce
tahsili yolu seçilmelidir.

Enflasyonun hızlı olduğu bir dönemde idari çözüm
yollarını daha işler hale getirdiğimizde, hem yargısal çö-
züm yollarına başvuru azalacak, hem de kamu alacağı en kı-
sa zamanda hazineye girecektir.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- AKKÖY İhsan : "Uzlaşma", VERGİ DÜNYASI, S.3 (Kasım, 1981).
- ARICA M.Nadir : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Uygulaması", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.16 (15 Eylül, 1987).
- ARPAÇ Sabri : "Uzlaşma ve Mücbir Sebepler", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak, 1988).
- AYBARS Atakan : "Uzlaşma Müessesesi ve Mükelleflerin Dava Açma Hak ve Süreleri", VERGİ SORUNLARI, S.1986/V.
- AYDEMİR Oğuz : "Pişmanlık Beyanı ve Usulsüzlük Cezası", MALİYE POSTASI, S.185 (15 Mayıs 1988).
- BAŞAĞAÇ Halil : "Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah", VERGİ SORUNLARI, S.1985/IV.
- BİLGE Necip
- ÖNEN Ergun : "Medeni Yargılama Hukuku", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, B.3, Ankara, 1978.

- BULUT Mehmet : "İdari Davanın Açıldığı Tarih" MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.22 (15 Aralık 1987).
- BÜYÜKKAYALAR Ali : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi", VERGİ SORUNLARI, S.1987/II.
- CANDAN Turgut : "Vergi Mahkemelerinin Görevleri İle İlgili Değişiklik", MALİYE POSTASI, S.184 (1 Mayıs, 1988).
- DOĞRUSÖZ A.Bumin : "Uzlaşmanın Temin Edilememesi-Vaki Olmaması Ayırımı ve Sonuçları", VERGİ DÜNYASI, S.26 (Ekim, 1983)
- EDİZDOĞAN Nihat : Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Ya.No.3-025-0073, Bursa, 1982.
- ERGİN Metin : "Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi", MALİYE DERGİSİ, S.71 (Eylül-Ekim 1984).
- ERGİNAY Akif : Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, Turhan Kitabevi Yayınları, B.10, Ankara, 1982.
- ERTUĞ Metin : Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar, Ankara, 1983.

ERTÜRK İhsan

GÜZEL Hasan

: Özel Uzlaşma Yolu İle Vergi Affı ve Yeniden Değerleme, Damaş Yayınları, Ankara, 1983.

ESEN Ahmet

: "Vergi Mahkemeleri İle Vergi Yargılama Usulü", VERGİ DÜNYASI, C.III, S.17 (Ocak, 1983)

GENÇ Kamer ve

Arkadaşları

: Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara, 1976.

GÖZÜBÜYÜK Şeref

: Yönetim Hukuku, S. Yayınları, Ankara, 1983.

GÖZÜBÜYÜK Şeref

: Yönetmelik Yargı, S. Yayınları, B.6, Ankara, 1983.

GÜL Hüseyin

: "Vergi Hukukumuzun Yeni Bir Müessesesi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak, 1988).

GÜLTEKİN Mehmet

: "Vergi Yargısı", VERGİ SORUNLARI, S.1982/IV.

GÜNESER Gürcan

: "Vergi Usul ve İdari Yargılama Usulü Kanunlarına Göre Düzeltme ve Düzeltme İle İlgili Süreler", VERGİ SORUNLARI, S.1987/V.

- HEREKMAN Aykut : Kamu Maliyesi, Ankara, 1986.
- İŞİK Ekrem : "Yeni Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması", VERGİ SORUNLARI, S.1986/V.
- İÇEL H.Kaya : "Vergi Hataları ve Düzeltme", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S.7 (Ocak, 1987).
- İNEL Nail : Türk Vergi Yargı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Ya.No.1979-208, Ankara, 1979.
- KANAT Zülküf : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.37 (Ocak,1988).
- KANETİ Selim : "Vergi Davalarında Temyiz Denetiminin Kapsamı ve Sınırları", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.XXXIII, S.11 (Şubat, 1987).
- KARAASLAN Ali : "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", VERGİ DÜNYASI, S.10 (Haziran, 1982).
- KARAGÖZOĞLU H.Fevzi : Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Ya.I, Ankara, 1977.
- KARAGÖZOĞLU H.Fevzi : Danıştay'da Dava Nasıl Açılır? Ankara, 1978.
- KIRBAŞ Sadık : Vergi Hukuku Temel Kavramları, İlkeler ve Kurumlar, Gazi Üniversitesi Ya.No.37, İ.İ.B.F. Ya.No.25, Ankara, 1984.

- KIZILOL Şükrü : "Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve İslah Yoluyla Çözülmesi", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.6 (Haziran, 1986).
- KIZILOL Şükrü : "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.10-11 (Ekim-Kasım, 1986).
- KIZILOL Şükrü
- AVCI Şükrü : "Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları", (1971-1978), Ankara, 1979.
- KİTİŞ Nahit : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", VERGİ DÜNYASI, S.68 (Nisan, 1987).
- KOCAHANOĞLU O.Selim : "Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaf- lar Sistemi", İstanbul, 1977.
- KOCAHANOĞLU O.Selim : "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar", İstanbul, 1982.
- KOCAHANOĞLU O.Selim : "Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme", BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR, S.7 (Temmuz, 1985).
- KOCAHANOĞLU O.Selim : "Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.XXXII, S.4 (Temmuz, 1985)

- KORKMAZ Özcal : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.21 (1 Aralık, 1987).
- KORKMAZ Özcal : "Uzlaşma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.1, (1 Şubat, 1987).
- MUTLUER Kamil : Vergi Ceza Hukuku, E.İ.T.İ.A. Ya.No. 214, Eskişehir, 1979.
- MUTLUER Kamil : Türk Vergi Mevzuatı, Anadolu Üniversitesi Ya. No.77, AÖF.Ya.No.24, B.2, Ankara, 1986.
- MUTLUER Kamil : "Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi", E.İ.T.İ.A. Ya.No.141/87, Eskişehir, 1975.
- MUTLUER Kamil : "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi Yolları Aranmalı", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, S.5 (Mayıs,1985).
- ÖNCEL Mualla
- ÇAĞAN Nami
- KUMRULU Ahmet : Vergi Hukuku, A.Ü. S.B.F. Ya.No.548, C.I, B.2, Ankara, 1984.
- ÖZBALCI Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1982.
- ÖZCAN Hüseyin : Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Ankara, 1975.

- ÖZDEMİR Ahmet : "Uzlaşma" MALİYE POSTASI, S.178 (1 Şubat, 1988).
- PEHLİVAN Osman : "Süresinde Verilmeyen Beyannamelerin Pişmanlık Dilekçesi İle Verilmesi", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S.11 (Mayıs, 1987).
- SEVİĞ Veysi : "Vergi Hataları", DÜNYA GAZETESİ, (9 Kasım, 1987).
- SEVİĞ Veysi : "Vergi Davası Nasıl Açılacak?", VERGİ DÜNYASI, S.23 (Eylül, 1982).
- SEVİĞ Veysi : "Düzeltilme İsteminde Zaman Aşımı", DÜNYA GAZETESİ, (18 Kasım, 1987).
- SEVİĞ Veysi : "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", VERGİ DÜNYASI, S.59 (Temmuz 1986).
- ŞENLİK Ergun : "Danıştay Kararlarına Karşı Başvurulacak Yasa Yolları", VERGİ DÜNYASI, S.3 (Kasım, 1981).
- TARAKÇI Hızır : "Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler", VERGİ DÜNYASI, S.70 (Haziran, 1987).
- TEZEL Adnan : Vergi Muhakemesi Hukuku, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.373/606, İstanbul, 1982.

- TUNCER Selahattin : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.XXXIV, S.2 (Mayıs, 1987).
- TUNCER Selahattin : "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözülmesi", İSTANBUL BAROSU DERGİSİ, C.LXII, S.4-5-6 (Nisan - Mayıs-Haziran, 1988).
- UĞUR Necati : "Vergi İşlemlerine İtiraz Yolları", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.11 (1 Temmuz, 1987).
- UĞUR Necati : "Vergi Mahkemelerinde Dava Açma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.12 (15 Temmuz, 1987).
- UĞUR Necati : "Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı İtiraz Yolu", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.16 (15 Eylül, 1987).
- UĞUR Necati : "Vergi Mahkemesi Kararlarının Temyizi", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.18 (15 Ekim, 1987).
- UĞUR Necati : "Danıştay Kararlarının Düzeltilmesi ve Kanun Yararına Bozma", MALİYE VE SİGORTA YORUMLARI, S.19 (1 Kasım, 1987).

YÜCEL Tugay

- : "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Değerlendirmeler", VERGİ DÜNYASI, S.80 (Nisan, 1988).
-
- : Vergi Usul Kanunu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG.T. 16.2.1987, No.19374.
-
- : Maliye ve Gümrük Bakanlığı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, T. 19.10.1987, No.1987/3.
-
- : Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, No.147, RG.T. 30.10.1982, No.17853.
-
- : Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, No.186, RG.T. 3.12.1988, No.20008.

T. C.

-x-

MALİYE ve GÜMRÜK BAKANLIĞI

DÜZELTME FİŞİ

Cilt No. :

DEFTERDARLIĞI

VERGİ DAİRESİ

Sıra No. :

MÜKELLEFİN	Adı :	Soyadı :	Hesap No.
	Adresi :		Plâka No.

DÜZELTME KONUSU VERGİ veya
CEZANIN

DÜZELTMENİN DAYANDIĞI BELGENİN

TÜRÜ	DÖNEMİ	TÜRÜ	TARİHİ	SAYISI

D Ü Z E L T M E T A B L O S U

ORAN	MATRAH	VERGİ	CEZA		
YANLIŞ		Hesaplanan			
		Mahsup			
		Aranan			
DOĞRU		Hesaplanan			
		Mahsup			
		Aranan			
F A R K	Terkini Gereken				
	Tarhi Gereken				
Tahsil Olunan					
Reddi Gereken					

DÜZELTME NEDENLERİ :

Uygun görüşle
sunulur.

...../...../19.....
Uygundur.

Düzenleyen

Şef

Md. Yrd.

Ek: 1

(MÜKELLEF)

TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA TESPİT
TUTANAĞI

..... Vergi Dairesinin
..... Sicil No.lu mükellefi nez-
dinde dönemine ilişkin olarak ya-
pılan vergi incelemeleri sonucunda salınacak vergi ve ke-
silecek cezalar konusunda mükellefe/mükellef vekiline tar-
hiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediği sorulmuştur.

Mükellef/Mükellef Vekili inceleme sonucunda, salı-
nacak vergi ve kesilecek cezalar konusunda Vergi Usul Ka-
nununun Ek 11 inci maddesi uyarınca tarhiyat öncesi uzlaş-
ma istediğini/istemediğini beyan etmiştir.

Durumu tesbit eden bu tutanak üç örnek olarak dü-
zenlendi, okundu içindikilerin doğru olduğu ve ifadelere
aynen uyduğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı. İmza-
lı ve onaylı bir örneği mükellefe/mükellef vekiline veril-
di/...../.....

Mükellef/Mükellef Vekili

İncelemeyi Yapan

R.Mühür ve İmza

T. C.
Maliye ve Gümrük Bakanlığı
Eskişehir İli Defterdarlığı
Tarihîyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu

UZLAŞMA TUTANAĞI

Tutanağın Tarihi :
Tutanağın Sayısı :

Mükellefin

Adı, Soyadı veya Ünvanı :
Adresi :
Bağlı Olduğu Vergi Dalresi :
Hesap Numarası :

İncelemenin

Konusu :
Dönemi :

İncelemeyi Yapanın

Adı Soyadı :
Ünvanı :

Aşağıda isimleri yazılı Başkan ve Üyelerden teşekkül eden Komisyonumuz mükellefin Bizzat Vekilinin İştirakiyle/...../19 günü saat 'da toplanmış aşağıda belirtilen miktarlarda uzlaşmaya varılmıştır.

Verginin Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarihîyatın Türü	Tarih Edilmesi Öngörülen Vergi ve Ceza Tutarı	Uzlaşma	
				Rakamla	Yoziyla

Gerekçe ve Açıklama :

İşbu uzlaşma tutanağı (4) nüsha olarak tanzin edildi Okundu ve doğruluğu anlaşılarak müştereken inzulandı.

Mükellef veya Vekili
(Tüzel kişiler için temsilci)

Üye

Üye

Komisyon Başkanı

Bu tutanağın bir nüshasını/...../19 tarihinde aldım.

Mükellef veya Vekili (Temsilci)

Adı

Soyadı

İmzası

Ek: 3

İL UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA
ESKİŞEHİR

UZLAŞMA İSTEMİNDE BULUNAN :

Adı Soyadı

Adresi

KARŞI TARAF :Vergi Dairesi-ESK.

UZLAŞMA KONUSU VERGİNİN :

Nev'i

Miktarı

Yılı

UZLAŞMA KONUSU VERGİ CEZASININ :

Nev'i

Miktarı

Yılı

UZLAŞMA KONUSU VERGİYE AİT İHBARNAMENİN :

Tarihi

Sayı

Tebliğ tarihi

UZLAŞMA KONUSU VERGİ CEZASINA AİT İHBARNAMENİN :

Tarihi

Sayı

Tebliğ tarihi

Mükellef Hesap No..:

UZLAŞMA KONUSU : Yukarıda nev'i ve miktarları yazılı vergi ve ceza tarhiyatına, vergi kanunlarına gereği kadar nüfuz edemediğimden muhatap oldum. 213 Sayılı V.U.K.na 205 Sayılı kanunun 22.maddesiyle eklenen 1 ile 4.ncü maddeleri hükmü gereğince söz dairenizce uzlaşmak istiyorum.

SONUÇ : Uzlaşma istememin kabulünü, uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve gün, saatinin tarafıma bildirilmesini arz ederim.

.../.../198

VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞINA
ANKARA

Davacı : Mehmet Öner
Atatürk Bulvarı 26/3 Kızılay/Ank.
Hesap No : Ga/17525
Vekili : Avukat Feridun Korur
Anafartalar Cad.Börekçi İşhanı 14/A
ANKARA
Davalı : Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü.
İhbarname Tarihi : 26.11.1982
No'su : 4/42, 4/43
Vergi ve cezanın nevi : Gelir Vergisi, Mali D.V., Kusur C.
Yılı : 1980
Dava Konusu Miktar : Gelir V. : 25.000.-TL.
M.D.V. : 5.000.-TL.
Kusur C. : 15.000.-TL.
Tebliğ Tarihi : 15.12.1982
Davanın Konusu :
Davanın Hukuku :
Mesnet ve Delilleri :
Sonuç (İstek) :

Davacı
Mehmet Öner
(İmza)
Davacı Vekili
Av.Feridun Korur
(İmza)

Ekler :

3 ad. ihbarname
1 ad. takdir k.kararı
1 ad. uzlaşma k.kararı
20 ad. alış faturaların fotokopisi
Eb.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLIĞINA
ANKARA

DAVACI Adı Soyadı :
Adresi :
Hesap No. :

VEKİLİ (VARSA) Adı Soyadı :
Adresi :

DAVALI Vergi Dairesi Müdürlüğü

İTİRAZ OLUNAN KARAR : Bu bölümde, itiraz konusu edilen kararı veren vergi mahkemesi kararının tarih ve numarası ile mahiyeti açıklanır.

KARARIN TEBLİĞ TARİHİ :

DAVA KONUSU Nev'i :
VERGİ VE CEZANIN Miktarı :
Yılı :

DAVA KONUSU VE NEDENİ : Bu kısımda, dava konusu edilen vergi ve ceza tarhiyatına ilişkin işlemler anlatıldıktan sonra, vergi mahkemesinin bu tarhiyat konusundaki kararına değinilir.

KARARIN BOZULMASI SEBEPLERİ : Bu kısımda, Vergi Mahkemesi Kararının usul ve esas yönünden bozulmasına gerektiren hukuki ve kanuni nedenler açıklanır

SONUÇ VE İSTEM : Bu kısımda;
- Duruşma ve yürütmenin durdurulması isteği varsa açıkça belirtilir.
- Dava konusu vergi mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmesi istenir.
- Yargılama giderleri ve varsa avukatlık ücretinin karşı tarafa yükletilmesi istenir.

...../...../198

Adı Soyadı

İMZA

DANIŞTAY BAŞKANLIĞINA

ANKARA

- Temyiz Eden :
- Vekili :
- Karşı Taraf :
- Vekili :
- Konu : (Hangi mahkemenin hangi tarih ve no'lu kararı temyiz ediliyorsa o yazılacaktır.)
- Temyiz Konusu Kararın
Tebliğ Tarihi :
- Temyiz Nedenleri : (Temyiz edilen kararın gerekçesine yönelik iddialar ileri sürülür.)
- Hukuki Delillerimiz : (İlgili yasa hükümleri, yönetmelik ve mevzuata atıf yapılır.)
- Sonuç : (Temyiz edilen kararın bozulması ile yargılama giderlerinin karşı tarafa tahmiline karar verilmesi dileği belirtilir.)

Adı-Soyadı

(İmza)