

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Pamukkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Dönem Projesi

Maliye Ana Bilim Dalı

Maliye Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek Lisans Programı

Seher TÜRKERİ

DANIŞMAN: DOÇ. DR. Aylin İDİKUT ÖZPENÇE

Ocak 2019

DENİZLİ

Bu dönem projesinin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Öğrenci Adı Soyadı: Seher TÜRKERİ

ÖNSÖZ

Türkiye’de vergi uyumsuzlıklarının idari çözüm yollarının neler olduğu ile ilgili yapmış olduğum bu çalışmamda başta dönem projesi danışmanım Doç. Dr. Aylin İdikut Özpençe’ye göstermiş olduğu ilgiden ve güler yüzünden dolayı, yüksek lisans eğitimi süresince engin bilgilerini bizlerle paylaşan Prof. Dr. Ersan Öz, Prof. Dr. Ekrem Karayılmazlar, Prof. Dr. İbrahim Organ, Doç. Dr. Özey Özpençe, Doç. Dr. Seviç Yaraşır’a ve her daim benden desteğini esirgemeyen iyi ki var dediğim canım eşim Çağlar Türkeri’ye ve canım kızım Çisil Ümit Türkeri’ye sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

TÜRKERİ, Seher

Dönem Projesi

Maliye ABD

Maliye Tezsiz İ.Ö. Yüksek Lisans Programı

Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Aylin İDİKUT ÖZPENÇE

Ocak 2019, v+54 Sayfa

Kamu hizmetlerini ve harcamalarını sağlayabilmek için devletin en önemli finansman kaynağı topladığı vergilerdir. Devletin vatandaşına hizmet sunabilmesi için vergiye ihtiyacı vardır. Mükellef vergiyi ödemek istemeyerek bireysel zenginleşme hesapları yapmaktadır. Devlette vatandaşına yapacak olduğu hizmetlerinin finansmanını sağlayabilmek için vergi ile vatandaşını ıslah etme yoluna gitmektedir.

Devletin vergiyi bir an önce tahsil etmek istemesi vergi yükümlüsünün de vergiyi ödemek istememesi veya daha az ödemek istemesinden dolayı vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan mükellef arasında bazen bu toplanan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.

Bu uyuşmazlıklar genellikle vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, mükellefiyet ya da bunlara ilişkin uygulamalardan ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda ya idari aşamada ya da yargısal yolla çözüme ulaştırılır. İdari aşamada çözüme ulaştırmak hem vergi idaresi hem de mükellef açısından zaman ve maliyetten önemli ölçüde fayda sağlamaktadır. Aynı zamanda yargıdaki iş yükünün azalmasını sağlamaktadır. Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümünü konu edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Uyuşmazlık, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma

ABSTRACT**TAX DISPUTE AND ADMINISTRATIVE REMEDIES IN TURKEY**

TÜRKERİ, Seher

Term project

Finance

Finance Without Thesis Graduate Program

Supervisor: Assoc. Dr. Aylin İDİKUT ÖZPENÇE

January 2019, v + 54 Pages

In order to provide public services and expenditures, the source of funding is the taxes it collects. For the State to provide services to its citizens need tax. Individual enrichment by not wanting to pay taxpayer tax accounts. In the state of the services of the citizens in order to provide financing, it is aimed to improve the tax and its citizens.

If the state wants to collect the tax as soon as possible, the taxpayer also taxpayer who refuses to pay or wants to pay less between the tax administration and the taxpayer, the tax payer disputes may arise.

These disputes are usually caused by tax, event, notification, accrual, collection, arises from liability or related practices. This in disputes, either at the administrative stage or in a judicial way. Administrative to reach a solution in both stages of tax administration and taxpayer time and costs significantly. At the same time, the workload in the judiciary provides a reduction. Administrative solutions of tax disputes in this study will be the subject.

Keywords: Tax, Disagreement, Tax Disputes, Administrative Solutions, Compromise

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE KAVRAM VE KAPSAM

1.1. Vergilelendirmede Kavram.....	2
1.1.1. Verginin Tanımı.....	2
1.1.2. Vergi Mükellefi.....	4
1.1.3. Vergi Sorumlusu.....	5
1.1.4. Vergi Matrahı.....	6
1.1.5. Vergi Tarhı.....	7
1.1.6. Vergi Tebliği.....	9
1.1.7. Vergi Tahakkuku.....	10
1.1.8. Vergi Tahsili.....	12
1.1.9. Vergi Muafiyeti.....	14
1.1.10. Vergi İstisnası.....	15
1.1.11. Vergiyi Doğuran Olay.....	16
1.1.12. Vergilelendirmenin Amaçları.....	17
1.2. Vergi Türleri.....	18
1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	19
1.2.2. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler.....	21
1.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAVRAM VE NEDENLERİ

2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Kavramları.....	25
2.1.1. Uyuşmazlık Kavramı.....	25
2.1.2. Vergi Uyuşmazlığı.....	25
2.1.3. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	27
2.1.4. Vergi Uyuşmazlığını Doğuran Olay.....	28
2.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler.....	29
2.2.1. Hukuka Aykırılığı.....	30
2.2.2. Vergi Denetimleri.....	31
2.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	33
2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı.....	34
2.2.5. Verginin Ödenmemesi.....	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları.....	37
3.1.1. Uzlaşma.....	38
3.1.2. Ceza İndirimi.....	42
3.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	44
3.1.4. Pişmanlık ve İslah.....	46
SONUÇ.....	49
KAYNAKLAR.....	50
ÖZGEÇMİŞ.....	54

TABLÖLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Vergi Usul Kanununun Getirdiği Düzenlemeye Göre Tarhiyat Türleri.....	8
Tablo 2. Tebliğ Usulleri.....	10
Tablo 3. Vergi Tahsili Usulleri.....	13
Tablo 4. Vergilendirmenin Amaçları.....	18
Tablo 5. Vergi Türleri.....	19
Tablo 6. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	31
Tablo 7. Vergi Hatalarının Türleri.....	46

GİRİŞ

Vergiler kamu giderlerinin karşılanması için devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve mal varlıkları üzerinden, zorla aldığı parasal değer olarak ifade edilir. Her geçen gün kamu giderlerine olan finansman ihtiyacı artmaktadır. Devlet iyi bir şekilde kamuya hizmet yapabilmek için gelirlerini arttırmak istemekte, vergi yükümlüleri ise daha az vergi ödemek istemekte ya da ödemek istememektedirler.

Vergi mevzuatının karmaşık olması ve sık sık değişiklik göstermesi, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar yaşanmasına sebep olmaktadır. Çıkan bu uyuşmazlıklarda iki yolla çözüme ulaştırılır. Bunlardan birincisi çalışmanın konusunu oluşturan idari çözüm yolları, diğeri ise adli çözüm yollarıdır.

İdari çözüm yolları hem idareye hem de vergi yükümlüsüne uyuşmazlığın bir an önce çözümlenmesi için zamandan ve maliyetten tasarruf sağlar. Yargının da iş yükünü hafifletir.

Bu tez çalışmasının amacı, vergi idaresiyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünün hangi şekillerde olduğu, vergi dairesine ve mükellefe sağlayacağı yararlar ve zararlar üzerinde durulmuştur. Çalışmanın teorik kısmında vergilendirmeye alakalı esas kavramlardan ve vergi türlerinden bahsedilmiştir. İkinci bölümünde vergi uyuşmazlığının kavram ve nedenleri, vergi uyuşmazlığına sebep olan etkenler anlatılmıştır.

Ve son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE KAVRAM VE KAPSAM

1.1. Vergilemede Kavram

Bu bölümde vergilemenin temel kavramlarını ele almaya çalışacağız.

1.1.1. Verginin Tanımı

Anayasamızın 73. maddesinde verginin tanımı yapılmamış onun yerine vergi ödevinden bahsedilmiştir. Ülkenin vatandaşları kamu masraflarını karşılamak üzere mali gücü oranında vergi ödemekle sorumludur. Vergi, resim ve harçlar vb. sorumluluklar ancak yasa ile konur, değiştirilir ya da yürürlükten kaldırılır. Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergilerin kaynağını milli gelir ve servet oluşturmaktadır. Aynı zamanda vergi, devletin tek taraflı bir güce haiz olması sebebiyle oluşturulan bir mükellefiyettir.

Genel olarak gereksinimlerimiz; ekonomik durum ve sosyal çevre, teknolojik gelişmeler, gereksinimlerin karşılanma seviyesi ve refah anlayışındaki farklılıklara bağlı olarak artarak değişkenlik gösterir. Gereksinimlerin karşılanmasına olanak sağlayan çevre ve şartların oluşturulması, bireysel ve toplumsal gelişim açısından önem arz eder. Devletin de gereğini yapmak zorunda olduğu mali, ekonomik ve sosyal nitelikte değişik görevleri bulunur. Vatandaşın ve ulusun farklı kamu gereksinimlerini karşılamak vazifesini üstlenen devlet, bu vazifelerden doğan parasal imkânı yerine getirmek amacıyla, büyük ölçüde vergi uygulamalarından yararlanmaktadır¹.

Vergiler kamu masraflarını yerine getirmek amacıyla, devletin, vergi toplama yetisi ile tek yönlü olarak, bireylerin irat ve mal varlıkları üzerinden zorla aldığı parasal ifadelerdir. Vergi karşılıksızdır. Verginin konusu ise, verginin üzerinden alındığı verginin temelini meydana getiren parasal ögedir. Verginin konusunu belirleyen öge her vergi için o vergi kanununun ilk maddesinde belirtilmektedir. Vergi konulduğu eylemin adıyla anılır. Örneğin, kurumların gelirleri üzerinden alınan vergiye kurumlar, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiye motorlu taşıtlar vergisi adı verilmiştir².

¹ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara, 2001, s. 1.

² Şükrü Kızılot, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2007, s. 73.

Edizdoğan'a göre kamu iratları içinde önemli yer edinen vergiler; kamu giderlerinin yerine getirilmesi için devletin, egemenlik hakkına dayanarak kişi ya da kurumlardan, sağladıkları hizmetlerle aynı oranda olmayacak şekilde, yasa ile aldığı para tutardır³.

Öztürk'e göre vergiler, kanun koyucunun kanunda kriterleri belirtilen kurallar zincirine ve karşılıksız olarak devletin kendisinin veya kendisine vergilendirme yetkisinin verilmiş olduğu kamu tüzel kişiliklerin, birey ve kurumlardan kanuni zorlama ve baskı altında almış oldukları ekonomik değer olarak tanımlanabilir⁴.

Çağan'a göre ise vergi, kamusal çalışmalar için gereken harcamalar ve kamu borçları sebebiyle meydana gelen masrafların karşılığını bulmak için, egemenlik gücüne göre, tek taraflı olarak, gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilen ve zorla alınan ödemelerdir⁵.

Vergi konusunun tanımı zaman, mekân, yaşanan devir, kültür, yaşam refahı gibi vergiye zaman içinde duyulan gereksinimlerin değişmesi, tanımın yapıldığı zamanların değişiklikler göstermesi, verginin tanımında bulunanların yaptıkları yorum ve buldukları yaklaşım farklılıkları olarak sıralanabilir. Hatta bu farklılıklar kıtadan kıtaya, ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye bile değişiklikler gösterebilir. Dünya'nın bütün ülkelerinde vergiler devletleri ayakta tutan en önemli gelir kaynağıdır. Ulusa yapılan harcamaların çoğalması, vergilerinde çoğalmasını gerektirir.

Kamu ihtiyaçlarını karşılanmasına yönelik kamusal hizmetleri yerine getirmek durumunda kalan devlet bir takım mal ve hizmetlerin ya üretimini doğrudan ya da dolaylı olarak yapmaktadır. Söz konusu faaliyetleri yapmak için kamu gelirlerini kullanmaktadır. Bu nedenle de kamu gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı yüksek olmalıdır. Vergiler mali, ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerle uygulamaya geçirilmektedirler. Uygulama biçimi, idari ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergiye olan alakasını ve tepkisini belirleyen en önemli etkidir. Anayasa'da bulunması sebebiyle yapılması zorunlu bir görevdir.

Vergi kanunla konulup kanunla kaldırılır. Verginin konusunu da yasa koyucu belirler. Vergi borcunun oluşumuna sebep olan mali unsurlar verginin konusunu

³ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, Bursa, 2007, s. 122.

⁴ Nazım Öztürk, *Kamu Mali Yönetimi Mali Kurumlar*, Bursa, 2013, s. 19.

⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, 1982, s. 5.

oluşturur. Her vergi kanuna dayalıdır. Vergilemede kıyas ya da kıstas yöntemiyle vergi tahsil edilemez. Yasa koyucu vergi yasalarını yürürlüğe koyarken ülkenin ekonomik ve sosyal gerçeklerine, yaşam şartlarına uygun hareket etmek zorundadır. Eğer ki bu araştırmaları yapmazsa ülkede sosyal dengesizlik ve bunalımların ortaya çıkmasına sebebiyet verir⁶.

1.1.2. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefiyeti kişinin vergiyle olan ilişkisini açıklar. Vergi mükellefiyetinde taraflar devlet ve kişilerdir.

Mükellef olan gerçek ve tüzel kişiler vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu çıkanlardır. Vatandaşlar ödeme kudretlerinin belirli bir payı ile devleti ayakta tutarlar. Mükellef olabilmenin şartı hak ehliyetinin olmasıdır. Fiil ehliyetinin olmasına gerek yoktur. Mükellef ülkenin vatandaşı ya da başka bir ülkenin vatandaşı olabilir⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)⁸ 8. maddesinde vergi mükellefi “vergi kanunlarına göre kendine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi” şeklinde açıklanmıştır. Verginin mükellefi; gerçek kişilerden, tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardan⁹ oluşabilir. Burada vergi mükellefiyetinin en önemli ögesi vergi borcunun ödenmesidir.

Vergi mükellefleri verginin ana esaslarından biridir. Vergi mükellefleri kanun ile açıklanmıştır. Vergi yasaları irdelendiğinde mükellef genellikle konudan sonra ya da konu ile birlikte gösterilir. Vatandaşların vergi görevi vergiyi doğuran olayla birlikte meydana gelir. Örneğin; gelir Vergisi mükelleflerini, gerçek kişiler, Kurumlar Vergisi mükelleflerini, tüzel kişiler oluşturur.

Mükellefiyet kişiseldir, sözleşme ile başkasına aktarılamaz. Mükellefiyet için yasal ehliyet şartı yoktur. Tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları durumunda, yerine getirmesi gereken sorumlulukları, müdürler kanuni mümessiller, veli, vasi ya da kayyumlar tarafından gerçekleştirilir. Yasal mükellefin vefatı durumunda, mükelleflerin yapması gereken görevlerinin, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yapılması gerekir¹⁰.

⁶ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul, 1998 s. 194.

⁷ https://www.udybelgesi.com/vergi_hukuku_mukellef_ve_vergi_sorumlusu.asp (14.10.2018).

⁸ Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, Resmi Gazete Sayı: 10703, Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961.

⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat/tuzel_kisi (21.11.2018).

¹⁰ Aksoy, a.g.e., s.198.

Potansiyel vergi hasılatına ulaşmada yaşanan sıkıntılar ve mükellefin vergiye karşı gösterdiği direnç vergi idarelerinin mükellefin vergiye uyumunu sağlamada kullandığı polisiye önlemleri sorgulamasına neden olmuş ve günümüzde vergi idarelerinin mükellef odaklı yaklaşımı etrafında oluşmuştur. Geçmiş zamanlarda vergi idarelerinin devlete kazandırdıkları gelir büyüklüğünde başarılı olduğu inancı günümüzde vergi tahsilatı sağlarken mükellefin uyumunu ve idareden memnun olma başarısıyla yer değiştirmiştir.

1.1.3. Vergi Sorumlusu

VUK madde 8, vergi sorumlusunu, “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde açıklamıştır. Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki fark sorumlunun kendine ait olmayan bir vergi borcunun ödenmesinden sorumlu olmasıdır¹¹.

Sorumlu, gerçek vergi mükellefi yerine vergi kesme, defter tutma, fiş, fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya kanunların gerektirdiği diğer sorumlulukları yerine getirmekle yükümlüdür¹². Vergi sorumluları vergiyi kesip kayıtlı buldukları vergi dairesine ödeme görevini yerine getirmediği takdirde, vergiler mükelleflerden ikmalen veya re’sen tarh edilmek yoluyla alınır. Dolayısıyla mükellefler için olan yükümlülükler aynı zamanda vergi sorumlusu için de geçerlidir.

Vergisel hukuk sahasında “sorumluluk” kavramı, kendisi vergi mükellefi olmadığı halde, bağlantısı sebebiyle vergilendirme ile ilgili maddi veya şekli görevlerin yapılmasından üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktadır. Kanunda belirtildiği üzere, VUK 8/2. maddesinde “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde açıklanmıştır. Vergi sorumlusunun tanımı burada genel olarak açıklanmış olup, bazı durumlarda mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine ödenmesinden sorumlu tutulan bireylerdir. Bazı durumlarda gerçek vergi borçlusu ile beraber ya da onun yerine geçerek vergiyi kendi servetinden ödemek zorunda olan şahsı, bazı durumlarda ise vergilemeyi ilgilendiren görevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu olan kişiyi anlatır¹³.

¹¹https://www.udybelgesi.com/vergi_hukuku_mukellef_ve_vergi_sorumlusu.asp (14.10.2018).

¹² Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 2013, s.52.

¹³ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/024/> (14.12.2018).

Vergi sorumlusunu¹⁴:

-Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları anlatan vergi kesen halindeki vergi sorumlusu,

-Başkasının vergisini kendi servetinden ödemekle sorumluluğunu üstlenenleri anlatan fer'i vergi borçlusu halindeki vergi sorumlusu ve

-Başkasının şekli vergi görevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları anlatan vergi görevlisi halindeki vergi sorumlusu şeklinde üç şekilde incelenebilir.

Sorumlu, devlet ile mükellefin borç-alacak ilişkisinde üçüncü kişi şeklindedir. Böylelikle kimi zaman vergi sorumlusu mükellefle birlikte kimi zamanda mükellef yerine geçerek mükellefin vergi borcunun ödenmesinde vergi dairesine karşı sorumlu tutulur¹⁵.

Vergi sorumluları, matrahların beyanından sorumlu oldukları gibi beyanla ilgili tüm hukuki ve şekli düzenlemelerden de sorumludurlar¹⁶.

1.1.4. Vergi Matrahı

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasında temel oluşturan bir olaydır. Yani gelirin giderler düşüldükten sonra vergiye konu olan bölümüdür. Verginin hesaplanması için dayandığı temel verginin matrahını oluşturmaktadır. Verginin hesaplanmasında baz alınan parasal değer ya da miktara matrah adı verilir. Matrahın üzerine vergi oranı uygulamak şartıyla vergi borcu hesap edilir. Vergi matrahları iki çeşittir. Değer bazlı yani ad valorem matrah ekonomik unsurların değerleri baz alınarak hesaplama yapılır ve bu matraha yasa ile belirlenen vergi oranı uygulanır. Örneğin kazançtan %15 vergi alınması gibi. Miktar bazlı matrah yani spesifik matrah para ile ifade edilen değeri düşük olan vergi hususlarında uygulamaya konulan bir matrahtır. Resim ve harçlar spesifik vergilere en güzel örnektir.

Bir kişinin vergi borcunun belirlenebilmesi için, kanunda belirtilen şekle göre, matrah belirlenir. Belirlenen matraha vergi oranını uygulanarak vergi borcunu

¹⁴ Gerçek, <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/024/> (14.12.2018).

¹⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (02.11.2018).

¹⁶ Onur Uçar, "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", *Vergi Sorunları Dergisi*, 295, 2013, s. 216.

bulunur¹⁷. Vergi konusu, üzerine vergi yüklenen bir ekonomik öge olmasına rağmen, vergi matrahı; vergi konusunun parasal değeri ya da miktarıdır ve bunun üzerinden vergi tutarı hesaplanmaktadır. Verginin konusu ile verginin matrahı birbiri ile aynı olduğu durumlar olabilir. Özellikle baş yani kelle vergilerinde bu durumla karşı karşıya kalınır. Bunun sebebi, vergi konusunun ve matrahının kişinin varlığı olmasından kaynaklanır.

Vergi matrahı parasal değer ya da miktar da olabilmektedir. Spesifik matrah biriminden alınacak vergi mutlak rakam olarak belirlenmektedir. Pekmezin litresi, suyun metreküğü, buğdayın kilosu ve benzeri gibi miktarını belirleyen ölçüler baz alınmak şartıyla vergi uygulanabilmektedir. Ad valorem tarifede ise iktisadi ve teknik değerlere göre belirlenen matraha belirli oranlar uygulanır. Bahsedilen ekonomik unsurların parasal değeri dikkate alınarak vergi alınır. Miktarın temel alınması şartıyla vergi uygulanmasına miktar esası ya da spesifik vergiler, değer esas alınması suretiyle vergi uygulamasına ise değer esası ya da ad valorem vergiler denilmektedir¹⁸. Ad valorem vergi tarifesi; tek oranlı tarife, artan oranlı tarife, tersine artan oranlı tarife ve azalan oranlı tarife gibi çeşitlerden oluşur.

1.1.5. Vergi Tarhı

Vergi alacağının yasa da belirtilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması sonucu miktarının kesinleşmesidir. Vergi borcunun ödenebilmesi için vergi idaresinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapması gerekir. Vergi idaresi vergi borcu olan kişiden vergi alacağının miktarını kesin bir şekilde hesaplamadıkça tahsil edemez. Mükellefte ne kadar vergi ödemesi gerektiğinin kesin olarak tutarını öğrenmek ister. Bu hesaplama işlemine tarh adı verilir. Verginin tarhı idarece yapılır.

Kalenderoğlu'na göre VUK madde 20'ye göre verginin tarhı, vergi alacağının, vergi yasalarında gösterilen oranlar ve matrahlar üzerinden elde edilen, vergi dairesinin hesaplamasıyla bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari yöntemdir. Buna göre, verginin tarh işlemi, idari işlem olarak vergi alacağının tespit edilme işlemidir¹⁹.

¹⁷Kızılot, a.g.e., s. 135.

¹⁸Akdoğan, a.g.e., s.137.

¹⁹Mahmut Kalenderoğlu, *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, 2002, Ankara, s. 34.

Pehlivan`a göre verginin tarhı kısaca vergi borcunun hesaplanması yöntemidir. Vergi uygulamasında, vergi matrahını belirleme görevi vergi yükümlülerine verilmiştir. Vergi borcunu hesaplamak için önce matrahını tespit etmeli daha sonra bulunan bu matraha yasada belirtilmiş vergi tarifesinin uygulanması işlemidir. Bu aşamada önemli olan, matrahın doğru tespit edilmesidir²⁰. Vergilemede tarh işlemi gelir elde eden mükelleflerin belirli bir zaman diliminde kazandıkları gelirlerinin net olarak toplanmasıyla matrahı elde edilmektedir. Matrah üzerinden vergi yasalarında belirlenen oranlar uygulanır. Ödenecek olan verginin vergi dairesi tarafından hesaplanması anlamına gelmektedir. Verginin tarh işleminin çeşitli yollarla yapılması mümkündür.

Tablo 1: Vergi Usul Kanununun Getirdiği Düzenlemeye Göre Tarhiyat Türleri

1. Beyannameye Dayanan Tarh	2. İkmalen Vergi Tarhı	3. Re`sen Vergi Tarhı	4. İdarece Vergi Tarhı	5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh
-----------------------------------	------------------------------	-----------------------------	------------------------------	--

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 1. Vergi Usul Kanununun Getirdiği Düzenlemeye Göre Tarhiyat Türlerini göstermektedir.

1. Beyana dayalı vergi tarhı vergi sorumlusu veya mükellefinin vergilendirmeye ilgili belgelerin doldurularak ve vergi matrahını belirten diğer bilgi ve belgelerin vergi dairesine bildirilmesi işlemidir. Vergi dairesi mükellef tarafından kendine verilen beyannameye göre vergi tarhını gerçekleştirir.

2. İkmal etmek kelimesinin ifade ettiği anlamla paralellik gösteren ve eksik olan bir şeyi tamamlama, eksileri giderme anlamları içeren ikmalen kelimesi burada da eksik verginin tamamlanması anlamındadır. Tarh edilmiş olan bir vergi matrahının hesaplandığı defter, belge ve kayıtlara dayanılarak yapılan incelemeler sonucu daha önce tarh edilmiş olan vergiye yasal oranlar üzerinden ek matrah farkının tespit edilmesidir. Yapılacak incelemeler neticesinde bu belge veya kayıtlara göre beyan dışı bırakıldığı anlaşılan matrah farkından yapılacak tarh işlemi uygulamasıdır.

²⁰ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, 2004, Trabzon, s. 123.

3. Re'sen tarh işlemi matrahı belirleyecek olan belgelerin, evrakların, kayıtların veya dokümanların eksik olması yani matrahı belirleyemeyecek seviyede olması durumlarında idarenin takdiri üzerine belirlenen matrah ve tarh edilme şeklidir. Tespiti mümkün olamayan durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilmiş matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh işleminin yapılmasıdır. Vergi matrahının maddi kanıtlara, yasal kıstaslara dayanılarak kısmen ya da tamamen ortaya çıkarılması mümkün olmayan hallerde ve yerine getirilmesi gereken beyannamenin süresinde verilememesi gibi bir takım yasal koşullar meydana geldiğinde matrah vergi idaresi tarafından belirlenip re'sen vergi tarhı gerçekleştirilir²¹.

4. İdarece tarh; ikmalen ve re'sen tarhın dışında kalan durumlarda, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirtilmiş süreler içerisinde başvuru yapmamaları veya aynı kanunlarla üzerine yüklenen görevleri yapmamaları sebebiyle, süresinde hesaplanamayan verginin kanunda belirlenen matrahlar üzerinden idare tarafından hesaplanmasıdır. Yapılan bu hesaplamalarda idarece tarh işleminin matrahını belirlemede kanunlarda geçen tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Vergi idaresi belirlenen bu hazır matrahlardan faydalanarak tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir²².

5. Vergiyle alakalı hesaplar veya vergilendirmede yapılan yanlışlıklar sebebiyle istenen vergi tutarlarında eksiklikler veya fazlalıklar olabilmektedir. Bu gibi durumları VUK vergi hatası şeklinde baz almaktadır ve vergi idaresi tarafından tekrardan tarhiyat yapılarak eksik kısmının üzerinin tamamlanmasını, fazla kısmının da terkinini sağlamaktadır.

1.1.6. Vergi Tebliği

Vergi sistemlerinin düzenli işleyebilmesi için en gerekli şey denetim mekanizmasının uygulanmasıdır. Vergi denetimleri ile vergi kayıp, kaçakları ve işlenen vergi suçlarına kolaylıkla ulaşılabilir. Türk Vergi Sistemimizde de uygulanan vergi denetim yöntemleri ve vergi denetimi yapılırken başvuru yollarının açıklanmasında fayda vardır. Vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları vergileme ile ilgili işlemlerden tebliğ işlemi sonucunda bilgi sahibi olmaktadırlar. Vergilendirme sürecinde ikinci sırada gelen önemli aşamadır.

²¹Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 2013, Ankara, s. 98.

²² Edizdoğan vd., a.g.e., s. 166.

Mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için, vergi dairesince yapılan işlemlerin muhatabına verginin bildirmesidir. Tarh, vergilendirmeye alakalı ve hukuki geçerliliği olan konuların ilgili makamlar aracılığıyla vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusuna yazı ile bilgi verilmesidir. Beyana dayanan vergilerde mükellef kendi isteği ile kendisini vergilendirdiği için, tebliğe gerek duyulmaz. Yükümlünün ödemek zorunda olduğu ve bilgisinin bulunmadığı tarh işleminin gerçekleştiği vergi borcundan dolayı mükellefin haberdar edilmesine "verginin tebliği" denilmektedir²³.

İdare tarafından yapılan vergi tarhiyatı şeklindeki işlemlerin yasal sonuçlarının ortaya çıkabilmesi için mükellefin bilgilendirilmesi gereklidir. Yapılan bir işlemten haberdar olmayan kişi için, o işlem herhangi bir sonuç doğurmaz. İdarece yapılan tarhiyatın herhangi bir sonuç doğurması için tebliğ edilmesi gerekir. İşlemin başlama tarihi tebliğ edildiği tarihtir. Daha önceki bir tarihte hüküm doğuramaz²⁴.

Kanunda tahakkuk fişi dışında yapılan vergilendirme ile ilgili tüm işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için tüm belge ve yazıların tebliğ edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Örneğin; vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi inceleme rapor ve tutanakları, düzeltme ve yoklama fişleri gibi.

Verginin tebliği beş şekilde gerçekleştirilir.

Tablo 2: Tebliğ Usulleri

1. Posta İle Tebliğ	2. Memur Aracılığı İle Tebliğ	3. Elektronik Ortamda Tebliğ	4. Daire ve Komisyonda Tebliğ	5. İlan Yoluyla Tebliğ
---------------------------	--	---------------------------------------	--	------------------------------

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

1.1.7. Vergi Tahakkuku

Tarh ve tebliğ aşaması biten verginin tahsil edilmeden önceki aşamaya gelmesidir. Kısacası vergi borcunun kesin olarak belirlenmesidir. Tahakkuk, verginin tahsilinden bir önceki aşama olup alacaklı olan kamu idarelerinin bu alacakları talep

²³ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_teblici_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html (10.12.2018).

²⁴ Kızılot, a.g.e., s. 147.

etmeyi hak ettiklerini belirten bir işlemdir. Bu durum verginin ödenme aşamasına geldiğini göstermemektedir. Verginin kesinleşmesi için, verginin tahakkuku aşamasında mükelleflerin kesinleşen vergiye herhangi bir itirazda bulunmamaları, vergiyi kabul etmeleri gereklidir²⁵. İtiraz olmaması durumunda vergi artık kesinleşerek belirlenen vadeye göre ödenebilecek hale gelmiş olur.

Dinçer'e göre verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ aşamasını geçen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamada olmasıdır. Ödenme aşamasına gelen bir vergi genelde kesinleşmesi ile aynı anda gerçekleşmektedir. Verginin tahakkuku her zaman verginin kesinleştiğini belirtmez. Verginin kesinleşmesi için idare ya da yargı organları huzurunda itiraz imkânının kalmamasıdır. Bu yönden bakıldığında, verginin tahakkukuyla kesinleşmesinin zaman yönünden çakışmadığı yasal hallerin olduğu ortaya çıkmaktadır²⁶. Yapılan tebliğ işlemi ile mükellefin idarenin yapmış olduğu tarh işleminden haberdar olmaktadır. Bazen bu işlemlerde verginin miktarında, mükellefin kişiliğinde, muaflık ya da istisnada hatalar yapılmış olabilir. Ve mükellef bu hataları düzeltirmek isteyebilir. Mükellefe kanun tarafından sunulan haklar sayesinde işlem sonuçlanıncaya kadar vergi tahakkuk edilmiş sayılmaz.

Verginin ödenmesinin ilk koşulları tarh ve tebliğdir; ancak verginin ödenebilmesi için dava açma sürecinin bitmiş olması veya dava açılmışsa bile açılan bu davanın bir karara bağlanmış olması gerekmektedir. Gerçeklik payının az olduğu bazı tarh ve tebliğlerin yanlış hesaplanmasından, vergi mükellefinin kendi hatalarından veya muafiyet ve istisna tanınan konularda yapılan yanlışlıklar ile çifte vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlarda mükelleflerin tahsil yoluna başvurmaları doğru değildir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin kendilerini savunabilmeleri için dava hakkının tanınması gerekmektedir. Tanınacak olan dava açma süresinin geçmesinden veya dava açılmışsa bunun karara bağlanmasından sonra verginin tahsil işlemine geçilebilir, başka bir ifadeyle vergi tahakkuk etmiş olur²⁷.

Bazı durumlarda dava yolu kapatılmış çeşitli tarh ve tebliği gerçekleşen hususlar da bulunmaktadır. Bu husus örnek olarak beyana dayalı tarh işlemi gösterilebiliriz. Mükellefin kendi beyanı doğrultusunda idare tarafından gerçekleştirilen tarh işlemine dava açılmamaktadır. Bu hususta vergi, tarh edilip tahakkuk etmiş sayılır. Tarh edilen

²⁵ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_teblihi_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html, (10.12.2018).

²⁶ Hüseyin Dinçer, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", Vergi Dünyası Dergisi, 336, 2009, s. 1.

²⁷ Akif Erginay, *Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 1995, s. 82.

bu verginin tahakkuk aşamasına geçilmemesi için matrahın ihtirazi kayıt ile beyan edilmesi ve hata bulunması durumlarında dava açılabilir²⁸.

1.1.8. Vergi Tahsili

Kanuna uygun şekilde vergi borcunun ödenerek yerine getirilmesidir. Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasından sonraki aşama vergin tahsili aşamasıdır. Verginin tahsili ile mükellefin vergi alacaklısına karşı olan vergi borcu sona ermekte; vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasındaki ilişki borcun ödenmesiyle bitmektedir²⁹.

Pehlivan`a göre verginin tahsili, vergi yükümlülerinin vergi borçlarını usulüne uygun olarak ödeme işlemidir. Tahsil işleminin gerçekleşmesiyle birlikte, devlet açısından bir alacak, yükümlüler bakımından ise bir borç olan vergi, ortadan kalkmış olur³⁰.

Vergi olayında iki taraf vardır; bir tarafta alacaklı durumunda olan devlet, diğer tarafta borçlu durumunda olan mükellef. Vergi olayının son aşamasında devlet alacağını isteyip toplayacaktır ki, buna tahsil denir. Ki ulusuna hizmet edebilmesi için vergi tahsili şarttır. Mükellef ise borçlu olduğu miktarı devlete verme durumundadır ki, buna da verginin ödenmesi denir. Tahsil ve ödeme, aynı olayın vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu tarafından iki ayrı görüntüsünü ifade eder. Vergi tahsilatları ile devletler ayakta kalır, güçlenip halkına refah sağlarlar.

Verginin tarhi ile hazinenin alacaklı duruma getirilerek vergi alacağı oluşturulup, mükellefe tebliğ edildikten sonra bu tebliğ döneminde verginin çeşitli temyiz veya itiraz evrelerinin bitmesi ile bu evreler için verilen sürelerin sona ererek tahakkuk etmesinden sonra kesinlik kazanması ve ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olmasıdır. Bu hususta geçerli olan normal kural, vergi borcunun ödenmesiyle ortadan kalkmasıdır. Burada cezaların mevzuu olarak ortaya çıkmasının nedeni ise bu ödemelerin yapılıp yapılmamasıyla ilgilidir. Bu hususta devreye ödenmeyen vergi için tahsil edilme yollarına başvurulması girmektedir. Vergi dairesi tarafından tahsilât için gönderilen ödeme emrinden sonra da herhangi bir mali varlığı bildirimini veya ödeme yapılmaması durumunda hapis cezası, mal varlığına haciz, borca karşı alınan

²⁸ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 167.

²⁹ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_teblihi_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html, (10.12.2018).

³⁰ Pehlivan, a.g.e., s. 125.

teminatların paraya çevrilerek verginin tahsil edilmesi ve işyerinin iflasının istenmesi gibi birçok yola başvurulmaktadır. Vergisini ödeyen mükellef ile vergisini ödemeyen mükellef arasında fark yoktur. Devlet için süreklilik önemlidir.

Tablo 3: Vergi Tahsili Usulleri

1. İltizam Usulü	2. İhale Yöntemi	3. Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Usulü	4. Emanet Usulü	5. Verginin Mükellef Tarafından Ödenmesi Usulü
---------------------	---------------------	--	--------------------	---

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 3. Vergi tahsili usullerini göstermektedir.

- İltizam Usulü: Vergi hasılatının belirli bir bedel karşılığında üçüncü kişilere bırakılmasıdır. Teknolojinin gelişmediği ve aynı ekonomilerin yoğun olduğu zamanlarda verginin tahsili maliyet artı kar hesaplamasıyla, mültezimler tarafından verginin tahsili sağlanmıştır. Mültezimlere vergi tahsil hakkı açık artırma yöntemiyle verilmiştir. Kar veya zarar mültezimlere ait olmasından dolayı bu yöntemde, önceden belirlenen bir verginin geliri garanti altına alınmıştır³¹.

- İhale Yöntemi: İhale yönteminde de verginin tahsilinde üçüncü şahıslar görevlendirilerek, vergi hasılatının yüzdesi yöntemiyle vergi toplanmıştır. İhale yönteminde vergiden gelecek toplam gelir üzerinden en düşük oranda pay almayı kabul edene verilmektedir.

- Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Usulü: Devletin tahsil edilmesi gereken vergiyi şahsen toplamak için yeterince etkin olamadığı dönemlerde uygulamaya konulmuştur.

- Emanet Usulü: Verginin devlet personelleri ve tahsildarlar tarafından tahsil edilmesidir. Bu usulde, mükellefler adına tahsildar gönderilmek suretiyle vergiler tahsil edilmiştir. Bu işlerde çalışan memurlara sadece ücret verilir. Bu yöntemin maliyeti çok

³¹ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebliği_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html, (10.12.2018).

yüksek olduğundan uygulanmamıştır. Günümüzde bu usulün uygulanması için fazla sayıda memura ihtiyaç duyulmakla beraber işlerin hızla yürütülmesini engellemektedir³².

-Verginin Mükellef Tarafından Ödenmesi Usulü: Bu yöntemde verginin tahsili mükellefin vergi borcunu direkt vergi dairesine veya bankaya yatırması ya da posta ile göndermesi şeklinde gerçekleşir.

1.1.9. Vergi Muafiyeti

Arapça`dan Türkçe`ye geçen muafiyet kelimesi; ayrı tutulma, bir yükümlülükten bağışık tutulma, kendisine uygulanmama anlamlarına gelir. Vergi muafiyeti kavramında ise söz konusu anlam, belli şartların mevcudiyeti halinde gerçek veya tüzel kişilerin kısmen veya tamamen, geçici veya devamlı olarak vergi yükümlülüklerinden vergi kanunlarıyla vergi dışında bırakılmasıdır.

Pehlivan`a göre vergi mükellefiyetindeki kısıtlamayı ifade eden muafiyet kavramı, vergi yasalarına göre üzerine vergi borcu düşmesi öngörülen gerçek veya tüzel kişilerin; kısmen ya da tamamen, şartlı veya şartsız, geçici ya da devamlı olarak aynı veya farklı vergi kanunları gereğince vergilendirme kapsamı dışında tutulmalarıdır. Verginin temsilsiz olmayacağını ifade eden verginin kanuniliği ilkesinde belirtildiği gibi muafiyetin uygulanabilmesi için söz konusu kişilerin de kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kanunlarda belirtilmeyen tüzel veya gerçek kişilere vergi muafiyeti uygulanması mümkün olmayacaktır³³.

Kırbaş`a göre vergi mükellefi olması gereken gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır³⁴. Burada da vergi dışı bırakılması olayı, vergiye tabi kişilere uygulanmaktadır, gerçek ve tüzel kişilerin öznel durumu dikkate alınır.

Vergi uygulamasında muafiyetler tam veya kısmi; devamlı veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir³⁵. Örneğin; Gelir vergisi Kanunu madde 9'a göre belirlenen şartları taşıyan esnaf tamamen vergiden muaf tutulmaktadır. Mükellef belirlenen sınırın altında bir tutar kazanması halinde vergiden muaf tutulacak olsaydı bunun adı kısmi

³² http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebliği_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html, (10.12.2018).

³³ Pehlivan, a.g.e., s. 101.

³⁴ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 2008, Ankara, s. 85.

³⁵ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, 2003, s. 119.

muaflık olacaktı. Süreye bağlı bir şekilde düzenlenmiş olan muaflıklar geçici muaflık sayılır, fakat bir süre sınırı bulunmuyorsa bu sürekli muaflık sayılır. Yine “Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, darülaceze atölyeleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar” Kurumlar Vergisi Kanunu 4/1-c maddesine istinaden vergiden devamlı olarak muafırlar. Şarta bağlı muaflık ise sadece belirli şartlar meydana geldiğinde görülür. Diplomat muaflığını buna örnek olarak gösterilebiliriz. Bu muaflıkta karşılıklılık esastır, karşı ülkede aynı muaflık yoksa muaflık şartı sağlanmamış demektir.

1.1.10. Vergi İstisnası

Arapçadan Türkçe'ye geçen istisna kelimesi ise muafiyet kelimesi ile yakın bir anlama ve ayırık, kuraldışı gibi anlamlara sahiptir. Genelde bir kimse veya bir şeyi benzerlerinden ayrı tutmak anlamlarında kullanılmaktadır. Vergi hukuku bakımından istisna veya vergi istisnası kavramı ise vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen konunun bir kısmının veya tamamının geçici veya sürekli bir biçimde vergi dışı bırakılması olarak tanımlanır.

Kırbaş'a göre vergiye tabi olması gerekli bir vergi konusunun yine kanun tarafından vergilendirilmemesi halidir³⁶. İstisna vergi konularının objektif durumu dikkate alınır. Bu da istisnaya tabi konularda işlem yapan herkese uygulanır.

Erginay'a göre vergi mükellefi olan kişi ya da gruplar, vergiyi doğuran olayın oluşmasına rağmen vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmaktadırlar. Bazen de, verginin konusunu meydana getiren belirli bir miktar, belirli şartlar altında vergilendirilir. Bu belirli şartlara sahip vergi yükümlülerinin vergi dışı bırakılmasına, mükellefiyetteki kısıtlama muafiyet, herkes için objektif olarak verginin konusundaki kısıtlamalara ise istisna denilir. Bu durumda, muafiyette gerçek ve tüzel kişilerin subjektif halleri, istisnada ise vergi konularını objektif halleri baz alınır³⁷.

Vergi istisnası da tam veya kısmi, sürekli veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu Madde 20 'ye göre “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği

³⁶ Kırbaş, a.g.e., s. 78.

³⁷ Erginay, a.g.e., s. 44.

usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir” bu uygulamada geçici bir istisna vardır. Başka bir örnekle şarta bağlı istisnaya Gelir Vergisi Kanunu Madde 15’te düzenlenmiş olan yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan, fakat diplomat muaflığına girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerden aldıkları ücretlerinin karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmesini gösterebiliriz³⁸.

1.1.11. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde açıklanmıştır. Bu açıklamaya göre; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya yasal durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin vergi alacağı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır³⁹. Vergi borcunun ortaya çıkması, vergi idaresinin vergiyi tahsil edebilmesi için vergilendirme sürecinin başlamasının birinci şartı olarak vergiyi doğuran işlemin ortaya çıkması gerekir.

Vergiyi meydana getiren olgu üzerine hemfikir olunmasına rağmen sonuç neticesinde farklı görüşler söz konusudur. Kabul görmüş Vergi Usul Kanunumuzda öngörülen görüşlere göre, vergi yükümlüsü için, vergi borcu, devlet için de vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğar. Vergi idaresi tarafından yapılan işlemler borcun şekilsel olarak sonuçlanmasıdır. Vergi idaresi alacağını tahsil edilebilmek için öncelikle tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerini yerine getirmektedir⁴⁰.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesine istinaden vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ait işlemlerin gerçek niteliği temeldir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ait işlemlerin gerçek niteliği yemin dışında her çeşit kanıtla ortaya çıkarılmaktadır. Vergiyi doğuran olayla alenen ilgisi bulunmayan şahit ifadesi ispatlama da kullanılamaz. Vergi Usul Kanunu’nun 9. maddesinde ise vergiyi meydana getiren olayın yasalarla yasaklanmış olması vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmaz denilmektedir⁴¹.

Vergiyi doğuran olay veya tipiklik geniş anlamı ile ele alındığında, kavramın hangi unsurları kapsadığı sorusu önem kazanmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran

³⁸ Tuncer, a.g.e., s. 136.

³⁹ Yusuf Kıldıç, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, E Yaklaşım Dergisi, 33, 2006, s. 1.

⁴⁰ Kırbaş, a.g.e., s. 81

⁴¹ Kıldıç, a.g.m., s. 1.

olay, vergi borcu ilişkisi kurulmasını sağlayan bütün unsurlardan oluştuğuna göre kapsamı da oldukça geniştir. Vergi borcu ilişkisinin pasif tarafını oluşturan kişi unsuru, konu unsuru, vergi matrahı, verginin oranı, vergi muafiyet ve istisnaları ile vergi borcunu arttıran ve azaltan bütün unsurlar geniş anlamda vergiyi doğuran olay içinde değerlendirilmektedir. Kişi, konu, matrah ve orana ilişkin düzenlemelerin vergiyi doğuran olayın kapsamı içinde genel kabul gördüğü ve hatta bu dört unsurun da “vergi alacağını sebep olarak belirleyen unsurlar” ile “vergi alacağını miktar olarak belirleyen unsurlar” olmak üzere iki ana gruba ayrıldığı görülmektedir. Bu kapsamda vergi yükümlüsü ile verginin konusu ilk grup, verginin matrahı ile vergi oranı ise ikinci grup kapsamında değerlendirilmektedir⁴².

Vergiyi doğuran olay vergi mükellefini belirlediği gibi, mükellef açısından vergi borcunu, vergi idaresi açısından ise vergi alacağının doğmasını sağlamaktadır. Vergi kanunlarında bütün vergiler için vergiyi meydana getiren olayın içeriği bellidir. Örneğin; katma değer vergisinde vergiyi meydana getiren olay, malın teslimi ve hizmetin ifasıdır.

Vergiyi meydana getiren olayın tespiti vergilendirme açısından büyük önem taşır. Zira devletin vergi alacağı vergiyi meydana getiren olayla beraber başlar. Verginin konusunun oluşması vergi borcunun meydana gelmesi için zorunlu olmasına rağmen yeterli değildir. Vergi borcunun vergiyi meydana getiren olay ve verginin konusu ile beraber oluşması gerekir. Mükellefin verginin konusu ile kanununda belirtilen şekilde bağının olması gerekir⁴³.

1.1.12. Vergilendirmenin Amaçları

Politik, toplumsal değişimler ve gelişmeler ile hedeflerin makro ve mikro büyüme oranında kanunla vergilerin tahsil gayeleri ile birlikte değerlendirilmektedir. Yürürlüğe giren verginin amacının neler olacağı, gelişmesi ve katacağı verim ile arzulanan isteklerin oluşmasını sağlamak ve çıkarılan vergiler ile ekonomik ve ekonomik olmayan sorumlulukları verginin ana temasını oluşturmaktadır⁴⁴.

⁴² Yıldırım Taylar, “Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, İzmir, s. 13.

⁴³ Kıldış, a.g.m., s. 2.

⁴⁴ Akdoğan, a.g.e., s.123.

Tablo 4: Vergilendirmenin Amaçları

1. Mali Amaçlı Vergilendirme	2. Ekonomik Amaçlı Vergilendirme
---------------------------------	-------------------------------------

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

Yaşadığımız evren bireylerin ihtiyaçlarını karşılaması açısından önemli bir yer oluşturur. Hal böyle olunca mali konular devletin siyasi, ekonomik ve toplumsal işleyişini bireylerin görevlerinin de bulunduğu bir yapı içinde döngü oluşturur. Devlet siyasi düşüncelerle ekonomiye müdahale eder. Devletin idamesi için vergi yapılanması ve devleti ayakta tutan temel unsurlarla birleştirilmiş vergileme sistemi yürürlüğe koyar. Çağımızın yönetim biçimi vergi devleti anlayışıdır. Devlet bu düşünceyi kamu masraflarını sağlamak için kullandığı araçların başında vergi gelmektedir. Adil vergilerle birlikte çağdaş yaşam sağlanması çok veya az vergi değil adil vergi platformu oluşturmalı, vatandaşa vergi ödemenin yurttaşlık bilinci olduğu aşılmalıdır. Gereksiz harcamaları kıstmayı ve devletin iç işleyiş prensiplerini sorgulayarak adil devlet, şeffaf devlet inancı ile vergi toplamayı amaç edinmelidir.

Devlet giderek artan kamu masraflarını karşılamak için vergilerle gelir kaynaklarını artırma yoluna gider. Vergiler devletin temel görevleri dışında asla kullanılmamalıdır. Son zamanlarda vergilerin istenilen ve istenilmeyen bir takım etkileri gün yüzüne çıkmıştır. Konusu sadece ekonomik olan vergilerle artık karşılaşmamaktadır. Vatandaşları baskılamayan “Tarafsız Vergiler” adı verilir. Örnek, mükelleflerin yatırımları, tasarrufları, tüketimleri kararlarında bir etki yaratmıyorsa tarafsızdır. Verginin tek gayesi kamu giderlerinin karşılanmasıdır. bu verginin ekonomik amacıdır. Kamu giderlerini karşılamak için devlet ekonomik, tüketim, üretim faktörlerini değiştirir. Vergi işlevsel yönden mali kaynak sağlamaktan ziyade sosyal ve ekonomik bir politika aracıdır⁴⁵.

1.2. Vergi Türleri

Verginin neyi ifade ettiği neye göre alındığını gösteren işaret ödeme gücü ile verginin fayda kavramını oluşturur. Vergi sistemimiz incelendiğinde verginin üç temel unsuru ve bu unsurlara ait üç temel vergi türü ortaya çıkmaktadır. Bu vergi türleri aşağıdaki Tablo 5’te gösterilmektedir.

⁴⁵ <http://www.ansiklopedi.biz/ekonomi/verginin-amaclari..> (18.12.2018).

Tablo 5: Vergi Türleri

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	2. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler
--	--	---

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Kişilerin veya kuruluşların farklı işlemlerden elde ettikleri kazançları üzerinden belirlenen oranlarda alınan vergilere gelir vergisi denilmektedir. İktisat biliminin bilim olarak ortaya çıkmaya başladığı 1776 tarihinden bu yana, bu bilimin cevaplandırmaya çalıştığı temel problemlerin başında paylaşım problemi gelir. Paylaşım probleminin cevaplandırmaya çalıştığı soru ise, üretilen kaynakların iktisadi ajanlar arasındaki dağılımı nasıl olmalıdır şeklinde oluşturulmuştur. Kıt kaynakların sonsuz ihtiyaçları karşılaması üzerine kurgulanan yaşam dengesi, iktisadın tanımı olarak belirtilmiş ancak aslında bölüşümün nasıl yapılacağı konusundaki sorunu dile getirmiştir. Bu sorunsu bizi ihtiyaçları karşılamak üzere elde edilen gelir kavramına ulaştırmıştır.

Gelir vergisi ile ilgili tanımlamalara geçmeden önce gelirin tanımlanmasında fayda vardır. Mali açıdan gelir, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde ele alınıp tanımlanmaktadır⁴⁶. Dar anlamda gelir, bir gerçek kişinin belli dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olup; dönem içinde elde edilen ücret, maaş, faiz ve benzeri ile kârların toplamından oluşur. Geniş anlamda gelir ise, bir gerçek kişinin belli bir dönem boyunca tüketiminde ve servetinde oluşan değişimlerdir.

Sözbilir'e göre gelir kavramı gelecekteki hizmetler ve değişimler akımının değerini belirleyecek iyi bir ölçümleme aracının olmaması, net gelirin hesaplanmasına nelerin katılacağı hakkında görüş birliğinin olmaması, net gelirden yararlanan bireylerin ya da grupların farklı baskı gruplarını oluşturmaları vb. nedenler yüzünden açıkça belirlenememektedir⁴⁷.

⁴⁶ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 2010, Bursa, s. 4.

⁴⁷ Halim Sözbilir, *Muhasebe Kuramında Türlü Gelir Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir Kavramı*, 1987, Eskişehir, s. 5.

Kazançların bir ödeme gücü belirtisi olarak kabul görmesi ile kazancın direk verginin konusu yapılması ve bir vergi çeşidi olarak meydana çıkması çeşitli zaman dilimlerinde ortaya çıkmıştır. Yalnızca savaş dönemini kapsayan 1799 yılında İngiltere’de gelir vergisi uygulanmıştır. Tarihte 19.yy ortalarında İsveç’te yine gelir üzerinden vergi alınması uygulanmıştır. 19.yy’ın sonlarına doğru ise Almanya’da gerçekleşmiştir. Almanya’nın yenileyerek devamlı uygulamaya soktuğu 1925 yılındaki gelir vergisi uygulaması ise Türkiye’de 1950 yılında model alınarak ilk defa uygulanmıştır⁴⁸.

Gelir vergisi kapsamında uygulanan çeşitli muafiyet, istisna, indirim ve mahsup uygulamaları vergi harcamaları kapsamında değerlendirilmektedir. Ekonomik, sosyal ve idari birtakım amaçlarla vazgeçilen vergi gelirleri bir nevi kamu harcaması niteliği taşımakta ve devletin harcamalarını artırmaktadır. Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet, istisna ve indirimler bazı mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek, teşvik etmek ve vergi yönetimini daha kolay bir hale getirmek gibi sebeplerle kullanılmaktadır⁴⁹. Esas olarak dikkate alınması gereken husus vergi sisteminde yer alan bu vergi harcama araçlarının gerçekten de vergi uyumu ve vergi yönetimi gibi konuları kolaylaştırmak ve düşük gelir grubuna ait kimseleri destekleyici nitelikte olup olmadığının tespit edilmesi olacaktır. Vergi harcamaları zaman zaman belirli mükellef gruplarına hizmet eder nitelik kazanmakta ve siyasi amaçlarla kullanılabilir.

Gelir vergisi dolaysız vergidir. Geliri meydana getiren unsurların belirlenmesi üretim faktörlerinin elde ettikleri ücret, kazanç ve irat kavramlarından yola çıkılarak yapılmaktadır. Gelirin belirlenmesindeki ilk unsur ücrettir. Üretim faktörlerinden emeğin getirisi olan ücret; bir işverene veya işyerine bağlı olarak ortaya konan emek sonucunda elde edilmektedir. Kazanç, üretim faktörlerinden sermaye ve emeğin organizasyonu sonucunda ortaya çıkan gelirdir. Bu kapsamda ele alınan emek faktörü girişimcinin emeğidir. Ticari faaliyetten, zirai faaliyetten ve serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar bu kapsamdadır. İrat unsuru ise yalnızca sermaye faktörünün getirisini göstermektedir. İrat geliri elde edilirken emek faktörünün hiç etkisi

⁴⁸ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul, 2007, s. 236.

⁴⁹ Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, 17(1),2002, s. 17.

bulunmamaktadır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları bu tür gelir unsurlarına örnek gösterilebilmektedir⁵⁰.

1.2.2. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama vergisi üzerine konu hususunda en verimli çalışma N. Kaldor tarafından yapılmıştır. Dolaylı vergileme çalışmalarında değişiklik arz eden, gelir vergisinin yerine sunulan harcama vergisi, şahsi bir vergileme şekli olarak karşımıza çıkar. Tasarrufların vergi dışı bırakılması sonucu yalnızca harcamaların vergilendirilmesi olarak ifade edilir. Uluslararası platformda harcama vergisi gelişmekte olan ülkelerde başarılı olmamasına rağmen iktisat konularını araştıran araştırmacılar açısından her daim söz konusu olmuştur⁵¹.

Vergilemede kişilerin gelirlerinin yerine harcamalarının esas alınması gerektiği fikri, ilk olarak İngiliz iktisatçı ve filozof Thomas Hobbes tarafından 1651 yılında yayımladığı “Leviathan” adlı eserinde ifade edilmiştir.

Harcama vergileri; satılan ticari mallar ve hizmetler, tüketilen ve üretilen ürünler, hizmetler veya çeşitli işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri gider vergisi, tüketim vergisi, işlem vergisi gibi isimlerle de anılır. Gelirin harcanması, vergilendirmenin konusu olmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, Değerli Kâğıtlar Vergisi ve Harçlar olarak sınıflandırılmıştır⁵².

Gelir ve servet kişilerin ekonomik durumlarını belirttiği gibi gider unsurlarını kişilerin ekonomik gücünün belirtisidir. Fakat farklı istisna, indirim ve muafiyetler sayesinde gelir ve servet vergilerinin çoğu vergi dışı kalmaktadır. Mükelleflerin beyana dayalı yapmış oldukları bu vergilerde gerçeğe uygun beyanda ya da doğru beyanda bulunmamasından dolayı vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma olanakları bulunduğu için harcama vergileri gelir ve servet vergilerinin bu açıklarını tamamlamak amacıyla alınmaktadır. Harcama vergilerinin devlete gelir sağlama fonksiyonu yanında sosyo-ekonomik amaçları da bulunmaktadır.

⁵⁰ Mutluer vd., a.g.e., s. 286.

⁵¹ Aykut Aydın, “Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemine Uyumu” Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 4/1, 2012, s. 1.

⁵² Bilici, a.g.e., s.129.

Devlet mükelleflerin harcamalarını, tüketim alışkanlıklarını ve davranışlarını yükseltmiş vergi oranları ile istenilen düzeye indirgeyip öngördüğü vergiler ile karşı karşıya kalmalarını sağlamaktadır. Piyasada oluşan arz talep dengesine göre fiyatlar üzerinde ayarlama yaparak ekonomiyi dizginler.

Gider vergileri gayri şahsi vergilerdendir. Çünkü vergi mükellefinin kişisel ve ailevi durumunu önemsemeden mükellefin yapmış olduğu harcama dikkate alınarak belirlenir. Harcama vergileri gelirin sadece tüketime ayrılan kısmını vergilendirirler. Bu sebeple düşük gelir grupları, zengin gelir gruplarına istinaden daha fazla harcama vergisi ödemektedirler. Çünkü gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu tüketim harcamalarına ayırmaktadırlar.

Harcama vergisi nihai tüketiciyi yaptığı masraflar üzerinden vergilendirir. Bu yaklaşım ile yasal –fiili mükellef ayrımı ortaya çıkmasının önüne geçer. Bireylerin harcamalarının kaynağını nereden elde ettiği ve bu gelirlerin devamlı olup olmadığının bir önemi yoktur⁵³.

Devlet toplumun yapısını oluşturan etkenlere verdiği desteği, vergi avantajları sağladığı ürünlerle tüketimi ve üretimi yasakladığı ürünlere alakayı azaltabilir ya da tamamen mevcut ürünleri kaldırabilir. Örneğin, tütün mamulleri ve alkollü içeceklerdir. Sosyal devlet anlayış ilkesine göre sağlık masraflarını arttırdığı düşüncesiyle tüketimi yapılan bu ürünlerin fiyatları üzerinden alınan vergilerin yükseltilmesiyle vazgeçirileceği düşünülmektedir. Bazı ürünlerin ekonomik bazlı yüksek vergi alınmasının gayesi mükelleflerin bu ürünlerin muadillerine doğru bir eğilim söz konusu olacağından vergi gelirleri azalacak, bu ürünlere uygulanan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oranları artırılarak, farklı ürünlere eğilimden vazgeçirilmesi öngörülmektedir⁵⁴.

Ne var ki, yüzyıllardır birçok iktisatçı, maliyeci ve akademisyen tarafından savunulmuş olan kişisel harcama vergisi, günümüze kadar hiçbir ülkede geniş boyutlu bir biçimde uygulamaya konmamıştır. Taşıdığı tüm özelliklere rağmen, geniş boyutlu olarak uygulamaya konmamış olmasının temel nedeni, ortaya çıkarabileceği yönetim sorunlarının uyandırdığı kaygıdır. Teorik plandaki mükemmel yapısına rağmen,

⁵³ Özhan Uluatam, Ramazan Taş, Meltem Kayıran Dikmen, “Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi”, Türk Harb-İş Sendikası, 1995, Ankara, s. 3.

⁵⁴ www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlariOpenPage.htm, (22.12.2018).

kişilerin belirli bir dönemde yapmış oldukları toplam harcama tutarını bulmak, bundan zorunlu indirimleri yapmak ve mükellef beyanlarındaki yanlışlıkları saptamak gibi unsurların vergi idaresini büyük bir yük altına sokacağı kaygısı, kişisel harcama vergisi konusunda çekingenlik yaratmıştır⁵⁵.

Dolaysız vergilere göre yönetimin daha kolay olması, çok sayıda mal ve hizmet üzerinden alınması, hasılatlarının sağlam olması sebebiyle harcama vergilerinden vazgeçilememektedir.

1.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Arapça kökenli bir kelime olan servet için değişik şekillerde tanımlamalar yapılmış olup herkes için tam olarak benimsenen bir servet tanımlaması yapılamamaktadır. Ancak genel anlamda bir tanımlama yapılacak olursa; servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir dönem içinde ellerinde bulunan menkul, gayrimenkul değerler olarak ifade edilir. Başka bir ifade ile servet, para ile ifade edilebilen mal varlığıdır. Servete her çeşit menkul, gayrimenkul, para ve alacaklar dahildir.

Nadaroğlu'na göre servet; gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu para ile ifade edilebilen bütün tüm ekonomik değerleridir. Bu durumda servet sadece elinde bulunan menkul ve gayrimenkul değerlerinin toplamı değil, her türlü para ve para ile ifade edilebilecek olan malları ve alacaklarını da ifade eder⁵⁶.

Servet vergisi denildiğinde ise yapılan açıklama; kişilerin belirli bir zaman diliminde edindikleri servet kapsamına giren her türlü menkul ve gayrimenkul malları ile para ve alacakların tamamının veya bir kısmının değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergi şeklinde ifade edilebilmektedir⁵⁷. Servet üzerinden alınan vergiler, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi olarak sınıflandırılmıştır. Bunlardan ilk ikisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi servete sahip olma nedeniyle, sonuncusu, Veraset ve İntikal Vergisi servetin intikali vesilesiyle alınmaktadır⁵⁸.

Servet vergileri bakımından önem arz eden hangilerinin servet kapsamına alınıp vergilendirilmesi ile ilgilidir. Kazandığımız gelirin tüketmediğimiz kısmını yani

⁵⁵ Uluatam vd., a.g.e., s. 3.

⁵⁶ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 1981, Kırklareli, s. 382.

⁵⁷ Nur Keskin, "Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payısal Gelişimi", *Meriç Uluslararası Sosyal ve Araştırma Dergisi*, 2/4, 2018, Ankara, s. 32.

⁵⁸ Bilici, a.g.e., s.179

tasarruflarımızın tümü mü servet vergisine dahil edilmeli yoksa sadece menkul ve gayrimenkul şeklinde elimizde tuttuğumuz varlıkları, konu olarak servet kapsamına girecek şekilde vergilendirmemiz konusunda bir ayırım noktası belirlenmelidir. Örneğin; paramızı bankaya yatırdığımızda aldığımız faiz geliri gelir vergisinin bir unsuru olmasına rağmen bu paramızı gayrimenkul veya araba olarak değerlendirdiğimizde elimizdeki servetin durumundan emlak vergisi ya da motorlu taşıtlar vergisi ödemekteyiz.

Servetten alınan diğer bir vergide Motorlu Taşıtlar Vergisidir. Motorlu taşıtlar vergisi, miktar ya da fiziki bir ölçüye dayanan spesifik bir vergidir. Verginin konusuna giren taşıtların hepsi yasada yer alan tarifelerde belirlenmiştir. Taşıtların yeni modelleri eski modellerine oranla daha çok vergi ödemesine rağmen, motor silindir hacminin yükselmesinin ödenmesi gereken vergi tutarının da artmasına sebep olması bunun ekonomik amaç taşıdığına göstergesidir. Uygulanan devlet stratejisi gereği motor silindir hacminin yükselmesiyle ödenecek olan vergi tutarının artması doğayı koruma politikası yürütmek amaçlı olabilir. Yüksek motor silindir hacimli araçlar havada daha fazla karbon saldığında çevreye zarar vermektedir. Ayrıca, meydana gelen trafik kazalarında trafik kurallarına uymamalarının sebeplerinden biri araçların motor silindir hacminin yüksek olması sebebiyle aşırı hız yapılmasıdır.

Son olarak servetten alınan vergi veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisi bir kişinin ölümüne bağlı olarak, bir kişiden başka bir kişiye geçen her çeşit gayrimenkul ve menkul malların toplamıdır. Aynı zamanda yaşayan bir kişinin başka bir kişiye bedelsiz olarak mallarını devretmesi ile vergilendirilmesi de bu kapsama girer.

Devlete gelir sağlamanın yanı sıra sosyal amaca hizmet eden servet vergilerinin gelişimi adil gelir dağılımının sağlanabilmesi için önemlidir⁵⁹.

⁵⁹ Keskin, a.g.m., s. 41.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ KAVRAM VE NEDENLERİ

2.1.Vergi Uyuşmazlıklarının Kavramları

Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının kavram ve nedenlerini açıklamış bulunmaktayız.

2.1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık kavramı, iki tarafın herhangi bir konu üzerinde aynı fikre sahip olmaları anlamında kullanılan uyuşma, anlaşma kelimelerinin olumsuz olarak karşımıza çıkar. Genel anlatımla uyuşmazlık, iki tarafın belirli bir konu üzerinde düşünce, fikir ayrılığı, çıkar vb. gibi olaydan dolayı ortaya çıkan anlaşmazlığı ifade eder⁶⁰. Uyuşmazlık herhangi bir konuda iki tarafın farklı görüşleri ve anlayışlarını ifade etmektedir. Kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması ya da anlaşılabilmesi sonucunda yapılan işlemlerin uygun olmaması sebebiyle her iki tarafta kendi haklılığını savunur. Bu sebepten dolayı da aralarında uyuşmazlıklar çıkabilir.

Bayraklı'ya göre uyuşmazlık kavramı, sözlükte “fikri ayrılığın doğurduğu anlaşmazlıktır” diye tanımlanır. Olumsuz bir kelime olan uyuşmazlığın olumlu ifadesi ise, “birbirine uymak, uygun gelmek” şeklinde ifade edilir. Hukuk dilinde ise, “münazaa”, “ihtilaf”; bir kuruluşta iki tarafın karşı karşıya bulunması; bazı üzerine düşen görevlerin yapılmaması ile ilgili olarak iki taraf arasında açık bir görüş ayrılığı olarak belirtilmiştir⁶¹.

Uyuşmazlık kelimesi, anlaşmazlığı ifade eder. Bu kavram hukukta da aynı anlamda kullanılır. Uyuşmazlığa sebep olan olgu, ticari, şahsi veya teknik bir niteliğe sahiptir.

2.1.2. Vergi Uyuşmazlığı

Vergi uyuşmazlığı, mükellef ile vergi dairesi arasında yine vergiden kaynaklanarak ortaya çıkan anlaşmazlıktır. Vergilendirme devletin mali egemenlik gücünü kullanmasını kendine temel oluşturur. Verginin tarafları arasında statü farkından dolayı eşitsizlik bulunur. Maddi vergi borcu şeklinde parasal bir sorumluluğu barındıran vergi ilişkilerinin temeli, sözleşmeler veya haksız fiiller gibi etkenler değil, devletin tek

⁶⁰ Osman Selim Kocahanoğlu, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, 1982, İstanbul, s.17.

⁶¹ Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, 2011, Afyon, s. 3.

tarafli iradesiyle ortaya konulan vergileme iradesi mevcuttur. Başka bir deyişle devletin vergi alacağı direkt onun egemen ve üstün olmasına dayanır.

Vergi uyuşmazlığı kavramının 1982 yılından itibaren kanunlarımızda “vergi ihtilafi” kavramı yerine tercih edilerek kullanılmaktadır. Daha önceki kanunlarımızda, Fransızca “conentieux” kelimesinin karşılığı olarak ve karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirten “ihtilaf” kelimesi ile kullanılmıştır⁶². Dildeki sadeleşmenin bir sonucu olarak “vergi uyuşmazlıkları” deyimini yaygın olarak telaffuz edilmiştir. Uyuşmazlık yerine anlaşmazlık deyimini de kullanılmış, vergi idaresi ile mükellef arasındaki çıkar çatışmasını ifade açısından “vergi uyuşmazlığı” deyimini daha kapsamlı ve anlamlıdır⁶³. Vergi uyuşmazlıkları genellikle vergi borçlusu ile vergi dairesi arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, mükellefiyet, tahsil işlemleri, ceza kesme ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır.

Hukuk dilinde “uyuşmazlık” kelimesi ile halkın kullandığı “uyuşmazlık” kelimesi anlamları bakımından aynıdır. Anlaşmazlık veya uyuşmazlık her yerde kaşımıza çıkabileceği gibi devletlerarasında da olabilir. Uyuşmazlıklar genel olarak çıkarların ters düşmesi sonucunda ortaya çıkmakta ve iki tarafta kendi haklarını korumak için mücadeleye girmektedirler. Bu mücadele bir isteğin yerine getirilmesi veya görüşü karşı tarafa kabul ettirme şeklinde olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının sebebi mükellef ile vergi idaresi arasında anlayış farkının bulunmasıdır. Vergi Uyuşmazlığı; tahsil edilecek vergi anlayışının taraflar arasında düşünsel menfaat çatışması olarak açıklanabilir. Menfaat çatışmalarının karşımıza koyduğu düşünüş, anlayış, niyet ile hak arama duygusunu ön plana çıkarır⁶⁴.

Yüce’ye göre vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, iştirakçi veya ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır⁶⁵.

Taş’a göre mükellefin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle idarenin yaptığı bir düzenleyici işlemi dava etmesi ya da kendisine kesilen cezaya karşı bir girişimde

⁶² Civan Turmangil, “ Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,39/ 4, 1987, s. 126.

⁶³ Selahattin Tuncer, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, İstanbul Barosu Dergisi, 60/5, 1986, s. 205.

⁶⁴ Eren Volkan, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2006, Edirne, s. 29.

⁶⁵ Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, 2010, Bursa, s. 65.

bulunması vergi uyuşmazlığıdır. İdare tarafından yapılan düzenleyici işlemler de vergi uyuşmazlığı olarak kabul edilebilir⁶⁶.

Kamu hukuku sahasında uygulayış itibariyle asimetrik konumda sorgulanır. Temelinde zorlama bulunan ve vatandaşların ekonomik ve finansal güçleri ile orantılı kamu masraflarını karşılamak üzere maddi unsurları toplum menfaati ile zıt olan nitelik arz eder. Bireylerin menfaat ve çıkar kavramları kanun çerçevesinde az vergi ödeme isteğinden kaynaklanır. Vergi ödemenin bireyler üzerindeki etkisi ve insanın var oluşunda bulunan psikolojik toplumsallaşma sürecinde bireyde ters etki yaratır. Vergi idaresinin harcamalarının temelini oluşturan vergilerin kamunun yararına olmasıdır⁶⁷.

2.1.3. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Her türlü uyuşmazlıkta olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da iki taraf bulunmaktadır. Bunlar, alacaklı olan veya olduğu iddiasında olan kamu idaresi ile kendisine vergi borcu, vergi cezası düşen ve borçlu olmadığını iddia eden vergi mükellefleridir.

Taş'a göre vergi uyuşmazlığında iki taraf bulunmakta olup, birincisi, aktif konumunda olan devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılan vergi idareleri; ikincisi ise, mükellef veya ceza muhatabıdır⁶⁸.

Edizdoğan'a göre ise vergi anlaşmazlıklarında devletin vergilendirme sistemi ile kuşatılmış kamu kuruluşlarının karşısında kendi savunacak kişi mükelleftir. Vergi yükümlüsüne, vergi uyuşmazlığında sorumlusu da temsil edebilir. Ayrıca, kendileri yükümlü olmamakla beraber, vergilemeye ilişkin görev taşıyan kişi ya da kuruluşlar da bu çerçevede düşünülebilir. Vergi uyuşmazlığının vergi yönetimi cephesinde ise vergi dairesi ya da ilgili idari birim yer almaktadır⁶⁹.

Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefi aşağıda açıklanmaktadır⁷⁰.

-Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler (madde 3),

⁶⁶ Metin Taş, Vergi Yargısı, 2005, Bursa, s. 2.

⁶⁷ Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 1998, İstanbul, s. 2.

⁶⁸ Taş, a.g.e., s. 4.

⁶⁹ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 181.

⁷⁰ Özge Türkbay, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, Ankara, 2012, s.47.

-Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı iş ortaklıkları (madde 1),

-Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (madde 3,13),

-Damga Vergisi Kanunu'na göre kağıtları imza edenler (madde3),

-Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (madde5),

-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları, Sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (madde 3),

-Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden, ve ithalatta bulunan kişiler (madde 8).

Vergi anlaşmazlıkları, çıkarılan güncel yasalar ile vergi idaresi ve mükelleflerin sergilediği davranışlar üzerine meydana gelir. Yasaların uygulanması sırasında meydana gelen değişik yorumlamalar ve görüşler yüzünden görüş farklılıkları hatalı uygulamalar söz konusu olur.

2.1.4. Vergi Uyuşmazlığını Doğuran Olay

Vergiler devletin vergileme yetkisini kullanması ile kanunda gerekli düzenlemeler yapılarak ortaya çıkarılır. Sosyal, ekonomik, siyasi anlamları olan vergi terimi tüm değişikliklerden etkilenir. Bu değişiklikler, mükellefler ile vergi dairesi gerçekleşen işlemlerde istenmeyen sıkıntılar yaşanmasına sebep olabilir. Vergi anlaşmazlıkları tabir edilen sıkıntılar vergi dairesi ve vergileme işlemine tabi tutulan kişiler arasında görüşler uygulama farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Anlaşmazlıklar verginin ortaya çıkışıyla mükellef ile vergi tahsil işlemleri ve ceza kesilmesi ile sonuçlanan itilaflardan dolayı ortaya çıkmaktadır⁷¹.

Vergi anlaşmazlıkları; vergilendirme işlemleri esnasında kesilen ceza yüzünden tarafları karşı karşıya getirir, verginin tahsil edilip edilmemesi ya da hiç veri

⁷¹ Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı,156, s. 200.

ödenmemesinden kaynaklanır. anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik gibi düzenlemeler yeterince sorgulanmadığından yoruma açık ifadelerle belirtilmediğinden anlaşmazlıkların ortaya çıkması kaçınılmaz sonuçtur⁷².

Vergi olmadan da vergi anlaşmazlıkları ortaya çıkabilir. Matrah tespitinde vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilir. Bu sebeple yasada vergi mükellefine itiraz hakkı tanınmış olsa da bu safhada bile anlaşmazlık ortaya çıkabilir. Kaide olarak vergilendirme sisteminde yapılan işlemlerin tarh, tahakkuk, tahsilat safhalarında bile anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; ceza kesme işleminde anlaşmazlıklar kesilen vergi cezasına istinaden ortaya çıkar. Tahsilat aşamasındaki anlaşmazlıklar da tebliğ edilen ödeme emirlerinde borcun kısmen ya da tamamen ödenmiş olduğu zamanaşımı kavramına uğradığı savlarından doğar⁷³. Vergi matrahının yanlış belirtilmesi, mükellefin şahsında yapılan yanlışlıklar ise tarh aşamasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır.

Vergi anlaşmazlığının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz⁷⁴. Vergi uyuşmazlığında

- Vergi idaresi ile mükellef arasında bulunan alt-üst ilişkisinde vergi sorumlusu ve mükellef alt konumdadır. Devlet ise üst konumda yer alır.
- Anlaşmazlığın konusu, vergisel vb. ekonomik sorumluluklardır,
- Anlaşmazlığın sebebi, hukuki yasalara göre taraflar arasında zıt görüş ayrılıkları olması nedeniyle farklı hareket edilir,
- Anlaşmazlık, hukuk kaidelerine ters hareket etmektir.

2.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler

Türk Vergi Hukukunda vergi uyuşmazlığı, objektif vergilendirme işlemlerinden veya subjektif vergilendirme işlemlerinden kaynaklanır. Objektif işlemler; vergi idaresinin sahip olduğu düzenleme yetkisine dayanarak çıkardığı tüzük, yönetmelik gibi işlemlerdir. Objektif işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetimi ve bu işlemlerden doğan uyuşmazlıklar, idari yargının görev alanı içinde bulunmaktadır.

⁷² Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul, 1999, s.57.

⁷³ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, 1982, Ankara, s. 116.

⁷⁴ Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 2011, Afyon, s. 4.

Vergilendirme sürecinde bir yanda aktif vergi öznesi devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş bulunan kamu kuruluşları, diğer taraftan ise pasif vergi öznesi dediğimiz vergi mükellefi veya vergi sorumlusu bulunmaktadır. Verginin yapısı gereği, tarafların menfaati birbirine ters düşmektedir. Asrımızda verginin önem kazanması, vergi kanunlarının sayısının artması, hele bu kanunları değil mükellef, vergi memurlarının dahi anlamakta zorluk çekmesi, vergi uygulamasında uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur.

Vergi uyuşmazlığından bahsedilebilmesi için ortada bir verginin bulunması şart olmayıp, vergi matrahının belirlenmesi aşamasından itibaren vergi anlaşmazlıkları ortaya çıkmaktadır⁷⁵. Vergi uyuşmazlıkları genel olarak yükümlülük, ceza ve tahsil konularında ortaya çıktığından, uyuşmazlığa yol açan nedenler de bu konularla bağlantılı olarak aşağıda belirtilen başlıklar altında incelenecektir.

2.2.1. Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemi vergi idaresinin yönetiminde gerçekleşen bir eylemdir. Yönetimin idari makamı kamu hizmetlerini sağlayabilmesi amacıyla idari yönetimin kamu yoluyla sağlanması amacıyla vergi idaresine hukuksal anlamda kamu gücü kullanma tek yanlı işlem yapma ve bu işlemi uygulama eylemine idari işlem denilir⁷⁶.

Kavramsal olarak hukuk çok kapsamlıdır. Anayasa kitabımızda kanunlar eşit hukuk ilkelerine ve idari işlem düzenine aykırılıktan bahsetmektedir. Bu hukuk kuralları idarenin ve alınan kararların fiili eyleme geçmesi hem de hukuk yönünden aykırılığı ifade eder⁷⁷.

Vergilendirme işlemleri bir süreç olarak düşünüldüğünde bu sürecin başlangıcı olarak bir vergi kanununun bulunması gerekmektedir. Yürürlükteki kanun işlemi vergilendirmenin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Bu süreçteki ikinci aşama bütçe kanunu ile bir mali yükün o yıl içerisinde tahsiline izin verilmesidir. Vergilemede üçüncü aşama ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. İdarenin ise egemenlik yetkisine dayanarak vergiyi tahsil edebilmesi vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleşebilmesiyle mümkün olmaktadır.

⁷⁵ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, 2007, s. 179

⁷⁶ Turgut Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, 2011, s. 66

⁷⁷ Metin Günay, *İdare Hukuku*, Ankara, 2002, s. 137.

Doğruyol'a göre verginin kanuniliği ilkesi; çıkarılan yasalar vergi, resim, harç vb. sorumlulukların yasa ile yürürlüğe geçirilmesi, değiştirilmesi, yürürlükten kaldırılması ilkesidir⁷⁸. Yasalar, bireylerin yerine getirmeye mecbur oldukları, genel, devamlı, zorunlu, soyut ifadeler metnidir. Bu bağlamda yasalar birey veya olguya göre değil aynı özellikteki tüm olgulara ve tüm bireylere uygulanmaktadır. Yasalar çıkarıldıkları tarihten başlayarak yasayla kaldırıldıkları zaman süresince yazılı kanun şartları uygulanır. Anayasa'da belirtilen kanunların içinde vergi yasaları devletin bütünlüğü, refahı, kalkınması açısından zorunlu, bağlayıcı önem arz eder.

“Anayasanın 7. maddesi gereği yasama yetkisi TBMM' ne ait olduğundan, vergi koyma ve kaldırma yetkisi Anayasa' ya aykırı olmamak kaydıyla yine TBMM' ne aittir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üç açıdan incelenebilir.”

İdari makamın aldığı karar yetkisiyle konular hakkında karar vermesine yetki adı verilir. İdari makamlar verilen yetkinin kullanılacağı zaman ve sürenin adına zaman bakımından yetki adı verilir. İdari makamın yetkisi kullanılacağı alanın coğrafi yetkisini belirler⁷⁹.

Tablo 6: Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

1. Yetki Yönünden	2. Konu Yönünden	3. Sekil Yönünden	4. Sebep Yönünden	5. Amaç Yönünden
-------------------------	------------------------	-------------------------	-------------------------	------------------------

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

2.2.2. Vergi Denetimleri

Vergi incelemesi, beyan edilen ve ödenmesi gereken vergilerin gerçek olup olmadığını sağlamak amacıyla vergi yükümlüsünün muhasebe kayıtları, evrak ve envanter sayımı üzerine yapılan araştırmadır⁸⁰. Vergi idaresi tarafından alınan vergiler,

⁷⁸ Celal Doğruyol, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2006, s. 31.

⁷⁹ Kemal Gözler, *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa, 2003, s. 123.

⁸⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2007, s. 100.

vergi mükelleflerinin beyan ettikleri vergi matrahları üzerinden, yani beyan esasına dayalı olarak alınmaktadır. Vergi dairesi sadece beyan edilen vergi beyanlarını değil kimi zaman mükelleflerin beyanlarının gerçeğe yansıtıp yansıtmadığını vergi denetlemesi yaparak araştırma yoluna gitmektedir.

Vergi Sistemimizde kazançlarımızın mükellef tarafından beyan esasını kabul görmektedir. Mükelleflerin bildirdiği beyanlarının gerçekliğinin tespiti şarttır. “Vergi Usul Kanununun 134. maddesine göre Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamaktır.” şeklinde yer alır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu ise; beyan esasına dayanan vergilerde mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi nispet ve miktarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya defter ve belgeler kısıtlı olmaksızın ödenmesi gereken verginin tespit edilmesine yönelik olarak, ekonomik gerekçeler de dikkate alınmak suretiyle her türlü delil üzerinden araştırılıp tespitiyle olur.”

Vergi Usul Kanununun 127. maddesi uyarınca yoklama, vergi idaresinin vergi mükellefleri ile sorumluların konuyla ilgili mali olayları, kayıtları ve konuları belirlemeye yönelik araştırmadır⁸¹. Kanunun 128. maddesinde yoklamaya yetkili kişiler belirtilmiş olup, bu kişilerce yapılan yoklama sonuçları yoklama fişine geçirilir. Yoklama fişinin usulüne uygun olmaması, bu fişe istinaden salınan vergi ve kesilen cezalar yönünden uyumsuzluğa yol açabilir.

Yapılan tetkikler sonucunda ödenen vergi miktarının gerçeği yansıtmadığının ortaya çıkarılması halinde vergi dairesinin inceleme raporuna istinaden düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, yapılan tarhiyatını vergi dairesi gerçekleştirmektedir. Vergi yükümlüsü ya da ceza sorumlularının ise, vergi dairesinin bulmuş olduğu matrah ya da matrah farkının gerçeğe yansıtmadığını ileri sürmesinden dolayı, uyumsuzluk meydana gelmiş olmaktadır.

İlgili maddede bu sayılanlar dışında; maliye müfettişleri, müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların vergi inceleme yetkisi olduğu ayrıca belirtilmiştir⁸². Vergi Usul Kanunu'na göre, defter tutmak, evrak ve

⁸¹ Öncel. vd. a.g.e., s. 99.

⁸² Ürel, a.g.e., s.276.

belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.

2.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

İdare ile mükellef arasında uyuşmazlık doğurabilen başlıca sebeplerinden biri de verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olmasıdır. Vergiyi hesaplarken yapılan yanlış hesaplamalar sonucunda verginin fazla hesaplanması ya da noksan tarh edilmesi ve bunlara ilişkin ceza kesilmesi değişik durumlarda meydana gelir. Verginin hatalı şekilde tarh edilmesi, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında anlaşmazlık meydana getiren temel nedenlerdendir.

Kızılot'a göre vergi Usul Kanununun 20. Maddesinde belirtilen, verginin tarh edilmesi, vergi alacağına yasa da belirtilen matrah ve oranlar uygulanarak vergi idaresi tarafından hesaplanması ve vergi alacağının miktar olarak belirlenen bir idari işlem olarak tanımlanmış olup, vergi hukuku bakımından asıl işlem, tarh işlemidir. Tarh işleminin hatalı biçimde yapılması, vergi dairesi ile mükellef arasında uyuşmazlığa yol açan asıl nedenlerden biri olup, vergi hesaplanırken ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmesi gibi durumlarda vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir⁸³.

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

“Hesap hataları VUK Madde 117’ de belirtildiği üzere şunlardan oluşmaktadır:

-Matrah hataları: Beyanname tahakkuk fişi gibi belgelerde matraha ait tutarların veya indirimlerin eksik veya fazla hesaplanması ya da gösterilmesidir.

-Miktar hataları: Vergi tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması, verginin noksan veya fazla hesaplanarak beyan edilmiş olmasıdır. Örneğin, gelir vergisi dilimlerinin yanlış oranlar üzerinden hesaplanması.

-Verginin mükerrerliği: Aynı vergi dönemi içinde yine aynı vergi yasası uygulanmış ve aynı vergi matrahı üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

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

⁸³ Kızılot, a.g.e, s. 56.

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

-Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan ve vergiden muaf olanlardan vergi alınmasıdır.

Örneğin bankaya yatan emekli maaşına gelir vergisi stopajı yapılması.

- Mevzuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen bir gelir, servet, kıymet ya da harcama üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için gelir vergisi salınması.

-Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: Herhangi bir vergiyle ilgili olarak muafiyet ve vergilendirme döneminin yanlış uygulanmasıdır. Örneğin gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi.”

2.2.4. Matrahın Düşük Beyanı

Vergi mükelleflerinin vergi dairelerine bildirdikleri vergi matrahının, faaliyetinin türü ve ortalama karlılığı, faaliyetini sürdürdüğü işyeri, resmi makamlarca belirlenmiş yasal asgari değerlendirme ölçüleri vb. ölçülere göre eksik beyanının bulunması sonucu ilave bir tarhiyat yapılması ve vergiyi ödemekle yükümlü kişinin buna karşı çıkması sonucunda vergi uyuşmazlığı meydana gelir. Vergi mükellefinin beyanına dayanan ve beyan ettiği vergiyi ödediği matrahı ile vergi dairesi vergi inceleme elemanlarının saptadığı ve asıl ödenmesi gereken vergi üzerinden tespit ettiği matrah arasındaki farka “matrah farkı” olarak tanımlanabilir.

Vergi tarhiyatında asıl olan vergi matrahının mükellefçe belirlenerek vergi dairesine bildirilmesidir. Beyan üzerinden tarh edilen vergilerde yükümlünün beyan ettiği vergi matrahının idarece düşük bulunması uyuşmazlık yaratabilecek bir etki olarak karşımıza çıkabileceği gibi, matrahın hatalı beyanı da vergi uyuşmazlığına yol açabilir. Örneğin, gelir vergisi matrahının düşük beyan edildiğinin tespit edilmesi üzerine, İdarece belirlenen matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarhiyatı yapılarak mükellefe tebliğ edilir⁸⁴.

⁸⁴ Taş, *a.g.e.*, s. 7.

Matrahın düşük beyan edilmesinden kaynaklanan anlaşmazlıklar vergilerin faaliyet alanına göre değişiklik arz eder. Örneğin; gelir vergisi mükellefinin yaptığı faaliyetine göre beyan ettiği kazancının düşük görülmesi olabilir. Resmi gazetede belirlenen yıllık artış oranında arttırılan gayrimenkullerin rayiç bedelinin belediyelerde düşük olması ve bu gayrimenkullerin satılması ile kazanılan iratların vergi idaresi tarafından düşük bulunması ve rayiç bedelin belirlenmesi ya da takdir komisyonuna takdir olunması sonucunda ilave bir matrah tespit olunarak vergi alınması durumu ortaya çıkar. Vergi dairesince takdir olunan kısmı mükellef kabul etmeyebilir. Alım satım düşük gösterilince gayrimenkul alım-satım harçlarının, veraset intikal vergileri azalmakta ve belediyelere ödenen emlak vergilerinin miktarını etkiler. Vergi dairesi mükellefin beyanıyla yetinmez ve rayiç bedeli belirli kıstasları uygulayarak çözüme kavuşturur⁸⁵.

Daha önceki yıllarda beyanlarını düşük bildiren ve vergilerini düşük ödeyen mükelleflerin defter ve belgeleri incelenmekte gerektiği durumlarda faaliyet türü benzerliklerine göre karşılaştırmalar yapılarak eksik matrah bildirenler tespit edilir. Ve bu kişiler için yapılan inceleme sonrasında vergi tarhi uygulanabilir. Bu durumda vergi ihtilafı söz konusu olmaktadır.

2.2.5. Verginin Ödenmemesi

Vergi borcunun ödenmemesi vergi uyuşmazlıklarının doğumuna neden olan sorunlardan biri olup, bu durumda vergi dairesince, kesinleşmiş vergi alacağının tahsilatını sağlamak üzere ödeme emri düzenleme, teminatı nakde çevirme ya da haciz uygulaması gibi tahsile yönelik işlemler tesis edilmekte ve bu yolla vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir.

“Vergi Usul Kanununun gecikme faizini düzenleyen 112. maddesinin üçüncü bendi dönemsellik ilkesi vergi hukukunun temel ilkelerinden birisi olup, vergilendirmeye ilişkin olay ve işlemlerin belli bir tarih aralığını kapsamasını ifade eder. Çok kısa sürede meydana gelen faaliyetler vergilendirme için yeterli olmayabileceği gibi uzun sürelerde belli bir faaliyet veya işlemin değerlendirilmesi için uygun olmayabilir. Bu nedenle vergi uygulamasında hesap dönemi, gelir ve kurumlar vergisinde bir takvim yılı, katma değer vergisinde bir veya üçer aylık süre, geçici vergide yılın üçer aylık dönemleri olarak tespit edilmektedir.”

⁸⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2007, s. 53.

Vergi idaresi, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını, tahsil etmek için, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmaktadır. Vergi yükümlüsü veya sorumlusunun borcunu inkar etmesi veya bu borçla ilgili daha önce hiçbir bildirim almadığını iddia etmesi ile anlaşmazlık başlamaktadır⁸⁶. Böyle bir durumda, vergi alacağının tahsili aşamasında yükümlüler yapılan idari işlemlere karşı yargıya başvurup dava açabilirler. Örneğin, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı mükellef böyle bir borcun olmadığını ileri sürebilir ve ödeme emrine itiraz edebilir⁸⁷.

⁸⁶ Kızılot, vd.a.g.e. s. 44.

⁸⁷ Yusuf Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara, 2000, s.135.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Vergi idaresi vergilendirmeye alakalı tüm işlemleri gerçekleştiren teşkilat olarak tanımlanabilir. Yasa da vergi dairesinin tanımı yapılmamış, onun yerine; “Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Burada “vergi dairesi”, “vergi idaresinin” bağlantısı olduğundan yapılan tanımlamalar eksik kalmaktadır. Şöyle ki; “vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulamasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan örgüt” vergi idaresidir. Bu tanıma istinaden vergilendirme aşamasının borç ve alacak konusunda taraf olan kişilerden borçlu durumunda olan kişi mükellef, alacaklı pozisyonda bulunan kurum devlet onun yetkili kıldığı en üst birim de Maliye Bakanlığı’dır.

Mükellef ile vergisel konularda vergi dairesinin anlaşamamasının ortaya çıktığı durumlarda vergi hukuku uygulamasına istinaden anlayış, yorumlama, düşünme ve uygulama farklılıkları doğması halinde buna vergi anlaşmazlığı adı verilir. Anlaşmanın sağlanmaması halinde yargı yoluna başvurmadan vergi idaresinin yardımı ya da mükellefin başvuru yapmasıyla anlaşmazlığın çözümlenmesine barışçıl yollar veya idari aşamada vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları denilir. Vergi idaresinin mükellefe yargı yoluna başvurmadan tanıdığı hakla çözüm ulaştırmak istemesinin sebebi yargının iş yükünü hafifletmek ve tahsilatı uzun süreceği alacağını bir an önce tahsil etmektir⁸⁸.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yoluyla, vergi idaresi ve vergi yükümlüsü arasında vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıklar, vergi yükümlülerinin belirli zaman aralıklarında vergi dairesine başvuru yapmaları ya da vergi dairesi ile yapılan görüşmeler sonucunda ödenmesi gereken vergi tutarı ve cezalarında anlaşmaya varılarak anlaşmazlığın en kısa sürede çözüme kavuşması sağlanır. Vergisel uyuşmazlıkların bu yolla çözümü farklı nedenlerle daha çok tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Mükellefler ve vergi idaresi arasındaki vergisel uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenmesi öncelikle tercih edilen bir yöntemdir.

Vergi dairesinin mükelleflere sağlamış olduğu anlaşmazlığın çözümü safhasında yargının uzun sürecek olan tahsilat çözümü tercihini kendi iç

⁸⁸ Karakoç,a.g.e. s.35.

mekanizmasında kısa sürede çözmesi mükelleflerin vergi idaresinden çekinmesine, endişeye kapılıp devlet ile ters düşmesine, korkularının ortadan kalkmasına olanak sağlamış ve yasalar karşısında uzlaşmacı tavrıyla devletine güvenen mükellefler yaratmaya çalışmaktadır⁸⁹.

Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi ile vergi yükümlü arasında oluşan anlaşmazlıklardır ve sürecin tüm aşamalarından meydana gelebilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümünde yargısal çözüme gitmeden idari çözüm yoluna başvurusu bir anlamda yargı yerlerinin iş yüklerinin hafiflemesine ve uyuşmazlığın daha kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlar⁹⁰.

Vergilerin çoğu mükellefin beyan esasına göre tahsil edilir. Mükellefin vermiş olduğu bilgilerin eksik olması yasalar karşısında yorumlamada sorgulamada yetersiz kalması imla, yazım hataları vergi matrahlarının ve vergilerin gerçeğinden daha az gösterme çabası devletimize vergi kaybı olarak geri dönmektedir. Bu kayıpları geri döndürmek için vergi denetimleri arttırılmış, anlaşmazlıklar zirve yapmış ve anlaşmazlıkların çözüme kavuşmaması yüzünden yargı yoluna gidilmiş ve hem zaman hem de tahsilatta geç kalınmış bir izlenimle karşılaşmıştır. Bu durumlarda devlet gelir kaybına uğrar. Vergi tahsilat sistemi istenilen ölçüde gelişemez. Sorunların çözülmemesi mükellefin tepkisine yol açmakta ruhsal ve sosyal toplumsal bunalımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Hukuk sistemimizde vergisel meseleleri idari aşamada çözüme kavuşturmak uzlaşma ve yapılan vergisel hataları düzeltme olarak kabul görür. Bu yapılan işlemlerin çözümü cezaların indirilmesi, pişmanlık ve ıslahıdır. Uzlaşma yolunun seçilmesinde mükellefin başvuracağı ödeme sistemi vergiler ve cezaları için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarıdır.

3.1.1. Uzlaşma

Mana olarak birden fazla bireyin arasında çıkmış ya da çıkabilecek sorunları, birbirlerine karşı sağduyu ile çıkar ve menfaatleri karşılıklı ödünler vererek anlaşmaya varmalarına uzlaşma adı verilir⁹¹.

⁸⁹ Aksoy, *a.g.e.*, s. 105.

⁹⁰ T. Koray Akman, *Türk Vergi Hukuku*, İzmir, 2009, s. 202.

⁹¹ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, 2006, s. 260.

Ürel'e göre uzlaşma, vergi çeşitlerine ilişkin olarak, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlar hususunda, uyuşmazlık yargı merciine intikal etmeden, vergi yükümlüsü ile vergi dairesinin uzlaşma sağlaması ve yapılan düzeltmenin bu anlaşma çerçevesinde idari aşamada düzeltilmesidir⁹².

Pehlivan'a göre ise vergi Hukuku'nda uzlaşma, mükellef ile vergi dairesi arasında oluşan anlaşmazlıkların yargısal işlemlere gidilmeden sona erdirilmesi olarak açıklanmaktadır⁹³.

Uzlaşma taraflar arasında çıkan sorunların ortadan kaldırılması için her iki tarafında bazı şeylerden ödün vererek ortak bir karar alıp sorunun giderilmesi demektir. Vergilerin tahsili için ilk önce vergilerin tahakkuk etmesi gerekir. Mükellefler beyan ettikleri vergileri süresinde öderse beyana dayalı tarhiyatta herhangi bir olayla karşı karşıya kalmaz. Esas sorun zorunlu denetimler süresince idarenin tespit etmiş olduğu matrah ya da matrah farklarına göre yine idarenin idari tarh yöntemine göre tarh ettiği vergiler ile bu vergilere ait kesilmiş cezaların tahakkuk aşamasında meydana gelir. Sonuç olarak, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya kesilen cezalara ilişkin mükellefler yargı organına başvuru yapabilirler. Fakat ülkemizde yargının karar verme süresi bazen yıllar alabilir ya da çıkan sonuç her iki tarafı da memnun etmeyebilir. Bu sebeple mükelleflerin yargıya gitmelerine gerek kalmadan yaşanan ya da yaşanacak olan bu uyuşmazlıkların kendi aralarında çözülmesi mümkün kılınmıştır. Bu sayede mükelleflere kolaylık sağlanıp, vergi alacağı bir an önce tahsil edilebilecektir. Dolayısıyla idari çözüm yollarından en çok tercih edilen yöntem uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, iki ayrı aşamada uygulanır. Birincisi tarhiyat öncesi uzlaşma hakkında vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin vergi ve cezai müeyyide işlemlerine geçilmeden önce başvurabilecekleri tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, diğeri ise yetkili vergi dairesi tarafından tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapıldıktan sonra başvuru yapılabilen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşma, idare tarafından gerçekleştirilen tek taraflı bir idari işlem değildir. Mükellef tarafından, tarh edilen ya da tarh edilecek vergiye, kesilecek cezaya dayanarak idari tespit ya da inceleme sonuçlarını temsil eden konulara ilişkin ileri sürülen değerlendirmelerle başlar ve uzlaşma komisyonu karşı değerlendirmeleri ile sürer. Bu değerlendirmelere bağlı olarak tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi ile kesilecek cezaların

⁹² Gürol Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara, Şubat 2003, s. 809.

⁹³ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, 2003, s. 123.

tutarlarını, kanunda yazılı nedenler doğrultusunda yeniden belirlemeye yönelik olarak, kamu idaresi ile mükellef arasında yapılarak sonuçlandırılan görüşmedir⁹⁴.

Uzlaşma, vergi yükümlüsünün adına yapılan tarhiyatları yargıya taşımadan vergi dairesi tarafından tahakkuk eden vergi ve cezalar için anlaşmaya gidebilecekleri idari çözüm aşamasıdır. Yargısal kararlarda uzlaşma işlemleri vergi dairesi ile mükellef arasında çıkarılan vergi yasalarının yürürlüğe girip uygulanması safhasında çıkan anlaşmazlıklar karşılıklı çözüm üretilerek vergiler ve kesilen cezalar üzerinden ortak fayda da anlaşma sağlanmış olur. Yargıya gitmeden çözümün kesin olarak uzlaşılmasını ifade eder⁹⁵.

Uzlaşma müessesesi; 1963 yılında 205 sayılı yasa ile vergi hukukumuzda dahil olmuştur. 2365 sayılı yasa ile vergi ve cezaların belirli bir miktarını aşmayan kısmı için mahalli komisyonlar aşan kısmı içinde Maliye Bakanlığı'na merkez uzlaşma komisyon birimi kurma yetkisi verilmiştir. 3239 sayılı Kanun ile Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi getirilmiştir. 4008 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu uzlaşma kapsamı dışında tutulmuş, 4369 sayılı yasa ile vergi cezaları için yalnızca kısmi uzlaşma olanağı getirilmiştir. 4444 sayılı yasa ile vergi cezalarına yeniden uzlaşma olanağı tanınmış güncel halini almıştır. Uzlaşma birimiyle; vergi yükümlüsünün yargıya gitmeden vergi dairesi ile vergi miktarı ve kesilen cezalarda da anlaşması amaçlanmaktadır.

Uzlaşma biriminin vergi yükümlüleri ve vergi dairesine sağlamış olduğu yararlar çoktur. Anlaşmazlıkların çoğunluğu olumlu sonuçlanır. Olumlu sonuçlanan tahsilatlar ile hazineye olan para girişini hızlandırılmaktadır. Vergi yükümlüsünün uzlaşma bitiminde ödeyeceği vergi ve buna bağlı gecikme faizinin bir bölümünü, cezanın ise önemli bir bölümünü ödemez. Bu şekilde vergi dairesi ile mükellef adli yargı yolunda geçirilecek süre ve masraf kaybından kurtulmuş olur.

Uzlaşma müessesesinde her iki taraftan karşılıklı ödünler vermesi beklenmekte, taraflar bazı çıkarlarından vazgeçmek suretiyle bazı yararlar elde etmektedir⁹⁶. Uzlaşmanın amaçlarından biri uyuşmazlığın yargı yoluna taşınmasının engellenmesidir. Çünkü yargıda işlemler uzun sürmektedir. Vergi yükümlüsü ile vergi dairesi uzlaşmada

⁹⁴ İsmail Hakkı Dura, "Uzlaşma Nedir?", Vergi Sorunları Dergisi, 253, 2009, s. 48.

⁹⁵ Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı,17, s. 280.

⁹⁶ İbrahim Organ, "Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2006, S. 213, s.163.

anlaşmak zorunda değildir. Uzlaşma da anlaşamayan mükellefin yargı yoluna başvurması da mümkündür.

Uzlaşma vergiden beklenen yararın zamanında sunulması ve idari yargının yükünün azaltılması gibi olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Diğer yandan, uzlaşma müessesesi sınırsız biçimde uygulanma imkânıyla vergi yükünde eşitlik ve vergilendirmede adalet gibi prensipleri de zedeleyecektir. Bu durum defalarca uzlaşmaya gitme imkânı olan mükellefin, ödevini yerine getirmemesini teşvik etmektedir. Çünkü mükellef hem defalarca uzlaşma talebinde bulunabilecek, hem de zamanında ödevini yerine getirmemesine rağmen daha az vergi ödeyecektir⁹⁷.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise, tarh edilen vergilere veya kesilen cezalara uzlaşmanın vuku bulmadığına istinaden düzenlenmiş olan ve vergi yükümlüsüne tebliğ edilen tutanağın tebliğ ediliş süresinden itibaren yasalar çerçevesinde ve görevli vergi mahkemesinde dava açabilir. Otuz gün olarak verilen dava açma süresi sona ermiş ya da on beş günden daha az süre kalmış ise, süre, tutulan tutanağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün uzamaktadır. Vergi yükümlüsünün daha önceden dava açmış olması ve bu sırada anlaşmanın sağlanamamış olması halinde ise, vergi dairesince uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilir. Mahkeme de bu bildirim üzerine, genel hükümlere göre yargılamaya devam eder.

Birçok ülkenin vergi sisteminde mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı organına gitmeden uzlaşma ile çözümlenmesi bulunmaktadır. Ülkemizde vergi politikası ile kayıt dışılık teşvik edilmektedir. Uzlaşmanın vergi yükümlüsü ve idare arasında hak, eşitlik ve verginin kanuniliği ilkesine aykırı hareket edilmektedir.

Ülkemizde uzlaşmaya giren vergi mükelleflerine kesilen cezaların büyük bir kısmının silinmesi vergilerin süresinde verilip ödenmesine engel teşkil etmektedir. Silinen cezalar devlette maddi kayba neden olur. Vergisini düzenli ödeyen ve devlete sorumluluğunu zamanında yerine getiren vergi yükümlüleri için aykırı bir durum söz konusu oluşturur. İki taraf arasında yapılan uzlaşmanın şeffaf, net, belirli bir oran ve yasalarla sorumluluk arz etmediği için Vergi Usul Kanunu'nun 344/3. Maddesi gereğinde kesilen düzeltmeye ilişkin vergilerin ve cezaların haricinde akılda farklı sorular ve şaibeler arz etmektedir. Vergi dairesi ile vergi yükümlüsü arasında meydana

⁹⁷ Candan, *a.g.e.*, s. 261.

gelen anlaşmazlıkların çözüm merkezinin vergi mahkemeleri olması gerekir. Devletin çıkarmış olduğu yasalarda vergi, resim, harç ve mali sorumluluklar maddeler halinde belirtilmiş olsa da uzlaşma ile vergi dairesinin kendi görüş ve isteği üzerine kesilen vergi ve cezaların kaldırılması Anayasamızın 73. Maddesinde belirtilen verginin kanuniliği ilkesine ters düşmekte ve vergi yükümlüsü gözünde tezat bir görüntü yaratmaktadır.

Vergi kanunlarından, vergi yargısının yapısından ve işleyişinden kaynaklanan sebeplerle idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkları uzlaşma ile çözmek yerine uyuşmazlıkların sebeplerini ortadan kaldırmaya çalışmalı ya da en aza indirecek tedbirleri almalıdır.

3.1.2. Ceza İndirimi

Vergi uygulamalarında, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlularının yeterli eğitim görmediği ve çıkan yasaları bilmediği düz mantık düşüncesine göre vergi ziyanına neden olduğu görülmektedir. Kasti olarak vergi ziyanına neden olan vergi yükümlü veya sorumlularına göre daha hafif vergi cezası kesilmesini sağlamak amacıyla vergi sistemimize giren cezalarda indirim müessesesinin bir diğer amacı da vergi uyuşmazlıklarını daha başlangıç aşamasında çözümlenektir.

Vergisel hukuk işleyişinde göre Vergi Usul Kanununun 213 sayılı kanun ve 376. Maddesi hükümlerine göre kesilen cezalarda itiraz hakkı kullanılmadan, yargı yolu ile sonuç aramadan, ödeme yapmayı kabul etmek, mükellefin iyi niyet belirtisiyle cezalarda indirim müessesesini kabul etmiş olur. Cezadaki indirimi kabul etmek ise mahkeme gidilmeden sonuca bağlanmasını sağlamıştır⁹⁸.

1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe giren cezalarda indirim müessesesi 4369 sayılı yasanın 17. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Ağır kusur ve kusur cezaları yasadan çıkartılmış kabul edilen yasa maddesine istinaden yerine vergi ziyai cezası getirilmiş ve kesilen cezalarda mükellefin yalnızca cezada indirimden vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yararlandırılması yasa maddesine alınmıştır. Yasada mükellefe vergi ziyai cezasında ilk defada yarısı, sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise yarısı indirilmektedir. Ceza ile muhatap olan vergi mükellefleri ödemeyi

⁹⁸Yafes Pehlivan, "Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları", E-Yaklaşım Yayınları, Temmuz, 2005, S: 151, s.1.

taahhüt ettiği vergileri ve cezaları süresinde ödemez ya da yargıya başvurursa kazanmış olduğu cezalarda indirim hakkını kaybeder.

Kesilen cezalar vergi yükümlüleri adına ikmalen, re'sen ve idarece kesilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları kanunda açıklanan koşullarla davaya başvurmadan önce ödenmesi halinde cezanın belirli bir tutarının silinmesi ile uygulanır. Vergi dairesi ile vergi yükümlüsü arasındaki anlaşmazlığın yargıya intikal etmeden çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle, hem kamu geliri en hızlı şekilde tahsil edilerek hazineye aktarılmakta, hem de mükellef uyuşmazlık nedeniyle yargı organlarına sürüklenmeden, olayın idari aşamada çözümlenmesi suretiyle cezanın bir kısmından kurtulmuş olmaktadır⁹⁹.

İndirim müessesinde, cezalandırılan fiillerin, cezalarında indirim yapılmak koşuluyla bir anlamda mükelleflere hoşgörü, anlayış gösterilmesi ya da affedici olunması sonucu yaratılmaktadır ki bu durum yasa hükümlerinin etkinliğini azaltıcı nitelikte görülebilir. Buna karşın; yasa koyucunun ceza tutarı ile ilgili gerçek amacının, indirim öncesi ya da sonrası olan ceza tutarıyla ilgili bir hedef olmayıp asıl odak teşkil eden unsurun vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi olduğu ileri sürülebilir.

Vergilendirmede amaç cezalandırma değil, verginin kendisini süresinde ve tam olarak tahsil etmektir. Yargıya götürülen vergi uyuşmazlıkları uzun zaman sonra çözümlenebilmektedir. Bu nedenle vergi suç ve cezaları çözümlenebilmek için uzun süre beklemekte, değişen ekonomik koşullar ve şiddetli enflasyon dönemlerinde değer kaybetmelerine sebep olmakta ayrıca kamu hizmetlerinin de süresinde yapılmasını önlemektedir. Mükellefler adına, re'sen, ikmalen ve vergi dairesince tarh edilmiş vergiler ve kesilmiş olan, kaçakçılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında dava açmaksızın ödemeyi kabul etmek koşuluyla cezaların bir kısmı indirime tabi tutulmaktadır. Başka bir ifadeyle, re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilerde ve cezalarında bu ilkeye dikkat edilerek cezai indirim müessesesi getirilmiştir¹⁰⁰.

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanılması belirli şartlara bağlıdır. Bunlar;

-Vergi İhbarnamelerine karşı dava açılmamasını,

⁹⁹ Kızılot, a.g.e., s. 142.

¹⁰⁰ Aksoy, a.g.e., s.66.

-İhbarnamenin mükellefe bildirildiği andan itibaren otuz gün içinde indirimli ödeme talebinde bulunulmasını,

-Süresi sona ermeden ya da 6183 sayılı yasada öngörülen türde güvence taahhüt ederek vade tarihinin sona ermesinden itibaren üç ay içinde vergi ile kalan cezanın vadesinde ödenmesini,

-Vergi yükümlüsünün yargı yolu ile dava açma zamanı geçmeden uzlaşma başvurusu yapmış olmasına rağmen uzlaşma tutanağını imzalamadan bu talebinden vazgeçtiğini bildirmesini gerektirir.

3.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergilendirmede yapılan yanlışlıklar mükellef belirlenirken yapılan hatalardır. Vergi mükelleflerince yapılan beyan ve tahsilatlar kimi zaman hatalı olabilmektedir. Vergilendirme hatalarının, hesap hatalarına istinaden, vergiyi meydana getiren olay ile daha yakın bir ilişkide olduğu görülmektedir. Bu özellikleri nedeniyle de, vergilendirme hatalarında öne çıkan unsurlar hukuki anlaşmazlıklar çoğunluktadır. Bunun nedeni vergi hesaplamalarında yapılan hatalarda idare tarafından yapılan işlemlerde bulunan eksikliklerden kaynaklanır.

Verginin direkt konusuna girmeyen veya vergi konusundan istisna olan gelir servetler, değerler, belgeler ve işlem üzerinden vergi tahakkuk edilmesi veya muaf olan kişilerden, isim benzerliği neticesinde vergi istenmesi, vergilendirmede ortaya çıkabilecek hatalardan birisidir. Verginin asıl mükellefleri yerine başka kişilerden verginin istenmesi veya vergilendirme ya da muafiyet döneminde yanlış belirlenmesi sonucunda, verginin eksik ya da fazla istenmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalara örnek olarak gösterilebilir¹⁰¹.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin açıklamalar, VUK'nun 116.maddeleri ile 126. maddeleri arasında yer alır. Ayrıca, VUK'nun 118. maddesinde yer alan verginin konusuna dahil olmayan ve çıkan vergiden evrak üzerinden vergi istenmesi ve tahsil edilmesi mevzuata aykırıdır. Yapılan hatanın telafisi Vergi Usul Kanunundaki hükümlere göre düzeltilmelidir. Yapılan hatanın vergi türüne bakılmaksızın kanunda

¹⁰¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Uyuşmazlıklarının idari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2003, s. 110.

belirtilen vergi hataları kanun maddesine uyarak düzeltilmesi gerekmektedir¹⁰². Kanunun 116. Maddesinde vergi hatası, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” denilir.

Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için, haksız olmasının yanı sıra eksik ya da fazla alınmış olması yani verginin miktarında değiştirmesi gerekmektedir. Bu konuda Danıştay, ihbarnameye fazladan yazılan sıfır rakamını, indirim konusu yapılması gereken vergi tutarının beyannamede yanlış sütunda gösterilmiş olmasını vergi hatası olarak değerlendirmekle birlikte, ihbarnamelerin hatalı tebliğ edilmiş olmasını, vergi miktarını etkilemediğinden vergi hatası olarak deęerlendirmemiřtir¹⁰³.

“VUK’un 117. maddesinde hesap hataları, 118. maddesinde ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir. Düzeltme yolu ancak bu iki hata türüyle sınırlı olup, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin gerçeğine ilişkin, vergi alacaklısı ile borçlusunu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkan hukuki uyumsuzluklar düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilemeyeceğinden, dava yoluyla çözüme kavuşturulabilir¹⁰⁴.”

Verginin mükellefçe ödenecek tutarında değişiklik yok ise vergi kusuru olarak işlem görmez. Vergi kusurundan bahsedebilmek için ödenecek vergilerde yada maliye kayıtlarına yapılan vergi ödeme işlemlerinde hatanın ortaya çıkması gerekir. Örneğin;

-Beyannamede gösterilen geçmiş yıllar zararını ile yatırım indirimini işleme dahil etmeden verginin hesap edilmesi,

-Herhangi vergi döneminde indirim konusu olan verginin beyanname üzerinde yanlış sütunda yazılmış olması,

-İade gereken katma değer vergisi sütununda gösterilmesi gerekirken, hata ile, “sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi” sütununda yazılması¹⁰⁵,

¹⁰² Ayşe Gezer Baştuğ, ”Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması”, Vergi Sorunları Dergisi, 2010, S. 258, s.72.

¹⁰³ Kızılot, a.g.e., s. 144.

¹⁰⁴ Bilici, a.g.e., s.118.

¹⁰⁵ Kızılot, a.g.e., s. 150.

Tablo 7: Vergi Hatalarının Türleri

1. Hesap Hataları	2. Vergilendirme Hataları	3. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar
-----------------------------	-------------------------------------	---

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

3.1.4. Pişmanlık ve İslah

Hukukta vergi anlaşmazlıklarının adli yargıya başvurmadan vergi dairesinde çözümlenmesine olanak sağlayan diğer bir yöntemde pişmanlık ve ıslah yöntemidir. Kavram olarak pişmanlık ve ıslah; Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde belirtilen mükellefin beyanına istinaden kaçakçılık, ağır kusur ve kusur şeklindeki yasaya aykırı işlemlerini, yetkili mercilere hür iradesiyle ayrıntılı şekilde bilgi vermesidir. Bilgi veren yükümlünün yasanın emrettiği şartları yerine getirenlere kaçakçılık, kusur ve ağır kusur cezaları kesilmemesi; kendini ihbar etmesiyle bu ağır suçtan kurtulmasıdır. Kaçakçılık ya da kaçakçılığa teşebbüs suçu cezasına çarptırılmaması şeklindedir.

Vergi yükümlüleri vergi kaybı meydana getiren bir kabahat işlediği zaman pişmanlıkla vergi dairesine başvuru ile kayba uğratmış olduğu verginin telafisini yaparak işlemiş olduğu suçtan dolayı hak ettiği cezadan kurtulabilir. Bu sayede hem zarara uğrayan vergi dairesi vergiyi tahsil etmiş, ayrıca da çıkan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına vergi ziyaı suçu, kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak suçu ve bunlara ilişkin cezalar girer. Yalnız bu suçlar pişmanlık ve ıslah ile ortadan kalkmaz. Sadece bu suçlara ilişkin cezalar ortadan kalkar.

Diğer bir ifade ile pişmanlık, mükellefin vergi dairesine beyan etmiş olduğu daha önce tarh ve tahakkuk edilen vergileri için geçerli olan ve özünde vergi kaybı olan vukuun, mükellef tarafından kendi özgür iradesiyle bilgi vermesidir. Pişmanlık koşullarına uyulmaması cezalı tarhiyat gerektirir¹⁰⁶.

Pişmanlık uygulaması;

İdareye verilen dilekçenin konusunun daha önce beyan edilen vergiye dayalı olması,

¹⁰⁶ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf (22.12.2018).

☐ Vergi ziyana neden olan bir olayın bulunması,

☐ Mükellefin pişmanlık dilekçesi ile ilgili makamlara başvuruda bulunması durumlarında söz konusudur.

Pişmanlık ve İslah, vergi yasalarına ters hareketleriyle vergi ziyana sebep olmakta ve belge düzenini bozmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukileştirmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefleri yasanın katı hükümleri karşısında dermansız, zor durumda olmasına müsaade etmeden hoşgörü göstererek mükellefi vergi dairesine yaklaştırmayı, mükelleflerin vergi ödememe direncini kırmayı ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesini sağlamayı amaçlamaktadır¹⁰⁷.

Mükelleflerin beyan etmiş oldukları vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur vasıflarındaki yasaya aykırı şekilde buldukları davranışlarını, yetkili mercilere bildiren yükümlülere, ödeyecekleri vergiler üzerinden vadelerine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammı cezası kesilir. Vergi yükümlülere üzerlerine düşen bu cezayı on beş gün içinde ödemek zorunda olup ödemedikleri zaman bu madde hükmü geçersiz sayılmaktadır¹⁰⁸.

Pişmanlık müessesesi, yükümlünün beyanına göre tarh ve tahakkuk ettirilmiş olup emlak vergisi hariç diğer tüm vergilerde geçerlidir. Sorumlu olarak verilen beyannamelerde pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilir. Süresinde verilmeyen muhtasar beyanname, katma değer vergi beyannamesi vb. beyannamelerde pişmanlık hükümleri kapsamında verilebilecektir¹⁰⁹. Verginin pişmanlık ve ıslah kapsamına dahil edilmesi için;

- Vergi Usul Kanununun çalışma sahasına giren vergi çeşidi olmalıdır. (Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler pişmanlık ve ıslah kapsamına girmez),

- Vergi mükellefinin beyanına istinaden tarh ve tahakkuku olması gerekir. Mükellefin beyan esası dışında tarh ve tahakkuku yapılan vergiler Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanına girseler bile, pişmanlık ve ıslah kapsamı dışında kalmaktadır.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre, Pişmanlık ve İslah hükümleri;

¹⁰⁷ Karakoç, a.g.e, s. 57.

¹⁰⁸ Tosuner vd. a.g.e., s. 110.

¹⁰⁹ Kızılot, a.g.e, s. 164.

-Gelir Vergisi,

-Kurumlar Vergisi,

-Katma Değer Vergisi,

-Özel Tüketim Vergisi,

-Veraset ve İntikal Vergisi”

-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, için söz konusudur.

“Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Uygulanamayacağı Vergiler ise;

Gümrük Vergisi (213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen Gümrük Vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanmaz.)

Emlak Vergisi (213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde yer alan açık hükme göre Emlak Vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurulamaz.)”

SONUÇ

Devletin kamu ihtiyaçlarını gidermekte kullandığı en etkili gelir kaynağı olan vergileri en iyi şekilde tahsil etmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında son yıllarda sık sık yapılan düzenlemelerin neden olduğu karışıklıklar vergi idaresi ile vergi yükümlüsünü karşı karşıya getirmektedir. Vergi mevzuatının bu karışıklığı mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına yol açmasına sebep olabilmektedir. Türk vergi hukukunda bu uyuşmazlıklar ya idari çözüm yolları ya da yargısal çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmaktadır.

Vergi yükümlüsü ile vergi dairesi arasında vergileme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların ivedilikle karşılıklı olarak en iyi şekilde çözüme kavuşturulması gerekir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözüm yolları uzlaşma, ceza indirimi, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslahıdır. Uyuşmazlıklarda seçilecek yöntem çok önemlidir.

Uygulamaya bakıldığında mükelleflerin en çok uzlaşma müessesesine başvurduğu görülmektedir. Devletin bir kurumu olan vergi idaresi bu durumda mükellefle bir pazarlığa dahil olmaktadır. Yapabileceği en yüksek vergiyi tahsil etmeye çalışmakta mükellefte yargı yoluyla uğraşmamak hemde zamandan ve masraftan kaçınmak için en önemlisi daha az ödemek için pazarlığa girmektedir.

Bu yöntemle devlet tahsil edecek olduğu vergiyi değer kaybetmeden bir an önce tahsil etmeyi, yargı yolunun iş yükünü hafifletmeyi ve mükelleflerin yargıda geçmiş olduğu zaman ve masrafları azaltmayı amaçlamıştır. Uzlaşmanın sağlanması mükellefi maddi ve manevi olarak bir rahatlık içine sokmaktadır.

Mükellef ve idare açısından olumlu etkileri olan uzlaşmanın olumsuz etkileri de mevcuttur. Uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu haline getirmesi devletin egemenlik gücünü sarsmaktadır. Kanun maddesine göre alınması gereken verginin aslı ve ceza miktarının azaltılması ve kaldırılması tam tersi olarak alınmaması gereken vergi cezalarının alınması sağlaması hukuk devleti ilkesine ters düşmektedir. Vergiyi zamanında ödeyen mükelleflerin vergiyi ödememek istemesine sebep olmaktadır. Vergiyi zamanında ödeyen mükelleflerin aleyhine olarak Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir.

KAYNAKLAR

- Armağan R. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı,156.
- Arslaner H. (2008). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı,17
- Akdoğan A. (2001). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan A. (2005). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akman T. K. (2009). Türk Vergi Hukuku, İlya Yayınevi, İzmir.
- Aksoy Ş. (1998). Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy Ş. (1999). Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aydın A. (2012 “Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemine Uyumu” Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt: 4/1.
- Bayraklı H. H. (2011). Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon.
- Bilici N. (2013). Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çağan N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul.
- Dinçer H. (2009 Ağustos). “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 336.
- Doğruyol C. (2006). Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Dura İ. H. (2009), “Uzlaşma Nedir?”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 253.
- Edizdoğan N., Çetinkaya Ö., Gümüş E. (2007). Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Edizdoğan N., Çelikkaya A. (2010). Vergilerin Ekonomik Analizi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Erginay A. (1982). Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Erginay A. (1995). Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, Ankara.
- Gerçek A. (2005, Ağustos). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/024/> (14.12.2018).
- Güneş G. (1998). Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kalenderoğlu M. (2002). Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Karakoç Y. (2000). Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Keskin N. (2018). Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payscale Gelişimi”, Meriç Uluslararası Sosyal ve Araştırma Dergisi, 2/4, 2 Ankara.
- Kıldış Y. (2006, Nisan). “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, E Yaklaşım Dergisi, Sayı: 33.
- Kırbaş S. (2008). Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot Ş. (2007). Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot Ş., Kızılot Z. (2007). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kocahanoğlu O. S. (1982). Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, Yayıncılık Matbaası, İstanbul.
- Mutluer K. M., Öner E., Kesik A. (2007). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nadaroğlu H. (1981). Kamu Maliyesi Teorisi, Serment Matbaası, Kırklareli.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2013). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara,
- Öz E. (2002) “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, 17(1).
- Öztürk N. (2013). Kamu Mali Yönetimi Mali Kurumlar, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Pehlivan O. (2004). Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon.

- Sözbilir H. (1987). Muhasebe Kuramında Türlü Gelir Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir Kavramı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Taş M. (2005). Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taylar, Y. (2013). Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tosuner M., Arıkan Z. (2003). Vergi Uyuşmazlıklarının idari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir.
- Tuncer S. (1986), "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 60, Sayı: 5, İstanbul.
- Tuncer S. (2003). Vergi Hukuku ve Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Turgut C. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Turgut C. (2011). İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Turmangil C. (1987), Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:39, Sayı: 4, Ankara.
- Türkbay Ö. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Uçar O. (2013, Nisan). "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:295, 216.
- Uluatam Ö, Taş R, Dikmen M. K, (1995). "Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi", Ankara.
- Ürel G. (2007). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, Resmi Gazete Sayı: 10703, Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961.
- Volkan E. (2006). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2006, Edirne.

Yüce M. (2010). Türk Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa.

https://www.udybelgesi.com/vergi_hukuku_mukellef_ve_vergi_sorumlusu.asp

(14.10.2018).

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (02.11.2018).

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_teblici_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html (10.12.2018).

<http://www.ansiklopedi.biz/ekonomi/verginin-amaclari> (18.12.2018).

http://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat/tuzel_kisi (21.11.2018).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf (22.12.2018).

www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlariOpenPage.htm (22.12.2018).

ÖZGEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

TC Kimlik No : 32224368000

Adı Soyadı : Seher TÜRKERİ

Doğum Yeri : Denizli

Doğum Tarihi : 21.08.1986

E-posta : seherturkeri@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Denizli Kazım Kaynak Lisesi

Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi

İŞ DENEYİMİ : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir