

**T.C
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU VE UYGULAMALARI BİLİM DALI
TEZSİZ YÜKSEK LİSANS
DÖNEM PROJESİ**

**SAHTE BELGE UYUŞMAZLIKLARI ÖZELİNDE VERGİ
İHTİLAFLARININ ADİ ÇÖZÜMÜNDE YAŞANAN
PROBLEMLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

İREM HARKTI

DENİZLİ, OCAK- 2023

**T.C
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU VE UYGULAMALARI BİLİM DALI
TEZSİZ YÜKSEK LİSANS
DÖNEM PROJESİ**

**SAHTE BELGE UYUŞMAZLIKLARI ÖZELİNDE VERGİ
İHTİLAFLARININ ADİ ÇÖZÜMÜNDE YAŞANAN PROBLEMLER
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

İREM HARKTI

DANIŞMAN

PROF. DR. ÖZAY ÖZPENÇE

ETİK BEYANNAMESİ

Bu dönem projesinin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinden 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 atfedildiğine beyan ederim.

İrem HARKTI

ÖZET

**SAHTE BELGE UYUŞMAZLIKLARI ÖZELİNDE
VERGİ İHTİLAFLARININ ADİ ÇÖZÜMÜNDE
YAŞANAN PROBLEMLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ
DÖNEM PROJESİ
İREM HARKTI
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU VE UYGULAMALARI BİLİM DALI
(DANIŞMANI: Prof. Dr. Özay ÖZPENÇE)**

OCAK- 2023, v+ 52 Sayfa

İdare ile mükellef arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarında yaşanan problemler ve çözüm önerilerinin en kısa sürede çözüme kavuşturulması ile yargı merciinin yükünün hafifletilmesi ve hangi yollara başvurulacağı belirtilmektedir. Uyuşmazlığın ortaya çıkma nedenleri kanun ve yönetmelik çerçevesinde ele alınmakta olup vergilendirme işleminin bazı kurallar çerçevesinde gerçekleşmesi analiz edilmektedir.

Vergi incelemesi ile mükelleflerin defter ve belgeleri denetlenerek uyuşmazlıkların tespiti ile beyan esaslarını kötüye kullanıp kullanmadığı denetlenerek gerekli işlemler yapılmaktadır. Bu sayede beyanların doğruluğu tespit edilmektedir. Mükellef vergi incelemesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklara karşı uzlaşma, hata ve düzeltme, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve cezalarda indirim gibi bir çok alana başvurabilmektedir.

Vergi inceleme sürecinde, mükellefin hak ve ödevlerinin yanı sıra ortaya çıkan kaçakçılık suçları ve sahte belge tespiti yargı çerçevesine intikal etmektedir. Vergi Mahkemeleri ilk derece mahkemesi olup verilen kararlara karşı tarafların belirli şartlar altında kanun yollarına başvurma hakları da vardır.

ANAHTAR KELİMELELER: Vergi İncelemesi, Çözüm Önerileri, Adil Yargılanma, Kanun Yolları, Sahte Belge

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	i
İÇİNDEKİLER	ii
ŞEKİL LİSTESİ	iv
TABLO LİSTESİ	v
GİRİŞ	1
1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	
1.1 Uzlaşma.....	2
1.1.1 Genel Açıklama	2
1.1.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi.....	2
1.1.2.1 Genel Açıklama ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı	2
1.1.2.2 Komisyonların Oluşturulması.....	4
1.1.2.3 Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti	5
1.1.2.4 Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları	6
1.1.2.4.1 Uzlaşma Görüşmelerine Katılmamak.....	6
1.1.2.4.2 Uzlaşma Görüşlerine Katılmak	6
1.1.3 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi.....	7
1.1.3.1 Genel Açıklama ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamı	7
1.1.3.2 Uzlaşma Komisyonları	11
1.1.3.2.1 Uzlaşma Komisyonların Yetki Sınırları	12
1.2 Hata ve Düzeltme	14
1.2.1 Vergi Hatası Tanımı ve Vergi Hatalarının Türleri	15
1.2.1.1 Hesap Hataları	15
1.2.1.2 Vergilendirme Hataları	16
1.2.2 Hataların Düzeltilmesi	17
1.3 Pişmanlık ve Islah	17
1.3.1 Pişmanlık ve Islahın Hukuki Niteliği	17
1.3.2 Pişmanlığın Kapsamı.....	18
1.3.2.1 Vergi Olarak Kapsam	18
1.3.2.2 Kabahat Olarak Kapsam	19
1.3.3 Pişmanlıktan Yararlanma Şartları.....	19
1.3.3.1 Kendiliğinden Haber Verme	19
1.3.3.2 Pişmanlık Beyannamesi Verilmesi	20
1.3.3.3 Vergi Asıllarıyla Birlikte Pişmanlık ve Zammının Süresinde Ödenmesi	21
1.3.4 Pişmanlığın Sonuçları ve Şartların Uyulmaması.....	21
1.4 Cezalarda İndirim.....	22
1.4.1 Cezalarda İndirim Şartları	22
1.4.2 Cezalarda İndirim Kapsamı	25
1.5 İzaha Davet.....	26
1.5.1 İzaha Davet Kavramı ve Hukuki Dayanakları.....	26

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARIN ADI ÇÖZÜM YOLLARI VE SAHTE BELGE DAVALARI	29
2.1 Vergi İnceleme Süreci.....	29
2.1.1 Vergi İncelemesinin Amacı ve Tanımı.....	29
2.1.2 Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman ve Yer	29
2.1.3 Vergi İnceleme Sürecinde Hak ve Ödevleri	29
2.2 VUK. 369. Madde Fiilleri Kapsamında Kaçakçılık Suçları ve Cezası30	
2.3 Sahte Belge Tespiti ve Dava Süreci	31
2.4 Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	32
2.4.1 Olağan Kanun Yolları.....	35
2.4.1.1 İstinaf Yolu	36
2.4.1.2 Temyiz yolu	36
2.4.2 Olağanüstü Kanun Yolları	37
2.4.2.1 Kanun Yararına Bozma	37
2.4.2.2 Yargılamanın Yenilenmesi	38
3. SONUÇ	40
4. KAYNAKLAR	41
5. ÖZGEÇMİŞ.....	43

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

<i>Şekil 1:</i> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.....	4
<i>Şekil 2:</i> Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler	11
<i>Şekil 3:</i> Vergi Mahkemelerinin İllere Göre İş Durumu	34

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: <i>Uzlaşma Komisyonları</i>	12
Tablo 2: <i>Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı</i>	12
Tablo 3: <i>Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı</i>	13
Tablo 4: <i>Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı</i>	13
Tablo 5: <i>Vergi Daireleri Kooridnasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetkisi</i>	14
Tablo 6: <i>Kaçakçılık Suçu Fiilleri</i>	31
Tablo 7: <i>Olağan Kanun Yollarının Karşılaştırmalı Güncel Miktarı</i>	35
Tablo 8: <i>Türk İdari Yargısında Kanun Yolları</i>	37

GİRİŞ

Vergi alacaklısı ile vergi borçlusu mükellef arasında birtakım uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Öncelikle bu uyuşmazlıklar birey olarak sorumluluklarımızı yerine getirmemek ile başlamaktadır. Devlet, hizmet ve amaçlarını faaliyete sokabilmesi için vergilendirme ödevi ile mükellefleri sorumlu tutsa da bu konuda birçok uyuşmazlıklar meydana gelmektedir.

Uyuşmazlıklar birçok nedenden ortaya çıkmakta olup kanun ve yönetmelik çerçevesinde iyi bir inceleme yapılması gerekmektedir. Yapılan incelemeler sonucu mükelleflerin birçok usulsüzlükler ile esaslarını kötüye kullandığı görülmektedir. Bazı durumlarda mükellef iş bu durumun yargı yoluna gitmesine gerek kalmadan idari çözüm yolları ile de halledebilmektedir.

Mükellef vergi incelemesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklara karşı uzlaşma, hata ve düzeltme, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve cezalarda indirim kapsamında başvuru alanları açıktır. Bu konuda tercih mükellefe bırakılmıştır. Ancak bazı durumlarda mükellef yönünden idari çözüm yollarına başvurulmaksızın direkt yargı yoluna gitmektedir. Bu çalışma ile vergilendirme ile ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ve vergi uyuşmazlıkların yargısal çözümü incelenecektir.

1.VERGİ UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Uzlaşma

1.1.1 Genel Açıklama

Vergi uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma bireylerin anlaşamadığı noktalarda karşılıklı olarak ortaya çıkan sorunları tartışması anlamına gelmektedir. *“Uzlaşma kavramı ; farklı yönde çıkarlara sahip tarafların, bu çıkarlarına esas olarak kabul ettikleri koşulları gözden geçirmeyi kabul etmeleri ve bu gözden geçirmenin sonunda o koşullardan bir kısmını veya tamamını değiştirmenin kendi çıkarları açısından gerekli olduğuna ikna olmaları ve böylece tarafların çıkarları arasında ki zıtlığın azalması ve hatta tamamen aynı yönde çıkarlara sahip olmaları yani aykırılıkların giderilmesi ve daha sonra bu çıkarların korunması yönünde işbirliği yapmaları anlamına gelir.”¹*

Somut olayımızda vergi hukuku yönünden uzlaşmayı inceleyecek olursak bireylerin anlaşmadığı noktalarda ki ihtilaflarının en kısa sürede çözüme kavuşturularak karşılıklı olarak rızalarına dayanan ve vergiyi bir an önce tahsil etme yoluna gidilmesidir. Uzlaşmanın amacı mükellef ve vergi idaresini vergi yargısını kısıtlı zaman dilimi altında gerçekleştirmeyi hedefleyerek yargı merciinin yükünü hafifleterek psikolojik olarak olumlu yönlerde vergiye karşı direnci düşürmektir. Çözüme kavuşturulması hedeflenen uzlaşma ile miktardaki vergi alacakları ve vergi ziyayı cezaları böylece ortadan kalkmış olacaktır.²

1.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi

1.1.2.1. Genel Açıklama Ve Tahrikat Öncesi Uzlaşma Kapsamı

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh

¹<http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/TÜRK-VERGİ-HUKUKUNDA-PİŞMANLIK-VE-ISLAH-MÜESSESESİNİN-DEĞERLENDİRİLMESİ.pdf> s. 10.

² Ateş OKTAR, “Vergi Hukuku”, Türkmen Kitapevi 9. Baskı , İstanbul, 2013, s. 153.

edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanununun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.”³Şeklinde.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi , vergi incelemeleri sonucu tarh edilecek olan vergiler ile kesilecek cezaların işlemin gerçekleşmesinden önce vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen uzlaşma görüşmelerin yapılmasını sağlamaktadır. Burada asıl üzerinde durmamız gereken hususlar ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında yer alan vergi ve cezalara getirilen sınırlar oluşturmaktadır. Şöyle ki ;

Tarh edilecek vergi veya kesilecek olan cezalar vergi incelemesine tabi tutularak VUK'a göre Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin ilerlemesi gerekmektedir. Ancak vergi incelemesine tabi tutulmayan cezalar açısından tarhiyat öncesi vergi uyuşmazlığın uzlaşma yönü kapalı olacaktır. Vergi incelemesine gidilmeden direkt olarak takdir komisyonu tarafından takdir edilecek olan matrahlar üzerinden tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile idare tarafından yapılan tarhiyatların öncesine ilişkin uzlaşmaya tabi olması beklenemez.

Uzlaşma kapsamında vergi ziyai kabahati ; genel ve özel usulsüzlük kabahati olarak ele alınmaktadır. Ancak Ağır nitelikli fiillerin oluşması durumunda uzlaşma yolu geçersiz kılınmıştır.⁴

³ Vergi Usul Kanununun Ek 11'inci maddesi hükmü.

⁴ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 305.

YÖNETMELİK

Hazine ve Maliye Bakanlığından:

**TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA YÖNETMELİĞİNDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK**

MADDE 1- 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2 nci maddesinde yer alan “cezası (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)” ibaresi “cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)” şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(2) Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, 213 sayılı Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete’de ilan edilecektir.”

MADDE 2- Aynı Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“e) Ceza: Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını,”

MADDE 3- Aynı Yönetmeliğin 5 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(9) Gerek görüldüğü takdirde, uzlaşma komisyonunun beş üyeden teşekkül ettirilmesine karar vermeye Başkanlık yetkilidir. Bu durumda diğer iki üye söz konusu komisyonlara üye olabilecekler arasından belirlenir.”

MADDE 4- Aynı Yönetmeliğin 8 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Söz konusu başvurunun Bakanlık bilgi işlem sistemleri üzerinden elektronik ortamda yapılması da mümkündür.”

MADDE 5- Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 6- Bu Yönetmelik hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Şekil 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

Not: Şekil Örneği “ <https://www.resmigazete.gov.tr>” adresinden alınmıştır.

1.1.2.2. Komisyonların Oluşturulması

Tarhiyat Öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi ancak mükellefin talebi ile inceleme ile görevlendirilen kişinin daveti ile gerçekleşmektedir. İnceleme ile görevlendirilen kişi mükellefin uzlaşma talebi üzerine uzlaşma komisyonu başkanına ulaşarak uzlaşma günü belirler ve uzlaşma konusuna ilişkin gün ve saati yazılı şekilde uzlaşma gününden en az 15 gün öncesinden mükellefe bildirir. Ancak mükellefe bildirim sağlanamadığı ve mükellefin talebinden vazgeçmesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanması beklenen durumlarda “ *Komisyonlar biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşur ve üye tam sayısının katılması ile toplanır. Kararlar oyçokluğu ile alınır. Komisyon nezdinde vergi incelemesi yürütülen mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesini temsil eder. Oluşturulan komisyonlarda incelemeyi yapan kişinin (inceleme*

elemenin) komisyon üyesi olması mümkün değildir. Ancak, açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma görüşmelerine katılabilir.

Mükellef istemesi halinde uzlaşma toplantısında iştirak ettiği işi itibariyle bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilciyi (örneğin, mükellef nakliyecilik işi ile iştirak ediyorsa nakliyeciler odasından biri) ve ayrıca yine istenmesi halinde bir meslek mensubunun (SMMM veya YMM) bulundurabilir. Bu kişiler görüşmelerde sadece görüşlerini açıklayabilirler, düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.”⁵ Şeklinde gerçekleşmektedir.

1.1.2.3. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın gerçekleşmesi ve sonuç teşkil edebilmesi için öncelikle tarafların karşılıklı mutabakatı halinde bir tarih belirlemeleri gerekmektedir. Ancak bunun gerçekleşmesi için yürürlükte de belirtildiği üzere bir uzlaşma talebinin var olması gerekmektedir. Her iki türlü davet edilmeler kanun da yer almaktadır. Uzlaşma talebinde bulunmaya yetkili kişiler TÖUY'nin 7. Maddesi gereği vergi incelemesi yapılan kişi veya bu kişinin vekillerinden oluşmaktadır. ⁶ Komisyonların oluşturulması başlıklı açıklamamızda da belirttiğimiz üzere talebin ardından oluşacak süre zarfı süre yönünden her iki taraf içinde aynı süreleri teşkil etse de, uzlaşmanın mükellef tarafından talep edilmesi ile uzlaşmanın inceleme elemanı tarafından talep edilmesi farklılıklar oluşturmaktadır. Şöyle ki;

- ✓ Mükellef uzlaşma talebinde bulunmak istiyor ise; yapılan vergi incelemesi mükellef tarafından bilindiği durumlarda, vergi incelemesinin başlangıcından son tutulacak olan tutanağa kadar ki süre zarfın da talepte bulunmak hakkı vardır.
- ✓ Yapılan vergi incelemesi mükellefin bilgisi olmaksızın gerçekleşir ise , vergi elemanları mükellefi zor durumda bırakmamak adına mükellefi uzlaşmaya davet etme yetkisine sahiptir. Davetin gönderilmesinden 15 gün içerisinde mükellefin uzlaşma taleplerine karşı dönüş sağlaması gerekmektedir. ⁷

⁵ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 305.

⁶<http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/VERGI-HUKUKUNDA-UZLASMA-SISTEMININ-INCELENMESI.pdf> s. 49.

⁷ Zekiye Nur ÖZKAN KERİMOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi”, İstanbul, Haziran 2016, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 49.

“Uzlaşmaya davet yazısı mükellefin bilinen en son adresine tebliğ edilememiş yahut mükellef veya vekili davetiyede belirtilen yer ve zamanda bulunmazsa, artık vergi idaresi uzlaşma ile alakalı başka bir işlemde bulunmaz. Bu durumlar uzlaşmanın sağlanamaması olarak addedilir ve tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu kapatır.”⁸

1.1.2.4.Uzlaşma Görüşmeleri ve Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri komisyonda yer alan tüm üyelerin katılımı ve mükellefin katılımı ile gerçekleşir. Oy birliği ile sonuca ulaşılan uzlaşmada eğer ki yer alan üyelerden herhangi biri yahut bir kaç gün içerisinde orada yer almayacak ise, yetkili kişiler tarafından görevli yetkili başka bir üye bulunur. Eksiklik olması halinde ise uzlaşma gerçekleşmeyecektir. Olası durumlarda gerçekleşmeyeceğine kanaat getirildiğin de mükellefe önceden bildirilir v tarih değişikliğine gidilir. Aksiliklerin yalnızca uzlaşma üyeleri tarafından değil mükellefin gelmemesine neden olacak herhangi bir sebep ile de uzlaşma tarihi ertelenecektir.⁹

1.1.2.4.1. Uzlaşma Görüşlerine Katılmamak

Mükellefin uzlaşma talebi ile inceleme elamanlarının belirlediği yer, gün ve saatte uzlaşmaya gelmeyen mükellefin talebi geçersiz kılınır ve tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da böylece gerçekleşmeyecektir. Ancak mükellefin yazılı olarak uzlaşma talebinden vazgeçmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı geçerliliğini koruyacaktır. Haklı ve geçerli bir nedene dayanması durumunda ise başka bir güne ertelenecektir.¹⁰

1.1.2.4.2. Uzlaşma Görüşlerine Katılmak

⁸Celal HOCAOĞLU, “*Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, <https://dergipark.org.tr/> s. 496.

⁹Zekiye Nur ÖZKAN KERİMOĞLU, “*Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*”, İstanbul, Haziran 2016, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 49.
s. 51.

¹⁰Doğan ŞENYÜZ, “*Vergi Ceza Hukuku*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 307.

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin bizzat katılımı ile yetkilendirdiği vekili ile de katılabilir. Ancak burada ki vekil kelimesi sadece avukatı kapsamamakta olup vekaletnameye sahip her kişi katılım sağlayabilecektir.

Uzlaşmanın sağlanması halinde, tutulan tutanaklar kesin hüküm teşkil eder ve vergi daireleri tarafından işlemler gerçekleştirilir. Ancak tutulan tutanaklar üzerinden herhangi bir dava açma yoluna gidilmez ve şikâyette bulunulamamaktır. Uzlaşmadan bu aşamada yararlanan mükellef cezalarda indirim hakkında da yararlanamayacaktır.¹¹

1.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi

1.1.3.1. Genel Açıklama ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamı

2013 Sayılı Kanunun Üçüncü Bölümün de yer alan “Uzlaşmanın konusu , kapsamı, komisyonlar ve şekli” başlıklı Ek Madde 1 - (Ek: 19/2/1963-205/22 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/18 md.) göre ; *“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnemesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma*

¹¹ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 307

görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca hazırlanır. Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”¹²Şeklindedir.

2013 Sayılı Kanunun Üçüncü Bölümün de yer alan “Uzlaşmanın konusu , kapsamı, komisyonlar ve şekli” başlıklı Ek Madde 1 e göre mükellef tarafından re’sen yahut idarece tarh edilen vergilere ilişkin ziyai cezalarının konusu kanun hükümleri uyarınca gerekli etkinliği sağlayamaması veya Vergi Usul Kanununun 369. Maddesinden kaynaklı oluşan vergi hataları ile farklı görüşlerin oluşması durumunda her iki tarafta karşılıklı olarak uzlaşabilmektedir. Ancak tarafların uzlaşma talepleri vergi ihbarnamesinin tebliğini takip eden günden itibaren otuz gün içerisinde gerçekleşir.¹³

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile Tarhiyat sonrası uzlaşma arasında herhangi bir ilişki oluşmadığından, ilk önce tarhiyat öncesi başvuruda bulunmayan mükellef, bu aşamada tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilecektir. Fakat mükellef tarhiyat öncesi müessese başvurmuş ve uzlaşmaya katılmayarak uzlaşmanın gerçekleşmesi sağlanamamışsa bu aşamada tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna da gidemeyecektir. İş bu sebeple mükellef her ikisinden birini seçmek durumunda kalacaktır. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi , vergi dairelerinin yetkili olduğu ve re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile vergi ziyai cezalarının tümünü ele almaktadır. Ancak Vergi ziyainın kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ile ortaya çıkan usulsüzlükler tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında ele alınmayacaktır.¹⁴

¹² Vergi Usul Kanunu , Kanun Numarası : 213 Kabul Tarihi : 4/1/1961

¹³ Hakan ARSLANER, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu” Makalenin Geliş Tarihi: 30.7.2015 / Yayına Kabul Tarihi: 02.12.2015

¹⁴ Celal HOCAOĞLU, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, <https://dergipark.org.tr/s.498>.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete’de yayımlanan “4 Ağustos 2022 tarihli 31913 sayılı Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değişiklikler yapılmıştır. Şöyle ki ;

Yönetmelik Madde	Eski Hali	Yeni Hali
2	Bu Yönetmeliğin kapsamına ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyate ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.	Bu Yönetmeliğin kapsamına; ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete’de ilan edilecektir.
4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (f) ve (i) bentleri	a) Bakanlık: Maliye Bakanlığını, b) Genel Müdürlük: Gelirler Genel Müdürlüğünü, f) Vergi: Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları, i) Ceza: Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezasını,	a) Bakanlık: Hazine ve Maliye Bakanlığını, b) Başkanlık: Getir İdaresi Başkanlığını, f) Vergi: Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları, i) Ceza: Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilenler dışında kalan vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını,
5	Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1 inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re’sen veya idarece	Kanunun Ek 1 inci maddesi ile Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re’sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan

DENET SİRKÜLER
Sayı : 2022/079

	<p>tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlar den hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır.</p> <p>Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir.</p>	<p>vergi, resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim, harç ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza miktarlarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim, harç, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının miktarları genel tebliğler ile belirlenir.</p>
6 ncı maddesinin birinci fıkrasının birinci paragrafı	<p>Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üç kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur.</p>	<p>Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üç kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur. Gerek görüldüğü takdirde, söz konusu komisyonların beş kişiden teşekkül ettirilmesine, Merkezî Uzlaşma Komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda Gelir İdaresi Başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdar karar vermeye yetkilidir. Bu durumda diğer iki üye söz konusu komisyonlara üye olabilecekler arasından belirlenir.</p>
6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi	<p>Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.</p>	<p>Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen gelir idaresi başkan yardımcısı, I. Hukuk Müşaviri veya gelir idaresi daire başkanları ile gelir idaresi grup başkanlarından birinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.</p>

7 nci maddesinin birinci fıkrasının üçüncü cümlesi	Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.	Bu dilekçenin taahhütlü posta veya interaktif vergi dairesi üzerinden gönderilmesi de mümkündür.
15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi	Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 112 ve 368 inci maddeler in ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 4 numaralı bendi hükmü çerçevesinde;	Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Kanunun 112 nci ve 368 inci maddesi ile 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrası hükmü çerçevesinde,
16	Vergi Usul Kanununun Ek 4-inci maddesinde 24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğundan 4/4/1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz. Bu tarihten (4/4/1995) önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ile uzlaşma konusu yapılabilir.	Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen cezalar uzlaşma konusu yapılamaz. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Kanunun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyası cezaları uzlaşma konusu yapılabilir. Ayrıca 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma konusu yapılabilir.

Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklikler

Not: Şekil Örneği “BDO Denet Sirküler Vergi, Sirküler Tarihi : 08/08/2022 Sirküler No : 2022/079, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/sirkuler/SIRK2022-079.pdf>” adresinden alınmıştır.

1.1.3.2. Uzlaşma Komisyonları

“Uzlaşma komisyonlarının yapılanması, vergi dairesi kurulan ve kurulmayan yerlere göre Tablo 1’de gösterilmiştir.”¹⁵

¹⁵ Z. Burcu VARDAL, “Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu” İstanbul,2009, yayınlanmamış yüksek lisans Tezi s. 33.

Tablo 1: *Uzlaşma Komisyonları*

Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları	Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki Uzlaşma Komisyonları
1.Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	A) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu
2.Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	B) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu
3.Merkezi Uzlaşma Komisyonu	C) Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu
	D) Merkezi Uzlaşma Komisyonu

Kaynak: Z. Burcu VARDAL, Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu, İstanbul, 2009, Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 33.

1.1.3.2.1. Uzmanlaşma Komisyonların Yetki Sınırları

Tablo 2: *Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı*

Malmüdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı/ Defterdarlıklar	Yetki (TL)
	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	10.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500
	Defterdarlıklar	7.500

Kaynak: Vergi Uyuşmazlıkları İdare ile Çözümünde Tarhiyat sonrası Uzlaşma Broşürü, www.gib.gov.tr, adresinden alınmıştır.

Tablo 3 : Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı

Malmüdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları	Bağlı Bulunulan Vergi Dairesi Başkanlığı/ Defterdarlıklar	Yetki (TL)
	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000
	Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	60.000
	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	50.000
	Aydın, Balıkesir, Denizli, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	40.000
	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
	Defterdarlıklar	30.000

Kaynak: Vergi Uyuşmazlıkları İdare ile Çözümünde Tarhiyat sonrası Uzlaşma Broşürü, www.gib.gov.tr, adresinden alınmıştır.

Tablo 4: Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırı

Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlıklar	Yetki (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	3.500.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	1.500.000
Ankara, İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.250.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları	1.000.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000

Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları	500.000
Defterdarlıklar	100.000

Kaynak: Vergi Uyuşmazlıkları İdare ile Çözümünde Tarhiyat sonrası Uzlaşma Broşürü, www.gib.gov.tr, adresinden alınmıştır.

Tablo 5: *Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Yetkisi*

Uzlaşma Komisyonları	Yetki (TL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	15.000.000
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	15.000.000 üzeri

Kaynak: Vergi Uyuşmazlıkları İdare ile Çözümünde Tarhiyat sonrası Uzlaşma Broşürü, www.gib.gov.tr, adresinden alınmıştır.

1.2.Hata ve Düzeltme

Hata kavramını öncelikli olarak Borçlar Hukuku'nun Genel Hükümleri 'ne göre inceleyecek olursak; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanun'umuz eski 818 sayılı Türk Borçlar Kanun'un hata kavramları 23-27. Maddelerin de söz konusu olan Hata, Yeni Borçlar Kanunu'n gelmesi ile 30-35. Maddelerin de esas alınmıştır. Ancak Borçlar Kanunu'n da ki Hata yerini Yanılmaya bırakmıştır. Henüz ikinci adı olarak bilinen Yanılma, hukuki dilde Hata kelimesinin geçerliliğini hala daha korumaya devam etmektedir. Genel bir açıklamaya yer verecek olursak, Yanılma (Hata) bir kimsenin olayı yanlış anlaması ve yanlış değerlendirmesi ve beklentilerinin karşılanamaması durumudur. Hatanın oluşmasına engel olacak tek neden ise kast unsurudur. Kişi bilerek ve isteyerek yaptığı olaylar da hata kavramından bahsetmek doğru olmayacaktır.¹⁶

¹⁶ Ahmet M. KILIÇOĞLU, "Borçlar Hukuku Genel Hükümler", 18. Baskı, Turhan kitapevi, Ankara, 2014, s. 191.

1.2.1.Vergi Hatası Tanımı ve Vergi Hatalarının Türleri

213 sayılı Kanun'un 116. Maddesi gereği Vergi Hatası ; “*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”¹⁷Şeklinde belirtilmiştir. Tanımda da belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'n da Vergi Hataları iki ayrı grupta ele alınmaktadır. “Bunlar genel olarak miktarla ilgili maddi hatalar olan **hesap hataları** ve vergilendirme işleminin niteliği ile ilgili **vergilendirme hatalarıdır.**”¹⁸

Vergi hataları bilinenin aksine mükellef tarafından gerçekleşeceği gibi aynı zaman da idare tarafından da gerçekleşebilmektedir. “Böyle bir sonuca yol açan hata hangi taraf ve sebepten kaynaklanmış olursa olsun, mevcut hatanın idari süreç içinde çözülerek giderilmesi öngörülmüştür.”¹⁹

Vergi hatalarının türleri yukarıda da belirttiğimiz üzere kanun maddesin de saklı olup Hesap Hataları ve Vergilendirme Hataları olmak üzere iki hususta ele alınmaktadır.

1.2.1.1.Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunumuzun 117. Maddesin de düzenlenen Hesap Hataları üç grupta ele alınmakta olup ; Matrah Hataları, Vergi miktarında hatalar ve Verginin mükerrer olması şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

“*VUK'un 117. maddesinin birinci fıkrasına göre “matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetvelive kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*”

VUK'un 117. maddesinin ikinci fıkrasına göre “Vergi miktarında hatalar:Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış

¹⁷<https://www.mevzuat.gov.tr>

¹⁸ S. Ateş Oktar, “*Vergi Hukuku*” Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2013, s. 148

¹⁹ Doğan Şenyüz, “*Vergi Hukuku*” Genel Hükümler, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s. 200

olması, birinci bentte yazılı vesikalarda³⁶⁸ verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır”

VUK’un 117. maddesinin üçüncü fıkrasına göre “Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.””Şeklinde tanımları yapılmıştır.²⁰

1.2.1.2.Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hatalarında olduğu gibi Hesap hatalarının açık bir tanımı bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun madde 118/4 bendinde belirtilmiştir. Ele alınan vergilendirme hataları , Mükellefin Şahsında Hata, Mükellefiyette Hata, Verginin Konusun da, Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde hata olarak konu başlıklara ayrılmıştır. Bu hatalar genel kapsam da genel de vergi dairelerince yapılan yanlış işlemler ve değerlendirmeden oluşmaktadır. Keza aynı zamanda mükellefin beyan ve bildirimleri ile de görülmektedir. ²¹

“VUK’un 118. maddesinin birinci fıkrasına göre “Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır”.

VUK’un 118. maddesinin ikinci fıkrasına göre “Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır”.

VUK’un 118. maddesinin üçüncü fıkrasına göre “Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır”” şeklindedir.²²

²⁰ Cengizhan HATİPOĞLU, “Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul, 2013, s. 99-104-106

²¹ Mehmet Nadir Arıca, “Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IV”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Aralık 2009, S.538, s.70.

²² Cengizhan HATİPOĞLU, “Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme”, yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul 2013, s. 109-112-114

1.2.2.Hataların Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol vardır. Bunlar; re'sen düzeltme ve mükellefin talebi üzerine düzeltmedir.

Re'sen düzeltme, Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre; *“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde *“Düzeltilme talebi; mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.”* Şeklinde tanımlanmıştır.

1.3. Pişmanlık ve Islah

1.3.1. Pişmanlık ve Islahın Hukuki Niteliği

Pişmanlık ve ıslahın hukuki niteliğinin temeli, suç unsurundan ele alınmakta olup cezalandırmalara ilişkin bir kavramdır. Ancak her hukuka aykırılık ile yetkili kişiler tarafından yapılan tespitler ile cezalandırması mümkün olmamaktadır. İdarece tespit edilememiş hukuka aykırılık adına mükelleflere doğru yolu bulmaları adına bir çıkış gösterilmiştir. Bu çıkış pişmanlık kavramı ile ele alınmaktadır. Pişmanlığın temelin de yer alan iyiniyet kavramı vergi idaresine karşı bazı yükümlülüklerini eksik yapılması ile sonradan mükelleflerin fark etmeleri doğaldır. Mükellefin pişmanlık duyması işlediği fiilin olumsuz yönünü iyi niyeti ile yaptığını gösteren bir olgudur. Bu sürede ödevlerini süresi içerisinde yerine getirmeyen yahut getiremeyen mükellefler için pişmanlık ve ıslah hazine değerindedir.²³

²³ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 287.

1.3.2. Pişmanlığın Kapsamı

1.3.2.1. Vergi Olarak Kapsam

“Pişmanlık beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri için geçerlidir. Bu çerçevede gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, veraset ve intikal, banka sigorta muameleleri, damga ve bazı belediye vergileri beyana dayandıklarından pişmanlık kapsamındadır. Pişmanlık müessesesi emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”²⁴

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 371 gereği ; *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren filleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz”²⁵hükmüne amirdir.

²⁴ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 290.

²⁵213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 371

Bunun yanı sıra mükelleflerin sorumluluğunda pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması mümkün kılınmış ve süresi içerisinde verilmeyen muhtasar beyannemeler, pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamın da verebilmektedir.²⁶

1.3.2.2. Kabahat Olarak Kapsam

Mükellefin yetkili sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanın da yerine getirmemesi yahut eksik yerine getirmesi ve zamanında tahakkuk ettirememesi sonucu oluşan vergi ziyai cezasın da ele alınacak bir diğer konu da pişmanlıktır. Pişmanlık her cezayı kapsamamaktadır ve vergi ziyai cezasını etkiler niteliktedir.

Pişmanlık hükümleri kapsamın da ele alınmayan genel ve özel usulsüzlüklerde ise pişmanlıktan faydalanana ceza verilme bile ortaya çıkan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatine yönelik ceza yaptırım yoluna gidilecektir. İş bu sebeple vergi sorumlusunun emlak vergisi ayrı tutulmak şartı ile yapmış olduğu fiili sonucunda vergi ziyai ortaya çıkmış olmalıdır.

1.3.3. Pişmanlıktan Yararlanma Şartları

1.3.3.1. Kendiliğinden Haber Verme

Öncelikle olarak hemen belirtmek isterim ki pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartlarının ana unsuru iyiniyet çerçevesin de alınmaktadır. Bu iyiniyetin göstergesin de kabahat konusunu oluşturan fiilin ihbar olmaksızın yahut vergi incelemesi kapsamına girmeksizin kendi rızası ile yetkili kişilere dilekçe ile başvuru zorunluluğu hasıl olmuştur. Dışsal bir faktör olmaksızın yerine getiremediği vergi ödevini dilekçede geçerli ve kapsamlı beyanları ile anlatması arz etmektedir.

Danıştay 3.D. 2004/1339 E. 2004/3158 K. 14.12.2004 tarihli karar da ; “Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan şeklinde beyana dayanan vergilerde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede

²⁶ Zeki Taner Dersinlioğlu, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:124, (Ocak, 2010), s.104

yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kesilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda, 1998 takvim yılı beyannamesini kanuni süreden sonra pişmanlıkla matrahsız olarak veren davacı kooperatif adına takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Yasa koyucu tarafından, sözü edilen madde hükmü ile pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılacağı amaçlandığından salt, pişmanlıkla verilen beyannamede matrah beyan edilmemesi neden gösterilerek re'sen takdire gidilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, pişmanlık ve ıslah hükümlerine uygun olarak beyanda bulunan davacı kooperatifin, bu hükümleri ihlal ettiği yönünde bir tespit bulunmadığı gibi olayda başka bir re'sen takdir sebebinin varlığı da ortaya konulmadığından, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre işlem yapılması gerekirken yükümlü kooperatif hakkında re'sen takdire gidilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, Konya Vergi Mahkemesinin 23.3.2004 gün ve E:2004/138, K:2004/315 sayılı kararının bozulmasına, ”²⁷karar verilmiştir.

Yukarıda da önemle belirttiğimiz pişmanlıktan yararlanmamanın asıl unsurlarının önceden ihbarda bulunulmamış olması, vergi incelemesine başlanılmamış olması ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. Bu üç ana unsur kapsamın da ele almak gerekir ise kendiliğinden haber vermenin dilekçe formatın da ki başvurusu esas alınıp değerlendirilecektir.

1.3.3.2. Pişmanlık Beyannamesi Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinin 3. Ve 4. Fıkrası hükmünde yer alan vergi beyannameleri açıkça belirtilmiştir. Madde kapsamın da hiç verilmeyen vergi beyannamelerini dilekçe formatın da vermesi ve eksik yahut yanlış yapılan beyanname var ise bu eksiklerin tamamlanması için verme tarihiden itibaren onbeş gün içerisinde tamamlanması gerekmektedir.

²⁷Danıştay 3.D. 2004/1339 E. 2004/3158 K. 14.12.2004 tarihli karar

Süre hesaplamasının da VUK da belirtildiği gibi ilgili hükümler esas alınmak sureti ile haber verme dilekçesinin verildiği gün itibari ile dikkate alınmadan işlem yapılarak , izleyen gün itibari ile sürenin belirlenmesi gerekmektedir. Ancak aksi bir durum söz konusu olur ise sürenin belirlenmesin de yasa koyucunun belirlediği (VUK ya da İYUK vb.) kanunlarda yer alan sürelerle esas hükümlere aykırı işlem gerçekleşmiş olacaktır. Aykırı bir işlemin gerçekleşmemesi adına önemle belirtmek gerekir ki onbeş günlük sürenin kaçırılmaması gerekmektedir.²⁸

1.3.3.3. Vergi Asıllarıyla Birlikte Pişmanlığın Zammı ile Ödenmesi

Mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçen vergilerin , pişmanlık beyannamesi verme dilekçesini izleyen günden itibaren yasal onbeş günlük süre zarfında yükümlülüğünü yerine getirerek ödeme yapması gerekmektedir. Ancak ödeme süresi geçmiş olan vergilere yönelik ek bir ödeme yapılması gerektiği belirtilmiştir. Geçmiş vergilerin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranının da zam hesaplaması yapılmaktadır. Pişmanlık zammı yalnızca süresi içerisinde ödemesini gerçekleştiremeyen mükellefleri kapsamaktadır.

Pişmanlık zammı gecikme faizinin görevini ele almaktadır. Şöyle ki ; pişmanlık zammı verginin geç tahsil edilmesi sonucu oluşan kayıpları telafi etmek amacı ile var olmaktadır. Burada ki amaç bir nevi ödevini yerine getiremeyen mükellefleri harekete geçirme amaçlanmaktadır. Ancak pişmanlık zammı vergilerin gecikmeli ödenmesine hüküm kılındığı takdirde taksit ile ödemesi gerçekleşen vergilerde gecikme süreleri her bir taksit tutarı için ayrı ayrı hesaplama yapılmaktadır.²⁹

1.3.4. Pişmanlığın Sonuçları ve Şartların Uyulmaması

Pişmanlık müessesinden yararlanmayacak olan mükellef, pişmanlık zammı ödeme zorunluluğu olduğu zaman da bu başvuru yoluna en başta gitmemesi gerekmektedir. Şöyle

²⁸Şebnem EKERYILMAZ, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi” yayınlanmamış yüksek lisans tezi ,Bursa, 2014.

²⁹ Doğan ŞENYÜZ, “*Vergi Ceza Hukuku*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 297.

ki kendi rızası ile ihbar yoluna gitmesi sonucu devlet tarafından gecikme faizi ile birlikte cezası kesilmektedir. Ancak pişmanlık ve ıslah hüküm şartlarını yerine getiren mükellefe VUK 359 madde de belirtilen kaçakçılık hükümleri uygulanmayacaktır. Keza bu durum yine ceza kesilmesine engel bir durum değildir. Olağanüstü haller (mücbir sebep) karşısında ise süreler işlememektedir.

1.4. Cezalarda İndirim

1.4.1. Cezalarda İndirim Şartları

Cezalarda indirim şartları Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesinde de belirtildiği hallerde ele alınmaktadır. Mükellefin indirim şartlarından yararlanabilmesi için tarafına bildirilmiş olan cezayı dava konusu yapmaması gerekmektedir. İndirimden yararlanmak isteyen mükellefin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren, ihbarnameyi gönderene 30 günlük süre zarfı içerisinde başvurması gerekmektedir. Ancak mükellefin teminat göstermesi durumunun da ödemesi vadesinden itibaren üç ay daha uzatılmaktadır. Eğer ki mükellef gerekli şartlara uyar ise vergi ziyai cezasının yarısını , usulsüzlük cezalarının da üçte biri oranında indirilir.³⁰

Cezalar da indirim oranını yakalamanın ana unsuru süre zarfını kaçırmamaktan geçmektedir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde başvuruda bulunması gerekse de , sürelerin mali tatil süresi içerisine girip girmediği noktasında toplanmaktadır. Tatilin denk gelmesi ile yasa koyucu mali tatilin bitimini izleyen günden itibaren uzatım yoluna gitmiştir. Keza mali tatile denk gelmeyen tebliğ mazbatasını yasal süresinde işlenmeye devam edecektir.

Cezalarda indirim hüküm şartlarından yararlanma koşullarını kısaca açıklayacak olursak ;

“1-İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bir vergi olması,

2-Mükellef veya vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgil vergi dairesine başvurması,

³⁰ Nurettin BİLİCİ, “Vergi Hukuku”, Seçkin Hukuk, 31. Baskı, 2013, s. 131

3-*Vergi veya vergi farkı ile indirimlerden arta kalan cezaların kanunda belirtilen sürelerde ödenmesi,*

4-*İndirim talep edilen vergi ve cezaların dava konusu yapılmaması,*

5-*İndirim talep edilen vergi ve cezaların uzlaşma konusu yapılmaması*³¹ şeklinde de açıklanabilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere indirim müessesinden yararlanmanın asıl amacı yargı yoluna gitmeden bu işi en kısa sürede çözmekten geçmektedir. Ancak burada ki asıl unsur ise ceza ile vergi aslının tebliğ edildiği sürelerde ödenmesi ile gerçekleşmektedir.

Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, 2. VDD, E. 2017/370 K. 2017/1259, 22.6.2017 tarihli karar da³²;

“Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenebilmesi için Anayasanın 36. maddesinde herkesin dava açma hakkına sahip olduğu ve 125.maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmış; ayrıca mükelleflerin ve kendisine ceza kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahip oldukları 213 sayılı Kanunun 377. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellefler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda belirtilen usul ve süreler içinde dava açma hakkına sahiptirler.

*Öte yandan mükellefler, adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda 213 sayılı Kanunun Ek 1 ila 11. maddelerine istinaden vergi idaresinden uzlaşma talep edebilecekleri gibi aynı Kanunun mükelleflere tanıdığı vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim hakkına ilişkin 376. madde hükmünden de yararlanabilirler. Söz konusu haklardan sadece biri ve dava açma süresi olan otuz gün içinde kullanılabilir. Hak düşürücü süre olan bu sürenin hakların kullanılmadan geçirilmesi durumunda ihbarnamede belirtilen vergi ve/veya ceza miktarının ödenmesi gerekir.”*Şeklindedir.

³¹ Ateş OKTAR, “Vergi Hukuku”, Türkmen Kitapevi 9. Baskı , İstanbul, 2013, s. 383.

³²Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, 2. VDD, E. 2017/370 K. 2017/1259 T. 22.6.2017

Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 1. VDD, E. 2016/2084 K. 2016/600

29.11.2016 tarihli karar da³³ :

“İSTEMİN ÖZETİ: Davacı şirket tarafından, 2014/7 dönemi katma değer vergisi beyannamesinin kanuni süresinde elektronik ortamda verilmediğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355/1'inci maddesi uyarınca 12.11.2014 tarihli tahakkuk fişi mucibince adına kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; belirli bir miktarın üzerinde alım ve satımı olmayan mükelleflere söz konusu dönemler için bildirim formu verilmediği gerekçesiyle ceza kesilmesinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren **İstanbul 7. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce verilen 29/12/2015 tarih ve E:2015/749, K:2015/3168** sayılı kararına davalı idarece itiraz edilerek; kararın hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49.maddesinde "görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmamış olması" bozma nedenleri olarak belirlenmiştir.

Aynı Yasanın “Dava açma süresi” başlıklı 7. maddesinin 1. fıkrasında; dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Vergi Mahkemelerinde otuz gün olduğu, 2. fıkrasının b) bendinde; bu sürelerin vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlayacağı, 14/3-e maddesinde; dilekçelerin mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından süreaşımı yönünden inceleneceği, 15/1-b maddesinde de; 14. maddenin 3/e bendinde yazılı halde davanın reddine karar verileceği hüküm altına alınmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden; 2014/7 dönemi katma değer vergisi beyannamesi için pişmanlık talepli olarak ve 12.11.2014 tarihinde elektronik ortamda beyanname verildiği, elektronik ortamda verilen bu beyanname için aynı tarihli ceza ihbarnamesi ve tahakkuk fişi düzenlenerek özel usulsüzlük cezasının kesildiği ve yine aynı tarihte elektronik ortamda tebliğ edildiği, cezaya karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde ve en geç

³³Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 1. VDD, E. 2016/2084 K. 2016/600 T. 29.11.2016

12.12.2014 günü mesai saati bitimine kadar dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra ilk kez Mahkemenin E:2014/3012 sayılı dosyasında 16.12.2014 tarihinde kayda alınan dilekçe ile açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasını inceleme olanağı bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda, davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce uyuşmazlık, Ba-Bs bildirim formlarının kanuni süresinde elektronik ortamda verilmediği nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezaları şeklinde nitelendirilip esasa girilmek suretiyle usul ve hukuka aykırı olarak verilen itiraz konusu kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; davalı idare itirazının kabulüne, **İstanbul 7. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce verilen 29/12/2015 tarih ve E:2015/749, K:2015/3168 sayılı kararın bozulmasına, davanın süre aşımı nedeniyle reddine, aşağıda dökümü yapılan ve davacı tarafından karşılanan 171,80-TL'lik yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına, davalı idare tarafından itiraz aşamasında yapılan 32,00-TL'lik yargılama gideri ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen 1.000,00-TL avukatlık ücretinin davacı tarafından davalı idareye ödenmesine, davacıdan 29,20-TL karar harcı alınmasına, posta avansından artan kısmın hükmün kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine, kararın taraflara tebliği için dosyanın ait olduğu mahkemeye gönderilmesine, kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'ne karar düzeltme yolu açık olmak üzere 29/11/2016 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.** ”Şeklinde olup yerleşik içtihat ve kararlarda da sürenin önemi vurgulanmıştır.

1.4.2. Cezalarda İndirim Kapsamı

Cezalarda indirimin kapsamı Verginin türü bakımından, Cezanın türü bakımından ve Tarhiyatının türü bakımından olmak üzere üç kısım da ele alınmaktadır. Şöyle ki;

Tarhiyatın Türü Bakımından ele almak gerekirse burada herhangi bir sınırlandırmaya yer verilmemiştir. Mükelleflere kesilen cezalar V.U.K kapsamın da vergi, resim ve harçlara yönelik bu başvuru yoluna gidebilirler.

İndirim kapsamın da ele alınan bir diğer Cezanın türü bakımından da tüm vergi kabahatleri indirim müessesinden yararlanabilecektir. Ancak Tarhiyatın türü bakımından indirim yalnızca ikmalen, re'sen yahut idarece tarh edilen vergilerde uygulanmaktadır.³⁴

1.5. İzaha Davet

1.5.1. İzaha Davet Kavramı ve Hukuki Dayanakları

İzah genel anlamı ile açıklama demek olup Maliye Bakanlığı'nın belirlediği konular eşliğinde vergi ziyana sebep gösterilen mükelleflerin cezai yaptırım uygulanmadan açıklama hakkı tanınması demektir. İzaha davet kurumu , verginin ziyayı uğraması halinde yetkili merciler tarafından mükelleflerden konuya dair gerekli açıklamaları yapması talep edilmektedir. Talep doğrultusunda yapılan değerlendirmelerin vergi ziyana uğramadığı tespit edilmesi ile vergi incelemesi yapılmamaktadır. Ancak vergi ziyasının oluşması halinde indirimli cezalar uygulanmaktadır.³⁵

Mükelleflerin sorumlu olduğu yükümlülük ve ödevlerin yerine getirmesi amacıyla vergi idaresi, yetki kurumlardan gerekli bilgileri ve denetimleri gerçekleştirmekte olup ödenmesi gereken vergilerin tespitini yapmaktadır.³⁶

İzaha davet her ne kadar pişmanlık yaptırımına benzese de pişmanlık uygulamasında mükelleflere ceza kesilmemektedir. Ancak İzaha davette ceza kesilebilmektedir. İzaha davet, vergi ziyana sebep olacak tüm vergilerin tamamını ele alırken , pişmanlık beyana dayalı vergileri kapsamaktadır. İş bu sebeple izaha davet pişmanlık uygulamasına göre daha kapsamlıdır.³⁷

³⁴ Doğan ŞENYÜZ, “*Vergi Ceza Hukuku*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 279.

³⁵ Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak, “*Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 5, S. 1, 2018, s. 58

³⁶ Tahir Erdem, “*Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet’*”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 247, 2017, s. 150

³⁷ Doğan ŞENYÜZ, “*Vergi Ceza Hukuku*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 324.

Vergi Usul Kanunumuzun 370. Maddesinin de İzaha Davet düzenlenmekte olup , ilgili düzenleme aşağıda belirtildiği gibidir ;

“ a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 Bin Türk Lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitle ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının

tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespit ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”³⁸

Şeklindedir.

³⁸ 213 Sayılı VUK m. 370, Mülga: 30/12/1980 - 2365/89

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARIN ADI ÇÖZÜM YOLLARI VE SAHTE BELGE DAVALARI

2.1. Vergi İnceleme Süreci

2.1.1. Vergi İncelemesinin Amacı ve Tanımı

Vergi incelemesinin amacı mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin tespitini sağlamaktır. Vergilendirmenin beyana dayalı olması yapılan incelemenin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi idaresi duruma göre mükellef beyanlarının dayanağını oluşturan belgeleri, bilgileri ve kayıtları daha kapsamlı inceleme ve araştırmaya tabi tutabilir.

İncelemenin asıl amacı mükellef lehine olan hususları tespit etmektir. Bu sayede vergi kaçakçılığı da önlenmektedir.³⁹

2.1.2. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman ve Yer

Vergi incelemesinin zamanı mesai saatleri içerisinde yapılmakta olup “*tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar*” yapılmaktadır. Ayrıca inceleme yapılacağı zaman bu durumun mükelleflere bildirilmesine de gerek yoktur. Vergi incelemesinin yapılacağı yer işyerlerinde olmaktadır. Ancak işyeri dışında yapılan incelemeler yargı çerçevesinde iptali de mümkündür.⁴⁰

2.1.3. Vergi İnceleme Sürecinde Hak ve Ödevler

Yapılan inceleme ile mükelleflerin defter ve belgelerine gerek gördükleri takdirde el konulmaktadır. Ancak mükelleflerin defter ve belgelerinin el konulmuş olması demek

³⁹ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK; “*Vergi Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016, s. 151

⁴⁰ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK; “*Vergi Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016, s. 152

ödenmesi gereken beyannamelerini ödemeyeceği anlamına gelmemek ile ödemelerinin yapılması gerekmektedir.⁴¹

2.2. VUK. 359 Madde Fiilleri- Kaçakçılık Suçu ve Cezaları

Kaçakçılık suçu yalnızca Vergi Hukuku kapsamında ele alınmamakta olup bir çok alanda kullanılmaktadır. Kaçakçılık suçunu vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri ile benzer niteliktedir.⁴²

“Bir suçun oluşması kanuni olarak fiilin oluşumuna bağlıdır. “Suç genel teorisinde suçun maddi unsuru olarak kavramlaşan fiil ise hareket, netice ve illiyet bağı ile ifade edilir. Şu halde ceza hukukunda fiil denildiğinde; açığa vurulan ve insandan çıkan bir iş olan hareket, hareket sebebiyle dış alemde meydana gelen değişiklik olan netice ve hareketle netice arasındaki bağlantıyı ifade eden illiyet (nedensellik) bağının, birlikte belirtmek üzere kullanıldığı anlaşılmaktadır.”⁴³

“Anayasa'nın 38/1. ve TCK'nın 2/1. maddelerinde yer alan “kanunsuz suç olmaz” ilkesi gereğince; bir eylemin suç oluşturabilmesi için, öncelikle o suçu oluşturan eylemin kanunda tarif edilmiş olması ve kişilere uygulanacak yaptırımın kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Tipiklik fiilin suç sayılabilmesi için aranan koşulları ifade ettiğinden, suçta kanunilik ilkesi ile tipiklik birbiri ile ilişkili kavramlardır.

VUK'nun en son 5904 sayılı Kanun'la değişikliğe uğrayan ve bugünkü halini alan 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ve verilecek cezalar düzenlenmiştir.”⁴⁴

⁴¹ Tahsin TORUNOĞLU, “Vergi İncelemesi”, İzmir, 2010, yayınlanmamış yüksek lisans twzi, s. 36.

⁴² Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 400.

⁴³ Ercan SARICAOĞLU, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 175

⁴⁴ Sevim Gülce OSLU, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası,” İstanbul, 2013, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 42.

Tablo 6: Kaçakçılık Suçu Fiilleri

Kaçakçılık Suçu Fiilleri		Kamu Düzenin İhlali	Cezası
VUK md. 359/a	-Hesap ve Muhasebe Hileleri yapılması -Gerçek olmayan kişilerin adına hesaplar açılması -çift defter tutulması -Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi -yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması	Normal ihlal eden fiiller	18 aydan 3 yıla kadar hapis
VUK md. 359/b	-defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi -defter sayfalarının kopartılarak yok edilmesi -sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması	Çok ağır ihlal eden fiiller	3 yıldan 5 yıla kadar hapis
VUK md. 359/c	-maliye bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bu belgelerin bilerek kullanılması	Ağır ihlal eden fiiller	2 yıldan 5 yıla kadar hapis

Kaynak: Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK; Vergi Ceza Hukuku (Genel Hükümler) Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016, s. 252

2.3.Sahte Belge Tespiti ve Dava Süreci

Sahtecilik kavramı, belgelerin düzenlenmesi sırasında gerçeğe aykırı olarak hazırlanmasıdır. Bir belgenin hukuken geçerli olması demek içeriğinin de gerçek olduğu anlamına gelmemektedir. İş bu durumda da ortaya sahtecilik çıkmaktadır.⁴⁵

⁴⁵ Hatice ELA, “Vergi Ve Ceza Hukukunda Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, İstanbul, 2010, yayınlanmamış doktora tezi, s. 37

Sahte belgenin düzenlenmesi iş hayatında, ticari yönden ülkemizde büyük bir artış göstermektedir. Uygulamada karşımıza naylon fatura şeklinde çıkmakta olup belgede sahtecilik asıl veya suretten ayrı şekilde de yapılabilmektedir. Faturada belirtilen malların tamamının gerçek dışı ya da bazı malların bir kısmının sahte olması da mümkündür.⁴⁶ Sahte belge düzenlenmesi, Vergi Hukuku'na ayrılık teşkil etmek adına kullanılmakta ise iş bu durum TCK da tanımlanan bir çok suç unsurunu da yanında getirmektedir. Belgenin sahte düzenlenmesi eylemi gerçekleştirmesi aranmaksızın suç oluşumu için yeterlidir.⁴⁷

“Açıklamaların ışığında sahte belge düzenleme suçunun maddi unsuru; gerçek bir mal alım satımı ya da hizmet ifasına dayanmayan ancak vergilendirme ilişkisi yaratan vergi kanunları uyarınca tutulan ya da düzenlenen, saklanan ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl ya da suretlerinin kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesidir. Sahte belge kullanma suçunun maddi unsuru ise; vergi kanunları uyarınca tutulan ya da düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin sahte olarak düzenlenmiş asıl ya da suretlerinin kullanılmasıdır.”⁴⁸

Sahte belgenin suç teşkil etmesi ile özel dava şartlarından olan kamu davasının açılması ile mümkün olup aynı zamanda Cumhuriyet Başsavcılığına sahte belgenin düzenlendiğine ilişkin suç ihbarı da yapılmalıdır.

2.4. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Vergi Mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkların görevli ilk derece yargı yeridir. **“2576 Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un Kuruluş konulu 2. Maddesinde;**

⁴⁶ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 107

⁴⁷ Ceyda ÜMİT, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Dergi Park, 2021, Cilt 11, Sayı 1, S. 365

⁴⁸ Ceyda ÜMİT, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” ,Dergi Park, 2021, Cilt 11, Sayı 1, S. 367

1. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.
2. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır.
3. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir.
4. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hâllerde, özel kanunlarda başkaca hükiim bulunmadığı takdirde, ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenebilir. Bu kararlar Resmî Gazete’de yayımlanır. Mahkemeler, tevzi edilen davalara bakmak zorundadır.
5. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

İdare ve Vergi Mahkemelerinin oluşumu konulu 4. Maddesinde ;

İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.

Vergi Mahkemelerinin görevleri konulu 6. Maddesinde;

Vergi mahkemeleri:

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
 - b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
 - c) Diğer kanunlarla verilen işleri,
- Çözümler.” Şeklindedir.⁴⁹

⁴⁹ 2576 Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri

Vergi uyuşmazlıklarına karşı açılan davalar Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama olarak görülmekte ve davanın sonucunda nihai karara bağlanmaktadır. Nihai karar taraflara tebliğ edilir ve taraflardan davacı veya davalı olağan kanun yollarından yönetmelikte belirtilen parasal sınır ile istinaf ve temyize başvurma hakları vardır.

3.30 Mahkemenin bulunduğu ile göre vergi mahkemelerinin iş durumu, 2021
Activities at tax courts by province where the court is located, 2021

Mahkemenin bulunduğu il Province where the court is located	Gelen dava - Cases brought					Gelecek yıla devir Postponed until next year
	Toplam Total	Geçen yıldan devir ⁽¹⁾ Cases transferred from last year ⁽¹⁾	Yıl içinde gelen New cases	Bozularak gelen Cases reversed	Karara bağlanan Cases judged	
Türkiye - Turkey	192 166	55 723	130 482	5 961	136 249	55 917
İstanbul	73 664	21 931	49 302	2 431	49 003	24 661
Tekirdağ	1 123	341	742	40	763	360
Edirne	898	214	655	29	718	180
Balıkesir	1 619	359	1 239	21	1 219	400
İzmir	9 684	2 747	6 609	328	7 009	2 675
Aydın	3 898	612	3 244	42	2 699	1 199
Denizli	1 249	411	809	29	1 049	200
Muğla	2 664	683	1 945	36	2 035	629
Manisa	2 797	902	1 826	69	2 486	311
Bursa	7 608	2 498	4 998	112	5 779	1 829
Eskişehir	992	333	599	60	803	189
Kocaeli	5 288	2 233	2 938	117	3 663	1 625
Sakarya	1 169	314	820	35	894	275
Ankara	26 442	6 954	18 532	956	16 188	10 254
Konya	3 596	1 256	2 194	146	2 901	695
Antalya	4 131	1 596	2 326	209	3 402	729
Adana	5 431	1 599	3 567	265	4 382	1 049
Mersin	6 195	2 314	3 730	151	4 517	1 678
Hatay	3 636	1 085	2 459	92	3 063	573
K.Maraş	481	179	267	35	402	79
Kırkkale	249	45	179	25	213	36
Kayseri	2 638	919	1 595	124	2 050	588
Sivas	397	117	272	8	332	65
Zonguldak	1 213	343	833	37	931	282
Samsun	1 955	428	1 462	65	1 600	355
Çorum	237	70	164	3	209	28
Trabzon	736	192	506	38	645	91
Ordu	622	182	421	19	533	89
Erzurum	4 256	985	3 164	107	3 576	680
Malatya	686	198	455	33	566	120
Van	3 766	646	3 001	119	2 631	1 135
Gaziantep	2 519	732	1 724	63	2 048	471
Şanlıurfa	3 204	400	2 774	30	2 735	469
Diyarbakır	2 252	490	1 720	42	1 929	323
Mardin	3 013	1 073	1 918	22	2 076	937
Batman	1 858	342	1 493	23	1 200	658

Şekil 3: Vergi Mahkemelerinin İllere Göre İş Durumu

Not: Şekil Örneği

“https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet_ist-2021.pdf adresinden alınmıştır.

2.4.1. Olağan Kanun Yolları

Tablo 7: *Olağan Kanun Yollarının Karşılaştırmalı Güncel Miktarı*

"2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ek madde 1 uyarınca, anılan Kanununun 17, 45 ve 46. maddelerindeki parasal sınırların, Hazine ve Maliye Bakanlığınca 2022 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranı(%122,93) dikkate alınmak suretiyle hesaplanan güncel miktarı -önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak- aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

SINIRLAR	2019 YILI	2020 YILI	2021 YILI	2022 YILI	2023 YILI
Duruşma Sınırı (İYUK md. 17)	44.000 TL	53.000 TL	57.000 TL	77.000 TL	171.000 TL
İstinaf Sınırı (İYUK md. 45)	6.000 TL	7.000 TL	7.000 TL	9.000 TL	20.000 TL
Temyiz Sınırı (İYUK md.46)	144.000 TL	176.000 TL	192.000 TL	261.000 TL	581.000 TL

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ek madde 1 uyarınca, anılan Kanununun 7. maddesindeki parasal sınırın, Hazine ve Maliye Bakanlığınca 2022 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranı(%122,93) dikkate alınmak suretiyle hesaplanan güncel miktarı -önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak- aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

SINIR	2019 YILI	2020 YILI	2021 YILI	2022 YILI	2023 YILI
Tek hakimle çözümlenecek davalarda sınır (2576 sayılı Kanun md. 7)	44.000 TL	53.000 TL	57.000 TL	77.000 TL	171.000 TL

Kaynak: <http://www.baskahukuk.com/2023-yilinda-adli-ve-idari-yargida-uygulanacak-parasal-sinirlar-degistirildi/> adresinden alınmıştır.

2.4.1.1. İstinaf Yolu

İlk derece mahkemesi kararlarına karşı taraflardan biri veya tamamı kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf kanun yoluna başvurabilirler. Ancak istinafa başvuru yapılması için verilen nihai kararın 5.000 TL ‘nin üstünde olması gerekmektedir. Aksi takdirde verilen karar kesin karar hükmündedir.⁵⁰

2.4.1.2. Temyiz Yolu

Taraflardan biri ya da taraflarca ilk derece mahkemesi kararına karşı istinaf kanun yoluna başvurulmuş ve Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen karar, taraflara tebliğ edilmiş ise taraflarca uyuşmazlığın parasal sınırı ile temyiz yoluna başvurma hakları vardır.

Temyiz ile Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen karar incelenerek hukuka uygun olması durumunda onanır ya da hukuka aykırılık teşkil ettiğine karar verilirse dosya bozulur. Temyiz incelemesi ile. bozulan karar tekrar karar veren mahkemeye gönderilir. Bölge İdare Mahkemesi, temyiz kararını inceleyerek taraflara tebliğ eder.

“2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982/17580, No.: 2577, Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar Konulu 49. Madde de ;

1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

⁵⁰ Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 337.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizden incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50 nci madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.”⁵¹ Şeklinde dir.

2.4.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Tablo 8: *Türk İdari Yargısında Kanun Yolları*

Olağan Kanun Yolları	Olağanüstü Kanun Yolları
İstinaf (Bölge İdare Mahkemeleri’nce İnceleme Yapılır)	Kanun Yararına Temyiz (Danıştay’a Yapılır)
Temyiz (Danıştay Tarafından İnceleme Yapılır)	Yargılamanın Yenilenmesi (Esas Hakkında Karar Veren Yargı Merciiine Yapılır)

Kaynak: Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s.233

2.4.2.1. Kanun Yararına Bozma

“Vergi Mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin **kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK md. 51). Bu durumda mükellefin kanun yararına temyizi talep edilen karara karşı Danıştay Başsavcılığına başvurarak temyiz talebinde bulunmaları gerekir.**

Niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir durum ifade eden belirli kararların özel bir temyiz incelemesine tabi tutulmasına “**kanun yararına temyiz**” denir. Bu şekilde işletilen olağanüstü kanun yoluyla yargı kararlarında oluşan hukuka aykırılık giderilerek söz konusu kararın hukuk düzeninde yaratmış olduğu genel bozulma onarılmaktadır.”⁵²

⁵¹ 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982/17580, No.: 2577, Madde 49

⁵² Doğan ŞENYÜZ, “Vergi Ceza Hukuku” Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. Baskı, 2017, s. 339

2.4.2.2.Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik aez eden bir kararın kanunda sayılı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur. Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş bu yol ile daha önce verilmiş olan kesinleşmiş yargı hükümlerindeki maddi soruna ilişkin fiili hataların, yanlışlıkların ve hukuka aykırılığın giderilebilmesine imkan sağlanmaktadır. İşte kanunda sınırlandırılmış bir şekilde sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılmasına ve yargılamanın yeniden yapılması, davanın yeniden incelenmesi ve hukuka uygun karar verilmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna **yargılamanın yenilenmesi** denir. Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.”⁵³

“2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982/17580, No.: 2577, Md. 53 ; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

⁵³ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK; “Vergi Ceza Hukuku (Genel Hükümler)” Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016, s. 286.

h) Tarafları,konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler,dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”⁵⁴

⁵⁴ 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982/17580, No.: 2577, Md. 53

SONUÇ

Türk vergi sisteminde kişiler veya ticari işletmelerin kazançları noktasında vergilendirmesi gerekmektedir. Devlet, birey haklarının yanı sıra yükümlülüklerini de koruması gerekmektedir. İş bu durum Anayasanın 73. Maddesi ile de açıkça belirtilmiştir.

Her ne kadar mükelleflerin hak ve ödevleri bulunsa da vergi idaresi ile mükellefler arasında birçok uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargı yoluna intikal edilmeksizin vergi idaresine yapılacak başvurular ile de halledilebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları birçok unsurdan oluşmakta olup mükellefe uygun olan çözüme gidilmektedir. Ancak bu durum zorunluluk teşkil etmemektedir. Mükellef hangi çözüm yoluna başvurmak istiyorsa yasal süresi içerisinde başvurması gerekmektedir. Dilerse de sorunu yargıya intikal edebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma ile kamu alacağının en kısa sürede tahsili amaçlanmıştır. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Asıl hedef kısıtlı zamanda uyuşmazlık sorununu ortadan kaldırarak yargı mercilerinin işini hafifletmektir. Bunun yanı sıra her iki taraf içinde geçerli olabilecek hatalarda meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yapılan hataların düzeltilmesi de mümkündür.

Mükelleflerin iyi niyet çerçevesinde pişmanlık duyduğu durumlarda vardır. Şöyle ki; mükellef ödevlerini yerine getirmediği veya eksik getirdiği durumlarda iyi niyet çerçevesinde pişmanlıktan yararlanma şartlarına uyuyorsa taraflar açısından güzel bir çözüm yoludur. Aynı zamanda tarhiyatların türü bakımından da cezalarda indirimler uygulanmaktadır. Bahsedilen bu yollar vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları ile gerçekleşmektedir. Yargısal çözüm yollarında ise vergi idaresi mükelleflere karşı yapmış olduğu vergi inceleme sürecinde birçok tespitte bulunabilmektedir. Yapılan inceleme ile mükelleflerin defter ve belgelerine el koyabilmektedir. Bu durum sahte belge ve kaçakçılık suçunun oluştuğunun öğrenilmesi ile yargı yoluna intikal etmesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesi, uyuşmazlıkların tespitini yaparak bir karara bağlar. Ancak burada Vergi Mahkemesi kararlarına karşı hangi kanun yollarının açık olduğu ve hangi aşamalarda başvurulacağı önemlidir.

KAYNAKLAR

Arslaner, H., (2015). *Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu*

Adli ve İdari Yargıda Uygulanacak Parasal Sınır, (2023). <http://www.baskahukuk.com/2023-yilinda-adli-ve-idari-yargida-uygulanacak-parasal-sinirlar-degisti/> sayfasından erişilmiştir.

Arıca, M. N., (2009). “*Mükellef ve Vergi Sorumlularının Muhatap Olabilecekleri Vergi Hataları IV*”, Maliye ve Sigorta Yorumları

BDO Denet Sirküler Vergi, (2022). <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/sirkuler/SIRK2022-079.pdf> sayfasından erişilmiştir.

Bilici, N., (2013). *Vergi Hukuku*, (31. Baskı). Ankara: Seçkin Hukuk

Buyrukoğlu, S., Toparlak, E., (2018). *Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*, Toparlak, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 5, Sayı 1, s. 58.

Dersinoğlu, Z. T., (2010). ‘*Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi*’, Vergi Raporu Dergisi, s. 104

Ekeryılmaz, Ş., (2014) *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Ela, H., (2010). *Vergi Ve Ceza Hukukunda Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Yayınlanmamış doktora tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Erdem, T., (2017). *Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 247, s. 150.

Hatipoğlu, C., (2013). *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. Yayınlanmamış doktora tezi. İstanbul.

Hocaoğlu, C., *Vergi hukukunda uzlaşma*. <https://dergipark.org.tr/> sayfasından erişilmiştir.

Kılıçoğlu, A. M. (2014). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (18. Baskı). Ankara: Turhan kitapevi.

Oktar, S. A., (2013). *Vergi Hukuku*, (9. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Oslu, S. G., (2013) *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Özkan Kerimoğlu, Z. N., (2016). *Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sarıcaoğlu, E., (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Ankara: Adalet Yayınevi

Şenyüz, D., (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz D. (2014). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, (5. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2016). *Vergi Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (7. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Torunoğlu, T., (2010). *Vergi İncelemesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Bursa.

Türk Vergi Hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesinin değerlendirilmesi (2017). [Http://Denetimakademisi.Com/Wp-Content/Uploads/2017/08/Türk-Vergi-Hukukunda-Pişmanlık-Ve-İslah-Müessesesinin-Değerlendirilmesi](http://Denetimakademisi.Com/Wp-Content/Uploads/2017/08/Türk-Vergi-Hukukunda-Pişmanlık-Ve-İslah-Müessesesinin-Değerlendirilmesi) sayfasından erişilmiştir.

ÜMİT, C., (2021). *Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri*, Dergi Park, Cilt 11, Sayı 1, s. 365

Vardal, Z. B., (2009). *Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yüce, M., (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.