

## ŞİRKET YÖNETİCİLERİ İÇİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARI REHBERİ

### ÖNSÖZ

Bu çalışma Şirket<sup>1</sup> Yönetenlerin kaliteli ve güvenilir bir vergi stratejisi oluşturabilmelerine yardımcı olmak üzere hazırlandı. Hedefi; Şirket Yöneticilerine günümüz Türkiye’inde (a) vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki sınır çizgisine ilişkin güncel bilgi vermek (b) ve gereğinde kullanmak üzere vergi uyumsuzluklarında kullanılabilen pratik ve profesyonel bir destek sağlamaktır.

Günümüzde, Şirket yönetiminin her kademesinin Şirketin vergi politikasına ilişkin belirli bir fikri ve uygulaması olmalı. Çünkü vergiden söz ettiğimizde, muhtemelen Şirketin toplam karının ve/veya hasılatının % 20 – 30’undan söz ediyoruz demektir.

Vergi, kadim ve modern zamanların yok olmaz, eskimez, tükenmez gerçeği olarak her daim var olduğu sürece, fuzulen alınan her vergiye direnen mükellefler de var olmayı sürdürecekler demektir.

Yaklaşımımı birkaç soru ve cevap ile açmayı deneyeyim:

Vergi konusunu işin uzmanlarına bırakmak ve onların yönlendirmesine göre hareket etmek uygun olur mu?

Olmaz. Çünkü; Şirket yöneticisi, vergiye ilişkin uygulamaların doğrudan tarafıdır. Gerek Şirket malvarlığı ve zaman zaman da şahsi malvarlığı ile bu uygulamaların muhatabıdır. Bir Şirket yöneticisi için bu konudaki muhtemelen en büyük risk, tam olarak ne olduğunu anlamadığı vergi uygulamalarının ve işlemlerinin altına imza atmasıdır.

Şirketin bir muhasebe departmanı ve bağımlı ya da bağımsız vergi müşaviri var. O halde Şirket yöneticisinin daha başka bir şey yapmasına gerek var mı?

Var. Muhasebe, vergiden farklı bir şeydir. Muhasebe departmanı, muhasebe (hesap ve kayıt) işlemlerini yürütür. Vergiyle ilgili yükümlülüklerin izlenmesi, uygulanması, değiştirilmesi, risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesi, gereğinde Şirket işlemlerinin savunulması ve nihayetinde de tüm sonuçlarına katlanarak vergi uyumsuzluğunun tarafı olunması muhasebe departmanının görev ve sorumluluğunu “aşar”. Muhasebe departmanının vergiyle ilgili işlemlerde “uyarıcı” görev yapması elbette beklenir ve bu fonksiyon önemlidir ama bir Şirket vergi risk yönetimini muhasebe departmanının sorumluluğuna terk edemez.

Peki, Şirketin bağımlı ya da bağımsız vergi müşaviri varsa? Şu an mahkemelerde vergi cezalarını kaldırmaya çalışan Şirketlerin hemen hemen tamamının muhasebe departmanları da, bağımlı ya da bağımsız vergi müşavirleri de mevcut! Şirketin vergi müşavirinin olması, bir şehirdeki hastanelerde doktor olması gibidir, hastanede doktorların olması o şehrin insanların tüm hastalıklardan korunmasını da kurtulmasını da sağlamaz.

Şirketin iyi bir vergi riski yönetimi ekibi var ve etkin biçimde çalışıyor. O halde Şirket yöneticilerinin bu tip rehberlere zaman ve enerji ayırmasına gerek var mı?

Var. Şirket yöneticisi, maddi sorumluluğu kendine (veya hesap verdiği Şirket ortaklarına ait olan) bir konunun yönetilmesi sorumluluğunu da almalıdır. Unutmayın, vergiler sizin ticari defterinizin pasif tarafını, kamunun

<sup>1</sup> “Şirket” terimi bu çalışmada, aksi açıkça belirtilmedikçe, vergiyle ilişkisi bulunan her türlü tüzel kişiliği tanımlamak için kullanılmaktadır. Buna paralel olarak da, “Şirket Yöneticisi” terimi ile kastedilenler, aksi belirtilmedikçe, tüzel kişilerin yönetiminde yetki ve sorumluluk alan kişilerdir.

deFTERİNİN İSE AKTİF TARAFINI OLUŞTURURLAR. Vergi düzenlemeleri ve dolayısıyla uygulamaları “canlı” organizmalardır! Kamu, deFTERİN AKTİF TARAFINI HER AN İZLER VE BİR EKSİKLİK ANINDA MÜDAHALE EDER. Bu müdahalenin, hazırlıksız ve bilinçsiz mükellefleri yakalaması sürpriz olmaz. Vergi riski yönetiminin güncel ve dikkatli biçimde yapılması bazen hayat kurtarır. Ve **Einstein**’ın şu sözünü yabana atmamak gerek: “*Dünyada hiçbir şey gelir vergisini anlamak kadar zor değildir.*”

O zaman sonsöz: kim olursanız olun, arada bir ilkyardım kitaplarına bir göz atın. Aklınızda kalan bir bilgi yaşam kurtarabilir ve her yıl vergi rehberlerine bir göz atın gözünüze çarpan bir bilgi umduğunuzdan çok daha değerli olabilir. Eğer Şirket yöneticisi iseniz, bunu fırsat buldukça değil, bilinçli olarak yapın. Yararını görürsünüz.

## **Kullanım Kılavuzu**

Bu Rehberi nasıl kullanabilirsiniz?

Bu rehberin baştan sona okunması elbette yazarın ruhunu okşar, kendi ürettiği satırların bire bir takip edilmesi onun için hoş bir duygu paydaşlığı oluşturur. Ama gereksizdir de! Benim önerim: Rehberin ana başlıklarına hızlıca bir göz atın, sizin için öncelikli bulduğunuz bölümleri okuyun, not alın. Bu rehberin sayfa ya da bölüm sırasına görünmesi okunması da zorunlu değil. Bu metin elbette ilk sayfadan başlayan bir mantık dizgisine sahip ama düşünce yapımızı iplik gibi uzayan bir silsileden ziyade havai fişek gibi gökte aniden parlayan noktalara benzediğine göre, size “parlak/anlamlı/önemli/değerli” gelen kısımlara öncelik verin.

Burada okuduklarınızla, mevcut bilgilerinizi ve Şirketteki uygulamalarınızı kıyaslayın. Yıl içinde vergiyle ilgili karşılaştığınız bilgi, düzenleme, uygulama ve önerilerin geçerliğini kısaca buradan da kontrol edin. Unutmayın, vergi bir toplantıda kararlaştırdığımız bir uygulamayı yürürlüğe koymamızın üzerinden yıllar geçtikten, o toplantıdaki herkesle iletişiminiz bittikten ve hatta toplantıda tam olarak neyi konuştuğunuzu unuttuktan sonra karşılaştığınız şeydir.

## **Üst Yönetici Özeti**

“*Bu rehber çok yararlı olabilir ama benim bu konuda en fazla bir sayfa okuyacak zamanım var*” diyenlere, işte o bir sayfa:

Vergi konusunda –olası tüm riskleri, son kuruşuna kadar üstlendiğini kabul etmedikçe ve bu sorumluluğu yerine getirebileceklerinden şüphe duymadığınız sürece- hiç kimseye güvenmeyin. Bu konuyla ilgili, kimi sıkıştırırsanız alacağınız son yanıt “ben böyle düşünüyorum, böyle olmalı” olacaktır. Vergi İdaresinin en yetkili yöneticisi dahi, size belirli bir işlemde kaynaklanan vergi borcunuzun bulunmadığına dair “geriye dönülmez, bağlayıcı bir ibra veremez”.

Vergi İdaresinin görüşü temelde şudur: Kamunun finansman ihtiyacı vardır, vergi mükelleflerinde de üzerinden vergi alınabilecek kaynakları vardır. Genellikle de mevcut vergi kaynakları, kamunun ihtiyaç duyduğu finansmanı karşılamak için yeterli değildir. Bu nedenle, vergi idaresi sürekli olarak (dikkat buyurunuz: sürekli olarak) vergi gelirlerini artırıcı ve güvene alıcı yeni önlemler ve metotlar geliştirir. Vergi İdaresinin masasındaki bütçe, her daim yeni ve taze kaynaklara ihtiyaç duyan yaşayan bir organizmadır.

Hiçbir zaman, “ben vergimi verdim, şimdi başkaları düşünsün” rahatlığına kapılmayın. Unutmayın; Vergi İdaresinin, “vergisi verenlerden” başka müşterisi yoktur. Kaldı ki, bir avcı, karnını en zahmetsiz nerede doyuruyorsa, avlanmaya her çıktığında oraya yönelir. Bu rasyonelite ve mantığın gereğidir: O halde şöyle düşünseniz daha iyi edersiniz: “Ben bu şekilde vergi ödediğime göre, ödemeye devam edeceğim demektir”. Bir anekdot daha: Vergi, ödemekle bitirilebilen bir borç değildir. Dahası, vergi yasalarının çok sık değiştiği, çok karmaşık olduğu ve içinden çıkılmaz hal aldığı yakınmaları büyük oranda doğrudur.

Demek ki, vergi ödemek çok ciddi ve –hatta özünde- kötü bir şey. O halde, niçin ödüyoruz. Çünkü, vergi ödemekten daha kötü olan şey varsa, o da ödememek!

Bu rehber, size sadece ödemeniz gereken vergiyi ödemeye çalışırken nelere dikkat etmeniz gerektiği konusunda kişisel bir donanım ve farkındalık kazandırmayı hedefliyor. Size bir de ufak bir tüyo: Vergi yasaları milyonlarca mükellefin onlarca işlemi kavramak için yazılırlar, yani diğer pek çok yasa gibi özele değil genele hitap ederler. Bu nedenle, çoğu zaman tek bir gerçek ya da tüzel kişinin vergi statüsü bazen eşsizdir, kendine özeldir.

Vergi karşısında her mükellefin kaderi ayrıdır. Bunu araştırıp anlamak ve buna göre davranmayı öğrenmek de sadece o mükellefe düşer. Her zaman anımsayın: Hiçbir kalp doktoru, çektiğiniz kalp ağrısını sizin kadar derinden ve gerçek olarak hissedemez, doktorunuz talimatlarını harfiyen uygulayın ama kalbinizi en yakından siz izleyebilirsiniz.

Vergi uyumsuzlukları ise vergi dünyasının en özel bölümüdür: Eğer açacağınız bir davayı kazanarak o konuda talep edilen vergiyi ödemeyeceğinizi bilerseniz hangi vergileri gönüllü olarak öderdiniz? O halde, “dava açsaydınız muhtemel sonucun ne olacağını bilin” ve verginizi ona göre ödeyin.

## 1. Bölüm 1: Vergi Risk Yönetimi

### 1.1. Kavram

Vergi risk yönetimi; vergiyle ilgili unsurların, asgari vergi ödeme ve asgari risk alma hedeflerine uygun olarak yönetilmesi olarak tanımlanabilir. Doğal olarak, asgari vergi ödeme limitlerine yaklaşıldığında alınan risk artmakta, uzaklaşıldığında da azalmaktadır.

Her mükellefin bu çerçevede kendine uygun gördüğü bir vergi politikası vardır. Bu yelpazenin bir ucunda; asgari vergi ödeme gayretinde aşırıya kaçıp vergi kaçırınlar, diğer ucunda ise kolaylıkla kaçınabilecekleri vergileri ödeyen mükellefler yer alır.

Şirketler, genellikle, profesyonel yönetimlerinin de sağladığı donanımla vergi konusunda daha dengeli ve ihtiyatlı bir politika izlerler. Bu politikayı oluştururken kendi personellerinden ve bağımsız çalışan uzmanlardan destek alırlar.

Şirketler, birçok nedene göre sürekli değişim geçiren, yenilenen ve gelişen kamusal vergi politikalarına göre kendi politikalarını da değiştirirler.

Vergi risk yönetiminin unsurları için kısaca şunlar söylenebilir:

- Vergi risk yönetimi, mükellefleri (Şirketleri) vergi ödemekten değil, fuzulen vergi ödemekten korur,
- Vergi risk yönetimi, mükellefin (Şirketin) hukuki, mali, finansal, yapısal özelliklerine uygun olduğu sürece başarılı olur,
- Vergi risk yönetiminin başarısında sadece mükellefin (Şirketin) çabası yeterli olmaz, vergi idaresinin bu sürece katkısının da olumlu (adil, anlayışlı ve özenli) olması gerekir,
- Vergi risk yönetiminin kalitesi, bu süreci oluşturan yönetim, insan kaynakları, bilgi donanım yeterliliği gibi bileşenlerin kalitesinin toplamından oluşur,
- Vergi risk yönetimi, kurumsal yönetim dünyasının bir alt birimi olarak düşünülmeli, kurumsal yönetim ilkeleri vergi, risk yönetimi için de uygulanmalıdır.

### 1.2. Vergi Risk Yönetiminin Bileşenleri (Aşamaları)

Her mükellef, farkında olarak ya da olmayarak vergi risk yönetimi yapar. Vergi risk yönetimi, temelde üç bileşenden oluşur: (a) Vergi risk politikasının oluşturulması, (b) Vergi risk politikasının uygulanması, (c) vergi politikasının savunulması.

Doğal olarak, bileşenlerden sonuncusu olan vergi politikasının savunulması, kendinden önce gelen bileşenlerin yapısına bağlı bir aşamadır. Başarı ile oluşturulmuş ve başarı ile uygulanmış bir vergi politikasının savunulması doğal olarak daha kolaydır. Bunun aksine başarısız, hatalı, zayıf bir vergi politikasına ve/veya başarısız bir uygulamaya dayanan savunmanın zor olacağını söylemek mümkündür.

Bu rehber, yukarıdaki bileşenlerden üçüncüsü olan vergi politikasının savunulması bileşenini (aşamasını) incelemektedir. Ancak, yukarıda değinildiği üzere, bu aşamada gösterilecek performans, önceki aşamalara bağlı olduğundan, bu aşamalara da kısaca değinilmektedir.

#### 1.2.1. Vergi Risk Politikasının Oluşturulması

Her mükellef, vergiye tabi bir işlem gerçekleştirdiğinde, bu işlemin vergisel sonuçlarını da bilmek durumundadır. Bilmesi veya bilmemesi, anılan işlemlerle oluşan vergi borcunu ortadan kaldırmaz. Bu nedenle,

vergiye tabi işlem gerçekleştiren herkesin, o işleme ilişkin vergi yükümlülüklerinin neler olduğu, bu yükümlülüklerin hangi etmenlere bağlı olarak azalıp arttığı konularıyla ilgili bilgi sahibi olması kendi yararınadır.

Bazen, bazı (gerçek) kişiler, vergiye tabi işlem gerçekleştirdiklerini, hangi vergiyi, ne kadar ve nasıl ödeyeceklerini bilemeyebilirler. Bu sık karşılaşılan bir durumdur. Buna rağmen, gerçek kişi mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini bilmemeleri bu borçtan kurtulmalarını sağlamaz.

Ancak, Şirketler, tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye’de de basiretli ve müdebbir davranmak durumunda olan ve/veya öyle davrandığı kabul edilen hukuki varlıklar olduklarından, Şirketlerin, gerçekleştirdikleri işlemle ilgili vergisel yükümlülüklerini bilmemeleri ve/veya önemsememeleri sözkonusu değildir.

Şirketlerin, vergiyle ilgili yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden, Şirketin kanuni temsilcileri<sup>2</sup> sorumludur. Şirketlerin, vergiyle ilgili yükümlülükleri “bilmediklerini” öne sürerek bu yükümlülüklerden kurtulmalarına olanak bulunmadığı ve Şirket yöneticilerinin de bu borcun yerine getirilmesinden hukuken sorumlu oldukları birlikte dikkate alınır, Şirket yöneticilerinin vergi politikalarının oluşturulmasındaki fonksiyonları daha iyi anlaşılacaktır<sup>3</sup>.

### 1.2.1.1. Vergi Risk Politikasının Oluşturulmasında Yöntem

Vergi Risk politikası, Şirket yöneticisinin sorumluluk ve gözetiminde çalışan bir mekanizma olmalı. O halde; Şirket Yöneticisi, mümkün olduğunca Şirket ortakları ve/veya konuyla ilgili üst (merkez) ve alt yöneticilerini bir araya getirerek genel “kurumsal risk yönetimi” perspektifinin içinde bir vergi risk politikası belirlemeli.

Bir Şirketin vergi risk politikası bir kurumsal risk yönetimi unsuru olduğu için buna ilişkin esaslar dahilinde yürütülmelidir. Vergi risk yönetimi politikası, Şirketin kurumsal risk yönetiminin bir unsuru olsun olmasın, aşağıdaki hususların, mevcut politikada kavrandığından emin olunmalıdır;

- Şirketin vergi politikasına yaklaşımı (tanımını),
- Bu politikanın unsurları (şirketin hangi birimine ne görev ve sorumluluk düştüğü)
- Bu politikanın nasıl yönetileceği;
  - belirli zaman aralıklarıyla hangi temel üzerinden değerlendirileceği ve arşivleneceği,
  - politikadaki değişikliklerin ne şekilde yapılacağı,
  - kurum hafızasının devamlılığı için hangi önlemlerin alınacağı,
- ve nihayet, Şirketin vergi uygulamalarının vergi idaresine izahı ve savunulması gereği ortaya çıktığında, nasıl hareket edileceği,

konularını içermesi uygun olacaktır.

Şirket yöneticisi, bu politikayı oluşturmaya, Şirketin vergiye tabi işlemlerinin ve bunlara ilişkin uygulamalarının tanımlanması/listelenmesi ve bunlara ilişkin dayanakları belirlemekle başlayabilir. Şirket içinden ve dışından, bu politikanın fiilen oluşumuna katkıda bulunmuş kişilerin görüşleri ve kararları dosyalanarak işe başlanabilir.

Bu noktada muhtemel durum, Şirketin vergiyle ilgili pek çok uygulamasının dayanağının ne olduğuna ilişkin bir bilgiye ulaşılamaması olacaktır kuşkusuz: Örneğin; niçin bu şirketin faturalarından stopaj yapıyoruz/yapmıyoruz? Amortisman süresi dolan bazı sabit kıymetlerimizin bazıları tablomuzda iz değeriyle görünürken bazıları neden görünmüyor? Bu fiyatla grup içi mal satımına ilişkin kararı nasıl aldık? Bu Şirketin sahte belge düzenleyen şirketler listesinde olup olmadığına ilişkin kontrolümüzü ne zaman, nasıl yaptık? Gibi soruların yanıtlarının belgelenememesi muhtemeldir. Ben işte buna “*her işin bir başlangıcı vardır*” diyorum. Bir yerden başlamak gerek.

### 1.2.1.2. Vergi Risk Politikasının İşlevsel Kullanımı

<sup>2</sup> Bu terim, hukuksal bir terim olup, çalışmamızda aksi belirtilmediği sürece tüm Şirket Yöneticilerinin “kanuni temsilci” olduğu kabul edilmiştir.

<sup>3</sup> (Yasanın ifadesi ile) “Kanuni Temsilcinin” vergi borçlarından sorumluluğu konusunda detaylı bilgi için; Turgut **Candan**; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 2006; İrfan **Barlass**; Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, 2006.

Vergi, yaşayan bir mekanizma olduğuna göre, vergi risk politikasının da ona ayak uydurması, yani işlevsel kullanılması gerekir. Bu politikanın işlevine uygun kullanılması için, belirli bir kişi ya da kişilerin sorumluluğuna verilmesi, bu kişilerce güncel tutulması, Şirket işlemlerinin bu politika çerçevesinde sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi, varsa bağımsız danışman ve/veya denetçilerin bulgularının bu çerçeveden değerlendirilmesi yararlıdır.

Doğal olarak, bu politika Şirketin işlemlerini mümkün mertebe kavradığı, güncel olduğu ve değerlendirmelerin doğru yapıldığı ölçüde işlevini yerine getirecektir.

İkinci bir aşamada da, Şirketin işlemlerini izah ve savunma zorunluluğu ortaya çıktığında, Şirket için eşsiz bir dayanak oluşturacaktır. Çünkü, bu politika, Şirketin vergiyle ilgili işlemlerini açıklayan bir platformdur. Ayrıca, olası bir eleştiri durumunda, Şirket yöneticisinin bu eleştiriye karşı olası açıklama ve savunmaların neler olabileceğini araştırması ve hatta danışman, denetçiler ve avukatlar aracılığıyla savunma dayanakları aranmasının iyi bir yöntem olmadığını rahatlıkla söyleyebilirim<sup>4</sup>.

## 2. Bölüm 2: Vergi Uyuşmazlığı<sup>5</sup>

### 2.1. Kavram ve Genel Bilgi

#### 2.1.1. Kavram

Vergi uyuşmazlığı; mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi işlemlerinden kaynaklanan hukuki anlaşmazlıktır.

Vergi uyuşmazlığı, çok çeşitli nedenlerden kaynaklanabilir. Bunların arasında;

- Vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırı yönlerinin bulunması,
- Vergilendirme işlemlerinde yapılan hataların yazılı başvuruya rağmen vergi idaresince düzeltilmemesi,
- Vergi incelemesi sonrasında şirket adına vergi salınması,
- Vergi idaresinin bazı görüşlerinin vergi mevzuatına aykırı olduğuna inanıldığına ihtirazen<sup>6</sup> bildirilmesine rağmen vergi idaresinin bu başvuruya itibar etmemesi,
- Vergi borçları için cebri tahsilat işlemleri yürütülmesi,

durumları sayılabilir.

Vergi Uyuşmazlığı; vergi ilişkisinin tarafları arasında doğan irade çatışması olarak tanımlanabilir. Bu irade çatışmalarının bir kısmı hak ve menfaat çatışması olarak karşımıza çıkarken bazıları bir düşünce, saik, niyet veya anlayış çatışması olarak gözlemlenir.<sup>7</sup>

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki ayrı usulden söz etmek olanaklıdır: (a) Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü (b) Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Yargısınca Çözümü.<sup>8</sup> Türkiye ve benzeri ülkeler için bir

<sup>4</sup> İşte bir danışman (avukat) fıkrası: Adamın biri cinayet sırasında suçüstü yakalanmış, çıkarıldığı mahkemede hakim “suçüstü yakalanmışsın, ne diyorsun?” diye sorunca, adam “avukatımı isterim” diyor. Hakim “iki elin kanda, elinde bıçakla cinayet sırasında suçüstü yakalanmışsın, avukatın ne diyecek?” diye sorunca adam “işte ben de onu merak ediyorum” der.

<sup>5</sup> Bu çalışmada, vergi uyuşmazlığı terimi, aksi belirtilmediği sürece, hem idari aşamada ve hem de yargı aşamasında çözümlenen uyuşmazlıkları kapsamaktadır.

<sup>6</sup> Bu da bir teknik terim, “ihtiraz” eski dilde “sakinmek, çekinmek, korkmak” demek, “ihtirazi kayıtlı beyan da “çekinceyle yapılan bildirim” şeklinde günümüz diline çevrilebilir.

<sup>7</sup> Vergi uyuşmazlığının neden doğmuş olabileceği, önce vergi ilişkisinin taraflarının konuya yaklaşımlarını algılamak ile mümkün olabilir. Bu konuda her iki tarafın yaklaşımlarını gösteren iki örnek olarak şu çalışmalar gösterilebilir: Vergi/gelir idaresinin konuya yaklaşımlarını 2007 yılında yayımlanan ve [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinden temin edilebilen (erişim:05.03.2008) “2007–2009 Stratejik Plan” Çalışmasından izlemek olanaklı. Vergi Mükelleflerinin konuya yaklaşımları için de Halit Çiçek tarafından kaleme alınan ve İstanbul SMMMO tarafından 2006 yılında yayımlanan “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)” isimli doktora tezi incelenebilir.

<sup>8</sup> Vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasında çözümü konusunda güncel ve detaylı bilgi için: Şükrü Kızılot & Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2008, 13. Baskı, s. 60 vd. ; Yusuf Karakoç; Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, 2007.

üçüncü çözüm usulü olarak (c) Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Afları Yoluyla (Yasal Yolla) Çözümünü de saymak gerekir.

Vergi Usul Kanunu (VUK), vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne ilişkin temel düzenlemeleri içermektedir. Paralel şekilde, gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne ilişkin düzenlemeler de Gümrük Kanununda yer almaktadır. Bu kanunların kapsamında yer almayan (veya bu aşamalardan geçmesine rağmen çözümlenemeyen) vergi uyuşmazlıklarının çözümü de vergi yargısının görev alanına girmektedir.

Dar anlamda vergi yargısı, konusu vergi olan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Dar anlamda vergi yargısı, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay –Danıştay Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu- tarafından yürütülür.

Geniş anlamda vergi yargısı, konusu vergi ve benzeri tüm mali yükümlülükleri kapsayan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Bu yönüyle vergi yargısında, yukarıdaki kurumlara ek olarak İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ın ilgili Daire ve Kurulları da fonksiyon üstlenirler. Anayasa Mahkemesi de, verdiği kararlarla vergi yargısının kaynaklarından biri konumundadır.<sup>9</sup>

### 2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Yöntemler (Kurumlar)

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlemesine ilişkin yöntemler (kurumlar) VUK’da düzenlenmiş olup aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Düzeltme,
- İndirim,
- Pişmanlık,
- Uzlaşma
- (Gümrük vergisi uyuşmazlıkları bakımından da düzeltme ve itiraz).

### 2.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Yargısınca Çözümlemesi

Vergi Uyuşmazlıklarının vergi yargısınca çözümlemesi vergi davası ile olur. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), idari dava türlerini sayarken, vergi davasına yer vermemiştir. Ancak, 3/2-e, 17/1, 27/3, 27/6, 28/6’nci maddelerde vergi davalarına ilişkin düzenlemeler getirmiştir.

Vergi davasının ayırt edici özellikleri için şunlar söylenebilir:

- Vergi davasının taraflarından biri vergi idaresi<sup>10</sup> olmalıdır,
- Dava, bir verginin mükellefi/sorumlusunca vergi idaresine ödenmesi –vergilendirme- ilişkisinden kaynaklanmalıdır,<sup>11</sup>
- Dava, parasal edimin dışında bir edim içermemelidir.<sup>12</sup>

Biçimsel açıdan bakıldığında da vergi davası, bir verginin ve/veya ferilerinin kaldırılması veya iadesi talebini içermelidir.

<sup>9</sup> Vergi uyuşmazlıklarının kapsam ve niteliği hakkında daha detaylı bilgi için <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=44> adresinde bulunan (erişim: 20.01.2008) “Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı” isimli makaleme bakınız.

<sup>10</sup> Vergi idaresi kavramının, vergi ve benzeri yükümlülükler bakımından, bu unsurları tahsil ve/veya talebe yetkili kamu kurumları olduğu dikkate alınmalıdır.

<sup>11</sup> Örneğin, haksız iade olunan bir verginin, vergiyi haksız iade eden kamu görevlisinden aranmasına ilişkin veya bir vergi dairesine girerek soygun yapan kişilere karşı sözkonusu paranın geri alınması için açılacak davalar bir vergi davası değildir. Vergi davası, kural olarak vergi kanunlarının uygulanmasından doğan bir dava olmakla birlikte, vergi kanunlarında vergi davalarının dışında bazı ceza, hukuk ve idari davaların açılmasının öngören hükümler de yer almaktadır.

<sup>12</sup> Örneğin, bir süre uygulanmış olan ve 5228 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılan işyeri kapatma cezası parasal yönünden ziyade bir idari yaptırım olarak öne çıkan bir ceza türüdür. Bu cezanın uygulama dönemi içinde bir vergi davası olarak değil de bir idari dava olarak kabul edildiği anımsanmalıdır.

### 2.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Affi Yoluyla (Yasal yolla) Çözümlemesi (Ortadan Kaldırılması)

Türkiye’de sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarında, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin de hükümler getirilmiştir. Bu yöntemle, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arzu edilmeyen<sup>13</sup> ama etkin bir yöntem olarak kabul edilmektedir.<sup>14</sup>

Vergi aflarının tipik etkisi, vergi uyuşmazlığını “çözümlmek” değil, “ortadan kaldırmak” olduğundan, bu yöntemle ortadan kaldırılan bir uyuşmazlık konusu, affin yürürlüğünden hemen sonra yeniden doğabilmektedir. Ancak, vergi aflarının mükellefleri doğrudan ilgilendiren düzenlemeler oldukları da bir gerçektir. Vergi afları ile ilgili olarak şunlar söylenebilir:

- Mükellefler, vergi uyuşmazlığı yaratırken ve çözüme kavuştururken, vergi aflarının olası etkilerini daima gözönünde bulundurmalıdır; zira, umulmayan bir anda çıkan afların mükelleflerin borçlarını önemli oranlarda hafiflettiği, birçok işletmenin bu aflar sayesinde ayakta kaldığı –veya başka bir deyişle, aftan yararlanmamış mükelleflere nazaran finansal avantaj sağlamış olduğu- bir gerçektir,
- Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak çıkan afların ortak özelliği, mükellefin uyuşmazlığı sürdürmekten feragat etmesi karşılığında bir borç indirimi ve/veya ödeme kolaylığı elde etmesidir,
- Vergi afları, “bataklığı kurutmaktan ziyade sivrisinekleri öldüren” bir uygulamadır: Uyuşmazlığın esasını değiştirmez ve yeniden ortaya çıkma potansiyelini etkilemez, bu nedenle temel fonksiyonu hukuki uyuşmazlık alanlarını ortadan kaldırmaktan ziyade ödeme güçlüğü içinde bulunan mükelleflere ödeme kolaylığı getirmektir,
- Günümüzde, yaklaşık 4–5 yıllık dönemler içinde bir “vergi yargısında biriken uyuşmazlık dosyalarını azaltma” ve “uyuşmazlık sürecini yaşayan mükelleflere ödeme kolaylığı getirme” düzenlemesi çıkarıldığı gözlemlenmektedir: Bu durumda şu söylenebilir: son aftan itibaren 3–4 yıl süre geçmiş ise uyuşmazlık dosyaları “birikmiştir” ödeme güçlüğü içindeki mükellefler “artmıştır”. Bu durumdaki mükelleflerin, vergi uyuşmazlığı yaratırken bir af yasası çıkma olasılığını da dikkate almalarında yarar vardır.

### 2.2. “Mükellef Hakları” (Bildirgesi)

Amerika Birleşik Devletleri’nde, Vergi Mükellefinin Hakları Bildirisi adı altında 1998 yılında kabul edilen ilk yasadan sonra günümüze kadar yapılan yeni kodifikasyonlar, bu konuda bir mevzuat oluşmasını sağlamıştır.

Amerikan Gelir İdaresi Kurumu (IRS) da bu yasa düzenlemelerinin esas noktalarını içeren rehberler yayınlamaya kamuyu aydınlatma görevini yerine getirmektedir. Bu rehberlerde; özellikle mükelleflere vergi incelemesi, vergi yargısı, vergi tahsilatı, mahsup işlemleri ve sair usul işlemlerindeki temel hakları bildirilmektedir.

Türk Gelir İdaresi Başkanlığı da IRS ile işbirliği çalışmaları sonucunda hazırladığı ve web sitesinde “Mükellef Hizmetleri” başlığını taşıyan sayfada yayınladığı Mükellef Hakları Bildirgesinde, mükelleflerin temel haklarına ilişkin bir bildirimde bulunmaktadır.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Vergi aflarının, bir ülkenin vergi politikasındaki en büyük kusur olduğu, muhakkak kaçınılması gerektiği genel ve yaygın bir inanç olmasına rağmen, vergi affına sık periyotlarla başvurulduğu da bir gerçektir.

<sup>14</sup> Bu çalışmanın yapıldığı sırada, mevcut vergi uyuşmazlıklarını sona erdirecek yeni bir vergi affi tasarısından söz edilmektedir. Bu tasarıya ilişkin değerlendirilmeler için: <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=143> adresinde bulunan (erişim: 20.01.2008) “Yeni Vergi Affına İlişkin Düşünceler -1 ve 2” isimli makalelerime bakınız.

<sup>15</sup> Bu bildirge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115> adresinde yer almaktadır (erişim: 21.01.2008). Bildirgeyle ilgili ilginç husus, Türkiye’de hiçbir vergi yasasında mükellefin hakları ile ilgili özel bir düzenleme bulunmaması, hemen hemen tamamı mükellefin ödev ve yükümlülüklerini düzenleyen VUK’un (mükerrer maddeler hariç) 417 kalıcı ve birçok geçici maddeye sahip olmasına rağmen, Mükellef Hakları Bildirgesinin 10 haktan oluşmasıdır! Bu haklardan ilk dört tanesi mükellefe bilgi verileceği taahhüdünü, üçüncü işlemlerde kolaylık sağlama ve kaliteli hizmet sunma taahhüdünü içerdiği dikkate alındığında, gerçekte “hak” olarak tanımlanabilecek üç husus bulunduğunu görmekteyiz. Bu hususlar da yasalarda tek tük yer alan mükellef haklarının tekrarı niteliğindedir: Gizlilik taahhüdü (VUK Md. 5 Vergi Mahremiyeti), hukuka uygun işlem tesis

Mevcut Mükellef Hakları Bildirgesi, olması gerekenin sembolik nitelikte olup geliştirilmeye ve işlevsel bir yapıya kavuşturulmaya gereksinimi vardır.<sup>16</sup>

### **2.3. Vergi Risk Yönetiminin Bir Bileşeni Olarak Vergi Politikasının Savunulması veya Diğer Bir İfade İle Vergi Uyuşmazlığı (Süreci) Yönetimi**

#### **2.3.1. Kavram ve Genel Bilgi**

Yukarıda da değinildiği üzere; vergi politikasının savunulması vergi risk politikasının bir bileşeni, o da kurumsal risk yönetiminin bir bileşenidir. Ayrıca, her (mükellefin) Şirketin de iyi ya da kötü bir vergi politikası savunması vardır.

İşte, bazen vergi uyuşmazlığı doğar ve mükellefler bir vergi risk politikaları olsun olmasın vergiye ilişkin işlemlerini açıklama ve yasal haklarını savunma durumunda kalabilirler.

Mükellefler (Şirketler) çeşitli (hukuksal) nedenlerle, vergi uyuşmazlıklarının tarafı haline gelebilirler: vergi mevzuatında mükelleflerin doğrudan kendilerine ait hukuksal yükümlülüklerinin yanı sıra, vergi sorumluluğundan veya işleme taraf olan veyahut da işleme ilişkin vergisel yükümlülüklerden sorumlu kılınan hukuki statülerinden kaynaklanan yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Bu nedenle, şirketler, kendi işlem ve faaliyetlerinin yanı sıra, hukuksal ilişkide buldukları kişi ve kurumlarla ilişkilerinden ötürü de vergisel yükümlülüklerin ve dolayısıyla vergi uyuşmazlığının tarafı olabilirler.

Vergi uyuşmazlığının tarafı, doğal olarak mükelleflerdir. Mükellefin Şirket olması durumunda da kural olarak şirket tüzel kişiliğidir. Ancak, vergi yasalarındaki düzenlemeler, bazı koşulların varlığı halinde şirket yöneticilerini, ortaklarını, çalışanlarını ve mali müşavirlerini, şirketin vergiyle ilişkili bir işlemlerinden ötürü hukuki sorumluluk çemberine alır.

Bu sorumluluk bazen mali (ödenmeyen vergi borcunun kanuni temsilcilerden tahsil edilmesi gibi), bazen cezai (para ve/veya hapis cezası gibi), ve bazen de mesleki (Mali müşavirlerin mesleki sorumlulukları gibi) açıdan ortaya çıkabilir.

Bu durumda; şirket ve şirket yöneticilerinin vergi uyuşmazlığının karşısındaki hukuki konumlarının çeşitlilik gösterdiği saptaması ile şu sonuca varılabilir: Şirketin vergisel yükümlülüklerinin yasalara uygun yürütülmesi hem doğrudan şirketlerin ve hem de dolaylı olarak yöneticilerin hukukunu ilgilendirmektedir.

Biçimsel açıdan bakıldığında; vergi uyuşmazlığı, mükellef ile vergi idaresi arasında bir hukuki durum olarak doğar ve hukuken belirlenen çözüm yöntemleri tüketilene kadar devam eder. Bu süreçte, sadece vergi hukuku düzenlemeleri değil, ceza hukuku, borçlar hukuku, mali müşavirlik mevzuatı, ticaret hukuku gibi çeşitli hukuk dallarının düzenlemeleri uygulama sahası bulur.

Vergi uyuşmazlığı sürecinin başlangıcı, düzeltme, pişmanlık veya indirim talebinin reddi, inceleme bildirimini veya mali polisin bir operasyonu olabilir. Doğal olarak, sürecin sona ermesi de uyuşmazlığın hukuki yapısına uygun olarak gerçekleşecektir.

Vergi idaresi, vergi uyuşmazlığı süreci içinde, kamu alacağının tahsilini güvence altına almak üzere, şirket ve şirket yöneticileri üzerinde yasaların verdiği olanakları kullanır. Bu olanaklar arasında, teminat istemek, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri ifa etmek, şirket yöneticilerine yurtdışı çıkış yasağı koymak, şirket defter ve belgelerine el koymak gibi hukuki tedbirler, şirket yöneticileri hakkında suç duyurusu raporu hazırlamak gibi cezai işlemler bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı sürecinde, şirketler ve şirket yöneticileri, yasaların kendilerine verdiği olanakları kullanarak kendi haklarını savunurlar.

---

etme taahhüdü (Anayasanın İdarenin hukuka uygun işlem tesis etmesi yükümlülüğüyle ilgili çeşitli maddeleri) ve vergi incelemelerinde hukuka uygun hareket etme taahhüdünden (VUK Md. 134) ibarettir.

<sup>16</sup> Türk Hukuku çerçevesinde, mükellef hakları konusunda detaylı bilgi için: Billur **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 2006.



Bu savunmada -veya bu çalışmanın ifadesi ile vergi uyumsuzluğu sürecinin yönetiminde- profesyonel yardım alabilecekleri gibi, kendi savunmalarını kendileri yapabilirler.

Vergi uyumsuzluğu sürecinin yönetiminde şirket ve/veya şirket yöneticilerinin mali müşavir ve/veya avukatlardan mesleki yardım almalarını zorunlu kılan bir düzenleme mevcut değildir.

Diğer yandan, şirketler, yetkili organlarınca yönetilirler. Vergi uyumsuzluğuna taraf olan bir şirketin hak ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesi görev ve yetkisi de şirketleri temsile yetkili olanların, yani bu çalışmadaki terim ile ifade edersek, yöneticileridir.

Uygulamada en çok karşılaşılan “tipik” uyumsuzluklar, vergi incelemelerinden kaynaklanan uyumsuzluklardır. Bu çalışmada da temel olarak, vergi incelemesinden kaynaklanan bir vergi uyumsuzluğu süreci genel örnek olarak ele alınmıştır.

## **2.3.2. Vergi Uyuşmazlığı Sürecinin Yönetimi**

### **2.3.2.1. Vergi Uyuşmazlığının Doğması**

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki her fikir ayrılığı bir vergi uyumsuzluğu değildir. Tarafların bu farklı fikir ve işlemlerinin birçoğu karşılıklı görüşmeler ile halledilebilir.

Ancak, taraflar arasındaki farklı görüş veya yaklaşımın yasada belirtilen “tipik” özellikleri taşıması durumunda, bir vergi uyumsuzluğunun varlığından söz edilebilir:

Bir uyumsuzluk olarak kabul edilebilecek durumlar çok çeşitlidir. Aşağıdaki durumların oluşması mükellef tarafından kabul edilirse, taraflar arasında uyumsuzluk doğmaz, gerekli işlem yapılır. Ancak, mükellef bu işlemleri kabul etmez ise ortada bir vergi uyumsuzluğunun bulunduğundan söz edilmelidir:

- Vergi idaresinin herhangi bir idari işlem veya eylemi, özellikle mükellefin bir düzeltme, indirim, iade, mahsup, pişmanlık talebinin, ihtirazi kayıtla yaptığı beyanın kabul edilmemesi,
- Mükellefe beyanı dışında ek tarhiyat yapılması, vergi cezası kesilmesi, gecikme faizi istenmesi,
- Mükellef malvarlığı üzerinde cebri tahsil işlemleri yürütülmesi,

### **2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlığı Yol Haritası**

**Vergi Uyuşmazlığı Yol Haritası** adımı verdiğim şablon, yukarıda değindiğim vergi politikasının savunulması çalışmasının önemli bir parçasıdır ve bu şablonda mükellefler bir vergi uyumsuzluğu ile karşılaştıklarında izleyebilecekleri yol haritasını bulabilirler. Mükellef (Şirket yöneticisi), bu şablonu önüne alıp ortada bir vergi uyumsuzluğu olup olmadığı, varsa bu sürecin yönetimine nasıl başlanacağı ve bu süreçte kimin hangi görevleri üstleneceği gibi konularda belirleme ve değerlendirmelerde bulunurlar.

#### **2.2.1.1.1 Birinci Adım: Ortada Bir Vergi Uyuşmazlığı Var Mı?**

Verilmesi gereken ilk karar, (yukarıda değinilen konuları da dikkate alarak) ortada bir vergi uyumsuzluğu olup olmadığı belirlenmesidir. Örneğin, başka bir şirketin iade talebi üzerine yapılan incelemede, karşıt inceleme çerçevesinde defter ve belgenin ibrazının istenmesi bir vergi uyumsuzluğu değildir. Ya da, rutin kontroller çerçevesinde bir yoklama memurunun şirketin bir işyerine gelerek rutin kontrolleri yapması, ya da şirketin bir aracını durdurarak sevk irsaliyesi sorması bir vergi uyumsuzluğu değildir.

Ancak, örneğin, şirketin incelemeye alındığı, bu nedenle defter ve belgelerini ibraz edilmesinin istendiği bir yazının veyahut da bir ödeme emrinin tebliği bir uyumsuzluk sürecinin ilk işareti olarak kabul edilmelidir.

#### **2.2.1.1.2 İkinci Adım: Ortada Bir Vergi Uyuşmazlığı Varsa, Uyuşmazlık Yönetim Sürecine Nasıl Başlamak Gerekir?**

Şirket yöneticileri, ortada bir vergi uyumsuzluğu bulunmadığı sonucuna ulaşmışlarsa –ve tabii, bu saptamaları da doğru ise- vergi hukuku açısından ortada bir sorun yoktur. Örneğin, vergi dairesinden tebliğ olunan ödeme emrinin gerçekten de beyan edilen ama ödenmesi atlanan bir vergiye ilişkin olduğu belirlenmiş ise ortada bir vergi uyumsuzluğu yoktur.

Ancak, bu durum dahi mükellefin vergi riski politikasının geliştirilmesi için bir fırsat olarak kullanılmalıdır. Burada karşılaşılan durumun nedenleri incelenmesi, bir daha karşılaşılmaması için gereken önlemler alınmalıdır. Örneğin, burada verilen örnekte, benzer durumda başka bir verginin olup olmadığı, bu verginin beyan edilmesine rağmen neden ödenmemiş olduğu konuları araştırılmalıdır.

Yapılan değerlendirme sonucunda, ortada bir vergi uyumsuzluğunun var olduğu sonucuna ulaşırsa, uyumsuzluk sürecinin nasıl yönetileceğine ilişkin bir çalışma yapmakta yarar vardır.

Bu çalışmada, mevcut vergi riski politikası gözden geçirilir, olası açıklama ve savunma dayanakları belirlenir. Çalışmanın içeriği elbette uyumsuzluğun özelliklerine göre farklılık gösterecektir ama aşağıdaki konuların kavranmasına dikkat etmek yararlı olur:

- Vergi uyumsuzluğuna konu olayın nedeni nedir?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olayın hukuki ve cezai sonuçları nelerdir?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olayın maddi boyutu nedir?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olayda bir mükellef olarak izlenebilecek idari ve yargısal çözüm yolları nelerdir? Bu yöntemler dikkate alındığında, uyumsuzluk konusu olayın maddi boyutu nasıl değişmektedir?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olay münferit bir olay mıdır, yoksa devamı olan ve/veya önceki ve sonraki dönemleri etkileyen yönleri olan çok boyutlu bir olay mıdır?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olay, sadece vergi ile sınırlı kalmayarak hukuk alanında da yeni uyumsuzluk konularını ortaya çıkarma potansiyeli olan bir olay mıdır?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olay (özellikle aynı sektördeki) diğer mükelleflerde de görülmekte midir?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olayın şirketin ticari rekabet gücüne ve veya hukuksal hak ve yükümlülüklerine bir etkisi olacak mıdır?
- Vergi uyumsuzluğuna konu olayın şirketin birleşme, devretme/devralma, tasfiye, bölünme ilişkilerini - konunun taraflarını, tarafların ortaklarını, yasal ve akdi temsilcilerini, yöneticilerini- nasıl etkileyecektir?
- Vergi uyumsuzluğu sürecini şirket yönetiminden kim(ler) izleyecektir?
- Bu süreçte vergi idaresi ile ilişkiyi kim, nasıl bir yaklaşımla sürdürecektir?
- Sürecin yönetilmesinde dışarıdan profesyonel destek alınacak mıdır?
- Sürecin yönetiminde daha etkin olunması için alınması gereken idari önlemler var mıdır?

### 2.2.1.1.3 Üçüncü Adım: Vergi Uyumsuzluğu Sürecinde “Köprüden Son Çıkış” Levhaları

Vergi uyumsuzluğu sürecinde, mükellefler bazı seçimleri sadece bir defa yapabilirler.

Bu seçimler, “köprüden son çıkış” levhalarıdır, geri dönüşleri yoktur.

Vergi uyumsuzluğu yönetim sürecinde, geri dönüşü olmayan, en önemli seçimler aşağıdaki gibidir:

- Uzlaşmak: Uzlaşma müzakeresinde, vergi idaresinin teklifini kabul ederek tutanağı imzalayan mükelleflerin, daha sonra bundan vazgeçme hakları bulunmamaktadır.
- Tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma seçimi yapmak: Mükellefler, uyumsuzluk sürecinde uzlaşma türlerinden birini seçebilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen mükellef daha sonra bu isteminden yazılı olarak vazgeçmedikçe tarhiyat sonrası uzlaşma isteminde bulunamaz.
- Vergi davası açmamak: Vergi davası açma süresi hak düşürücü bir süredir. Bu süreyi geçiren mükellefler bir daha “doğrudan” vergi davası açamazlar.
- Vergi inceleme tutanağında ikrarda bulunmak: Vergi inceleme tutanağında, inceleme konusu eleştirileri kabul ettiğini beyan ederek, itirazsız imzalayan bir mükellef, bu tutanak içeriğini kabul etmiş olur. Daha sonra, tutanağın gerçeğe uygun olmadığını ispat yükümlülüğü, bu tutanağı itirazsız imzalayan mükellefe ait olur.
- Vergi davasından vazgeçmek: Açtığı vergi davasından vazgeçen mükellefler, bir daha dava açamazlar.

Yukarıdaki durumların varlığı halinde, mükelleflerin haklarını savunma olanağı ya tamamen ortadan kalkmıştır ya da olağan koşullar altında çok azalmıştır.

#### 2.2.1.1.4 Dördüncü Adım: (Şirketler Yöneticilerinin) Vergi Uyuşmazlığı Sürecinde İlgilileri Bilgilendirme Yükümlülüğü

Vergi uyuşmazlığı, hangi aşamada olursa olsun şirket yöneticilerinin, vergi uyuşmazlığı sürecini yönetmeleri ve konuyla ilişkisi olanları bu süreçle ilgili gelişmelerden bilgilendirmeleri gerekir.

Konuyla ilişkili olanlar şirket ortakları, müşteri ve tedarikçileri, grup şirketleri, şirket çalışanları veya diğer ilgililer olabilir. Sürecin en etkin biçimde yönetilmesi, çoğu kez, şirketin menfaatlerinin, konuyla ilgili olanlar nezdinde de etkin ve başarılı biçimde savunulmasını gerektirir.

### 3. Bölüm 3: Vergi Uyuşmazlığının Doğuşu ve Vergi İncelemesi

#### 3.1. Genel Bilgi

Vergi uyuşmazlığı, yukarıda değinildiği gibi, mükellefin bir düzeltme, indirim, iade, mahsup, pişmanlık talebinin, ihtirazi kayıtlı yaptığı beyanın kabul edilmemesi, mükellefe beyanı dışında ek tarhiyat yapılması, vergi cezası kesilmesi, gecikme faizi istenmesi, mükellef malvarlığı üzerinde cebri tahsil işlemleri yürütülmesi gibi nedenlerden doğabileceği gibi vergi idaresinin herhangi bir idari işlem veya eyleminden de doğabilir.

Bunlara vergi uyuşmazlığını doğuran genel nedenler demek olanaklıdır. Bu işlemlerin özellikleri de sözkonusu olayın niteliğine bağlıdır. Tüm bu nedenler hakkında yapılacak açıklamaların detayı bu rehberin içeriğini aşmaktadır. Ayrıca, yukarıda değinildiği gibi, rehberde vergi uyuşmazlığını doğuran “özel” neden olan vergi incelemesi için sunduğumuz açıklamalar büyük ölçüde, genel uyuşmazlık nedenlerinin çözümünde de geçerlidir.

Bu nedenlerle rehberde vergi incelemesine ilişkin açıklamalarla devam edilmektedir.

#### 3.2. Vergi İncelemesinde Yöntem, Mükelleflerin Hak ve Yükümlülükleri

##### 3.1.1 Vergi İncelemesinde Kavram ve Yöntem

Vergi incelemesi, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmelerini temin bakımından vergi idaresinin elindeki temel ve en önemli araçtır.

Vergi incelemesi, başka hukuk dallarındaki inceleme ve araştırmalara benzer bazı yönleri olmakla birlikte “kendine özgü” bir kurumdur.

Vergi incelemesi bir yazılı bildirim ile başlar. Vergi incelemesi yapanlar, inceleme öncesinde kimliklerini gösterirler.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden bildirilmesi gerekmez. İnceleme, henüz sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın tamamlanmasına engel değildir.

Vergi incelemeleri, esas olarak mükellefin iş yerinde yapılır. İş yerinin uygun olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde yapılması olanaksız olması veya mükellef ve vergi sorumlularının talepleri doğrultusunda inceleme vergi idaresinde (dairede) yapılabilir.

İncelemenin dairede yapılması durumunda, vergi inceleme elemanınca istenen defter veya belgeleri mazeretsiz olarak daireye götürmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir neden gösterenlere, defter ve belgeleri daireye götürmesi için uygun bir süre verilir.

Vergi incelemesi yapanlar; incelemeye tabi olana, inceleme konusunu işe başlamadan önce açıklarlar, nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar.

İnceleme sırasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile saptanıp belgelenebilir. İlgililerin itiraz ve yorumları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu şekilde

düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması zorunludur.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekinebilirler. Bu durumda, tutanakta söz konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapıldan -rızasına bakılmaksızın- alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

İhbar veya yapılan incelemeler nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren belirtiler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bunu gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi,

zorunludur.

Aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler bir tutanakla saptanır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer belgeler sahiplerine geri verilir. Mükellefler, ilgili memurun huzurunda, bu defterler ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan örnek almaya yetkilidir.

Defter ve belgelerin saklama altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

### **3.1.2 Mükelleflerin Vergi İncelemesine İlişkin Hakları**

Vergi incelemesinin yasa da belirlenen çerçevede sürdürülmesini talep etmek mükellef temel hakkıdır.

Bu çerçevede mükellefler;

- Vergi inceleme elemanından, incelemeye yetkili olduğuna dair görevlendirme yazısını hüviyetini ibraz etmesini,
- İncelemenin işyerinde veya dairede yapılmasını,
- Defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değil ise, ek süre verilmesini,
- Vergi incelemesinin konusunun açıklanmasını,
- Vergi incelemesinin, mükellefin işlerini aksatmamasını ve makul bir sürede bitirilmesini,
- İnceleme sırasında, kendi lehine saptanan hususların dikkate alınmasını,
- Kendisinden bilgi ve belge isteminin yazılı yapılmasını,
- İncelemenin sona ermesinden sonra, inceleme yapıldığına ilişkin bir yazı verilmesini,
- Fiili envanter yapılması durumunda, vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini,
- İnceleme sırasında yapılan saptama ve yorumlara katılmadıkları konuların tutanağa geçmesini,
- Arama sırasında, sulh yargıcının kararının ibrazını,
- Arama ihbar üzerine yapılmış ve ihbar sabit olmamışsa, ihbar edenin kimliğinin açıklanmasını,

isteyebilirler.

### **3.1.3 Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Ödev ve Sorumlulukları**

Mükellefler, vergi incelemesi sırasında;

- Saklamak zorunda oldukları defter ve belgeleri inceleme elemanına zamanında ibraz etmek,
- Vergi inceleme elemanının mükellefin işyerinde çalışması durumunda vergi inceleme elemanına uygun çalışma koşulları sağlamak başta olmak üzere, incelemenin gereği gibi yapılabilmesi için tüm kolaylığı göstermek,

yükümlülüğündedir.<sup>17</sup>

### **3.1.4 Vergi İncelemede Özellikli Durumlar**

#### **3.1.4.1 Vergi İncelemesine Başlama Tutanağı ve Pişmanlık İlişkisi**

Mükellefler, vergi incelemesine başlanana kadar bu çalışmada da yer alan pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilirler. Vergi incelemesine başlandığına ilişkin tutanağın tutulması mükellefin pişmanlıktan yararlanma olanağını ortadan kaldırır.

#### **3.1.4.2 Vergi İnceleme Elemanına İbraz Edilecek Defter ve Belgelerde Zamanaşımı Süresi**

Mükellefler, saklama süresi sona eren belge ve defterleri inceleme elemanına ibraz etmek zorunda değildirler.

Defter ve belgeleri saklama –ve dolayısıyla ibraz- süresi, beş yıl olup, ilgili bulunan yılı takip eden 1 Ocak tarihinden başlar ve beş yıl sonra 31 Aralık tarihinde sona erer.

#### **3.1.4.3 Vergi İnceleme Elemanının İsteddiği “Çalışmaların” Yapılması Zorunlu Mudur?**

Uygulamada, inceleme elemanlarının mükelleflerden sadece defter ve belgelerin ibrazını istemekle yetinmedikleri, vergi incelemesinde yapılması gereken çalışmaların bir bölümünü bizatihi mükellefe yaptırdıkları görülmektedir.

Mükelleflerin, ellerindeki bilgisayar programları ile kolaylıkla üretebilecekleri raporları vergi inceleme elemanları ile paylaşmalarının, incelemenin kolaylaştırılması kapsamında olduğu düşünülebilir. Ancak, inceleme elemanlarının, üretilmesi zaman ve emek isteyen ve bazı bulguların değerlendirilmesini gerektiren çalışmaların mükelleflerce yapılmasını isteme hakkı bulunmamaktadır.

Mükellefler, bilgi saklamamak kaydıyla, kendi aleyhlerine kullanılacak çalışma üretmeme hakkına sahiptirler. Ayrıca, bu çalışmaların mükellefin faaliyetini zorlaştırmaması, vergi inceleme elemanınca gösterilmesi gereken bir mesleki özendir.

#### **3.1.4.4 Vergi İnceleme Elemanının İsteddiği Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Yaptırımı Nedir?**

Vergi inceleme elemanının istediği defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırımı, mükellefin ilgili dönem matrahının re’sen takdir edilmesidir.

Defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe tanınan süre 15 günden az olamaz. Mücbir sebeplerin varlığı halinde, mükellefin istemi ile bu süre uzatılabilir.

Uygulamada, inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, daha sonra dava sırasında Vergi Mahkemesine ibraz edildiği görülmektedir. Bu durumda, defter ve belgelerin inceleme elemanına neden ibraz olunmadığı ve daha sonra mahkemeye ibraz olunan defter ve belgelerde neler bulunduğu koşullarına bağlı olarak çeşitli kararlar verilmiştir.

Özel bir neden olmaksızın, defter ve belgenin inceleme elemanına ibraz edilmemiş olması mükellefe önemli ispat yükleri getirmektedir.

#### **3.1.4.5 Şirketlerde Defter ve Belgeleri İbraz Etme Yükümlülüğü Kimdedir?**

Şirketlerde, defter ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü şirket kanuni temsilcilerine (yani anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine, limited şirketlerde de müdürlere) aittir.

Bu yükümlülük, devredilemeyen yükümlülüklerdendir. Bu nedenle, şirket yöneticileri, saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter ve belgelerin kontrolünü iyi yapmalıdırlar. Bu defter ve belgelerin şirket

---

<sup>17</sup> Vergi incelemesi konusunda daha detaylı ve güncel bir başvuru kaynağı için bkz. Fazıl **Tekin** & Ali **Çelikkaya**; Vergi Denetimi, Ankara, 2005.

çalışanlarına zimmetlenmesi veya saklama görevinin onlara bırakılması, şirket yöneticilerinin yasa karşısındaki sorumluluğunu etkilemez.<sup>18</sup>

Tasfiye sürecindeki saklama ve ibraz yükümlülükleri ise tasfiye memuruna aittir.

#### **4. Bölüm 4: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

##### **4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargısal Yöntem Tercihi Üzerine**

Yukarıda değinildiği üzere, vergi uyuşmazlıkları, idari aşamada veya yargı aşamasında çözümlenebilirler. Yukarıda değinildiği üzere; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemleri olarak düzeltme, indirim, pişmanlık ve uzlaşma yöntemleri (gümrük vergileri bakımından ise düzeltme ve itiraz yöntemleri) sayılabilirken, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm yöntemi vergi davasından ibarettir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada (barışçıl yöntemlerle) çözümü elbette daha arzulanan çözüm yoludur. Bu nedenle, bir vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülmesi olanaklı ise bu yöntemin kullanılması önerilir. Uyuşmazlığı idari aşamada bitiren yöntemlerin her birinin farklı özellikleri olmakla birlikte, bir genelleme yapılması gerekirse;

Bir vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmenin yararları olarak şunlar söylenebilir:

- Vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmek uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede sona erdirilmesini sağlar. Bazı mükellefler, bir ölçüde belirsizlik içeren bu sürecin bir an önce sona ermesini önemseyebilirler. Bu durumda, uyuşmazlığı mümkün olan en kısa sürede sona erdiren idari çözüm yöntemlerinden uygun olanı tercih edilebilir.
- Vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmek asgari emek harcanması ve masraf yapılmasını sağlar.
- Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülmesi ile yargı süresince işleyebilecek faiz riskinden uzak durulmuş olur.
- Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülmesi mükellef idare ilişkilerinin de “psikolojik olarak” olumlu etkiler.

Vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmenin sakıncaları ya da riskleri olarak şunlar söylenebilir:

- Vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmenin en büyük sakıncası, yargı sürecinden olumlu sonuç alınması durumunda finansal maliyetin ortadan kalkmasına rağmen, idari çözüm yöntemlerinin tamamında belirli bir finansal yükün üstlenilmiş olmasıdır.
- Vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmek bazen bataklığı kurutmak yerine sivrisinekleri öldürmek anlamına gelebilir. Hukuksal sorunun çözülmesi yerine sadece gündeme gelen konunun deyim yerindeyse “kapatılması” mükellefin mevcut riskinin ileriki dönemlere –bazen artarak- taşınmasına neden olabilir. Mükellefler, bazı durumlarda, gündeme gelen uyuşmazlığı çözmelerine rağmen, aynı veya benzer nitelikteki uygulamalarına nasıl devam edeceklerini hukuken öğrenememiş olurlar.

##### **4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

###### **4.2.1. İdari Aşamada Çözülünecek Uyuşmazlıkların Kapsamı**

<sup>18</sup> Özellikle birleşme, devir ve bölünme durumlarında, şirket defter ve belgelerinin saklama ve ibraz yükümlülüğü, inceleme sırasında kanuni temsilcilik görevini yürütenlere aittir. Bu gibi durumlarda, şirketlerin defter ve belgelerinin teslim edilmesi sırasında, saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan belgelerin tamamının teslim edildiği veya alındığına ilişkin tutanak yapılması da önem arz etmektedir. Devir teslim sırasında bir defter ya da belgenin teslim alınmaması saklama ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamasına rağmen, bu tutanak, hukuki sorumluluktan ziyade, cezai sorumlulukta da yazılı bir delil niteliğinde olacaktır.

Yukarıda değinildiği üzere VUK'a ve Gümrük Kanununa tabi bulunan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar, yine bu Kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde çözülebilmekte, bu kanunların kapsamında yer almayan (veya bu aşamalardan geçmesine rağmen çözümlenemeyen) vergi uyuşmazlıkları da vergi yargısınca çözümlenmektedir.

#### **4.2.2. (VUK ve Gümrük Vergisi Kapsamındaki) Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Yöntemleri**

##### **4.2.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Yöntemleri**

Aşağıda, birer borçtan kurtulma, indirim veya ödeme kolaylığı yöntemleri olan düzeltme, indirim ve pişmanlık yöntemleri ile gümrük vergisi uyuşmazlıklarına ilişkin düzeltme ve itiraz yöntemlerine ilişkin temel bilgiler verilmiş, bu yöntemlerden daha işlevsel ve karmaşık bir kurum olan uzlaşma ise ayrı bir bölüm olarak incelenmiştir.

##### **4.2.2.1.1. Düzeltme ve Şikayet**

Düzeltme, vergi hatalarının vergi dairesi tarafından düzeltilmesi işlemidir.

Düzeltme yoluyla düzeltilmesi talep edilebilecek hatalar aşağıdaki gibidir;

- Hesap Hataları
  - Matrah hataları
  - Vergi miktarında hata
  - Mükerrer vergilendirme
- Vergilendirme Hataları
  - Mükellefin şahsında hata
  - Mükellefiyette hata
  - Konuda hata
  - Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata.

Düzeltme kurumu, vergi ilişkisinde oluşabilecek hataların düzeltilmesinde idareye takdir yetkisi veren, idarenin bu yetkiyi kullanarak ortaya çıkardığı bir işlemdir. Düzeltme talebinin kabul edilmemesi durumunda, (VUK'un ifadesi ile "şikayet" yoluyla) Maliye Bakanlığı'na başvuru olanağı vardır.

Maliye Bakanlığı, kendisine bu yolla ulaşan düzeltme talebini kabul etmekte ya da etmemekte yine takdir yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı düzeltme yapılması gerektiği sonucuna ulaşırsa, durumu bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirir. Düzeltme yapma görev ve yetkisi vergi dairesi müdürlerine aittir. Bu yetki başka bir birime devredilemez.

Düzeltme yolu, vergi idaresi ile mükellef arasında anlaşma ve barış olanakları sağlayan, tarafların vergileme sorunları büyümeden olaya müdahale edebilme fırsatı veren bir uygulama olması nedeniyle önemli bir işlev üstlenmektedir. Bununla birlikte, her hata bu kapsamda kabul edilmediğinden bazı hataların düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün değildir.

Bunlara örnek olarak aşağıdakiler sayılabilir:

- Vergi inceleme raporları ve eklerini oluşturan belgelerdeki hatalar,
- Ödeme emrinde yapılan (matematiksel olanlar hariç) hatalar,
- Amortisman ayrılmasının unutulması sonrasında düzeltme talebi ile amortisman ayrılmak istenmesine ilişkin hata,
- Takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları,
- Düzeltme talebine konu hatanın ilgili bulunduğu matrahın, re'sen takdiri gerektirmesi.

Düzeltme dilekçelerinin zamanaşımı süresi olan beş yıl içinde verilmeleri mümkündür.

Düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmadığı hususu birçok yasal değişikliğe ve yargı kararına rağmen halen belirsizliğini koruduğundan, mükelleflerin düzeltme başvurusuna dava açma süresi içinde olumlu cevap almamış olmaları durumunda, herhangi bir hak kaybına uğramamak açısından dava yoluna da gitmeleri önerilir.

Vergi Dairesinin düzeltme istemini kabul ederek işlemi düzeltmesi durumunda sorun çözülür.

Bunun aksine, işlemin düzeltilmeyeceğinin bir yazı ile bildirilmesi veya Vergi Dairesinin düzeltme talebi ile ilgili olarak altmış gün içinde karar vermemesi durumunda talep reddedilmiş sayılır. Vergi dairesinin bu şekilde düzeltme istemini yazılı olarak reddetmesi veya altmış günlük süre içinde cevap vermemesi durumunda, mükellefler şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilirler.

Düzeltilme isteminde bulunan mükelleflerin, dava açma haklarını riske atmamak için, uyuşmazlık konusu işlemde itiraz ettikleri konunun bir vergi hatası olarak nitelenmeyebileceği olasılığını da göz önüne alarak her halükarda otuz gün içinde vergi mahkemesine başvurularında yarar vardır.

Dava süreci ile düzeltme süreci ile yan yana yürüyebilecek süreçlerdir. Mükellefin isteminin kabul edilmesi durumunda, davadan vazgeçmek her zaman mümkündür.

Mükellefler, çeşitli nedenlerle dava açma sürelerini geçirmiş olabilirler. Bu durumda dahi, düzeltme isteminde bulunmak mümkündür. Bu durumda da, yukarıda belirtildiği biçimde, düzeltme başvurusunun vergi dairesi tarafından reddedilmesi halinde Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvurmak mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen iki olasılıkta yani, dava açma süresinin geçirildiği ya da geçirilmediği olasılıklarda, Maliye Bakanlığı'nın şikayet başvurusunu reddetmesi ya da altmış gün içinde cevap verilmemesi nedeniyle reddedilmiş sayılması durumunda mükellefler otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Düzeltilme isteminin, beş yıllık zamanaşımı içinde yapılması kural olmakla birlikte, düzeltme istem süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

#### **4.2.2.1.2. Cezada İndirim**

Mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, vergi usul kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar hakkında ihbarnamenin kendilerine ulaştığı günden itibaren otuz gün içinde indirim yoluna başvurabilirler.

İndirimli olarak ödenebilecek vergi cezaları vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

İndirimli ödemedenden yararlanabilmenin koşulları aşağıdaki gibidir:

- Vergi aslı ile cezanın dava konusu yapılmaması,
- İndirim talebinin dava açma süresi –otuz gün- içinde yapılmış olması,
- Vergi aslı ile cezanın indirim yapıldıktan sonraki kısmının –bir aylık- vadesinde ya da teminat gösterilerek 3 ay içinde ödenmesi.

Vergi ziyayı cezasında, ilk kez kesildiğinde 1/2, ikinci kez kesildiğinde 1/3 oranında indirim yapılmaktadır. Mükellefler vergi ziyayı cezasında 1/2 oranlı indirim hakkından, mükellefiyetleri boyunca sadece bir kez yararlanabileceklerdir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasında indirim oranı 1/3'tür.

#### **4.2.2.1.3. Pişmanlık**

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmez:

Pişmanlık hükmünden yararlanabilmenin koşulları aşağıdaki gibidir:



- Kendiliğinden haber verme,
  - haber vermeden önce ihbar yapılmamış olması,
  - haber vermeden önce incelemeye başlanmamış, takdir komisyonuna başvurulmamış olması,
- Verilmemiş beyannamelerin on beş gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan beyanın on beş gün içinde düzeltilmesi,
- Haber verilen vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların, pişmanlık zammı ile birlikte on beş gün içinde ödenmesi.

## 5. Bölüm 5: Uzlaşma

### 5.1. Genel Bilgi

Uzlaşma, vergi hukukumuzda 1963 tarihli ve 205 sayılı Yasa ile girdikten sonra 485, 2365, 3239, 4008, 4369 ve 4444 sayılı yasalarla değiştirilmiş olup, bu kurumun etkinliğinin korunabilmesi için güncel eğilimler yakalanmaya çalışılmıştır.<sup>19</sup>

Tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmalar ile ilgili olarak uyulacak esaslar 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği" ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile belirlenmiş, daha sonra bu Yönetmeliklerde de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bu rehber, esas olarak tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde hazırlanmıştır. Bu nedenle, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğindeki düzenlemelerin açıklanmasında diğer yönetmeliğe paralellik arz eden konularda sadece atıfta bulunulmuştur.

Uzlaşma; mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyumsuzluğunu hukuken ortadan kaldıran yasal bir kurumdur. Uzlaşmanın kapsamı, genel esasları, yapılışı ve hukuksal sonuçları yasa ile belirlenir.

Uzlaşma kurumu, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde temel kurum olup, yoğun ve kapsamlı bir uygulamaya alanına sahiptir.

### 5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

#### 5.2.1. Kavram ve Kapsam

Tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Yasanın 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) için istenebilir.

#### 5.2.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

Vergi Usul Yasası kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar konusunda ise İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığınca 22/10/2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ve sonrasında yayınlanan 352, 356 ve 360 no.lu VUK Genel Tebliğleri sonrasında Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır.

I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	Ankara, İzmir
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin

<sup>19</sup> 5736 Sayılı Yasa ile mükelleflere getirilen uzlaşma hakkının "özel" uzlaşma olduğu yönünde yapılan tanımlamalar usul hukuku bakımından yerindedir. Zira, anılan Yasa ile mükelleflere uyumsuzluk süreci sona erene kadar uzlaşma olanağı getirilmiş böylece uzlaşmanın yargı aşaması öncesindeki uyumsuzluğun idari çözüm olduğu esassına bir parantez açılmıştır.

III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Yönetmelikte yapılan değişiklik paralelinde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarı da aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

A) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde

a) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	300.000

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba) Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	25.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	15.000

bb) Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları:	3.000

B) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde

a) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	200.000

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (YTL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	200.000
Malmüdürlükleri	3.000

Bunlara ek olarak 372 no.lu VUK Genel Tebliğine göre, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetkisi sınırı 2.000.000 YTL olarak belirlenmiştir.

### **5.2.3. Uzlaşmaya Başvuru**

Uzlaşma süreci, mükellefin uzlaşma başvurusu ile başlar. Uzlaşma, mükellefe tanınmış bir hak olup, mükelleflerin uzlaşmaya başvurma zorunluluğu yoktur.

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna yapılır.

Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Uzlaşma komisyonlarının sekretery hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.

### **5.2.4. Uzlaşmaya Başvuru Süresi**

Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Bu sürenin adli tatile denk gelmesi durumunda, uzlaşma süresinin işleyişi durmaz.

### **5.2.5. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması**

Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekretery, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun belirlenmesi durumunda talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir.

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve SM, SMMM ve YMM meslek odasından bir meslek mensubu veyahut da bir avukat bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere;

*“Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ..../..../.... tarihinde aldım”*

ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde -mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır- komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde -komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda- komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

### **5.2.6. Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar**

01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz.

Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir.

01.01.1995 - 01.01.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilecek kusur ve ağır kusur cezaları uzlaşma konusu yapılabilir.

01.01.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile -Vergi Usul Yasasının 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç- vergi ziyayı cezası da vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir.

### **5.2.7. Uzlaşma Gününün Ertelenmesi**

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağıın anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

### **5.2.8. Uzlaşmanın Kesinliği**

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz.

### **5.2.9. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma**

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir. Uzlaşmanın sağlandığının anlaşması ile mahkeme, davanın konusuz kaldığına hükmedecektir.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.

#### **5.2.10. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim İlişkisi**

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında indirim uygulanmasını isteyebilir.

#### **5.2.11. Ödeme Zamanı**

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;
- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, uzlaşma konusu vergi ve fer'ilerinin kesinleşmesi esaslarına bağlı olarak Vergi Usul Kanununun 112 ve 368'inci maddeleri ile İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

### **5.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

#### **5.3.1. Kavram ve Kapsam**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı, (tarhiyat sonrası) uzlaşmadan daha geniştir: Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası -Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç- yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girer.

#### **5.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru**

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekir.

Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciiye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer.

#### **5.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvuru Süresi**

Nezdinde inceleme yapılan kişiler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 11'inci maddesine göre inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

#### **5.3.4. Uzlaşma Gününün Belirlenmesi ve Uzlaşmaya Davet**

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 11'inci maddesine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilir.

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.

Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce tebliğ olunur.

İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir.

Tebliğ işleminde, posta ile veya memur vasıtasıyla tebliğ usulü uygulanır. İnceleme elemanının bizzat tebliğ yapması da mümkündür.

#### **5.3.5. Uzlaşma Davetine Uyulmaması**

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

#### **5.3.6. Tarhedilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Mükellefe Bildirilmesi**

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilir. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilir. Gerekğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir.

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. İnceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz.

#### **5.3.7. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması**

Uzlaşma Komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler.

Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci veya bir Serbest Muhasebeci/Serbest Muhasebeci Mali Müşavir/Yeminli Mali Müşavir veyahut da bir avukat bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilir, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

### **5.3.8. Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi**

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkanı ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanağında;

- Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarhedilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar,

yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde -mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır- komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir.

Bu maddede yazılı işlemler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin resmi vekili tarafından da yapılabilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.

Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

### **5.3.9. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği**

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun indirim hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

#### **5.3.10. Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller**

Uzlaşma hakkı mükellefin önüne bir kez getirilmiştir. Mükellefler ya tarhiyat öncesi uzlaşmayı veyahut da tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih etmek durumundadırlar. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmesinin devamında, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

#### **5.3.11. Ödeme Zamanı**

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

### **5.4. Uzlaşma Kurumunun Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi**

#### **5.4.1. Uzlaşma Kurumu İçin Değerlendirmeler**

Uzlaşma kurumu, bugün, vergi uyumsuzluklarını çözümlenmede “asli kurum” niteliğindedir.

Uzlaşma kayıtları, bu kurumun etkin olarak uygulandığı ABD’de kamunun bilgi ve başvurusuna açık ve ayrıca uzlaşılan dönem hesaplarının bir kere daha incelenmeyeceği taahhüt edilmekte iken<sup>20</sup> ülkemizde böyle bir taahhüt sözkonusu değildir.

#### **5.4.2. Uzlaşma Kesin Çözüm Sağlar (Mı?)**

Uzlaşma kurumunda iki farklı kesinlik vardır: Birincisi, uzlaşmaya varılmış olmasının, bir defa da davaya başvurma olanağını ortadan kaldırması anlamında, diğeri ise uzlaşılan konuda tarafların iradelerinin hukuken tecelli etmesi anlamındadır.

Uzlaşılan meblağ için davaya gidilmemesi, bu konuda itiraz, dava ve şikayete yollarına gidilememesinin hukuksal bir kesinlik sağladığı açıktır. Ancak, buradaki kesinlik, idari işlemin kendisine dönük bir kesinliktir. Yoksa, uzlaşma, idari işlemin konusunda hukuksal bir kesinlik yaratmaz.

Örneğin, bir vergilendirme dönemine ilişkin cezalı tarhiyat yapıldığını ve bu dönem için tarh edilen meblağ üzerinde uzlaşıldığını varsayalım. bu durumda, anılan dönem ile ilgili olarak ortaya çıkan tarhiyat hukuksal bir sonuca bağlanmıştır. Peki, aynı durum mükellefin inceleme konusu yapılmayan dönemlerinde de varsa ve hatta mükellefin uygulamaları aynı esasta devam etmekteyse, inceleme konusu yapılan dönemde uzlaşma yapılmış olmasının hukuksal anlamı nedir?

Uzlaşma talep eden ve/veya uzlaşan mükellef, vergi idaresinin iddialarının haklılığına ilişkin bir “kabullenme” içinde midir? Bir dönemde uzlaşan mükellefin, diğer dönemlerdeki hareket tarzı ne olmalıdır? Yapılan uzlaşma ile tarhiyat konusu olay hukuksal çözüme kavuşturulmuş mudur? Mükellef veya idare, sözkonusu uzlaşmadan nasıl bir hukuksal sonuç çıkarmalıdır?

Hemen belirtmeliyim ki, uzlaşma, kanımca bir “ağrı kesici” ilaçtır. Ağrının nedeni, tekrarlama olasılığı, gerçek hastalığın nasıl tedavi edilmesi gerektiği ağrı kesici ilacın misyonuna uzak kavramlardır.

Böyle olunca, uzlaşmanın hukuksal yapısı ve anlamı üzerine şu değerlendirmelerde bulunulabilir:

<sup>20</sup> M. Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Aralık 2004, s. 897 vd. Ülkemizde de uzlaşma sonuçları istatistiksel bazı sonuçlar ile açıklanmaktadır. Bu açıklamalar daha çok, gelir idaresinin etkinliğini ve yapılan tarhiyatların isabetliliğini vurgulama amacına dönük açıklamalar niteliğindedir.



- Uzlaşma, uyuşmazlık konusunun hukuksal olarak çözümlenmesi değildir.

Uzlaşma daha çok, tarafların, konunun “hukuksal olarak çözümlenmemesi” iradesi olarak tanımlanabilir. Zira, bu durumda her iki taraf da zararlı çıkabileceğine inanmaktadır. Mükellef, dava yoluna gitmesi durumunda davayı kaybedebileceğini, uzlaşmada elde edebileceği indirimlerden de mahrum olabileceğini, ayrıca dava sürecinde harcayacağı emek ve masrafa katlanmak zorunda kalacağını düşünmekte, idare de uzlaşma müzakeresinde indirim önererek, mükellefin vergi borcunu bir an evvel ödemesine gayret etmektedir.

- Uzlaşmaya varılmış olması ya da olmaması, konunun “hukuksal olarak çözümlenmesi” anlamına gelmemesine rağmen taraflar arasındaki ilişkide bir tecrübe oluşturur.

Bir mükellefin uzlaşma talep etmesi ya da uzlaşmaya varması, o mükellefin sözkonusu tarhiyatın haklılığını hukuksal olarak kabul ettiğini göstermez. Ancak, buradaki ifade, bu durumun bir “ikrar” anlamını taşımayacağı hükmündedir. Yoksa, bir mükellefin uzlaşma talep etmesi ya da etmemesi, uzlaşmayı kabul edip etmemesi, her iki taraf açısından da bir “ilişkide tecrübe” anlamındadır.

Hukuken, uzlaşmaya gidilmesinin, bir mükellefin sicilinde “olumsuzluk” yaratması doğal olarak kabul edilmez. Ancak, insan ilişkilerinde her zaman “takdir” vardır ve bu takdir psikolojik temellere dayalıdır. Nitekim, Danıştay, bir kararında, bir mükellefin uzlaşmış olmasını şu şekilde değerlendirmiştir:

*“Tutanakla tespit edilen satış bedeli üzerinden uzlaşma yoluyla idareye ödenmesi, satış bedelinin doğru olduğunun kabulü anlamına gelir. Bu durumda ... cezasının da yerinde olduğu ...”<sup>21</sup>*

- Uzlaşma, uygulamada, “oranı artırılmış indirim” niteliğindedir.

Uzlaşma kurumunda esas olan, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek, ödenmesi gereken vergi üzerinden “müzakere” yapmasıdır. Bu müzakerede, taraflar kendi argümanlarını ortaya koyacak, olması gereken matrah ve vergi üzerinde uzlaşacaklardır. Ayrıca, bu vergiye ilişkin olarak kesilen cezada da ayrıca uzlaşacaklardır. Uzlaşmanın bu kimliğe bürünmesi amacıyla, 4369 Sayılı Yasa ile ceza tutarı üzerinde uzlaşma olanağı kaldırılmış, uzlaşmanın vergi üzerinden yapılması sağlanmak istenmiştir.

Ne var ki, uzlaşma kurumunun uygulamada gelmiş olduğu yukarıda anılan noktada, cezanın yeniden uzlaşma kapsamına alınmasına gereksinim duyulmuş, uzlaşma 4444 Sayılı Yasa sonrasında yine, oranı artırılmış indirim uygulamasına dönüştürülmüştür.

Uzlaşma görüşmelerinde, vergi idaresinin genel teklifi vergi tutarının küsuratının indirilmesi<sup>22</sup>, ceza tutarını ise genellikle % 90 oranında indirmesidir. Vergi idaresi, bu “alışılmış ve klasikleşmiş” yaklaşımdan ayrılınması için özel nedenlere gereksinim duymakta, özellikle inceleme raporlarına bağlı tarhiyatlar için uzlaşmalarda bu “özel nedeni” de hiç bulamamaktadır.

Uzlaşma komisyonlarının, nedenlerini izah etmeleri gerekecek bir “vergi indirimi” önermektense, sadece ceza indirimi önermeleri, uzlaşmayı bugünkü kimliğine kavuşturmuş olmaktadır.

Sonuçta, kanımca, mevcut haliyle uzlaşma, kendini haklı gören mükellefin bir an evvel bu uyuşmazlığı sona erdirerek uyuşmazlık sürecinden kurtulma seçeneğini tercih edecek düzeyde “cazip” olanaklar sunan bir kurum değildir. Bu nedenle, uzlaşarak borcunu ödeyen mükellefin, olayda bir parça da olsa dahlinin bulunduğu düşünülmesi de bu nedenle şartıcı değildir.

#### 5.4.3. Uzlaşma İle Dava Açma Süresi İlişkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma başvurusu, henüz dava açma süresi başlamadan yapılır. Bu nedenle, bu uzlaşma türünün dava açma süresine etkisi yoktur.

Ancak, tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmaya başvuru ile dava açma süresi aynı anda başlar.

<sup>21</sup> Danıştay 4. Daire, 16.02.1999 Tarihli, 1998/4778 E., 1999/470 K. sayılı karar.

<sup>22</sup> Vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesaplandığına göre, bu “küsüratın kaldırılması” işlemini, ödenecek tutarı yine küsuratlı olmaktan kurtarmamakta, bu işlem, “toplantı nezaketinden” ibaret kalmaktadır.

İhbarnameleri tebliğ alan mükellefler veya adlarına ceza kesilenler, 30 günlük süre içinde ilgili uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma talep edebilecekleri gibi, aynı sürede vergi mahkemesine de başvurabilirler.

Bir mükellefin, uzlaşma talep etmesi durumunda, uzlaşmanın talep edildiği tarih itibarıyla dava açma süresi durur. Talep üzerine başlayan uzlaşma sürecinin, uzlaşma sağlanamadan tamamlanması durumunda ise, dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Dava açma süresi yeniden işlemeye başladığında, dava açmak için 15 günden fazla kalmışsa, bu süre içinde dava açılmalıdır. Dava açma süresi 15 günden az kalmış ise, dava açma süresi 15 güne uzar (VUK Ek Md. 7).

Bu şekilde açılacak dava, tebliğ alınan ihbarnamelerde yazılı vergilerin kaldırılmasına ilişkindir. Yoksa, uzlaşmada yapılan teklifler veya benzeri işlemler, davanın konusunu oluşturmaz. Örneğin, uzlaşma temin edilemediğine ilişkin tutanak tek başına dava konusu edilemez<sup>23</sup>.

Dava yoluna gidilebilmesi için, uzlaşmanın temin sağlanamamış olması yeterlidir, hangi nedenle sağlanamadığının bir önemi bulunmamaktadır<sup>24</sup>.

Uygulamada bazen, süresi içinde uzlaşmaya başvurulması durumunda, uzlaşma talebinin incelenmesi ve mükellefe, talebinin uzlaşma kapsamında olup olmadığının belirli bir süre içinde bildirildiği, bunun da dava açma süresinin geçirilmesine neden olduğu görülmektedir. Bu durumda, mükellef hem uzlaşma olanağını, hem de dava açma hakkını yitirmektedir. Bu konudaki bir Danıştay kararı<sup>25</sup>, hak mahrumiyeti doğmaması açısından, uzlaşma talebinin “derhal” incelenmemiş olmasına dayanılarak, mükellefin VUK Md. Ek 7’de yer alan 15 günlük süreden yararlanmasına karar vermiştir.

Bu karardaki gerekçe dikkate alındığında, uzlaşma ve dava açma süresinin son günü, hatta son saatinde yapılan bir başvurunun ertesi sabah “derhal” yanıtlanması durumunda, cevabın “derhal verilmediğinden söz edilemeyeceği” bu nedenle bu konuda verilebilecek yeni bir kararda bu gerekçenin kullanılamayabileceğine dikkat çekmek isterim. Bu nedenle, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda uzlaşmaya başvurmanın bazen hak kaybına yol açabilmesi olasıdır.

#### 5.4.4. Uzlaşma İle İndirim Kurumları Arasındaki İlişki

Yasal düzenleme oldukça farklı olmasına rağmen, uzlaşma ile indirim kurumlarının uygulamadaki fonksiyonu birbirine yakındır. Uzlaşma, cezada daha yüksek oranda indirim sağlayan bir kurum görünümündedir.

Bu iki kurum arasındaki ilişki için şunlar söylenebilir: Uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşma tutanağını imzalayana kadar, uzlaşmadan vazgeçtiklerini bildirecek indirim hükümlerinden yararlanabilirler.

Uzlaşma ile indirim kurumlarının kapsamı da birbirinden farklıdır. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaların kapsamı yukarıda, ilgili bölümde açıklandığı gibi olmasına rağmen, indirim ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergileri ve de vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsar.

Dikkati çeken önemli farklar; indirimin kaçakçılık durumlarında üç kat kesilen vergi ziyayı kapsamaması ama uzlaşmanın kapsamaması, ayrıca usulsüzlük cezalarının tamamının indirim kapsamında olmasına rağmen, sadece VUK Md. 336 kıyaslaması ile kesilen ve tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporu ile önerilen usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamında olmamasıdır.

İndirimin hukuksal kapsamı daha geniş olmakla birlikte, cezada indirim oranının yasa da ½ ve 1/3 olarak belirlenmesi nedeniyle uzlaşma kurumu halen işlerliğini sürdürebilmektedir. Mevcut işleyiş dikkate alındığında, indirim oranının örneğin, % 90’a çıkarılması durumunda, uzlaşma kurumunun neredeyse işlevsiz hale geleceği açıktır.

Diğer yandan, indirim ile uzlaşma kurumu arasında hukuksal bir farklılık vardır: İndirim hakkından yararlanma, yasa da belirtilen indirimden arta kalan vergi ve cezanın ödenmesine bağlı iken, uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve cezaya ilişkin ödememe yapılmaması uzlaşma hakkını ortadan kaldırmaz, sadece uzlaşma ile belirlenen kamu alacağına zam işletilmesine neden olur.

<sup>23</sup> Danıştay 9. Daire, 10.10.1995 Tarihli, 1994/6066 E., 1995/2451 K. sayılı karar.

<sup>24</sup> Danıştay İBK, 23.10.1986 Tarihli, 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı karar.

<sup>25</sup> Danıştay 4. Daire, 12.01.1999 Tarihli, 1998/2261 E., 1999/13 K. sayılı karar.

Son değerlendirmede, uzlaşma ile indirim kurumlarının bir arada uygulanmasının bir anlamı olmadığı, uzlaşma kurumunun bir tür indirim kurumuna dönüştüğü, hatta indirim kurumunun yıllardır sorunsuz uygulanması nedeniyle vergide açıklık ve basitlik ilkelerini de daha iyi kavradığı, bu nedenle uzlaşmanın tamamen kaldırılmasının uygun olacağı ifade edilmiştir<sup>26</sup>.

#### 5.4.5. Uzlaşma ve Gecikme Faizi İlişkisi

Gecikme faizi uzlaşma kapsamı dışındadır. Uzlaşılan vergi aslı üzerinden yasa hükmü gereğinde işletilmektedir. Böyle olunca, vergi aslından indirim yapılmaması, sadece vergi cezasından indirim yapılmasının bir nedeni daha ortaya çıkmaktadır. Çünkü, vergi aslı, birçok kez kendinden daha büyük bir faiz yükü de içermektedir. Oysa, vergi cezasına ilişkin faiz yoktur.

Sonuçta, vergi aslı üzerine –bugünün oranı ile- % 30 oranında faiz işletildiğinde, tek haneli enflasyon rakamları karşısında zaten vergi aslı için bir miktar ceza tahsil edilmiş olmaktadır. Vergiye bağlı kesilen vergi ziyai cezasının % 10'a indirilmesi, deyim yerindeyse, “eşğini kaybettirip buldurma” eylemidir. Bu nedenle, mevcut haliyle uzlaşma, bir uzlaşma değil, hala bir indirim kurumudur.

#### 5.4.6. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kurumlarının yapılarından kaynaklanan pek çok farklılıkları bulunmaktadır<sup>27</sup>. Ancak, bunlardan ikisi kanımca özellikle önemlidir: Birincisi, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunun uzlaşma haddi için bir sınır öngörülmemiş olmasına rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları için uzlaşma hadlerinin belirlenmiş olması, ikincisi de tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, tarhiyat sonrası uzlaşmanın talep edilememesidir.

#### 5.4.7. Uzlaşma Kurumuna İlişkin Eleştiriler

##### 5.4.7.1. Uzlaşmanın, Verginin Yasallığı İlkesine Aykırılığı Sorunu

ABD örneğinde olduğu gibi, liberal anlayışlarda uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrasında var olması, verginin yasallığı ilkesi ile çelişmez. Ancak, kara avrucasının daha sosyal anlayışında, uzlaşma kurumu, verginin yasallığı ilkesini zorlayan bir kurumdur<sup>28</sup>. Nitekim, bu özelliği nedeniyle, uzlaşma kurumunu aldığımız Almanya'da, uzlaşma 1997 tarihinde Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır!

Uzlaşma kurumunun, devletin egemenlik gücünü “pazarlık konusu” yapması eleştirilmiştir<sup>29</sup>.

Uzlaşmayı düzenleyen hükümler, Türkiye'de bugüne kadar iptal talebiyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu edilmemiştir.

##### 5.4.7.2. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Bir Sınırının Olmaması Sorunu

Uzlaşma komisyonlarının sınırsız takdir yetkisine sahip olması, uygulamada oturan yaklaşımlar nedeniyle önemli bir sorun yaratmamıştır. Yine de, uzlaşma kurumunun aynı zamanda verginin yasallığına aykırılığı ile bu eleştiri yan yana konduğunda, mükellefler uzlaşmanın etkisizliğinden, kamu yönetimi de vergi idaresinin takdir yetkisinin kullanılmasını kontrolden ötürü eleştiri getirmektedirler.

Özellikle, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının “inisiyatif” kullanma bağlamındaki “hierarchyleri” bu konudaki tereddütlerin daha da artmasına neden olmaktadır. Uygulamada, ilçe ve il uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim önerirken inisiyatif kullanmadıkları ama merkezi uzlaşma komisyonuna gidilebilir ise, bu komisyonun mükellefin beklentilerini karşılayabilecek inisiyatifleri “daha kolay” gösterebildiği bilinmekte, bu durum ise kanımca daha koyu bir hukuksuzluk durumu yaratmaktadır.

<sup>26</sup> Hatice **Ela** & M. Aykut **Kelecioğlu**; Vergi Cezaları ve Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2000 Sayısı Eki, s. 77 vd. Ayrıca, Güröl **Ürel**; Uzlaşma, Mükellefin Dergisi, Kasım 1999.

<sup>27</sup> İki uzlaşma türü arasındaki farklılıkların bir tablo biçiminde gösterimi için bkz. **Ela** & **Kelecioğlu**; a.g.e., s. 137.

<sup>28</sup> Bu yönde, detaylı açıklamalar için bkz. Gülsen **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, 1998, s. 178 vd.

<sup>29</sup> Ahmet **Ozansoy**; Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2002.

Çünkü, bu durumda, var olan sorunları üzerine, bir de merkezi uzlaşmaya “gidebilenler / gidemeyenler” ayrımı çıkmakta, “vergi ve cezanın idare tarafından affı”nın anayasaya aykırılığını konusu daha büyük önem kazanmaktadır.

Gerçekten de, ilçe, il ve merkezi uzlaşma komisyonları bazında, vergi aslında önerilen indirim oranı bakımından yapılacak bir istatistiksel çalışma, kanımca, komisyonun hiyerarşisinin yükseldikçe indirim oranının yükseldiğini, bunun da daha büyük tarhiyatlara muhatap olan mükellefler “lehine” vergide eşitlik ve adalet ilkesini zedeleyecek sonuçlar yarattığını ortaya koyabilecektir.

#### **5.4.7.3. Uzlaşmanın Bir Tür İndirim Mekanizmasına Dönüşmesi Sorunu**

Çalışmamızın yukarıda yer alan bölümlerinde de söz edildiği üzere, uzlaşma kurumu, vergi idaresi ile mükellefi, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde “uygun ve ortak nokta” bulma fonksiyonuna sahip olamamış, buna karşın, “tarhiyata muhatap olan kişinin % 90 oranda ceza indirimi alması” kurumuna dönüşmüştür.

Nitekim, uzlaşma görüşmeleri bazen birkaç dakikada tamamlanmakta, konunun esası gündeme dahi gelmeden – kanımca, tarafların konu hakkındaki yaklaşımlarının paylaşılması avantajı da kaçırılarak- sona ermektedir. Uzlaşmaların büyük çoğunlu, bu haliyle “usuli” bir işlem niteliğindedir.

Yasada her ne kadar, uzlaşma talep edilebilmesi için;

- kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi,
- yanılma halinin bulunması,
- vergi hatası veya her türlü maddi hata bulunması,
- yargı kararları ile idarenin uyumsuzluk konusu olayda görüş farklılığının olması,

gerektiği düzenlenmiş olmasına rağmen, uygulamada, bu nedenlere itibar edilmemekte, uzlaşma “otomatiğe” bağlanmış bir kurum olarak uygulanmaktadır<sup>30</sup>.

#### **5.4.7.4. Uzlaşmanın Vergi İnceleme Sonuçlarının Etkisizliğine Yol Açması Sorunu**

Uzlaşma kurumunun mevcut uygulaması, mükelleflerin beklentilerini karşılamaktan uzak olduğu gibi, vergi inceleme elemanlarının mesleki etkinliğini “otomatik” olarak etkileyen bir yapıya bürünmesi nedeniyle, bu meslek grubunun motivasyonunu da kırmaktadır<sup>31</sup>. Çünkü, bazen büyük emek harcanarak varılan sonuçlar, özensiz bir uzlaşma görüşmesi ile ortadan kaldırılabilmektedir.

Nitekim, uzlaşma kurumunun “otomatik” hale gelmesi bu yönüyle vergi incelemelerindeki performansı da etkilemektedir.

#### **5.4.7.5. Uzlaşmanın Vergi Yargısının Fonksiyonunun Azalmasına Yol Açması Sorunu**

Vergi ile ilgili uyumsuzlukların vergi yargısına intikal etmeden “çözümlemesi” için pratikliği bakımından “ekonomik” sonuçlar vermektedir. Ancak, vergi yargısının tek fonksiyonu, ödenecek verginin miktarını belirleme anlamında “ekonomik” değildir.

Konuların hukuken çözümlenmesi, “sivrisinek yerine bataklıkla mücadele” etmek demektir. Nitekim, hukuken doğrunun ne olduğunun vergi yargısınca ortaya konmamış olduğu durumlarda yapılacak yüzlerce uzlaşmanın “hukuksal” anlamının ne olduğu belirsizdir. Oysa, uzlaşma, temel yapısı itibarıyla, vergi idaresinin “haklı görünüş” karinesi sahip olduğu durumlarda, mükellefin mümkün olan en iyi indirimi almasını sağlayan bir kurumdur. Yoksa, vergide “hukuksal doğrunun ne olduğunu” belirleme fonksiyonu vergi yargısındır ve her konunun uzlaşma ile çözülmesi, vergi ilişkisinin taraflarını, zaman içinde doğrunun ne olduğunun iyi bilinmediği ama “indirim oranının ne olduğunun “bilindiği bir sisteme götürür.

#### **5.4.7.6. Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Türleri Arasındaki Kapsam ve Uygulama Farkları Sorunu**

<sup>30</sup> Aynı görüşte, Mehmet **Korkusuz**; Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, Kasım 1999. Ayrıca, indirim kurumunun varlığı yanında, uzlaşmanın kaldırılması yönünde görüş için bkz. **Ela & Kelecioğlu**; a.g.e. s. 76.

<sup>31</sup> **Ela & Kelecioğlu**; a.g.e., s. 75. Ayrıca, bkz. **Ozansoy**; a.g.m.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında olması gereken farklar, sadece yapılarından kaynaklanan usul farklılıklarıdır. Ancak, bunu aşan uygulama ve kapsam farklılıkları doğal olarak vergi hukukundaki eşitlik ve adalet ilkeleriyle çelişir<sup>32</sup>.

## 5.5. Uzlaşmada Özellikli Durumlar

### 5.5.1. Takdir Komisyonunca Belirlenen Matrah Gereği Tarh Edilen Vergilerde Uzlaşmanın Sağlanması Durumunda Vergi Dairesi Dava Açabilir mi?

Takdir komisyonunca belirlenen matrah gereği tarh edilen vergilerde uzlaşmanın sağlanması durumunda vergi dairesi dava açamaz<sup>33</sup>.

### 5.5.2. Mücbir Sebeplerin Varlığı Durumunda Uzlaşmaya Başvuru Süresi Durur Mu?

Uzlaşma kurumu, bir vergi ödevi olarak değil, bir mükellef hakkı olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, mücbir sebeplerin varlığı durumunda uzlaşmaya başvuru süresi durmaz<sup>34</sup>.

### 5.5.3. Uzlaşma Tutanağına İhtirazi Kayıt Konabilir Mi?

Uygulamada uzlaşma sonucu doğru tarhiyat yapılabilmesi için çeşitli nedenlerle, uzlaşma tutanağına bazı açıklamalar düşülmektedir. Bu konu, uzlaşma yönetmeliğinde de öngörülmektedir.

Peki, mükellef uzlaşma tutanağına açıklama düşebilir mi? Mükellefin açıklamalarının, uzlaşma komisyonunca düşülmesi gerekmektedir. Aksi halde, mükellef tarafından düşülen açıklamaların ihtirazi kayıt olarak kabul edilmesi ve uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin işlem tesisi sözkonusu olacaktır. Nitekim, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu da, mükelleflerin uzlaşma tutanaklarına ihtirazi kayıt düşemeyeceklerine hükmetmiştir<sup>35</sup>.

### 5.5.4. Uzlaşma Tutanağında Vergilendirme Hatası Yapılması Durumunda Bu Hata Düzeltme Yoluyla Giderilebilir Mi?

Uzlaşma tutanaklarında da vergilendirme hataları yapılabilir. Bu hataların düzeltilmesi mümkündür<sup>36</sup>.

### 5.5.5. Kaçakçılık Suçu İşlendiği İddiasıyla Yapılan Tarhiyatlarda, Olayda Kaçakçılık Suçunun Oluşmadığının Mahkemece Belirlenmesi Durumunda, Mükellefler Uzlaşmadan Yararlanabilirler Mi?

Uzlaşma kurumunun hukuk “mantığa ters” bir uygulaması da kaçakçılık suçunun işlendiği iddiası ile VUK Md. 344/3 kapsamında yapılan tarhiyatlarda ilgiliye uzlaşma olanağının tanınmamasıdır. Ancak, bu iddianın isabetsiz olduğu ve ortada üç kat vergi ziyai kesilmesini gerektiren bir durumun, aslında hiçbir zaman doğmadığı yargı organlarınca belirlenebilir!

Bu durumda, başka mükellefe “hukuka aykırı” olarak tanınmayan uzlaşma hakkı, daha sonra tanınabilecek midir? Kanımca, bu hakkın tanınması hukuk devleti gereğidir<sup>37</sup>.

<sup>32</sup> Detaylı bilgi için bkz. Cevdet Okan **Bahar**, Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma, Vergi Dünyası, Kasım 2002.

<sup>33</sup> Danıştay İBK, 02.07.1985 Tarihli, 1985/5 E., 1985/4 K. sayılı karar.

<sup>34</sup> Danıştay 3. Daire, 17.04.1984 Tarihli, 1983/2499 E., 1984/1467K. sayılı karar.

<sup>35</sup> Danıştay İBK, 23.10.1986 Tarihli, 1986/2 E., 1986/2 K. sayılı karar.

<sup>36</sup> Detaylı bilgi için bkz. Ramazan **Cenk**; Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2001.

<sup>37</sup> Bu konuda daha detaylı bilgi ve açıklama için bkz. Mustafa **Dündar**, VUK’un 359. Maddesi Kapsamına Giren Tarhiyatların Dava Konusu Edilmesi Ve Yargı Organınca Mükellef Lehine Karar Verilmesi Halinde Mükelleflere Uzlaşma Hakkı Verilmeli Midir?, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002.

### 5.5.6. Yasal Süresinden Sonra Kendiliğinden Verilen Beyannameler Kapsamında Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Yapılabilir Mi?

Bu konuda yasal bir boşluk vardır. Kanımca, kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle VUK Md. 344/4 uyarınca uygulanacak vergi ziyai cezaları için uzlaşma yolunun kapalı tutulmasının mevcut yasal yapı çerçevesinde mantıklı bir gerekçesi yoktur<sup>38</sup>.

## 6. Bölüm 6: Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi

### 6.1. Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Temel Bilgiler

#### 6.1.1. Vergi Davasının Özellikleri

##### 6.1.1.1. Vergi Davasının Hukuki Özellikleri

Vergi davası, kendine özgü bir dava türüdür. Vergi davasının hukuki yapısı ile ilgili olarak şunlar söylenebilir:<sup>39</sup>

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari dava türlerini sayarken, vergi davasına yer vermemiştir. Ancak, 3/2-e, 17/1, 27/3, 27/6, 28/6'nci maddelerde vergi davalarına ilişkin düzenlemeler getirmiştir.

Yasal zeminde bağımsız bir vergi yargısından söz edilmese dahi, uygulamada vergi davası ile –idari davalar dahil olmak üzere- diğer davalar arasındaki çizgilerin yeterli netlikte olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Vergi davasının ayırt edici hukuki özellikleri için de şunlar söylenebilir:

- Vergi davasının taraflarından biri vergi idaresi olmalıdır
- Dava, bir verginin mükellefi/sorumlusunca vergi idaresine ödenmesi –vergilendirme- ilişkisinden kaynaklanmalıdır
- Dava, parasal edimin dışında bir edim içermemelidir
- Davanın biçimsel özellikleri arasında; vergi davası, bir verginin ve/veya ferilerinin kaldırılması veya iadesi talebini içermelidir.

##### 6.1.1.2. Vergi Davasının Finansal Özellikleri

Vergi davası, hukuki olduğu kadar aynı zamanda bir finansal yapıdır. Uyuşmazlığın oluşumunda ve çözümünde konunun finansal yönü her zaman dikkate alınmaktadır.

Vergi davasının finansmanında iki özellik vardır: Bunlardan ilki, vergi davası açılmakla (ihtirazi kayıtla beyan çerçevesinde açılan vergi davaları hariç) verginin tahsiline ilişkin işlemler durur. Bu nedenle, vergi davası açan mükellef, adına yapılan vergi tarhiyatı ve buna ilişkin ceza ve faizi Vergi Mahkemesince nihai karar verilene kadar ödemek zorunda değildir. Vergi Mahkemesinin, vergi davasını tamamen kabul etmesi halinde, mükellef adına yapılan tarhiyat, yani vergi, ceza ve faiz borcu tamamen ortadan kalkar, mükellef Sözkonusu işlemlerin hiçbir sürecinde Sözkonusu kalemlerle ilgili bir para ödemiş olur.

Özetle, vergi davası açabilmek için, dava konu vergi, ceza ve faizi ödemek gerekmez.<sup>40</sup> Buna ek olarak, vergi davası açılması maktu harca tabi olduğundan, bir vergi davası açılabilmesi mümkün olduğunca kolaylaştırılmış, mükelleflerin vergi davası açmalarını engelleyebilecek finansal yükler konmamıştır.

<sup>38</sup> Bu konuda aksi görüş ve detaylı bilgi için bkz. Mustafa Çolak, Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2000.

<sup>39</sup> Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. <http://www.legalisplatform.net/makale-detay.asp?ID=44> adresinde bulunan Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı isimli makalem (erişim: 18.01.2008).

<sup>40</sup> Bu duruma istisna olarak, yasada belirlenen bazı durumların (6183 Sayılı Yasanın 9, 13 ve 17. maddesindeki durumlar) varlığı halinde, vergi dairesi (tahsil dairesi sıfatıyla) kamu alacağının güven altına alınması amacıyla teminat isteyebilir, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulayabilir. Bu haller, kamu alacağının ödenmesinin tehlike altında olduğu, yasada yazılı özel durumların varlığı halinde uygulandığından, normal şartlarda mükelleflerin vergi davası açarken herhangi bir ödemede bulunmalarına gerek yoktur.

Vergi davasının finansmanında ikinci özellik; bir vergi davası açıldığında, vergi borcu (aslı) ve vergi cezası ve tarhiyat tarihine kadar VUK Md. 112 uyarınca hesaplanan gecikme faizi (borcu) sabit kalır, uyumsuzluk sürecinde, bu üç kalemden sadece vergi aslı üzerinden gecikme faizi işletilir. Doğal olarak, uyumsuzluk sonucunda hesaplanacak gecikme faizi de, dava konusu tarhiyatın Vergi Mahkemesince onanan kısmı üzerinden hesaplanacaktır.

Bu yapı da, yine mükelleflerin vergi davası açmalarını “mümkün kılmak” amacıyla getirilmiş finansal bir olanaktır. Zira, uyumsuzluk sürecinde sadece dava konusu vergi aslına faiz işletiliyor olması, vergi davasını bazen bir finansman aracına dönüştürmektedir.

Bir örnekle açıklayalım: A firması adına 100.000 YTL vergi aslı, 100.000 YTL vergi ziyai cezası ve 90.000 YTL de gecikme faizi hesaplandığını varsayalım. A firması, konunun finansmanı açısından şu hesaplamaları yapmaktadır:

- (a) Adıma tarh edilen bu rakamı bugün gidip ödesem, bana finansal maliyeti ne olur? Cevap: 100.000 YTL vergi aslı, 100.000 YTL vergi ziyai cezası ve 90.000 YTL gecikme faizi toplamı 290.000 YTL olur.
- (b) Adıma tarh edilen bu rakam üzerinden VUK Md. 376’da öngörülen indirim olanağını kullansam bana finansal maliyeti ne olur? Cevap: 100.000 YTL vergi aslı, 50.000 YTL vergi ziyai cezası ve 90.000 YTL gecikme faizi toplamı 240.000 YTL olur.
- (c) Adıma tarh edilen bu rakam üzerinden uzlaşma talep edip vergi dairesiyle uzlaşsam bana finansal maliyeti ne olur? Cevap: 100.000 YTL vergi aslı, 5.000 YTL vergi ziyai cezası ve 90.000 YTL gecikme faizi toplamı 195.000 YTL olur. Bu hesabı yaparken, vergi idaresinin genel uzlaşma istatistikleri dikkate alınmıştır. Zira, bu çalışmada da yer yer değinildiği üzere, uzlaşma görüşmelerinde vergi idaresinin tipik teklifi vergi aslı üzerinden indirim önerilmemesi ve vergi cezasının da tamamen kaldırılması veya ceza tutarı üzerinden % 85 ile % 95 oranlarında indirim yapılmasıdır. Gecikme faizi, vergi aslı üzerinden hesaplandığından ve uzlaşma kapsamına girmediğinden, uzlaşmada vergi aslı üzerinde bir indirim sağlanmaması olasılığında gecikme faizinde de bir indirim yapılmamış olmaktadır. Doğal olarak, uzlaşmada vergi aslı üzerinden yapılacak her indirim gecikme faizine de yansiyacaktır.
- (d) Adıma tarh edilen bu rakam üzerinden vergi davası açsam bana finansal maliyeti ne olur? Cevap: (davanın Vergi Mahkemesince tamamen reddedildiği olasılıkta) 100.000 YTL vergi aslı, 100.000 YTL vergi ziyai cezası ve 90.000 YTL gecikme faizi toplamı 290.000 YTL, ayrıca dava sürecinde işleyecek tahminen 30.000 YTL gecikme faizi (mevcut gecikme faizi oranı aylık % 2.5, dolayısıyla yıllık % 30’dur) ile birlikte toplam maliyet 320.000 YTL olur. Bu para, bir yıl sürecek bir davanın sonunda ödenebilir hale geleceğinden, bu mükellefin Söz konusu parayı bir yıl süre ile işletmesinin getirisinin de bu toplam maliyetten düşülmesi gerekecektir. Burada, mükellefin yıllık nakit maliyeti hesabı yapması gerekecektir. Açık bir ifade ile mükellef şuna karar verecektir: bu ay uzlaşmaya gidip örneğin 195.000 YTL para mı ödemeliyim, yoksa dava yoluna gidip davanın tamamen reddi olasılığında bir yıl sonra 320.000 YTL mi ödemeliyim? Elbette, bu kararı belirleyen çok sayıda finansal parametre vardır: Bu şirketin nakit ödeme gücü, borçluluk durumu, nakit sermaye üzerinden elde ettiği ticari karlılık gibi faktörler bu kararın etmenleridir. Fikir vermesi bakımından şu kıyaslama yapılabilir: Bu mükellefin 195.000 YTL nakit parasının bulunduğunu ve uzlaşma sonucu hesaplanacak rakamı derhal ödeyebilecek durumda olduğunu düşünelim. Bu durumda, mükellefin vergi davasına gitmekle aldığı risk için şu hesaplama yapılabilir: 195.000 YTL’nin bir yıllık banka faiz getirisi net % 15 olarak varsayıldığında, bu para bir yıl sonra yaklaşık 225.000 YTL olur. Keza, aynı mükellefin nakit parasının olmadığını, sermayesinin mala/alacağa/sabit kıymet alımına/menkul kıymet alımına vs. yatırılmış olduğunu varsayalım ve bu yatırımdan elde edilecek getirinin % 20 olacağını varsayalım, bu durumda anılan kalemlere yatırılacak para bir yıl sonunda yaklaşık 235.000 YTL olacaktır. Başka bir tür yaklaşımla, bu mükellefin yine nakit parasının olmadığını ve uzlaşılabilir tutarlara ilişkin ödemeyi ticari kredi kullanarak yapacağını ve bir yıllık ticari krediyi basit faizle % 25’ten temin ettiğini ve bu rakam üzerinden geri ödeyeceğini varsaydığımızda yapılan toplam ödeme yaklaşık 245.000 YTL olacaktır.

O halde, A firması diğer tüm hususları bir yana bıraktığında, sadece finansal bakımdan şu tespitleri yapacaktır: Vergi davasından hiçbir beklentim yok ise, ortalama bir yıllık dava süreci sonunda ödeyeceğim para 320.000 YTL olacaktır. Bu para, bugünün değerine indirildiğinde (iskonto

edildiğinde) banka mevduatının % 15 getirisi ile kıyaslandığında 272.000 YTL, sair yatırım ve ticari sermaye getirileri ile kıyaslandığında 256.000YTL, ticari kredi ile finanse edildiğinde 240.000YTL demektir. O halde, A firması, yukarıdaki şekilde, anılan parayı bir yıl nerede ve nasıl değerlendirebileceğini belirleyecek ardından da şu hesabı yapacaktır: Açacağım vergi davasında, vergi aslının % 10/20'sini/30'unu kaldırtabilsem ne olur?

Yine basit hesapla, vergi aslının dava neticesinde % 10'unun kaldırılması, dava sonunda vergi aslını 90.000 YTL'ye, vergi ziyai cezasını 90.000 YTL'ye, dava tarihine kadar hesaplanmış olan gecikme faizini 81.000 YTL'ye dava süresince işleyecek faizi de 29.000 YTL'ye çeker. Bu durumda, bir yıl sonra yapılacak ödeme de 290.000 YTL olur. Üst paragraftaki % 15, 20 ve 25'lik iskontolarda bu rakam sırasıyla 246.500 YTL, 232.000 YTL ve 217.500 YTL olacaktır.

Şimdi, özel oranımızı verelim: Yukarıda, bu mükellefin uzlaşmaya giderek bir ay içinde ödeyeceği paranın 195.000 YTL olduğunu belirtmiştik, bu firmanın sözkonusu tutarı vergi davası sonrasında aynen ödeyebilmesi için, yukarıdaki rakamlardan görülebileceği üzere dava sonunda vergi aslını % 20 – 25 oran aralığında kaldırtması yeterli olmaktadır! Zira, bu olasılıkta, vergi aslı 75.000 - 80.000 YTL'ye, cezası keza 75.000 – 80.000 YTL'ye, gecikme faizi 67.500 – 72.000 YTL, ye ve dava sırasında işleyecek gecikme faizi de 22.500 – 24.000 YTL'ye incek dava sonunda ödenecek para 240.000 – 256.000 YTL'ye incek, ortalama % 20 (paranın bir yıl işletme sermayesi olarak kullanılması olasılığında) iskonto karşısında bu para 192.000 – 204.800 YTL olarak bugüne indirgenebilecektir.

O halde, varılan sonuç; konuya genel parametrelerle yaklaşıldığında, dava konusu verginin % 20 – 25 oranında kaldırılmasının Sözkonusu olacağı durumlarda veya diğer bir ifade ile davanın (tamamen) kazanılması olasılığının % 20 – 25 oran aralığından yüksek olduğu olasılıklarda dava yoluna gidilmesi, vergi davasının güncel finansal yapısı içinde mükelleflerin avantajıdır.<sup>41</sup>

## 6.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarını Çözümleyen Kuruluşlar

### 6.1.2.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri vergi yargısında ilk derece mahkemesi olarak görev alırlar. Ülkemizin idari ve ekonomik yapısı gözetilerek iş yoğunluğu yüksek olan illerde kurulan vergi mahkemeleri, mükelleflerin vergi davalarını açarken başvurdukları genel görevli kurumlardır.

Vergi mahkemesi bir başkan ile yeteri sayıda üyeden, mahkeme kurulları ise başkan ile iki üyeden oluşur.

### 6.1.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemelerinin temel olarak üç fonksiyonu vardır. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinin;

- Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verdikleri kararları itiraz üzerine incelemek,
- Tek hakimle verdikleri kararları itiraz üzerine incelemek,
- Aralarında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını gidermek.

### 6.1.2.3. Danıştay<sup>42</sup>

Danıştay'ın hukuk sistemimizde iki temel fonksiyonu vardır: Bunların ilki idarenin genel düzenleyici işlemlerinde danışma ve inceleme mercii olması, ikincisi de vergi ve idari yargı sisteminde üst yargı mercii olmasıdır.

Danıştay'ın konumuza giren faaliyeti, bir mahkeme olarak üstlendiği üst derece mahkemesi görevi ve bu görevin de vergi yargısı bölümüdür.

Danıştay; on üçü dava dairesi, biri idari daire olmak üzere toplam 14 daireden oluşur.

<sup>41</sup> Bu çalışma elbette, her bir tarhiyat ve her bir mükellef bazında ayrı yapılmalıdır. Zira, burada kullanılan parametrelerin her birinde, duruma özel değişiklikler davanın finansal yapısını etkileyecektir.

<sup>42</sup> Detaylı bilgi için bkz. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)



**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**, vergi dava dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşur ve iki görev yapar. Bu kurul vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda vergi dava dairesi tarafından verilen kararları inceler. Bu görevi nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nın genel düzenleyici işlemlerine karşı Danıştay'da açılan davalarda, vergi dava dairesinin verdiği kararları temyiz mercii sıfatıyla inceler ve karara bağlar.

**Danıştay İçtihatları Bileştirme Kurulu**, Danıştay başkanı, başsavcısı, başkanvekilleri, İdari ve Vergi Dava Daireleri Başkanları ve üyelerinden oluşur. Bu kurulun toplanma ve görüşme yeter sayısı otuz bir'dir. Esas hakkında kararlar ilk toplantıda üye sayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda çoğunluk sağlanamaz ise mevcudun salt çoğunluğu ile alınmaktadır.

Bu kurulun fonksiyonu Danıştay'daki tüm kurumlar arasında oluşabilecek farklı kararları tek görüş altında toplamak, kısaca içtihatları birleştirmektir.

Bu kurulun almış olduğu kararlar vergi mahkemelerinin aynı konuda görecekları davalarda bağlayıcı nitelik taşır. Bunun anlamı, Danıştay'ın içtihatların birleştirilmesi yönünde verdiği kararın hukuki gerçek olarak kabul edilmekte olduğudur.

### **6.1.3. Vergi Yargılaması Yöntemine Hakim Olan İlkeler**

#### **6.1.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi**

Vergi yargısı kamu hukuku içinde kaldığı için, idari yargılama ilkelerini düzenleyen idari yargılama usulü kanunu (İYUK), vergi hakimine özel hukuk mahkemelerinden daha geniş re'sen araştırma görev ve yetkileri vermiştir.

Bu ilkenin pratik etkisi, vergi hakiminin davayı tarafların iddia ve savunmaları bağlı olmaksızın tüm unsurları ile yönetmesi, yargılama sürecinde daha etkin biçimde yer almasıdır.

#### **6.1.3.2. Yazılı Olma İlkesi**

Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır. Bu ilkenin pratik anlamı da, davanın belgeler üzerinden görülmesi, tarafların belgeler dışında yaratabileceği delillerin çok sınırlı olmasıdır.

#### **6.1.3.3. Toplu Yargılama Yöntemi İlkesi**

Vergi mahkemeleri en az üç üye ile kurulurlar. Bu ilke ile vergi mahkemelerinin vergi sistemi içindeki fonksiyonlarının artırılması, daha isabetli, kalıcı ve uygulamaya yol gösterici kararların oluşmasının sağlanması hedeflenmiştir.

#### **6.1.3.4. Kıyas Yapılmama İlkesi**

Verginin yasallığı ilkesinin doğal sonucudur. Vergi kanunları vergileme sürecinin tüm unsurlarını mümkün mertebe tereddüte yer vermeyecek derecede açıklamalıdır. Kanunda açıkça belirlenmemiş alanlarda kıyas ve yorum yoluyla vergileme yapılması nasıl mümkün değil ise, vergi yargısında da açıkça kanuna dayanmayan vergilemelerin hukuka uygun olmayacağı ilkesi hakimdir.

### **6.1.4. Yürütmenin Durması**

Vergi kanunları vergi idaresine, vergi davası açılana kadar tüm idari işlemleri tekemmül ettirme yetkisi vermektedir.

Vergi davası açılması ile davaya konu vergi ve cezaların tahsil işlemleri, bir diğer deyişle yürütme durur.

Bu kuralın istisnaları, ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalardır. Bu davalarda yürütme dava açılmakla kendiliğinden durmaz, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Buna benzer şekilde, tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda da yürütmenin dava açılmakla kendiliğinden durmadığını belirtmek gerekir.

Yürütmenin durdurulması yetkisi, mahkemelere idare işlemlerinin yürütülmesinin yükümlünün zarara uğramasının engellenmesini sağlamak amacıyla tanınmış bir yetkidir.

### **6.1.5. Dava Açma Hakkının Doğması**

Vergi davası, kendine özgü bir dava türüdür. Mevcut düzenlemede, vergi davasının bir iptal davası olduğu görüşü hakim görüştür. Bu dava ile, vergilendirme ile ilgili belirli bir işlemin iptal edilmesi istenir. Bu nedenle, vergi idaresinin iptale konu olamayacak nitelikteki işlemleri vergi davasına da konu olmaz.

Vergi mahkemesine konu edilebilecek ve edilemeyecek durumlar kısaca aşağıdaki gibidir:

Vergi davası açılacak durumlar:

- İlave bir verginin tarh edilmiş olması,
- Ceza kesilmesi ve muhataba tebliğ edilmiş olması,
- Vergi hatasının şikayet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi,
- Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini süre aşımı ya da yetkisizlik nedeniyle reddetmeleri,
- Vergi usul kanununda belirlenmiş olan, takdir komisyonları kararları hakkında dava açılacak haller,
- Ödeme emri tebliğ edilmesi,
- İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri,
- İhtirazi kayıtlı beyan verilmesi.

Ancak, örneğin, aşağıdaki işlemlere karşı vergi davası açılamaz:

- Özelgeler,
- İç genelge ve genel yazılar,
- Vergi inceleme raporları,
- Vergi dairesinden gelebilecek gecikme zammı ya da vergi borcunun ödenmesinin istenmesine dair yazılar,
- Yurtdışı yasağı konduğunun bildirilmesine ilişkin vergi dairesi yazısı,
- Re'sen yükümlülük kurulması.

Vergi hukukumuz kural itibarıyla genel tebliğlere karşı vergi davası açılmaması gerektiğini belirlemiş olmasına rağmen, vergi idaresinin düzenleyerek resmi gazetede yayınladığı genel tebliğlerin, mükelleflere kanunda yer almayan bir vergi borcu yüklemesi durumunda yetki aşımı ile ortaya çıkarılan bu duruma karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla dava açılabilir kabul edilmektedir.

## **6.2. Vergi Davasının Yürütülmesi**

### **6.2.1. Vergi Davalarında Görev ve Yetki**

Vergi davalarında görevli yargı yeri vergi mahkemeleridir.

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay, görev konusunu re'sen inceler. Görev uyuşmazlıkları çıkması durumunda, uyuşmazlığı bir üst mahkeme çözümler. Yetkili vergi mahkemesi, vergi davasına konu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Görev ve yetki uyuşmazlıklarının çıkması ya da herhangi bir nedenle görevli ya da yetkisi mahkemenin davaya bakamaması durumunda davanın hangi mahkeme tarafından görüleceği de merci tayini kurumu ile belirlenir.

### **6.2.2. Vergi Davasının Tarafları**

Vergi davasında davacı taraf, mükellefler, adına ceza kesilenler, vergi daireleri, belediyeler ve diğer ilgili kamu kuruluşları olabilir.

Vergi davalarında davalı taraf kural olarak vergi idaresidir. Vergi idaresinde idareyi savunmakla genel görevli kurum vergi dairesidir. Şikayetin reddine karşı açılacak davalar ile genel düzenleyici işlemlere karşı açılacak vergi davalarında davalı Maliye Bakanlığı olur.

Bakanlar Kurulu'nun almış olduğu kararlara karşı açılacak vergi davalarında husumetin bu kararı uygulayacak bakanlığa yöneltilmesi gerekir.

Dava ehliyeti, dava açabilme ve davayı yürütebilme ehliyeti olarak tanımlanabilir. Dava ehliyetinin varlığı, davanın her aşamasında mahkeme tarafından re'sen gözetilir.

Davanın taraflarının değişmesi durumu, genellikle gerçek kişilerde ölüm, tüzel kişilerde kişiliğin sona ermesi gibi nedenlerle oluşur. Bu durumlarda durumun özelliğine göre davaya devam etmenin kuralları usul kanununda belirlenmiştir.

Davaya katılma, devam eden bir davaya, bu dava ile ilgili kişilerin taraflardan birinin yanında katılmasıdır.

İYUK'ta hüküm bulunmayan durumlarda, hukuk mahkemelerinde uygulanan usul uygulanır.

### **6.2.3. Vergi Davasında Dava Açma Süresi**

#### **6.2.3.1. Genel Esaslar**

Vergi davası açmada genel süre 30 gündür.

Vergi usul kanunu ve amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun (AATUHK), bazı özel hallerde daha kısa dava açma süreleri belirlemiştir. Bu sürelerden önem arzedenler AATUHK gereği açılacak davalardır.

Bunlar;

- ödeme emrine karşı açılacak davalarda,
- haklarında ihtiyati haciz uygulananların, sebebine itiraz için açacakları davalarda,
- ihtiyati tahakkuk miktarına ve sebebine itiraz için açılacak davalarda,

dava açma süresi yedi gündür.

#### **6.2.3.2. Dava Açma Süresinin Başlaması**

Dava açma süresinin başlamasında temel ilke, dava açma süresinin hakkında dava açılacak yazılı bildirim ya da tebligatın tebliğ alınmasından itibaren başlayacağı ilkesidir. Burada da genel kural sürenin tebliğden itibaren başlamasıdır.

Dava açma süresinin başlamasında bazı özellikli durumlar aşağıdaki gibidir:

- Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılması kural olarak mümkün olmamasına rağmen bunun iki istisnası; vergi hatalarına karşı dava açılması ve ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelere dava açılmasıdır. Vergi hatalarına karşı dava açılması durumunda dava açma süresi – yukarıda düzeltme konusundaki açıklamalardan da görüleceği üzere- düzeltme yoluna gidilip gidilmemesine bağlı olarak değişmektedir.

İhtirazi kayıtlı beyanda dava açma süresinin tahakkuktan itibaren başlayacağı kabul olunmakta, bu nedenle de, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname için düzeltme fişi düzenlenip düzenlenmemesi önem kazanmaktadır.

- Tebliğin yapılmasında hata bulunması halinde dava açma süresi tebligatta yapılan hataya göre farklılık gösterebilecektir. Kural olarak, hatalı da olsa tebligatın içeriğinin öğrenilmesinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekmektedir.
- Ceza ihbarnamelerine karşı dava açma süresi de tebliğden itibaren otuz gündür.
- Uzlaşma tutanağının tebliğinden sonra dava açma süresinin on beş günden az kalması durumunda on beş gün, daha fazla kalması durumunda bu süre içinde dava açılması gerekmektedir.
- İlanen tebliğde, dava açma süresi ilandan itibaren başlar.

- Tahakkuku tahsile bağı vergilerde dava açma süresi tahsilatın yapıldığı günü izleyen gün başlar.
- Kesinti yoluyla alınan vergilere karşı dava açma süresi kesintinin yapıldığı gün başlar.

Dava açma süresi hak düşürücü süredir. Davanın süresinde açılıp açılmadığının kontrolü vergi mahkemesi tarafından re'sen yapılır.

#### **6.2.4. Dava Dilekçesinin Düzenlenmesi**

Vergi davası dilekçeleri vergi mahkemesi tarafından ön incelemeden geçirilir. Usul yönünden eksiklik bulunması halinde dilekçe reddolunur ve davacıya dava dilekçesindeki eksiklikleri tamamlaması için otuz gün süre verilir.

Bu sürede açılmayan davalar süre yönünden, esasa girilmeden usulden reddolunur.

Vergi yargılamasının şekle sıkı sıkıya bağlı bir yargılama dalı olması nedeniyle dilekçe düzenine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada bu konuda sık rastlanan sorun, acil olarak yürütmenin durdurulmasının gerektiği durumlarda şeklen eksik bir dilekçe ile dava açılması durumunda, dilekçenin şekil eksikliği nedeniyle reddolunması ve yeni bir dilekçe hazırlanıp mahkemeye sunulana kadar yürütmeyi durdurma hakkında karar alınmamasıdır.

Benzer şekilde;

- Dilekçe şekline aykırılıklar,
- Dilekçenin ehliyetsiz kişilerce imzalanması,
- Vekilin avukat olmaması,

sorunları da uygulamada sık karşılaşılan sorunlardır.

#### **6.2.5. Vergi Davasında Usul**

Vergi mahkemesinde davanın görülmesi usulü yazılı usuldür. Dava dilekçesine davalı taraf cevap dilekçesi verir. Bu cevap dilekçesine karşı tarafların birer dilekçe hakları vardır.

Davanın gerektirmesi durumunda, hakim dava ile ilgili bilirkişi atayabilir ve gerekli incelemeleri bilirkişiye yaptırabilir. Kural, davanın hakimince incelemesi ile tamamlanması olmasına rağmen, zaman alıcı, uzmanlık gerektiren bazı uygulamalarda bilirkişilere başvurulduğu görülmektedir.

Dava tutarının belirli bir meblağı aşması ve tarafların isteminin bulunması durumunda, mahkeme duruşma yapabilir. Duruşma tek celse olarak yapılır. Duruşmada yapılan açıklamalar sadece bilgilendirici mahiyette kabul edilir ve tutanağa geçirilmez. Duruşmada yapılan açıklamaların dosyaya girmesi için bu açıklamalar bir dilekçe ile mahkemeye sunulabilir.

#### **6.2.6. Vergi Davası Açmada Özellikli Durumlar**

##### **6.2.6.1. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması**

Ödeme emrine karşı açılacak davada sadece;

- borcun olmadığı,
- borcun kısmen ödenmiş olduğu,
- borcun zamanaşımına uğradığı,

savunmaları yapılabilir.

##### **6.2.6.2. Gümrük Uyuşmazlıklarında Dava Açılması**

Gümrük uyuşmazlıklarında dava açabilmek için idari itiraz sürecinin tüketilmesi gerekir.

Mükellefler, kendilerine tebliğ edilen ek tahakkuklara karşı on beş gün içinde gümrük müdürlüklerine düzeltme başvurusunda bulunabilirler. Düzeltme başvurusunun kabul edilmemesi durumunda, mükellefler yedi gün içinde başmüdürlük nezdinde itiraz başvurusunda bulunabilirler. İtiraz başvurusunun da kabul edilmemesi durumunda, yani, idari itiraz sürecinin sona ermesinden sonra vergi mahkemesinde otuz gün içinde dava açılabilir.

### **6.2.6.3. İhtirazi Kayıtlı Beyanda Dava Açılması**

Rızai beyana dava açılmaması kuralının istisnası niteliğindeki ihtirazi kayıtlı beyanda, tahakkuk fişinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekir. İhtirazi kayıt, ilgili beyannamenin üzerine düşülebileceği gibi, ayrı bir dilekçe ile de verilebilir.

İhtirazi kayıt dilekçesi, beyan süresinin son gününe kadar verilebilir. Ancak, davanın beyannameye ilişkin tahakkuk fişinin süresinden itibaren otuz gün içinde açılmasına dikkat etmek gerekir.

### **6.2.7. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı İtiraz ve Temyiz**

İtiraza konu olabilecek kararlara ilişkin genel şartlar;

- Kararın nihai nitelikte olması,
- Kararın tek hakimle verilmiş olmasıdır.

Bu genel şartlara uygun kararların neler oldukları uygulamada verilen kararlarla belirlenmiştir.

İtiraz, kararı veren vergi mahkemesinin bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde yapılır.

Bölge idare mahkemesinin itiraz talebi üzerine verdiği karar kesin olup bu karara karşı temyiz yolu kapalıdır.

Vergi mahkemelerinin kurul ile verdikleri kararlar tarafların talebi üzerine temyiz yolu ile üst mercii olan Danıştay'da incelenir. Temyiz süresi, mahkeme kararının tebliği tarihinden itibaren otuz gündür.

Vergi davası açılması ile verginin tahsil işlemleri vergi mahkemesi kararına kadar durmaktadır. Vergi mahkemesinin mükellefin davasının reddine karar vermiş olması durumunda yürütme kaldığı yerden devam etmektedir. Bu nedenle, bu noktadan sonra tahsil işlemlerinin durdurulabilmesi için temyiz yolunun yürütmenin durdurulması talepli olarak yapılması gerekir.

### **6.2.8. Diğer Kanun Yolları**

#### **6.2.8.1. Karar Düzeltme**

Karar düzeltme, Danıştay dava dairelerinin temyizden inceledikleri davalarda verdikleri nihai kararlara karşı gidilen bir kanun yoludur.

Karar düzeltme başvurusunda süre tebliğden itibaren on beş gündür.

#### **6.2.8.2. Yargılamanın Yenilenmesi**

Yargılamanın yenilenmesi, belli şartların varlığı halinde kesinleşmiş mahkeme kararlarının tekrar yargılama yoluyla değiştirilmesine olanak tanıyan bir kanun yoludur.

#### **6.2.8.3. Kanun Yararına Bozma**

Temyiz aşamasından geçmeden kesinleşen ilk derece mahkemesi kararları, görülen gerek üzerine ilgili bakanlıklar ya da Danıştay Başsavcısı tarafından temyiz edilebilir. Bu kurumun getirilmesinin amacı, çeşitli nedenlerle oluşmuş olan adaletsizliklerin engellenmesi, birey hukukunun korunması doğrultusunda hukuki çarelerin tükenmemesidir.

### **6.2.9. Vergi Yargısında İddia ve Savunmaların Kısıtlanması**

Vergi yargısında iddia ve savunmaların ispatı genel hukuk ilkelerine paralellik göstermektedir. Ancak, bazı kanıtlar, vergi yargısına özgü özellikler taşır.

Bunlar:

- Yemin,
- Tanık beyanı,
- Keşif,
- İkrar,

olarak sıralanabilir. Bu kurumlar vergi yargısında kısıtlı olarak, durumun zorunlu kıldığı ölçüde ve bununla sınırlı olmak üzere kullanılabilirler.

### **6.3. Şirket Yöneticilerinin Vergi Davası Açarken Dikkat Etmesi Gereken Konular**

#### **6.3.1. Dava Açarken**

Hukukumuzda, vergi davası açmak için avukat tutma zorunluluğu yoktur. Bunun gibi, vergi davası açacak kişiler dava dilekçelerini de kendileri hazırlayarak mahkemeye verebilirler. Bu aşamada dikkat edilecek konular kısaca şunlardır:

- Durumun gerektirmesi halinde, dava dilekçesinde yürütmenin durdurulması, bağlantı ve birleştirme istemi, duruşma istemi, hızlandırılmış tebliğ usulünün kullanılması istemi belirtilir. Hatta bu konuların dilekçenin ilk sayfasında başlığın altına not düşülmesi de yararlı olur.
- Dava dilekçesinin konu ve de sonuç ve istem bölümünde, açık olarak, hangi işlemin iptalinin, hangi verginin kaldırılmasının istendiği, ödenen vergi varsa bunun iadesi, ve varsa yürütmenin durdurulması ve duruşma taleplerinin açıkça bulunması ve buradaki taleplerin birbirleriyle çelişmemesine dikkat etmek önemlidir.
- Vergi davası dava dilekçesinde davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nev'i ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve mükellef hesap numarasının gösterilmesi zorunludur.
- Vergi dava dilekçesi, davalı sayısından bir fazla hazırlanır.
- Vergi dava dilekçesini, şirketin avukatı veya kanuni temsilcileri imzalayabilir. Şirket yetkililerinin dava dilekçesini imzalayabilmeleri için imza sirkülerinde buna yetkili kılınmış olmaları gerekir. Şirket yöneticileri dava dilekçesini şirket adına imzalar, vekil sıfatıyla imzalayamaz. Dava dilekçesinin vekil sıfatıyla imzalanması yetkisi, dava dosyasına vekaletname sunan avukatlara aittir.
- Dava dilekçeleri vergi mahkemelerine veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde, vergi mahkemelerine iletilmek üzere asliye hukuk mahkemelerine verilir.
- Biçim koşullarına uygun, yeteri sayıda imzalanmış ve dilekçede belirtilmiş ekleri içeren dava dilekçesi vergi mahkemesine götürüldüğünde, önce nöbetçi mahkeme başkanından havale alınır, ardından harç ve posta masrafları yatırılır ve dilekçe nöbetçi mahkeme kalemine teslim edilir.

#### **6.3.2 Dava Devam Ederken**

Vergi davasında davacı tarafın, dava dilekçesinden başka bir de cevaba cevap dilekçesi verme hakkı bulunmaktadır. Bu dilekçe, davalı idarenin savunma dilekçesinin davacıya ulaşmasından itibaren otuz gün içinde verilir.

Vergi davasında, eğer duruşma istenmişse ve mahkeme duruşma günü vermişse duruşmaya günü taraflara tebliğ olur. Vergi mahkemesi kararını duruşmadan itibaren on beş gün içinde verir.

## 7. Bölüm 7: Güncel Vergi Uyuşmazlıklarında Çözümler

### 7.1. Vergi Usulüne İlişkin Kararlar

- İnceleme raporuyla yapılan tarhiyata karşı açılan davada verilen zamanaşımı nedeniyle davanın kabulü yönünde karar kesinleştiğinden, aynı nedene dayanılarak takdir komisyonu kararıyla vergileme yapılamaz<sup>43</sup>
- Şikayet yoluyla yapılan başvuruların reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada Gelir İdaresi Başkanlığı taraf olamaz<sup>44</sup>
- Tüzel kişiliği sona eren, münfesh şirket tüzel kişiliği adına vergilendirme işlemleri yapılması mümkün değildir<sup>45</sup>
- Kaçakçılığa iştirak cezasının, nezdinde inceleme yapılan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince ve ziyaa uğratılan verginin dönemi dikkate alınarak kesilmesi gerekir<sup>46</sup>
- Yükümlünün sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak gelir ettiği hususunda karşı inceleme yapılmaksızın, sadece hurda metal ticareti sektöründe sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayıma dayalı tarhiyatın kaldırılması gerekir<sup>47</sup>
- Gayrimaddi hak kapsamında olmayan "patent, ruhsat, lisans, ihtira beratı, telif hakkı, marka, ticaret unvanı gibi" bir kısım laboratuvar ve analiz çalışmaları için yapılan harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesi kapsamında gider kaydedilmesinde hukuka aykırılık yoktur<sup>48</sup>
- Mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için fatura verilmediği ve alınmadığı hususlarının bütün unsurlarıyla somut olarak tespiti ve ortaya konması gerekir<sup>49</sup>
- Pasaport Kanununun 22. maddesi Anayasa'ya aykırıdır –bu nedenle, vergi borcu için yurtdışı çıkış yasağı konulamaz<sup>50</sup>
- Beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı nedeniyle vergi tarhiyatı önerilmeyen; ancak, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğindedir<sup>51</sup>
- Alacağın temlik sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması yeterli olup ayrıca noter tasdikine gerek bulunmamaktadır<sup>52</sup>
- Bakanlar Kurulunca düşürülen yatırım indirimi oranı, teşvik belgesini yeni alacaklara uygulanabilir<sup>53</sup>
- Sadece mükellef ifadelerine dayanılarak tarhiyat yapılamaz<sup>54</sup>
- Limited şirket ortağı payını devretmekle, ortak sıfatıyla sorumluluktan kurtulur<sup>55</sup>
- Kanuni temsilciler, bu statülerinin devam ettiği dönemlere ilişkin kamu alacağından sorumlu tutulabilirler<sup>56</sup>
- Vergi incelemesine sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi karşısında, defter ve belgelerin inceleme için yeniden vergi idaresine verilmemesi, dava konusu tarhiyatın yasaya uygunluğun gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle vergi mahkemesince belirlenmesi gerekir<sup>57</sup>
- Mükellef kaydı bulunan kişinin düzenlediği faturanın gerçeği yansıtmadığı somut delillerle kanıtlanmalıdır<sup>58</sup>
- Kişilerin, kendilerine tebliğ edilen vergi ek gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itirazdan önce Gümrük Müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunmaları zorunlu değildir<sup>59</sup>

<sup>43</sup> Danıştay 9. Daire, 21.2.2007, 2005/3165 E., 2007/522 k.

<sup>44</sup> Danıştay 7. Daire, 21.9.2006, 2006/2922 E., 2006/2620 k.

<sup>45</sup> Danıştay 4. Daire, 14.4.2004, 2003/1850 E., 2004/765 k.

<sup>46</sup> Danıştay 4. Daire, 18.12.2006, 2005/2411 E., 2006/2788 k.

<sup>47</sup> Danıştay 4. Daire, 21.9.2006, 2006/2008 E., 2006/1670 k.

<sup>48</sup> Danıştay 4. Daire, 9.2.2006, 2005/1121 E., 2006/118 k.

<sup>49</sup> Danıştay VDDGK, 12.10.2001, 2001/284 E., 2001/329 k.

<sup>50</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.10.2007, 2007/4E., 2007/81 k..

<sup>51</sup> Danıştay VDDK, 23.12.2005, 2005/201 E., 2005/308 k.

<sup>52</sup> Danıştay 4. Daire, 12.10.2006, 2006/774 E., 2006/1888 k.

<sup>53</sup> Danıştay 3. Daire, 21.3.2006, 2005/282 E., 2006/735 k.

<sup>54</sup> Danıştay VDDGK, 25.2.2000, 1999/335 E., 2000/98 k.

<sup>55</sup> Danıştay 3. Daire, 15.3.2006, 2006/287 E., 2006/679 k.

<sup>56</sup> Danıştay VDDK, 26.5.2006, 2006/9 E., 2006/119 k.

<sup>57</sup> Danıştay 4. Daire, 10.10.2006, 2006/397 E., 2006/1801 k.

<sup>58</sup> Danıştay VDDK, 17.6.2005, 2004/235 E., 2005/162 k.

<sup>59</sup> Danıştay 7. Daire, 7.2.2007, 2006/1106 E., 2007/350 k.

- Beyanname üzerinde ilgisine tebliğ edilen gümrük vergisi tahakkuklarının, ayrıca ilgisine tebliğine gerek olmayıp; tahakkuka karşı, beyanname üzerinde tebliğinden itibaren yasal süresi içinde düzeltme veya itiraz yoluna başvurulması gerekir<sup>60</sup>
- Şirketlere yapılacak tebligat, şirket kanuni temsilcisine yapılması gerektiğinden, şirket işçisine tebligat yapılabilmesi için kanuni temsilcinin işyerinde bulunmadığının tebliğ evrakına şerh düşülmesi gerekir<sup>61</sup>

## 7.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kararları

- Çalışanı işe iade almama nedeniyle ödenen tazminattan gelir vergisi kesinti yapılmaz<sup>62</sup>
- Örtülü kazanç dağıtımında emsal araştırılması yapılmalıdır<sup>63</sup>
- İlişkili bankadan alınan ticari kredi örtülü sermaye yaratmaz<sup>64</sup>
- Mevcut bir bina için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar yatırım indiriminden yararlanabilir<sup>65</sup>
- İmzasız verilen beyannamenin hiç verilmediği kabul edilerek, takdir komisyonunca beyannamedeki katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek, beyan üzerinden tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır<sup>66</sup>
- POS cihazı hasılatı dikkate alınarak bulunan kayıtdışı hasılat üzerinden tarhiyat yapılmasında (kayıtdışı) satılan malın maliyetinin de dikkate alınması gerekir<sup>67</sup>
- Sadece aynı yıl birden fazla taşınmaz satışı yapılması, bu işlemin kazanç sağlama (ticari) amacıyla yapıldığını göstermez<sup>68</sup>
- Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan faktoring şirketine yapılan ödemeler, Kurumlar Vergisi Kanununun 24. Maddesine göre tevkifata tabi tutulamaz<sup>69</sup>

## 7.3. Katma Değer Vergisi Kararları

- Döviz üzerinden yapılan vadeli satışlara ilişkin kur farkı (geliri) KDV'ye tabi değildir<sup>70</sup>
- Şahıs işletmesinden kar ortaklığına geçen mükellefin sehven şahıs defterine kaydettiği faturalara ilişkin katma değer vergilerinin indirimleri hukuka uygundur<sup>71</sup>
- İl Özel İdare Müdürlüğü'nce ihale suretiyle yapılan taşınmaz satış işlemi, müzayede mahallinde yapılan satış olmadığından, katma değer vergisine de tabi değildir<sup>72</sup>

## 7.4. Çeşitli Vergilere İlişkin Kararlar

- Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakfa ait binalar, vakıf senedindeki cihete tahsis edilmiş ve kiraya verilmemiş olma koşullarını birlikte taşırsa bina vergisinden muafır<sup>73</sup>
- Gümrük kanununda para cezalarının tahsil zamanına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından 6183 sayılı AATUHK'nın 37. maddesindeki bir aylık süre uygulanır<sup>74</sup>

## 7.5. Tahsil Usulüne İlişkin Kararlar

<sup>60</sup> Danıştay 7. Daire, 25.5.2006, 2004/1989 E., 2006/1911 k.

<sup>61</sup> Danıştay 4. Daire, 19.10.2006, 2006/791 E., 2006/1983 k.

<sup>62</sup> Danıştay 3. Daire, 15.2.2007, 2006/3799 E., 2007/414 k.

<sup>63</sup> Danıştay 4. Daire, 22.2.2007, 2006/1865 E., 2007/485 k.

<sup>64</sup> Danıştay VDDGK, 7.6.2002, 2002/159 E., 2002/251 k.

<sup>65</sup> Danıştay 4. Daire, 9.11.2006, 2005/995 E., 2006/2155 k.

<sup>66</sup> Danıştay VDDK, 14.4.2006, 2006/22 E., 2006/95 k.

<sup>67</sup> Danıştay 4. Daire, 27.10.2005, 2005/399 E., 2005/1927 k.

<sup>68</sup> Danıştay 3. Daire, 10.10.2006, 2006/1708 E., 2006/2559 k.

<sup>69</sup> Danıştay 4. Daire, 9.2.2006, 2005/757 E., 2006/117 k.

<sup>70</sup> Danıştay VDDGK, 18.10.2006, 2006/50 E., 2006/286 k.

<sup>71</sup> Danıştay VDDGK, 25.2.2000, 1999/353 E., 2000/93 k.

<sup>72</sup> Danıştay 7. Daire, 5.11.2002, 2000/5694 E., 2002/3464 k.

<sup>73</sup> Danıştay 9. Daire, 13.4.2006, 2005/5384 E., 2006/1313 k.

<sup>74</sup> Danıştay 7. Daire, 10.10.2006, 2005/2418 E., 2006/3046 k.



- Haksız çıkma zammı, kararın kesinleşmesinden sonra talep edilebilir<sup>75</sup>
- Teminat olarak gösterilen malların üzerinde başkaca hacizlerin de bulunması, vergi alacağının tahsiline olanak kalmadığının tespiti için yeterli değildir<sup>76</sup>
- Ödeme emrine karşı açılan davada, Anayasa Mahkemesi'nin, vergi ziyai cezası hakkındaki iptal kararı dikkate alınarak karar verilmesi gerekir<sup>77</sup>

## 8. Bölüm 8 / Section 8: English Summary

### PREFACE

This study has been prepared with the purpose of enabling the Company<sup>78</sup> Managers to establish a reliable tax strategy of high quality. Its target is to provide the Company Managers in today's Turkey with (a) the updated information about the borderline between tax avoidance and tax invasion, and (b) a practical and professional support that can be used for tax conflicts as required.

Today, every stage of the Company Management should have a specific opinion and application regarding tax policy. As a matter fact, when we say tax, we mean approximately 20 – 30 % of the Company's total profit and/or revenues.

The longer the tax survives on a continuous basis as the everlasting, unfailing, and inevitable fact of the ancient and modern times, the longer the taxpayers resisting against any tax imposed unnecessarily will continue to survive.

Let me try to introduce my approach with several questions and answers:

Is it suitable to assign the tax matters to the specialists in this field and act in accordance with their directions?

No, it isn't; because the Company manager is the direct party to the tax-related applications. It is the addressee of such applications in respect of both the Company's assets and properties and sometimes his/her own properties. The biggest risk that a Company manager can face about this issue is probably signing the papers about the tax applications and transactions, the contents of which are not completely understood.

The Company has an accounting department and an affiliated or independent tax consultant. Under these circumstances, is there anything else that the Company Manager needs to do?

Yes, there is. Accounting is a different field from taxation. Accounting department carries out the accounting (account and records) operations. The tasks of monitoring, implementing, and changing the tax liabilities, assessing and managing the related risks, defending the Company's operations if required and enduring the result of these tasks and being a party to the resulting tax conflicts are "beyond" the area of responsibility of the accounting department. The accounting department is, of course, expected to give "warnings" about tax-related transactions and this function is important; but a Company cannot throw over the responsibility of the tax risk management to the accounting department.

Well, What if the Company has an affiliated or independent tax advisor? Today, nearly all of the Companies trying to receive tax forgiveness for the tax penalties at the courts have both their own accounting departments and affiliated or independent tax advisors! Having a tax advisor for a Company is just like having doctors in the hospitals of a city; the presence of doctors in the hospital does not either protect or save the people of that city from all diseases.

The Company has a good tax risk management team and it works efficiently. Then, are the Company Managers required to spare the time and energy with these types of guides?

---

<sup>75</sup> Danıştay 9. Daire, 4.5.2006, 2005/4620 E., 2006/1689 k.

<sup>76</sup> Danıştay 9. Daire, 27.9.2006, 2005/5205 E., 2006/3461 k.

<sup>77</sup> Danıştay VDDK, 8.12.2006, 2006/220 E., 2006/366 k.

<sup>78</sup> In this study, the term of "Company" is used to define any kind of legal person and entity related with tax liability unless otherwise specified. In parallel, the "Company Manager" means the persons assuming authority and responsibility in the management of the legal entities unless otherwise specified.

Yes, they are. The Company manager shall also assume the responsibility of any issue which is under his financial responsibility (or under the financial responsibility of the Company partners he is accountable for). Remember that the taxes form the liabilities part of your commercial account books while they form the assets part of the state's books. Tax regulations and therefore, tax applications are "living" organisms! The public monitors the assets part of the book on a continuous basis and intervenes in case of any deficiency. This intervention will not spring a surprise on the taxpayers who are caught in an unaware and unprepared state. The tax risk management performed in an updated and meticulous manner sometimes saves life. And this epigram of **Einstein** should not brush aside: "*The hardest thing in the world to understand is the income tax.*"

Then, as the last word: no matter who you are, sometimes take a look at the first aid books. Any information that you bear in mind can save a life and review tax guides every year; any information that you notice can be more valuable than you expect. If you are a Company manager, does it purposely rather than when occasion serves? It will pay!

## **Instructions Manual**

How to use this Guide?

Reading of this guide completely would certainly tug at the author's heart strings; strict compliance with the lines written by him will create a pleasant emotional shareholding with him. But it is unnecessary, though! My suggestion: Take a quick look at the main headings of the guide, read the sections of priority for you and take notes. It is not required to view and read this guide in the respective order of pages or sections. This text, of course, is written in a logical setting starting from the first page; but since our structure of thinking resembles to the points flushing in the sky instantaneously like fireworks rather than a successive serious of thoughts like a stretch of a yarn, give priority to the sections that you see as "sparkling/significant/important/valuable" sections.

Compare the things you read here with your existing knowledge and the applications in the Company. Check briefly the validity of the information, arrangement, application and recommendations that you encounter in relation with taxes throughout the year through using this manual. Remember that tax is the thing that you meet after long years upon the implementation of an application agreed by you in a meeting, after the end of communications with the participants in the said meeting and even after forgetting what you have stated exactly in that meeting.

## **Executive Summary**

Here comes the only page for those saying "*This guide may be very helpful; but I have only time to read maximum one page about this issue*":

Do not trust anybody about tax issues – unless they agree to assume all potential risks to pay to the last penny and unless you do not have any doubt about them in fulfilling their liabilities. The phrases of "I think so, it must be so" will be the last answer that you will receive from anybody that you question about this issue. Even the most competent manager of the Tax Administration cannot "give an irrecoverable and binding release" showing that you do not have any tax liability resulting from a specific transaction.

The point of view of the Tax Administration is based on the following: The public is in need of financing, and the taxpayers have resources from which taxes can be collected. In general, the existing tax sources are not sufficient to meet the financing requirement of the public. Therefore, the tax administration develops new measures and methods that will increase and secure their tax incomes on a continuous basis (attention: on a continuous basis). The budget in the desk of the Tax Administration is a living organism that always needs new and fresh resources.

Do not ever be overcome by the comfort of "I paid my taxes; it is other people's turn now". Remember that the Tax Administration do not have any other customers apart from the "those paying their taxes". As a matter of fact, a huntsman will directly go out hunting in the places where he feeds on in a painless and effortless manner. This is the result of rationality and logic: Then, you had better think in this way: "Since I pay taxes in this way, it means I will continue to pay in the same way." Another anecdote: Tax is not a debt that can be released through paying. Moreover, the complaints that the tax laws are amended very frequently and they are gradually turning into a more complicated jigsaw puzzle are mostly true.

In other words, tax paying is a very serious and – even in essence – a bad thing. Then, why are we paying? Because not paying taxes is worse than paying it!

This guide targets to sophisticate you with a personal knowledge and awareness about the issues that you should pay attention when you are trying to pay only the taxes that you are ought to. Another petty tip for you: The tax laws are issued in order to cover hundreds of transactions performed by millions of taxpayers; in other words, they have general addressees rather than private addressees like in many other laws. Therefore, mostly the tax status of a single real or legal person or entity is sometimes unique, specific to itself. The destiny of every taxpayer is different against taxes. It is the sole responsibility of the related taxpayer to research and understand it and to learn how to act accordingly. Always bear this in mind: There is no cardiologist that feel your heart pain that you suffer as deep and real as you feel; follow the instructions of your doctor strictly; but only you can watch your heart the most closely.

Tax conflicts constitute the most special section of the tax world: If you knew that you would win a case that you filed and not pay the tax imposed in that case, which taxes would you prefer to pay on a voluntary basis? Then, “know the probably result of the case that you might have opened” and pay your tax accordingly.

## **Tax Risk Management**

### ➤ **Concept**

Tax risk management can be defined as the management of tax-related components in accordance with the targets of paying minimum taxes and assuming minimum risks. Naturally, the risks assumed increase when we approach the minimum tax payment limits and they decrease when we move away from those limits.

Every taxpayer has a tax policy considered suitable for itself within this framework. This spectrum includes those evading taxes through going to the extremes trying to pay minimum taxes on one end and the taxpayers paying taxes that they could easily avoid on the other end.

The companies generally follow a more balanced and prudent policy about taxes thanks to the knowledge provided by their professional managements. They receive support from their own personnel and the independent specialists in creating this policy.

The companies change their own policies according to the public tax policies that are continuously changed, renewed and developed due to various reasons.

The important considerations about the tax risk management can be summarized as follows:

- Tax risk management protect the taxpayers (Companies) from paying unnecessary taxes, not from paying taxes;
- Tax risk management can succeed as long as it complies with the taxpayer’s (Company’s) legal, financial and structural characteristics.
- Only the taxpayer’s (Company’s) efforts are not enough to achieve success in the tax risk management; the tax administration should also have a positive contribution (fair, understanding and attentive) in this process.
- The quality of the tax risk management is comprised of the total quality of the components such as the management establishing this process, human resources, information and knowledge adequacy, etc.
- Tax risk management should be considered as a subunit of the corporate governance world; and the corporate governance principles should also be applied for the tax risk management.

### ➤ **Components of the Tax Risk Management (Stages)**

Every taxpayer performs tax risk management in an aware or unaware state. Tax risk management is essentially composed of three components: (a) Establishment of the tax risk policy, (b) Application of the tax risk policy, and (c) defense of the tax policy.

Naturally, defending the tax policy that is the last component is a stage depending on the structure of the former components. Defending a tax policy established successfully and implemented successfully is naturally a lot easier. On contrary, it is possible to say that it will be difficult to make a defense based on an unsuccessful, defective and weak tax policy and/or unsuccessful application of it.

This guide deals with the third component stated above however, as mentioned above, since the performance displayed in this stage is dependent on the previous stages, the related stages are described in brief.

- **Establishment of Tax Risk Policy**

Every taxpayer should know the taxation results of a transaction when he/she performs a taxable transaction. The awareness or unawareness about the results will not release the taxpayer from paying his tax liability arising from the said transaction. Therefore, it will be helpful for everybody performing a taxable transaction to know the tax liabilities related with that transaction and to be informed about the factors that increase or decrease these tax liabilities.

Sometimes, some (real) persons cannot know whether they performed a taxable transaction or which, when, and how much tax they should pay. This is a commonly seen situation. Nevertheless, the real person taxpayers' lack of information about their tax liabilities does not release them from paying such debts.

However, since the Companies are the legal entities required and/or deemed to act in a prudent and cautious manner in Turkey like all around the world, it is not possible for the Companies not to know and/or disregard their tax liabilities about the transactions that they perform.

The Company's legal representatives<sup>79</sup> are responsible for fulfilling the tax-related liabilities of the companies. Considering that it is impossible for the Companies to avoid their tax liabilities through alleging "they are not informed" of the related tax liabilities and that the Company managers are legally responsible for the payment of this debt, the functions of the Company managers in the establishment of the tax policies can be understood more easily.<sup>80</sup>

- **Methodology in Establishing the Tax Risk Policy**

Tax Risk policy should be based on a mechanism operated under the responsibility and the supervision of the Company manager. Therefore, the Company Manager should convene the Company partners and/or the related top (central) and subordinate ranks of management related with the issue as far as possible and jointly determine a tax risk policy within the framework of the general "corporate risk management" perspective.

Since a Company's tax risk policy is a corporate risk management component, it should be implemented in accordance with the related principles. The existing tax risk management policy should include and exactly comprehend the following issues regardless of whether or not the related policy is a part of the Company's corporate risk management:

- The Company's attitude about the tax policy (identification),
- The components of this policy (which tasks and liabilities are assumed by which business units within the company)
- The method of management for this policy:
  - The basis for the periodical assessment and archiving,
  - The method of implementation for the amendments made in the policy,
  - The measures to be taken for the continuity of the corporate memory,
- And finally, the procedures to be followed if required for the explanation and defense of the Company's tax applications against the tax authorities.

In establishing this policy, the Company manager can start from identification/listing of the Company's taxable transactions and the related applications and determination of the related basis. The related works can be started from filing the opinions and decisions of the persons within or outside the Company who have contributed in the actual establishment of this policy.

---

<sup>79</sup> This term is a legal term and unless specified otherwise in our study, all of the Company Managers are considered as "legal representatives".

<sup>80</sup> (as stated in the law) For detailed information about the "Legal Representative's" liabilities for tax debts; Turgut **Candan**; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 2006; İrfan **Barlass**; Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, 2006.

At this point, it is beyond doubt that probably, any data cannot be achieved about the exact basis forming the foundation for various tax-related applications of the Company: It is possible to fail in documenting the answers to the questions such as; why are/aren't we withholding taxes from the invoices of this company? Why some of our fixed assets with amortization periods expired are displayed in our tables with their historical costs while some others are not? How did we take this decision about the sales of goods within the group over this price? When and how did we check whether or not this Company is included in the list of companies involved in document forgery? I call this point as “*there is a beginning to everything*”. Well, we have to start somewhere.

- **Functional Use of the Tax Risk Policy**

Since tax is a living mechanism, the tax risk policy should keep pace with it; in other words, it should be used functionally. For the utilization of this policy in accordance with its functions, it will be helpful to assign it under the responsibility of a specific person or persons, to keep it updated by these persons, to follow and assess the Company's activities within the framework of this policy and to evaluate the findings of if any, the independent advisors and/or auditors within this framework.

Naturally, this policy will function properly as long as it covers all of the Company's transactions, is updated duly and the related assessments are made accurately as far as possible.

At the second stage, it will constitute a unique basis for the Company in case of a requirement for explaining and defending the Company's transactions. In fact, this policy is a platform explaining the Company's tax-related operations. Furthermore, in case of possible criticism, I can clearly say that it will not be a good method for the Company manager to research the possible explanations and defenses against such criticism and even to search for the basis for defense by means of advisors, auditors and attorneys<sup>81</sup>.

## INDEX

1. Bölüm 1: Vergi Risk Yönetimi.....	3
1.1. Kavram .....	3
1.2. Vergi Risk Yönetiminin Bileşenleri (Aşamaları).....	3
1.2.1. Vergi Risk Politikasının Oluşturulması .....	3
1.2.1.1. Vergi Risk Politikasının Oluşturulmasında Yöntem.....	4
1.2.1.2. Vergi Risk Politikasının İşlevsel Kullanımı.....	4
2. Bölüm 2: Vergi Uyuşmazlığı.....	5
2.1. Kavram ve Genel Bilgi.....	5
2.1.1. Kavram .....	5
2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Yöntemler (Kurumlar).....	6
2.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Yargısınca Çözümlemesi.....	6
2.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Affı Yoluyla (Yasal yolla) Çözümlemesi (Ortadan Kaldırılması).....	7
2.2. “Mükellef Hakları” (Bildirgesi).....	7
2.3. Vergi Risk Yönetiminin Bir Bileşeni Olarak Vergi Politikasının Savunulması veya Diğer Bir İfade İle Vergi Uyuşmazlığı (Süreci) Yönetimi.....	8
2.3.1. Kavram ve Genel Bilgi.....	8
2.3.2. Vergi Uyuşmazlığı Sürecinin Yönetimi.....	9
2.3.2.1. Vergi Uyuşmazlığının Doğması .....	9
2.3.2.2. Vergi Uyuşmazlığı Yol Haritası .....	9
2.2.1.1.1 Birinci Adım: Ortada Bir Vergi Uyuşmazlığı Var Mı? .....	9
2.2.1.1.2 İkinci Adım: Ortada Bir Vergi Uyuşmazlığı Varsa, Uyuşmazlık Yönetim Sürecine Nasıl Başlamak Gerekir? .....	9
2.2.1.1.3 Üçüncü Adım: Vergi Uyuşmazlığı Sürecinde “Köprüden Son Çıkış” Levhaları .....	10

<sup>81</sup> Here is an anecdote about advisors (attorneys): A man was caught red-handed during a murder; and when the judge of the court to which he is brought asked him, “you were caught red-handed, what you would like to say?” the man said “I want my attorney”. When the judge asked, “you were caught red-handed during the murder with a knife in your hands and your hands full of blood, what can your attorney say?” the man replied, “that is what I wonder, too”.

2.2.1.1.4	Dördüncü Adım: (Şirketler Yöneticilerinin) Vergi Uyuşmazlığı Sürecinde İlgilileri Bilgilendirme Yükümlülüğü	11
3.	Bölüm 3: Vergi Uyuşmazlığının Doğuşu ve Vergi İncelemesi	11
3.1.	<b>Genel Bilgi</b>	11
3.2.	<b>Vergi İncelemesinde Yöntem, Mükelleflerin Hak ve Yükümlülükleri</b>	11
3.1.1	Vergi İncelemesinde Kavram ve Yöntem	11
3.1.2	Mükelleflerin Vergi İncelemesine İlişkin Hakları	12
3.1.3	Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Ödev ve Sorumlulukları	12
3.1.4	Vergi İncelemesinde Özellikli Durumlar	13
4.	Bölüm 4: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi	14
4.1.	<b>Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargısal Yöntem Tercihi Üzerine</b>	14
4.2.	<b>Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi</b>	14
4.2.1.	<b>İdari Aşamada Çözümlenecek Uyuşmazlıkların Kapsamı</b>	14
4.2.2.	<b>(VUK ve Gümrük Vergisi Kapsamındaki) Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Yöntemleri</b>	15
4.2.2.1.	<b>Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi Yöntemleri</b>	15
4.2.2.1.1.	<b>Düzeltilme ve Şikayet</b>	15
4.2.2.1.2.	<b>Cezada İndirim</b>	16
4.2.2.1.3.	<b>Pişmanlık</b>	16
5.	Bölüm 5: Uzlaşma	17
6.	Bölüm 6: Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi	30
6.1.	Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Temel Bilgiler	30
6.1.1.	Vergi Davasının Özellikleri	30
6.1.1.1.	Vergi Davasının Hukuki Özellikleri	30
6.1.1.2.	Vergi Davasının Finansal Özellikleri	30
6.1.2.	Vergi Uyuşmazlıklarını Çözümleyen Kuruluşlar	32
6.1.2.1.	Vergi Mahkemeleri	32
6.1.2.2.	Bölge İdare Mahkemeleri	32
6.1.2.3.	Danıştay	32
6.1.3.	Vergi Yargılaması Yöntemine Hakim Olan İlkeler	33
6.1.3.1.	Re'sen Araştırma İlkesi	33
6.1.3.2.	Yazılı Olma İlkesi	33
6.1.3.3.	Toplu Yargılama Yöntemi İlkesi	33
6.1.3.4.	Kıyas Yapılmama İlkesi	33
6.1.4.	Yürütmenin Durması	33
6.1.5.	Dava Açma Hakkının Doğması	34
6.2.	Vergi Davasının Yürütülmesi	34
6.2.1.	Vergi Davalarında Görev ve Yetki	34
6.2.2.	Vergi Davasının Tarafları	34
6.2.3.	Vergi Davasında Dava Açma Süresi	35
6.2.3.1.	Genel Esaslar	35
6.2.3.2.	Dava Açma Süresinin Başlaması	35
6.2.4.	Dava Dilekçesinin Düzenlenmesi	36
6.2.5.	Vergi Davasında Usul	36
6.2.6.	Vergi Davası Açmada Özellikli Durumlar	36
6.2.6.1.	Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması	36
6.2.6.2.	Gümrük Uyuşmazlıklarında Dava Açılması	36
6.2.6.3.	İhtirazi Kayıtlı Beyanda Dava Açılması	37
6.2.7.	Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı İtiraz ve Temyiz	37
6.2.8.	Diğer Kanun Yolları	37
6.2.8.1.	Karar Düzeltme	37
6.2.8.2.	Yargılamanın Yenilenmesi	37
6.2.8.3.	Kanun Yararına Bozma	37
6.2.9.	Vergi Yargısında İddia ve Savunmaların Kısıtlanması	37
6.3.	Şirket Yöneticilerinin Vergi Davası Açarken Dikkat Etmesi Gereken Konular	38
6.3.1.	Dava Açarken	38
6.3.2.	Dava Devam Ederken	38
7.	Bölüm 7: Güncel Vergi Uyuşmazlıklarında Çözümler	39
7.1.	Vergi Usulüne İlişkin Kararlar	39

▪ İnceleme raporuyla yapılan tarhiyata karşı açılan davada verilen zamanaşımı nedeniyle davanın kabulü yönünde karar kesinleştiğinden, aynı nedene dayanılarak takdir komisyonu kararıyla vergileme yapılamaz .....	39
▪ Şikayet yoluyla yapılan başvuruların reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada Gelir İdaresi Başkanlığı taraf olamaz.....	39
▪ Tüzel kişiliği sona eren, münfesiş şirket tüzel kişiliği adına vergilendirme işlemleri yapılması mümkün değildir .....	39
▪ Kaçakçılığa iştirak cezasının, nezdinde inceleme yapılan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince ve ziyaa uğratılan verginin dönemi dikkate alınarak kesilmesi gerekir .....	39
▪ Yükümlünün sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak gelir ettiği hususunda karşıt inceleme yapılmaksızın, sadece hurda metal ticareti sektöründe sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayıma dayalı tarhiyatın kaldırılması gerekir .....	39
▪ Gayrimaddi hak kapsamında olmayan "patent, ruhsat, lisans, ihtira beratı, telif hakkı, marka, ticaret unvanı gibi" bir kısım laboratuvar ve analiz çalışmaları için yapılan harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ncı maddesi kapsamında gider kaydedilmesinde hukuka aykırılık yoktur .....	39
▪ Mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için fatura verilmediği ve alınmadığı hususlarının bütün unsurlarıyla somut olarak tespiti ve ortaya konması gerekir .....	39
▪ Pasaport Kanununun 22. maddesi Anayasa'ya aykırıdır –bu nedenle, vergi borcu için yurtdışı çıkış yasağı konulamaz .....	39
▪ Beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı nedeniyle vergi tarhiyatı önerilmeyen; ancak, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğindedir ....	39
▪ Alacağın temlik sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması yeterli olup ayrıca noter tasdikine gerek bulunmamaktadır .....	39
▪ Bakanlar Kurulunca düşürülen yatırım indirimi oranı, teşvik belgesini yeni alacaklara uygulanabilir .....	39
▪ Sadece mükellef ifadelerine dayanılarak tarhiyat yapılamaz.....	39
▪ Limited şirket ortağı payını devretmekle, ortak sıfatıyla sorumluluktan kurtulur .....	39
▪ Kanuni temsilciler, bu statülerinin devam ettiği dönemlere ilişkin kamu alacağından sorumlu tutulabilirler 39	39
▪ Vergi incelemesine sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi karşısında, defter ve belgelerin inceleme için yeniden vergi idaresine verilmemesi, dava konusu tarhiyatın yasaya uygunluğunun gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle vergi mahkemesince belirlenmesi gerekir .....	39
▪ Mükellef kaydı bulunan kişinin düzenlediği faturanın gerçeği yansıtmadığı somut delillerle kanıtlanmalıdır 39	39
▪ Kişilerin, kendilerine tebliğ edilen vergi ek gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itirazdan önce Gümrük Müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunmaları zorunlu değildir .....	39
▪ Beyanname üzerinde ilgisine tebliğ edilen gümrük vergisi tahakkuklarının, ayrıca ilgisine tebliğine gerek olmayıp; tahakkuka karşı, beyanname üzerinde tebliğinden itibaren yasal süresi içinde düzeltme veya itiraz yoluna başvurulması gerekir .....	40
▪ Şirketlere yapılacak tebligat, şirket kanuni temsilcisine yapılması gerektiğinden, şirket işçisine tebligat yapılabilmesi için kanuni temsilcinin işyerinde bulunmadığının tebliğ evrakına şerh düşülmesi gerekir .....	40
7.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kararları .....	40
▪ Çalışanı işe iade almama nedeniyle ödenen tazminattan gelir vergisi kesinti yapılmaz .....	40
▪ Örtülü kazanç dağıtımında emsal araştırılması yapılmalıdır .....	40
▪ İlişkili bankadan alınan ticari kredi örtülü sermaye yaratmaz .....	40
▪ Mevcut bir bina için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar yatırım indiriminden yararlanabilir .....	40
▪ İmzasız verilen beyannamenin hiç verilmediği kabul edilerek, takdir komisyonunca beyannamedeki katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek, beyan üzerinden tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır .....	40
▪ POS cihazı hasılatı dikkate alınarak bulunan kayıtdışı hasılat üzerinden tarhiyat yapılmasında (kayıtdışı) satılan malın maliyetinin de dikkate alınması gerekir .....	40
▪ Sadece aynı yıl birden fazla taşınmaz satışı yapılması, bu işlemin kazanç sağlama (ticari) amacıyla yapıldığını göstermez.....	40
▪ Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan faktoring şirketine yapılan ödemeler, Kurumlar Vergisi Kanununun 24. Maddesine göre tevkifata tabi tutulamaz .....	40
7.3. Katma Değer Vergisi Kararları .....	40
▪ Döviz üzerinden yapılan vadeli satışlara ilişkin kur farkı (geliri) KDV'ye tabi değildir.....	40
▪ Şahıs işletmesinden kar ortaklığına geçen mükellefin sehven şahıs defterine kaydettiği faturalara ilişkin katma değer vergilerinin indirimleri hukuka uygundur.....	40

▪ İl Özel İdare Müdürlüğü'nce ihale suretiyle yapılan taşınmaz satış işlemi, müzayede mahallinde yapılan satış olmadığından, katma değer vergisine de tabi değildir.....	40
7.4. Çeşitli Vergilere İlişkin Kararlar .....	40
▪ Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakfa ait binalar, vakıf senedindeki cihete tahsis edilmiş ve kiraya verilmemiş olma koşullarını birlikte taşırsa bina vergisinden muafır .....	40
▪ Gümrük kanununda para cezalarının tahsil zamanına ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığından 6183 sayılı AATUHK'nın 37. maddesindeki bir aylık süre uygulanır.....	40
7.5. Tahsil Usulüne İlişkin Kararlar.....	40
▪ Haksız çıkma zammı, kararın kesinleşmesinden sonra talep edilebilir.....	41
▪ Teminat olarak gösterilen malların üzerinde başkaca hacizlerin de bulunması, vergi alacağının tahsiline olanak kalmadığının tespiti için yeterli değildir.....	41
▪ Ödeme emrine karşı açılan davada, Anayasa Mahkemesi'nin, vergi ziyayı cezası hakkındaki iptal kararı dikkate alınarak karar verilmesi gerekir.....	41
8. Bölüm 8 / Section 8: English Summary.....	41
Tax Risk Management .....	43
➤ <b>Concept</b> .....	43
➤ <b>Components of the Tax Risk Management (Stages)</b> .....	43
• <b>Establishment of Tax Risk Policy</b> .....	44
• <b>Methodology in Establishing the Tax Risk Policy</b> .....	44
• <b>Functional Use of the Tax Risk Policy</b> .....	45