

VERGİ İNCELEMESİ SONUCU ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARDA İZLENEBİLECEK ÇÖZÜM YOLLARI

***Burçin BOZDOĞANOĞLU**

I-GİRİŞ

Kamusal mal ve hizmet üretimi için kaynak temin etmek zorunda olan devlet, özel ekonomiden olabildiğince çok artık ürünü kamu kesimine aktarmaya çalışır. Buna karşılık bireyler de olabildiğince az vergi ödeme çabası içindedir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarının doğumuna etki eden temel faktörlerden biridir. Bunun yanı sıra vergi mevzuatının karmaşıklığı, sıklıkla değişmesi ve mükellef tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi gibi olgular da vergi uyuşmazlıklarının doğmasına önemli ölçüde etki etmektedir.

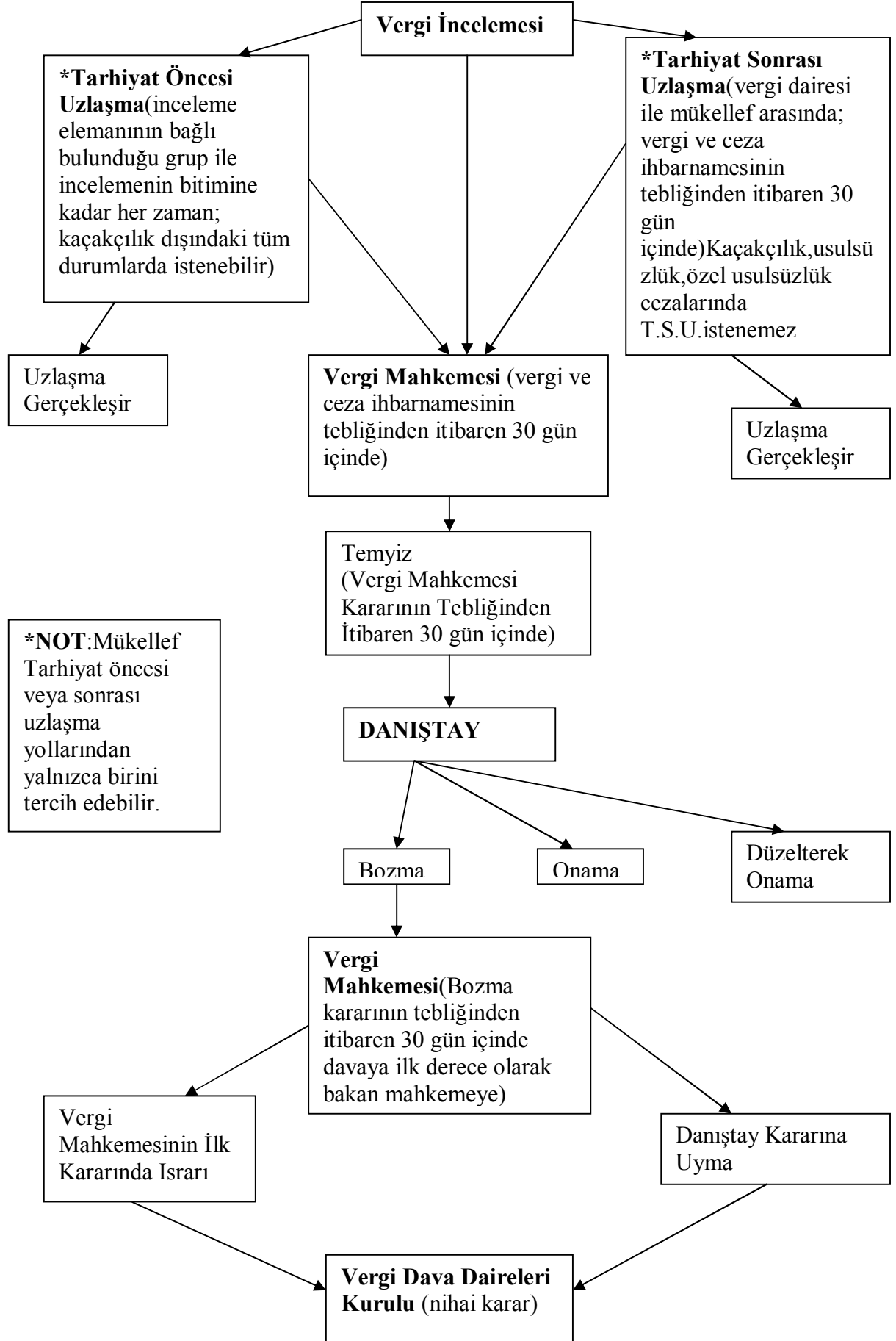
Mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkışında etkili faktörlerden biridir. Çalışmamızda vergi incelemesine tabi tutulan bir mükellefin olası uyuşmazlık durumlarında izleyebileceği alternatif çözüm yolları, bu çözüm yollarının maliyetleri ve çözüme ulaşmadaki etkinliği incelenmeye çalışılacaktır.

Vergi incelemesi Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanmasıdır.

Yapılan incelemeler sonucunda mükellefin beyan etmesi gereken verginin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde düzenlenen inceleme raporuna yada buna dayanarak takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef yada ceza sorumlularının ise bulunan bu matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını ileri sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır (1).

Mükellefin vergi incelemesi sonucu izleyebilecekleri çözüm yollarını idari ve yargısal yollar olarak iki ana başlık altında izleyebiliriz (2). Özellikle gelişmiş ülkelerden Fransa, İngiltere, Almanya ve ABD’de ortaya çıkan uyuşmazlık önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta, bu aşamada çözüme ulaşılamazsa yargı yoluna başvurulmaktadır (3). Ülkemizde ise mükellefler bu yollardan birini tercih etmekte serbesttir. Başka bir deyişle yargısal yola başvurmak için idari mercilerin tüketilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Vergi incelemesine tabi tutulmuş mükellefin izleyebileceği yollar basitçe aşağıdaki şema yardımıyla açıklanabilir:



II-İDARİ YOLLAR

İnceleme esnasında izlenebilecek ilk yol incelemenin bitimine kadar inceleme elemanın bağlı bulunduğu grup ile **tarhiyat öncesi uzlaşma** talep edilmesidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma inceleme bitimine kadar her zaman istenebilir. Buradan da anlaşılacağı gibi mükellefçe tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ancak mükellefin vergi incelemesinden haberdar olması halinde mümkündür. Mükellefin bilgisi dışındaki incelemelerde inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma isteminde bulunmaya davet edebilir. Bu durumda uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile tebliğ edilir. Uzlaşma talep davetiyesinde tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunabileceği mükellefe bildirilir(4).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın en önemli özelliği bir vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlarda uygulanma imkanının bulunmamasıdır (5).

Vergi incelemesine dayanılarak yapılacak tarhiyatlar Vergi Usul Kanununun 29. ve 30. maddelerine istinaden yapılacak tarhiyatlardır(ikmalen ve resen tarhiyat). Ancak Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat bir vergi incelemesine dayanmadığı (sadece tespit özelliği taşıdığı) için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır(6).

Tarhiyat öncesi uzlaşma; Vergi Usul Kanununun 359. ve 360. maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyana sebep olunan durumlarda (kaçakçılık suçu) istenemez. Bununla beraber, usulsüzlük, özel usulsüzlük (vergi inceleme raporu ile önerilen cezalarda), VUK'a tabi olan ikmalen, resen ve idarece tarh edilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar ve cezalar hakkında (sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda) tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilir.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimselerin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekil vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemanın veya bağlı bulunduğu ekip yada grup başkanlığına başvurması gerekir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmemiş olan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı saklıdır.

Uzlaşma temin edilememesi durumunda mükelleflerin vergi dairesince tarhiyatın yapılmasını yani vergi ve ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ edilmesini beklemeleri gerekir. Mükellefler vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi incelemesi sonrasında izlenebilecek bir diğer yol ise **Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**dır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında Vergi Usul Kanununa tabi olan ikmalen, resen ve idarece tarh edilen tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı fonlar ve cezalar ile vergi aslına ve ona bağlı olarak verilen cezalar hakkında uzlaşma sağlanabilir. Vergi Usul Kanununun 359. ve 360. maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyana sebep olunan durumlarda (kaçakçılık suçu), usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat sonrası uzlaşma istenemez.

Vergi inceleme raporunun vergi dairelerine ulaşması sonucu vergi dairesince mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliğ edilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra

işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayıran özellik budur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olay henüz vergi dairesine intikal etmemiştir, inceleme elemanı ile mükellef arasındadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 günlük süre içinde yapılması gerekmektedir. Uzlaşma talebinde bulunabilecek kişiler tarhiyat öncesi uzlaşmada belirtilen kişiler ile aynıdır.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellef uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta **tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen ancak uzlaşmayan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemeyeceğidir.**

Şemada yer almayan ancak uygulamada mükelleflerce izlenebilecek diğer yollar ise vergi hatalarının düzeltilmesi ve cezada indirimdir. Bu yollara şemada yer verilmemesinin nedeni uygulama alanlarının kısıtlı oluşudur.

Cezada indirim kavramı mükellefler adına ikmalen, resen, ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına dava açılmadan ödenmesi durumunda (ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuru halinde) cezanın bir kısmının alınmamasını ifade eder. Vergi ziyayı cezasında birinci defada 1/2'si (mükellefiyet boyunca yalnızca bir kez 1/2'lik indirimden yararlanılabilir), müteakiben kesilenlerde 1/3'i, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının 1/3'i indirilir. Ödeme süresi teminat gösterilmesi halinde vadenin bitiminden itibaren 3 ay uzar. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını vadesinde yada teminat gösterilmesi halinde bu süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Burada önemli nokta **söz konusu vergi ve cezanın yada bunlardan yalnızca birinin dava konusu yapılması durumunda mükelleflerin indirimli ödemeden yararlanamayacak olmalarıdır.**

Vergi hatalarının düzeltilmesi ise vergi/cezanın içeriğinden ziyade tutarda mükellefte, vergi matrahında vb. yapılan hataların düzeltilmesi için başvurulmuş bir yoldur (7). Dava açma süresi içinde (ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün) başvuru yapılması halinde dava açma süresini durdurur. Düzeltme isteminin reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı (zımni red) günden itibaren kalan süre içinde dava açma hakkı kullanılabilir.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerinde ise (zamanaşımı süresini aşmamak koşuluyla) düzeltme isteminin vergi dairesince reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde ilgililerin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurma hakkı vardır. İlgililerin şikayet başvurusunda da istedikleri sonucu elde edememeleri halinde İdari Yargılama Usul Kanununun 37/b maddesi uyarınca bu karara karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır (8).

Burada dikkat edilmesi gereken nokta bu prosedür izlenerek yargısal çözüme başvurulduğunda sorunun gerçekten bir vergi hatasından kaynaklanıp kaynaklanmadığıdır. Danıştay'ın görüşü , vergi hatası dışında kalan hukuki uyumsuzlukların bu yol izlenerek yargı önüne getirilemeyeceği yönündedir(9). Bu incelik dikkate alınmaksızın dava yoluna başvurulması halinde yargısal yönden çözüme ulaşılması zayıf bir olasılıktır.

Tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası **uzlaşma yollarından herhangi biriyle anlaşmaya varılması halinde vergi mahkemesinde dava açmak mümkün değildir.**

III-YARGISAL YOLLAR

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemleriyle ödenecek vergi ve ceza üzerinde anlaşmaya varamayan mükellefin izleyebileceği diğer yol ise vergi mahkemesine dava açılmasıdır.

Vergi incelemesi sırasında tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen ancak uzlaşmayan ya da vergi incelemesi sonrası kendisine vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edildikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma isteyen mükellefler daha önce belirtilen süreler içerisinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilirler. Ayrıca mükellef uzlaşma yolunu hiç kullanmayıp vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde doğrudan vergi mahkemesine gidebilir. Yani vergi mahkemesine dava açmak için idari yolların tükenmesi şart değildir.

Bununla beraber mükellef uzlaşma talep etmeden önce dava açma yoluna da gitmiş olabilir. Bu durumda söz konusu dava, sonradan yapılan uzlaşma istemi sonuçlanana dek vergi mahkemesince karara bağlanmayacaktır(10).

Vergi mahkemesinde tek hakimle görülen davaların sonucuna itiraz etmek için taraflar Bölge İdare Mahkemesine başvurabilirler (sıklıkla rastlanmadığı için şemada yer verilmemiştir). Bölge İdare Mahkemesinde verilen karar kesindir ve Danıştay'da temyiz edilemez.

Vergi mahkemesinin birden fazla hakimle verdiği kararlar için ise temyiz organı Danıştay'dır. Bu durumda vergi mahkemesi kararının taraflara tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz talebiyle başvuruda bulunulabilir(11).

Danıştay'ın verdiği karar doğrultusunda şemada da gösterildiği gibi üç durum ortaya çıkabilir;

-Vergi Mahkemesi kararının onanması (dava sonuçlanır),

-Vergi Mahkemesi kararının bozulması ve davanın tekrar ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesine gitmesi,

-Vergi mahkemesi kararının düzelterek onanması.

Bu noktada Danıştay'ın vergi mahkemesinin kararını bozması ile yeniden başlayan süreçte, vergi mahkemesinin Danıştay kararına uyması ya da ilk kararında ısrar etmesi halinde taraflar davayı nihai karar merci olan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na götürebilirler.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun vereceği karar kesindir. Bu karara temyiz yada itiraz söz konusu değildir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na başvurabilmek için Vergi mahkemesinin ısrar ya da uyma kararının tebliğinden itibaren 30 günlük süre bulunmaktadır.

IV-İDARİ VE YARGISAL YOLLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmamızda vergi incelemesine tabi tutulan bir mükellefin inceleme esnasında ve sonrasında izleyebileceği yollar açıklanmaya çalışılmıştır.

Öngörülen çözüm yöntemleri emek, zaman ve masraf açısından karşılaştırıldığında idari çözüm yöntemlerinin açık bir üstünlüğü söz konusudur. Uzlaşma ve cezada indirim başlıkları altında değerlendirilen idari çözüm yöntemleri masraf açısından değerlendirildiğinde başvuru işlemlerinin basitliği ve kolaylığı, herhangi bir başvuru ya da karar harcı gerektirmemeleri, yargısal çözüme kıyasla daha kısa sürede sonuç vermeleri yönlerinden tercih edilebilir. Yargısal çözüm ise başvurunun belli prosedürlere bağlı kalınarak yapılması zorunluluğu, başvuru ve karar harçlarını gerektirmesi, hukuksal yardım alındığında bunun bedeli göz önüne alındığında daha az tercih edilebilir durumdadır(12).

Etki alanı açısından değerlendirildiğinde uzlaşma Vergi Usul Kanununun 359 ve 360. maddeler ile usulsüzlük suçlarında talep edilemez. Ceza indirimi de yalnızca vergi cezaları ile ilgili bir yöntem olduğundan vergi aslına ilişkin sorunları çözmektedir. Düzeltme ile ilgili yasal düzenlemelere bakıldığında bu yöntemin Vergi Usul Kanunu tarafından teknik bir adlandırma ile vergi hatası olarak nitelenen belli uyuşmazlıkların çözümü için uygun olduğu görülmektedir. Yargısal çözümün ise etki alanı açısından herhangi bir sınırlaması yoktur.

V-SONUÇ

Devletle vergi sorunu yaşayan mükellef sorunun çözümü için bir tercih yapmak zorundadır. Vergi incelemesi sonucu ortaya çıkan vergi ve cezanın durumuna göre değişik idari yolları yada yargısal yolu izleyebilirler. Mükellefin tercih yaparken içinde bulunduğu durumu değerlendirerek (vergi ve cezanın durumuna göre) öncelikle idari yolları tercih etmesi daha uygun olacaktır. İdari aşamada çözülemeyecek ve mükellefin kesinlikle haklılığını kanıtlayabileceği durumlarda yargı yoluna başvurusunun daha yararlı olacağı düşünülmektedir.

*Vergi Denetçisi, DRT Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.(Deloitte)

- (1) Şükrü KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2003, s.50.
- (2) Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.169.
- (3) KIZILOT, a.g.e.,s.64.
- (4) KIZILOT,a.g.e.,s.232.
- (5) KIZILOT, a.g.e.,s.233.
- (6) KIZILOT, a.g.e.,s.233.
- (7) Yusuf Ziya TAŞKAN, **“Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş,” Vergi Dünyası**, Sayı:309, Mayıs 2007, s.118.
- (8) Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Cilt:2, İdari Yargılama Hukuku,Turhan Kitabevi, Ankara, 1999,s.281.
- (9)Dn.VDDK,9.2.1996,E.1994/501,K.1996/60;Dn.11.D.,16.6.1997,E.1996/4042,K.1997/2365;Dn.3.D.,4.6.1997, E.1996/5540,K.1997/2182.
- (10) TAŞKAN, a.g.m.,s.120.
- (11) Şükrü KIZILOT-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.269.
- (12) Yusuf Ziya TAŞKAN, **“Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”**,**Vergi Sorunları**, Sayı:221, Şubat 2007, s.131-137.